



Octubre 2016
Boletín de IVA

Deloitte Legal
Departamento de IVA, Aduanas e Impuestos
Especiales

Índice de contenido

I. Jurisprudencia

1. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 15 de septiembre de 2016. Asunto C-516/14 (Barlis 06 – Inverimentos Inmobiliarios e Turísticos).
2. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 15 de septiembre de 2016. Asunto C-518/14 (Senatex).
3. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 15 de septiembre de 2016. Asunto C-400/15 (Landkreis Potsdam-Mittelmark).

II. Doctrina administrativa

1. Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución nº 3468/2016, de 22 de septiembre de 2016.
2. Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución nº 1625/2014, de 22 de septiembre de 2016.
3. Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución nº 4033/2013, de 22 de septiembre de 2016.
4. Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución nº 4090/2013, de 22 de septiembre de 2016.
5. Dirección General de Tributos. Contestación nº V3094-16, de 4 de julio de 2016.
6. Dirección General de Tributos. Contestación nº V3253-16, de 12 de julio de 2016.
7. Dirección General de Tributos. Contestaciones nº V3564-16 y V3585-16, de 4 y 9 de agosto de 2016.
8. Dirección General de Tributos. Contestaciones nº V3579-16 y V3587-16, de 9 de agosto de 2016.
9. Dirección General de Tributos. Contestación nº V3588-16, de 9 de agosto de 2016.
10. Dirección General de Tributos. Contestación nº V3625-16, de 31 de agosto de 2016.
11. Dirección General de Tributos. Contestación nº V3628-16, de 31 de agosto de 2016.

III. Country summaries

Americas

Colombia

Draft tax reforms include an increase in the general VAT rate from 16% to 19%.

The tax authorities have clarified that tax credit balances can be offset against customs debts.

Importers and exporters can agree the currency for invoices in respect of foreign trade operations.

Asia Pacific

China

There were changes to consumption tax on cosmetics from 1 October.

India

Draft rules have been issued for GST registration, returns, invoices, payments and refunds.

Singapore

An updated Strategic Goods (Control) Order is effective from 1 November 2016.

Taiwan

It is proposed that VAT will be imposed on nonresident suppliers of digital services from 1 January 2017.

Vietnam

The FTA between the EAEU and Vietnam has come into force.

EMEA

Gulf Cooperation Council

Deloitte Middle East has released the first volume of its whitepaper series on VAT in the GCC member states.

Germany

Official forms for the annual VAT return 2016 and 2017 have been published.

The CJEU has confirmed that corrected VAT invoices have retroactive effect.

The CJEU has ruled that a local authority can reclaim 'business' input VAT.

The CJEU has decided that supplies of blood plasma were not VAT exempt.

Italy

The Government has approved a Law Decree laying down a number of urgent tax measures, including significant amendment to the VAT warehouse regime from 1 April 2017.

The Government has published the draft of the 2017 Budget Law. As anticipated, it includes the introduction of VAT grouping into Italy, starting from 1 January 2018.

Upcoming VIES cancellation for inactive taxpayers.

The 40% restriction of the right of VAT deduction for certain vehicles, has been extended to the end of 2019.

The role of the VAT representative is under discussion.

Clarifications have been issued regarding the regularization of VAT returns with errors.

There has been clarification issued regarding special procedures under the UCC.

Poland

A draft bill introduces a number of changes to the VAT law, including compulsory e-filing and VAT sanctions.

Portugal

The State Budget proposal 2017 includes a number of changes to the Portuguese VAT rules and other indirect taxes.

The CJEU has ruled that deficiencies in invoices may not prevent VAT recovery.

Romania

Authorized Economic Operators are able to apply the reverse charge for VAT on imports into Romania.

Russia

There have been amendments to the list of technological equipment the import of which is not subject to VAT.

A zero export customs duty rate has been temporarily introduced with respect to wheat and meslin.

The prohibition of import into Russia of several stone fruits originating from Turkey has been abolished.

Draft Guidelines of the Russian Tax Policy for 2017-2019 have been published.

The Federal Tax Service has launched the portal 'VAT office of an internet company' in test mode.

South Africa

The Economic Partnership Agreement between Southern African Development Community member states Botswana, Lesotho, Namibia, South Africa, Swaziland and Mozambique with the European Union came into effect on 10 October 2016.

Spain

Certain taxpayers are now required to communicate with the tax authorities exclusively through electronic means.

United Kingdom

The tax authorities have published new guidance on offshore businesses selling goods in the UK via on-line marketplaces.

The tax authorities have issued a Brief on the 'use and enjoyment' of insured repairs for VAT purposes.

A consultation has been published on a new penalty for participating in VAT fraud.

A consultation has been published on draft raw tobacco approval scheme regulations.

Eurasian Economic Union

The FTA between the EAEU and Vietnam has come into force.

I. Jurisprudencia

1. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 15 de septiembre de 2016. Asunto C-516/14, Barlis 06 — Inversiones Inmobiliarias e Turísticas, S.A.

Directiva 2006/112/CE — Artículo 178, letra a) — Derecho a deducción — Condiciones de ejercicio — Artículo 226, puntos 6 y 7 — Datos que deben constar obligatoriamente en la factura — Alcance y naturaleza de los servicios prestados — Fecha en la que se ha efectuado la prestación de servicios.

Barlis, empresa establecida en Lisboa (Portugal), se dedica a la explotación de establecimientos hoteleros y de restauración. Entre los años 2008 y 2010, Barlis utilizó los servicios jurídicos de una firma de abogados, con relación a los cuales se expedieron cuatro facturas en las que constan los siguientes datos:

- Factura nº 02170/2008 de 26 de agosto de 2008: «Servicios jurídicos prestados desde el 1 de diciembre de 2007 hasta la fecha.»
- Factura nº 32100478 de 17 de diciembre de 2008: «Honorarios por los servicios jurídicos prestados desde junio hasta la fecha.»
- Factura nº 32101181 de 29 de abril de 2009: «Honorarios por los servicios jurídicos prestados hasta la fecha.»
- Factura nº 32104126 de 2 de junio de 2010: «Honorarios por los servicios jurídicos prestados desde el 1 de noviembre de 2009 hasta la fecha.»

Barlis ejerció su derecho a deducir el IVA consignado en dichas facturas. No obstante, las autoridades fiscales de Portugal, tras una comprobación tributaria realizada a la Compañía, estimaron que Barlis no tenía derecho a deducir el IVA relativo a los servicios jurídicos en cuestión, ya que la descripción de los servicios en las facturas controvertidas era insuficiente. En el propio procedimiento de comprobación, Barlis aportó documentación anexa, mostrando un mayor nivel de detalle de los servicios prestados, si bien no fue admitida por las autoridades fiscales.

En tales circunstancias y tras las oportunas instancias jurisdiccionales se decide suspender el procedimiento y plantear al Tribunal la siguiente cuestión prejudicial que se compone de dos partes. En primer lugar, en esencia se solicita al TJUE que determine si el artículo 226 de la Directiva 2006/112 debe interpretarse en el sentido de que unas facturas en las que sólo se hace mención de unos «servicios jurídicos

prestados desde [el día indicado] hasta la fecha» o de unos «servicios jurídicos prestados hasta la fecha», como las del asunto principal, cumplen los requisitos exigidos en los puntos 6 y 7 de dicho artículo.

El artículo 226, punto 6, de la Directiva de IVA exige que la factura mencione el alcance y la naturaleza de los servicios prestados, es decir, debe precisarse obligatoriamente el alcance y la naturaleza de los servicios prestados, pero no es necesaria una descripción exhaustiva de los mismos. Asimismo, el artículo 226, punto 7, de la misma Directiva exige que figure en la factura la fecha en la que se ha efectuado o concluido la prestación de servicios. El fin que se persigue con las menciones que deben figurar obligatoriamente en una factura es el de permitir a las administraciones tributarias verificar tanto el pago del impuesto devengado como la existencia, en su caso, del derecho a la deducción del IVA.

En el presente caso, de la resolución de remisión se desprende que los servicios jurídicos a que se refieren las facturas controvertidas en el litigio principal dan lugar a la liquidación de cantidades exigibles o pagos sucesivos. El artículo 64 de la Directiva de IVA establece que tales prestaciones de servicios se considerarán efectuadas en el momento de la expiración de los períodos a que tales cantidades exigibles o pagos se refieran. Así pues, para cumplir los requisitos del artículo 226, punto 7, de dicha Directiva, es absolutamente necesario que las facturas que documenten tales prestaciones hagan mención de esos períodos.

Con base en lo anterior, el Tribunal señala que unas facturas en las que sólo se hace la mención de unos «servicios jurídicos prestados desde [el día indicado] hasta la fecha», como las del asunto principal, no cumplen, a priori, los requisitos exigidos en el punto 6 de dicho artículo al no indicar con suficiente detalle la naturaleza de los servicios prestados. Asimismo, unas facturas en las que sólo se hace mención a unos «servicios jurídicos prestados hasta la fecha» no cumplen, a priori, los requisitos exigidos en el punto 7 del mismo artículo; extremos que, no obstante, deberá verificar el órgano jurisdiccional remitente, especialmente a la vista de la documentación adicional proporcionada por el contribuyente que proporciona más detalle sobre los servicios controvertidos, de forma que permitan asimilarse a una factura con arreglo al artículo 219 de la Directiva de IVA.

En la segunda parte de su cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pretende, en esencia, averiguar cuáles son los efectos sobre el ejercicio del derecho a la deducción del IVA que se derivan del incumplimiento de lo dispuesto en el artículo 226, puntos 6 y 7, de la Directiva de IVA.

El Tribunal señala que, con respecto a los requisitos materiales exigidos para que nazca el derecho a la deducción del IVA, del artículo 168, letra a), de la Directiva de IVA se desprende que es necesario que los bienes o servicios invocados como base de ese derecho sean utilizados por el sujeto pasivo para las necesidades de sus propias operaciones gravadas y que hayan sido entregados o prestados por otro sujeto pasivo.

Con respecto a los requisitos formales del ejercicio del expresado derecho, del artículo 178, letra a), de la Directiva de IVA resulta que para el mismo es necesario estar en posesión de una factura expedida conforme a lo dispuesto en el artículo 226 de esa Directiva.

El TJUE ha declarado que el principio fundamental de neutralidad del IVA exige que se conceda la deducción del IVA soportado si se cumplen los requisitos materiales, aun cuando los sujetos pasivos hayan omitido determinados requisitos formales. En consecuencia, siempre que la Administración fiscal disponga de los datos necesarios para determinar que se cumplen los requisitos materiales (y entre esos datos, debe de tener en cuenta la documentación anexa facilitada por la compañía), no puede imponer, respecto al derecho del sujeto pasivo de deducir ese impuesto, requisitos adicionales que puedan tener como efecto la imposibilidad absoluta de ejercer tal derecho.

Por tanto, concluye el Tribunal que el artículo 178, letra a), de la Directiva de IVA debe interpretarse en el sentido de que se opone a que las autoridades tributarias puedan negar el derecho a la deducción del IVA basándose únicamente en que el sujeto pasivo está en posesión de una factura que incumple los requisitos formales establecidos en el artículo 226, puntos 6 y 7, de la antedicha Directiva, cuando las referidas autoridades dispongan de toda la información necesaria para verificar el cumplimiento de los requisitos materiales del ejercicio de ese derecho.

2. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 15 de septiembre de 2016. Asunto C-518/14, Senatex GmbH.

Directiva 2006/112/CE — Artículo 167, artículo 178, letra a), artículo 179 y artículo 226, punto 3 — Deducción del impuesto soportado — Emisión de facturas sin número fiscal ni número de identificación a efectos del IVA — Normativa de un Estado miembro que impide la rectificación de una factura con efectos retroactivos.

Senatex desarrolla una actividad empresarial como comerciante al por mayor de tejidos. En sus declaraciones fiscales declaró un IVA soportado relativo a ciertas liquidaciones de comisiones de sus agentes comerciales y a varias facturas recibidas de un creativo publicitario.

Como consecuencia de un procedimiento de inspección, la Administración tributaria estimó que no era deducible el IVA soportado derivado de las comisiones pagadas por Senatex a favor de sus agentes comerciales, dado que ni en las correspondientes facturas recibidas ni en sus anexos constaba el número fiscal de aquellos agentes o el número de identificación a efectos del IVA de Senatex. Las mencionadas facturas tampoco hacían referencia a ningún otro documento en el que pudieran obtenerse esos datos. En cuanto a las facturas expedidas por el publicista, la Administración tributaria se basó en las mismas razones para concluir que las cuotas de IVA soportado en las mismas tampoco eran deducibles.

Senatex procedió a rectificar las facturas relativas a los servicios recibidos de sus agentes, consignando su número fiscal o el número de identificación a efectos del IVA de cada uno de los agentes en los correspondientes documentos. Asimismo, fueron rectificadas de forma análoga las facturas del publicista.

No obstante lo anterior, la Administración tributaria practicó liquidaciones tributarias rectificativas por las que se minoraba la cuota de IVA que Senatex tenía derecho a deducir, basándose en que los requisitos para tal deducción sólo se verificaron una vez rectificadas las facturas y por tanto no se habían cumplido anteriormente.

Tras conocer del asunto diversas instancias jurisdiccionales, finalmente se decide plantear al Tribunal, si el artículo 167, el artículo 178, letra a), el artículo 179 y el artículo 226, punto 3, de la Directiva de IVA deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una normativa nacional, como la controvertida en el litigio principal, en virtud de la cual el derecho a la deducción del IVA repercutido en una factura rectificada únicamente puede ejercitarse el año en el que se ha rectificado la factura, y no en el que se expidió ésta inicialmente, cuando el motivo de la rectificación sea el de incluir un dato obligatorio, a saber, el número de identificación a efectos del IVA.

El Tribunal ha declarado que el principio fundamental de neutralidad del IVA exige que se conceda la deducción del IVA soportado si se cumplen los requisitos materiales, aun cuando los sujetos pasivos hayan omitido determinados requisitos formales. Asimismo, señala el TJUE que el requisito de estar en posesión de una factura en la que consten todos los datos enunciados en el artículo 226 de la Directiva de IVA constituye no un requisito material sino un requisito formal del derecho a la deducción del IVA.

La Directiva de IVA contempla la posibilidad de rectificar una factura en la que se ha omitido alguna mención obligatoria. No obstante, y si bien es cierto que el Tribunal de Justicia declaró en el apartado 38 de la sentencia de 29 de abril de 2004, Terra Baubedarf-Handel (C-152/02, EU:C:2004:268), que el derecho a la deducción debe ejercerse en el período impositivo en el que se haya realizado la entrega de bienes o la prestación de servicios y el sujeto pasivo esté en posesión de la factura, ha de advertirse que en el asunto que dio lugar a esa sentencia, al afectar a una empresa que no poseía la factura en el momento en que ejerció el derecho a la deducción, el Tribunal no se pronunció sobre la eficacia temporal de una rectificación de la factura expedida inicialmente. Como señaló el Abogado General en el punto 39 de sus conclusiones, dicho asunto difiere del litigio principal en que Senatex disponía de las facturas en el momento en que ejerció su derecho a deducir el IVA y había pagado las cuotas de este impuesto soportadas.

Afirma el TJUE que los Estados miembros son competentes para establecer sanciones en casos de incumplimiento de los requisitos de forma exigidos para ejercer el derecho a deducir el IVA siempre que las medidas de que se trate no vayan más allá de lo necesario ni cuestionen la neutralidad del IVA.

El Gobierno alemán indicó en la vista del presente litigio que el hecho de aplazar el derecho a la deducción del IVA hasta el año en el que se efectúe la rectificación equivalía a una sanción. No obstante señala el Tribunal que si lo que se busca es sancionar la inobservancia de los requisitos formales, existe la posibilidad de establecer sanciones que no impliquen la pérdida del derecho a deducir el impuesto en el año en que se expidió la factura, tales como la imposición de una multa o una sanción pecuniaria proporcional a la gravedad de la infracción, por lo que se trata de una medida que va más allá de los objetivos del Impuesto.

Por estos motivos concluye el TJUE que la Directiva de IVA se opone a una normativa nacional que no permita un efecto retroactivo de la rectificación de una factura para incluir un dato obligatorio, a saber, el número de identificación a efectos del IVA, de tal forma que no permita que el derecho a la deducción del IVA repercutido en la factura rectificada pueda ejercitarse en el año que se expidió ésta inicialmente sino únicamente en el que se ha rectificado la factura inicial.

3. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 15 de septiembre de 2016. Asunto C-400/15, Landkreis Potsdam-Mittelmark.

Sexta Directiva 77/388/CEE — Derecho a deducción — Decisión 2004/817/CE — Normativa de un Estado miembro — Gastos en bienes y servicios — Porcentaje de su utilización para fines no económicos superior al 90 % de su utilización total — Exclusión del derecho a deducción.

El distrito de Potsdam-Mittelmark constituye un ente territorial que presta servicios públicos a través de una entidad propia sin personalidad jurídica. Durante el ejercicio 2008, el citado distrito alemán adquirió diversos bienes, como maquinaria, vehículos y accesorios, que utilizó esencialmente para realizar prestaciones de servicio público. Sin embargo, también empleó estos bienes en un 2,65% para efectuar prestaciones a terceros (labores de poda y tala de árboles, trabajos de siega y de barrido así como servicios de invierno) ante las que estaba sujeto a IVA. No obstante, las autoridades fiscales competentes, establecieron que no era deducible el IVA soportado al no haber empleado los bienes en, al menos, un 10% para las necesidades del distrito, de acuerdo con la normativa alemana a efectos del IVA.

Tras diversas instancias, el asunto llega a conocimiento del Tribunal Supremo Tributario alemán, quien decide suspender el procedimiento y plantear al TJUE si el artículo 1 de la Decisión 2004/817/CE del Consejo, por la que se autoriza a Alemania, no obstante lo dispuesto en el artículo 17, apartado 2, de la Sexta Directiva, a excluir el gasto en bienes y servicios del derecho a deducir el IVA cuando el porcentaje de su utilización para las necesidades privadas del sujeto pasivo o para las de su personal, o más generalmente con fines ajenos a su empresa, sea superior al 90 %, debe interpretarse en el sentido de que resulta aplicable a una situación en la que una empresa adquiere bienes o servicios que utiliza en más de un 90 % para actividades no económicas, que no se hallan comprendidas dentro del ámbito de aplicación del IVA.

Señala el TJUE que para averiguar si el concepto de «fines ajenos a la empresa» que figura en el artículo 1 de la Decisión de autorización puede comprender una situación como la del litigio principal, en la que el demandante ejerce las actividades que le incumben en su condición de poder público, esto es, actividades no económicas que sin embargo no son ajenas a la empresa, procede referirse al significado dado a dicho concepto en la Sexta Directiva que, conforme a su artículo 27, apartado 1, constituyó la base para la adopción de dicha Decisión.

Como se desprende del artículo 6, apartado 2, letra a), de la Sexta Directiva, el uso para fines ajenos a la empresa puede quedar sujeto al IVA. No obstante, las actividades no económicas no están incluidas dentro del ámbito de aplicación de la Sexta Directiva.

Por consiguiente, el artículo 6, apartado 2, letra a), de la Sexta Directiva no pretende establecer la regla de que operaciones no comprendidas dentro del ámbito de aplicación del IVA puedan considerarse realizadas para «fines ajenos a la empresa».

Con base en lo anterior, el TJUE concluye que el artículo 1 de la citada Decisión de autorización no resulta aplicable a una situación como la que se desarrolla en el litigio principal, en la que una empresa adquiere bienes o servicios que utiliza en más de un 90 % para actividades no económicas, que no se hallan comprendidas dentro del ámbito de aplicación del IVA.

II. Doctrina Administrativa

1. Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución nº 3468/2016, de 22 de septiembre de 2016.

Presentación fuera de plazo del modelo 340 sin requerimiento previo – Cálculo de la sanción aplicable.

La cuestión que se plantea al TEAC consiste en determinar si la infracción consistente en la no presentación en plazo del modelo 340 (Declaración informativa de operaciones incluidas en los libros registro) debe calcularse atendiendo a lo dispuesto en el párrafo cuarto del apartado primero del artículo 198 de la Ley General Tributaria o según lo previsto en el párrafo tercero del mismo apartado.

El artículo 198 de la Ley General tributaria establece que:

"1. Constituye infracción tributaria no presentar en plazo autoliquidaciones o declaraciones, así como los documentos relacionados con las obligaciones aduaneras, siempre que no se haya producido o no se pueda producir perjuicio económico a la Hacienda Pública.

La infracción prevista en este apartado será leve.

La sanción consistirá en multa pecuniaria fija de 200 euros o, si se trata de declaraciones censales o la relativa a la comunicación de la designación del representante de personas o entidades cuando así lo establezca la normativa, de 400 euros.

Si se trata de declaraciones exigidas con carácter general en cumplimiento de la obligación de suministro de información recogida en los artículos 93 y 94 de esta ley, la sanción consistirá en multa pecuniaria fija de 20 euros por cada dato o conjunto de datos referidos a una misma persona o entidad que hubiera debido incluirse en la declaración con un mínimo de 300 euros y un máximo de 20.000 euros.”

El TEAC concluye que el fundamento del modelo 340 lo constituye el artículo 93 de la Ley General Tributaria por lo que la sanción que resulta de aplicación a la infracción por falta de presentación sin requerimiento previo es la prevista en el párrafo cuarto del apartado primero del artículo 198 de la Ley General Tributaria.

2. Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución 1625/2014, de 22 de septiembre de 2016.

Presentación fuera de plazo de la solicitud de devolución por cuotas soportadas en el territorio de aplicación de impuesto por empresarios no establecidos – Caducidad.

La entidad recurrente presentó el 1 de octubre de 2013 la solicitud de las cuotas soportadas en el ejercicio 2012.

El TEAC cita doctrina reiterada del TJUE que establece que el plazo para solicitar la devolución por empresarios no establecidos es un plazo de caducidad. Por tanto, dado que el plazo para presentar la solicitud de las cuotas soportadas en 2012 concluyó el 30 de septiembre de 2013, la denegación de la devolución solicitada es correcta.

3. Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución 4033/2013, de 22 de septiembre de 2016.

Devolución de cuotas soportadas en el territorio de aplicación de impuesto por empresarios no establecidos – Periodo al que debe referirse la solicitud.

El recurrente, no establecido en el TAI, inició su actividad en noviembre de 2012. Presentó su solicitud de devolución por el periodo noviembre/diciembre.

La solicitud fue denegada por la Agencia Tributaria por no ajustarse a un periodo trimestral o anual.

La Ley del IVA establece que las solicitudes deben de referirse al periodo anual o trimestral y podrán referirse a un periodo inferior a tres meses cuando su importe corresponda al saldo de un año natural.

Asimismo, el Reglamento del IVA especifica que las solicitudes pueden comprender las cuotas soportadas durante un trimestre natural o "en el curso de un año natural".

La conclusión de la Agencia Tributaria es improcedente y la especificación del periodo en modo alguno puede entenderse como un incumplimiento. Por tanto, no existe un motivo suficiente para denegar a la entidad la devolución solicitada.

4. Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución 4090/2013, de 22 de septiembre de 2016.

Exención del artículo 20.Uno.22º LIVA - Tipo de obras que pueden considerarse como rehabilitación.

La entidad recurrente adquirió una vivienda que había sido rehabilitada. Se consideró que la transmisión se encontraba sujeta y no exenta de IVA. La Administración Tributaria consideró que las obras no tenían la consideración de rehabilitación por lo que, se trataba de una segunda entrega exenta de IVA y sujeta a ITP-ADJ.

Si bien la resolución establece un criterio que se refiere a la normativa del IVA vigente en 2006, pueden extraerse conclusiones útiles.

Es criterio sostenido del TEAC que sólo las obras que afecten a la estructura del edificio, fachadas y tejados pueden considerarse como obras de rehabilitación. El concepto de "obras análogas" en ningún caso comprende las obras de albañilería y demoliciones de tabiques, cambios de soleras y alicatados, fontanería, electricidad, carpintería, pintura, etc.

Cuando existe un contrato único de ejecución de obras, la calificación como "obras de rehabilitación" debe de hacerse para el conjunto de la obra atendiendo a que la prestación principal tenga por objeto la consolidación y tratamiento de la estructura.

En este sentido, el TEAC considera que el porcentaje del 50% requerido por la norma tras la modificación del 2007, tiene la misma función y atiende al mismo objetivo que perseguía la normativa vigente en el ejercicio 2006 que es que las obras tengan como objetivo principal la rehabilitación.

5. Dirección General de Tributos. Contestación nº V3094-16, de 4 de julio de 2016.

Actividades financieras accesorias o no habituales – Cálculo de porcentaje de prorata.

En la presente contestación, la DGT se ha pronunciado sobre la computación en la prorrata de determinados rendimientos financieros a raíz del siguiente supuesto de hecho:

La entidad consultante es una entidad dedicada a la comercialización de energía y productos energéticos y que también obtiene ingresos financieros exentos del Impuesto sobre el Valor Añadido.

De acuerdo con el artículo 104 de la Ley del IVA, el derecho a la deducción de cuotas soportadas con ocasión de la adquisición de bienes y servicios, exige que quien las haya soportado realice actividades económicas, es decir, actividades incluidas en el ámbito de aplicación de la Ley, en cuanto comportan la realización de operaciones que impliquen la explotación de un bien corporal o incorporeal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo.

A partir del análisis de la jurisprudencia del TJUE en relación con la posibilidad de determinar si las operaciones financieras realizadas por la consultante pueden considerarse como actividad financiera, la DGT entiende que, dado que la entidad consultante cuenta con los medios suficientes para el desarrollo de una actividad financiera, se puede concluir que los rendimientos financieros obtenidos en el ejercicio de dicha actividad deben incluirse dentro del ámbito de aplicación del Impuesto.

Una vez determinado el ejercicio de una actividad económica por la consultante, la DGT procede analizar en una segunda etapa si dichas operaciones financieras tienen la consideración de accesorias o no habituales a efectos de su inclusión en el porcentaje de prorrata de deducción.

Así, la DGT entiende que la utilización de bienes y servicios para la realización de las operaciones financieras es muy limitada y que el volumen de ingresos financieros representa un porcentaje muy pequeño respecto de los ingresos totales de la actividad, aspectos que deberán ser tenidos en cuenta a la hora de su calificación como operaciones accesorias o no habituales.

Por lo tanto, parece concluirse del escrito de la contestación que las operaciones financieras desarrolladas por la consultante no deberían computarse en la determinación de la prorrata, al ser consideradas como operaciones financieras accesorias o no habituales.

6. Dirección General de Tributos. Contestación V3253-16, de 12 de julio de 2016.

Facturación a efectos del IVA:

- ***Si una factura que se recibe en papel y posteriormente se digitaliza por la consultante puede ser considerada una factura electrónica.***
- ***Si una factura recibida por la consultante en formato PDF por correo electrónico podría considerarse como factura electrónica aun cuando dicha factura no haya sido firmada digitalmente.***
- ***Si el procedimiento de control utilizado actualmente por la consultante para garantizar la autenticidad del origen y la integridad del contenido de las facturas recibidas en papel descrito en el texto de la consulta es extensible a la factura electrónica.***
- ***Si el referido procedimiento de control utilizado actualmente sería válido para la conservación de la factura electrónica que los proveedores de la consultante le remitan en formato PDF por correo electrónico cuando los proveedores decidan conservarlas en papel.***

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

La mercantil consultante va a implantar un nuevo sistema de facturación con sus proveedores que le remitirán sus facturas por correo electrónico y en formato PDF sustituyendo este sistema a anterior por el cual las facturas eran remitidas y recibidas por la consultante en papel y posteriormente digitalizadas.

Comienza la DGT el análisis del supuesto de hecho objeto de consulta mediante la alusión al artículo 164.Uno de la LIVA, donde se establece la obligación, por parte de los sujetos pasivos del impuesto, de expedir y entregar facturas de todas sus operaciones. Del mismo modo, en el citado artículo dispone el legislador que dicha factura, expedida en papel o en formato electrónico, deberá garantizar la autenticidad de su origen, la integridad de su contenido y su legibilidad, desde el preciso momento de su expedición y durante todo el periodo de conservación.

En línea con lo anterior, resulta clarificador señalar que en el ámbito del IVA, la normativa en materia de facturación se encuentra armonizada a nivel comunitario, y supone un impulso a la facturación electrónica bajo el principio de un mismo trato para la factura en papel y la factura electrónica como medio para reducir los costes asociados a la expedición de las facturas.

Por su parte, la regulación reglamentaria en materia de facturación se encuentra contenida en el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por el Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre, que, en particular, en sus artículos 8, 9 y 10, dispone lo siguiente:

Artículo 8.

"1. Las facturas podrán expedirse por cualquier medio, en papel o en formato electrónico, que permita garantizar al obligado a su expedición la autenticidad de su origen, la integridad de su contenido y su legibilidad, desde su fecha de expedición y durante todo el periodo de conservación.

2. La autenticidad del origen de la factura, en papel o electrónica, garantizará la identidad del obligado a su expedición y del emisor de la factura.

La integridad del contenido de la factura, en papel o electrónica, garantizará que el mismo no ha sido modificado.

3. La autenticidad del origen y la integridad del contenido de la factura, en papel o electrónica, podrán garantizarse por cualquier medio de prueba admitido en Derecho.

En particular, la autenticidad del origen y la integridad del contenido de la factura podrán garantizarse mediante los controles de gestión usuales de la actividad empresarial o profesional del sujeto pasivo.

Los referidos controles de gestión deberán permitir crear una pista de auditoría fiable que establezca la necesaria conexión entre la factura y la entrega de bienes o prestación de servicios que la misma documenta."

Artículo 9.

"1. Se entenderá por factura electrónica aquella factura que se ajuste a lo establecido en este Reglamento y que haya sido expedida y recibida en formato electrónico.

2. La expedición de la factura electrónica estará condicionada a que su destinatario haya dado su consentimiento.”.

Artículo 10.

“1. La autenticidad del origen y la integridad del contenido de la factura electrónica podrán garantizarse por cualquiera de los medios señalados en el artículo 8. (...).”

En relación con lo anterior, recuerda la DGT que con ocasión de la contestación de 15 de septiembre del 2014 (número V2426-14) ya fueron analizados las condiciones que deben cumplir las facturas para ser consideradas como facturas electrónicas a estos efectos.

En particular, el citado Centro Directivo señala que “una factura en formato electrónico (como pudiera ser una factura en papel escaneada) que reúna todos los requisitos establecidos en el Reglamento citado y que sea expedida y recibida en dicho formato a través de un correo electrónico, tendrá la consideración de factura electrónica a los efectos de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido y del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación”.

En línea con lo señalado, la Comisión Europea mediante sus notas explicativas de las normas de facturación relativas al IVA, dispuso lo siguiente:

“La definición de la factura electrónica tiene por único objetivo aclarar la aceptación por el destinatario con arreglo al artículo 232 e ilustrar el uso de la opción facilitada a los Estados miembros en virtud del artículo 247, apartado 2, en relación con la conservación de las facturas.

Toda factura electrónica, exactamente igual que una factura en papel, debe contener los elementos requeridos en virtud de la Directiva sobre el IVA.

Además, para que una factura sea considerada una factura electrónica con arreglo a la Directiva sobre el IVA, deberá ser expedida y recibida en formato electrónico. Cada sujeto pasivo elegirá el formato de la factura. Cabe citar, entre las posibles opciones, facturas en forma de mensajes estructurados (p. ej. XML) u otros tipos de formatos electrónicos (como mensaje de correo electrónico con archivo PDF anexo o un fax en formato electrónico (no en formato papel).

De acuerdo con esta definición, no todas las facturas emitidas en formato electrónico se pueden considerar «factura electrónica». Las facturas emitidas en formato electrónico, por ejemplo, mediante software de contabilidad o de procesamiento de textos, que hayan sido enviadas y recibidas en papel no son facturas electrónicas.

Por otro lado, las facturas emitidas en formato papel que sean escaneadas, enviadas y recibidas por correo electrónico se pueden considerar facturas electrónicas (...).”. De conformidad con lo anterior, concluye la DGT que una factura que sea expedida y recibida en formato electrónico tendrá la consideración de factura electrónica, aunque hubiera sido emitida en papel y posteriormente digitalizada.

En particular respecto al caso que aquí nos ocupa, será válida como tal aquella factura recibidas por correo electrónico en formato PDF por la consultante, con independencia de que no haya sido firmada digitalmente por el emisor de la misma.

Por otro lado, y en cuanto al procedimiento de control utilizado actualmente por la consultante para garantizar la autenticidad del origen y la integridad del contenido de las facturas recibidas en papel, y en particular, sobre si resulta extensible a la factura electrónica, matiza la DGT que en todo caso, corresponde tanto al obligado a la exposición de la factura como al destinatario de la misma durante todo el periodo de conservación, permitiendo libertad en cuanto al proceso de verificación a implantar a estos efectos.

Por último, y respecto a la conservación electrónica de facturas recibidas en formato PDF, señala este Centro Directivo que la misma será válida y podrá efectuarse por cualquier medio, de forma que se garantice la autenticidad de su origen, la integridad de su contenido y su legibilidad. Así mismo, estos medios de conservación deberán garantizar a la Administración el acceso completo en línea a las facturas, ante cualquier solicitud y sin demora injustificada.

De acuerdo con todo lo anterior, y en particular en lo que respecta al objeto de la consulta, este Centro Directivo informa sobre las conclusiones que se exponen a continuación:

- Una factura expedida y recibida en formato electrónico tendrá la consideración de factura electrónica, aunque hubiera sido emitida originalmente en papel y posteriormente digitalizada por el proveedor de la consultante.

En este sentido, tendrá la consideración de factura electrónica la recibida en formato PDF por correo electrónico pues ha sido expedida y recibida en formato electrónico.

Sin embargo, las facturas que, habiendo sido emitidas y expedidas en papel por el proveedor, sean recibidas en este mismo formato por la consultante, aunque sean posteriormente digitalizadas por la misma para su conservación no tendrán la consideración de facturas electrónicas.

- Los sujetos pasivos deben garantizar la autenticidad del origen, la integridad del contenido y la legibilidad de las facturas, ya sean en papel o en formato electrónico, desde el momento de su expedición hasta el final del período de conservación de las mismas.
- Dicha facturas, así como los demás documentos a que se refiere el artículo 19 del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, ya se encuentren en papel o en formato electrónico, deberán conservarse por cualquier medio que permita garantizar el cumplimiento de los citados requisitos.

Por tanto, la entidad consultante podrá utilizar los controles de gestión usuales de su actividad empresarial señalados en el escrito de consulta siempre y cuando efectivamente dichos métodos, procedimientos y controles de gestión garanticen los citados requisitos durante todo el periodo señalado para la factura en papel o electrónica.

En cuanto a la valoración de las pruebas, hay que señalar que en el ordenamiento jurídico español rige el principio general de valoración libre y conjunta de todas las pruebas aportadas, quedando descartado como principio general el sistema de prueba legal o tasada.

Por otro lado, establece este Centro Directivo su incompetencia para determinar si unos determinados controles de gestión como el utilizado por la consultante cumple con los requisitos señalados. No obstante, por lo que respecta a la factura electrónica, el propio artículo 10 del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación establece una presunción de validez en favor de los medios que los interesados hayan comunicado a la Agencia Estatal de Administración Tributaria con carácter previo a su utilización y hayan sido validados por la misma.

- Dado que las prácticas comerciales están sujetas a cambios a lo largo del tiempo, los métodos para garantizar la autenticidad del origen, la integridad del contenido y la legibilidad de la factura pueden variar en el transcurso del mismo.
- Las facturas electrónicas podrán conservarse por medios electrónicos, siempre y cuando el método utilizado para su conservación garantice los requisitos mencionados. Lo anterior será de aplicación sin perjuicio que el proveedor haya decidido su conservación en formato en papel.

También será posible que las facturas inicialmente expedidas en formato electrónico se conserven en papel, siempre y cuando, igualmente, el método utilizado para conservarlas garantice los requisitos mencionados.

7. Dirección General de Tributos. Contestación nº V3564-16, de 4 de agosto de 2016 y nº V3585-16, de 9 de agosto de 2016.

Sujeción al IVA – Acción reivindicatoria – Restitución de fincas reivindicadas.

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

Las entidades consultantes, como consecuencia del ejercicio de una acción reivindicatoria sobre unas fincas, han obtenido sentencia judicial favorable en virtud de la cual la sociedad condenada viene obligada a restituir las fincas reivindicadas, obligación que se traduce en la entrega por esta, libre de gastos, cargas y gravámenes, de las fincas de reemplazo derivadas del proceso urbanizador llevado a cabo sobre las mismas durante el tiempo que estuvieron en poder de la demandada.

En primer lugar, en cuanto al concepto de acción reivindicatoria, en el escrito de consulta se indica que tiene su base legal en el artículo 348 del Código Civil, según el cual “El propietario tiene acción contra el tenedor y el poseedor de la cosa para reivindicarla”.

Esta acción reivindicatoria, como acción protectora del dominio, ha sido definida por la doctrina jurisprudencial como la acción que puede ejercitar el propietario no poseedor contra el poseedor no propietario para exigir la restitución de la cosa y reintegrarla a su poder.

En este sentido, de acuerdo con la jurisprudencia del Tribunal Supremo, el principal efecto que se persigue con el ejercicio de la acción reivindicatoria es, en principio, obtener la restitución del bien reivindicado.

Sobre la base de la Sentencia del TJUE, de 14 de julio de 2005, asunto C-435/03, la DGT estima que ha de considerarse que la restitución del bien reivindicado como consecuencia de la estimación judicial de una acción reivindicatoria, que le hubieran correspondido a la parte demandante como partícipe del proyecto de compensación, no suponen para la parte demandada la realización de una entrega de bienes sujeta al IVA en la medida en que la demandada no puede transmitir la propiedad, ni, por ende, las facultades que corresponden a todo propietario, de unas fincas de las que en ningún momento detentó su titularidad sino que únicamente las venía poseyendo.

Por tanto, esta recuperación de la posesión del bien reivindicado que se deriva de prosperar el ejercicio de la acción reivindicatoria por parte de las demandantes, no implica la realización de ninguna operación sujeta al Impuesto de la que las mismas sean destinatarias.

Una vez determinado que la restitución del bien reivindicado no constituye una entrega de bienes sujeta al IVA, la DGT señala que, según la información contenida en el escrito de consulta, las parcelas que van a ser restituidas han sido urbanizadas, habiéndose satisfecho los gastos necesarios relacionados con dicha ejecución urbanística por la parte demandada.

Como consecuencia de lo anterior, la transmisión de estas mejoras que van a ser recibidas por las consultantes y que han sido promovidas y financiadas por la parte demandada y forman parte de su patrimonio empresarial determina para esta última la realización de una operación sujeta al IVA.

En este sentido, parece que la transmisión de las mejoras se realiza a título gratuito puesto que de la misma no se deriva contraprestación dineraria ni en especie por parte de las consultantes a favor de las sociedades demandada.

De conformidad con el artículo 12 de la Ley del IVA, en la medida que estas mejoras integran el patrimonio empresarial de la entidad demandada su transmisión a título gratuito constituye la realización de una operación asimilada a una prestación de servicios sujeta al Impuesto.

En consecuencia la base imponible de estas operaciones se corresponderá con el importe de los gastos de urbanización incurridos por la entidad demandada y que corresponden a las fincas de resultado a restituir a las consultantes.

Consecuentemente, la parte demandada, como sujeto pasivo del Impuesto, deberá repercutir el IVA correspondiente a los destinatarios de la operación, esto es, a las sociedades consultantes.

8. Dirección General de Tributos. Contestaciones nº V3579-16 y nº V3587-16, de 9 de agosto de 2016

Sujeción al IVA - Régimen especial de las agencias de viajes.

En las presentes contestaciones, la DGT se ha pronunciado sobre el siguiente supuesto de hecho:

La consultante es una agencia de viajes mayorista canaria que organiza y vende en nombre propio y empleando medios ajenos paquetes turísticos que incluyen servicios de transporte y alojamiento así como servicios accesorios. El alojamiento puede estar situado en el territorio de aplicación del Impuesto. Los paquetes turísticos son comercializados a través de agencias de viajes minoristas localizados en el territorio de aplicación del Impuesto y que actúan como mediadoras en nombre propio o en nombre ajeno a cambio de una comisión.

A los efectos de determinar si resulta aplicable al caso objeto de consulta el régimen especial de agencias de viajes (en adelante, REAV), en primer lugar alude este Centro Directivo al Capítulo VI del Título IX de la LIVA, donde se encuentra regulado el citado régimen.

En particular, en el artículo 141 de la normativa mencionada, se establece, entre otras, lo siguiente:

"Uno. El régimen especial de las agencias de viajes será de aplicación:

1.º A las operaciones realizadas por las agencias de viajes cuando actúen en nombre propio respecto de los viajeros y utilicen en la realización del viaje bienes entregados o servicios prestados por otros empresarios o profesionales.

A efectos de este régimen especial, se considerarán viajes los servicios de hospedaje o transporte prestados conjuntamente o por separado y, en su caso, con otros de carácter accesorio o complementario de los mismos.

2.º A las operaciones realizadas por los organizadores de circuitos turísticos y cualquier empresario o profesional en los que concurren las circunstancias previstas en el número anterior.

Dos. El régimen especial de las agencias de viajes no será de aplicación a las operaciones llevadas a cabo utilizando para la realización del viaje exclusivamente medios de transporte o de hostelería propios.

Tratándose de viajes realizados utilizando en parte medios propios y en parte medios ajenos, el régimen especial sólo se aplicará respecto de los servicios prestados mediante medios ajenos."

De conformidad con lo anterior y con los hechos del escrito de consulta, la agencia de viajes consultante se encuentra establecida fuera del territorio de aplicación del IVA, por lo que cuando preste un servicio de viajes compuesto por un servicio de transporte y/o alojamiento, prestado conjuntamente con otros servicios accesorios o complementarios, y actuando en nombre propio y empleando medios ajenos, dicha operación se encontrará no sujeta al IVA español.

En segundo lugar, alude este Centro Directivo al artículo 11 de la LIVA, por entender que de los hechos recogidos en el escrito de consulta se identifica la existencia de un servicio de mediación en nombre y por cuenta ajena.

En este sentido, el citado artículo dispone que se entenderán prestaciones de servicios, entre otras, lo siguiente:

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

En relación con lo anterior, establece la DGT que los citados servicios no estarán sujetos a IVA español, siempre y cuando los mismos se presten a *"un empresario o profesional que actúe como tal y cuya sede de actividad económica, o establecimiento permanente o, en su defecto, el lugar de su domicilio o residencia habitual, se encuentren fuera del territorio de aplicación del Impuesto, siempre que se trate de servicios que tengan por destinatarios a dicha sede, establecimiento permanente, domicilio o residencia habitual, con independencia de dónde se encuentre establecido el prestador de los servicios y del lugar desde el que los preste, como ocurre en el caso objeto de consulta con el empresario o profesional establecido en Canarias."*

Sin embargo, alude este Centro Directivo a lo dispuesto en el artículo 70.2 en relación con la posible aplicación de la "cláusula de utilización o explotación efectiva" que aplicaría a determinados servicios para los cuales las reglas de localización determinarían en un primer lugar la no sujeción al impuesto de los mismos.

En particular, el citado artículo establece lo siguiente:

"Dos. Asimismo, se considerarán prestados en el territorio de aplicación del Impuesto los servicios que se enumeran a continuación cuando, conforme a las reglas de localización aplicables a estos servicios, no se entiendan realizados en la Comunidad, pero su utilización o explotación efectivas se realicen en dicho territorio:

(...)

2º. Los de mediación en nombre y por cuenta ajena cuyo destinatario sea un empresario o profesional actuando como tal.

De conformidad con lo anterior, y a modo de conclusión, la DGT concluye la contestación vinculante a la presente consulta analizando dos posibles escenarios para los cuales identifica las operaciones que incluimos a continuación:

(i) Escenario uno, donde la agencia de viajes minorista presta un servicio de mediación en nombre y por cuenta ajena a un empresario o profesional canario (agencia mayorista) a cambio de una comisión, quien a su vez, presta un servicio de viajes a un cliente final.

Según los antecedentes mencionados, este Centro Directivo entiende que se pueden identificar las siguientes operaciones:

- Un servicio de mediación en nombre y por cuenta ajena prestado por la agencia de viajes al empresario o profesional canario, que estará sujeto o no al Impuesto dependiendo de la regla de localización aplicable a estos efectos.
- Un servicio de viajes prestado por el empresario o profesional canario al cliente final.

Es decir, si finalmente este escenario resultara de aplicación, la agencia de viajes minorista no prestaría ningún servicio al cliente final.

(ii) Escenario dos, si en el caso objeto de consulta, la agencia de viajes minorista actúa en nombre propio y presta un servicio de hospedaje y/o transporte al cliente final.

Para este caso particular, se identificarían las siguientes prestaciones:

- Un servicio de viajes prestado por el empresario o profesional canario (agencia de viajes mayorista) que tiene por destinatario a la agencia de viajes minorista establecida en el territorio de aplicación del Impuesto.
- Un servicio de viajes prestado por la agencia de viajes minorista establecida en el territorio de aplicación del Impuesto al cliente final, la cual podría someterse al REAV por tratarse del suministro de un servicio de hospedaje y/o transporte prestado en nombre propio a su cliente que a su vez fue adquirido a otros empresarios o profesionales.

9. Dirección General de Tributos. Contestación nº V3588-16, de 9 de agosto de 2016.

Exención - Servicio de gestión integral de tarjetas de pago.

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

"La consultante es una entidad financiera que ha firmado un contrato para que otra entidad le preste servicios de gestión integral de tarjetas de pago."

La DGT, en primer lugar, analiza el art. 20, apartado uno, número 18, letra h) de la LIVA, que declara exentas las operaciones relativas a transferencias, giros, cheques, libranzas, pagarés, letras de cambio, tarjetas de pago o de crédito y otras órdenes de pago, para determinar si los servicios prestados a la entidad consultante pueden beneficiarse de la exención.

Tras desglosar la exención contemplada en la normativa española, este Centro Directivo procede a analizar la jurisprudencia del TJUE en este sentido. En concreto, analiza las Sentencias del TJUE de 5 de junio de 1997 (Sparekassernes Datacenter, Asunto C-2/95) sobre la externalización de funciones, así como las sentencias de 26 de mayo de 2016, Asunto C-607/14, Bookit y National Exhibition Center (NEC), Asunto C-130/15.

La DGT de dicho análisis extrae las siguientes conclusiones en aras de poder beneficiarse de la exención financiera de referencia:

- Los servicios prestados que son objeto de externalización deben formar un conjunto diferenciado, considerado globalmente, que tenga por efecto cumplir las funciones específicas y esenciales del servicio financiero. Es decir, tales servicios deben constituir por sí mismos una prestación sujeta y exenta sin perjuicio de que en una fase posterior se les añada una prestación adicional.
- El hecho de que los servicios prestados sean imprescindibles para iniciar o tramitar el proceso de pago no supone que automáticamente los mismos queden exentos si no tienen el efecto de producir cambios en la situación legal y financiera de las partes. De hecho, los servicios de obtención y transmisión de información necesarios para realizar pagos así como la remisión de los archivos de liquidación no cumplen con las funciones específicas y esenciales de una operación de pago.
- La responsabilidad del prestador del servicio de gestión no se debe limitar a los aspectos técnicos o de gestión sino que debe alcanzar a las funciones específicas y esenciales de la operación de pago de que se trate.

En consecuencia con lo anterior y partiendo de los criterios establecidos por el Tribunal, determina la DGT que en el presente caso es necesario analizar si el servicio prestado únicamente comprende aspectos técnicos o administrativos de gestión o si, por el contrario, se extiende a los elementos específicos y esenciales de las órdenes de pago, con independencia de que tal servicio sea imprescindible para iniciar el proceso de pago.

En este sentido, de acuerdo con el texto de la consulta, el sistema establecido por la entidad consultante tiene por objeto la gestión integral de los medios de pago incluyendo la operativa de liquidación de pagos del negocio de su sociedad cliente.

Por consiguiente, concluye la DGT que los servicios que va a recibir la consultante suponen un servicio único de gestión integral de tarjetas de pago que tiene por objeto la operativa de liquidación de pagos de su negocio. Siendo esto así, este servicio integral de gestión pagos cumple las funciones específicas y esenciales del servicio financiero exento de transferencias y órdenes de pago, por lo que estará sujeto pero exento del IVA.

10. Dirección General de Tributos. Contestación nº V3625-16, de 29 de agosto de 2016.

Sujeción al Impuesto sobre el Valor Añadido de la actividad de minado y venta de Bitcoins.

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

La sociedad consultante se dedica al minado de Bitcoins obteniendo como contraprestación por tal labor una comisión y número de Bitcoins.

La cuestión que viene a clarificar el Centro Directivo con esta contestación reside principalmente en identificar si la actividad de minado de Bitcoins puede considerarse como una prestación de servicio a título oneroso de acuerdo con el artículo 4 de la Ley del IVA.

Las operaciones de minado de Bitcoins son aquellas que permiten crear nuevos bloques de los que se derivan nuevos Bitcoins y que son remunerados por el sistema con una cantidad de Bitcoins.

Teniendo en cuenta la actividad anterior, la DGT trae a colación la STJUE de 3 de marzo de 1994, R.J. Tolsma, cuando señala que:

“14. De lo anterior se deduce que una prestación de servicios sólo se realiza a título oneroso en el sentido del número 1 del artículo 2 de la Sexta Directiva y, por tanto, sólo es imponible si existe entre quien efectúa la prestación y su destinatario una relación jurídica en cuyo marco se intercambian prestaciones recíprocas y la retribución percibida por quien efectúa la prestación constituye el contravalor efectivo del servicio prestado por el destinatario.”

Por consiguiente, la DGT concluye que la actividad de minado no conduce a una situación en la que exista una relación entre el proveedor del servicio y el destinatario del mismo y en los que la retribución abonada al prestador del servicio sea el contravalor del servicio prestado en los términos previstos en la jurisprudencia del Tribunal y en particular en el asunto Tolsma.

En consecuencia, la falta de una relación directa entre el servicio prestado y la contraprestación recibida en los términos señalados lleva a concluir que tales servicios no estarán sujetos al IVA.

Por otro lado, el servicio de transmisión de Bitcoins, de forma paralela al criterio que recoge la consulta vinculante V2846-15 en el supuesto de venta de Bitcoins, debe enmarcarse dentro del artículo 20.Uno.18º de la Ley del Impuesto como una operación financiera y, por ende, quedar sujeta pero exenta del Impuesto.

11. Dirección General de Tributos. Contestación nº V3628-16, de 31 de agosto de 2016.

Régimen Especial del Criterio de Caja - Obligación de que la consultante ingrese las cuotas impositivas incobrables el 31 de diciembre de 2016 para, con posterioridad, reclamar su devolución.

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

La sociedad consultante está acogida al régimen especial del criterio de caja. Es titular de un inmueble destinado al arrendamiento, por el cual no ha percibido del arrendatario la renta correspondiente desde agosto de 2015 hasta la resolución del contrato el 9 de diciembre de 2015. La consultante no ha efectuado ingreso alguno de las cuotas impositivas correspondientes a dichas rentas impagadas. Ha reclamado judicialmente el pago de la deuda y solicitado el desahucio del arrendatario. Estima probable que, tras la celebración del juicio, sigan sin cobrarse las cuotas impositivas repercutidas, dado que el arrendatario se encuentra en situación de insolvencia.

La DGT comienza su contestación remitiéndose al apartado uno del artículo 163 terdecies de la Ley del IVA que establece lo siguiente:

“Uno. En las operaciones en las que sea de aplicación este régimen especial, el Impuesto se devengará en el momento del cobro total o parcial del precio por los importes efectivamente percibidos o si este no se ha producido, el devengo se producirá el 31 de diciembre del año inmediato posterior a aquel en que se haya realizado la operación.”

Por ello señala la DGT que, siempre y cuando se cumplan las condiciones requeridas por el artículo 80.Cuatro de la Ley del IVA, la consultante, que aplica el régimen especial del criterio de caja, podrá proceder a la modificación de la base imponible y rectificación de las cuotas impositivas repercutidas desde el momento en que se entienda producido el devengo en virtud del artículo citado, es decir, el 31 de diciembre de 2016. A partir de esta fecha, contará con un plazo de 3 meses para efectuar la modificación.

En consecuencia con lo anterior, no será preciso proceder al ingreso de las cuotas incobradas para, posteriormente, solicitar su devolución, dado que la modificación de la base imponible puede hacerse desde el mismo momento en que se entiende producido el devengo de las mismas.

III. Country summaries

Americas

Colombia

Tax reform includes change in VAT rate

The National Government is to present to Congress the tax reform draft, including changes to corporate and indirect tax regulations.

One of the major VAT changes proposed is an increase in the general rate from 16% to 19%; if the tax reform is approved, goods that were taxed at 16% will be taxed at the 19% rate.

The main objective of the Government is to have the tax reform approved during this legislature, so it can come into force next year – if the tax reform is approved, it should come into force on 1 January 2017.

Tax credit balances can be offset against custom debts

In Legal Opinion No. 20374 of 2016, the tax authorities have clarified that it is possible to offset customs debts with credit balances originated in any tax return.

Importers and exporters can agree currency to be applied in foreign trade operations

The Colombian Central Bank has clarified that local exchange regulations do not restrict which currency can be displayed in an invoice to a foreign trade operation. Accordingly, an importer or exporter established in Colombia can state the payment obligation in any currency, provided payment is only made in foreign currency.

Asia Pacific

China

Changes to consumption tax on cosmetics from 1 October

On 30 September 2016, China's Ministry of Finance and the State Administration of Taxation issued a circular (Caishui [2016] No. 103 (Circular 103)) to remove consumption tax on non-luxury beauty and makeup products, and lower the consumption tax rate for taxable cosmetics to 15%. Circular 103 took effect from 1 October 2016.

Highlights

Taxable items

Non-luxury beauty and makeup products are no longer subject to consumption tax after 1 October 2016. Therefore, the name of the tax category is now changed from simply 'Cosmetics' to 'Luxury (high-end) Cosmetics', with the following items included in the taxable scope:

- Luxury beauty and makeup products;
- Luxury skincare products; and
- Cosmetics in packaged sets.

'Luxury' cosmetics are defined based on the value thereof, specifically those with a selling price upon production or import (dutiable value), exclusive of VAT, of RMB 10/ml (g) or RMB 15/piece or more.

Tax rate

The consumption tax rate for cosmetics is reduced from the previous 30% to 15%.

Import taxes

The Government also announced a series of import tax regulations to implement the corresponding adjustments to import tax policies for cosmetics.

The General Administration of Customs issued Bulletin 55 on 30 September 2016 to provide guidance for the import declarations for relevant cosmetics. According to Bulletin 55, cosmetics subject to import consumption tax are now covered under a list of 27 ten-digit HS code items.

Where non-luxury beauty and makeup products are transported into China through the mail or as luggage or articles by passengers for self-use purposes, the regulations indicate the combined import tax computation rate (i.e. a rate covering consumption tax and other taxes upon importation, e.g. customs duty, etc.) will be reduced from the previous 60% to 30%, if the value thereof reaches the threshold to trigger the import taxes.

Comments and recommendations

Circular 103 will have a significant impact on the cosmetics sector:

Beauty and makeup products

The costs of beauty and makeup products are expected to be significantly lowered, as non-luxury products are no longer subject to consumption tax, and the tax rate for luxury products is cut by half.

Skincare products

Although luxury skincare products remain in scope of consumption tax, previously many skincare products were not subject to consumption tax in practice due to the long absence of guidance on the determination of 'luxury' skincare products. With the clarifications by Circular 103 on 'luxury' cosmetics, the scope of taxable skincare products might be effectively expanded after the issuance of Circular 103.

As consumption tax will affect the costs of cosmetics, affected cosmetics companies are advised to take immediate action, including, but not limited to, the following:

- Assess the impact to the business from costs and sales perspectives, where a simulation would be necessary since the impact of the above changes could be positive or negative, depending on the portfolio of the company; whether and how the change to the purchase costs should be reflected in the retail price needs to be carefully examined;
- Notify and coordinate with suppliers and the import department/agents in order to ensure the correct and accurate Customs declaration of imported cosmetics, given Customs is responsible for collecting consumption tax upon importation and have announced the relevant changes to tariff codes, unit and other declaration elements;
- Carefully examine the import price of cosmetics and ensure compliance from a Customs valuation perspective, as it is foreseeable that cosmetics products will be an area of focus for Chinese Customs, especially in terms of import value;
- Explore supply-chain planning opportunities to optimize the costs while ensuring compliance for certain cosmetics products whose prices are close to the taxable threshold; and

- Consider transitional tax issues which could arise, for example, the return or replacement of previously sold cosmetics products after the new policy come into force.

India

Draft rules for GST registration, returns, invoices, payments and refunds

The Government has issued draft rules for registration, returns, invoicing, payment and refunds under GST, along with the applicable forms. Some of the salient features of the rules are given below.

Registration

- Taxpayers registered under existing indirect tax laws and having Permanent Account Number (PAN) issued under the Income Tax Act, 1961 will be granted registration on a provisional basis. Existing taxpayers will be given six months in which to provide the requisite details, following which, the provisional registration will be converted into final registration.
- Every person liable for registration must, before applying for registration, declare their PAN, which will be validated with the records of the income tax department.
- The application for registration will be forwarded to the proper officer, who will examine the application and the accompanying documents, and if these are found to be in order, approve the grant of registration to the applicant within three common working days from the date of submission of the application.

Returns

- The details of outward supplies furnished by the supplier are to be made available electronically to each of the registered taxable persons (recipients).
- While furnishing the details of inward supplies, recipients must specify the inward supplies in respect of which the recipient is not eligible for input tax credit.
- The claim of input tax credit is to be considered as matched, where the amount of input tax credit claimed is equal to or less than the output tax paid on such tax invoice or debit note, as the case may be, by the corresponding supplier.
- Any discrepancy between the claim for input tax credit and the details of output tax furnished will be made available electronically to the supplier as well as to the recipient. Where the discrepancy is not rectified, the amount pertaining to the discrepancy will be added to the output tax liability of the recipient.

Invoices

- Invoices must be prepared in triplicate for the supply of goods, with a duplicate copy being marked to the transporter. Alternatively, the duplicate copy is not required to be carried by the transporter if the supplier obtains an Invoice Reference Number.

Payment

- Deposits over INR 10,000 must be made electronically using internet banking, debit card, credit card, National Electronic Fund Transfer (NeFT) or Real Time Gross Settlement (RTGS).

Refunds

- For supplies made to a Special Economic Zone (SEZ) unit or a developer, or supplies regarded as deemed exports, the recipient must file a refund claim for GST levied by the supplier.
- Provisional refunds may be granted by proper officer on account of export of goods and/or services.

Forms

Via the above rules, the Government has released 26 forms for registration, 27 forms for returns, 1 form for invoices, 7 forms for payments and 10 forms for refunds.

GST Council

The rules were taken up for consideration and approved by the GST Council on 30 September 2016 and will be notified after the enactment of the GST Act.

Release of these rules is expected to assist companies in carrying out necessary changes in their systems and processes ahead of the GST rollout on 1 April 2017.

Singapore

Update of Strategic Goods (Control) Order effective from 1 November 2016

With effect from 1 November 2016, Singapore Customs will implement Strategic Goods (Control) Order 2016 (SGCO 2016), superseding the current SGCO 2015.

Implementation of SGCO 2016 aligns Singapore's Strategic Goods Control List with the 2015 Wassenaar Arrangement Munitions List, and the 2015 European Union's List of Dual-Use Items (EUDL).

Key changes under the SGCO 2016 will principally impact the following sectors:

- Aerospace and Defence;
- Marine;
- Computers and Electronics;
- Information Security and Encryption;
- Special Materials and related Equipment;
- Materials Processing; and
- Sensors and Lasers.

Exporters must ensure that all goods subjected to controls under the SGC0 2016 are covered by the appropriate Strategic Trade Scheme (STS) approval prior to export, transit and transshipment. Exporters are also encouraged to assess the impact of changes under SGC0 2016 to their existing processes and procedures.

Taiwan

Proposal to impose VAT on nonresident suppliers of digital services

The Minister of Finance (MOF) published a draft bill on 22 September 2016 that would require nonresident providers of e-services to private consumers in Taiwan to register with the Taiwan tax authorities, account for VAT and remit a 5% VAT to the authorities. If approved, the draft bill would amend the Value-Added and Non-Value Added Business Tax Act (VAT Act) and would apply as from 1 January 2017. The rules are designed to ensure that VAT on cross-border transactions is paid in Taiwan when the individual recipient is located in Taiwan, and are similar to the rules introduced in the EU and in Korea in 2015. They also take into account the recommendations in the OECD's International VAT/GST Guidelines published in 2015.

As noted above, the proposed measures would apply only to business to consumer (B2C) supplies, and the existing threshold of NTD 3,000 below which VAT is not payable would be abolished (because the VAT compliance obligations would shift to the foreign seller). The reverse charge would continue to apply to business to business (B2B) supplies of e-services.

Although not included in the draft law, a registration threshold and a definition of e-services would be incorporated in rulings or in the Enforcement Rules of the VAT Act following enactment of the amended VAT Act. A simplified electronic VAT registration is expected to apply to foreign suppliers.

As it may be difficult for a foreign service provider without a fixed place of business in Taiwan to open a bank account in Taiwan to pay the VAT due in Taiwan currency, a foreign service provider would be allowed to appoint a tax agent to assist in meeting the nonresident's VAT compliance obligations.

Comments

Definition of e-services

A ruling issued by the MOF in 2005 (Ruling No. 09404532300) currently governs the VAT and income tax treatment of online transactions. The ruling specifies several types of transactions that are deemed to be online transactions, for example:

- Electronically supplied services, such as films and games;
- The supply of audio and audio-visual content; and
- The transmission of signals for interactive communications.

However, since the ruling is more than 10 years old and the pace of technology change continues to accelerate and evolve, it is possible that the tax authorities may refer to the rules introduced in other countries when making changes to the Enforcement Rules of the VAT Act.

Parties required to register

Various parties may be involved in the supply of e-services, such as an actual direct service provider, businesses that supply e-services through electronic platforms and payment processors. The draft bill does not specify which party would be required to register for VAT, so this would need to be clarified. The Government may look to the rules in other countries when deciding who would bear the burden of registration.

VAT registration and permanent establishment (PE)

The draft bill does not stipulate whether VAT registration would create a PE for the foreign company in Taiwan for income tax purposes.

A foreign supplier of services to Taiwan customers would be required to register for VAT purposes if it has a fixed place of business in Taiwan (this already is the case under the current VAT Act). The draft act would extend the registration requirement (although under a simplified process) to foreign e-service suppliers that do not have a fixed place of business in Taiwan.

Foreign service providers should assess whether they have a fixed place of business in Taiwan under their current business models, their VAT risks, as well as the retroactive VAT liability of the failure to comply with the VAT Act, if any. Foreign providers without a fixed place of business in Taiwan, but supplying e-services to individual consumers in Taiwan should be prepared to make the simplified registration if the draft bill is enacted.

Future developments

Many issues relating to the VAT rules applying to foreign service providers still require interpretation and clarification – these include the scope of ‘e-services’, the person responsible for registration and the PE issue. Foreign businesses supplying e-services to Taiwan private consumers should closely monitor the progress of the draft bill and assess any potential tax risks.

Vietnam

FTA between Vietnam and the Eurasian Economic Union in force

On 5 October 2016, the Free Trade Agreement of 29 May 2015 between the Eurasian Economic Union and its member states, of the one part, and the Socialist Republic of Vietnam, of the other part, came into force. For more information, see [FTA between the EAEU and Vietnam in force](#).

EMEA

Gulf Cooperation Council

Whitepaper on VAT in the GCC member states

Deloitte Middle East has released the first volume of its whitepaper series [VAT in the GCC – Insights by industry](#).

The whitepaper series addresses the impacts of VAT introduction on specific industry types. The series will enable readers to understand what needs to be done by businesses and the potential effects of VAT on their day-to-day activities.

Volume 1 covers the following chapters and industries:

- **Preparing for change**
VAT – It’s coming, so how do we get ready for it?
- **Retail industry**
VAT and the pricing conundrum
- **Automotive industry**
Gearing up for change, the view ahead for dealers and buyers
- **Meetings, Incentives, Conferences, and Events industry**
Lead times lead to complex VAT challenges

- **Financial Services and Insurance industry**

Why VAT, Financial Services and Insurance are a difficult combination

UAE announces establishment of Federal Tax Authority

The process of VAT implementation in the United Arab Emirates has moved a step forward with the announcement on 24 October of the establishment of the Federal Tax Authority, under Federal Law number (13) of 2016.

With the hoped-for imminent agreement of the GCC Treaty, this is another significant step forward in the journey towards VAT implementation, and businesses should continue to consider the likely impact VAT will have on them, and begin preparations to ensure compliance with the VAT laws when announced.

Germany

Official forms published for annual VAT return 2016 and 2017

With letters dated 30 September 2016 and 4 October 2016, the Federal Ministry of Finance introduced the official forms for the annual VAT return 2016 and 2017. One of the most important amendments regards line 56 of 'Exhibit UR' to the VAT return. There is a new box 211, in which a transfer of a going concern pursuant to sec. 1 (1a) German VAT Act must be reported. In addition, the taxpayer must now declare if the taxpayer is deviating in the VAT return from the opinion of the tax authorities.

The official forms for the preliminary VAT return 2017 are essentially caused by the entry into force on 1 January 2017 of the statutory amendment of sec. 150 (7) and 155 (4) German Fiscal Code. From that date, a taxpayer using the official pre-printed form or data sheet, which can lead to an entirely computer-operated tax assessment, must be able to make a declaration in a certain field of the VAT return form as to why, in the taxpayer's opinion, a public officer should review the VAT return. If, in addition to the declarations made in the VAT return, further declarations or facts should be taken into account, the taxpayer must enter a '1' in line 22 of the official VAT form 'USt 2 A' from the VAT assessment period 2017 onwards. The same applies if declarations made in the VAT return are knowingly based on a legal opinion that is deviating from the opinion of the tax authorities. Such declarations must be made in a separate exhibit produced by the taxpayer, which must be headed: 'Supplementary Declarations to the VAT Return' (*Ergänzende Angaben zur Steuererklärung*).

The early announcement and publication of the official forms for the annual VAT return, which is happening for the first time prior to the beginning of the respective calendar year, will enable taxpayers that end their business in the course of a calendar year and are thus required to render an annual VAT return declaration within a month, to use the official form valid for the respective calendar year. As

the official forms and data sheets for electronic transfer of the VAT return declaration will in future be available at the beginning of the year, it will be possible for taxpayers that end their business in the course of a calendar year to comply with their general duty to submit their annual VAT return declaration electronically. The exception to file the VAT returns on paper in cases of hardship under Paragraph 18.1 (2) (2) German Administrative VAT Guidelines will no longer apply from 1 January 2017.

CJEU confirms that corrected VAT invoices have retroactive effect

In the case of *Senatex GmbH*, the Court of Justice of the European Union held that Germany must allow taxpayers to apply a corrected invoice in relation to a detail to the tax period in which goods were supplied, and not the period in which it was corrected. In connection with this judgment, another decision has been issued; *Barlis 06* concerned the Portuguese tax authorities' refusal to allow the deduction of input VAT paid by Barlis as the recipient of legal services rendered by a law firm, on the basis that the invoices issued by the law firm did not satisfy the formal requirements laid down by national legislation. See [CJEU rules that deficiencies in invoices may not prevent VAT recovery](#).

The decision in *Senatex* must be seen in the context of the CJEU decisions in the cases *Terra Baubedarf-Handel GmbH*, *Pannon Gep Centrum Kft* and *Petroma Transports SA*.

In *Terra Baubedarf*, the CJEU held that subsequent receipt of an invoice does not lead to a VAT deduction with retroactive effect at the time goods were delivered/ services were performed. According to the decisions *Pannon Gep* and *Petroma Transports*, it is possible to correct an invoice. However, until now it remained unsettled as to when (which period) correction of an invoice is effective.

With the *Senatex* decision, the CJEU has clarified that retroactive correction of an invoice is possible if the VAT-ID number, which was missing in the original invoice, is added.

However the CJEU does not answer the question of when the amended invoice must be submitted, and whether it may even be sufficient if this occurs in the course of proceedings – because *Senatex* submitted the corrected invoice during a tax audit, and thus before an amended VAT assessment notice had been issued. Advocate General Bot opined that even if the invoice is corrected after an amended VAT assessment notice is issued, a complete refusal of VAT deduction would probably not be in accordance with EU law.

Senatex contradicts the established practice in Germany regarding the correction of an invoice with retroactive effect, which is that the right to deduct VAT can only be exercised in the year when the invoice is corrected. This practice also means that a taxpayer deducting VAT in an earlier period may be required to pay interest until the time the invoice is corrected.

The CJEU decision means that a taxpayer may deduct VAT even if there is a formal mistake in an invoice and that the addition of missing specifications has retroactive effect, and therefore there is no longer a requirement to pay interest.

Penalties other than refusal of VAT deduction can be applied for lack of compliance with the formal requirements of the right to deduct VAT, e.g. a fine which is proportionate to the offense (see in this respect the CJEU decision *Salomie and Oltean*).

After this clear guidance from the CJEU, the German Lower tax Court which referred the case to the CJEU will have to consider the view that an invoice generally is a substantive rather than a mere formal condition of the right to VAT deduction.

The question of the time limit for the correction of invoices remains unsettled and will be subject to further decisions, as does the issue of the minimal requirements necessary for an invoice to be subject to correction – if certain information is missing, an invoice may not be able to be corrected with retroactive effect.

Enterprises that have been refused the right to deduct VAT and have been charged with interest in similar cases should consider whether this decision could apply to them.

CJEU rules that local authority can reclaim 'business' input VAT

The CJEU has gone straight to judgment in the case of *Landkreis Potsdam-Mittelmark*, about the recovery of VAT on purchases of machinery by a local authority that used it mostly for its 'non-economic' activities but also (to a small extent – 2.65%) for business activities where it was required to charge VAT.

The tax authorities refused any input VAT deductions, on the grounds that the business use was less than 10%, relying on provisions in German law authorized by a 'simplification' derogation that permitted denial of input tax if 'private' or 'non-business' use exceeded 90%.

The CJEU considered the derogation (and its past case law) and drew a distinction between the 'private'/'non-business' use of a purchase by a 'mainstream' business and the kind of functions carried on by a local authority, most of which are outside the scope of VAT altogether, and concluded that the derogation, and hence the German law that relied on it, did not apply in the context of the case. It would follow that the authorities' claim for deduction of the tax, to the extent that it related to its taxable activities, should succeed.

CJEU decides that supplies of blood plasma were not VAT exempt

The CJEU has delivered its judgment in the case of *TMD Gesellschaft für transfusionsmedizinische Dienste mbH* (TMD), about the VAT treatment of supplies of blood plasma to be used to manufacture medicinal products.

TMD lodged a claim for a refund of input VAT on the costs of producing the plasma, which it sold to a Swiss Company that used it to manufacture medicinal products at plants located in other EU countries. TMD argued that the supplies fell outside the VAT exemption in German and EU law for the supply of human blood and that the VAT on the production costs relating to its intra-EU supplies was deductible. The tax authorities did not agree, and refused the claim.

The Advocate General agreed with the tax authorities and suggested that the EU law VAT exemption covered the supplies, but the CJEU has not followed the opinion. The CJEU agreed with TMD and ruled that the EU law "... must be interpreted to the effect that supplies of human blood which Member States are required to exempt ... do not include supplies of plasma obtained from human blood where that plasma is intended to be used, not for direct therapeutic purposes, but exclusively for the manufacture of medicinal products."

Italy

New urgent VAT measures

The Government has approved Law Decree n°193 dated 22 October 2016, laying down a number of urgent tax measures. The Law Decree has been officially published in the Official Gazette n. 249 dated 24 October 2016, and entered in force on the same day.

The Law Decree, which is immediately effective, shall be converted into law within 60 days from its publication date; therefore, it may be that one or more of its provisions may be subject to material amendments.

Under the Law Decree, the VAT warehouse regime will be subject to significant amendment from 1 April 2017. An Act of the Director of the Revenue Agency will regulate the implementing measures of the new VAT warehouse regime, which will affect the following key issues:

- The list of supplies that can be introduced into a VAT warehouse.
- Less subjective requirements for withdrawal: Based on the current VAT rules, the withdrawal can only be undertaken by VAT registered subjects that:
 - a) Are registered at the Chamber of Commerce for at least one year;
 - b) Are trading entities; and
 - c) Have attested to having duly made VAT payments, if any.

The Decree states that the withdrawal may be undertaken by VAT taxable subjects without any further requirements.

- Effective payment of VAT at the time of withdrawal from the VAT warehouse: The VAT will remain due by the VAT registered subject withdrawing goods, but it will be actually paid, in the name and on behalf of the VAT registered subject, by the VAT warehouse keeper.
- VAT relief will only be available for frequent exporters, upon submission of letters of intent by electronic means.
- Accounting for the VAT actually paid in the purchases VAT ledger: This implies that a VAT credit will arise from the withdrawal of goods from the VAT warehouse, while the reverse charge mechanism will no longer apply.
- Omitted VAT payments by a VAT registered subject withdrawing goods from a VAT warehouse will be subject to administrative penalties equal to 30% of the VAT not paid.
- Joint liability of the VAT warehouse keeper in case of omitted VAT payments: The VAT warehouse keeper will be jointly liable for the payment of penalties equal to 30% of the VAT not paid.
- Further obligations for the VAT warehouse keeper: Amongst others, communication to the Customs office of the data related to the withdrawal of goods from the VAT warehouse for the redemption of the guarantee due at the time of the import of goods introduced into the VAT warehouse.
- A risk of revocation of authorization to the management of a VAT warehouse, in the case of any violation of the new obligations by the VAT warehouse keeper.

In addition to the amendment to the VAT warehouse regime, the Government has also approved the following urgent VAT measures:

- New periodical reporting obligations for invoices issued and received: On a quarterly basis, taxpayers must electronically submit to the tax authorities a new communication including all the invoices issued and received in the relevant quarter. A subsequent Act of the Director of the Revenue Agency will regulate the implementing measures of the new rules. Penalties from EUR 25 to EUR 25,000 will apply for omitted or incorrect communication of the data related to each invoice.
- New periodical reporting obligations of VAT calculations: On a quarterly basis, taxpayers must electronically submit to the tax authorities a new communication including the VAT calculations for the relevant quarter. A subsequent Act of the Director of the Revenue Agency will regulate the implementing measures for the new rules. Penalties from EUR 5,000 to EUR 50,000 will apply for omitted, incomplete or incorrect communication of the periodical VAT calculations.

- No more European Purchases Listing for intra-Community acquisitions of goods and services: The current obligation to declare intra-Community acquisitions of goods and services will be abolished as of 1 January 2017.
- There will be no more 'Black List' reporting obligations starting from FY2017.
- New deadlines for the submission of the annual VAT returns: For FY2016, annual VAT returns must be submitted in February 2017. From FY2017 onwards, annual VAT returns must be submitted from 1 February to 30 April.
- Ad hoc provisions for the submission of integrative VAT returns: For VAT returns with errors or omitted data, an integrative VAT return must be filed by 31 December of the 5th year following the year of submission of the annual VAT return to amend the return. The integrative VAT return must be filed by the deadline for the submission of the VAT return for the following year, in order to offset or to request a refund of the VAT credit reported in the integrative VAT return.
- There are new reporting obligations for taxpayers undertaking supplies of goods or services through automatic machines.

Upcoming changes in Budget Law for 2017

The Government has published the draft of the 2017 Budget Law.

As anticipated, it includes the introduction of VAT grouping into Italy, starting from 1 January 2018. The new VAT law provisions, as currently included in the last available draft of the Budget Law, will provide for the following:

- Only taxable subjects established in the Italian territory will be entitled to join a group and become part of a new single taxable person for VAT purposes – namely, the VAT group.
- The VAT group will be allowed, upon condition that the group members will be closely bound to one another by:
 - a) A financial link: Meaning that one group member must have direct or indirect actual control of another or they must be under the direct or indirect control of the same taxable subject;
 - b) An economic link: Meaning the existence of at least one of the following situations of economic cooperation: the principal activity of the group members must be of the same nature, or the activities of the group members must be complementary or interdependent, or one member of the group carries out activities which must be wholly or substantially to the benefit of the other members;
 - c) An organizational link: Meaning the existence of a coordination of the management of the various entities.

- VAT grouping will be an optional scheme, to be chosen in advance with certain terms and with specific procedural requirements to satisfy. This option will be valid for three years and automatically renewed for each following year until expressly revoked.
- The VAT group's internal transactions will not exist for VAT purposes. This implies they will be out of the scope of Italian VAT.
- All the supplies of goods and services made by any of the VAT group members to a recipient not belonging to the VAT group will be deemed to have been carried out by the VAT group itself (not by the individual member). In the same way, all the supplies of goods and services by third parties to one or more of the members of the VAT group will be considered to have been made to the VAT group itself. On the other hand, there is no direct mention of the VAT treatment of supplies between a head office and its branch in the draft of the Budget Law (see the Skandia America CJEU case).
- A representative of the VAT group shall exercise the rights and fulfil the obligations of the VAT group.

Among other changes included in the draft of the Budget Law for 2017, there is also the application of the 5% VAT rate to supplies of sea, lake, river and canal transport services, which have been treated as VAT exempt to date.

VIIES cancellation for inactive taxpayers

With a press release dated 3 October 2016, the tax authorities have announced that approximately 60,000 taxpayers will be receiving a communication about their upcoming VIIES cancellation. This communication will be sent to all taxpayers that have not undertaken any intra-Community transactions as of the 1st quarter 2015 and which appear as inactive, based on the outcomes of VIIES checks performed by the authorities.

The VIIES cancellation will be not automatic, but it will be effective after 60 days from the receipt of the communication. During this period, taxpayers may avoid the cancellation by submitting to the tax authorities proper documents attesting the intra-Community transactions actually undertaken in the past or by declaring their intention to undertake such transactions in the future.

Potential VIIES cancellation will not prevent taxpayers from e-submitting a new VIIES registration request.

40% restriction of right to VAT deduction for certain vehicles extended to end of 2019

Under Article 395(1) of the Principal VAT Directive, the Council, acting unanimously on a proposal from the Commission, may authorize any Member State to apply

special measures for derogation from the provisions of the Directive in order to simplify the procedure for collecting VAT or to prevent certain forms of tax evasion or avoidance.

With Decision 2007/441, Italy obtained from the Council an individual derogation allowing it to restrict, until 31 December 2010, the right of deduction to 40% in relation to motorized road vehicles not wholly used for business purposes. This Decision was extended to 31 December 2013 by Council Implementing Decision 2010/748, and to 31 December 2016 by Council Implementing Decision 2013/679. Recently, Italy obtained a new extension of this derogation in order to continue restricting the right to deduct for certain vehicles and related expenditure for the period 2017 to 2019.

This extension is limited in time in order to assess whether the conditions on which the derogation is based remain valid. If Italy opts for a further extension beyond 2019, a new evaluation report will be submitted to the Commission, together with the extension request, not later than 1 April 2019.

Role of VAT representative under discussion

The Supreme Court has recently challenged the conduct of a foreign company, which made purchases from Italian suppliers through the Italian VAT representative and made domestic supplies to Italian customers acting as a foreign taxable subject (without using the Italian VAT representative).

According to the Supreme Court, it is necessary to use the VAT representative on a global basis, without splitting the Italian business, from a subjective perspective, between transactions (purchases) that pass through the Italian VAT representative and transactions (supplies) that do not.

These conclusions contrast with the tax authorities' opinion and with some previous tax court decisions and, for this reason, the Unified Sections of the Supreme Court have been asked to take a final position on this issue.

Clarifications regarding regularization of VAT returns with errors

Through Circular letter n°42/E dated 12 October 2016, the tax authorities have provided some significant clarifications regarding regularizations of annual tax returns with errors, following recent changes in the VAT law (introduced by the Stability Law 2015 and Legislative Decree n° 158/2015 as discussed in previous editions of this newsletter).

In particular, the tax authorities make a 'double' distinction in terms of: (i) **the timing of regularization** (within 90 days from the deadline for the submission of the tax return relating to the fiscal year in which the violation is made or over this time range); (ii) **the type of errors to regularize** (detectable or not detectable during the automatic or formal checks of the tax authorities).

As a result of this distinction, the tax authorities have clarified that:

- For regularizations within 90 days:
 - Penalties for late payment of taxes and penalties for violations related to the content and the documentation of the tax return will both apply for non-detectable errors;
 - Only penalties for late payment of taxes will apply for detectable errors;
- For regularizations after 90 days:
 - Only penalties for the inaccurate return (meaning return with 'untrue values') will generally apply for non-detectable errors;
 - Only penalties for late payment of taxes will apply for detectable errors.

The tax authorities have also provided some guidelines regarding:

- Applicable penalties for omitted tax returns;
- The timing of regularization of late VAT payments;
- The procedure for regularization of late VAT payments through offsetting with VAT credits.

Special procedures under the UCC

With Note No 84724 of 10 October 2016, the Customs and Monopoly Agency provided clarification regarding certain issues relating to the special procedures under the Union Customs Code, together with some operative guidelines to be taken into account by operators.

Among them, there are clarifications regarding the customs offices in charge for issuing authorizations for inward processing relief (IPR), outward processing relief (OPR) and end-use, further to the guidelines provided for specific cases of the transfer of the rights and obligations of the holders of a procedure.

Poland

Draft bill introduces changes to VAT law

The Government has recently published a draft bill amending the VAT provisions. The new legislation introduces a number of changes to the currently binding VAT law (the so called 'VAT sealing package'), some of which may significantly impact taxpayers from 1 January 2017. The abolition of quarterly VAT was discussed in the [September 2016](#) edition of this newsletter. A brief overview of the significant changes is set out below.

Compulsory e-filing

Compulsory e-filing of all VAT, ECSPL and local ECSPL returns is to be implemented as of 1 January 2018. However, in respect of taxpayers that are registered for VAT-UE (UE) transactions or to which the obligatory reverse-charge applies or are required to submit returns electronically under Corporate Income Tax (CIT) and Personal Income Tax (PIT) the obligatory e-filing of VAT, ECSPL and local ECSPL returns will apply as of 1 January 2017. As a result, the deadline for ECSPL reporting will be extended until the 25th of the month following the reporting period.

Nevertheless, e-filing may trigger significant issues for foreign based entities, as e-filing generally requires an e-signature, and due to the technical constraints of the Ministry of Finance's platform for e-filing, at present only Polish e-signatures are accepted.

VAT sanctions

The new provisions reinforce VAT sanctions (additional VAT liability), which applied in the VAT law until the end of November 2008. (The Court of Justice of the European Union has concluded that the sanctions are in line with the EU Principal VAT Directive.) VAT sanctions of 30% of the amounts of arrears can be applied where it is identified in the course of an audit or tax proceedings that the taxpayer has:

- Understated the VAT liability;
- Overstated the amount of the VAT refund;
- Overstated the amount of excess input VAT to be carried forward;
- Reported a VAT refund when in a payable position.

The above does not apply for minor mistakes made by a taxpayer or for reporting of transactions too late or too early. It also does not apply where, prior to a VAT audit, the taxpayer has corrected the VAT returns and settled the arrears, with penalty interest.

In practice, this requires that tax proceedings are held and decisions assessing the VAT liability of the taxpayer and providing for the amount of sanctions are issued.

Furthermore, the tax authorities may impose sanctions of 100% of the amount of input VAT resulting from invoices issued by a non-existing entity or in the case of so called 'empty invoices'.

Bearing in mind the above, the increased penalty interest of 150% will not apply to arrears where sanctions are assessed by the tax authorities.

The above will apply to settlement periods from 1 January 2017.

VAT neutrality on ICA and other reverse charge transactions

Further to the planned changes, the right to recover input VAT on intra-Community Acquisitions (ICA) arises at the tax point, provided the taxpayer:

- Reports output VAT in the correct reporting period not later than within three months of the end of the month in which the ICA tax point arose; and
- Receives the invoice documenting the ICA within three months of the end of the month in which the ICA tax point arose.

In practice, this provision will affect the late and non-reporting of ICA transactions. This is very common for large entities, which tend to report ICA upon the receipt of an ICA (due to delays), rather than upon the issuance of the invoice (as this triggers a number of corrections to previous VAT reporting). In particular, including an ICA invoice in settlements (VAT returns) after the three month deadline, will mean that the taxpayer reports output VAT at the time of the tax point, but only recovers input VAT in the current reporting period.

Consequently, ICA transactions will not be VAT neutral, at least temporarily. Therefore, to maintain VAT neutrality on ICA, taxpayers will need to monitor the three month deadline.

A similar requirement to report output VAT in the correct reporting period not later than within three months of the end of the month in which the tax point arose will be implemented in relation to other self-charge transactions, such as the compulsory local reverse charge for goods and services as well as the deemed ICA of goods.

Changes to 25 day and 60 day VAT refunds

The requirements allowing taxpayers to apply for VAT refunds within the deadline of 25 days will become more stringent, in practice, leaving this possibility open to only a small group of taxpayers. In particular, this option will be excluded for all newly registered taxpayers.

In addition, in the case of 60 day VAT refunds, the provisions will allow the tax authorities to extend the period in order to verify not only the settlements of the taxpayer but also of the taxpayer's contractors and other entities included in the supply chain. Consequently, there is a risk that due to irresponsiveness of the taxpayer's contractors or long and complicated supply chains, taxpayers may experience delays in obtaining VAT refunds.

Registration and deregistration process

The Bill foresees a number of changes as regards the registration and deregistration process, which are aimed at restricting registration for some entities as well as ensuring that the active VAT taxpayers register does not include entities

that are dormant or may be involved in fraudulent transactions. In particular, in some cases VAT deregistration could be refused by the tax authorities, in others, this would depend upon making a registration deposit. In addition, entities not filing VAT returns for two quarters/six months or filing nil VAT returns for such period would be VAT deregistered by the tax authorities, unless such nil returns are triggered by the specifics of the business activity.

Moreover, where registration documents were submitted by a proxy, the proxy will be held jointly responsible for all the tax arrears of the represented entity that have occurred within the six month period following the registration of that entity as an active VAT taxpayer. The value of the responsibility cannot exceed ten-fold of the average monthly remuneration announced in the quarter preceding the registration. The responsibility will be entirely excluded where the arrears did not result from fraudulent actions aimed at achieving tax benefits.

VAT rates

Finally, the 23% and 8% VAT rates are to be binding until the end of 2018.

Portugal

State Budget proposal 2017 includes several changes to VAT rules and other indirect taxes

The 2017 budget law proposal has already been announced and has been submitted by the Government to the Parliament for its approval. Below are the main measures that the Government has proposed, which include changes to the VAT rules and other indirect taxes, namely the extension of the application of the alcohol tax to added sugar drinks.

All the listed proposed amendments will enter into force on 1 January 2017, except where indicated for the VAT reverse charge mechanism on the import of goods, provided that the 2017 budget law proposal is approved by the Parliament and published in the Official Journal, after being promulgated by the President of the Portuguese Republic.

VAT

- Creation of a mechanism that will allow taxpayers to apply the reverse charge for the VAT due on the import of goods (eliminating the associated financial impact). Only those with a regularized situation from a taxation point of view could benefit from this regime. It is proposed that this amendment come into effect on 1 September 2017 for the import of goods listed in Annex C of the VAT Code, similar to Annex V of EU VAT Directive, except for mineral oils. This VAT reverse charge procedure will be extended to all goods as of 1 March 2018, including for mineral oils.

- The communication to the tax authorities of the content of the invoices issued in a certain month, which is generally done through submission of SAF-T(PT) files at the platform known as 'e-fatura', will be made until the 8th day of the month following the one in which the invoices have been issued (currently the deadline is the 25th).
- An authorization has been proposed so the Government may extend the intermediate VAT rate to all beverage services provided by restaurants (currently beverage services of alcoholic drinks, soft drinks, juices, nectars and sparkling waters or added with carbon dioxide or other substances are subject to the normal VAT rate – 23% in Portugal Mainland).

Tax on alcohol, alcoholic drinks and sugar added drinks

- The tax rate applicable to beers, intermediate products and spirit drinks, will rise by about 3%.
- The tax rate on other fermented beverages such as still wine is established at EUR 10.30 per hectolitre (currently EUR 0.00).
- Drinks containing added sugar or other sweeteners, wine and other fermented beverages with alcohol content above 0.5% vol. and less than or equal to 1.2% vol., will be subject to the tax amount of EUR 8.22 per hectolitre if the sugar content per liter of those drinks is lower than 80 grams, or of EUR 16.46 per hectolitre if the sugar content is equal to or higher than 80 grams per litre.

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

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

Tobacco tax

- The rate of the specific component regarding cigarettes will increase from EUR 90.85 to EUR 93.58 per 1,000 cigarettes. For smoking tobacco, snuff, chewing tobacco and heated tobacco the tax rate will increase from EUR 0.078 to EUR 0.08 per gram.
- The ad valorem component will be reduced to 16% (currently 17% for cigarettes and 20% for smoking tobacco, snuff, chewing tobacco and heated tobacco).

- There will be an increase in the tax on the nicotine-containing liquid, in recipients used to fill and refill electronic cigarettes, from EUR 0.60 to EUR 0.618 per milliliter.

Tax on petroleum products

- Tax applicable to methane and oil gas used as a propellant will increase from EUR 127.88 to EUR 131.72 per 1,000 kilos, which represents an increase of 3%.
- Tax applicable to natural gas used as a propellant will increase from EUR 2.84 to EUR 2.87 per gigajoule, and when used as fuel, it will increase from EUR 0.30 to EUR 0.303 per gigajoule, which represents, in both cases, a 1% increase.
- Although not yet quantified yet, there is expected to be a decrease in the gasoline taxation that will be offset by an increase in taxation on diesel.

Vehicle tax

- This tax will increase, in respect to both the cubic cylinder capacity and environmental components, by about 3%.
- There will be an exemption for passenger vehicles intended for rental activity without a driver, when tailored for the access and transportation of disabled persons.
- The incentives for vehicle renovation are to be maintained for 2017, amounting to EUR 562.50 for the acquisition of hybrid plug-in cars only (50% of the amount applicable in 2016).

Circulation tax

- The tax rates for the Car Circulation Tax will increase by about 1%.

CJEU rules that deficiencies in invoices may not prevent VAT recovery

The Court of Justice of the European Union has delivered its judgment in the case of *Barlis 06 - Investimentos Imobiliários E Turísticos SA*, which concerns the description of supplies shown on a VAT invoice.

The tax authorities claimed that the description shown on fee notes relating to legal advice provided to Barlis, was insufficient and disallowed the input VAT claimed by Barlis. The CJEU agreed that the description 'legal services' might not be sufficient to identify the nature of the supply as a matter of EU law, and that invoices that do not specify a beginning and an end date for the supplies (like those involved in the case) did not conform with EU law requirements.

However, whilst the judgment confirms that, on the face of it, the invoices were deficient, the CJEU went on to state that EU law does not allow the refusal of input tax where the tax authorities have all the information needed to validate the claim even when there are defects in the actual invoicing (as seems to have been the position in the case).

Romania

20% cashflow advantage for AEO certified companies

Authorized Economic Operators (AEO) have the right to apply the reverse charge for VAT on imports into Romania (based on prior authorization). This means that AEO importers no longer have to pay 20% VAT on importation of non-EU goods. This option gives AEO certified companies a significant cash-flow advantage compared with non-AEO certified companies.

Similar advantages apply in relation to intra-Community trade. AEO certified companies are waived from the requirement to guarantee 20% on intra-Community sales which are imported under regime 4200 in Romania.

Russia

Amendments to list of technological equipment the import of which is not subject to VAT

Russian Federation Government Resolution No. 935 of 17 September 2016 amends the list of technological equipment (including components and spare parts) without an analogue manufactured in the Russian Federation, the import of which into the territory of the Russian Federation is not subject to VAT.

In particular, the description is amended for several types of pyrolysis ovens (classification code 8417 80 700 0); calendar production lines (8420 10 800 0); extrusion tooling (8477 20 000 0); automatic lines for production of wheel pairs (classification code 8479 89 970 8); gas turbine generator units (8502 39 200 0).

Also several types of reducing sizing blocks (8455 21 000 1) are added to the list.

The Resolution came into effect on 27 September 2016.

Temporary introduction of zero export customs duty rate with respect to wheat and meslin

Resolution of the Russian Government No. 966 of 26 September 2016 introduces zero export customs duty rate with respect to wheat and meslin classified under the classification code 1001 99 000 0. The zero export customs duty rate is effective from 23 September 2016 to 1 July 2018. The effective export customs duty rate is RUB 50-6.5K per 1 ton, but not less than RUB 10 per 1 ton (i.e. 50% of the customs value minus RUB 6,500 per 1 ton, but not less than RUB 10 per 1 ton).

The Resolution came into effect on 5 October 2016 and is effective to relations that arose from 23 September 2016.

Abolishment of prohibition of import into Russia of several stone fruits originating from Turkey

Resolution of the Russian Government No. 1020 of 9 October 2016 abolishes prohibition of the import into Russia of several stone fruits originating from Turkey. The prohibition is now not applied with regard to fresh or dried oranges (classification code 0805 10); fresh or dried mandarins (tangerines) (classification code 0805 20); fresh apricots (classification code 0809 10); fresh peaches, including nectarines (classification code 0809 30); fresh plums and blackthorn (classification code 0809 40).

The Resolution came into effect on 20 October 2016.

Draft guidelines of Russian Tax Policy for 2017-2019

The official website of the Russian Ministry of Finance has published Draft of General Guidelines of the Russian Tax Policy for 2017-2019.

These guidelines will allow organizations to align their business strategies to the tax amendments anticipated in the next three years.

General Guidelines do not constitute a legislative act and are meant only to be used for informational purposes; they broadly cover the tax policy and its further development from the perspective of the Russian Ministry of Finance.

The key amendments with respect to indirect taxes stipulated by the Draft General Guidelines are the following:

VAT

- Introduction of Tax Free system;
- Introduction (starting from 2018-2019) of the obligation to pay VAT with respect to goods imported into Russia supplied by foreign online shops to Russian private customers.

Excise duties

- Increase of excise rates twice with respect to wine (excluding certain types of beverages);
- Inclusion of electronic cigarettes into the list of excusable goods;
- Increase at 10% of excise rates with respect to all types of tobacco products;

- Introduction of the coefficient (1,3) with respect to specific excise rates for tobacco products sold on the territory of Russia in the period from 1 October to 31 December of each calendar year, the volume of sale of which increases in any of these months the average volume of sale in the previous calendar year (in order to avoid building by taxpayers of the substantial stock of tobacco products at the end of the year in anticipation of the coming increase of excise rates starting from next year);
- Increase of excise rates with respect to motor petrol of class 5, diesel fuel, and middle distillate with simultaneous maintenance of excise rates with respect to motor petrol not meeting class 5 and straight-run petrol.

Federal Tax Service launches portal 'VAT office of an internet company' in test mode

The Federal Tax Service launched in test mode the portal 'VAT office of an internet company' (the link is <http://lkio.gnivc.ru/>). The portal will allow foreign e-services suppliers to register with the Russian tax authorities in order to pay Russian VAT with respect to e-services supplied to Russian private customers. Currently only the Russian version is available but it was confirmed by the tax authorities that it will also be available in English at a later stage.

At the moment, the following services are available in test mode:

- 1) An online test where a foreign company can check whether it is obliged to register with the Russian tax authorities,
- 2) Submission of an application for tax registration,
- 3) General information on the ESS legislation.

As it was reported earlier, there are new VAT rules to be applied to e-services in Russia from 1 January 2017. A Deloitte presentation summarizing the main rules to be applied can be found here: [Russian VAT rules for electronically supplied services](#)

South Africa

SADC-EU EPA now effective

The Economic Partnership Agreement (EPA) signed on 10 June 2016 between Southern African Development Community (SADC) member states Botswana, Lesotho, Namibia, South Africa, Swaziland and Mozambique with the European Union came into effect on 10 October 2016.

The EPA will allow for the maintenance of SACU common external tariffs (CETs) as well as the correction of trade imbalances between South Africa and the EU. An information document issued by the European Commission summarizes the trade benefits of the EPA as follows:

- 99% of all South African products exported to the EU will have preferential market access, compared to 95% under the Trade, Development and Cooperation Agreement (TDCA).
- 96% of South African products will not be subject to customs duties, quotas or other restrictions.
- Reciprocal protection of Geographical Indications will protect over 100 South African products like rooibos, Karoo lamb and 102 wines and 250 EU products.
- Improved protection: The EU will eliminate its use of agricultural export subsidies and have five bilateral safeguards where EPA countries can increase customs duties on any products where imports rise to a point of threatening local industries.
- EPA has introduced extensive cumulation which will allow for greater flexibility on rules of origin, thereby facilitating trade and industrialization across Southern Africa.
- Additional protection, in the form of temporary export duties, exist under the EPA for:
 - Industries that are viewed as 'infant industries', or;
 - In the case of exceptional circumstances or industrial development needs by the EPA States.

Spain

Mandatory e-communications with tax authorities

As from 2 October 2016, the Law of the Common Administrative Procedure (Law 39/2015) came into force, which provides that from that date, the following taxpayers will be required to communicate with the tax authorities exclusively through electronic means:

- a) Legal entities;
- b) Entities without legal personality;
- c) Those performing a professional activity that requires membership in a professional association in order to be able to contact the authorities;
- d) Representatives of any subject required to contact the authorities by electronic means.

According to the above, those appeals, writs submitted to the tax authorities through tax Registries (i.e. on paper) will be considered to be filed out of time. Appeals before the Central Economic Administrative Court will also be considered as out of time if they are submitted on paper. Indeed, such appeals will be considered by the tax authorities as not having been submitted.

This new obligation is significant for tax and legal purposes. Bearing this in mind, it has now become even more important to remain aware of the expiration date of electronic user certificates.

United Kingdom

Offshore businesses selling goods in the UK via on-line marketplaces

The UK tax authorities (HMRC) have published new guidance on [VAT: overseas businesses using an online marketplace to sell goods in the UK](#). The guidance reflects the measures announced in the Budget to try and improve UK VAT compliance by offshore sellers selling through digital marketplaces. Under the new regime, an on-line marketplace operator, or an agent or representative of the overseas seller, can be held jointly and severally liable for any UK VAT that the offshore seller fails to pay.

HMRC Brief on 'use and enjoyment' of insured repairs for VAT purposes

HMRC have issued a reminder that repairers making supplies of repair services to offshore insurers need to charge UK VAT if the services are 'used and enjoyed' in the UK, on supplies made on and after 1 October 2016, see [VAT – use and enjoyment of insurance repair services](#). According to HMRC's [Tax Information and Impact Note](#) about the law change, the measure will yield about GBP 5 million a year from 2017/18, and "...will only impact on the businesses that are structuring their arrangements to avoid irrecoverable VAT".

Consultation on new penalty for participating in VAT fraud

HMRC have published a consultation document, [Penalty for participating in VAT fraud](#), seeking views on a range of options for a new penalty to be imposed on those who knew or should have known their transactions were connected with VAT fraud. The consultation explores the case for a new penalty, how it should be structured, whether it should apply to company officers, etc.

The closing date for comments is 11 November 2016.

Excise Duty: Consultation on draft raw tobacco approval scheme regulations

In the March Budget 2015, the Government announced its intention to introduce an approval scheme to tighten controls on the use of raw tobacco, in order to reduce the risk of evasion. Legislation in the Finance Act 2016 requires those carrying on a 'controlled activity' in relation to raw tobacco to be approved by HMRC.

HMRC have now begun a technical consultation, which will close on 14 November 2016, about the draft regulations that have been published (which deal with applications for approval to carry on any activity involving raw tobacco, the conditions and restrictions which may apply to such an approval, certain exemptions from the requirement to be approved and certain enforcement provisions) and the associated draft explanatory memorandum. See: [Draft legislation: Raw Tobacco Approval Scheme](#).

Eurasian Economic Union

FTA between the EAEU and Vietnam in force

On 5 October 2016, the Free Trade Agreement of 29 May 2015 between the Eurasian Economic Union and its member states, of the one part, and the Socialist Republic of Vietnam, of the other part, came into force. The FTA provides for the mutual decrease or annulment of import customs duty rates for nearly 10,000 classification codes, mostly from the date the FTA came into force and partially after transition periods. The FTA also provides for simplification of customs formalities, as well as cooperation in electronic commerce.

In the framework of cooperation with Vietnam, a Protocol was also signed by Russia and Vietnam on 21 March 2016 in support of the production of motor vehicles in Vietnam. Under the Protocol, Russian authorized companies (e.g. GAZ, KamAZ, Sollers) create joint ventures with Vietnamese partners for the production of vehicles. Generally, Vietnam will grant tariff quotas on the duty free import of models and sets necessary for production of such motor vehicles. The Protocol has not yet come into force.

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

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

Atentamente,
Deloitte Legal

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

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

Esta publicación contiene exclusivamente información de carácter general, y ni Deloitte Touche Tohmatsu Limited, ni sus firmas miembro o entidades asociadas (conjuntamente, la "Red Deloitte"), pretenden, por medio de esta publicación, prestar un servicio o asesoramiento profesional. Antes de tomar cualquier decisión o adoptar cualquier medida que pueda afectar a su situación financiera o a su negocio, debe consultar con un asesor profesional cualificado. Ninguna entidad de la Red Deloitte será responsable de las pérdidas sufridas por cualquier persona que actúe basándose en esta publicación.

Deloitte Legal