



Marzo y Abril 2018
Boletín de IVA

Deloitte Legal
Departamento de IVA, Aduanas e Impuestos
Especiales

Índice de contenido

I. Normativa

1. Orden HFP/187/2018, de 22 de febrero, por la que se modifican la Orden HFP/417/2017, de 12 de mayo, por la que se regulan las especificaciones normativas y técnicas que desarrollan la llevanza de los Libros registro del Impuesto sobre el Valor Añadido a través de la Sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria establecida en el artículo 62.6 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, y otra normativa tributaria, y el modelo 322 "Impuesto sobre el Valor Añadido. Grupo de Entidades. Modelo individual. Autoliquidación mensual. Ingreso del Impuesto sobre el Valor Añadido a la importación liquidado por la Aduana", aprobado por la Orden EHA/3434/2007, de 23 de noviembre.
2. Proyecto de Ley de Presupuestos Generales del Estado para 2018.

II. Jurisprudencia

1. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 21 de febrero de 2018. Asunto C-628/16 (Kreuzmayr).
2. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 22 de febrero de 2018. Asunto C-396/16 (T – 2).
3. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 22 de febrero de 2018. Asunto C-182/17 (Nagyszénás Településszolgáltatási Nonprofit Kft.).
4. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 28 de febrero de 2018. Asunto C-672/16 (Imofloresmira - Inwestycje Nieruchomości).
5. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 28 de febrero de 2018. Asunto C-307/16 (Pieńkowski).
6. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 28 de febrero de 2018. Asunto C-387/16 (Nidera).
7. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 7 de marzo de 2018. Asunto C-159/17 (Dobre).
8. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 21 de marzo de 2018. Asunto C-533/16 (Volkswagen).

9. Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso. Sentencia de 5 de febrero de 2018. Nº recurso 646/2017.
10. Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso. Sentencia de 5 de febrero de 2018, nº recurso 102/2016.
11. Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso. Sentencias de 19 de febrero de 2018, nº recursos 192/2016, 195/2016 y 198/2016; de 20 de febrero de 2018, nº recurso 196/2016; y de 26 de febrero de 2018, nº recurso 112/2017.
12. Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso. Sentencia de 7 de marzo de 2018, nº recurso 1536/2017.

III. Doctrina Administrativa

1. Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución 4423/2014, de 25 de enero de 2018.
2. Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución 315/2015, de 21 de marzo de 2018.
3. Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución 6583/2014, de 21 de marzo de 2018.
4. Dirección General de Tributos. Contestación nº V0020-18, de 9 de enero de 2018.
5. Dirección General de Tributos. Contestación nº V0021-18 de 10 de enero de 2018.
6. Dirección General de Tributos. Contestación nº V0029-18, de 10 de enero de 2018.
7. Dirección General de Tributos. Contestación nº V0032-18, de 10 de enero de 2018.
8. Dirección General de Tributos. Contestación nº V0065-18, de 17 de enero de 2018.
9. Dirección General de Tributos. Contestación nº V0198-18, de 30 de enero de 2018.
10. Dirección General de Tributos. Contestación nº V0210-18, de 30 de enero de 2018.
11. Dirección General de Tributos. Contestación nº V0221-18, de 31 de enero de 2018.

12. Dirección General de Tributos. Contestación nº V0235-18, de 1 de febrero de 2018.
13. Dirección General de Tributos. Contestación nº V0344-18, de 8 de febrero de 2018.
14. Dirección General de Tributos. Contestación nº V0347-18, de 8 de febrero de 2018.
15. Dirección General de Tributos. Contestación nº V0359-18, de 8 de febrero de 2018.
16. Dirección General de Tributos. Contestación nº V0406-18, de 16 de febrero de 2018.
17. Dirección General de Tributos. Contestación nº V0437-18, de 20 de febrero de 2018.
18. Dirección General de Tributos. Contestación nº V0506-18, de 22 de febrero de 2018.
19. Dirección General de Tributos. Contestación nº V0583-18, de 28 de febrero de 2018.
20. Dirección General de Tributos. Contestación nº V0584-18, de 28 de febrero de 2018.

IV. Country Summaries

Americas

Canada

Amendments have been announced to the Quebec Sales Tax for e-commerce providers.

Colombia

The VAT exemption for the services of providing web pages, servers (hosting), cloud computing, and remote maintenance of programs and equipment applies even if the end user contracts with the vendor and not with the provider directly.

VAT applies when temporary importation of heavy machinery for basic industry is modified to ordinary importation.

A certificate of origin is not required for short-term temporary importation.

A sanction of 200% may apply for not making seized merchandise available to the customs authority.

Measures have been introduced for the prevention and control of customs fraud in imports of fibers, yarns, fabrics, clothing, and shoes.

US-China

The US and China have proposed tariff increases.

Asia Pacific

China-US

The US and China have proposed tariff increases.

China

VAT rate reductions have been announced.

Malaysia

The National GST Conference was held on 27 and 28 February 2018.

There has been a Customs Appeal Tribunal decision regarding fraud.

There have been amendments to legislation and RMCD guides.

EMEA

European Union

The European Commission has published a draft agreement on the UK's withdrawal from the EU.

Gulf Cooperation Council

There is a clear intention for Oman to introduce VAT, although there remains uncertainty regarding the implementation date.

Belgium

The Government has approved the introduction of the VAT reform allowing landlords to opt for the application of VAT to immovable letting agreements concluded with professional tenants.

The Constitutional Court has annulled 2016 legislation that removed the VAT exemption for online games and online gambling. The annulment will apply upon publication in the Belgian Official Journal.

Finland

The Government has published a proposal for compensation of VAT costs to the regions.

Hungary

The real-time invoice data provision obligation enters into force on 1 July 2018.

The deadline for the food chain supervision fee reporting obligation for foreign VAT-registered businesses is approaching.

Italy

The implementing decree for VAT grouping has been issued.

The tax authorities have released guidelines on the means of payment that will allow taxpayers to recover input VAT on purchases of certain transport-related services.

Latvia

Changes are planned to the penalties legislation.

Netherlands

The Supreme Court has ruled on whether municipalities act as VAT entrepreneurs with respect to parking on the street.

A court of appeal has ruled that a municipality acts as a public authority for VAT purposes in operating cemeteries.

There has been a change to the legislation regarding VAT cost sharing groups.

A solution is being sought for the VAT exemption of 'mind sports'.

A proposal for a new scheme for small enterprises has been published.

A simplification is being proposed for the VAT treatment of examinations in professional education

Poland

The Ministry of Finance published a draft bill to amend the VAT law.

Portugal

The CJEU has ruled on VAT adjustments for vacant properties where input tax had been recovered.

The CJEU has ruled on the statute of limitation for the deduction of input VAT following a tax inspection.

The tax authorities have issued guidance on the application of the bad debt regime.

The tax authorities have released a binding ruling on the right to deduct VAT incurred in the acquisition, maintenance, and use of passenger vehicles.

The implementation of the accounting SAF-T file report for the purposes of automatic pre-filling of certain annexes and fields of the annual return (IES) has been postponed.

Russia

The Ministry for Industry and Trade of the Russian Federation has approved a procedure for the review of applications from retail trading organizations to participate in the tax-free system implementation pilot project.

The Ministry of Finance of the Russian Federation has clarified the application of VAT with respect to services rendered by one foreign company to another foreign company.

The Ministry of Finance has clarified the VAT treatment of the services of organizing conferences, etc. supplied by a foreign company to a Russian company.

The Ministry of Finance has clarified the application of VAT on services related to the organization of participation in congress events.

The Ministry of Finance has clarified the application of VAT with respect to goods sold to foreign purchasers.

The Ministry of Finance has clarified the application of VAT with respect to the transfer of exclusive rights to use film.

The Federal Tax Service has clarified the application of VAT with respect to the return of payments by a foreign entity to individuals for the early cancellation of a subscription for e-services.

Slovakia

Deloitte Slovakia is holding a VAT Academy in 2018.

South Africa

The International Trade Administration Commission of South Africa has received a number of applications.

United Kingdom

The Court of Appeal has considered VAT input tax recovery on charges for investment management.

The CJEU Advocate General has opined that arranging dental payment plans is not VAT exempt.

A Tribunal has ruled that digital newspapers are not VAT zero-rated.

New guidance has been issued on the VAT cost sharing exemption.

Infraction proceedings have been issued by the European Commission against the UK regarding the Terminal Markets Order.

Eurasian Economic Union

Eurasian Economic Union

There has been a decrease in certain import customs duty rates due to Russia's obligations to the World Trade Organization.

There has been an increase in anti-dumping duty on rolled steel wheels originating from Ukraine.

There are unified requirements on the use of hazardous substances in electronic products.

I. Normativa

- 1. Orden HFP/187/2018, de 22 de febrero, por la que se modifican la Orden HFP/417/2017, de 12 de mayo, por la que se regulan las especificaciones normativas y técnicas que desarrollan la llevanza de los Libros registro del Impuesto sobre el Valor Añadido a través de la Sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria establecida en el artículo 62.6 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, y otra normativa tributaria, y el modelo 322 "Impuesto sobre el Valor Añadido. Grupo de Entidades. Modelo individual. Autoliquidación mensual. Ingreso del Impuesto sobre el Valor Añadido a la importación liquidado por la Aduana", aprobado por la Orden EHA/3434/2007, de 23 de noviembre.**

Esta Orden modifica, desde el 1 de julio de 2018, la Orden HFP/417/2017, de 12 de mayo, por la que se regulan las especificaciones normativas y técnicas que desarrollan la llevanza de los Libros registro del Impuesto sobre el Valor Añadido a través de la Sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria establecida en el RIVA artículo 62.6 (Suministro Inmediato de Información –SII-).

A continuación, destacamos las modificaciones más significativas que se realizan:

- Se incorpora un nuevo campo identificativo para los registros de facturación realizados por una entidad en su condición de sucesora de otra entidad por operaciones de reestructuración societaria.
- También se realizan pequeñas precisiones en las claves correspondientes a las tipologías de facturas y documentos a registrar en los Libros registro. En concreto, se añade una nueva clave de factura en el libro registro de facturas recibidas para poder diferenciar el registro de las liquidaciones complementarias de Aduanas correspondientes al IVA a la importación, de forma independiente al resto de documento aduaneros, y además se crean dos marcas específicas que permiten concretar si la factura simplificada recoge la identificación del destinatario a los efectos de cumplir con lo previsto en los apartados 2 y 3 del artículo 7 del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación (Reglamento de facturas), o si la factura expedida de acuerdo con el artículo 6 del mismo Reglamento, no contiene la identificación del destinatario según lo previsto en su artículo 6.1.d).

- Se requiere información relativa a la identificación de aquellas facturas expedidas por terceros de acuerdo con lo previsto en las disposiciones adicionales tercera y sexta del Reglamento de facturas, y también según lo dispuesto en el apartado 1.4 del Anexo III de la Resolución de 4 de diciembre de 2015, de la Secretaría de Estado de Energía, por la que se aprueban las reglas del mercado, el contrato de adhesión y las resoluciones del mercado organizado del gas. El objetivo de esta identificación es el considerar esta circunstancia a efectos del cómputo de plazos de remisión de la información.
- Se incluye una nueva clave de medio de cobro o pago de las operaciones acogidas o afectadas por el régimen especial del criterio de caja del IVA (REGE).
- Se concreta la información a suministrar por aquellos empresarios o profesionales que queden obligados a llevar los Libros registro del IVA a través de la Sede electrónica de la Agencia Tributaria desde una fecha diferente al primer día del ejercicio, en relación con el periodo de tiempo anterior a la inclusión en esta obligación, correspondiente a este mismo ejercicio.
- Se incorporan determinados cambios en el contenido de los Libros registro, que son los siguientes:
 - Se crea un campo de contenido libre denominado «referencia externa» con el objetivo de que, aquellos empresarios y profesionales que así lo estimen oportuno, puedan utilizar este campo con la finalidad que pudiera tener en sus anteriores Libros registro.
 - En el libro registro de facturas expedidas se crean campos específicos asociados a las diferentes modalidades de causa de exención para poder identificar la parte de la base imponible exenta correspondiente a cada causa.
 - Se crea una marca especial para identificar aquellos registros de facturación respecto de los que el cumplimiento del plazo de envío a los Libros registro presente dificultades, ya bien sea porque el sujeto pasivo no podía conocer con certeza el cambio de condición a gran empresa o el cambio de competencia inspectora, o porque la solicitud de alta en el registro de devolución mensual sea posterior al primer día del periodo en que surte efectos esta inscripción.

- Se crean dos nuevas claves de comunicación en el libro registro de facturas expedidas que permiten articular un nuevo procedimiento de suministro de la información correspondiente a las devoluciones del IVA en el régimen de viajeros a que se refiere el artículo 21.2.º de la Ley 37/1992 (Ley del IVA). Esta modalidad de remisión de la información requiere identificar los registros correspondientes a estas devoluciones con un nuevo tipo de comunicación e identificando en el campo de número de factura el número correspondiente al documento electrónico de reembolso a que se refiere el artículo 9 del RIVA. Este procedimiento será alternativo al sistema actual de remisión de esta información correspondiente a estas devoluciones.
- También se crea un esquema adicional para que aquellos sujetos pasivos cuyas facturas tengan más de quince referencias catastrales puedan realizar un envío independiente, remitiendo la información completa de los inmuebles objeto de arrendamiento de locales de negocio y que no estén sujetos a retención.
- Por último, y con el único objetivo de evitar registros con errores, se ha creado un identificador que especifica aquellas facturas con importes superiores a un umbral. De este modo, si el registro de facturación que se quiere registrar es igual o superior a este importe deberá marcarse este identificador, confirmando de este modo, que no se trata de un error.

Ha de señalarse que la Orden Ministerial fija, por error, dicho umbral en un importe de 100 mil euros (100.000 euros), por lo que se ha procedido a corregirlo mediante una corrección de errores, publicada en el BOE de 23 de mayo de 2018, para situarlo en un importe igual o superior a 100 millones de euros (100.000.000 euros).

Por otra parte, la Orden modifica, desde el 27 de febrero de 2018, el modelo 322 "Impuesto sobre el Valor Añadido. Grupo de entidades. Modelo individual. Autoliquidación mensual. Ingreso del Impuesto sobre el Valor Añadido a la importación liquidado por la Aduana", para corregir una duplicidad de información en el apartado de Identificación del modelo.

2. Proyecto de Ley de Presupuestos Generales del Estado para 2018.

Con fecha de 5 de abril de 2018, el Boletín Oficial de las Cortes Generales ha publicado el Proyecto de Ley de Presupuestos Generales del Estado para el año 2018.

Las modificaciones que se introducen en la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (Ley del IVA), son las siguientes:

A) Tipos impositivos.

Con efectos desde la entrada en vigor de la Ley, se rebajaría el tipo impositivo aplicable a la entrada a las salas cinematográficas, pasando de tributar del 21% al 10%.

B) Exenciones.

Con efectos desde el 1 de enero de 2019, se modificaría la exención relativa a los servicios prestados directamente a sus miembros por uniones, agrupaciones o entidades autónomas -para ajustar su regulación al Derecho de la Unión Europea- exigiendo que la actividad exenta ejercida sea distinta de las señaladas en los números 16.º, 17.º, 18.º, 19.º, 20.º, 22.º, 23.º, 26.º y 28.º del artículo 20. Uno de la Ley del IVA.

C) Servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión o de televisión y a los prestados por vía electrónica.

1. Con efectos también desde el 1 de enero de 2019, se modifican las reglas de localización de los servicios prestados por vía electrónica, de telecomunicaciones y de radiodifusión y televisión, cuando estos servicios se presten por pequeños empresarios o profesionales establecidos en un único Estado miembro a consumidores finales residentes en otros Estados miembros. La finalidad de esta modificación es aliviar a los primeros de la carga de gestión del IVA que actualmente tienen al tributar por dichas prestaciones de servicios en el Estado miembro de residencia del consumidor final (destinatario de los servicios). Para tal fin, se establece un umbral común a escala comunitaria de hasta 10.000 euros anuales –o el equivalente en la moneda nacional del Estado miembro en cuestión– que, de no ser rebasado, permitirá que estas prestaciones de servicios estén sujetas al IVA en el Estado miembro de establecimiento de estos pequeños empresarios o profesionales y no en el Estado miembro de residencia de los consumidores finales (destinatarios de estos servicios).
2. En relación también con las prestaciones de servicios por vía electrónica, de telecomunicaciones y de radiodifusión y televisión, se modifica igualmente, a partir del 1 de enero de 2019 también, el Régimen especial aplicable a dichos servicios cuando son prestados por empresarios o profesionales no

establecidos en la Comunidad. La finalidad, en este caso, de la modificación es principalmente la de favorecer, tanto la utilización de estos sistemas simplificados de ventanilla única, como el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias por parte de estos empresarios o profesionales no establecidos en la Comunidad. Para ello, se elimina la limitación que actualmente tienen estos en cuanto a no poder aplicar el régimen especial cuando estén registrados, a efectos del IVA, en un Estado miembro (por ejemplo, porque realicen ocasionalmente operaciones sujetas en dicho Estado).

D) Finalmente, este Proyecto de Ley deroga, desde la entrada en vigor de la Ley, el régimen de matrícula turística que regulaba determinados beneficios fiscales en el Impuesto sobre el Valor Añadido (artº 24 de la Ley del IVA), aunque dicho régimen se mantiene transitoriamente -hasta el 31 de diciembre de 2018- para aquellos vehículos y embarcaciones que estuviesen amparados en matrícula turística a la entrada en vigor de la Ley.

II. Jurisprudencia

1. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 21 de febrero de 2018. Asunto C-628/16, L.C, Kreuzmayr GmbH.

Entregas sucesivas sobre los mismos bienes — Lugar de la segunda entrega — Información del primer proveedor — Número de identificación a efectos del IVA — Derecho a deducción — Confianza legítima del sujeto pasivo en la concurrencia de los requisitos del derecho a deducción.

En primer lugar, se plantea al TJUE si, en circunstancias como las del litigio principal, el artículo 32, párrafo primero, de la Directiva sobre el IVA, relativo a la consideración de una prestación como entrega intracomunitaria de bienes, debe interpretarse en el sentido de que se aplica a la primera o a la segunda de las dos entregas sucesivas de un mismo bien que sólo dan lugar a un único transporte intracomunitario.

Con arreglo a reiterada jurisprudencia del TJUE se desprende, que, en estos supuestos, el transporte intracomunitario sólo puede imputarse a una de las dos entregas. Determina el TJUE que en el caso de que la segunda transmisión tenga lugar antes de que se produzca el transporte intracomunitario, éste ya no podrá imputarse a la primera entrega en favor del primer adquirente.

Por consiguiente, concluye el TJUE disponiendo que el transporte intracomunitario debe imputarse a la entrega realizada entre el operador intermedio y el adquirente final, dado que el destinatario final de los bienes dispuso de estos como propietario, antes de que se realizara el transporte intracomunitario.

En segundo lugar, se plantea al TJUE si en el supuesto de que la segunda entrega de una cadena de dos entregas sucesivas que conllevan un único transporte intracomunitario sea una entrega intracomunitaria, el Principio de protección de la confianza legítima debe interpretarse en el sentido de que el comprador final, que ejerció indebidamente el derecho a deducir el IVA soportado, puede no obstante deducir legítimamente, como IVA soportado, el IVA pagado sobre la base de las facturas expedidas por el operador intermedio que califican erróneamente su entrega como «entrega interna».

Concluye el TJUE entendiendo que, en estos supuestos, el adquirente final no puede deducir el IVA pagado indebidamente por bienes que le fueron entregados en el marco de una entrega intracomunitaria exenta únicamente sobre la base de una factura errónea expedida por el proveedor. Por lo tanto, no puede invocar el Principio de protección de la confianza legítima, en aras de disfrutar del derecho a deducir el IVA en base únicamente a los elementos que figuran en la factura expedida por su proveedor. Consecuentemente, el adquirente puede, en cambio, reclamar la devolución del impuesto que pagó indebidamente al operador que emitió la factura errónea, de conformidad con lo dispuesto en el Derecho Nacional.

2. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 22 de febrero de 2018. Asunto C-396/16, T – 2.

Directiva 2006/112/CE — Artículos 184 y 185 — Regularización de la deducción del impuesto soportado— Modificación en los elementos tomados en consideración para determinar la deducción — Concepto de “operaciones total o parcialmente impagadas” — Incidencia de una resolución de aprobación de un convenio con los acreedores pasada en autoridad de cosa juzgada.

En primer lugar, se plantea al TJUE si el artículo 185, apartado 1, de la Directiva sobre el IVA debe interpretarse en el sentido de que la reducción de las obligaciones del deudor como consecuencia de la aprobación firme de un convenio con los acreedores constituye una modificación en los elementos tomados en consideración para la determinación de la cuantía de las deducciones, a efectos de la mencionada disposición.

A este respecto, señala el Tribunal que, dicha disposición, estipula que la regularización en cuestión deberá efectuarse con posterioridad a la declaración del IVA, cuando se hayan producido modificaciones en los elementos tomados en consideración para la determinación de la cuantía de la deducción en cuestión. En este caso en concreto, consta que mediante la aprobación firme de un convenio con los acreedores se redujeron las obligaciones del comprador frente a sus proveedores. Por lo tanto, responde el TJUE de manera afirmativa ante esta cuestión prejudicial.

En segundo lugar, se plantea al Tribunal si el artículo 185, apartado 2, párrafo primero de la Directiva, debe interpretarse en el sentido de que la mencionada reducción de las obligaciones del deudor constituye un caso de operación total o parcialmente impagada que no conlleva la regularización de la deducción inicialmente practicada.

Ante esto, señala el TJUE que para saber si el litigio en cuestión se refiere a una operación total o parcialmente impagada, corresponde al órgano jurisdiccional examinar si, tras la aprobación firme de un convenio con los acreedores, conforme a la normativa interna, el comprador sigue adeudando el precio convenido y si el vendedor o proveedor sigue siendo titular de su crédito y puede reclamarlo. Si, por el contrario, dicho órgano concluye que las obligaciones del deudor han sido reducidas de forma que la parte correspondiente de los créditos de los proveedores ha pasado a ser definitivamente incobrable, no pueden aplicarse las excepciones previstas en el artículo 185, apartado 2.

Por lo tanto, concluye el TJUE que el precepto de la Directiva en cuestión se interpreta de tal manera que la reducción de las obligaciones del deudor como consecuencia de la aprobación firme de un convenio de acreedores no constituye un caso de operación total o parcialmente impagada que no conlleve la regularización de la deducción inicialmente practicada, siempre y cuando dicha reducción sea definitiva, lo cual debe verificar el órgano jurisdiccional remitente.

Por último, se plantea al TJUE si el artículo 185, apartado 2, párrafo segundo de la Directiva del IVA debe interpretarse en el sentido de que, para aplicarla, los Estados miembros deben prever expresamente en su normativa interna una obligación de regularización de las deducciones en caso de operaciones total o parcialmente impagadas.

A este respecto, señala el TJUE que, de acuerdo con el artículo 185, apartado 1 de la Directiva, no habrá lugar a regularización en aquellos casos de operaciones total o parcialmente impagadas. No obstante, el párrafo segundo del apartado 2 del artículo 185 establece la facultad de

los Estados miembros para exigir la regularización en caso de operaciones total o parcialmente impagadas. En este caso, el Derecho interno en cuestión no prevé de manera expresa la obligación de regularizar en caso de operaciones de este tipo, sino que se limita a no incluir estos casos en la lista de excepciones a la obligación de regularización.

Concluye el Tribunal que, el precepto normativo de la Directiva debe interpretarse de tal forma que, para poder aplicar la facultad prevista en dicha disposición, los Estados miembros no tienen que prever expresamente una obligación de regularización de las deducciones en caso de operaciones total o parcialmente impagadas.

3. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 22 de febrero de 2018. Asunto C-182/17, Nagyszénás Településszolgáltatási Nonprofit Kft.

Directiva 2006/112/CE — Artículo 2, apartado 1, letra c), artículo 9 y artículo 13, apartado 1 — No sujeción — Concepto de "organismo de Derecho público" — Sociedad mercantil que pertenece al 100 % a un municipio, encargada de determinados cometidos públicos que incumben a ese municipio — Determinación de esos cometidos y de su remuneración en un contrato celebrado entre esta sociedad y dicho municipio.

Se plantea al TJUE en primer lugar si el artículo 2, apartado 1, letra c), de la Directiva del IVA deben interpretarse de tal forma que constituye una prestación de servicios efectuada a título oneroso, sujeta al IVA en virtud de esta disposición, una actividad consistente en la realización, por parte de una sociedad, de determinados cometidos públicos en virtud de un contrato celebrado entre esta sociedad, participada al 100% por un municipio, y por esta misma localidad.

A este respecto, señala el Tribunal que, para poder calificar una operación como onerosa, sujeta como regla general al IVA, únicamente se exige que exista una relación directa entre esa prestación y una contrapartida recibida por el sujeto pasivo. Este hecho se constata cuando hay una relación jurídica entre las partes, que intercambian prestaciones recíprocas y la retribución percibida es el contravalor efectivo por el servicio prestado. Además, subraya el TJUE que se considera como actividad económica aquella realizada con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo.

A la luz de lo anterior, concluye el TJUE que las operaciones en cuestión, a expensas de que el órgano jurisdiccional remitente verifique tanto el carácter oneroso como económico de las mismas, constituye una operación sujeta al IVA en virtud del contrato celebrado entre la sociedad en cuestión y un municipio.

Por otro lado, se plantea al TJUE si el artículo 13 de la Directiva del IVA debe interpretarse en el sentido de que la regla de no sujeción al IVA se aplica a una actividad como la que es objeto de este asunto, consistente en la realización por parte de una sociedad de determinados cometidos públicos municipales en virtud de un contrato celebrado entre esta y un municipio, en el caso de que constituyera una actividad económica.

Ante esto, señala el Tribunal que, para que la regla de no sujeción surta efectos, deben cumplirse dos requisitos acumulativos (i) que el ejercicio de las actividades en cuestión sea llevado a cabo por parte de un organismo público y (ii) se debe tratar de actividades en las que éste actúe como autoridad pública. En este sentido, concluye el TJUE que no se dan las circunstancias anteriormente citadas, dado que de la información remitida no se desprende que la entidad haya actuado bajo las prerrogativas de poder público, ya que fue constituida conforme al Derecho privado.

4. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 28 de febrero de 2018. Asunto C-672/16, Imofloresmira Inwestimentos Immobiliários, S.A.

Procedimiento prejudicial — Impuesto sobre el valor añadido (IVA) — Directiva IVA — Exención de las operaciones de arrendamiento y alquiler de bienes inmuebles — Derecho de opción en favor de los sujetos pasivos — Aplicación por los Estados miembros — Deducción impuesto soportado — Utilización para las necesidades de operaciones gravadas del sujeto pasivo — Regularización de la deducción inicialmente practicada — Improcedencia.

Se plantea al TJUE, en esencia, si los artículos 167, 168, 184, 185 y 187 de la Directiva IVA deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una normativa nacional que establece la regularización del IVA inicialmente deducido por el motivo de que un inmueble, en relación con el cual se ha optado por la tributación, ya no se considera utilizado por el sujeto pasivo para las necesidades de sus propias operaciones gravadas, cuando dicho inmueble ha estado desocupado durante más de dos años, incluso si se acredita que el sujeto pasivo ha tratado de arrendarlo durante ese período.

A este respecto, señala el TJUE que el gravamen de las operaciones de arrendamiento y alquiler es una facultad reconocida a los Estados miembros, como excepción a la norma general establecida en el artículo 135 de la Directiva, en virtud de las cuales las operaciones de arrendamiento y alquiler estarían, en principio, exentas del IVA. Por tanto, el derecho a deducción propio de dicho impuesto no se ejercita de manera automática, sino únicamente si los Estados miembros han hecho uso de la facultad prevista en el artículo 137, apartado 1, letra d), de la Directiva IVA y a condición de que los sujetos pasivos ejerzan el derecho de opción que se les ha concedido.

Consta que la República Portuguesa ha hecho uso de dicha facultad. Además, de la resolución de remisión se desprende que, en la celebración de los contratos de arrendamiento de inmuebles objeto del litigio principal, que se produjo antes del período de desocupación del que trata el litigio, Imofloresmira optó por la tributación del arrendamiento de dichos bienes.

Además, continúa señalando el TJUE que del texto del artículo 168, apartado 2, de la Directiva IVA se desprende que, para que un interesado pueda acceder al derecho a deducir, es necesario, por una parte, que sea «sujeto pasivo» en el sentido de dicha Directiva y, por otra, que los bienes y los servicios de que se trate se utilicen para las necesidades de sus operaciones gravadas.

Señala el Tribunal que, la condición de sujeto pasivo solo se adquiere definitivamente si la declaración de la intención de iniciar las actividades económicas proyectadas ha sido hecha de buena fe por el interesado. En las situaciones de abuso o de fraude en las que, por ejemplo, este último ha fingido querer ejercer una actividad económica concreta, pero en realidad ha pretendido incorporar a su patrimonio privado bienes que pueden ser objeto de deducción, la Administración tributaria puede solicitar, con efecto retroactivo, la devolución de las cantidades deducidas, puesto que tales deducciones se concedieron basándose en declaraciones falsas.

Por lo tanto, destaca el TJUE que, si la Administración tributaria comprobara que el derecho a la deducción se ejercitó de forma fraudulenta, que corresponde comprobar al órgano remitente, estaría facultada para solicitar retroactivamente la devolución de las cantidades deducidas. En este sentido, el TJUE concluye que las disposiciones normativas internas son contrarias a la Directiva del IVA, a expensas de la comprobación referida.

5. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 28 de febrero de 2018. Asunto C-307/16, Stanislaw Pienkowski.

Directiva 2006/112/CE — Artículo 131 — Artículo 146, apartado 1, letra b) — Artículo 147 — Exenciones relativas a las exportaciones — Artículo 273 — Normativa de un Estado miembro que supedita la exención a que se haya realizado un volumen de negocios de un importe mínimo o se haya celebrado un contrato con un operador económico legitimado para efectuar la devolución del IVA a los viajeros.

Se plantea al TJUE si los artículos 146, apartado 1, letra b), y 147, así como los artículos 131 y 273 de la Directiva del IVA deben ser interpretados en el sentido de que se oponen a una normativa nacional según la cual, en el marco de una entrega para la exportación de bienes que los viajeros transportan en su equipaje personal, el vendedor sujeto al impuesto debe haber realizado un volumen de negocios de un importe mínimo en el ejercicio fiscal anterior o debe haber celebrado un contrato con un operador económico legitimado para efectuar la devolución del IVA a los viajeros, habida cuenta de que el mero incumplimiento de estos requisitos tiene como consecuencia privar definitivamente al vendedor de la exención aplicable a esa entrega.

Ante este hecho, señala el Tribunal que la aplicación de los artículos 146, apartado 1, letra b), y 147 de la Directiva sobre el IVA no puede depender de que se cumplan los requisitos fijados por la normativa nacional controvertida en el litigio principal, cuyo incumplimiento tiene como consecuencia privar definitivamente al sujeto pasivo de la exención relativa a la exportación. En particular, el TJUE ha declarado que una entrega en la que se verifican los requisitos para la exención de la exportación previstos en el artículo 146, relativa a la salida de los bienes del territorio aduanero de la Unión, no devenga IVA.

Por lo tanto, concluye el Tribunal que los mencionados artículos de la Directiva se oponen a disposiciones nacionales que excluyen la aplicación de la exención a la exportación, que vayan más allá de lo necesario para alcanzar el objetivo de evitar la evasión y el fraude fiscal, como el hecho de que el vendedor sujeto al IVA hubiera realizado un volumen de negocios mínimo o haber celebrado un contrato con un operador económico legitimado para efectuar la devolución a viajeros.

6. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 28 de febrero de 2018. Asunto C-387/16, Nidera BV.

Directiva 2006/112/CE — Deducción del impuesto soportado — Artículo 183 — Devolución del excedente del IVA — Devolución fuera de plazo — Importe de los intereses de demora adeudados en aplicación de la normativa nacional — Reducción de dicho importe por razones no atribuibles al sujeto pasivo — Procedencia — Neutralidad fiscal — Seguridad jurídica.

Mediante su cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, si el artículo 183 de la Directiva IVA, en relación con el principio de neutralidad fiscal, debe interpretarse en el sentido de que se opone a la reducción del importe de los intereses debidos normalmente, de conformidad con el Derecho nacional, sobre un excedente del IVA no devuelto dentro de plazo por circunstancias no atribuibles al sujeto pasivo, tales como la magnitud del importe de dichos intereses en relación con el importe del excedente del IVA, la duración y las causas de la falta de devolución y las pérdidas efectivamente soportadas por el sujeto pasivo.

A este respecto, señala el TJUE que los Estados miembros podrán establecer mecanismos de devolución de los intereses de demora, como es el caso del mecanismo del tanto alzado. Si bien, en determinados casos, el importe de los intereses compensatorios puede superar el daño real sufrido por el sujeto pasivo, esto no es más que la consecuencia de un sistema de indemnización a tanto alzado, que por naturaleza refleja no las pérdidas realmente sufridas, sino las pérdidas que el sujeto pasivo puede sufrir, según la apreciación del legislador nacional. Según el caso, la indemnización en forma de intereses puede ser superior o inferior a las pérdidas reales.

Por lo tanto, concluye el TJUE que la Directiva del IVA se opone a una normativa nacional en la cual el sujeto pasivo no podría prever las circunstancias en las que puede esperar un pago de intereses de demora a tanto alzado y no podría, por lo tanto, gestionar su actividad en función de tal pago. Es evidente, pues, que tal normativa no permite, en contra del principio de neutralidad fiscal, que el sujeto pasivo recupere en condiciones adecuadas la totalidad del crédito derivado del excedente del IVA sin correr ningún riesgo financiero.

7. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 7 de marzo de 2018. Asunto C-159/17, Întreprinderea Individuală Dobre M. Marius.

Directiva 2006/112/CE — Anulación de la identificación a efectos del IVA — Obligación de pago del IVA percibido durante el período en el que el número de identificación a efectos del IVA está anulado — No reconocimiento del derecho a la deducción del IVA correspondiente a las adquisiciones efectuadas durante ese período.

Se plantea al TJUE si la Directiva del IVA debe interpretarse en el sentido de que se opone a una normativa nacional como la controvertida en el litigio principal, que permite a la Administración tributaria denegar el derecho a la deducción del IVA a un sujeto pasivo cuando su identificación a efectos del IVA ha sido anulada por no haber presentado, en el plazo legalmente establecido, declaraciones de IVA por un determinado período.

Señala el Tribunal que el registro a efectos del IVA previsto en el artículo 214 de la Directiva IVA, al igual que la obligación del sujeto pasivo de declarar el comienzo, la modificación y el cese de sus actividades, prevista en el artículo 213 de dicha Directiva, no son más que requisitos formales con fines de control, que no pueden poner en tela de juicio, en particular, el derecho a deducción del IVA, cuando se cumplan los requisitos materiales que dan lugar a los mismos.

Ahora bien, destaca el TJUE que sólo cabría otra conclusión en caso de que el incumplimiento de tales requisitos formales tuviera como efecto impedir la aportación de la prueba cierta de que se han cumplido los requisitos materiales o, cuando no produciéndose tal efecto, pueda constituir un fraude fiscal, como el derivado de no cumplir deliberadamente con las obligaciones formales con el fin de evitar el pago del impuesto. Concluye el TJUE determinando que, en estos supuestos, que habrían de ser analizados por el tribunal remitente, la citada normativa nacional no se opone a la Directiva del IVA.

8. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 21 de marzo de 2018. Asunto C-533/16, Volkswagen AG.

Directiva 2006/112/CE — Artículos 167 a 171 — Derecho a deducir el IVA — Derecho a la devolución del IVA a los sujetos pasivos no establecido en el Estado miembro de devolución — Artículo 178, letra a) — Condiciones para ejercer el derecho a deducir el IVA — Directiva 2008/9/CE — Disposiciones de aplicación relativas a la devolución del IVA — Plazo de prescripción — Principio de neutralidad fiscal — IVA

pagado y facturado varios años después de la entrega de los bienes — Denegación del derecho a la devolución por expiración del plazo de prescripción que se inició a partir de la fecha de entrega de los bienes.

Se plantea al TJUE si el Derecho de la Unión debe interpretarse en el sentido de que se opone a la normativa de un Estado miembro en virtud de la cual, en circunstancias en las que el IVA fue facturado al sujeto pasivo y pagado por éste varios años después de la entrega de los bienes, se deniega el derecho a la devolución del IVA debido a que el plazo de prescripción establecido por la referida normativa para el ejercicio de ese derecho comenzó a correr a partir de la fecha de la entrega y expiró antes de la presentación de la solicitud de devolución.

Señala el TJUE que de la resolución de remisión resulta que, si bien las entregas de los bienes se realizaron durante los años 2004 a 2010, las sociedades en cuestión y que procedieron a realizar dichas entregas, sólo efectuaron la regularización del IVA durante el año 2010 expidiendo facturas que incluían el IVA, presentando declaraciones fiscales complementarias a la autoridad nacional competente e ingresando el importe del IVA. De ello resulta además que se descartó el riesgo de fraude fiscal o de falta de pago del IVA.

Por lo tanto, concluye el Tribunal que, al no haber mostrado falta de diligencia el destinatario de las entregas de bienes, y dada la inexistencia de abuso o de colusión fraudulenta con las sociedades proveedoras de los mismos, no podía oponerse válidamente al derecho a la devolución del IVA un plazo de prescripción que se inició a partir de la fecha de la entrega de los bienes y que, para algunos períodos, habría expirado antes de la regularización.

9. Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso. Sentencia de 5 de febrero de 2018. N° recurso 646/2017

Base imponible – Modificación – plazos para la rectificación a la baja de la cuota repercutida.

El Tribunal Supremo desestima el recurso de casación interpuesto contra la sentencia de la Audiencia Nacional, interpretando el artículo 89 de la LIVA en la línea de que la factura rectificativa emitida por una de las partes en un contrato de compraventa lo había sido dentro del plazo legalmente establecido.

La cuestión con interés casacional consiste en determinar si, para emitir la factura rectificativa como consecuencia de una modificación de la base imponible (en este caso, el supuesto de hecho se encuadra bajo el artículo 80.Dos de la LIVA al haber una alteración del precio tras haberse efectuado la operación) y, por ende, de la cuota del IVA

inicialmente repercutida, se cuenta con el plazo de un año previsto en el apartado cinco, párrafo tercero, letra b del artículo 89 de la LIVA, o con el de cuatro años contemplado en el apartado uno de ese mismo artículo.

De la interpretación del artículo 89 de la LIVA, el TS obtiene las siguientes conclusiones:

- La base imponible del IVA sobre la que se han determinado las cuotas del Impuesto puede ser objeto de modificación, como ocurre en el presente caso por alterarse el precio después de efectuarse la operación (artículo 80.Dos LIVA).
- Si la base imponible es modificada por concurrir alguna de las causas del artículo 80, la cuota del IVA calculada sobre aquélla ha de modificarse en el plazo de cuatro años contados desde que se produjeron las circunstancias a que se refiere el artículo 80.
- Una vez rectificada la cuota, el sujeto pasivo debe regularizar su situación tributaria (apartado cinco, artículo 89). Si la rectificación implica una reducción de las cuotas del IVA, el sujeto pasivo puede optar entre solicitar la devolución de ingresos indebidos o regularizar su situación en el plazo de un año (artículo 89, párrafo tercero).
- Por tanto, existen dos plazos sucesivos: uno primero para rectificar las cuotas repercutidas, de cuatro años (con independencia de que la modificación sea al alza o a la baja); otro, para que el sujeto pasivo rectifique su situación tributaria, el cual será de un año si la modificación es a la baja y se opta por que la regularización sea en la autoliquidación.

De esta manera, el TS concluye que la factura rectificativa emitida por el vendedor, tras una alteración en el precio de la operación, fue expedida correctamente en el plazo de cuatro años dispuesto en el artículo 89. Uno de la LIVA y rechaza el criterio mantenido por la DGT en su consulta vinculante V0710-05, de 27 de abril, según la cual habría un plazo especial de uno y no de cuatro años para efectuar la mencionada rectificación a la baja.

10. Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso. Sentencia de 5 de febrero de 2018, nº recurso 102/2016.

Deducciones – limitaciones al derecho a la deducción IVA - grado efectivo de afectación profesional de los vehículos.

En el caso enjuiciado, la AEAT redujo al 50%, en unas actuaciones de comprobación limitada, la deducción del contribuyente por gastos relativos a un vehículo al considerar que para poder admitir la deducción del 100% de las cuotas soportadas relacionadas con tales vehículos era necesario que el contribuyente acreditase una afectación exclusiva del mismo a la actividad profesional.

Así, la cuestión con interés casacional para el TS que se suscita consiste en determinar si el artículo 95. Tres, reglas 2ª y 4ª de la LIVA se opone a lo dispuesto en el artículo 17 de la Sexta Directiva que, en relación con los vehículos automóviles, determina el derecho a deducir las cuotas del IVA soportadas en atención "al grado efectivo de utilización del bien en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional", estableciendo una presunción de afectación a esa actividad "en una proporción del 50 por 100" y haciendo recaer sobre el sujeto pasivo la carga de acreditar por cualquier medio de prueba admitido en derecho "el grado de utilización en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional".

El TS analiza el contenido de este artículo y extrae ciertas conclusiones tales como:

- la ley española no limita *ex ante* el derecho a deducir a una determinada proporción, ni niega la deducción cuando el grado de utilización del bien (en la actividad empresarial o profesional) sea inferior a un porcentaje específico o concreto.
- la deducción que el legislador entiende procedente en todos los casos es la que responda "al grado efectivo de utilización de los bienes en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional", pues si se acredita (artículo 95. Tres, regla 3ª) que tal grado es distinto del 50 por 100 que se presume resulta forzoso proceder a la correspondiente regularización.
- La carga de acreditar un grado de afectación distinto al determinado por la presunción no solo se impone al contribuyente, sino a la Administración, pues ésta está legalmente obligada a regularizar la deducción derivada de la presunción cuando "se acredite" un porcentaje distinto a aquél.

De esta forma, a juicio del TS, el artículo 95. Tres, reglas 2ª y 3ª de la LIVA no se opone a la Directiva, ni lo señalado por la jurisprudencia del TJUE (por ejemplo, en su sentencia de 11 de julio de 1991, caso Lennartz), en la que el TJUE habría señalado que no puede "excluirse" el derecho a deducir el IVA por la circunstancia de que el bien en cuestión no esté completamente afectado a la actividad empresarial o profesional o por el hecho de que esa afectación sea proporcionalmente poco relevante.

11. Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso. Sentencias de 19 de febrero de 2018, nº recurso 192/2016, 195/2016 y 198/2016; de 20 de febrero de 2018, nº recurso 196/2016; y de 26 de febrero de 2018, nº recurso 112/2017.

Base imponible – IVA incluido en el precio pactado – artículo 78. Uno LIVA – artículos 73 y 78 Directiva IVA.

En el presente supuesto, una serie de armadores, dedicados a la comercialización al por mayor de pescados, interponen recurso de casación contra la resolución del TSJ de Galicia para que se tuviera en cuenta que las ventas ocultas (no contabilizadas), que habían sido detectadas en el ámbito de unas actuaciones de comprobación por parte de la AEAT relativas al IRPF y que habían incrementado sus ingresos derivados de su actividad empresarial, debían incluir en su importe el IVA, de tal manera que las sumas correspondientes al IVA no debían integrarse en la base imponible del IRPF.

La cuestión con interés casacional para el TS que se suscita en cada una de las sentencias que aparecen en el encabezado consiste en determinar si el artículo 78.Uno de la LIVA, en conexión con los artículos 73 y 78 de la Directiva IVA y su interpretación por la sentencia del TJUE de 7 de noviembre de 2013, Tulica y Plavosin, asuntos acumulados C-249/12 y C-250/12, en los casos en que la Inspección de la AEAT descubra operaciones ocultas no facturadas, permite entender incluido en el precio pactado entre las partes el IVA a la hora de determinar la base imponible que corresponda a esas operaciones en este impuesto.

Pues bien, esta cuestión ya había sido resuelta por el TS en su sentencia de 27 de septiembre de 2017 nº recurso 194/2016 de manera que el Tribunal se remite a dicha sentencia para resolver el presente caso, apuntando que:

- En atención de la sentencia del TJUE de 7 de noviembre de 2013, Tulica y Plavosin, asuntos acumulados C-249/12 y C-250/12, las medidas contra el fraude que los Estados Miembros pueden adoptar en el ámbito del IVA tienen como límite el respeto al principio básico de que dicho impuesto ha de gravar al consumidor final, el cual se vería vulnerado cuando concurren las siguientes circunstancias:
 - i. Las partes establecen el precio del bien sin ninguna mención al IVA;
 - ii. El vendedor de dicho bien es el sujeto pasivo del IVA devengado por la operación, y

iii. Dicho vendedor carece de la posibilidad de recuperar del adquirente el IVA reclamado por la Administración Tributaria;

Así, si concurren estos tres condicionantes, habría de entenderse que el IVA está incluido en el precio pactado a la hora de determinar la base imponible del IVA.

- De la interpretación del artículo 78. Uno de la LIVA, no siendo el IVA un ingreso que integre la renta de las personas físicas, no puede admitirse que aquél forme parte de la base del IRPF.

Así, el TS estima el recurso de casación concluyendo que las liquidaciones, que se giraron tomando en consideración para la determinación de la base imponible del IVA el importe bruto de aquellas ventas ocultas, han de ser corregidas en cuanto a que, en la determinación de base imponible del IVA derivada de las ventas ocultas, no se dedujo el importe relativo a las cuotas del IVA que componía parte del precio pactado entre las partes.

12. Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso. Sentencia de 7 de marzo de 2018. N° recurso 1536/2017

Interés casacional – Cuestión sobre si la adjudicación de bienes en la disolución de una comunidad de bienes, puede ser considerada entrega de bienes y quedar, en consecuencia, sujeta al IVA. – Interpretación del artículo 8.Dos.2º LIVA – Noción de “entrega de bienes” como hecho imponible del IVA.

El Tribunal Supremo (TS o Alto Tribunal) acoge el recurso de casación interpuesto por la Administración General del Estado, contra sentencia de la Audiencia Nacional, la cual casa y anula, y desestima el recurso contencioso-administrativo instado frente a la resolución del TEAC, que confirmó la liquidación practicada en concepto de IVA del ejercicio 2007, consistente en que la adjudicación de bienes o cuotas de participación en ellos con ocasión de la disolución y liquidación de una comunidad de bienes que ha sido sujeto pasivo del IVA constituye una “entrega de bienes”.

En este sentido considera el Alto Tribunal, invocando para ello la sentencia del TJUE *Mateusjak*, que la tributación con arreglo al artículo 18.c) Directiva IVA (transpuesto por el legislador en los artículos 8.Uno y 8.Dos de la LIVA) debe efectuarse cuando un bien que haya dado derecho a la deducción del IVA conserve un valor residual en la fecha de cesación de la actividad económica imponible, con independencia del periodo transcurrido entre la fecha de la adquisición de ese bien y la del cese de la actividad.

El razonamiento y las conclusiones alcanzadas por el TS en el presente caso, dan lugar a que el Alto Tribunal fije la siguiente interpretación:

«El artículo 8.Dos.2º LIVA (LA LEY 3625/1992) , a la luz de la Directiva IVA y de la jurisprudencia del TJUE, debe ser interpretado en el sentido de que la adjudicación de bienes o cuotas de participación en ellos con ocasión de la disolución y liquidación de una comunidad de bienes que ha sido sujeto pasivo del IVA constituye una "entrega de bienes", a efectos de considerarla hecho imponible de dicho tributo y quedar sujeta al mismo, si la adquisición de tales bienes dio en su momento lugar a la deducción de las cuotas repercutidas».

III. Doctrina Administrativa

1. Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución 04423/2014, de 25 de enero de 2018

Arrendamiento de viviendas. Cesión de apartamentos a otra entidad para su explotación como apartamentos turísticos a cambio de un porcentaje de los ingresos obtenidos en dicha explotación.

El recurrente adquirió en el año 2011 varias viviendas con el propósito de ceder dichos inmuebles a un tercero para su posterior arrendamiento como apartamentos turísticos. Dado que el destino de los inmuebles era la realización de operaciones sujetas y no exentas del IVA, la recurrente dedujo las cuotas de IVA soportado en su totalidad.

En el 2012 el Órgano Inspector minoró las cuotas de IVA deducidas al entender que, en el ejercicio 2011, no resultó acreditada la afectación de los inmuebles a una actividad sujeta y no exenta del impuesto ya que, en ese momento, únicamente existía una negociación entre el adquirente de los inmuebles y la entidad que gestionaría la explotación de los mismos, sin que se produjera, por tanto, la explotación efectiva de los inmuebles.

Por consiguiente, el órgano Inspector entendía que el posible destino de los inmuebles era su transmisión o arrendamiento como vivienda, actividades que estarían exentas del impuesto y que no generarían el derecho a deducción de las cuotas soportadas en la adquisición de los inmuebles.

En 2013, se produjo efectivamente la cesión en arrendamiento de los inmuebles.

El TEAC, tras hacer un breve repaso de la doctrina del TJUE y del propio Tribunal, concluye que, para que aplica la exención tienen que concurrir los siguientes requisitos: el propietario de un inmueble ha de ceder al

arrendatario el derecho a ocuparlo y excluir de este derecho a otras personas, a cambio de una renta y por un tiempo convenido. Hace igualmente mención a resoluciones anteriores en las que sostuvo que, para determinar la aplicabilidad de la exención recogida en la Ley del IVA, el inmueble tenía que ser destinado a la vivienda del propio arrendatario, quedando por tanto excluidos los casos de subarrendamiento total o parcial del inmueble.

Finalmente, el TEAC concluye que teniendo en cuenta lo anteriormente establecido, resulta suficientemente probado por parte del recurrente, que el uso de los inmuebles está afecto a una actividad económica (arrendamiento turístico) y que no resulta por tanto aplicable la exención al arrendamiento de viviendas al existir un negocio posterior entre la entidad gestora de los inmuebles y quien haga uso finalmente de dichos inmuebles.

2. Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución 00315/2015, de 21 de marzo del 2018.

Sociedades públicas (art. 7.8). Aportaciones o subvenciones de la Administración territorial que crea la sociedad y de la que dependen. Análisis de la jurisprudencia del TJUE. Calificación jurídica (art. 13 LGT).

Las entidades recurrentes son tres, una entidad de derecho público encargada de la prestación de servicios de radio y televisión (CARTV) y las sociedades mercantiles ATV y AR, dependientes de CARTV y todas constituidas ambas con capital enteramente público.

ATV y AR fueron constituidas para prestar servicios de radio y televisión en el ámbito autonómico, a cambio de una contraprestación por parte de CARTV, entidad pública que tenía encomendada la gestión y administración de las dos filiales anteriormente mencionadas. Además, CARTV emite facturas a ATV como a AR por el suministro de la señal y energía y por los servicios de administración y gestión de ambas entidades.

Las tres entidades consideran que todas las actividades que realizan están sujetas al IVA.

La Dependencia Regional de Aragón inició actuaciones inspectoras de comprobación e investigación en relación a los ejercicios 2012 a 2013 correspondiente al IVA declarado por parte de las tres entidades públicas.

En lo que respecta a CARTV, sostiene el órgano inspector que las prestaciones de servicios recíprocos entre CARTV y sus filiales, son operaciones no sujetas a IVA. Basa su argumentación al considerar que

tanto ATV como AR deben ser considerados "órganos técnicos jurídicos" por cuanto estas sociedades equivalen materialmente a la Entidad Pública que la domina.

En cuanto a ATV y AR, sostiene el órgano inspector que las actividades realizadas por ambas sociedades, pueden recogerse en (i) servicios recibidos por el suministro de la señal y energía (ii) resto de servicios - administración y gestión-.

Entiende el órgano que debido a que las sociedades realizan una actividad principal (prestación de servicios públicos de televisión y radio) que no está sujeta y otra accesorio (comercialización y venta de productos y prestaciones de servicios publicitarios) existe el derecho a una deducibilidad plena por las cuotas soportadas en la adquisición de bienes y servicios afectos exclusivamente a operaciones propias de la actividad comercial, la no deducibilidad en parte alguna de las cuotas soportadas en la adquisición de bienes y servicios afectos a la actividad económica no sujeta a IVA y por último, una deducibilidad parcial por las cuotas soportadas en la adquisición de bienes o servicios utilizados de manera conjunta en ambas clases de actividades.

En primer lugar el TEAC hace mención a las sentencias más reciente del Tribunal Supremo en las que se dice que las entidades públicas pueden actuar como empresarias a efectos del IVA.

Asimismo, se cita la jurisprudencia del TJUE que recuerda que los supuestos de no sujeción al Impuesto deben interpretarse de manera estricta, siendo necesario para su aplicabilidad, el cumplimiento de dos condiciones esenciales:

- El ejercicio de actividades por parte de un organismo público (elemento subjetivo).
- El ejercicio de actividades en las que actúe como autoridad pública (elemento objetivo).

En cuanto al elemento subjetivo, tras un análisis de la doctrina del TJUE, el TEAC no considera que CARTV, AR y ATV queden excluidas del ámbito de aplicación de la no sujeción.

En lo relativo al elemento objetivo, el punto conflictivo se centra en determinar si existe un grado de autonomía tal en el desarrollo de la actividad, que permita entender que CARTV, AR y ATV actúan como autoridad pública. Tras analizar los diferentes estatutos y normas internas aplicables a ambas sociedades, concluye el TEAC que no resulta acreditada la autonomía en la toma de decisiones por parte de ambas entidades. Entiende que es la Comunidad de Aragón quien, por medio

de los entes creados a tal efecto, es el responsable de establecer las directrices a seguir, por lo que no resulta aplicable el supuesto de no sujeción previsto en el artículo 7.8 de la LIVA.

Por último, realiza el mismo análisis a CARTV, estableciendo que la primera de las dos actividades que desarrolla (adquisición a terceros de bienes y servicios destinados a sus filiales) no está sometida a controversia, por lo que resulta establecida la sujeción al impuesto. El aspecto controvertido, sin embargo, se centra en la segunda actividad que desarrolla la Entidad Pública (prestación de servicios de administración y gestión de sus filiales), pues se pone en cuestión el elemento objetivo establecido como necesario para poder ser una actividad atribuida a un organismo público. Tras el análisis de los Estatutos y normativa regulatoria de CARTV, considera el TEAC que no resulta acreditado que tenga atribuidas prerrogativas de poder público, por lo que no se da el supuesto de no sujeción previsto en la LIVA.

El TEAC estima por tanto el recurso de las tres entidades, estableciendo que toda la actividad que realizan constituye una actividad económica sujeta a IVA sin que se pueda limitar su derecho a deducir.

3. Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución 06583/2014, de 21 de marzo de 2018.

Transportes interiores en conexión con transportes internacionales operados por otras compañías en virtud de acuerdos interline o code-share.

La cuestión controvertida consiste en determinar si, en un transporte aéreo entre dos aeropuertos situados en el Territorio de Aplicación del IVA ("TAI") que se encuentra en conexión con otro vuelo internacional operado por otra compañía aérea, con desembarco de los viajeros y continuación del viaje en otro avión, debe considerarse que existen dos transportes independientes (uno interior, sujeto y no exento del IVA, y otro internacional, sujeto y exento del IVA) o un único transporte de pasajeros internacional exento del IVA en su totalidad.

El órgano inspector considera que el trayecto entre dos puntos del TAI en las circunstancias descritas, no puede considerarse como un único transporte. Según el propio órgano, la existencia de distintas tarjetas de embarque, la necesidad de cambiar de avión y el necesario desembarco de pasajeros teniendo además diferentes números de vuelo cada trayecto, constituyen dos transportes diferenciados, uno interior (sujeto y no exento) y otro transporte internacional (sujeto y exento de IVA).

El TEAC fundamenta su resolución en base a una sentencia del Tribunal Supremo de 14 de enero de 2006 donde se estableció que “*la exención se refiere al trayecto que realiza el viajero y no al de la aeronave*” y que “*en los casos en que las aeronaves realicen dos escalas consecutivas en el territorio de aplicación del Impuesto con bajada y subida de pasajeros, no se considerará de navegación aérea internacional la parte de vuelo realizada entre las escasas interiores*”.

Esta posición también es compartida por el Comité del IVA, órgano que en la reunión celebrada en 1998 estableció que “*el único caso en el que un vuelo con paradas puede considerarse como único será el caso en el que el número de vuelo sea el mismo y la parada de corta duración*”.

Por todo lo anterior, concluye el TEAC que la operación interior de transporte de pasajeros, constituye una operación sujeta y no exenta de IVA por cuanto no se considera una prestación accesoria al transporte internacional de pasajeros (sujeto y exento de IVA).

4. Dirección General de Tributos. Contestación nº V0020-18, de 9 de enero de 2018.

Tributación de la citada operación por el Impuesto sobre el Valor Añadido o por el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales.

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

La entidad consultante va a adquirir a otros empresarios una serie de fincas que forman parte de la unidad de ejecución única de un Plan Parcial, cuyo sistema de ejecución es el de cooperación. La ejecución material de las obras de urbanización del Sector se encuentra avanzada aproximadamente en un 4% del total del Sector. Sin perjuicio de ello, las mencionadas obras de urbanización van a ser desarrolladas en dos etapas o fases independientes y consecutivas de obra, de conformidad con lo dispuesto en el Plan Parcial del Sector. La ejecución material de las obras únicamente ha dado comienzo en la primera de las etapas y no comenzará en la segunda hasta que no finalice la transformación física del suelo de aquella o se cumplan una serie de condiciones que no concurren a día de hoy.

Basándose en el artículo 4 y 5.dos de la Ley del IVA, señala la DGT en primer lugar que del escrito de consulta se deduce que los propietarios de las parcelas de terreno objeto de transmisión son empresarios o profesionales a efectos del IVA, por lo que la transmisión de las mismas estará sujeta a dicho Impuesto.

Partiendo de esa base, la DGT analiza si resultaría posible aplicar la exención establecida en el Art. 20. Apartado Uno número 20º de la LIVA y considera que el punto controvertido para determinar la aplicación o no de dicha exención es el momento en el que se inicia el proceso urbanizador al que se somete el conjunto de las fincas objeto de transmisión.

En este sentido, señala la DGT que la entrega de los terrenos afectos a la actividad empresarial del transmitente puede realizarse en tres momentos diferentes, lo que determinará un distinto tratamiento a efectos del IVA de las operaciones en cuestión:

- Antes de que se haya iniciado el proceso urbanizador, en cuyo caso la transmisión estará sujeta y exenta de IVA.
- Una vez que ya se haya iniciado el proceso urbanizador o cuando esté ya finalizado, quedando en este caso la transmisión sujeta y no exenta de IVA.
- Cuando los terrenos objeto de la transmisión son ya solares o terrenos edificables, siendo clara la sujeción y no exención del IVA.

Resulta por tanto fundamental establecer el momento exacto en el que se considera iniciado el proceso de transformación urbanística del terreno.

A estos efectos, y basándose en el criterio reiterado de la DGT, apuntado de igual forma por el TS, se confirma que en tanto la transmisión del terreno se realice sin haber satisfecho el transmitente costes de urbanización, esto es, costes dirigidos a la transformación material del terreno, haciéndose cargo el adquirente de todos esos costes, o no habiéndose iniciado efectivamente tales obras de urbanización, no cabe considerar que el terreno se encuentre en curso de urbanización a efectos de la exclusión de la exención de referencia.

Por el contrario, 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 impuesto.

Por último, cuando la entrega tiene lugar una vez que ya se ha iniciado el proceso urbanizador, o cuando esté ya finalizado, teniendo, por tanto, los terrenos transmitidos la condición de en curso de urbanización o de urbanizados, pero sin que hayan adquirido aún la condición de edificables ni de solares. En este caso serán de aplicación las conclusiones alcanzadas en el párrafo anterior.

En particular, y en la medida en que la transmisión del terreno se realiza incorporándole ya 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 estará sujeta y no exenta del Impuesto.

Cuando se trate de entregas de terrenos edificables, ya sean solares u otros terrenos considerados edificables por contar con la pertinente licencia administrativa para edificar no se aplicará la exención de referencia por exclusión expresa de la misma, por lo que su entrega estará sujeta y no exenta del Impuesto.

Con independencia de lo anterior, si el terreno se destinase a parques y jardines públicos o a superficies viales de uso público, su entrega estará sujeta pero exenta del IVA.

Aplicando estos criterios al supuesto de hecho planteado, la DGT concluye que en el momento de la transmisión en la primera fase las obras de urbanización ya se habrían iniciado, en cuyo caso no cabría la exención del IVA. Sin embargo, en la segunda fase los terrenos afectados no tendrían la consideración de terrenos urbanizados ni en curso de urbanización, así como tampoco de terrenos edificables y, en consecuencia, su transmisión estaría sujeta pero exenta del IVA.

Siempre que se cumplan los requisitos se podría aplicar la renuncia a la exención y el sujeto pasivo sería el adquirente de los mismos por aplicación de la regla de inversión del sujeto pasivo.

5. Dirección General de Tributos. Contestación nº V0021-18, de 10 de enero de 2018.

Concesión administrativa para la gestión y explotación indirecta del servicio público de transporte urbano colectivo de viajeros. Sujeción al IVA de las subvenciones anuales.

En la presente contestación, la DGT se ha pronunciado sobre la sujeción al IVA de las subvenciones percibidas en el siguiente supuesto de hecho:

La entidad consultante ha resultado adjudicataria de la concesión administrativa para la gestión y explotación indirecta del servicio público de transporte urbano colectivo de viajeros. Entre los ingresos a percibir por el concesionario se encuentran las tarifas municipales vigentes en cada momento, ingresos publicitarios que pudiera percibir la consultante, así como una subvención anual fija revisable y otra

subvención correspondiente a la diferencia entre el billete especial con una tarifa social y la tarifa general que en cada caso corresponda, otorgadas por el correspondiente Ayuntamiento.

En aplicación del artículo 4 de la Ley del IVA, establece la DGT que estarán sujetos al Impuesto sobre el Valor Añadido las prestaciones de servicios que la concesionaria del servicio de transporte municipal realiza en el ejercicio de su actividad empresarial.

Por otro lado, atendiendo a la nueva redacción del artículo 78, Uno. Apartado 3º de la Ley del IVA, se establece que forman parte de la base imponible "las subvenciones vinculadas directamente al precio de las operaciones sujetas al Impuesto". "No obstante, no se considerarán subvenciones vinculadas al precio, las aportaciones dinerarias, sea cual sea su denominación que las Administraciones Públicas realicen para financiar: a) La gestión de servicios públicos o de fomento de la cultura en los que no exista una distorsión significativa de la competencia, sea cual sea su forma de gestión".

Con esta nueva redacción se excluye de la base imponible del IVA las aportaciones financieras que las Administraciones públicas realizan a operadores de determinados servicios de titularidad pública cuando no existe distorsión de la competencia porque generalmente no se prestan en régimen de libre competencia.

La DGT analiza también la resolución del TJUE en el Asunto C-334/15 NRA que hace mención a los elementos y circunstancias que deben concurrir para que no haya distorsión significativa de la competencia y donde se establece como conclusión que no existe distorsión significativa de la competencia cuando no existe posibilidad real alguna de que un operador privado pueda competir con las carreteras nacionales ya existentes.

En este supuesto de hecho, la DGT reitera el hecho de que el servicio de transporte municipal es prestado por un operador privado en base a un contrato de concesión, y del cual además se establece una subvención anual, ya que las tarifas acordadas por el Ayuntamiento son insuficientes para poder garantizar el servicio por parte del operador. Es decir, en caso de que no existiera dicha subvención, ningún operador privado podría prestar el servicio al no ser este rentable por lo que no existe distorsión de la competencia.

En consecuencia, la DGT establece que la prestación de servicio público de transporte municipal no determina una distorsión significativa de la competencia, por lo que las subvenciones recibidas no tienen la consideración de estar vinculada al precio ni de contraprestación. Entiende, por tanto, que la operación no está sujeta al IVA.

6. Dirección General de Tributos. Contestación nº V0029-18, de 10 de enero de 2018.

Tratamiento en el Impuesto sobre el Valor Añadido de la ultimación del régimen de perfeccionamiento activo en los términos del artículo 324 del Reglamento de ejecución (UE) 2015/2447 en relación con los bienes importados por la consultante y utilizados al amparo del mencionado régimen aduanero.

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

Una entidad fabricante de aeronaves es titular de un régimen de perfeccionamiento activo cuya ultimación se produce de conformidad con lo dispuesto en el artículo 324 del Reglamento de ejecución (UE) 2015/2447 de la Comisión, por el que se establecen las normas de desarrollo de determinadas disposiciones del Reglamento (UE) 952/2013 del Parlamento Europeo y del Consejo por el que se establece el Código Aduanero de la Unión.

En primer lugar, dispone la DGT que, de conformidad con las disposiciones establecidas en la LIVA, la introducción en el TIVA-ES de un bien procedente de un país o territorio tercero tendrá la consideración de importación de bienes a efectos del IVA, y determinará el devengo de dicho impuesto, salvo cuando, desde el momento de su introducción en el TIVA-ES, quede vinculado a alguno de los regímenes aduaneros mencionados en los artículos 23 y 24 de la citada norma, como sería el régimen de perfeccionamiento activo (RPA).

Por tanto, en el caso objeto de consulta, la importación de los bienes en cuestión no tendrá lugar en tanto no se ultime el RPA, para el que los bienes introducidos en el TIVA-ES hayan sido declarados de conformidad con la normativa aduanera aplicable. Producida la ultimación del citado régimen, se producirá el devengo del IVA por el hecho imponible de la importación, salvo cuando tras la ultimación del RPA los bienes fueran objeto de cualquiera de las operaciones a las que hacen referencia los artículos 21, 22 y 25 de la LIVA.

Por su parte y de conformidad con el artículo 256 del Código Aduanero de la Unión (CAU), en el marco del RPA las mercancías no pertenecientes a la Unión podrán ser utilizadas dentro del territorio aduanero de la Unión (TAU) en una o más operaciones de transformación sin que tales mercancías estén sujetas a i) derechos de importación; ii) otros gravámenes prescritos por otras disposiciones pertinentes en vigor; iii) medidas de política comercial, en la medida en que no prohíban la entrada de mercancías en dicho territorio o su salida de él.

En cuanto a la ultimación de dicho régimen y en virtud del artículo 215 del CAU, como norma general, el RPA se ultimarán cuando las mercancías previamente vinculadas al mismo hayan salido del TAU o se incluyan en otro régimen aduanero posterior. Sin embargo, existe un supuesto de ultimación especial de dicho régimen contenido en el artículo 324 del Reglamento de ejecución 2015/2447, mediante el cual, y a efectos de la ultimación de dicho régimen, se considerará una reexportación –y, por tanto, vinculación a un régimen aduanero posterior- el suministro de aeronaves. Además, el citado artículo establece que, a estos efectos, dicha ultimación se producirá “a partir de la primera utilización de las mercancías incluidas en él en la fabricación, reparación (incluido el mantenimiento), modificación o transformación de aeronaves, o de partes de estas”.

A raíz de todo lo anterior, matiza la DGT que si bien el artículo 324 del Reglamento de ejecución antes citado considera reexportados los bienes importados y declarados para el RPA y luego utilizados en la fabricación, reparación, modificación o transformación de aeronaves, desde la incorporación de los bienes a dichos procesos, en el ámbito del IVA, es el artículo 21 de la LIVA el que regula la exención de las entregas de bienes objeto de exportación exigiendo como requisito, en cualquier caso para su aplicación, la salida efectiva de la Comunidad de los bienes en cuestión.

Por lo tanto y como conclusión, señala la DGT que la consideración de reexportación en el ámbito aduanero prevista en el artículo 324 del Reglamento de ejecución antes citado no puede trasladarse al IVA, sin que se produzca la salida efectiva de los bienes fuera del territorio de la Comunidad, motivo por el cual nos encontraríamos ante un supuesto controvertido donde por un lado, y en este caso particular, nos encontraríamos ante una exportación a efectos aduaneros que no originaría la obligación por parte del sujeto pasivo de pagar el arancel derivado de la importación correspondiente, mientras que por el contrario, sí que nos encontraríamos ante el devengo del IVA a la importación, debiendo dicho sujeto pasivo proceder al pago del IVA correspondiente a estos efectos.

7. Dirección General de Tributos. Contestación nº V0032-18, de 10 de enero de 2018.

Compensación equitativa por copia privada/Cánones digitales. Inclusión en la base imponible de la compensación. Gestión en la recaudación en nombre propio y cuenta ajena por una entidad sin ánimo de lucro. Tributación del servicio de gestión recaudatoria.

En la presente contestación, la DGT se ha pronunciado sobre si la compensación equitativa por copia privada debería incluirse en la base imponible del IVA y sobre la tributación de la consultante:

La entidad consultante es una entidad privada sin ánimo de lucro, dedicada a la defensa y gestión colectiva de los derechos de autor de la propiedad intelectual, cuya misión consiste, entre otros, en gestionar y recaudar la denominada compensación equitativa por copia privada, cobrando a sus socios una cuantía por la gestión en la recaudación de la misma.

En primer lugar, mediante el sistema de compensación equitativa por copia privada, o canon digital, se establece un modelo basado en el pago de un importe a satisfacer por los fabricantes y distribuidores de equipos, aparatos y soportes de reproducción cuando tengan lugar las ventas de los mismos exclusivamente para uso privado, no profesional ni empresarial, sin fines directa ni indirectamente comerciales.

Así, la DGT señala que, siendo los acreedores los autores de las obras, y los deudores los fabricantes y distribuidores, quienes deberán de repercutir la compensación a sus clientes, el esquema a través del cual se recauda el canon, es similar al funcionamiento de un impuesto indirecto en cascada en la medida que los sucesivos adquirentes de dichos elementos, deben también repercutir el importe de la compensación a lo largo de toda la cadena de distribución comercial hasta llegar al consumidor final, que será quien soporte la carga económica de la compensación.

A estos efectos, y en base a la sentencia del TJUE Swap C-37/16 que determinó que las cantidades percibidas por los autores como derechos de autor no son prestaciones de servicios sujetas al IVA, la DGT cambia el criterio mantenido hasta la fecha a través de esta consulta y considera que las cantidades percibidas por los autores y demás sujetos acreedores de la compensación no constituyen la contraprestación de operación alguna sujeta al IVA realizada por los autores y demás sujetos acreedores.

En consecuencia, no deberán repercutir cuota de IVA a los fabricantes en España, en tanto actúen como distribuidores comerciales, ni a los adquirentes fuera del territorio español, para su distribución comercial o utilización dentro de este, de equipos, aparatos y soportes materiales.

Por el contrario, en lo que respecta a la tributación de la compensación repercutida por los fabricantes y demás deudores a los destinatarios de dichas ventas o cesión de uso y disfrute, viniendo estos obligados a su

pago junto con el respectivo precio de compra, la DGT considera que dicho canon formará parte de la base imponible de la operación correspondiente a la venta o cesión sujeta al IVA.

Además, establece la DGT que cuando los objetos que se vendan sean teléfonos móviles, consolas de videojuegos, ordenadores portátiles o tabletas digitales y el adquirente cumpla los requisitos establecidos en la Ley y en el Reglamento del IVA, el sujeto pasivo de dicha venta será el destinatario de la misma.

Cabe señalar también que existen supuestos de no obligatoriedad del pago de la compensación para determinadas operaciones y, en estos casos, se podrá proceder al reembolso de la misma y, si procede, a la rectificación de las cuotas de IVA.

Por último, en cuanto a los servicios de gestión de la recaudación de dicha compensación prestados por la consultante, la DGT concluye que no aplica la exención señalada en el artículo 20.Uno.18º de la Ley del IVA. Por tanto, las comisiones pagadas por la prestación de servicios de gestión de cobro prestados por la entidad consultante son operaciones sujetas y no exentas del IVA debiendo la consultante repercutir la cuota correspondiente a los sujetos acreedores de la compensación cuya recaudación gestiona mediante la expedición de una factura.

8. Dirección General de Tributos. Contestación nº V0065-18, de 17 de enero de 2018.

Ente dual- Base imponible y derecho de deducción de las cuotas soportadas por la entidad consultante en su actividad de transporte ferroviario-.

En la presente contestación, la DGT se ha pronunciado sobre determinados aspectos del IVA aplicable al siguiente supuesto de hecho:

La entidad consultante es una entidad pública cuyo objeto social es el de servir de instrumento para el desarrollo de las políticas de una determinada Comunidad Autónoma en materia de infraestructuras de transporte, etc. Entre las competencias atribuidas a la consultante se encuentran las relacionadas con la construcción del tren-tranvía de una determinada ciudad y la propia explotación del medio de transporte. Los recursos para la ejecución y construcción de la infraestructura han sido aportados mediante subvenciones de capital. Asimismo, para financiar los déficits de explotación de la actividad general de la consultante, esta percibirá subvenciones anuales de la Comunidad Autónoma.

En primer lugar, en cuanto a la sujeción al IVA, ha de tenerse en cuenta que, en virtud del artículo 5 de la LIVA y del 7.8º de la citada Ley, las entregas de bienes y prestaciones de servicios que las Administraciones Públicas realicen en el ejercicio de determinadas actividades que se mencionan en dicho precepto, aun cuando se lleven a cabo en virtud de encomiendas de gestión, entre las que se encuentra la de transporte de personas y bienes que, en todo caso, tiene la condición de actividad empresarial. De manera que la DGT señala que, en tanto que se procede a la explotación directa de las infraestructuras ferroviarias a cambio de la correspondiente contraprestación, las operaciones que efectúe en desarrollo de dicha actividad estarán sujetas y, en principio, no exentas, del IVA.

En segundo lugar, en cuanto a la deducibilidad de dichas cuotas soportadas por la adquisición de bienes y servicios destinados al ejercicio de la actividad ferroviaria, en tanto que la consultante se considera un ente dual, esto es, que realiza tanto operaciones sujetas como no sujetas al IVA, habrá que distinguir entre la naturaleza de dichas operaciones.

Así, no serán deducibles las cuotas soportadas correspondientes a operaciones no sujetas. Por otro lado, en las situaciones en que de forma simultánea confluyan operaciones sujetas y otras no lo estén, se adoptará un criterio razonable y homogéneo de imputación de las cuotas correspondientes a los bienes y servicios utilizados para el desarrollo de las operaciones gravadas. En una segunda fase, las cuotas correspondientes a operaciones gravadas junto con aquellas resultantes del criterio razonable descrito, podrán ser deducibles.

En tercer lugar, concluye la DGT que, al no suponer la prestación del servicio público de transporte ferroviario objeto de consulta una distorsión significativa de la competencia, ninguna de las subvenciones mencionadas en el supuesto de hecho tendrá la consideración de directamente vinculada al precio, ni de contraprestación del servicio de transporte ferroviario sujeto al IVA, no incluyéndose en la base imponible de dicho impuesto.

Por último, la entidad consultante pacta con un tercero la ejecución material del servicio de transporte en el tren-tranvía frente a los usuarios siendo, por tanto, destinataria de un servicio de transporte ferroviario. De la información contenida en el escrito de consulta parece deducirse que tanto las cantidades que la consultante tiene que pagar al tercero como las cantidades que aquella tiene que dejar de pagarle en los supuestos en que la puesta en funcionamiento del ferrocarril determine un descenso o un incremento, respectivamente, del número de viajeros de los trenes gestionados directamente por ese tercero,

inciden en la determinación de la base imponible del servicio de transporte ferroviario que presta este tercero y que tiene por destinataria a la entidad consultante. En su caso, habrá que modificar la base imponible como consecuencia de una variación en el precio de la operación.

9. Dirección General de Tributos. Contestación nº V0198-18, de 30 de enero de 2018.

Determinación del volumen de operaciones de una entidad española con sede en TAI pero que dispone de dos establecimientos permanentes fuera de dicho territorio, y de si la distribución de los costes asumidos en el ejercicio de sus funciones entre los establecimientos permanentes debe ser objeto de facturación a los mismos.

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

La consultante es una sociedad mercantil comercializadora de piezas de metal y plástico con sede en el territorio de aplicación del impuesto y que dispone de dos establecimientos permanentes, uno situado en Alemania a través del que efectúa el 98 por ciento de sus compras y ventas y otro en Francia a través del cual efectúa el resto de sus operaciones comerciales.

Cada uno de esos establecimientos dispone de los medios y el personal necesario tanto para efectuar las compras de bienes necesarias como para proceder posteriormente a su reventa.

Desde la sede de actividad económica se realizan las funciones de dirección y de gerencia, así como las relacionadas con la logística de los bienes comercializados y referidas tanto a la sede como a sus establecimientos permanentes.

La sede realiza también la actividad de investigación para la comercialización de nuevos productos y desarrollo de nuevos mercados.

Los costes asumidos por la central en el ejercicio de sus funciones son posteriormente distribuidos entre los establecimientos permanentes.

De conformidad con la nueva redacción del artículo 104.Tres, ordinal 1º de la LIVA, basada en la Ley 22/2013, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2014, resultado de la adaptación de la legislación del Impuesto a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea puesta de manifiesto en la sentencia de 12 de septiembre de 2013, no deben tomarse en consideración, para el cálculo de la prorrata de un sujeto pasivo del

impuesto, las operaciones efectuadas por establecimientos permanentes del mismo situados en otros Estados miembros o bien en países terceros. Por lo tanto, es importante confirmar que las operaciones efectuadas a través de los establecimientos permanentes que un sujeto pasivo del impuesto tenga fuera del TAI imputables a los mismos no deben considerarse a efectos del cálculo del volumen de operaciones al que hace referencia el artículo 121 de la LIVA.

En relación con la distribución de los costes incurridos por la sede central de la consultante a los establecimientos permanentes por los diversos servicios que desarrolla la primera en beneficio propio y de sus sucursales, de conformidad con la jurisprudencia del TJUE, señalar que una prestación sólo es imponible si existe entre quien efectúa la prestación y su destinatario una relación jurídica en cuyo marco se intercambian prestaciones recíprocas. Por lo tanto, al no asumir la sucursal el riesgo económico de su actividad, sino que lo hace la matriz, no puede considerarse a ésta como empresario o profesional distinto de su matriz a efectos del IVA y de los costes imputados por ésta a la sucursal. En consecuencia, dichas operaciones no estarían sujetas al IVA.

10. Dirección General de Tributos. Contestación nº V0210-18, de 30 de enero de 2018.

Si el procedimiento de requerimiento notarial planteado por el consultante cumplirá los requisitos previstos en la normativa del IVA.

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

El consultante es una entidad que presta servicios de consultoría en el ámbito de las nuevas tecnologías que ha diseñado un procedimiento para hacer efectiva la modificación de la base imponible del IVA para los supuestos de créditos incobrables o de dudoso cobro mediante requerimiento notarial a efectos de lo establecido en el artículo 80.Cuatro LIVA. A estos efectos, el Notario correspondiente procederá al envío mediante correo certificado con acuse de recibo (a través de Sociedad Estatal Correos y Telégrafos S.A.) del requerimiento en cuestión en el que se incluirá la forma en la que el requerido deberá comparecer en el plazo de 20 días hábiles en cualquier Notaría de su localidad, sin que suponga ningún coste para aquel, para realizar el pago o manifestar su disconformidad con el requerimiento. El Notario ante el que comparezca redactará y autorizará un acta que será remitida al Notario responsable del requerimiento, que incluirá dicha contestación en la diligencia que redactará y autorizará.

En primer lugar, recuerda la DGT que la normativa española del IVA exige, para la modificación de la base imponible en el caso de créditos incobrables que el cobro de la deuda se haya instado mediante reclamación judicial o notarial.

La DGT, se ha venido manifestando en relación con los requisitos que hacen válido un requerimiento notarial señalando, que "el concepto de requerimiento notarial es unívoco en cualquier contexto. Con él se hace referencia a un determinado tipo de acta notarial (...) compuesto básicamente de dos secciones:

1ª Una rogación inicial dirigida por el requirente al notario en la que se dejará constancia, entre otros extremos:

a) De los particulares que, como requerimiento o notificación, han de trasladarse a un tercero.

b) La identificación del tercero a quien ha de dirigirse el requerimiento.

c) El domicilio a que debe dirigirse el requerimiento.

2ª Una diligencia redactada y autorizada por el notario en la que se dejará constancia:

a) Del intento de traslado por aquél al tercero de la exigencia, petición, etc. que formula el rogante inicial. Este traslado se efectúa mediante ofrecimiento a su destinatario de una cédula o copia de la rogación inicial. Ofrecimiento que puede efectuarse, bien personalmente por el notario, que, en tal caso, además, informará verbalmente del objeto del requerimiento a la persona con quien entienda la diligencia, bien por correo certificado con acuse de recibo, tal como señala el artículo 202 del Reglamento Notarial.

b) Del medio empleado para el ofrecimiento y su resultado; es decir, si efectivamente ha podido entregarse o no a su destinatario (u otra persona legitimada para recibirlo) la cédula o copia y, en caso afirmativo, dónde y a quién se ha efectuado la entrega.

c) En su caso, la contestación que el requerido haya dado al requerimiento.

(...)."

En resumen, con el concepto de acta notarial, se hace referencia a un tipo determinado de acta notarial compuesto básicamente por dos secciones, una rogación inicial dirigida por el requirente al notario y una diligencia redactada y autorizada por el notario.

Cumplimentando lo anterior, del documento autorizado el notario libraré copia autorizada, la cual acreditará el contenido del requerimiento, cómo, cuándo y en donde se ha hecho el ofrecimiento de la copia o cédula, quién, en su caso lo ha recibido, o que no ha sido posible entregarla a nadie legitimado para ello, y, en su caso la contestación recibida. Todo ello en conjunto, puede llamarse requerimiento notarial o requerimiento a través de notario.

Además de lo anterior, la Dirección General de Registros y del Notariado advierte que, en principio, no cumplen la función del requerimiento notarial, otros tipos de actas como las de presencia o las de remisión de documentos por correo, ya que en ellas el notario puede presenciar la formulación de un requerimiento verbal o escrito, pero se priva al requerido del derecho de contestación inherente al acta de requerimiento.

No obstante lo anterior, reconoce la citada Dirección General que al haber introducido el Real Decreto 45/2007, de 19 de enero, en el artículo 202 del Reglamento Notarial la posibilidad de envío de la cédula o copia por correo certificado con aviso de recibo, la distinción entre las actas de requerimiento y las actas de envío de documentos por correo se torna borrosa. Sin embargo, cabe señalar que:

- Aunque podría considerarse que los envíos por correo podrían estar cubiertos por la fehuencia reconocida al operador del servicio postal universal para las "notificaciones de órganos administrativos", lo cierto es que los notarios no están encuadrados en ninguna Administración Pública, y además los requerimientos a los que nos estamos refiriendo "se encauzan por el notario, pero no dejan de ser requerimientos emanados de particulares".
- En relación con la competencia territorial de los notarios, partiendo de la base de que todas las actuaciones que desarrolle el notario han de verificarse en el lugar para el que sea territorialmente competente, las actas de envío de documentos por correo deberán verificarse por el notario competente en el lugar del "hecho del envío". En cambio, en el caso de las actas de requerimiento, lo que deberá tener lugar en el territorio de competencia del notario es esencialmente la entrega u ofrecimiento de la cédula al destinatario. Así, considera la Dirección General que podría ser nula por falta de competencia territorial del notario el acta de requerimiento propiamente dicha cuando el notario autorizante, haciendo uso de la posibilidad de envío por correo de la cédula o copia del requerimiento, la remitiese a un domicilio situado fuera del ámbito territorial de su competencia. Si este fuera el caso, el ofrecimiento de la cédula o copia deberá efectuarse por notario territorialmente

competente para actuar en el domicilio de que se trate, efectuándose la rogación a dicho notario bien directamente por el requirente, bien a través de otro notario y del llamado exhorto notarial.

De conformidad con lo dispuesto, concluye la DGT que, en la medida en que el procedimiento planteado por el consultante cumpla con los requisitos señalados que delimitan el concepto de requerimiento notarial, podrá entenderse que el mismo cumple con los requisitos exigidos por la normativa del Impuesto.

11. Dirección General de Tributos. Contestación nº V0221-18, de 31 de enero de 2018.

Contrato de concesión de obra pública. Tratamiento a efectos del IVA de los servicios prestados por la entidad concesionaria.

En la presente contestación, la DGT se ha pronunciado sobre calificación a efectos del IVA de los servicios prestados por la entidad concesionaria, así como el tipo impositivo aplicable a las operaciones descritas en el siguiente supuesto de hecho:

La sociedad consultante ha resultado adjudicataria de un contrato de concesión de obra pública para la redacción del proyecto, reforma/ampliación de un hospital y construcción de otro, así como la explotación de los mismos prestando los servicios no clínicos.

En primer lugar, la DGT viene a señalar que se entiende por contrato de concesión de obra pública según lo establecido en el artículo 7.1 del Real Decreto Legislativo 3/2011, de 14 de noviembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Contratos del Sector Público, especificando que los rasgos característicos de esta figura contractual serían la construcción de la obra pública a cargo del concesionario, en su caso, y su posterior explotación para recuperar la inversión y obtener, eventualmente, el correspondiente beneficio.

Asimismo, y de acuerdo con la doctrina de este centro directivo, en el desarrollo de los citados contratos de concesión de obra pública, las únicas operaciones relevantes a los efectos del IVA son las prestaciones de servicios a que dé lugar la ejecución de dichos contratos.

Por tanto, para poder determinar así el tipo impositivo aplicable a las mismas, es necesario calificar las prestaciones de servicios realizadas por la entidad concesionaria.

En este sentido, el TEAC se ha pronunciado en un supuesto similar al consultado, en relación con si debía tributar como una única operación, o si procedía desglosarse en servicios residenciales (alojamiento y manutención de pacientes, con tributación a tipo reducido) y servicios relativos a la obra (con tributación a tipo general). El TEAC concluyó que, con base en las cláusulas del contrato, éste tenía como único objeto la prestación de un conjunto de servicios que respondían a una finalidad común, la gestión hospitalaria, con el objetivo de atender no sólo el alojamiento y manutención de los pacientes sino todas las necesidades del centro hospitalario. Por consiguiente, el Tribunal consideró que se trataba de una operación única y que debía tributar al tipo general.

La DGT considera que la misma conclusión debe llegarse en el caso objeto de consulta, ya que queda reflejado en el pliego de cláusulas particulares donde se adopta la fórmula de contrato de concesión de obra pública, que el concesionario se compromete no sólo a la ejecución de obras, conservación, mantenimiento de las mismas, sino también a la explotación de servicios no clínicos (restauración lavandería, esterilización, limpieza e higienización, seguridad, mantenimiento de instalaciones, gestión de residuos, gestión de archivos y documentación clínica, servicio de desinsectación y desratización, jardinería y cuidados exteriores, logística, gestión telefónica, servicio de ingresos de terceros, etc.) y a la explotación de zonas complementarias.

Por último, la DGT hace referencia al tipo impositivo aplicable a las operaciones descritas. En este sentido y ante la finalidad común perseguida, resulta de aplicación el artículo 90, apartado uno, de la Ley del IVA, que establece que dicho Impuesto se exigirá al tipo impositivo del 21 por ciento salvo lo previsto en el artículo 91.Uno.2 que permite aplicar el tipo reducido del 10 por ciento a "los servicios de hostelería, acampamiento y balneario, los de restaurante y en general el suministro de comidas y bebidas para consumir en el acto, incluso si se confeccionan previo encargo del destinatario". Este último precepto no podrá tenerse en cuenta en este caso dado que todos los servicios que la entidad concesionaria asume salvo el de gestión de restauración, no tienen encaje, al hacer referencia al centro sanitario en su totalidad, no a la parte estrictamente residencial.

12. Dirección General de Tributos. Contestación nº V0235-18, de 1 de febrero de 2018.

Si la entidad suiza cuenta con un establecimiento permanente en el territorio de aplicación del impuesto, así como el tratamiento a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido de las operaciones de adquisición y venta posterior efectuadas por la entidad suiza y el de los servicios de logística recibidos de la consultante. Obligaciones fiscales de la entidad suiza y el procedimiento que debe seguir, en su caso, para la deducción o la devolución de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido soportadas o satisfechas en el territorio de aplicación del Impuesto.

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

La consultante es una sociedad mercantil establecida en el territorio de aplicación del impuesto que es contratada por una entidad establecida en Suiza y perteneciente al mismo grupo de empresas para que le preste servicios logísticos para el almacenamiento y comercialización de bienes destinados a su venta en tiendas libres de impuestos situadas en puertos y aeropuertos del territorio de aplicación del Impuesto. De esta forma, la entidad suiza adquiere bienes en cualquier parte del mundo incluido el territorio de aplicación del impuesto que son almacenados en las instalaciones de la consultante en régimen de depósito aduanero o de depósito distinto de los aduaneros. Posteriormente, la entidad suiza transmite los bienes a adquirentes establecidos en la Comunidad, en ocasiones titulares también de depósitos aduaneros o distintos de los aduaneros, o bien establecidos en países o territorios terceros. La entidad suiza, en ocasiones, pretende utilizar el régimen de aduanero de tránsito comunitario para la circulación de los bienes desde el territorio de aplicación del impuesto hasta el territorio de otro Estado miembro.

En primer lugar, dispone la DGT que, a la luz de la LIVA, las operaciones de venta de bienes efectuadas por la entidad suiza deben calificarse como entregas de bienes, mientras que las operaciones de logística, almacenamiento y distribución de mercancías efectuadas por la consultante deben ser calificadas como prestaciones de servicios. Por lo tanto, dichas entregas de bienes y prestaciones de servicios estarán sujetas al IVA en la medida en que se entiendan realizadas en el TIVA-ES.

En cuanto a la tributación de los servicios de referencia, y de conformidad con las reglas de localización contenidas en la LIVA, en principio los servicios de logística, almacenamiento y distribución prestados por la consultante no estarán sujetos al IVA en la medida en que la destinataria de los mismos no se encuentre establecida en el

TIVA-ES, o no tenga en el mismo la sede de su actividad económica, o un EP destinatario de los mismos. Sin embargo, será necesario valorar de forma adicional si la entidad Suiza dispone de un EP que fuera el destinatario real de los servicios en cuestión.

En este sentido y de conformidad con la LIVA antes citada, con la doctrina del TJUE, y con las disposiciones establecidas en el Reglamento de Ejecución, la entidad Suiza solo contará con un EP en el TIVA-ES si cuenta en el mismo con una estructura adecuada en términos de medios humanos y técnicos, propios o subcontratados, con un grado suficiente de permanencia, casuística que parece no ocurre del escrito de consulta presentado ante la DGT. Por tanto, los servicios logísticos prestados a la entidad suiza no estarán sujetos al IVA.

Por otra parte, y en relación con las adquisiciones de bienes efectuadas por la entidad Suiza y almacenados por la consultante en sus instalaciones, en virtud de las disposiciones establecidas en la LIVA a estos efectos, al tratarse de bienes introducidos por la misma en el TIVA-ES desde un país tercero constituyen una importación de bienes. No obstante, su vinculación a un régimen de DA, como en el supuesto objeto de consulta, determina que no se entienda producida la importación.

Por otro lado, con respecto a los bienes importados con destino a las tiendas libres de impuesto, en la medida en que sean vinculados a un régimen de DDA, se devengará el hecho imponible de importación de bienes, aplicando la exención prevista en el artículo 65 de la LIVA cuando se trate del tipo de bienes a los que hace referencia dicho artículo.

En cuanto a las adquisiciones de bienes realizadas por la entidad suiza que sean transportados desde otro Estado miembro al TIVA-ES, constituirán adquisiciones intracomunitarias de bienes, en principio, sujetas al IVA, salvo si las mismas son vinculadas –como en el caso objeto de consulta- a un DA o DDA, situación semejante a la que ocurriría en el caso de que la citada entidad adquiriera bienes cuya puesta a disposición se efectuara en dicho territorio (adquisición local de bienes en el TIVA-ES).

En este sentido, matiza la DGT que para la correcta aplicación de la exención por la vinculación de determinados bienes a un DA o DDA, se deberá estar a lo dispuesto en el artículo 12 del Reglamento del IVA.

Por su parte, y en lo que se refiere a la posterior transmisión de los bienes por parte de la entidad Suiza, se contemplarán las siguientes particularidades dependiendo de cada una de las casuísticas enumeradas en escrito de consulta:

- Venta de los bienes mientras permanezcan vinculados a un DA/DDA: entrega de bienes sujeta y exenta al IVA.
- Venta de los bienes que fueran objeto de expedición o transporte: entrega de bienes sujeta al IVA en la medida en que el transporte se inicia en el TIVA-ES, pero exenta si el destino de los mismos es un Estado Miembro de la UE o país tercero.
- Venta de bienes con destino TIVA-ES: entrega de bienes sujeta al IVA y desvinculación de los mismos de los DA/DDA, según proceda. En este supuesto, la ultimación del DA determinará, respecto de aquellos bienes que hubieran sido importados previamente, el devengo de una importación de bienes, salvo cuando los bienes fueran objeto de entregas efectuadas que estuvieran exentas en virtud de los artículos 21, 22 y 25 de la LIVA. Por su parte, la desvinculación de las mercancías del régimen de DDA o el abandono del régimen de DA de los bienes que sin haber sido importados se hubieran vinculado a dicho régimen de DA en virtud de una entrega efectuada en TIVA-ES, o adquisición intracomunitaria de bienes que hubieran quedado exentas del IVA en virtud de los artículos 24 y 26. Uno de la LIVA, respectivamente, determinará la realización de una operación asimilada a la importación de bienes, salvo que los mismos fueran objeto de exportaciones, operaciones asimiladas a las exportaciones de bienes o entregas intracomunitarias de bienes, todas ellas exentas en las condiciones previstas en los artículos antes citados (21, 22 y 25 de la LIVA).
- Salida de los bienes previamente importados del régimen de DA mediante su vinculación a un régimen aduanero de tránsito comunitario externo que permitiera su circulación al territorio de otro Estado Miembro: Si bien se produciría inicialmente el devengo de la importación como consecuencia de la ultimación del régimen de DA, su vinculación a dicho régimen determinará que dicha importación no se produzca hasta que se produzca la ultimación del mismo.

Por último, y en cuanto al régimen de devolución de las cuotas del IVA aplicable a la entidad Suiza, y en la medida en que la misma efectúa en el TIVA-ES operaciones por las que es sujeto pasivo del IVA distintas de las establecidas en el artículo 119 de la LIVA -para que fuera de aplicación el procedimiento de devolución a no establecidos previsto en

el artículo 119 bis- concluye la DGT que la citada Compañía deberá obtener dicha devolución a través del procedimiento previsto en el artículo 115 de dicha Ley.

13. Dirección General de Tributos. Contestación nº V0344-18, de 8 de febrero de 2018.

Permuta – Modificación de la base imponible.

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

El consultante es una persona física que, junto con su cónyuge, efectuó una operación de permuta por la cual entregó a una promotora inmobiliaria un solar a cambio de la entrega futura de dos viviendas. Finalmente, las viviendas que van a recibir exceden del tamaño que se estimó al tiempo de realizar la entrega del solar.

En primer lugar, la DGT señala que, de acuerdo con la doctrina que ha venido manteniendo, en las operaciones de permuta de suelo a cambio de recibir obra futura tienen lugar tres operaciones a efectos del IVA:

- La entrega del terreno, que se encontrará sujeta al Impuesto cuando concurren los requisitos generales de sujeción.
- La entrega de la edificación terminada en que se materializa, total o parcialmente, la contraprestación de la entrega del terreno referida en el guion anterior. Esta entrega tendrá lugar cuando concluya su construcción estando, con carácter general, sujeta y no exenta del IVA.
- La entrega de los terrenos referida en el primer guion constituye adicionalmente un pago a cuenta en especie de la edificación futura, pago que percibe el promotor y que, en consecuencia, está sujeto y no exento del IVA.

Como consecuencia del artículo 75 de la Ley del IVA, el devengo del Impuesto correspondiente a la entrega de la edificación terminada tuvo lugar en el momento en que se produjo la entrega del solar, al constituir esta operación un pago anticipado.

En consecuencia, la DGT señala que, a pesar de existir la posibilidad de proceder a la modificación de la base imponible en determinados casos listado en el artículo 80.Dos de la Ley del IVA, si en el momento de la entrega de las dos viviendas no se va a exigir ningún pago adicional del consultante al promotor de las mismas sino que, como se establece en el escrito de consulta la contraprestación de las viviendas recibidas lo

constituyó el solar entregado, fue satisfecha toda la contraprestación cuando se produjo la entrega del solar correspondiente en forma de anticipo, por tanto no se producirá el devengo de ninguna nueva operación sujeta al IVA por la que haya que repercutir el Impuesto en el momento de la entrega de las viviendas.

14. Dirección General de Tributos. Contestación nº V0347-18, de 8 de febrero de 2018.

Servicios de abogacía – Administrador concursal - Devengo del IVA.

La DGT analiza en esta contestación el devengo de los servicios de abogacía como administrador concursal prestados por una persona física.

Comienza su contestación la DGT recordando que, de acuerdo con la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal, el proceso concursal tiene varias fases (i.e. fase común, fase de convenio o fase de liquidación). Sí mismo, el Real Decreto 1860/2004, de 6 de septiembre, por el que se establece el arancel de derechos de los administradores concursales, establece los plazos para la percepción de las retribuciones de los administradores concursales.

Sobre la base del artículo 75 de la Ley del IVA, la DGT concluye que el devengo del IVA por los servicios prestados por los administradores concursales en cada una de las fases del concurso se produce cuando deba entenderse concluido el servicio del administrador de conformidad con la normativa concursal, salvo que existan pagos anteriores en cuyo caso el Impuesto se devengará en el momento del cobro total o parcial del precio por los importes efectivamente percibidos.

15. Dirección General de Tributos. Contestación nº V0359-18, de 8 de febrero de 2018.

Entrega de bienes – Derecho de superficie – Arrendamiento inmueble.

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

La entidad consultante constituyó en parcelas de su propiedad diferentes derechos de superficie a favor de determinadas empresas con las siguientes estipulaciones:

- *El derecho se concede por veinte años, transcurrido el cual la entidad consultante hará suyo sin indemnización alguna lo edificado.*
- *Como contraprestación al derecho de superficie se acuerda un canon en función del valor de la parcela correspondiente.*

- *El superficiario se compromete a edificar viviendas en las condiciones establecidas por el propietario del terreno, y a arrendarlas a éste durante el plazo de concesión del derecho, a cambio de una renta abonada mensualmente.*
- *La superficiaria repercute mensualmente a la consultante diversos gastos accesorios al arrendamiento, fundamentalmente el IBI, la tasa de entrada de vehículos, la tasa de gestión de residuos o el seguro de incendios.*

En relación con la tributación a efectos del IVA de la constitución de un derecho de superficie sobre un terreno, obligándose el superficiario a arrendar al superficiante la edificación construida una vez finalizada su construcción y por el tiempo de duración del contrato de superficie, la DGT reitera el criterio establecido en diversas contestaciones a consultas vinculantes (V2516-08 y V1252-17, entre otras) por el cual se califica dicha cesión de la edificación en arrendamiento como entrega de bienes, ya que dicha propiedad pasará a ser propiedad del arrendatario transcurridos los 20 años.

Respecto al devengo de estas especiales entregas de bienes, la DGT concluye en que se produce en el momento en que el bien en cuestión se pone en posesión del que resultará forzosamente el adquirente en el futuro, por lo que la tributación de la entrega de bienes se adelanta en el tiempo a causa del contrato de arrendamiento pactado entre las partes. Como consecuencia de lo anterior, la renta mensual abonada por el superficiante en concepto de tal arrendamiento no constituye contraprestación de una prestación de servicios sujeta al Impuesto en la medida en que la operación ya tributó como entrega de bienes.

16. Dirección General de Tributos. Contestación nº V0406-18, de 16 de febrero de 2018.

Exención servicios de transporte internacional de pasajeros con escala en el TIVA-ES.

La DGT analiza en esta contestación la posible aplicación de la exención prevista en el artículo 22.Trece de la Ley del IVA, por parte de una entidad consultante dedicada a la prestación de servicios de transporte de pasajeros, que comercializa rutas internacionales con origen o destino en el TIVA-ES. A este respecto, cuando no dispone de una conexión directa, comercializa como un único servicio de transporte, el trayecto internacional con conexión, de tal forma que los pasajeros deben realizar escala en una ciudad del TIVA-ES, donde cambian de avión.

En su análisis, la DGT cita la Resolución del TEAC de 24 de mayo de 2017 (referente a los asuntos, RG 6594/14, RG 2822/15, RG 4372/15, RG 4797/15 y RG 6204/15), que respecto de servicios de transporte de la misma naturaleza que los de esta consulta, concluye que el vuelo interior no es accesorio al vuelo internacional. En consecuencia, el TEAC concluye que el vuelo de conexión interior debe quedar sujeto y no exento del IVA, al no tener su origen y destino en un aeropuerto situado fuera del TIVA-ES.

Partiendo de la citada resolución del TEAC, la DGT entiende necesario analizar en el supuesto objeto de consulta si estas dos prestaciones de servicios de transporte de pasajeros que comportan la misma naturaleza, y que no son accesorias la una de la otra, pueden tener la consideración de una única operación a efectos de su tributación en el IVA, o en términos del TJUE, si se trata de una prestación única, en particular, en el caso de que varios elementos constituyan la prestación principal.

Del análisis de la información aportada en el escrito de consulta y de la normativa interna e internacional aplicable a los servicios de transporte internacional amparados en un único título de transporte, la DGT concluye que a efectos del IVA, los servicios descritos en la consulta constituyen una única prestación de transporte de viajeros y sus equipajes, por vía aérea procedente de o con destino a un aeropuerto situado fuera del ámbito espacial del IVA.

En virtud de lo anterior, la DGT concluye que la consultante no deberá repercutir el IVA con ocasión de la prestación de servicios de transporte objeto de consulta amparados en un único título de transporte, al quedar exentos del mismo por aplicación de la exención contenida en el artículo 22.Trece de la Ley del IVA.

17. Dirección General de Tributos. Contestación nº V0437-18, de 20 de febrero de 2018.

Exención servicios de gestión de inversiones a una institución de inversión colectiva de tipo cerrado.

La DGT analiza en esta contestación la posible aplicación de la exención prevista en la letra n) del artículo 20.Uno.18º de la Ley del IVA, por parte de una sociedad consultante que presta servicios de gestión de inversiones a una institución de inversión colectiva de tipo cerrado.

En primer lugar, la DGT recuerda que sobre el alcance de la referida exención se ha pronunciado expresamente el TJUE en su sentencia de 4 de mayo de 2006 (asunto C-169/04, Abbey National). A este respecto, la DGT entiende que si de acuerdo con el TJUE, la forma jurídica no es

determinante para la aplicación del concepto de "fondos comunes de inversión" que figura en el artículo 13, parte B, letra d), número 6, de la Sexta Directiva, tampoco debería serlo la forma de operar de cada uno de ellos.

En segundo lugar, la DGT recuerda que el TJUE en su sentencia de 28 de junio de 2007 (asunto C-363/05, JP Morgan) concluyó que los fondos de tipo cerrado no presentan ninguna diferencia relevante que excluya desde un principio su clasificación entre los fondos comunes de inversión contemplados en el artículo 13, parte B, letra d), número 6, de la Sexta Directiva, al igual que los fondos de tipo abierto.

De acuerdo con lo anterior, la DGT concluye que una sociedad de inversión colectiva de tipo cerrado como la consultada que recurre a los servicios de gestión de la consultante puede incluirse en el concepto de "fondos comunes de inversión" de la Directiva.

Una vez determinada la inclusión de las sociedades de inversión colectivas en el concepto de "fondos comunes de inversión", la DGT considera preciso analizar el concepto de "gestión" de fondos comunes de inversión, ya que ni la Ley ni la Directiva lo definen.

En este sentido, la DGT recuerda que de conformidad con la citada sentencia del TJUE de 4 de mayo de 2006 (asunto C-169/04, Abbey National), en el ámbito de aplicación de la citada exención se hallan comprendidas, "además de las funciones de gestión de cartera, las de administración de los propios organismos de inversión colectiva, como las indicadas en el anexo II de la Directiva 85/611 (anexo introducido por la Directiva 2001/107/CE, de 21 de enero de 2002), bajo el epígrafe "Administración", que son funciones específicas de los organismos de inversión colectiva."

En virtud de lo anterior, la DGT concluye que de acuerdo con el criterio del TJUE, la exención se aplica a la gestión de fondos comunes de inversión, con independencia de su modalidad cerrada o abierta, por lo que los servicios prestados por el consultante deben considerarse como sujetos y exentos del IVA.

18. Dirección General de Tributos. Contestación nº V0506-18, de 22 de febrero de 2018.

Concesión Administración pública – Gestión de servicios públicos.

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

La consultante ha resultado adjudicataria de un contrato para la gestión de los servicios públicos de limpieza viaria, recogida y transporte de residuos sólidos urbanos y mantenimiento de zonas verdes de un término municipal. Como contraprestación, el concedente le abonará un precio en las condiciones fijadas en el contrato. Asimismo, el ente público se obliga a hacer aportaciones anuales a un fondo para la renovación de la maquinaria adscrita a los servicios objeto de consulta.

En primer lugar, la DGT establece que de acuerdo con lo recogido en el artículo 7.9º, de la Ley del IVA, no estarán sujetas al Impuesto, las concesiones y autorizaciones administrativas, con ciertas excepciones relacionadas con dominios portuarios, ferroviarios y aeroportuarios.

En consecuencia, el contrato de gestión de servicios públicos adjudicado en la modalidad de concesión, estaría no sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido en la medida en que la concesión puede ser considerada como una concesión administrativa. No obstante, el hecho de que la concesión o autorización administrativa no esté sujeta al Impuesto no impide que sí lo estén los servicios prestados por el concesionario, en virtud de la misma, a la Administración concedente.

Asimismo, la DGT cita que es criterio reiterado (CV1492-11 del 9 de junio de 2011), que, en el marco de un contrato de concesión administrativa, la adscripción de bienes por parte de la Administración Pública concedente al concesionario para ser afectados al desarrollo de los servicios objeto de concesión constituye una operación no sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido al igual que la propia concesión. Por consiguiente, si la Administración concedente asume el coste de las inversiones necesarias para el desarrollo de la concesión administrativa adquiriendo las mismas y, posteriormente, se ceden a la entidad mercantil concesionaria para su adscripción a la concesión administrativa, dicha cesión constituye una operación no sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido sin perjuicio de la tributación que corresponda a la adquisición de tales inversiones.

19. Dirección General de Tributos. Contestación nº V0583-18, de 28 de febrero de 2018.

Exención - servicios de mediación en determinadas operaciones financieras.

La DGT analiza en esta contestación la posible aplicación de la exención prevista en la letra m) del artículo 20.Uno.18º de la Ley del IVA, por parte de una entidad financiera online que va a suscribir un contrato de prestación de servicios con varias entidades intermediarias cuyo objeto consistirá en la comercialización de tarjetas de crédito y productos adicionales a las mismas.

En primer lugar, la DGT recuerda que deben conciliarse los conceptos de "negociación" en la normativa comunitaria y "mediación" del Derecho español a efectos de la aplicación de dicha exención y que la doctrina de este Centro directiva considera que la "mediación" a que se refiere la exención mencionada en el párrafo anterior, implica la existencia de un tercero que tiene por función aproximar a las partes para la futura celebración de un contrato y las partes deben conocer la existencia del mediador, así como la misión que tiene encomendada.

En segundo lugar, la DGT recuerda que es preciso dilucidar si la labor desarrollada por la consultante puede definirse como mediación, a efectos del Impuesto, o, por el contrario, debe catalogarse como un mero suministro de información o publicidad y para ello se remite a sentencias del TJUE (asunto C-235/00 del 13 de diciembre de 2001, CSC Financial Services, Ltd, y asunto C-453/05 del 21 de junio de 2007, Volker Ludwig,).

En virtud de lo anterior, la DGT concluye que de acuerdo con el criterio del TJUE, la mera recolección de información sobre un potencial cliente no es suficiente para alcanzar la exención si dicha recolección no va acompañada de cierta evaluación, análisis o filtrado de modo que la información suministrada a la entidad tenga un cierto valor añadido y permita o facilite la contratación del producto, es decir, que la actividad desarrollada por la consultante vaya más allá e incorpore ese elemento adicional para obtener la calificación como mediación.

20. Dirección General de Tributos. Contestación nº V0584-18, de 28 de febrero de 2018.

Exención de las segundas y ulteriores entregas de edificaciones.

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

El consultante celebró con una entidad financiera un contrato de arrendamiento financiero sobre un inmueble que, vigente el arrendamiento, ha rehabilitado para su posterior alquiler como oficinas.

En primer lugar, la DGT establece que con base en el artículo 20. Uno.22º de la Ley del IVA, la exención de las segundas y ulteriores entregas de edificaciones estarán exentas.

Asimismo, la DGT explica que esta exención no se aplicará a las entregas de edificaciones efectuadas en el ejercicio de la opción de compra inherente a un contrato de arrendamiento, por empresas dedicadas habitualmente a realizar operaciones de arrendamiento financiero.

En este sentido, el consultante indica que ha realizado obras de rehabilitación sobre la finca para después arrendar las oficinas. En un momento posterior y antes del transcurso del plazo de diez años, se ha ejercitado la opción de compra del contrato de arrendamiento. En este sentido, dado que se produce la entrega de una edificación rehabilitada, podría plantearse que la entrega quedase sujeta y no exenta del Impuesto.

La DGT por su parte concluye que, para la no aplicación de la exención, la edificación ha tenido que ser rehabilitada por el adquirente. En este caso, en el momento de la transmisión el adquirente ya había rehabilitado el inmueble. Por lo tanto, la DGT indica que prevalecerá la regla establecida en la letra a) del citado artículo y la entrega estará sujeta pero exenta de IVA.

IV. Country Summaries

Americas

Canada

Quebec Sales Tax and e-commerce

Quebec's Minister of Finance, Mr Carlos Leitão, has announced in the 2018-2019 Quebec Budget that the Quebec Sales Tax (QST) regime will be amended to introduce a mandatory registration system for suppliers without physical or significant presence in Quebec (non-resident suppliers). As such, non-resident suppliers will be required to collect and remit QST with respect to taxable incorporeal movable property and services supplied in Quebec to 'specified Quebec consumers'. In addition, non-resident suppliers located in Canada will be required to collect and remit QST on corporeal movable property supplied in Quebec to 'specified Quebec consumers'. Mandatory registration will apply to a non-resident supplier, to the extent that the value of the consideration on all taxable supplies made in Quebec to consumers exceeds the threshold of CAD 30,000.

This registration requirement will also apply to digital property and services distribution platforms (digital platforms) in respect of taxable supplies of incorporeal movable property or services received by Quebec consumers, provided that these digital platforms control the key elements of transactions with the Quebec consumers, such as billing, transaction terms and conditions, and delivery terms. Generally speaking, a digital platform refers to a platform that offers a service, through electronic communication (for example, an application store or website), to non-resident suppliers, allowing them to make taxable supplies of incorporeal movable property or services in Quebec to Quebec consumers. This measure will apply to digital platforms controlling the key elements of transactions

with Quebec consumers, where the value of the consideration for all taxable supplies that a digital platform enables non-resident suppliers to make in Quebec to consumers exceeds a threshold of CAD 30,000.

A 'specified Quebec consumer' will mean a person not registered for the QST and whose usual place of residence is located in Quebec.

The measures stemming from the implementation of the new mandatory registration system will apply as of:

- 1 January 2019 for non-resident suppliers located outside Canada, and for digital platforms allowing such suppliers to make taxable supplies of incorporeal movable property or services in Quebec to Quebec consumers;
- 1 September 2019 for non-resident suppliers located in Canada, and for digital platforms allowing such suppliers to make taxable supplies of incorporeal movable property or services in Quebec to Quebec consumers.

Colombia

VAT exemption for vendors of computer services, servers, web pages, and maintenance

According to the tax authorities, and in application of the principle of legality that governs tax exemptions, the VAT exemption for the services of providing web pages, servers (hosting), cloud computing, and remote maintenance of programs and equipment applies even if the end user contracts with the vendor and not with the provider directly.

VAT applies when temporary importation of heavy machinery for basic industry modified to ordinary importation

The tax authorities have clarified that VAT on the long-term temporary importation of heavy machinery for basic industries only applies when the temporary import is modified to an ordinary import, even when the tax authorities order the modification when the terms for ending the temporary importation expire.

Certificate of origin not required for short-term temporary importation

Importers cannot be required by the tax authorities to certify origin for temporary importation, as no customs duties are payable. A certificate must be presented when the temporary regime is modified to an ordinary import and such taxes are triggered.

Sanction of 200% for not making seized merchandise available

The Council of State has established that where merchandise subject to seizure cannot be made available to the customs authorities, a fine of 200% of the value of

the merchandise may apply to the participants in the foreign trade operation. The sanction may fall on one or all of the parties individually, including the importer and concurrently with the customs agent, according to the case.

Measures for prevention and control of customs fraud in imports of fibers, yarns, fabrics, clothing, and shoes

The thresholds of FOB prices and the tariff items for yarns, fibers, fabrics, footwear, and clothing have been modified to prevent and control customs fraud.

US-China

Trade discussion between China and US

On 3 April 2018, the Office of the US Trade Representative (USTR) published a proposed list of products imported from China that could be subject to an additional 25% tariff. In response to the USTR's list, on 4 April 2018, China's Ministry of Commerce (MOFCOM) published Bulletin [2018] No. 34, which proposed a list of products imported from the US with an additional 25% tariff increase.

Asia Pacific

China-US

Trade discussion between China and US

On 3 April 2018, the Office of the US Trade Representative (USTR) published a proposed list of products imported from China that could be subject to an additional 25% tariff. The proposed list covers approximately 1,300 separate tariff lines.

In response to the USTR's list, on 4 April 2018, China's Ministry of Commerce (MOFCOM) published Bulletin [2018] No. 34, which proposed a list of products imported from the US with an additional 25% tariff increase. China's list includes products with 106 HS (Harmonized System) codes, including soya beans, automotive, chemical products, and aircraft exported from the US worth approximately USD 50 billion based on the trade statistics in 2017. The effective date of the tariff increase was not mentioned in Bulletin 34.

Separately, on 1 April 2018, China announced that, in order to balance the potential losses of Chinese companies due to the tariff increase of aluminum and steel products imported into the US (Section 232 Safeguard Tariffs), China has decided to terminate the tariff reduction of seven categories of products of US origin and increase the tariff accordingly. This change took effect from 2 April 2018. In the first part of the list, the tariff increase is 15% covering 120 HS codes, including fresh and dried fruit, dried nuts, wine of fresh grapes, denatured ethyl alcohol, American ginseng, and seamless tubes of iron or steel. In the second part of the list, the tariff increase is 25%, covering 8 HS codes, including pork, aluminum waste, and scrap.

Comment

The imposition of these new tariffs creates uncertainty, and companies may suffer with higher trade costs from duty increases, especially companies in those industries covered by the new tariffs announced by the US and China. It is possible that the dispute could be further upgraded and affect more products and industries. It is suggested that companies operating in China analyze their global supply chain and take actions to mitigate the risks caused by the US and China trade dispute.

China

VAT rate reductions

On 4 April 2018, the Ministry of Finance (MOF) and the State Administration of Taxation (SAT) jointly issued Caishui [2018] No. 32, according to which, the VAT rates for taxable supplies that are currently subject to 17% and 11% will be reduced to 16% and 10% respectively. Caishui 32 comes into effect from 1 May 2018. Consequently, the export VAT refund rates for goods that are currently subject to 17% and 11% will also be adjusted to 16% and 10% accordingly. Caishui 32 also provided transitional rules for exports of affected supplies until 31 July 2018.

After the reduction of the VAT rates, the applicable VAT rates in China will be as follows.

Taxable activities	Applicable VAT rate	
	Before 1 May 2018	From 1 May 2018
Sales and importation of general goods; provision of processing, repair and replacement services; and provision of leasing services of tangible and moveable assets	17%	16%
Sales and importation of specified goods*; provision of transportation, postal, basic telecom services, construction services and leasing services of immovable property; and sales of land use rights or immovable property	11%	10%

* Specified goods include agricultural products (including grains), tap water, heat, liquefied petroleum gas, natural gas, edible vegetable oil, air conditioning, hot water, coal gas, coal products for residential use, edible salt, agricultural machinery, feed, pesticide, agricultural film, fertilizer, methane, dimethyl ether, books, newspapers, magazines, audio and visual products, and electronic publications.

Change to annual sales thresholds for small-scale VAT payers

On 4 April 2018, the MOF and the SAT jointly issued Caishui [2018] No. 33 to change the annual sales thresholds for small-scale VAT payers. Caishui 33 will apply from 1 May 2018.

There are currently three thresholds for different groups of small-scale VAT payers in China: (i) RMB 500,000 for manufacturing enterprises; (ii) RMB 800,000 for trading enterprises; and (iii) RMB 5 million for taxpayers under the VAT reform program whose business would have been subject to Business Tax rather than VAT before the reform.

As from 1 May 2018, the annual sales threshold will be unified to RMB 5 million for all small-scale VAT payers.

Moreover, a manufacturing or trading enterprise whose sales reached the threshold (i.e. RMB 500,000/800,000) may convert to small-scale VAT payer status by 31 December 2018 if the annual sales of the enterprise has not reached the new threshold of RMB 5 million when the enterprise applies for the conversion.

Malaysia

Update from National GST Conference 2018

The National GST Conference was held on 27 and 28 February 2018. There was a significant amount of dialogue and content covered at the two-day conference, including the following issues:

- Malaysia GST Compliance Assurance Program (MyGCAP)
- Collaboration between the Inland Revenue Board of Malaysia (IRBM) and RMCD
- GST audits
- GST refunds
- Issuance of public rulings
- Developments in the GST Tribunal
- Application of GST on digital businesses

For details and Deloitte Malaysia's comments, see [GST Chat: March 2018](#).

Customs Appeal Tribunal decision regarding fraud

Deloitte Malaysia recently represented appellant-importers in two recent cases of the Customs Appeal Tribunal.

The appeals to the Tribunal were against decisions of the Director General of Customs that affirmed bills of demand (BODs) issued by a State Customs Director to the appellants for short-paid customs duties/sales tax. The short-paid duties/tax arose due to fraud suspected to have been committed by persons other than the appellants.

The appellants had basically paid the correct amount of duties/tax to their forwarding agents for onward payment to Customs. The fraud involved *inter alia* forged Customs Official Receipts (CORs) being furnished to the appellants, showing the correct amount of duties/taxes purportedly paid in full to Customs. However, the duties/tax were actually not paid in full (Customs *Sistem Maklumat Kastam* or SMK system showed a lesser amount actually paid).

Based on the Tribunal's oral decisions delivered on 7 March 2018, the Tribunal essentially held as follows:

- 1) The defaulting customs/forwarding agents were carrying out roles in the customs clearance/import declaration process which brought them within the meaning of 'importer' (person liable to pay the duties/tax), i.e., as persons in possession of the goods at and from the time of importation until the goods are removed from customs control.
- 2) Based on the judicial precedent of the Court of Appeal in the judicial review case of *Minister of Finance & Anor v Wincor Nixdorf (M) Sdn Bhd*, Customs should not have demanded the defrauded duties/tax from the victims of the fraud such as the appellants, who had paid the correct duties/tax. This is principally because Customs had the responsibility under the customs laws to control customs agents and had not fulfilled this responsibility, since Customs had not taken action (to issue BODs) to the defaulting customs agents involved who had committed the fraud and who were liable for the import declarations.

For further information, including Deloitte Malaysia's comments, see [GST Chat: March 2018](#).

Amendments to GST legislation

There have been amendments to the Finance (No.2) Act 2017 and the Goods and Services Tax (Relief) Order 2014. For details, including Deloitte Malaysia's comments, see [GST Chat: March 2018](#).

Revised guides

The following RMCD guides have been amended. For details, including Deloitte Malaysia's comments, see [GST Chat: March 2018](#).

- Guide on Tourist Refund Scheme (TRS) as at 21 December 2017.
- Revised Guide on Lodging or Holiday Accommodation Services as at 23 January 2018.

EMEA

European Union

Draft agreement on UK's withdrawal from EU

The European Commission has published the draft legal text of a withdrawal agreement, which if agreed and ratified in its current form provides for a transitional period for the UK's withdrawal from the EU to 31 December 2020, see [Draft Agreement on the withdrawal of the United Kingdom of Great Britain and Northern Ireland from the European Union and the European Atomic Energy Community](#).

Article 43 of the draft agreement onwards sets out ongoing customs procedures which have been agreed at negotiators' level. Article 47 (on VAT) will preserve rights arising under the EU Principal VAT Directive for five years after the end of the transitional period (but this may be subject to drafting changes).

The Commission has also proposed (Article 82 onwards) the ongoing jurisdiction of the Court of Justice of the European Union over matters referred to it before the end of the transitional period.

Gulf Cooperation Council

VAT to be introduced in OMAN, but timing uncertain

Following the introduction of VAT in the Kingdom of Saudi Arabia (KSA) and United Arab Emirates (UAE) on 1 January 2018, there has recently been debate and speculation regarding when the other four Gulf States will also implement VAT. The commonly held view is that the other four Member States of the GCC must implement by 1 January 2019 at the latest. However, to date none of the four Member States has announced a date officially. From unofficial comments made in Kuwait it seems that date is unlikely.

In Oman there again has been no official announcement. However, an article in the *Oman Daily Observer* on 9 April 2018 noted that the Ministry of Finance has announced a decision to amend categories in the budget to include revenue from two new taxes: excise duty and VAT.

Although excise duty is expected to be implemented in Summer 2018 (and the expected date is June), the timing for VAT is less clear. It is anticipated that VAT would be introduced in 2019, but it is uncertain whether that would be January or later in the year, either at the end of quarter 2 or early in quarter 3.

From experience with the implementation of VAT in the UAE and KSA, it is hoped that the relevant law and regulations would be issued at least six months prior to any implementation date, to ensure businesses can plan for a smooth and successful transition to VAT.

It is clear that there is an intention for Oman to introduce VAT in line with the GCC VAT Framework treaty, although there remains uncertainty regarding the implementation date.

Belgium

Government approves option to tax B2B immovable letting

As part of the 23 March 2018 budgetary control meeting, the Government approved the long-awaited VAT reform that will introduce the possibility for landlords to opt for the application of VAT to immovable letting agreements concluded with professional tenants. The new regulation's entry into force is planned for 1 October 2018.

Background

Immovable letting is currently exempt from VAT in Belgium, apart from several specific exceptions. This VAT exemption blocks any upstream VAT incurred on the property at owner level.

As part of the 'Summer Agreement', the Government announced in July 2017 that it planned to introduce a new optional scheme applying VAT to immovable letting between businesses. However, this plan was unexpectedly abandoned after Government meetings in October 2017.

During the budgetary control process for 2018, the measure was eventually approved. The new regulation will only apply for newly constructed buildings (including substantially renovated existing buildings).

Option for B2B immovable letting

The new regulation will allow the landlord and tenant to jointly opt to subject to VAT rental payments. This option is only possible to the extent that the leased building is used by the tenant for business operations, for which said tenant qualifies as a VAT taxable person.

Where the tenant is a non-taxable person (e.g. a public body without any economic activities, private individual, etc.), the option will not be available.

Only for new buildings

The option to apply VAT will only be possible for newly constructed buildings from 1 October 2018. In practice, this would mean that only buildings (projects) for which

no VAT has become due on construction or planning activities before 1 October 2018 would be eligible for the option. Existing properties (or buildings where work or planning has started before 1 October 2018) will be excluded. Hence, immovable letting agreements on such buildings cannot be subject to VAT under the newly created optional regime.

An option to apply VAT to immovable letting will also be possible for buildings that will be significantly renovated to a point where a property will have become a new building again, for VAT purposes, upon completion of renovation works.

Longer VAT recapture period

If the parties opt to apply VAT to immovable letting, the VAT recapture period for the building will be extended from 15 years to 25 years. This means that where a building would not be let with an option for VAT for a certain period during this 25 year period, a partial VAT recapture will have to be carried out.

Short term rent

In addition to the optional regime for B2B letting, the new rules will also include a mandatory application of VAT for short-term rent. This measure aims to reduce the complexity of *ad hoc* arrangements which are currently often put into place to set aside the general VAT exemption for immovable letting.

This mandatory application of VAT does not apply where the property is used as a dwelling or for social or cultural activities.

Constitutional Court annuls VAT for online games and online gambling

On 22 March 2018, the Constitutional Court annulled 2016 legislation that removed the VAT exemption for online games and online gambling. The annulment will not have retroactive effect but will only be applicable upon its publication in the Belgian Official Journal.

Background

The Program Law of 1 July 2016 abolished the VAT exemption for online games and online gambling. Since 1 August 2016, a different VAT regime has therefore been applicable to online games and gambling, with their offline equivalents (i.e. land-based casinos or paper lotteries) remaining VAT exempt.

Several operators of online gambling platforms, as well as the Walloon Region, had filed a recourse in annulment before the Constitutional Court against this 2016 legislation. The arguments on the one hand related to the conflict of interest between federal and regional competencies in this field, as the regions already levy a tax on betting and games of chance. On the other hand, the applicants argued that the distinction between the online and offline forms of games, gambling, and lotteries is discriminatory in nature.

Constitutional Court ruling

On 22 March 2018, the Constitutional Court annulled the articles in the 1 July 2016 program law that abolished the VAT exemption for online games and online gambling.

The Court held that federal legislation infringed on the regions' competences, as the application of VAT on online games and online gambling renders them more expensive, hence less attractive. In applying VAT on those activities, federal legislation thus reduced the regional taxes' taxable base. The legislation should therefore have been adopted with a qualified majority, which is the applicable procedure in cases of potential conflict of interest.

As this argument leads to the legislation's complete annulment, there was no need for the Constitutional Court to evaluate the other arguments raised by the applicants, such as the potential discriminatory nature of taxation of online games and online gambling.

Next steps

In its judgment, the Constitutional Court limited the annulment's effects for budgetary and practical reasons. Consequently, the VAT exemption for online games and online gambling is not restored with retroactive effect, but will only apply as soon as the judgment is published in the Belgian Official Journal (*Belgisch Staatsblad/Moniteur Belge*). It is uncertain when this publication will occur, which will likely take several weeks or even months.

Following the court's judgment, attention will turn to what the legislative response will be at federal and regional level.

Finland

Proposal for compensation of VAT costs to regions

In relation to a proposed regional administration and healthcare reform in Finland, a Government proposal regarding the compensation of VAT costs to the regions has recently been published.

According to the proposal, the regions would receive compensation for VAT costs arising from buying taxable services for which no VAT deduction right would exist because the acquisitions have been made for VAT exempt purposes (i.e. the provision of healthcare and social welfare services).

In addition, where a region buys VAT exempt healthcare and social welfare services, it would receive a 5% computational compensation for the 'hidden' VAT.

The proposed compensation method is, in principle, similar to the compensation system currently available for municipalities, although its practical implementation is likely to be different.

The reason for implementing the compensation system is to ensure that it would not be more beneficial for the regions to produce the services themselves compared with buying them.

A similar compensation model for private companies providing healthcare and social welfare services has been proposed, but further information on this is not yet available.

Hungary

Deadline approaching for real-time invoice data provision obligation

The real-time invoice data provision obligation enters into force on 1 July 2018. In order to support preparation for this obligation, the tax authorities are publishing information and documentation on an ongoing basis. The latest updates are available on the website of the tax authorities, see: <https://onlineszamla-test.nav.gov.hu/home>.

Deadline approaching for food chain supervision fee reporting obligation for VAT-registered foreign businesses

The deadline for the food chain supervision fee (FCSF) reporting obligation is 31 May 2018.

By way of background, VAT-registered foreign businesses in Hungary that are carrying out trade activities that are subject to FCSF will be obliged to pay FCSF, due to a law change in Hungary effective as of 16 June 2017. Previously only Hungarian companies were required to pay FCSF.

Among others, the following activities are subject to FCSF: distribution of food; supply of food or fodder crops; seeds; plant products; transport of live animals; and supply of veterinary medicines.

For non-compliance with FCSF reporting obligation, the amount of the default penalty may be between HUF 10,000 (approx. EUR 33) and HUF 500,000,000 (approx. EUR 1,613,000), but a maximum of 10% of the net sales revenue from the previous financial year, which serves as a tax base for the FCSF.

Hungary Italy

Implementing provisions for VAT grouping

On 6 April 2018, the implementing decree for VAT grouping was issued by the Ministry of Finance. The most significant provisions are as follows:

- By way of exception for the first year of implementation only, it will be possible to opt for VAT grouping (effective from 2019) by November 2018 (the standard deadline for the option will be 30 September of the previous year);
- The financial, economic, and organizational links between the taxable subjects joining a VAT group must exist at the time of the option and, in any case, they must be in place from 1 July of the year preceding the year in which the VAT group will be effective (from 1 July 2018 for VAT grouping effective from 2019);
- Any subject in the VAT group must maintain its own VAT number, and an additional and separate VAT number will be attributed to the VAT group; therefore any supply made by a subject in the VAT group to a company outside the VAT group shall be traced by an invoice reporting the Italian VAT number of the subject in the VAT group together with the new Italian VAT number of the VAT group.

Recovery of input VAT on purchases of fuel, oil, and other transport-related services

On 4 April 2018, the tax authorities released guidelines (Implementing Measure No. 73203/2018) on the means of payment that will allow taxpayers to recover input VAT on purchases of fuel, oil, and other transport-related services, starting from 1 July 2018. According to the tax authorities, the following means of payment will be deemed as appropriate for VAT recovery purposes:

- Bank cheque or postal cheque;
- Bank transfer and direct debit from the bank account;
- Credit card, debit card, prepaid card, or other electronic means of payment.

Latvia

Changes to penalties legislation

Legislative changes are planned to the Latvian Administrative Violations Code, which if implemented would, *inter alia*, amend the penalties for late VAT return filing. A new Administrative Violation Process Law is also currently being developed, which is planned to substitute the current Latvian Administrative Violations Code from 1 January 2020. In conjunction with the development of the new law, amendments to the Law on Taxes and Duties are being drafted, setting out applicable penalties regarding administrative violations connected to tax compliance, which will not be covered by the new Administrative Violation Process Law.

Latvian Administrative Violations Code

The draft amendments to the Latvian Administrative Violations Code set out the following penalties for the late filing of tax returns (including the VAT return):

- Submission delay of up to 10 days – Penalty from EUR 25 to EUR 70 (currently up to EUR 70 for a delay of up to 15 days);
- Submission delay from 11 to 20 days – Penalty from EUR 71 to EUR 150 (currently from EUR 71 to EUR 280 for a submission delay from 16 to 30 days);
- Submission delay from 21 to 30 days – Penalty from EUR 151 to EUR 280 (currently from EUR 71 to EUR 280 for a submission delay from 16 to 30 days);
- Submission delay of more than 30 days or non-submission – Penalty from EUR 281 to EUR 700 (no change from the current penalty).

If adopted, the planned changes would enter into force as of 1 January 2019.

Law on Taxes and Duties

In conjunction with the development of the new Administrative Violation Process Law, which would replace the current Latvian Administrative Violations Code, a new chapter is to be added to the Law on Taxes and Duties setting out applicable penalties for administrative violations in the field of taxation which would not be covered by the Administrative Violation Process Law.

The penalties applicable for specific violations set out in the new chapter of the Law on Taxes and Duties are valued in 'penalty units'. One 'penalty unit' is set to be EUR 5 under the new Administrative Violation Process Law. This means that any changes in the value of the penalty unit set out by the Administrative Violations Process Law would affect the total monetary penalty amount determined by the Law on Taxes and Duties, even if no amendments to the Law on Taxes and Duties are announced.

The following penalties for administrative violations which are connected to a taxpayer's VAT reporting obligations in Latvia are to be set by the new chapter of the Law on Taxes and Duties:

- For the evasion of payment of taxes and duties – Application of a penalty ranging from 28 to 400 penalty units (i.e. EUR 140 to EUR 2,000).
- For avoidance or delay registering as a taxpayer in Latvia – A warning or application of a penalty ranging from 10 to 42 penalty units (i.e. EUR 50 to EUR 210).

- For the late submission of tax returns:
- Delay of up to 10 days – Penalty ranging from 5 to 14 penalty units (EUR 25 – EUR 70);
- Delay from 11 to 20 days – Penalty ranging from 15 to 30 penalty units (EUR 75 – EUR 150);
- Delay from 21 to 30 days – Penalty ranging from 31 to 56 penalty units (EUR 155 – EUR 280);
- Delay of more than 30 days or failure to submit the tax return – Penalty ranging from 57 to 140 penalty units (EUR 285 – EUR 700).

For the late submission of informative tax returns/reports (for example Intrastat reports) not including the informative returns/reports related to employees – Application of a penalty ranging from 3 to 30 penalty units (EUR 15 to EUR 150).

If adopted, the planned changes would enter into force simultaneously with the new Administrative Violation Process Law, which is currently planned to be 1 January 2020.

Latvia Netherlands

Municipalities do not act as VAT entrepreneur for parking on the street

On 23 March 2018, the Supreme Court ruled in two cases, in which the question was raised as to whether a municipality acts as a VAT entrepreneur with respect to parking on public roads (parking on the street) and as a consequence had to charge VAT.

According to current policy, parking on the street is not subject to VAT, because the municipality is deemed to act as the government and not to compete with other parking operators.

This current policy was debated in these two cases. The Court decided the municipalities did not need to charge VAT and issue an invoice including VAT, and did not answer the question as to whether there is a distortion of competition.

Based on the decisions of the Supreme Court, it is not yet necessary to adjust the existing policy regarding parking on the street.

Municipality acts as public authority for VAT purposes in operating cemeteries

On 16 March 2018, a court of appeal ruled that a municipality engaged in the construction, maintenance, expansion, and structuring of cemeteries and, in particular, the issue of grave rights for valuable consideration acts in its capacity as a public authority.

The court of appeal ruled that having regard to the duties and obligations assigned to the municipality by the national legislator and public law, the municipality acts under a legal regime specifically applying to it. This means that the municipality is acting as government in operating cemeteries, and must therefore be treated as a non-entrepreneur for VAT purposes.

According to the court of appeal, this treatment does not lead to a distortion of competition with commercial parties.

Change of legislation regarding VAT cost sharing groups

On 29 March 2018, the State Secretary of Finance announced a change of legislation concerning VAT cost sharing groups. Existing cost sharing groups in mainly the insurance, banking, and social housing sector, as well cost sharing groups operating for pension funds no longer qualify to use the cost sharing exemption. The envisaged change in legislation is the result of the State Secretary's analysis of the recent Court of Justice of the European Union cases concerning the VAT cost sharing exemption: *Commission v. Luxembourg* (C-274/15), *Aviva* (C-605/15), *DNB Banka* (C-326/15), and *Commission v Germany* (C-616/15).

The current VAT legislation does not comply with the CJEU judgments concerning the application of the cost sharing exemption. Therefore, the State Secretary has announced a change to the VAT legislation as from 1 January 2019. Until that date, (existing) cost sharing groups are able to apply the current legislation.

Solution sought for VAT exemption of 'mind sports'

On 27 March 2018, the State Secretary of Finance answered questions asked by Parliament regarding the VAT treatment of 'mind sports'. The State Secretary indicated that the outcome of the CJEU case *The English Bridge Union* also applies to chess and draughts, as well as bridge.

In that case, the CJEU decided that mind sports, which are characterized by a physical element that appears to be negligible, are not covered by the concept of 'sport' in the VAT exemption for sports. As a result, supplies of goods and services by mind games associations are no longer VAT exempt but will be subject to 21% VAT. This applies, for example, to contributions and for granting access to mind sports events. On the other hand, mind sports associations will be entitled to deduct VAT input tax.

Due to these changes, the increase in the burden per association can amount to hundreds of euros. This means an increase of about EUR 5 to EUR 10 per year for each association member.

This also means that mind sports associations can no longer make use of the VAT exemption for fundraising activities and the reduced rate for the provision of sports facilities.

The State Secretary is now exploring the possibility of applying another VAT exemption to mind sports – the exemption for supplies of goods and services of a social or cultural nature. In this way, mind sports would continue to be subject to VAT exemption, involving as little administrative burden as possible for the sports associations involved.

The State Secretary will report on his research by summer 2018.

Proposal for new scheme for small enterprises

The Government proposes to modernize the current small business scheme by introducing a turnover-related exemption which will take effect from 1 January 2020. The Ministry of Finance has released the draft legislative proposal for internet consultation. The turnover-related exemption should make VAT for entrepreneurs with a low turnover much easier. Manual (re)calculations, which are necessary for application of the degressive reduction, are to be cancelled.

The new regulation differs from the current regulation on a number of points. First, the new regulation will be extended to other than natural persons. This means that the new regulation will become legally neutral and can also be applied by legal entities, such as private limited companies, associations, and foundations. Thresholds are not based on VAT that must be paid to the tax authorities, but on turnover.

The essence of the new scheme is that an entrepreneur who remains below the turnover threshold and chooses to apply the new scheme, does not charge VAT to customers. The entrepreneur cannot deduct the VAT that other entrepreneurs charge. Entrepreneurs under the new scheme are relieved from submitting VAT returns and the related administrative obligations. If desired they can opt out of the scheme and apply the regular VAT rules.

Simplification of VAT treatment for examinations in professional education

On 5 April 2018, the State Secretary of Finance informed the Parliament of pending VAT issues. One of the issues regards the VAT treatment of examinations in professional education. The State Secretary welcomes the idea of exempting entrance examinations that give access to VAT exempt education and intermediate examinations as part of VAT exempt education in the same way, and under the same conditions, as final examinations that complete VAT exempt professional education. This envisaged change in legislation will enter into force as from 1 January 2019.

Poland

Amendments to VAT law

The Ministry of Finance published a draft bill amending the VAT law. The bill provides for the following changes:

- Unjust enrichment – Refunds and carry forwards of excess input VAT will be restricted, so as not to apply if the tax authorities prove that the burden of tax was passed onto a buyer of goods, a recipient of services, or a third party, and the refund would result in the taxpayer’s unjust enrichment.
- ‘First settlement’ – The definition will be changed to reflect the Court of Justice of the European Union judgment in Kozuba Premium Selection, i.e. ‘first settlement’ would occur regardless of whether a building was used for the purpose of taxable transactions. The change would set out the precise rules, as the practice of the tax authorities is currently in compliance with the CJEU judgment.
- Invoicing – Exchange of a cash receipt into an invoice would be allowed only where the receipt includes the buyer’s VAT ID number. Not complying with this restriction will have significant consequences for both parties to the transaction, as the authorities would be able to impose VAT sanction of 100% of the VAT on the invoice.
- Restoration of a VAT payer that was removed from the register by the tax authorities could only take place within two months of the removal. Re-registration beyond this time would still be possible, but would require the filing of a complete set of VAT registration documents.
- VAT exemption for small entities – Under the draft, small entities (whose sales in the current or preceding year did not exceed PLN 200,000) conducting distance sales of sensitive goods (i.e. computers and electronic and optical devices) or debt collection services will not be allowed to use the small entities VAT exemption. The small entities exemption will continue not to apply at all to foreign-based entities.

The draft also provides for a number of other minor changes to the VAT Act.

It is planned that the amendments will enter into force as of 1 July 2018. However the bill is still at the consulting stage, and the final version of the bill may therefore vary from the current draft under discussion.

Portugal

CJEU rules on VAT adjustments for vacant properties where input tax had been recovered

The Court of Justice of the European Union has released its decision in the *Imofloresmira* case, ruling against the Portuguese Tax Authority (PTA) and in favor of the taxpayer. The CJEU determined that Articles 167, 168, 184, 185, and 187 of the EU Principal VAT Directive must be interpreted as precluding national legislation that provides for the adjustment of the VAT initially deducted on the grounds that a property, for which the right to opt for taxation was exercised, is unoccupied for two

years or more (on the basis that it was no longer being used by the taxable person for the purposes of its own taxed transactions), where, during that period, the taxpayer always had the intention of letting such properties and undertook the necessary steps to that end.

The CJEU based its decision on the basis that, under Article 167 of the Principal VAT Directive, a right of VAT deduction arises at the time the deductible tax becomes chargeable. As such, the existence of the right to deduct can only be determined at that time, and such right is retained even if that taxable person could not, for reasons beyond its control, use the goods or services giving rise to the deduction in the context of taxed transactions.

According to the CJEU, the right to deduct may only be challenged in circumstances of demonstrable fraud or abuse, for example where the person concerned, on the pretext of intending to pursue a particular economic activity, in fact sought to acquire as private assets goods in respect of which a deduction was made, in which case the tax authorities could claim, with retroactive effect, the repayment of the VAT deducted, on the grounds that the deduction was made on the basis of false declarations, and not in good faith.

This decision of the CJEU is in line with the neutrality principle, and gives taxpayers the necessary legal grounds to initiate formal repayment processes against the PTA of VAT wrongly paid previously based on the existing Portuguese VAT rules, which have now been found not to be in line with the Principal VAT Directive.

CJEU rules on statute of limitation for deduction of input VAT following tax inspection

The CJEU has released its judgment in the case *Biosafe v Flexipiso*. The case relates to a dispute between two parties; following a tax adjustment a number of years after the initial supply, the supplier (Biosafe) paid additional VAT to the tax authorities and documents rectifying the initial invoices were issued by Biosafe to Flexipiso. The national legislation contains a general statute of limitation rule determining that the right of deduction may be exercised for a period of four years only, from the date on which the right of deduction has arisen, which had expired. The CJEU determined that the provisions of the national legislation (in circumstances such as those at issue in the main proceedings in which, following a tax adjustment, additional VAT was paid to the State and was the subject of documents rectifying the initial invoices several years after the supply of the goods in question) were precluded by Articles 63, 167, 168, 178 to 180, 182, and 219 of the EU Principal VAT Directive. According to the CJEU, although the right to deduct VAT arises on the date on which the tax becomes chargeable, it should also be noted that, in principle, it can be exercised only when the taxable person holds an invoice, and Member States must not go further than is necessary for the correct collection of VAT and for the prevention of evasion.

In this case, the taxpayer Flexipiso was only entitled to exercise its right to deduct VAT after receiving the documents issued by Biosafe rectifying its initial invoices, when the substantive and formal conditions giving rise to a right to deduct VAT were met.

As such, the CJEU ruled that a period which started to run from the date of issue of the initial invoices and which expired before the VAT adjustment could not validly be used to deny Flexipiso the exercise of the right to deduct the additional VAT incurred.

This decision of the CJEU will give taxpayers the necessary legal grounds to review recent cases where the tax authorities have refused the right to deduct input VAT from rectified transactions due to statute of limitation reasons.

Sale of receivables and the application of the VAT bad debt regime

The PTA have recently published a binding information that covers matters related to the adjustment of VAT recovered under the applicable bad debt regime, in cases where the taxpayer has sold receivables for a price lower than their respective face value.

With respect to receivables due before 31 December 2012, where a taxpayer has recovered the VAT on bad debts, the VAT Code provides that where the bad debt is subsequently paid, totally or partially, the taxpayer must repay to the PTA the VAT previously recovered.

For receivables due from 1 January 2013, the VAT Code provides that where a taxpayer has recovered VAT under the applicable bad debt regime and the bad debt is subsequently repaid, the taxpayer must only repay to the PTA the exact VAT amount previously recovered.

The PTA has concluded the following regarding receivables due prior to 31 December 2012:

- A sale of receivables is not subject to VAT. Therefore an acquirer of such receivables is not able to recover the VAT under the bad debt regime.
- The full VAT amount recovered under the bad debt regime before a sale of receivables must be repaid to the PTA by the seller, even though the sale of the receivables is at a price lower than their face value (rather than repayment of just the VAT amount that relates to the proportion of the amount actually received from the acquirer of the receivables).

Date by which invoice considered due for purpose of VAT bad debt regime

The PTA has recently published a binding ruling in response to a specific request by a taxpayer related to the VAT regime regarding VAT recovery on bad debts as stated in Article 90 of the EU Principal VAT Directive.

Under the bad debt regime in the Portuguese VAT Code, a taxpayer can recover the VAT related to amounts unpaid within a certain time period, by way of a request to the PTA. The request must be made within six months of the end of the 24 month period from the date when payment was due (only for amounts due from 1 January 2013).

Given the importance of the due date to determine the time period in which the taxpayer is entitled to request the recovery of the VAT, there was some uncertainty when a creditor and debtor agreed to a new payment plan/schedule for the unpaid amounts, under which a new due date was established.

In this regard, the PTA concluded that the credit due date to be considered for the purposes of the application of the bad debt regime is the date disclosed on the invoice, regardless of the new due dates established under a new payment plan/schedule.

Although this conclusion of the PTA could be debatable under the rules in the Civil and Commercial Codes, according to the PTA, the new payment plan should be seen as relevant only to justify the risk of non-payment by the debtor (which constitutes another requirement level to allow the recoverability of the VAT under the bad debt regime).

Previously, some taxpayers may have waited to recover the VAT based on the due date established in the new payment plan/schedule. However, this conclusion from the PTA clarifies this aspect of the bad debt regime applicable to amounts due from 1 January 2013, by providing a clear understanding as to which due date must be considered by taxpayers in order to proceed with the request for the recovery of VAT in due time.

Right to deduct input VAT incurred on vehicles used for purposes of taxpayer's activity

The PTA have recently released binding ruling no. 12730 in reply to a request from a specific taxpayer regarding the right to deduct VAT incurred in the acquisition, maintenance, and use of passenger vehicles.

By way of context, the taxpayer renders transportation services using an electronic platform serving as a network for both passengers and drivers.

In Article 21 of the Portuguese VAT Code (following guidelines defined in Article 176 of the EU Principal VAT Directive), number (1) (a) provides that the input VAT related to expenses incurred on the acquisition, manufacture or import, leasing, use, modification, and repair of passenger vehicles is not eligible for deduction, to prevent fraudulent behavior. Also, Article 21 (1) (b) of the VAT Code provides that VAT incurred on expenses related to fuels normally used in vehicles is not eligible for deduction, unless it refers to acquisitions of diesel, liquid petroleum gases (LPG), natural gas, and bio fuels, which are always deductible in the proportion of 50%, or

such fuels used in vehicles licensed for public transportation or heavy vehicles (passenger vehicles over 2,500 kg, buses, trucks, or vehicles over 3,500 kg used in the transport of goods).

Given this legal background, the PTA concluded that the VAT incurred by the taxpayer in relation to such passenger vehicles is deductible, as it relates to expenses incurred with respect to the vehicle used for the purposes of its activity. This decision is in line with "the exception to the non-eligibility for VAT deduction" foreseen in Article (21) (2) (a) of the VAT Code, which states that the input VAT related to expenses such as the abovementioned are deductible if concerning the activity carried out by the taxpayer.

Although this decision is in line with the Portuguese VAT legislation, the PTA has previously refused to allow VAT recovery on expenses related to passenger vehicles. Also, there has been considerable discussion as to whether Article 21, which blocks the VAT recovery on these expenses, is fully compliant with the EU Principal VAT Directive under the standstill clause in Article 176 (2) of the Directive.

Annual return (IES) based on accounting SAF-T file report postponed

According to an Order published by Cabinet of the State's Secretary for the Tax Affairs, the implementation of the accounting SAF-T file report for the purposes of automatic pre-filling of certain annexes and fields of the annual return (IES) has been postponed until 2019, and will apply to accounting data related to 2018 (annual return).

The implementation (part of the SIMPLEX+ program, which provided measures intended to simplify administrative procedures and reduce bureaucracy) was initially intended to be fully implemented for the purposes of the 2017 IES, which is due on 15 July 2018.

The postponement will allow time for the tax authorities and taxpayers to prepare for the changes arising from the implementation of the accounting SAF-T file report.

Russia

Implementation pilot project for tax-free system

The Ministry for Industry and Trade of the Russian Federation has approved a procedure for the review of applications from retail trading organizations to participate in the tax-free system implementation pilot project and started to collect these applications from 26 March 2018.

To be included in the list of pilot project participants, retail trading organizations need to provide the following documents:

- Application for inclusion in the list;

- Certificate from the tax authorities that confirms the absence of outstanding taxes, duties, insurance payments, penalty fees, fines.

The form of application is established in the addendum to the Order of the Ministry for Industry and Trade of the Russian Federation No. 416 of 12 February 2018.

The first step of the project will be implemented in the Krasnodar region, the Moscow region, Moscow city, and Saint Petersburg city.

It is planned to add to these territories the FIFA World Cup 2018 host cities, such as Volgograd, Saransk, Rostov-on-Don, Kaliningrad, Kazan, Samara, Nizhny Novgorod, and Yekaterinburg.

The Ministry also approved the brand name of the tax-free pilot project in the territory of the Russian Federation, to place on shop windows, brochures, and in airports.

Clarification of VAT treatment of services provided by and to foreign companies

The Ministry of Finance of the Russian Federation has clarified the application of VAT with respect to services rendered by one foreign company to another foreign company which has a permanent establishment on the territory of the Russian Federation.

The Ministry clarified that the territory of the Russian Federation will not be the place of supply of services and the services will not be subject to VAT, when the purchaser of the services is the foreign company itself but not its permanent establishment on the territory of the Russian Federation.

VAT treatment of services of organizing conferences, etc. rendered by foreign company to Russian company

The Ministry of Finance has clarified that the services of organizing conferences, forums, and other events rendered by a foreign company to a Russian company are not subject to Russian VAT because the place of supply of the services is determined at the seller's place of registration according to sub-item 5 para. 1 art. 148 of the Tax Code of the Russian Federation.

In the reverse situation, when the services of organizing conferences, forums, and other events are rendered by a Russian company to a foreign company, the place of supply of the services will be the territory of the Russian Federation and these services will be subject to Russian VAT.

VAT treatment of services related to organization of participation in congress events

The Ministry of Finance has clarified the application of VAT with respect to services rendered under a contract between two Russian companies related to the organization of participation in a congress event on the territory of a foreign country.

The Ministry of Finance clarified that the services related to the organization of participation in congress events could be classified as advertising services for VAT purposes.

The place of supply of advertising services is determined as the buyer's place of business according to sub-item 4 para. 1 and sub-item 4 para. 1.1 art. 148 of the Tax Code of the Russian Federation. Thus, the place of supply of advertising services will be the territory of the Russian Federation and the services will be subject to VAT when rendered to Russian companies.

VAT treatment of goods sold to foreign purchaser

The Ministry of Finance has clarified that when goods are sold by a Russian company to a foreign purchaser, the title of ownership to which is transferred to the purchaser on the territory of the Russian Federation and goods are stored in the Russian company warehouse until export from the territory of the Russian Federation, the VAT base is defined on the last date of the quarter, when all documents confirming the application of 0% VAT rate are collected, i.e. after the goods are already exported outside Russia.

Further, it was clarified that VAT is not applied to the prepayment received by the Russian company from the foreign purchaser.

VAT treatment of rights to use film

The Ministry of Finance has clarified the application of VAT with respect to the transfer of exclusive rights of using film created on the territory of the Russian Federation and transferred from a foreign entity to a Russian private entrepreneur

The Ministry of Finance has clarified that the place of supply for the transfer of such exclusive rights is deemed to be the buyer's place of business and in this situation the transfer of rights will be subject to Russian VAT.

Where the main service rendered was the service of the creation of the film, whereas the transfer of exclusive rights of using the film could be treated as auxiliary services, the place of supply of such auxiliary services is determined as the place of supply of the main services and the transfer of rights would still be subject to Russian VAT.

VAT treatment of early cancellation payments for e-services subscription

The Federal Tax Service has clarified the application of VAT with respect to the return of payments by a foreign entity to individuals for early cancellation of a subscription for e-services.

The Federal Tax Service has clarified that the return of payments by a foreign entity to individuals that were previously included in the VAT base is accounted for by the foreign entity in the VAT base in the period of the actual return of payments to the Russian individuals who cancel their subscriptions for e-services. Further, the foreign provider of e-services should not submit to the tax authorities an amended VAT return for the tax period when the payment received from the Russian individuals was included in the VAT base.

Slovakia

VAT Academy

Deloitte Slovakia is holding a VAT Academy in 2018. The VAT Academy is divided into five modules and provides a general overview of the Slovak VAT legislation.

For further information, see [VAT Academy](#).

South Africa

ITAC applications

The International Trade Administration Commission of South Africa (ITAC) has received applications for:

- The exemption of safeguard duties applicable on hot-rolled steel products imported under rebate item 470.03 and drawback item 521.00, for the use in the manufacture, processing finishing, equipping, or packing of goods exclusively for export;
- A reduction in the rate of customs duty on ethylene-alpha-olefin copolymers, having a specific gravity of less than 0.94 (known as Linear Low Density Polyethylene (LLDPE)), classifiable under tariff subheading 3901.40 from a 10% rate of customs duty to a free rate of customs duty, with retrospective effect from the date of the submission, i.e. 6 December 2017;
- An increase in the rate of customs duty on coated paper and paper board classifiable under tariff subheading 4810.92.90, from free of duty to 5%; and
- The creation of a temporary rebate provision for "Other paper and paperboard, coated on one or both sides with kaolin (China clay) or other inorganic substances, with or without a binder, and with no other coating, whether or not surface-coloured, surface-decorated or printed, in rolls or

rectangular (including square) sheets, of any size, multiply paper and paper board classifiable in tariff subheading 4810.92.90, containing less than 50 per cent by mass of pulps of fibres derived from recovered (waste and scrap) paper or paperboard or of other fibrous cellulosic material classifiable in tariff heading 47.06, in such quantities at such times and subject to such conditions as the International Trade Administration Commission may allow by specific permit provided the Commission is satisfied that the products are not available in the SACU [Southern African Customs Union] region”.

United Kingdom

VAT recovery on investment management

In *Cambridge University*, the Court of Appeal has considered VAT input tax recovery on charges for the management of the University’s GBP 1 billion endowment fund.

The University argued that the income produced by the fund was used to support the activity of the University as a whole, and therefore it should recover some of the VAT on the management charges as input tax.

Conversely, in the view of the tax authorities (HMRC), the fund was effectively a private investor; there was a non-business activity which broke the link between the fund management and the University’s taxable activity.

The Court reviewed recent Court of Justice of the European Union judgments concerning input tax recovery, including *Iberdrola* and *Sveda*, but concluded that their application to the University’s situation was unclear. A non-business activity could, in principle, break the link that is necessary for input tax recovery. However, was ownership of the fund the relevant sort of non-business activity?

The Court will seek the CJEU’s guidance on whether it should look through the passive receipt of fund management services to the ultimate purpose of the services in supporting the University’s activity.

CJEU Advocate General opinion that arranging dental payment plans is not VAT exempt

In 2010, the Court of Justice of the European Union held that AXA-Denplan’s operation of dental plans amounted to payment handling, but was excluded from VAT exemption as a form of debt collection.

DPAS, which operated similar plans, adjusted its arrangements so that instead of charging dentists for operating the plan, it charged the customers. However, in the Opinion of Advocate General Henrik Saugmansgaard Øe, this did not qualify for VAT exemption either. The Advocate General considered that the conclusion in AXA had been incorrect. The administration of dental plans by DPAS (and, earlier, AXA) involved asking financial institutions to set up direct debits; and that request would

have been essential to a financial transaction taking place. However, DPAS's involvement was a preliminary administrative step which did not, itself, result in the legal and financial changes which are an essential characteristic of exempt financial supplies.

Even if this was wrong, the Advocate General was not persuaded that DPAS's decision to contract with the customers rather than with the dentists was relevant. The economic reality, that DPAS was ensuring that the debts due to the dentists were paid, remained unchanged. Therefore DPAS's supply should be considered as a taxable supply of debt collection even if it was payment handling.

Tribunal rules that digital newspapers are not VAT zero-rated

When the zero VAT rate for newspapers was introduced in 1973, it was not predicted that they would, one day, be available on an iPad. Should digital versions of newspapers be zero-rated in the same way as printed newspapers? In *News Corp UK & Ireland Ltd*, the First-tier Tribunal agreed that the digital edition of *The Times* newspaper is substantially the same as the print edition. It features the same articles and the same advertisements and, like the print edition, is released at set times each day. Customers see digital and print editions as being the same thing, in a different format. Some features (such as videos and interactive puzzles) are not found in the print version, but these are used relatively infrequently.

However, despite these findings, the Tribunal could not look past the fact that the zero-rating provisions for printed matter refer to goods, not services. This was fatal to News Corp's appeal, as the principle that VAT Act 1994 should be construed in a way that maintains its relevance (always speaking) could not extend zero-rating to services. Parliament's purpose in zero-rating newspapers might have been to promote literacy and inform public debate, but purposive construction could not give effect to a policy that was wider than what Parliament had written.

For similar reasons, arguments on fiscal neutrality were also rejected; the digital version of the newspaper (services) was different to the print version (goods) and therefore fiscal neutrality did not apply.

New guidance on VAT cost sharing exemption

HMRC have confirmed that the CJEU judgments in *Aviva* and *DNB Banka* will restrict the cost sharing exemption (CSE) to certain sectors in the UK, such as education and health and welfare.

Housing associations (which technically do not qualify) can continue to apply the exemption pending further guidance.

However, financial services businesses and organizations in other sectors that do not qualify for exemption as public interest activities will need to stop applying the CSE by 31 May 2018. An apportionment will be required for supplies which straddle

this deadline, and businesses struggling to comply should contact HMRC before 1 May 2018.

In addition, HMRC will no longer accept cross-border cost sharing groups, and groups will need to be able to evidence 'exact reimbursement of costs'. The threshold for ignoring taxable supplies (see *EC v Luxembourg*) remains under review.

Terminal Markets Order: Infraction proceedings against the UK

Under the Terminal Markets Order 1973 (TMO), certain options and futures transactions in commodities (and some transactions where the commodities are actually delivered) qualify for zero-rating. The TMO has been extended on a number of occasions, for example to include the London Meat Futures Market in 1984, and the Platinum and Palladium Market in 1987.

For some time the European Commission has had concerns about the scope of the TMO. It has now sent a [letter of formal notice](#) to the UK asking for an explanation of why a zero rate that is subject to 'stand-still' conditions has been extended.

HM Treasury has issued a [press release](#) reassuring businesses that, for the time being, UK rules apply as they always have done. Further correspondence between the UK and the Commission will take place before full infraction proceedings, although it is unclear how much of the process will be completed before Brexit.

Eurasian Economic Union

Decrease of import customs duty rates due to Russia's obligations to the World Trade Organization

Decision of the Council of Eurasian Economic Commission No. 13 of 26 January 2018 decreases import customs duty rates with regard to some goods due to Russia's obligations to the World Trade Organization.

In particular, from 24 March 2018, there is a decrease in import customs duty rates for some types of linoleum, household freezers, and semitrailers.

Decision No. 13 came into effect on 24 March 2018.

Increase in anti-dumping duty on rolled steel wheels originating from Ukraine

Anti-dumping duty for the period from 22 January 2016 to 21 January 2021 was previously introduced on certain types of rolled steel wheels originating from Ukraine and imported into the Eurasian Economic Union. The classification code for the wheels is 8607 19 100 9.

Decision of the Board of the Eurasian Economic Commission No. 34 of 28 February 2018 increases the anti-dumping duty from 4.75% to 34.22% of the customs value.

Decision No.34 came into effect on 5 April 2018.

Unified requirements on use of hazardous substances in electronic products

Technical regulation No. 037/2016 of 18 October 2016 restricts the use of hazardous substances in electronic products, including electronic products imported into Eurasian Economic Union.

Imported goods must be manufactured without lead, mercury, cadmium, hexavalent chromium, polybrominated biphenyls, and polybrominated biphenyl. Otherwise, the concentration of these substances must not exceed 0.1% in weight.

A transition period to 1 March 2020 is provided to allow companies to ensure their manufacturing process complies with the technical regulation.

The technical regulation came into effect on 1 March 2018.

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

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

Atentamente,
Deloitte Legal

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

Deloitte presta servicios de auditoría, consultoría, legal, 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 263.000 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