



Agosto 2017
Boletín de IVA

Deloitte Legal
Departamento de IVA, Aduanas e Impuestos
Especiales

Índice de contenido

I. Normativa

1. Proyecto de Real Decreto por el que se modifica el Reglamento del IVA, el Reglamento de facturación, el Real Decreto de franquicias y exenciones en régimen diplomático, consular y de organismos internacionales y el Real Decreto por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos.

II. Jurisprudencia

1. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 6 de julio de 2017. Asunto C-254/16 (Glencore Agriculture Hungary).
2. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 6 de julio de 2017. Asunto C-392/16 (Marcu).
3. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 13 de julio de 2017. Asunto C-633/15 (London Borough of Ealing).
4. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 26 de julio de 2017. Asunto C-386/16 (Toridas).
5. Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso. Sentencia de 30 de junio de 2017. Nº recurso 2243/2016.

III. Doctrina Administrativa

1. Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución 2472/2014, de 16 de marzo de 2017.
2. Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución 2363/2013, de 16 de marzo de 2017.
3. Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución 4162/2014, de 25 de abril de 2017.
4. Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución 5835/2013, de 24 de mayo de 2017.
5. Dirección General de Tributos. Contestación nº V1412-17, de 5 de junio de 2017.

6. Dirección General de Tributos. Contestación nº V1454-17, de 7 de junio de 2017.
7. Dirección General de Tributos. Contestación nº V1459-17, de 7 de junio de 2017.
8. Dirección General de Tributos. Contestación nº V1460-17, de 7 de junio de 2017.
9. Dirección General de Tributos. Contestación nº V1476-17, de 8 de junio de 2017.
10. Dirección General de Tributos. Contestación nº V1509-17, de 13 de junio de 2017.
11. Dirección General de Tributos. Contestación nº V1584-17, de 20 de junio de 2017.
12. Dirección General de Tributos. Contestación nº V1616-17, de 22 de junio de 2017.
13. Dirección General de Tributos. Contestación nº V1627-17, de 22 de junio de 2017.
14. Dirección General de Tributos. Contestaciones nº V1676-17 y nº V1677-17, de 29 de junio de 2017.
15. Dirección General de Tributos. Contestación nº V1682-17, de 29 de junio de 2017.
16. Dirección General de Tributos. Contestación nº V1699-17, de 30 de junio de 2017.
17. Dirección General de Tributos. Contestación nº V1703-17, de 30 de junio de 2017.
18. Dirección General de Tributos. Contestación nº V1706-17, de 30 de junio de 2017.
19. Dirección General de Tributos. Contestación nº V1707-17, de 30 de junio de 2017.

IV. Country summaries

Asia Pacific

China

A circular has been issued introducing a new supervision model for processing trade in nine pilot ports.

Indonesia

The Director General of Customs and Excise has issued an amendment to the regulation regarding guidelines on the implementation of the import of postal goods.

Malaysia

The Royal Malaysian Customs Department (RMCD) has made an announcement regarding the GST treatment of repair charges under warranty claims.

Suppliers will be relieved from charging GST for services supplied under contracts with their customers that do not belong in Malaysia (subject to specific conditions) for certain categories of supplies.

A number of RMCD guides have been amended.

There is an update from the December 2016 GST Technical Committee.

Additional information is now available in relation to the 'Electronic Information System'.

The Tourism Tax will take effect on 1 September 2017.

South Korea

A new Foreign Exchange Transaction Law entered into force on 18 July 2017.

EMEA

EU

There have been changes in alcohol denaturing procedures for excise duty exemption.

Belgium

The Government has announced a plan to introduce optional VAT on immovable letting.

From 1 August 2017, there will be an electronic control system for the VAT exemption available to diplomats in Belgium.

Finland

The Tax Account Online service will be shut down permanently on 31 August 2017.

The Supreme Administrative Court has ruled on the VAT exemption of cargo services supplied at an earlier stage in the commercial chain.

The Supreme Administrative Court has ruled on the deductibility of costs relating to the sale of shares.

Germany

The Federal Tax Court has ruled on the VAT treatment of supplies via consignment stock.

Greece

A new reverse charge mechanism has been introduced, and there are other recent changes to the VAT rules.

Italy

The tax authorities have released guidelines regarding the calculation of reduced penalties under the voluntary regularization procedure.

Customs has provided clarifications regarding applications for repayment and remission of customs duties.

Netherlands

The mandatory reverse charge rule for telecommunication services is expected to apply from 1 September 2017.

The Government has launched an internet consultation on the definition of 'medicine' for VAT purposes.

Poland

A new draft bill has been published regarding the proposed VAT split payment mechanism.

The Ministry of Finance has published a reminder concerning mandatory bad debt relief for purchasers.

Following changes to the VAT law concerning the methodology for input VAT recovery on reverse charge transactions from 1 January 2017, incorrect reporting of the reverse charge is now more easily identified by the tax authorities.

There has been a Supreme Administrative Court ruling on the tax point for continuous supplies.

The Government plans to increase the 8% VAT rate with respect to certain medical related products.

Portugal

Further to the implementation of the new system for the VAT exemption for the export of goods by a traveler who is a non- resident in the EU (tax free), the tax authorities have made available on their website instructions and technical specifications for compliance.

In the context of the new reverse charge mechanism for the VAT due on the import of goods which will come into effect on 1 September 2017, the VAT return refund annexes have been updated and the tax authorities have released a new functionality on their website.

Romania

According to a draft Government Ordinance, VAT split payment will apply in Romania from 1 October 2017.

Russia

There have been amendments to the draft law regarding the application of the 0% VAT rate to exporters.

The Government of the Russian Federation is considering a draft law on the introduction of an exemption from VAT for supplies of gold.

Under a draft law, the Government will be authorized to define a list of services related to aircraft maintenance that are exempt from VAT.

The Ministry of Finance has clarified VAT deduction on the acquisition of property.

From 30 August 2017, the Government will be able to prohibit the import of certain goods into Russia.

Restrictions have been introduced on the importation of ozone depleting substances.

South Africa

There are safeguarding duties on certain flat hot-rolled steel products.

United Kingdom

Changes to the VAT use and enjoyment rules for telecommunication services will apply from 1 November 2017.

A Tribunal has ruled on the application of a penalty imposed by the tax authorities under the Senior Accounting Officer regime.

Under Making Tax Digital, the Government's proposal to introduce a system of digital tax accounts for use by taxpayers, businesses will be required to provide their VAT information to the UK tax authorities through MTD software with effect from April 2019.

The European Union (Withdrawal) Bill has been published.

The Government has published a position paper, in which it sets out its aspirations to facilitate the 'most frictionless trade possible' between the UK and the European Union after the UK leaves the EU.

Eurasian Economic Union

There has been a decrease in the rates of import customs duty for certain goods.

I. Normativa

1. **Proyecto de Real Decreto por el que se modifica el Reglamento del IVA, el Reglamento de facturación, el Real Decreto de franquicias y exenciones en régimen diplomático, consular y de organismos internacionales y el Real Decreto por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos.**

Con fecha 7 de julio de 2017 se publicó en la página web del Ministerio de Hacienda y Función Pública un Proyecto de Real Decreto que introduce modificaciones en: i) el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre (RIVA); ii) el Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por el Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo; iii) el Reglamento de los Impuestos Especiales, aprobado por el Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio; iv) el Reglamento del Impuesto sobre los Gases Fluorados de Efecto Invernadero, aprobado por el Real Decreto 1042/2013, de 27 de diciembre; v) el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por el Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre (Reglamento facturación); vi) el Real Decreto 3485/2000, de 29 de diciembre, sobre franquicias y exenciones en régimen diplomático, consular y de organismos internacionales y de modificación del Reglamento General de Vehículos, aprobado por el Real Decreto 2822/1998, de 23 de diciembre; y vii) el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos.

En lo que al IVA se refiere, exponemos a continuación de manera resumida los principales cambios normativos propuestos por el Proyecto de Real Decreto que, con la excepción que se indica debidamente más adelante, entrarán en vigor el día siguiente a su publicación en el Boletín Oficial del Estado.

A) Modificaciones en el RIVA.

- Se establece la posibilidad de que la Agencia Estatal de Administración Tributaria pueda autorizar en determinados supuestos, previa solicitud de los interesados, que no consten todas las menciones o toda la información referida en los libros registros del Impuesto, o la realización de asientos resúmenes de facturas en

condiciones distintas de las señaladas con carácter general, cuando aprecie que las prácticas comerciales o administrativas del sector de actividad de que se trate lo justifiquen.

- Se realizan una serie de ajustes técnicos en materia de plazos para la remisión electrónica de los registros de facturación para las operaciones a las que sea de aplicación el régimen especial del criterio de caja, y para la comunicación de la rectificación de las anotaciones registrales que queda referenciada al momento en que el obligado tributario tenga constancia del error y no desde la fecha de devengo. Igualmente, la rectificación de las anotaciones registrales deberá efectuarse desde que se tenga constancia del error cometido.
- Se mantiene el periodo de liquidación trimestral para aquellos sujetos pasivos que opten voluntariamente a la aplicación del sistema de llevanza de los libros registros a través de la Sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, que como consecuencia de la opción habrían pasado a declarar el impuesto con periodicidad mensual.
- Se establece una nueva causa de exclusión del régimen especial simplificado cuando se ejerza la opción por la llevanza de los libros registros a través de la Sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, pasándose a tributar en el régimen general del Impuesto.
- Se incorpora una modificación referente al régimen de control de los sujetos pasivos acogidos al Régimen Especial del Grupo de Entidades para adaptarlo a la nueva regulación contenida en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de interrupción justificada y de dilaciones por causa no imputable a la Administración en actuaciones de comprobación tributaria, con arreglo al contenido del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria referido a los procedimientos que afectan a entidades integradas en un grupo de consolidación del Impuesto sobre Sociedades, con las adaptaciones propias de las peculiaridades del Régimen Especial del Grupo de Entidades en el IVA.
- Por último, se establece que, a partir de 1 de enero de 2019, será obligatorio el sistema electrónico de reembolso previsto en el procedimiento de devolución a viajeros.

- B) Modificaciones en las obligaciones de facturación.
- Se amplía la competencia de la Agencia Estatal de Administración Tributaria en materia de autorización de los procedimientos de rectificación de facturas y, además, se realiza un ajuste técnico en lo referente al plazo para la remisión de las facturas rectificativas, de tal forma que el plazo para la remisión de la factura rectificativa deberá computarse desde la fecha de su expedición y no desde la fecha de devengo de la operación.
- C) Modificaciones en las franquicias y exenciones en régimen diplomático, consular y de los organismos internacionales.
- Se amplía la exención del IVA a ciertos servicios, como los de seguridad, consultoría y traducción, para atender las necesidades de las representaciones diplomáticas, oficinas consulares y organismos internacionales, favoreciendo además la reciprocidad de trato para las representaciones diplomáticas y consulares de España en otros países.
- D) Otras modificaciones.
- Se introduce una modificación en el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, para establecer los efectos de la falta de resolución en plazo de la solicitud de autorización del procedimiento de rectificación de facturas (silencio negativo).

II. Jurisprudencia

1. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 6 de julio de 2017. Asunto C-254/16, Glencore Agriculture Hungary Kft.

Directiva 2006/112/CE — Artículo 183 — Principio de neutralidad fiscal — Deducción del impuesto soportado — Devolución del excedente de IVA — Procedimiento de inspección — Multa impuesta al sujeto pasivo en dicho procedimiento — Prolongación del plazo de devolución — Exclusión del pago de intereses de demora

Glencore es una empresa húngara sujeta al IVA que se dedica al comercio de cereales. Dicha entidad presentó ante la Administración tributaria húngara una solicitud de devolución del IVA soportado en sus operaciones realizadas el mes de septiembre de 2011, así como los correspondientes intereses de demora.

A raíz de dicha solicitud, la Administración tributaria húngara incoó un procedimiento de inspección en el marco del cuál remitió a Glencore numerosas solicitudes para que comunicara determinados datos, e impuso tres multas por la tardanza en contestar algunas de dichas solicitudes; retrasos que, según la propia Administración, obstaculizaron la tramitación del procedimiento.

En el marco de dicho procedimiento, la Administración tributaria realizó un pago parcial del excedente de IVA. Ante dicha situación, Glencore solicitó a dicha Administración el pago correspondiente a los intereses de demora que se habrían devengado hasta el momento.

No obstante lo anterior, la Administración consideró que no se había producido ningún retraso en la devolución y por tanto Glencore no tenía derecho a percibir intereses de demora, dado que el hecho de no haber transmitido los datos solicitados fue lo que había obstaculizado la tramitación de la inspección y la devolución del excedente de IVA.

Ante su disconformidad con esta resolución, Glencore decidió recurrir ante el tribunal nacional competente, el cual suspendió el procedimiento y planteó al TJUE diversas cuestiones prejudiciales que, en esencia, se resumen como sigue: debe el Derecho de la Unión interpretarse en el sentido de que se opone a una normativa nacional, según la cual, en el caso de que la Administración tributaria incoe un procedimiento de inspección fiscal y de que se imponga una multa al sujeto pasivo por falta de cooperación, la fecha de devolución del excedente de IVA puede retrasarse hasta la notificación a dicho sujeto pasivo del acta de inspección y el pago de intereses de demora puede denegarse, incluso cuando la duración del procedimiento de inspección fiscal es excesiva y no es totalmente imputable al comportamiento del sujeto pasivo.

Responde el TJUE de forma positiva, señalando que no puede considerarse compatible con las exigencias derivadas del principio de neutralidad fiscal una normativa nacional como la controvertida en este asunto, recordando que, de acuerdo con las exigencias de dicho principio, el excedente de IVA debe devolverse en un plazo razonable y, en caso de que no lo sea, las pérdidas económicas así generadas en perjuicio del sujeto pasivo deben compensarse mediante el pago de intereses de demora.

Argumenta el TJUE que, en una situación como la que es objeto del litigio principal, para decidir si se adeudan intereses de demora y, en su caso, el punto de partida del derecho a dichos intereses, debe determinarse la parte de la duración del procedimiento de inspección fiscal que es imputable al comportamiento del sujeto pasivo. Y ello pese a que para determinar si se adeudan intereses de demora, la normativa

nacional no disponga que haya de tenerse en cuenta el impacto real, en la duración del procedimiento de inspección fiscal, del comportamiento del sujeto pasivo a quien se ha impuesto una multa.

2. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 6 de julio de 2017. Asunto C-392/16, Marcu.

Directiva 2006/112/CE — Artículo 199, apartado 1, letra c) — No identificación a efectos del IVA — Autoliquidación — Carácter hipotético de la cuestión prejudicial — Inadmisibilidad de la petición de decisión prejudicial

El Sr. Marcu celebró, como vendedor, una serie de transacciones inmobiliarias sobre terrenos y apartamentos que formaban parte de su patrimonio personal, tanto con personas físicas no identificadas a efectos del IVA como con personas jurídicas identificadas a efectos del IVA en Rumanía. No percibió ningún IVA por tales transacciones, ni tampoco transfirió IVA alguno al Estado.

A raíz de una inspección, la Administración tributaria comprobó que tales transacciones inmobiliarias reunían los requisitos legales para estar gravadas por el IVA y que el Sr. Marcu tenía la condición de sujeto pasivo, al haber superado el límite de exención y al ejercer una actividad económica consistente en la explotación de un bien corporal o incorporeal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo, practicando así una liquidación del IVA devengado retroactivamente por todas las transacciones inmobiliarias que había celebrado desde esa fecha como vendedor.

El Sr. Marcu impugnó la legalidad de dicha liquidación y solicitó que se aplicara a las transacciones con personas identificadas a efectos del IVA el mecanismo de tributación simplificada, a saber, el mecanismo de autoliquidación, que entonces era obligatorio, con arreglo a la normativa nacional, para las transacciones inmobiliarias entre sujetos pasivos.

El órgano judicial competente decidió suspender el procedimiento y plantear al TJUE si la Directiva 77/388 y la Directiva 2006/112 se oponen a una norma de Derecho nacional o a una práctica tributaria nacional en virtud de la cual el mecanismo de autoliquidación sólo es aplicable si concurre el requisito de que tanto el proveedor como el adquirente del bien de que se trata estén identificados a efectos del IVA en el momento en que ha tenido lugar la transacción, de manera que si no concurre este requisito el deudor del IVA será el proveedor, en aplicación del régimen ordinario de dicho impuesto.

Tras una serie de consideraciones preliminares, señala el TJUE que, de la interpretación combinada de los artículos 135 y 139 de la Directiva del IVA, deben, en principio, estar exentas de IVA, por un lado, las

entregas de edificios o de partes de los mismos y de la porción de terreno sobre la que se levantan distintas de las efectuadas antes de su primera ocupación y, por otro lado, las entregas de bienes inmuebles no edificados distintas a las de los terrenos edificables.

Añade el Tribunal que sería necesario que, en su normativa, Rumanía hubiera establecido la posibilidad —prevista en el artículo 137 de dicha Directiva— de conceder a los sujetos pasivos el derecho a optar por la tributación de las entregas de tales bienes inmuebles. Ahora bien, sin perjuicio de la oportuna comprobación por parte del tribunal remitente, no parece desprenderse de la resolución de remisión que Rumanía haya contemplado tal posibilidad en su normativa.

A este respecto, aun suponiendo que esta última posibilidad exista en la normativa rumana, de la resolución de remisión se deduce claramente que el Sr. Marcu no optó por la tributación de las operaciones controvertidas en el litigio principal, ya que en un primer momento no estaba identificado a efectos del IVA y, posteriormente, cuando fue considerado de oficio como sujeto pasivo por la Administración tributaria y se le practicó una liquidación por las operaciones de que se trata, impugnó la legalidad de dicha liquidación.

En consecuencia, aunque las operaciones controvertidas en el litigio principal, o algunas de ellas, se refieran a bienes inmuebles en el sentido del artículo 135 de la Directiva del IVA, considera el TJUE que, al no haber hecho uso Rumanía, en su normativa, de la facultad —establecida en el citado artículo 137 de la Directiva— de conceder a sus sujetos pasivos el derecho a optar por la tributación de tales operaciones o al no haber solicitado expresamente el Sr. Marcu, conforme al referido artículo 137, la aplicación del IVA a tales operaciones, no concurren los requisitos de aplicación del artículo 199 de dicha Directiva y, en consecuencia, no puede aplicarse el mecanismo de autoliquidación, tal como está previsto en la propia Directiva.

Suponiendo, en segundo lugar, que las operaciones controvertidas en el litigio principal se refieran a los bienes inmuebles del artículo 12, apartado 1, letras a) y b), de la Directiva 2006/112, el mecanismo de autoliquidación tampoco puede aplicarse a tales operaciones, pues no figuran entre las operaciones contempladas taxativamente en el artículo 199, apartado 1, letras a) a g), de la Directiva 2006/112.

Habida cuenta de las consideraciones anteriores, declara el TJUE que el mecanismo de autoliquidación que establece no puede aplicarse a las operaciones controvertidas en el litigio principal. Por tanto, establece que la cuestión prejudicial tiene carácter hipotético y que no procede darle respuesta.

3. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 13 de julio de 2017. Asunto C-633/15, London Borough of Ealing.

Directiva 2006/112/CE — Exenciones de prestaciones de servicios directamente relacionadas con la práctica del deporte — Artículo 133 — Exclusión de la exención en caso de riesgo de distorsiones de la competencia en perjuicio de las empresas comerciales sujetas al IVA — Prestaciones de servicios realizadas por entidades de Derecho público sin ánimo de lucro

El municipio londinense de Ealing, entidad local que gestiona determinadas instalaciones deportivas, como gimnasios y piscinas, ingresó el IVA percibido sobre las tarifas de acceso a dichas instalaciones.

El citado municipio, solicitó la devolución de dicho impuesto a la Administración aduciendo que esas tarifas deberían haber sido eximidas del impuesto en virtud del artículo 132, apartado 1, letra m), de la Directiva IVA. En este sentido, la Administración nacional denegó la devolución alegando que la normativa nacional excluye la exención sobre prestaciones de servicios deportivas a las que se refiere dicha disposición, cuando dichos servicios son prestados por entidades de Derecho público, con arreglo a los requisitos establecidos en el artículo 133, párrafo primero, letra d), y párrafo segundo, de dicha Directiva.

Ante dicha situación, el tribunal remitente plantea al TJUE, en primer lugar, si el artículo 133, párrafo segundo, de la Directiva 2006/112 debe interpretarse en el sentido de que se opone a la normativa de un Estado miembro que subordina la concesión de la exención del IVA a entidades de Derecho público que presten servicios directamente relacionados con la práctica del deporte o de la educación física, en el sentido del artículo 132, apartado 1, letra m), de dicha Directiva, al cumplimiento del requisito establecido en el artículo 133, párrafo primero, letra d), de dicha Directiva, pese a que, por una parte, a 1 de enero de 1989, ese Estado miembro no aplicaba el IVA a todas esas prestaciones de servicios y, por otra, antes de que se impusiera el cumplimiento de dicho requisito, las prestaciones de servicios controvertidas no estaban exentas del IVA.

Señala el TJUE que el objetivo que persigue el citado artículo 133 de la Directiva del IVA no es eximir las prestaciones de servicios directamente relacionadas con la práctica del deporte o de la educación física, sino, por el contrario, como resulta del tenor de dicho artículo 133, permitir a los Estados miembros aplicar el IVA a dichas prestaciones de servicios realizadas por entidades de Derecho público gravadas con ese impuesto a 1 de enero de 1989.

Por lo tanto, concluye el Tribunal que, con arreglo al artículo 133, párrafo segundo, de dicha Directiva, la exención de las prestaciones de servicios directamente relacionadas con la práctica del deporte o de la educación física, realizadas por las entidades de Derecho público, puede supeditarse al requisito establecido en este artículo, párrafo primero, letra d), aun cuando esas prestaciones de servicios no estuvieran previamente exentas en el Estado miembro de que se trata.

Mediante su segunda cuestión prejudicial, el tribunal remitente solicita que se dilucide, en esencia, si el artículo 133, párrafo segundo, de la Directiva IVA se opone a una normativa nacional que supedita la concesión de la exención del IVA a las entidades de Derecho público sin ánimo de lucro que prestan servicios directamente relacionados con la práctica del deporte o de la educación física, en el sentido del artículo 132, apartado 1, letra m), de dicha Directiva, al cumplimiento del requisito establecido en el artículo 133, párrafo primero, letra d), de dicha Directiva, sin aplicar también ese requisito a las entidades sin ánimo de lucro que no sean de Derecho público y que prestan tales servicios.

Ante esta cuestión, el TJUE establece que procede interpretar el término «asimismo» que figura en el artículo 133, párrafo segundo, de la Directiva 2006/112 en el sentido de que significa que un Estado miembro sólo puede imponer a entidades de Derecho público el cumplimiento del requisito establecido en el párrafo primero, letra d), de dicho artículo si lo impone también a entidades que no sean de Derecho público.

Por lo tanto, concluye el TJUE que esta interpretación se opone a que una normativa nacional como la controvertida en el litigio principal excluya de la exención del IVA correspondiente a las prestaciones de servicios directamente relacionadas con la práctica del deporte o de la educación física, en el sentido del artículo 132, apartado 1, letra m), de dicha Directiva.

4. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 26 de julio de 2017. Asunto C-386/16, Toridas.

Directiva 2006/112/CE — Artículo 138, apartado 1 — Calificación de una operación como entrega intracomunitaria — Exención de las entregas intracomunitarias de bienes — Intención del adquirente de revender los bienes adquiridos a un sujeto pasivo en otro Estado miembro antes de que salgan del territorio del primer Estado miembro — Posible incidencia de la transformación de una parte de los bienes antes de su expedición

Toridas es una sociedad domiciliada e identificada a efectos del IVA en Lituania. Importó una serie de mercancías desde Kazajstán, que fueron vendidas posteriormente a Megalain OÜ, sociedad domiciliada e identificada a efectos del IVA en Estonia (en lo sucesivo, «primeras entregas»).

De la relación contractual entre estas dos entidades se desprende que, en la práctica, el mismo día de la compra a Toridas, o al día siguiente, Megalain revendía las mercancías controvertidas a adquirentes establecidos e identificados a efectos del IVA en otros Estados miembros de la Unión Europea (en lo sucesivo, «segundas entregas»). Además, parte de estas mercancías eran transformadas antes de efectuarse el transporte intracomunitario en cuestión.

En lo que concierne a las primeras entregas, se indicaba en las facturas emitidas por Toridas a nombre de Megalain que, de conformidad con la Ley del IVA, las operaciones estaban sometidas a un tipo del IVA del 0% por tratarse de entregas intracomunitarias de bienes. Las facturas indicaban igualmente que la dirección del lugar de carga y de entrega de las mercancías controvertidas estaba en Lituania.

En lo que atañe a las segundas entregas, las facturas eran emitidas por Megalain sin IVA, de conformidad con las disposiciones de la Directiva sobre el IVA relativas a la exención de las adquisiciones intracomunitarias de bienes. Indicaban que el lugar de carga de las mercancías estaba en Lituania y que el lugar de entrega, era una dirección en el Estado miembro de cada adquirente.

A raíz de una inspección tributaria relativa al pago del IVA, la Administración tributaria lituana consideró que las primeras entregas eran entregas internas, sujetas al tipo normal, y no entregas intracomunitarias de bienes que se beneficiasen de una exención del IVA. Toridas recurrió esta decisión judicialmente y el Tribunal nacional decidió suspender el procedimiento y plantear al TJUE las siguientes cuestiones prejudiciales.

Mediante su primera cuestión prejudicial el órgano jurisdiccional remitente pregunta si el artículo 138, apartado 1, de la Directiva sobre el IVA debe interpretarse de tal forma que una entrega de bienes efectuada por un sujeto pasivo establecido en un primer Estado miembro queda exenta del IVA en virtud de dicha disposición cuando, antes de que se lleve a cabo la referida entrega, el adquirente, identificado a efectos del IVA en un segundo Estado miembro, informa al proveedor de que las mercancías se revenderán inmediatamente a un sujeto pasivo establecido en un tercer Estado miembro antes de que salgan del primer Estado miembro y de ser transportadas con destino a ese tercer sujeto pasivo.

Señala el TJUE que, de acuerdo con reiterada jurisprudencia, la exención de la entrega de un bien en el sentido de dicho artículo únicamente es aplicable si se ha transmitido al adquirente el poder de disponer del bien en calidad de propietario, si el proveedor demuestra que dicho bien ha sido expedido o transportado a otro Estado miembro y si, a resultas de esta expedición o de este transporte, dicho bien ha abandonado físicamente el territorio del Estado miembro de entrega.

Además, puntualiza que, en los casos en los que se produzcan dos entregas sucesivas que den lugar a un único transporte intracomunitario, para determinar a cuál de las dos entregas ha de imputarse dicho transporte, será preciso apreciar si el referido transporte se produjo después de la segunda entrega. De ser así, sólo debería calificarse de entrega intracomunitaria y disfrutar, en su caso, de la exención del IVA, la segunda entrega.

En el caso de autos, de los datos que contiene la resolución de remisión se desprende que la entrega llevada a cabo por Megalain a favor de los adquirentes finales tuvo lugar antes de que se produjera el transporte intracomunitario. Por tanto, concluye el TJUE que las primeras entregas controvertidas en el litigio principal son entregas internas que no pueden beneficiarse de la exención del IVA en virtud del artículo 138, apartado 1, de la Directiva sobre el IVA.

Mediante su segunda cuestión prejudicial el órgano jurisdiccional remitente pregunta, si a los efectos de la interpretación del artículo 138, apartado 1, de la Directiva sobre el IVA, el hecho de transformar los bienes por orden del adquirente intermedio en el marco de una cadena formada por dos entregas sucesivas, antes de su transporte hacia el Estado miembro del adquirente final, influye en los requisitos aplicables a la exención de la primera entrega.

Responde de forma negativa el TJUE, ya que de la respuesta a la primera cuestión prejudicial se desprende que las primeras entregas no pueden calificarse de entregas intracomunitarias, dado que no se ha producido ningún transporte intracomunitario, por lo que, una eventual transformación de los bienes posterior a dichas entregas no altera esta afirmación.

5. Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso. Sentencia de 30 de junio de 2017. Nº recurso 2243/2016

Modificación de la Base Imponible – artículo 80. Tres de la Ley 37/1992 del IVA - Obligaciones formales vs. neutralidad del IVA

El Tribunal Supremo estima el recurso de casación para la unificación de doctrina interpuesto por el contribuyente contra la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Murcia de 17 de marzo de 2016, relativo

a la interpretación del artículo 80. Tres de la Ley 37/1992 del IVA en relación con el principio de neutralidad establecido por la Sexta Directiva del IVA 77/388/CCEE, ante la doctrina contradictoria que existía al respecto.

El procedimiento trae su causa de la liquidación provisional girada por IVA por la Administración Tributaria al no admitir las modificaciones efectuadas por la actora en la base imponible del IVA respecto de las facturas no cobradas a clientes en situación de concurso de acreedores ya que, pese a que la entidad cumplió con su deber de comunicar a la Administración dicha modificación, ésta se efectuó transcurrido poco más de un mes del plazo máximo establecido por el artículo 80. Tres de la Ley del IVA para ello, en relación con el número 5º del apartado 1 del artículo 21 de la Ley 22/2003, Concursal.

La regularización girada por la Administración Tributaria y confirmada posteriormente por la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Murcia de 17 de marzo de 2016, tenía su fundamento en que la modificación de la base imponible debía efectuarse en el periodo dispuesto por el mencionado artículo 80. Tres, puesto que la personación tardía de la Administración en el proceso concursal podía perjudicar el rango de los créditos tributarios, motivada por desconocer en el momento procesal adecuado la iniciación del mismo.

Pues bien, la sociedad recurrente entiende que dicha decisión de no admitir las modificaciones efectuadas en la base imponible del IVA infringe los principios de neutralidad, de proporcionalidad y de capacidad económica, a la par que contradice cierta doctrina también evacuada por el Tribunal Supremo e interpone el presente recurso ante la Sala Suprema para la unificación de doctrina.

Bajo este contexto, el Tribunal Supremo establece que se debe decidir cuál de las doctrinas contradictorias es la correcta, para lo cual estima preciso tener en consideración: (a) las exigencias que derivan del principio de neutralidad del IVA, según nuestra jurisprudencia y la del TJUE; (b) las inobservancias que se han podido cometer en el procedimiento establecido en la norma española para la modificación de la base imponible del IVA por facturas no cobradas de clientes en concurso de acreedores; y (c) el eventual perjuicio que pueda causar a la Hacienda Pública dichos incumplimientos.

A la luz de la jurisprudencia del propio Tribunal Supremo y de la finalidad del plazo establecido en el art. 80. Tres de la Ley del IVA, el Tribunal declara como correcta la doctrina sentada en las sentencias aportadas de contraste de 26 de enero de 2012, de 28 de enero de 2011 y de 13 de octubre de 2015, declara:

"De la doctrina jurisprudencial referida se desprende que ha de analizarse en cada caso la naturaleza del requisito incumplido para determinar el alcance que, respecto de los aspectos sustanciales del impuesto -como es, desde luego, el derecho a la deducción como garantía del principio de neutralidad-, ha de atribuirse a ese incumplimiento".

De esta manera, el Tribunal señala que el incumplimiento de una obligación formal, y cuya relevancia incide sobre todo en el ámbito concursal, no puede tener un efecto tan trascendente como privar al contribuyente del derecho a la deducción cuando se ha cumplido la obligación básica, verdadero requisito material en dicho ámbito, cual es la de comunicar la modificación de la base imponible a la Administración tributaria, que toma conocimiento oportunamente de la misma y puede, desde ese momento, llevar a cabo las actuaciones que pretende garantizar la norma, es decir, las tendentes a evitar que el concursado pueda deducirse cantidades indebidas de IVA.

Sin embargo, teniendo en cuenta lo anterior, señala el Tribunal Supremo: *"Corresponde entonces analizar cuáles son las consecuencias que conlleva que en este caso la recurrente haya presentado la solicitud de modificación de la base imponible incumpliendo ese plazo y para ello debemos analizar la trascendencia de ese requisito atendiendo al principio de neutralidad del IVA y a la ausencia de causación de perjuicios para la Hacienda Pública."*

Así pues, el Tribunal Supremo entiende que ha de analizarse en cada caso la naturaleza del requisito incumplido para determinar el alcance que, respecto de los aspectos sustanciales del impuesto, como es el derecho a la deducción como garantía del principio de neutralidad, ha de atribuirse a ese incumplimiento.

Asimismo, puede ocurrir que el acreedor modifique la base imponible por el procedimiento del 80.Tres y que cuando se lo comunique a la Agencia Tributaria ya haya transcurrido el plazo de llamamiento a los acreedores, de manera que acudir a dicho procedimiento no garantiza que la Agencia Tributaria se persone en el concurso con el crédito nacido de la rectificación dentro del plazo de llamamiento, por lo puede suceder que su crédito no sea privilegiado.

En el presente caso, constan como hechos reseñables que la sociedad recurrente cumplió con su deber de comunicar a la Administración tributaria en el plazo, previsto en el Reglamento, de un mes contado desde la fecha de expedición de la factura rectificativa, la modificación de la base imponible practicada (evitando, de este modo, que el

concurrido pueda deducirse cantidades indebidas de IVA), y que dicha modificación fue efectuada transcurrido poco más de un mes del término establecido en el art. 80.Tres de la Ley del IVA.

De acuerdo con todo lo anterior, el Tribunal Supremo concluye que, en sintonía con el TJUE, y consideradas las circunstancias específicas que han concurrido en el caso presente, el «principio de neutralidad fiscal exige que se conceda la deducción de la cuota soportada si se cumplen los requisitos materiales, aun cuando los sujetos pasivos hayan omitido determinados requisitos formales»; ya que constatado que el cumplimiento del plazo del art. 80.Tres de la Ley del IVA no garantiza que la Administración se persone en el concurso con el crédito nacido de la rectificación dentro del plazo de llamamiento (por lo que el incumplimiento del plazo no causa un especial perjuicio a la Hacienda Pública), hacer ingresar a la sociedad recurrente cuotas de IVA que ni ha percibido ni va a percibir, supondría lesionar el principio de neutralidad del impuesto.

III. Doctrina Administrativa

1. Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución 2472/2014, de 16 de marzo de 2017.

Regla de la prorrata – Aplicación de la prorrata especial incumpliendo requisitos formales.

La recurrente se dedica a la promoción inmobiliaria. La entidad fue objeto de comprobación inspectora respecto al IVA de los ejercicios 2009 a 2012.

Durante el ejercicio 2009 la sociedad adquirió una promoción de viviendas en construcción y otra promoción de viviendas terminadas. En el ejercicio 2010, la sociedad transmite la promoción de viviendas en construcción (repercutiendo IVA) y adquiere otras promociones de viviendas por las que soporta cuotas de IVA que deduce en su totalidad.

En el ejercicio 2011 la entidad exclusivamente realiza entregas de inmuebles exentas de IVA. Además, soporta determinadas cuotas de IVA por adquisiciones de solares, de locales comerciales y de promociones de viviendas terminadas. En aplicación de la prorrata especial, la sociedad únicamente deduce las cuotas correspondientes a los solares y locales.

La Inspección consideró que, durante los ejercicios 2009 y 2010, la entidad aplicó la prorrata general dado que dedujo la totalidad de las cuotas soportadas en sus adquisiciones sin tener en cuenta el destino

previsible de los bienes adquiridos. Por tanto, entiende que en los ejercicios 2011 y 2012 no es aplicable la prorrata especial dado que la entidad no la solicitó expresamente hasta el 28 de diciembre de 2012.

Por tanto, el objeto de controversia en el presente recurso es determinar si se puede aplicar la regla de la prorrata especial en caso de no haber optado formalmente por la misma.

En este sentido, el TEAC argumenta que la Ley del IVA establece como regla general la prorrata general mientras que la Sexta Directiva establece como regla general la prorrata especial.

No obstante, según jurisprudencia del TS como la STS de 24 de febrero de 2011 (recurso nº 2247/2006) o la STS de 22 de marzo de 2012 (recurso nº 44599/2008), la Ley del IVA no es incompatible con la Sexta Directiva siempre que la prorrata general no se aplique en supuestos en que se altere sustancialmente el derecho a la deducción.

A estos efectos, entiende el Tribunal que considerar improcedente la aplicación por el contribuyente de la regla de prorrata especial por el hecho de no haber optado formalmente por la misma mediante la presentación de declaración censal en el plazo establecido constituye un exceso de rigor formalista o lo que es lo mismo, no se podría negar la elección de prorrata especial por defectos formales.

2. Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución 2363/2013, de 16 de marzo de 2017.

Régimen especial de las Agencias de Viajes – Requisitos para que sea de aplicación.

La entidad recurrente es una sociedad canaria dedicada a la gestión de plazas hoteleras cuyos clientes son agencias de viajes minoristas.

Dicha sociedad solicitó la devolución de determinadas cuotas de IVA soportadas en el territorio de aplicación del Impuesto.

La Oficina Nacional de Gestión Tributaria denegó las devoluciones al considerar que la recurrente actuaba como una agencia de viajes y que, por tanto, no podía deducir ni obtener la devolución de las cuotas de IVA soportadas que redundaran en beneficio del viajero.

La entidad recurrente alegó que sólo se limitaba a la intermediación y que la agencia minorista (el cliente de la recurrente) era la que actuaba en nombre propio frente al viajero.

En primer lugar, el TEAC recuerda el criterio de la Dirección General de Tributos que considera que:

- Para la aplicación del REAV resulta irrelevante que el sujeto pasivo tenga la condición de agencia de viajes, sino que lo relevante es que se presten los servicios contenidos dentro del régimen.
- Las agencias de viajes actúan en nombre propio frente al viajero cuando actúan en nombre propio frente a otras agencias de viajes que prestan los servicios a dichos viajeros.

Para la resolución de la controversia el TEAC analiza pormenorizadamente el contrato de la recurrente con la citada agencia minorista. En esos contratos se menciona que la recurrente actúa como "agente en la intermediación" de servicios de reserva de alojamiento. Para ello, la entidad recurrente habilita a la agencia de viajes minorista para obtener alojamientos a través de su página web. Una vez confirmada la reserva, la agencia de viajes minorista recibe factura de la entidad recurrente.

A la luz del contrato, entiende el tribunal que la reclamante no actúa como una mera intermediaria poniendo en contacto a ambas partes. Más bien al contrario, entiende que la sociedad actúa en nombre propio, contratando los servicios que adquiere por cuenta de una agencia minorista y en beneficio de un viajero que ya está identificado.

En consecuencia, el TEAC confirma la denegación de la devolución de las cuotas de IVA.

3. Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución 4162/2014, de 25 de abril de 2014.

Declaración de concurso - Modificación de la base imponible - Incumplimiento de la obligación de remitir copia de las facturas a la administración concursal.

En la presente resolución, el TEAC se pronuncia sobre si el incumplimiento de la obligación de remitir copia de las facturas rectificativas a la administración concursal conlleva en todo caso la pérdida del derecho a modificar las bases imponibles al amparo del artículo 80.Tres de la Ley del IVA.

En primer lugar, el TEAC analiza la literalidad de la norma de la que no se deriva la consecuencia necesaria y automática de la pérdida del derecho a disminuir la base imponible en caso de incumplimiento de esta obligación.

Adicionalmente, el TEAC reitera su doctrina sobre el hecho de que el incumplimiento de requisitos formales o procedimentales no puede conllevar la pérdida de derechos materiales, salvo que dicho

incumplimiento impida el ejercicio de un adecuado control administrativo, necesario para asegurar la correcta liquidación y recaudación del Impuesto.

En consecuencia, en el supuesto de que el sujeto pasivo haya emitido la factura rectificativa, ésta se haya remitido al destinatario y se haya comunicado dicha circunstancia a la Administración en el plazo establecido, a pesar de que pueda haber incumplido la obligación de remitir copia de las facturas rectificativas a la administración concursal, sería contrario a Derecho que la Administración privase del derecho a modificar las bases imponibles al sujeto pasivo.

4. Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución 5835/2013, de 24 de mayo de 2017

Establecimiento permanente. Entidad establecida en el TAI que se traslada a un Estado tercero creando previamente dos sociedades en el territorio de aplicación del impuesto con las que contrata.

En la presente resolución, el TEAC analiza la situación de una sociedad establecida en Suiza (en adelante, "ENE") que opera en España a través de dos sociedades vinculadas establecidas en el TAI con las que contrata: la fabricación de productos bajo un régimen de maquila y la comercialización.

La Administración entiende que los contratos celebrados entre ENE con sus sociedades vinculadas llevan a considerar que ésta opera en España mediante un EP. Considera también que el contrato de distribución principal tiene las notas típicas de las de un agente dependiente.

El artículo 69 de la Ley 37/1992 del IVA define el concepto de establecimiento permanente como "*cualquier lugar fijo de negocios donde los empresarios o profesionales realicen actividades económicas*", considerando que concurre esta noción en "*las agencias o representaciones autorizadas para contratar en nombre y por cuenta del sujeto pasivo*".

El TJUE da un concepto genérico de establecimiento permanente delimitando el contenido material del mismo, en el que deben concurrir un grado suficiente de permanencia, una estructura apta desde el punto de vista del equipo humano y técnico y una autonomía para la prestación de servicios. En este sentido, la sentencia del TJUE de 17 de julio de 1997, asunto C-190/95, aro Lease BV, concluye que: "*los intermediarios independientes que ponen en contacto a los clientes interesados (...) no pueden considerarse como medios humanos permanentes, en el sentido de la jurisprudencia antes citado*".

El TJUE entiende que para que un intermediario sea considerado establecimiento permanente debe exigirse un plus a la actuación consistente en poner en contacto a dos partes y sus labores anexas a la misma. Es decir, entiende que debe existir un grado suficiente de dependencia que permita considerarlo como establecimiento permanente. Para ello, no basta con poner en contacto a las partes o en realizar meros trabajos auxiliares o preparatorios, es preciso que el representante sea dependiente del empresario no establecido, concluyan el contrato en cuanto están autorizadas por el sujeto pasivo no residente y lo hagan bajo un régimen de dependencia que impida tomar decisiones autónomas.

En el presente supuesto, el TEAC, tras un análisis de las cláusulas de los diferentes contratos celebrados entre ENE y las entidades españolas, entiende que existe establecimiento permanente en el territorio de aplicación del impuesto.

Entiende el TEAC que entre ENE y la entidad maquiladora no existe independencia, puesto que la sociedad española, a pesar de no ser dueña de las materias primas, realiza todas las actividades relacionadas con los productos como si fuera ENE. En particular, menos la negociación de los precios, se encarga de la gestión con los proveedores, del calendario de entregas, de la sustitución de productos defectuosos, realización de pedidos, etc.

En cuanto a la entidad distribuidora, considera el TEAC que de las cláusulas del contrato se desprende que lo que la distribuidora hace es gestionar las existencias de productos de ENE como si fueran propios, y que, en el contrato se establecen unas instrucciones tan precisas y detalladas, que no puede considerarse que actúe como una empresa independiente. Por tanto, concluye el TEAC que ENE opera en España para distribuir sus productos a través de una empresa plenamente dependiente.

5. Dirección General de Tributos. Contestación nº V1412-17, de 5 de junio de 2017.

Devengo de cada tipo de descuento y de los ingresos consultados.

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

El consultante es una sociedad que se dedica a la distribución de toda clase de bienes y resulta beneficiaria de diversos descuentos en sus compras, concedidos tanto por sus proveedores de manera directa como por la central de compras mediante la que realiza algunas de sus adquisiciones.

Además, también es perceptora de otros ingresos derivados de la promoción o posicionamiento de productos.

En su contestación, la DGT comienza refiriéndose al artículo 90, apartado 1, de la Directiva 2006/112/CE de 28 de noviembre de 2006, que en particular en lo que aquí respecta, establece lo siguiente:

"1. En los casos de anulación, rescisión, impago total o parcial o reducción del precio, después del momento en que la operación quede formalizada, la base imponible se reducirá en la cuantía correspondiente y en las condiciones que los Estados miembros determinen."

En segundo lugar, alude la DGT al artículo 80.Uno.2º de la Ley del IVA, que supone la trasposición a nuestro ordenamiento interno del artículo antes mencionado, y que en particular y a estos efectos, señala lo siguiente:

"Uno. La base imponible determinada con arreglo a lo dispuesto en los artículos 78 y 79 anteriores se reducirá en las cuantías siguientes:

(...)

2º Los descuentos y bonificaciones otorgados con posterioridad al momento en que la operación se haya realizado siempre que sean debidamente justificados."

Por otro lado, se remite la DGT al artículo 24 del Reglamento del IVA, el cual establece que:

"1. En los casos a que se refiere el artículo 80 de la Ley del Impuesto, el sujeto pasivo estará obligado a expedir y remitir al destinatario de las operaciones una nueva factura en la que se rectifique o, en su caso, se anule la cuota repercutida, en la forma prevista en el artículo 15 del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por el Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre. En los supuestos del apartado tres del artículo 80 de la Ley del Impuesto, deberá expedirse y remitirse asimismo una copia de dicha factura a la administración concursal y en el mismo plazo.

La disminución de la base imponible o, en su caso, el aumento de las cuotas que deba deducir el destinatario de la operación estarán condicionadas a la expedición y remisión de la factura que rectifique a la anteriormente expedida. En los supuestos de los apartados tres y cuatro del artículo 80 de la Ley del Impuesto, el sujeto pasivo deberá acreditar asimismo dicha remisión".

De conformidad con lo anterior, dispone la DGT que el devengo de los descuentos objeto de consulta no se produce de forma automática, sino con la expedición y remisión al destinatario de la factura rectificativa correspondiente por parte el proveedor de los bienes.

Así, el devengo de los descuentos para su aplicación por el beneficiario de los mismos no puede producirse en tanto no se haya recibido la factura rectificativa emitida por el proveedor, ya que no es hasta ese momento cuando el descuento es efectivo.

En efecto, a efectos del IVA, el devengo de los descuentos determina la modificación de la base imponible que implica la emisión y expedición de la correspondiente factura rectificativa por parte del proveedor concedente de los mismos, y su recepción por parte el destinatario de la operación.

En línea con lo expuesto por este Centro Directivo, la jurisprudencia comunitaria también ha considerado que no cabe entender la existencia de un devengo automático en este tipo de descuentos, exigiéndose para todos los casos que el descuento sea efectivo, es decir, que la reducción del precio se haya producido de forma irrevocable. En este sentido, alude la DGT a la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 29 de mayo de 2001 (asunto C86-99, caso Freemans).

Por otro lado, señala la DGT que la obligación de expedir y entregar la factura rectificativa de referencia, en virtud del artículo 164, apartado 2, de la Ley del IVA antes mencionada, se podrá cumplir por el cliente de los citados empresarios o profesionales o por un tercero, los cuales actuarán, en todo caso, en nombre y por cuenta del mismo.

De conformidad con lo aquí dispuesto, alude la DGT al artículo 5 el Reglamento de Facturación, el cual señalada lo siguiente en relación con el cumplimiento de la obligación de expedir factura por el destinatario o por un tercero:

"1. La obligación a que se refiere el artículo 2 podrá ser cumplida materialmente por los destinatarios de las operaciones o por terceros. En cualquiera de estos casos, el empresario o profesional o sujeto pasivo obligado a la expedición de la factura será el responsable del cumplimiento de todas las obligaciones que se establecen en este título.

2. Para que la obligación a que se refiere el artículo 2 pueda ser cumplida materialmente por el destinatario de las operaciones, habrán de cumplirse los siguientes requisitos:

a) Deberá existir un acuerdo entre el empresario o profesional que realice las operaciones y el destinatario de éstas, por el que el primero autorice al segundo la expedición de las facturas correspondientes a dichas operaciones.

Este acuerdo deberá suscribirse con carácter previo a la realización de las operaciones y en él deberán especificarse aquéllas a las que se refiera.

b) Cada factura así expedida deberá ser objeto de un procedimiento de aceptación por parte del empresario o profesional que haya realizado la operación. Este procedimiento se ajustará a lo que determinen las partes.

c) El destinatario de las operaciones que proceda a la expedición de las facturas deberá remitir una copia al empresario o profesional que las realizó.

d) Estas facturas serán expedidas en nombre y por cuenta del empresario o profesional que haya realizado las operaciones que en ellas se documentan.

(...).".

Por último, y en relación con los ingresos objeto de consulta, parece que los mismos se derivan de las aportaciones publicitarias que se devengan como consecuencia de la introducción de un artículo, por cabecera, o por incluir productos en las cartelerías y operaciones semejantes.

En este sentido, entiende la DGT que de la descripción realizada por el consultante parece desprenderse que estas operaciones realizadas por el mismo contribuyente constituyen prestaciones de servicios que seguirán las reglas de devengo correspondientes.

Así, el artículo 75, apartado uno de la Ley del IVA, establece lo siguiente:

"Uno. Se devengará el Impuesto:

(...)

2º En las prestaciones de servicios, cuando se presten, ejecuten o efectúen las operaciones gravadas.

(...)

7.º En los arrendamientos, en los suministros y, en general, en las operaciones de tracto sucesivo o continuado, en el momento en que resulte exigible la parte del precio que comprenda cada percepción.

No obstante, cuando no se haya pactado precio o cuando, habiéndose pactado, no se haya determinado el momento de su exigibilidad, o la misma se haya establecido con una periodicidad superior a un año natural, el devengo del Impuesto se producirá a 31 de diciembre de cada año por la parte proporcional correspondiente al periodo transcurrido desde el inicio de la operación, o desde el anterior devengo, hasta la citada fecha.

(...)."

En consecuencia, concluye la DGT que en el caso planteado por el consultante, si estas operaciones se califican como prestaciones de servicios, el devengo se producirá atendiendo a las reglas anteriores en función de su naturaleza.

6. Dirección General de Tributos. Contestación nº V1454-17, de 7 de junio de 2017.

Aplicación de la exención contemplada en el artículo 21.5º de la Ley del IVA.

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

La consultante es una empresa transportista que realiza transportes internacionales de mercancías que van a ser exportadas y cuyos clientes son otros transportistas, el exportador o bien el adquirente del bien o sus representantes aduaneros.

En primer lugar, comienza la DGT aludiendo al artículo 21 de la Ley del IVA, apartado 5º, que a estos efectos señala lo siguiente:

"Estarán exentas del impuesto, en las condiciones y con los requisitos que se establezcan reglamentariamente, las siguientes operaciones:

(...)

5.º Las prestaciones de servicios, incluidas las de transporte y operaciones accesorias, distintas de las que gocen de exención conforme al artículo 20 de esta Ley, cuando estén directamente relacionadas con las exportaciones de bienes fuera del territorio de la Comunidad.

Se considerarán directamente relacionados con las mencionadas exportaciones los servicios respecto de los cuales concurren las siguientes condiciones:

- a) Que se presten a quienes realicen dichas exportaciones, a los destinatarios de los bienes, a sus representantes aduaneros, o a los transitarios y consignatarios que actúen por cuenta de unos u otros.*
- b) Que se realicen a partir del momento en que los bienes se expidan directamente con destino a un punto situado fuera del territorio de la Comunidad o a un punto situado en zona portuaria, aeroportuaria o fronteriza para su inmediata expedición fuera de dicho territorio.*

La condición a que se refiere la letra b) anterior no se exigirá en relación con los servicios de arrendamiento de medios de transporte, embalaje y acondicionamiento de la carga, reconocimiento de las mercancías por cuenta de los adquirentes y otros análogos cuya realización previa sea imprescindible para llevar a cabo el envío."

En segundo lugar, alude este Centro Directivo al artículo 9, apartado 1, número 5º, y apartado 2 del Reglamento del IVA, donde se encuentra el desarrollo reglamentario del precepto antes citado, que en este sentido establece lo siguiente:

"5.º Servicios relacionados directamente con las exportaciones.

A) Se entenderán directamente relacionados con las exportaciones los servicios en los que concurren los siguientes requisitos:

a) Que se presten a quienes realicen las exportaciones o envíos de los bienes, a los adquirentes de los mismos, o a los intermediarios o representantes aduaneros que actúen por cuenta de unos u otros.

B) Que se lleven a cabo con ocasión de dichas exportaciones.

C) Que se realicen a partir del momento en que los bienes se expidan directamente con destino a un punto situado fuera de la Comunidad o bien a un punto situado en zona portuaria, aeroportuaria o fronteriza en que se efectúen las operaciones de agregación o consolidación de las cargas para su inmediato envío fuera de la Comunidad, aunque se realicen escalas intermedias en otros lugares.

La condición a que se refiere esta letra no se exigirá en relación con los servicios de arrendamiento de medios de transporte, embalaje y acondicionamiento de la carga, reconocimiento de las mercancías por cuenta de los adquirentes y otras análogas cuya realización previa sea imprescindible para llevar a cabo el envío.

B) Las exenciones comprendidas en este número quedarán condicionadas a la concurrencia de los requisitos que se indican a continuación:

a) La salida de los bienes de la Comunidad deberá realizarse en el plazo de los tres meses siguientes a la fecha de la prestación del servicio.

b) La salida de los bienes se justificará con cualquier medio de prueba admitido en Derecho.

c) Los documentos que justifiquen la salida deberán ser remitidos, en su caso, al prestador del servicio, dentro de los tres meses siguientes a la fecha de salida de los bienes.

C) Entre los servicios comprendidos en este número se incluirán los siguientes: transporte de los bienes; carga, descarga y conservación; custodia, almacenaje y embalaje; alquiler de los medios de transporte, contenedores y materiales de protección de las mercancías y otros análogos.

2. El incumplimiento de los requisitos establecidos en el apartado 1 determinará la obligación para el sujeto pasivo de liquidar y repercutir el Impuesto al destinatario de las operaciones realizadas."

Por otro lado, y en particular en lo que respecta a la figura del representante aduanero, alude la DGT al RD 335/2010, de 19 de marzo, por el que se regula el derecho a efectuar declaraciones en aduana y la figura del representante aduanero, el cual establece la obligación de inscripción de los mismos en el Registro de Representantes Aduaneros del Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

En este sentido, confirma la DGT que es criterio reiterado, respecto de los servicios de transportes prestados con ocasión de operaciones de exportación, que éstos resultarán exentos de IVA cuando los destinatarios del servicio de transporte sean quienes realicen las exportaciones o envíos de los bienes o los adquirentes de los mismos, así como los transportes que se presten a los transitarios, consignatarios o agentes de aduana, aunque actúen en nombre propio, pero siempre que dichas personas actúen por cuenta del exportador o del adquirente, en el sentido de que el transporte se refiera a mercancías que efectivamente se exporten y que dichos exportador o adquirente encarguen a aquellas personas que contraten el referido transporte de las mercancías, sea en nombre propio (con facturación a tales personas), sea en nombre ajeno (con facturación al exportador o adquirente extranjero) y, ello por la especial función que dichos

profesionales desempeñan en las operaciones de importación y de exportación de mercancías, pudiendo apreciarse una relación directa entre los servicios que se prestan a los citados profesionales y las operaciones de comercio exterior.

En relación con lo anterior, entiende la DGT que esta circunstancia no se da en los demás intermediarios y, además, y por razones de gestión, no es razonable extender la exención a estos intermediarios sin limitación alguna porque en esas circunstancias no sería posible comprobar en todos los casos la relación directa entre los servicios de transporte y las exportaciones.

Por otro lado y en particular respecto a la figura del transitario, alude la DGT a la Ley 9/2013, de 4 de julio, cuyo artículo 121 los define como "aquellas empresas especializadas en organizar, por cuenta ajena, transportes internacionales de mercancías, recibiendo mercancías como consignatarios o entregándolas a quienes hayan de transportarlas y, en su caso, realizando las gestiones administrativas, fiscales, aduaneras y logísticas inherentes a esa clase de transportes o intermediando en su contratación.

En relación con los transportes terrestres, el Real Decreto 1211/1990, de 28 de Septiembre, por el que se aprueba el reglamento de la Ley de Ordenación de los Transportes Terrestres, establece en sus artículos 167 a 170 las funciones específicas de los transitarios y su especial cometido en la intermediación y organización de los transportes internacionales, así como, en el cumplimiento de las formalidades administrativas ligadas al transporte internacional o al régimen de tránsito aduanero precisando, para realizar sus funciones, estar en posesión de una autorización administrativa que habilite para las mismas.

En lo que respecta al transporte marítimo, la Ley 14/2014, de 24 de julio, define en su artículo 278 las obligaciones del porteador contractual y el porteador efectivo en relación con los transportes marítimos internacionales asimilando a efectos de la responsabilidad en el transporte de forma solidaria tanto a quien se compromete a realizar el transporte como a quien lo realiza efectivamente con sus propios medios. En el primer caso estarán comprendidos los transitarios y demás personas que se comprometan con el cargador a realizar el transporte por medio de otros.

En los artículos 319 a 322 de la citada norma, se regula la figura del contrato de consignación de buques, entendiendo por consignatario a la persona que por cuenta del armador o del naviero se ocupa de las gestiones materiales y jurídicas necesarias para el despacho y demás

atenciones al buque en puerto, pudiendo el consignatario firmar por cuenta del armador o naviero los conocimientos de embarque de las mercancías cargadas en el buque, en cuyo caso deberá hacer constar el nombre y dirección de aquel. Si no lo hiciera, responderá del transporte solidariamente con el armador o naviero. La misma regla se seguirá cuando el consignatario firme los conocimientos por cuenta del porteador fletador, siendo responsable frente al armador o naviero de los daños causados por culpa propia.

Además, el consignatario del buque puede también actuar como transitario, cuando además de la consignación se lleven a cabo actuaciones como transitarlo, en cuyo caso asumirá, además, las obligaciones previstas para el consignatario.

De conformidad con todo lo anterior, concluye la DGT lo siguiente:

(i) Estarán exentos del IVA los servicios prestados con ocasión de la exportación de mercancías, en particular los servicios de transportes, prestados a favor de:

- Un intermediario que actúa por nombre y por cuenta del exportador.
- Un intermediario que actúa por nombre y por cuenta de un transitario, consignatario o agentes de aduanas, que actúa en nombre propio y por cuenta del exportador.
- Un transitario que actúa en nombre propio y por cuenta del exportador.
- Un transitario que actúa en nombre propio y por cuenta de un intermediario que actúa en nombre y por cuenta de quien realiza la exportación.
- Un consignatario que actúa en nombre propio y por cuenta del exportador.
- Un consignatario que actúa en nombre propio y por cuenta de un intermediario que actúa en nombre y por cuenta de quien realiza la exportación.
- Un agente de aduanas que actúa en nombre propio y por cuenta del exportador.
- Un agente de aduanas que actúa en nombre propio y por cuenta de un intermediario que actúa en nombre y por cuenta de quien realiza la exportación.

(ii) No estarán exentos los servicios de transporte y demás prestados con ocasión de una operación de exportación a favor de:

- Un intermediario que actúa por nombre propio y por cuenta del exportador.
- Un intermediario que actúa por nombre propio y por cuenta de un transitario, consignatario o agentes de aduanas, que actúa en nombre propio y por cuenta del exportador.
- Un transitario que actúa en nombre propio y por cuenta de un intermediario que actúa en nombre propio y por cuenta del exportador.
- Un consignatario que actúa en nombre propio y por cuenta de un intermediario que actúa en nombre propio y por cuenta del exportador,
- Un agente de aduanas que actúa en nombre propio y por cuenta de un intermediario que actúa en nombre propio y por cuenta del exportador.

Por último, matiza este Centro Directivo que en todos estos supuestos en los que no se aplica la exención del IVA, el intermediario no tendrá, a su vez, la condición de transitario, consignatario o agente de aduanas.

7. Dirección General de Tributos. Contestación nº V1459-17, de 7 de junio de 2017.

Exención en la entrega de bienes destinados a otro Estado miembro.

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

La consultante, es una mercantil fabricante de cementos que efectúa una venta en la que el adquirente es un empresario con NIF-IVA portugués.

La transmisión se efectúa en condiciones FOB de forma que una vez situada la mercancía en el puerto del territorio de aplicación del Impuesto acordado, el adquirente tiene la condición de titular de dicha mercancía.

Dicho adquirente transmite, a su vez, la misma mercancía a un empresario portugués en condiciones CIF, para lo cual las mercancías son transportadas desde el puerto de embarque en el territorio de aplicación del impuesto a Madeira en donde son desembarcadas por el empresario portugués.

En este supuesto, la consultante plantea la posibilidad de aplicar la exención contemplada en el artículo 25 de la Ley del IVA a la primera de las entregas.

Con motivo de analizar la cuestión planteada, la DGT hace referencia, entre otros, al artículo 68 de la Ley del IVA, el cual determina que las entregas de bienes que se señalan a continuación, se localizarán en el territorio de aplicación del impuesto:

- Las entregas de bienes que no sean objeto de expedición o transporte, cuando los bienes se pongan a disposición del adquirente en dicho territorio.
- Las entregas de bienes muebles corporales que deban ser objeto de expedición o transporte para su puesta a disposición del adquirente, cuando la expedición o transporte se inicien en el referido territorio.

En adición a lo anterior, la DGT señala que, en virtud del artículo 25 de la Ley del impuesto, estarán exentas las entregas de bienes definidas en el artículo 8 de la misma Ley, que sean expedidos o transportadas, por el vendedor, adquirente o por un tercero en nombre y cuenta de los anteriores, al territorio de otro Estado miembro, siempre que el adquirente sea (i) empresario o profesional identificado a efectos del IVA en otro Estado miembro o, (ii) persona jurídica que no actúe como empresario o profesional, pero que esté identificada a efectos del Impuesto en otro Estado miembro.

Con el fin de analizar el supuesto de hecho, la DGT trae a colación la interpretación del TJUE en dos ocasiones:

1. La sentencia del 6 de abril del 2006, EMAG Handel Eder asunto C-245/04, en la que se dispone que cuando tienen lugar dos entregas sucesivas sobre los mismos bienes, realizadas a título oneroso entre sujetos pasivos y hay un solo transporte comunitario de dichos bienes, dicho transporte solo puede imputarse a una de las dos entregas, con independencia de cuál de los sujetos pasivos tenga el poder de disposición sobre los bienes durante dicha expedición o dicho transporte.
2. La sentencia del 16 de diciembre de 2010 en el asunto C-430/09 (LA LEY 217498/2010) Euro Tyre Holding BV, en la que el Tribunal señala que si el transporte se efectúa por el primer adquirente del bien, dicho transporte intracomunitario debería imputarse a la primera entrega, siempre y cuando el adquirente obtuviese el poder de disposición del bien el territorio de aplicación del Impuesto de la primera entrega y manifieste su intención de transportar los bienes a otro Estado miembro.

Con base en lo anterior, la DGT concluye que, en la medida en que el primer adquirente tenía desde el momento de la compra la intención de transportar los bienes a otro Estado miembro, el único transporte comunitario parece estar vinculado a la primera entrega y, por ende, la entrega efectuada por la consultante resultaría sujeta y exenta del IVA de conformidad con el artículo 25 de la Ley del Impuesto.

8. Dirección General de Tributos. Contestación nº V1460-17, de 7 de junio de 2017.

Exención del artículo 20.Uno.16º en concepto de mediación para la captación de clientes.

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

La consultante es una entidad dedicada a la actividad de agencia de seguros que capta a sus clientes a través de su página web. Para ello, contrata los servicios de un buscador de internet establecido en Irlanda para aumentar el número de accesos a su página web y de esta manera incrementar el número de potenciales clientes.

En el supuesto que nos ocupa, la consultante plantea la aplicación de los servicios recibidos de la entidad irlandesa de la exención contenida en el artículo 20.Uno.16º en concepto de mediación para la captación de clientes.

Por su parte la DGT cita el artículo 2.1 de la Ley 26/2006, de 17 de julio, de mediación de seguros y reaseguros privados, el cual establece que las actividades mercantiles de mediación de seguros y reaseguros privados serán aquellas "consistentes en la presentación, propuesta o realización de trabajos previos a la celebración de un contrato de seguro o de reaseguro, o de celebración de estos contratos, así como la asistencia en la gestión y ejecución de dichos contratos, en particular en caso de siniestro".

Adicionalmente se precisa que en la medida en que tales servicios contribuyan a la aproximación del asegurador y el asegurado o vayan dirigidos a la búsqueda de clientes para ponerlos en relación con el asegurador, se deberán calificar esos servicios como de mediación en operaciones de seguros, reaseguros y capitalización, quedando, en consecuencia, exentos del impuesto.

Por otro lado, citando lo expuesto en su resolución a la consulta vinculante V1609-06, de 27 de julio, la DGT enumera los servicios que podrían estar exentos en virtud del artículo 20.Uno.16º relativos a la mediación:

- Los consistentes en la presentación, propuesta o realización de trabajos previos a la celebración del contrato de seguro o de reaseguro, y ello, aunque el contrato de seguro presentado, analizado o propuesto no llegase finalmente a celebrarse. En particular, la captación de clientes está incluida entre estos servicios previos a la celebración del contrato.
- Los consistentes en la celebración del citado contrato de seguro o de reaseguro.
- Los consistentes en asistir a la entidad aseguradora en la ejecución o gestión del contrato de seguro o de reaseguro o en atender, asesorar o asistir al tomador, asegurado o beneficiario, en particular en caso de siniestro.

Con base en lo anteriormente expuesto, la DGT concluye en que, del escrito presentado de consulta, parece inferirse que la entidad consultante ha contratado los servicios de promoción de una entidad irlandesa con la finalidad de aumentar la visibilidad en la red de su página web (y, de esta manera aumentar el número de potenciales clientes). Por tanto, dichos servicios no parecen acomodarse a los servicios de mediación definidos en la Ley 26/2006 e interpretados anteriormente por el Centro Directivo, pues parece que presentan las características propias de los servicios de publicidad o, en su caso, servicios prestados por vía electrónica, los cuales estarían sujetos y no exentos del IVA.

9. Dirección General de Tributos. Contestación nº V1476-17, de 8 de junio de 2017.

Aplicabilidad de la exención a los servicios de mediación en operaciones financieras

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

El consultante, que desarrolla la actividad de mediación en operaciones financieras exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido, tiene la intención de constituir, junto con otras personas dedicadas a la misma actividad, una sociedad con el fin de repartirse los gastos generales de arrendamiento del local, suministros, comunicaciones, etc.

La citada sociedad facturaría en nombre propio, los servicios de mediación a las entidades financieras y, a su vez, los socios facturarían a la sociedad los servicios prestados a la misma.

En primer lugar, la DGT viene a señalar que el artículo 20.uno.18º letra m) de la Ley del IVA, recoge la exención en lo que respecta a los servicios de mediación:

"m) de dicho artículo dispone que, asimismo, estará exenta la mediación en las operaciones exentas descritas en las letras anteriores de este número y en las operaciones de igual naturaleza no realizadas en el ejercicio de actividades empresariales o profesionales."

El citado artículo es transposición al derecho interno de lo dispuesto en el artículo 135 de la Directiva del IVA. Dicho artículo ha sido objeto de interpretación por el TJUE, entre otras, en su sentencia de 5 de junio de 1997 (asunto SDC, C-2/95), en donde pone de manifiesto que la norma ha de interpretarse en sentido estricto y no de forma amplia.

Asimismo, la Directiva no establece exención alguna para servicios de intermediación relativos a operaciones financieras calificados como tales, sino que regula los supuestos de exención incluyendo dentro de su ámbito objetivo la negociación del resto de operaciones exentas, conforme al citado artículo 135.

Por tanto, se hace necesario conciliar los conceptos de "negociación" en la normativa comunitaria y "mediación" en el Derecho español para delimitar con precisión el ámbito de la exención contenida en la letra m) del artículo 20.Uno.18º de la Ley del IVA.

En lo relativo al concepto de "negociación", el TJUE se ha pronunciado, entre otras, en sentencia de 13 de diciembre de 2001, asunto CSC Financial Services, Ltd, C-235/00, señalando que se trata de una actividad prestada por una persona intermediaria que no ocupa el lugar de una parte en un contrato relativo a un producto financiero y cuya actividad es diferente de las prestaciones contractuales típicas que prestan las partes de dichos contratos.

La finalidad de "negociación" es hacer lo necesario para que dos partes celebren un contrato, sin que el negociador tenga un interés propio respecto a su contenido.

Del contenido de esta sentencia se deduce que el Tribunal estima necesaria, para la extensión de la exención la concurrencia de dos requisitos:

1º. Que el prestador del servicio de negociación o, en este caso, de intermediación, sea un tercero, distinto del comprador y del vendedor en la operación principal.

2º. Que las funciones que realiza vayan más allá del suministro de información y la recepción de solicitudes, y que se plasmen en la indicación de las ocasiones en las que se puede realizar la operación y, una vez existen dichas ocasiones, haciendo lo necesario para que ésta se efectúe.

Esta labor de mediación ha de diferenciarse de la mera subcontratación de los servicios del supuesto mediador por una de las partes.

Desde el punto de vista del Derecho español, el contrato de mediación ha sido objeto de tratamiento por la sentencia del Tribunal Supremo de 10 noviembre 2004 de la siguiente manera: el contrato de mediación o corretaje, que es un contrato innominado «facio ut des», por el que una de las partes (el corredor) se compromete a indicar a la otra (el comitente) la oportunidad de concluir un negocio jurídico con un tercero o a servirle para ello de intermediario a cambio de una retribución.

Por tanto, el contrato de mediación implica la existencia de un mediador que se limita a poner en relación a los sujetos que, en el futuro, celebrarán un contrato. El mediador no participa personalmente en dicho contrato futuro, ni como representante, ni como comisionista o mandatario de ninguna de las partes.

De acuerdo con lo expuesto, parece que los conceptos de "negociación", en el Derecho de la Unión, y "mediación", en el Derecho español, tienen como característica fundamental la existencia de un tercero, el denominado mediador, cuya función principal es la de aproximar a las partes para la celebración de un contrato posterior.

Del escrito de consulta resulta que una sociedad actúa como agente de una entidad financiera a la que presta servicios de mediación. De acuerdo con tales hechos se puede concluir que dichos servicios estarán sujetos y exentos del IVA por tener la consideración de mediación en operaciones de carácter financiero.

Asimismo, el consultante se plantea el tratamiento de la mediación en cadena, esto es, el tratamiento jurídico en el caso de que los servicios financieros recibidos por el intermediario se prestasen, a su vez, a una entidad de crédito. En definitiva, si la existencia de varios mediadores que participan en la labor de puesta en contacto y aproximación afecta a la exención financiera anteriormente citada.

En relación con esta cuestión se pronunció el TJUE en su sentencia de 21 de junio de 2007, asunto Volker Ludwig, C 453/05, en la que el Tribunal concluye aceptando la posibilidad de una mediación exenta en cadena siempre y cuando cada uno de los mediadores realice servicios propios de mediación en los términos anteriormente referidos en esta

contestación. Por el contrario, si alguno de los intermediarios en la cadena no prestara servicios de mediación y se limitara al mero suministro de información o no actuara como mediador, la prestación de tales servicios quedaría sujeta y no exenta del Impuesto.

Del escrito de consulta parece deducirse que, para la prestación de tales servicios de mediación financiera, utiliza los servicios de sus propios socios, no actuando ninguno de ellos como agente o subagente sino como colaboradores o auxiliares.

En tales circunstancias, parece concluirse que los socios no tendrán la consideración de mediadores pues los servicios que prestan a la sociedad no cumplen el requisito de independencia propio de un mediador por lo que la prestación de tales servicios quedaría sujeta y no exenta del IVA.

10. Dirección General de Tributos. Contestación nº V1509-17, de 13 de junio de 2017.

Efectos en el Régimen Especial de Grupo de Entidades (REGE) como consecuencia de la operación de fusión por absorción

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

La consultante es una holding dominante de un grupo de entidades en territorio de aplicación del Impuesto que va a ser objeto de absorción por otra entidad establecida en dicho territorio.

En primer lugar, comienza la DGT señalando cuando corresponde aplicar el REGE, según lo establecido en el apartado uno del artículo 163 quinques de la Ley del IVA, que a estos efectos señala lo siguiente:

"Podrán aplicar el régimen especial del grupo de entidades los empresarios o profesionales que formen parte de un grupo de entidades. Se considerará como grupo de entidades el formado por una entidad dominante y sus entidades dependientes, que se hallen firmemente vinculadas entre sí en los órdenes financiero, económico y de organización, en los términos que se desarrollen reglamentariamente, siempre que las sedes de actividad económica o establecimientos permanentes de todas y cada una de ellas radiquen en el territorio de aplicación del Impuesto.

Ningún empresario o profesional podrá formar parte simultáneamente de más de un grupo de entidades."

La DGT continúa definiendo que se considera como entidad dominante y como entidad dependiente, aludiendo los apartados dos y tres del citado precepto legal.

"Dos. Se considerará como entidad dominante aquella que cumpla los requisitos siguientes:

a) Que tenga personalidad jurídica propia. No obstante, los establecimientos permanentes ubicados en el territorio de aplicación del Impuesto podrán tener la condición de entidad dominante respecto de las entidades cuyas participaciones estén afectas a dichos establecimientos, siempre que se cumplan el resto de requisitos establecidos en este apartado.

b) Que tenga el control efectivo sobre las entidades del grupo, a través de una participación, directa o indirecta, de más del 50 por ciento, en el capital o en los derechos de voto de las mismas.

c) Que dicha participación se mantenga durante todo el año natural.

d) Que no sea dependiente de ninguna otra entidad establecida en el territorio de aplicación del Impuesto que reúna los requisitos para ser considerada como dominante.

No obstante, lo previsto en el apartado uno anterior, las sociedades mercantiles que no actúen como empresarios o profesionales, podrán ser consideradas como entidad dominante, siempre que cumplan los requisitos anteriores.

Tres. Se considerará como entidad dependiente aquella que, constituyendo un empresario o profesional distinto de la entidad dominante, se encuentre establecida en el territorio de aplicación del Impuesto y en la que la entidad dominante posea una participación que reúna los requisitos contenidos en las letras b) y c) del apartado anterior. En ningún caso un establecimiento permanente ubicado en el territorio de aplicación del Impuesto podrá constituir por sí mismo una entidad dependiente."

Ahora bien, una vez definidos los anteriores conceptos, y atendiendo al supuesto objeto de consulta, donde la entidad consultante, dominante de un grupo de entidades, fue objeto de absorción a través de un procedimiento de fusión, por una entidad establecida en TAI, La DGT distingue las siguientes dos situaciones:

- I. Una entidad dominante de un grupo se fusiona con otra entidad mediante una fusión impropia en la que la sociedad absorbida no se extingue y podría pasar a tener la condición de entidad dependiente

de la absorbente, en tal caso sería necesario que la integración de la nueva entidad dependiente en el grupo de entidades tuviera efectos desde el 1 de enero del año natural siguiente a su adquisición.

- II. la entidad absorbente adquiera todos los activos y pasivos de la entidad absorbida mediante disolución sin liquidación, en cuyo caso debe entenderse que la entidad absorbida junto con sus entidades dependientes pasa a formar parte del grupo de entidades de la absorbente desde su adquisición, siempre que cumpla los restantes requisitos establecidos en la Ley.

En consecuencia con lo anterior, la DGT concluye señalando que, del escrito de consulta resulta que se trata de una fusión impropia en la que la sociedad absorbida no se extingue y pasa a tener la condición de entidad dependiente. En tal caso, dicha sociedad, la entidad consultante podrá mantener el régimen de grupo de entidades durante el año 2017 manteniendo su condición de entidad dominante y pudiendo optar por formar parte de un nuevo grupo, como entidad dependiente, con efectos desde 1 de enero del año natural siguiente a su adquisición.

11. Dirección General de Tributos. Contestación nº V1584-17, de 20 de junio de 2017.

Tipo impositivo aplicable a la adquisición de una parte del suelo accesorio a una transmisión previa de una vivienda. Concepto de disociación entre el suelo y la edificación a efectos del Impuesto del Valor Añadido.

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

El consultante (socio de la cooperativa) adquirió el dominio superficial de una vivienda a una cooperativa que construyó tales inmuebles sobre un terreno cedido por un Ayuntamiento en virtud de un derecho de superficie. Con posterioridad, el Ayuntamiento va a vender al consultante la cuota de suelo correspondiente a su dominio superficial.

En primer lugar, comienza la DGT aludiendo al artículo 91.Uno.7º de la Ley del IVA, que a estos efectos y en particular respecto a la aplicación del tipo reducido del 10% a las entregas de "edificios o partes de los mismos aptos para su utilización como viviendas, incluidas las plazas de garaje, con un máximo de dos unidades, y anexos en ellos situados que se transmitan conjuntamente (...).".

Según se establece por el consultante, la calificación administrativa de las viviendas es de protección oficial. En este sentido, como indica el apartado dos.1, número 6º, del artículo 91 de la Ley 37/1992 se aplicará el tipo reducido del 4% para las entregas de este tipo de viviendas.

A continuación, según lo dispuesto en el artículo 75 de la Ley 37/1992, el devengo del impuesto se producirá en el momento en el que el bien se ponga a disposición del adquirente y el tipo impositivo aplicable será el vigente cuando tenga lugar ésta puesta a disposición.

En el caso objeto de consulta, la cuestión controvertida que se analiza es la transmisión del suelo de los inmuebles de manera disociada con el vuelo de las mismas. En este sentido la DGT se había pronunciado anteriormente indicando que se mantendrá para el vuelo el tipo aplicado a las viviendas (vuelo) siempre que se cumplan los siguientes requisitos:

- i) Que el destinatario del suelo sea el titular del vuelo que fue transmitido con anterioridad.
- ii) Que el titular del vuelo sea el primer adquirente del mismo, es decir, que ese vuelo no haya sido objeto de ulteriores transmisiones anteriores a la transmisión del suelo. O lo que es lo mismo, que el transmitente del suelo y del vuelo sea la misma persona, sin que medien transmisiones intermedias.

En el caso planteado en el escrito de consulta, existe efectivamente una identidad en cuanto al destinatario de la transmisión del suelo y del vuelo, que será en ambos casos el socio cooperativista que adquiere la vivienda.

Por otro lado, indica la DGT que el transmitente de la vivienda es la cooperativa promotora, pero en el caso del suelo, el transmitente es el Ayuntamiento. Por lo que, continuando este desarrollo, el tipo impositivo aplicable a la transmisión posterior del suelo sería el tipo general.

No obstante, el Tribunal Económico Administrativo Central, en adelante TEAC, indica en este supuesto de hecho que la cuestión controvertida no es el tipo aplicable sino la posterior disociación del vuelo y suelo por la parte de la transmisión del Ayuntamiento a la consultante.

En este sentido, dispone el artículo 6 LIVA que construcciones unidas permanentemente al suelo, cuando la normativa del IVA contempla la aplicación del tipo reducido para las entregas de edificios o partes de los mismos aptos para su utilización como viviendas está incluyendo en este concepto también el suelo sobre el que la edificación se levanta.

El desarrollo del TEAC, es coherente con la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (asunto C-400/ Breitsohl) donde indica que a efectos de IVA no cabe disociación entre el suelo y la edificación.

De este modo, habiendo constituido la entrega de dicho dominio (vivienda) una primera entrega de vivienda, sujeta al IVA al tipo de gravamen reducido, la adquisición posterior de la cuota de suelo correspondiente no puede sino calificarse como una entrega de vivienda sometida al mismo tipo de gravamen.

Finalmente, como el destinatario del suelo es el titular del vuelo que fue transmitido con anterioridad siendo dicho destinatario el primer adquirente del dominio superficiario, se aplicará a la transmisión del suelo el tipo impositivo vigente en ese momento para las entregas de dichas edificaciones, se aplicará el tipo impositivo de la primera entrega de la vivienda de protección oficial, el 4%.

12. Dirección General de Tributos. Contestación nº V1616-17, de 22 junio de 2017.

Régimen especial de agricultura ganadería y pesca, supuestos de modificación de las compensaciones a tanto alzado y, en su caso, deducibilidad del Impuesto sobre el Valor Añadido correspondiente a dichas operaciones.

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

Una sociedad que adquirió diversas partidas de leche satisfaciendo al vendedor la compensación a tanto alzado correspondiente al régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca. Posteriormente, como consecuencia de un procedimiento de comprobación e investigación seguido respecto del vendedor, se puso de manifiesto que dichas ventas debieron tributar por el régimen general del Impuesto y el vendedor quiere repercutir al consultante las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido correspondientes.

En su contestación, la DGT comienza refiriéndose al artículo 89 de la Ley 37/1992 que recoge la regla general de la rectificación de las cuotas impositivas repercutidas:

"Uno. Los sujetos pasivos deberán efectuar la rectificación de las cuotas impositivas repercutidas cuando el importe de las mismas se hubiese determinado incorrectamente o se produzcan las circunstancias que, según lo dispuesto en el artículo 80 de esta Ley, dan lugar a la modificación de la base imponible.

La rectificación deberá efectuarse en el momento en que se adviertan las causas de la incorrecta determinación de las cuotas o se produzcan las demás circunstancias a que se refiere el párrafo anterior, siempre que no hubiesen transcurrido cuatro años a partir del momento en que se devengó el impuesto correspondiente a la operación o, en su caso, se produjeron las circunstancias a que se refiere el citado artículo 80."

En este sentido, la DGT se pronunció en la consulta vinculante V06898-07 donde se indicaron los supuestos aplicables para la modificación de las compensaciones a tanto alzado, en función de los criterios contenidos en el artículo 89:

- a) Que los destinatarios de las entregas de los bienes hubiesen reintegrado al empresario que las efectuó la compensación a tanto alzado propia del citado régimen especial, mediante la expedición en tiempo y forma del correspondiente recibo, a que se refieren el artículo 134, apartado tres, de la Ley 37/1992 y, además, le hubiesen dado también copia de dicho recibo.
- b) Que el empresario que efectuó las entregas de los bienes hubiese firmado los mencionados recibos y tenga en su poder las copias de los mismos que le hayan sido entregadas por los adquirentes, y hubiese aplicado también las demás normas reguladoras del régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca.

En el caso objeto de consulta, siempre que se cumplan los requisitos previstos anteriormente, el vendedor podrá rectificar la compensación a tanto alzado contenida en los recibos emitidos por el adquirente mediante la emisión de facturas rectificativas del mismo.

Por otro lado, tal y como apunta el consultante, no caben causas de exclusión para rectificar dichas cuotas, debido a que a juicio del vendedor no se ha apreciado fraude por el comprador ni se ha iniciado al respecto ningún procedimiento por parte de la Administración Tributaria.

Finalmente, señala este Centro Directivo que estas nuevas cuotas soportadas que le sean repercutidas al comprador, según manifiesta el consultante en el escrito de consulta las mismas cumplirían los requisitos de deducibilidad establecidos en los artículos 92 y siguientes de la Ley 37/1992.

13. Dirección General de Tributos. Contestación nº V1627-17, de 22 de junio de 2017.

Contratos de opción de compra – Exención – Operación financiera.

En la presente contestación, la DGT se ha pronunciado sobre la sujeción al IVA y, en su caso, aplicación de la exención del Impuesto, de la opción de compra sobre un préstamo financiero el marco del siguiente supuesto de hecho:

La consultante ha formalizado contratos de opción de compra sobre unos préstamos adquiridos previamente.

En primer lugar, la DGT puntualiza que una opción de compra financiera puede definirse como el contrato que otorga a su comprador el derecho, pero no la obligación, de comprar una determinada cuantía del activo financiero subyacente a un precio determinado y en un periodo de tiempo estipulado.

Teniendo en cuenta lo anterior, la concesión por un empresario o profesional de una opción de compra sobre un préstamos financiero es una operación sujeta al IVA que, de acuerdo con lo establecido en el artículo 11 de la LIVA, se considerará "prestación de servicios" por cuanto la concesión de dicha opción no supone la transmisión del poder de disposición sobre un préstamo y no es una entrega de bienes, sino la constitución de un mero derecho a favor del beneficiario de la opción, que podrá o no ejercitarla llegado el momento.

Por otro lado, de acuerdo con el criterio mantenido históricamente por la DGT, dicho Centro Directivo señala que los criterios que deben seguirse para determinar si este tipo de contrato de opción tiene naturaleza financiera o no financiera se determinan en función de la naturaleza de su subyacente.

En este sentido, debe concluirse que si el subyacente tiene naturaleza financiera como en el caso consultado pues su objeto son la adquisición de préstamos financieros la opción tendrá también la condición de operación financiera por lo que el pago de la prima de la misma constituirá una operación sujeta y exenta del IVA.

14. Dirección General de Tributos. Contestaciones nº V1676-17 y V1677-17, de 29 de junio de 2017.

Entrega de fincas – Comunidad de bienes – Exención del IVA – Inversión del sujeto pasivo.

A partir de los siguientes supuestos de hechos, la DGT se ha pronunciado acerca de la tributación respecto del IVA que le corresponde a la transmisión y a la adquisición de unas fincas:

"La sociedad consultante, que tiene como actividad principal, entre otras, la promoción inmobiliaria, ha formalizado un contrato en virtud del cual va a transmitir a otra sociedad una cuota indivisa de unas fincas de su propiedad a cambio de la obligación de esta última de construir y ejecutar un proyecto residencial y un proyecto hotelero en tales fincas."

"La sociedad consultante, que tiene como actividad principal, entre otras, la promoción inmobiliaria, ha formalizado un contrato en virtud del cual va a adquirir a otra sociedad una cuota indivisa de unas fincas a cambio de la obligación de esta última de construir y ejecutar un proyecto residencial y un proyecto hotelero en tales fincas."

La DGT comienza puntualizando que, teniendo en cuenta la consideración de empresarios o profesionales a los efectos del IVA de ambas partes implicadas en la operación de referencia, cuando la entrega tiene lugar antes del inicio de la urbanización de los terrenos, estará exenta del Impuesto en la medida en que éstos tienen naturaleza rústica, como dispone el artículo 20.Uno.20º de la LIVA, ya sea porque se trata de terrenos no urbanizables o bien, siendo terrenos susceptibles de transformación urbanística, no se ha iniciado todavía la correspondiente actuación de urbanización. No obstante, la DGT reconoce la posibilidad de renunciar a la aplicación de la referida exención en los términos y con los requisitos establecidos en el apartado dos del propio artículo 20 de la LIVA.

Por otro lado, la entrega no estará exenta del IVA cuando tiene lugar una vez que ya se ha iniciado el proceso urbanizador, o cuando este éste ya finalizado, teniendo, por tanto, los terrenos transmitidos la condición de en curso de urbanización o de urbanizados, pero sin que hayan adquirido aún la condición de edificables ni de solares.

Tampoco será de aplicación la exención cuando la entrega tiene por terrenos edificables, ya sean solares u otros terrenos considerados edificables por contar con la pertinente licencia administrativa para edificar.

En relación con la base imponible, la DGT estipula que, dado que la contraprestación por la prestación de servicios que va a realizar la consultante sobre la cuota indivisa del terreno cuya titularidad mantiene la transmitente o sobre las edificaciones a construir sobre dicha cuota es no dineraria, consistente en una proporción del terreno, la base imponible de dicha entrega se determinará con arreglo a lo establecido en el apartado uno del artículo 79 de la LIVA.

Igualmente, dicho Centro Directivo señala que, de acuerdo con los hechos descritos, las entidades propietarias en proindiviso de los terrenos asumirán el riesgo y ventura de las operaciones relativas al proyecto residencial de manera individual y no de forma conjunta, siendo la intención de aquellas la de desarrollar la promoción inmobiliaria de manera independiente y separada por lo que, en tales circunstancias, la comunidad de bienes constituida por la propiedad indivisa del terreno no tendrá la condición en el IVA de sujeto pasivo del mismo respecto de dicha actividad, sino cada uno de los comuneros considerado individualmente que serán sujetos pasivos independientes, en cada caso de las operaciones, viniendo estos obligados al cumplimiento de las obligaciones materiales y formales deducidas de la normativa del Impuesto.

No obstante, la DGT puntualiza que en la descripción de los hechos se señala que, en relación con el proyecto hotelero, entre la consultante y la entidad copropietaria de las fincas hoteleras existe la intención de construcción o explotación en común del hotel por lo que, en tal caso, la condición de sujeto pasivo en relación con dicha actividad se predicaría de la comunidad de bienes constituida por el proindiviso de la parte del terreno destinado a la misma.

Adicionalmente, se analiza la posible aplicación de la regla de inversión del sujeto pasivo establecida por el artículo 84, apartado uno, número 2º, letra f) de la LIVA. Así, se reconoce que será de aplicación esta regla de inversión del sujeto pasivo a las operaciones realizadas por la entidad consultante a favor del otro propietario del solar. Por lo que se refiere al proyecto hotelero, de ostentar la condición de sujeto pasivo del IVA la comunidad de bienes constituida por el proindiviso de las fincas hoteleras, cabe concluir que el sujeto pasivo del Impuesto correspondiente a la ejecución de las obras de construcción del hotel recae en dicha comunidad de bienes.

Por último, en relación con la entrega de las unidades residenciales una vez construidas, la DGT señala que el supuesto de que las entidades intervinientes aporten cada una su porcentaje en las fincas hoteleras a una sociedad de nueva creación en la que participarán en su capital en proporción dicho porcentaje en el proindiviso, se producirán, además,

dos entregas de terrenos (una realizada por la consultante y otra por la entidad copropietaria). En este sentido, la exención del artículo 20.Uno.20º de la LIVA podría ser aplicable.

No obstante lo anterior, en caso que las partes intervinientes construyan conjuntamente el hotel el cual, finalizada la construcción, será aportado a una sociedad de nueva creación, se produce una entrega de bienes sujeta al IVA y no exenta debiendo tributar al tipo general de gravamen.

15. Dirección General de Tributos. Contestación nº V1682-17, de 29 junio de 2017.

Deducción de cuotas impositivas soportadas – IVA diferido a la importación

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

"La consultante es una sociedad mercantil que efectúa operaciones de importación de bienes y ha ejercitado, en tiempo y forma, la opción para el diferimiento de la declaración del Impuesto sobre el Valor Añadido devengado con la importación."

En su contestación, la DGT comienza refiriéndose al artículo 167.Dos de la Ley del IVA:

"Dos. En las importaciones de bienes el Impuesto se liquidará en la forma prevista por la legislación aduanera para los derechos arancelarios.

La recaudación e ingreso de las cuotas del Impuesto a la importación se efectuará en la forma que se determine reglamentariamente, donde se podrán establecer los requisitos exigibles a los sujetos pasivos, para que puedan incluir dichas cuotas en la declaración-liquidación correspondiente al período en que reciban el documento en el que conste la liquidación practicada por la Administración."

En segundo lugar, alude la DGT al artículo 74 del Reglamento del IVA, señalando lo siguiente:

"1. La recaudación e ingreso de las cuotas tributarias correspondientes a este Impuesto y liquidadas por las Aduanas en las operaciones de importación de bienes se efectuarán según lo dispuesto en el Reglamento General de Recaudación.

No obstante lo anterior, cuando el importador sea un empresario o profesional que actúe como tal, y que tenga un periodo de liquidación que coincida con el mes natural de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 71.3 del presente Reglamento, podrá optar por incluir la cuota liquidada por las Aduanas en la declaración-liquidación correspondiente al periodo en que reciba el documento en el que conste dicha liquidación, en cuyo caso, el plazo de ingreso de las cuotas liquidadas en las operaciones de importación se corresponderá con el previsto en el artículo 72 del mismo Reglamento. En el caso de sujetos pasivos que no tributen íntegramente en la Administración del Estado, la cuota liquidada por las Aduanas se incluirá en su totalidad en la declaración-liquidación presentada a la Administración del Estado.”

(...)

Por último, y en relación con el derecho a deducir las cuotas soportadas, concluye la DGT de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 92 a 114 de la Ley del IVA, que dicho derecho podrá ejercitarse bien en la declaración-liquidación en la que, conforme a los artículos 167.Dos de la Ley del IVA y 74 del Reglamento del IVA, se haya incluido la cuota del impuesto devengada con la importación, o bien en cualquier otra declaración-liquidación correspondiente a los períodos impositivos siguientes siempre que no hayan transcurrido 4 años desde el nacimiento del derecho a deducir. Esto es, desde el momento en que tenga lugar el devengo de los derechos de importación de conformidad con la normativa aduanera.

16. Dirección General de Tributos. Contestación nº V1699-17, de 29 junio de 2017.

Entrega intracomunitaria de bienes – Exención

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

“La consultante es una entidad mercantil que vende a una entidad alemana en condiciones “Ex Work” o “Free Carrier” el material necesario para embalar determinados bienes que la segunda adquiere en el territorio de aplicación del impuesto.

Los bienes adquiridos por la entidad alemana son enviados a una tercera empresa en donde son debidamente agregados y embalados, utilizando el material de embalaje adquirido a la consultante, para enviarlos posteriormente a Alemania.”

En su contestación, la DGT comienza refiriéndose al artículo 25 de la Ley del IVA:

"Estarán exentas del impuesto las siguientes operaciones:

Uno. Las entregas de bienes definidas en el artículo 8 de esta Ley, expedidos o transportados, por el vendedor, por el adquirente o por un tercero en nombre y por cuenta de cualquiera de los anteriores, al territorio de otro Estado miembro, siempre que el adquirente sea:

- a) Un empresario o profesional identificado a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido en un Estado miembro distinto del Reino de España.*
- b) Una persona jurídica que no actúe como empresario o profesional, pero que esté identificada a efectos del Impuesto en un Estado miembro distinto del Reino de España.*

(...).".

Por otro lado, se remite la DGT al artículo 13 del Reglamento del IVA, el cual establece que:

"1. Están exentas del Impuesto las entregas de bienes efectuadas por un empresario o profesional con destino a otro Estado miembro, cuando se cumplan las condiciones y requisitos establecidos en el artículo 25 de la Ley del Impuesto.

2. La expedición o transporte de los bienes al Estado miembro de destino se justificará por cualquier medio de prueba admitido en derecho y, en particular, de la siguiente forma:

- 1. Si se realiza por el vendedor o por su cuenta, mediante los correspondientes contratos de transporte o facturas expedidas por el transportista.*
- 2. Si se realiza por el comprador o por su cuenta, mediante el acuse de recibo del adquirente, el duplicado de la factura con el estampillado del adquirente, copias de los documentos de transporte o cualquier otro justificante de la operación.*
- 3. La condición del adquirente se acreditará mediante el número de identificación fiscal que suministre al vendedor.*

(...).".

Continúa este Centro Directivo haciendo referencia, en relación con los artículos 105 y 106 de la Ley General Tributaria y doctrina reiterada de la DGT, a la valoración de la prueba. En este sentido, señala este Órgano que en nuestro ordenamiento jurídico 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.

Concluye la DGT su análisis estableciendo que, de acuerdo con el escrito de la consulta, el material de embalaje transmitido por la consultante a la entidad alemana será utilizado por la adquirente en el embalaje y preparación de otros bienes que, finalizadas dichas operaciones, serán expedidos fuera del territorio de aplicación del impuesto con destino a Alemania.

Teniendo en cuenta dichos antecedentes, debe señalarse que parece que el material de embalaje en cuestión es objeto de transporte a Alemania por su adquirente en las condiciones señaladas en el artículo 25 de la Ley del IVA y, por tanto, la entrega del mismo efectuado por la consultante estará sujeto aunque exento del IVA.

17. Dirección General de Tributos. Contestación nº V1703-17, de 30 junio de 2017.

Suministro inmediato de información. Organización que realiza operaciones sujetas y exentas y operaciones sujetas y no exentas.

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

La consultante es una organización sindical que además de servicios sujetos y exentos presta otros servicios accesorios por lo que cobra un precio fuera de la cuota sindical y por los que repercute el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA). Si dado que el consultante no ejerce su derecho a la deducción del Impuesto sobre el Valor Añadido soportado puede limitarse a dar información de las facturas emitidas y no de las recibidas en el marco del nuevo sistema de Suministro Inmediato de Información.

En su contestación, la DGT alude al Real Decreto 596/2016, de 2 de diciembre, para la modernización, mejora e impulso del uso de medios electrónicos en la gestión del Impuesto sobre el Valor Añadido, por el cual se introduce el Suministro Inmediato de Información (SII). Entre otros, se incluye un nuevo apartado 6, del artículo 62 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, que establece que "los empresarios o profesionales y otros sujetos pasivos del IVA deberán llevar, con carácter general, los libros registro de facturas expedidas, emitidas (...)".

Además, la nueva redacción del artículo 71.3 del Reglamento del IVA señala que "el periodo de liquidación coincidirá con el mes natural, cuando se trate, entre otros, de los empresarios o profesionales cuyo volumen de operaciones, calculado conforme a lo dispuesto en el artículo 121 de la Ley del Impuesto hubiese excedido durante el año natural inmediato anterior de 6.010.121,04 euros." En consecuencia,

desde la entrada en vigor de la nueva redacción del art. 71.3 del Reglamento del IVA, deberá llevar los libros previstos en el apartado 1 del art. 62 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, a través de la Sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, ya que según se recoge en el escrito de consulta, su volumen de operaciones excedió durante el año anterior, los 6.010.121,04 euros.

No obstante lo anterior, la DGT había establecido en la contestación vinculante de 26 de febrero de 2007, número V0373-07, al respecto de la obligación de llevanza de los libros registros que *"En la medida en que el consultante no tenga la obligación de expedir factura, no será necesaria la llevanza del Libro registro de facturas expedidas. Y, en cuanto al Libro Registro de facturas recibidas, dado que la actividad realizada está exenta del impuesto no habrá derecho a deducir las cuotas soportadas en la adquisición de bienes y servicios para dicha actividad, por lo cual tampoco será necesaria la llevanza del citado Libro Registro."*

En consecuencia, con la entrada en vigor del SII, se hace necesario modificar el criterio señalado en la consulta de 26 de febrero de 2007, ya que, entre otras razones, aduce la DGT que el SII es una herramienta que permitirá reducir las cargas administrativas, constituyendo una herramienta de asistencia al contribuyente. Y, además, exonera a los contribuyentes de presentar las declaraciones sobre las operaciones con terceras personas realizadas durante el año natural mediante la supresión de la obligación de presentación del "modelo 347", así como de la presentación de la Declaración informativa a que se refiere el artículo 36 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por lo que se refiere al contenido de los libros registro del Impuesto sobre el Valor Añadido, y de la Declaración-resumen anual del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Por lo tanto, no será necesaria la llevanza de libro registro de facturas expedidas cuando el consultante no tenga la obligación de expedir factura por todas sus operaciones, de conformidad con lo establecido en el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por el Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre. No obstante, sí será necesaria la llevanza del libro registro de facturas recibidas, con carácter general, por el empresario o profesional, con independencia que la actividad realizada se encuentre totalmente exenta del Impuesto y sin derecho a la deducción de las cuotas soportadas en la adquisición de bienes y servicios para dicha actividad.

Por todo ello cabe concluir que la entidad consultante, que realiza operaciones sujetas y exentas junto con operaciones sujetas y no exentas por las que repercute el Impuesto, deberá llevar el libro de registro de facturas expedidas y recibidas a través de la sede electrónica suministrando información, en particular, sobre las facturas recibidas en los términos previstos en el citado Real Decreto 596/2016, de 2 de diciembre.

18. Dirección General de Tributos. Contestación nº V1706-17, de 30 junio de 2017.

Asistencia jurídica gratuita – No sujeción.

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

El consultante es un profesional de la abogacía que presta servicios de asistencia gratuita en el marco de la Ley 1/1996, de 10 de enero, de asistencia jurídica gratuita (LA LEY 106/1996). Por medio de la presente consulta, el consultante solicita aclaración sobre la sujeción de los servicios prestados por el mismo al Impuesto sobre el Valor Añadido.

En su contestación, la DGT alude al artículo 7.10º de la Ley 37/1992 de 28 de diciembre (en adelante, "Ley del IVA") para detallar las operaciones no sujetas al IVA, entre las que cita textualmente, "*Las prestaciones de servicios a título gratuito a que se refiere el artículo 12, número 3º de esta Ley que sean obligatorias para el sujeto pasivo en virtud de normas jurídicas o convenios colectivos, incluso los servicios telegráficos y telefónicos prestados en régimen de franquicia.*".

En consecuencia, los servicios objetos de consulta no estarán sujetos al Impuesto sobre el Valor Añadido cuando sean obligatorios para su prestador y se realicen a título gratuito, entendido que se cumple este último requisito cuando el consultante no perciba cantidad alguna como contraprestación de sus servicios profesionales.

Este criterio fue alcanzado tras la publicación de la Ley 2/2017, de 21 de junio, de modificación de la Ley 1/1996, de 10 de enero, de asistencia jurídica gratuita, que modificó, con efectos 1 de enero de 2017 la Ley 106/1996 con el propósito de incrementar las garantías que nuestro ordenamiento jurídico ofrece en materia de justicia gratuita, tanto para los ciudadanos como para los profesionales.

De esta forma, la nueva regulación de la asistencia gratuita se fundamenta en dos principios:

- Su carácter obligatorio para los profesionales, abogados y procuradores, que deban realizar la prestación para dar cumplimiento al mandato contenido en el artículo 119 de la Constitución.
- La prestación será realizada a título gratuito por los referidos profesionales.

Por su parte, la nueva redacción del artículo 1 de la Ley 106/1996 dispone que *"El servicio de asistencia jurídica gratuita será obligatorio en los términos previstos en esta ley. Los Colegios profesionales podrán organizar el servicio y dispensar al colegiado cuando existan razones que lo justifiquen."*

Asimismo, el artículo 22 de la misma Ley refuerza el carácter gratuito de la operación de los profesionales obligados a su prestación al disponer que aquellos profesionales que presten el servicio obligatorio de justicia gratuita, tendrán derecho a una compensación que tendrá carácter de indemnización.

Desde el punto de vista de la Ley del IVA, el número 1º del apartado Tres del artículo 78 dispone que no se incluirán en la base imponible las cantidades percibidas por razón de indemnizaciones que, por su naturaleza y función, no constituyan contraprestación o compensación a las prestaciones de servicios sujetas al Impuesto.

Con base en lo anterior, la DGT concluye que, desde el 1 de enero de 2017, los abogados y procuradores que vayan a realizar sus prestaciones de servicios profesionales, recibirán determinadas cantidades de los Colegios profesionales cuya finalidad es compensar con carácter indemnizatorio su actuación. En este sentido *"Estas cantidades no constituyen, por tanto, la contraprestación de operación alguna sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido"*.

19. Dirección General de Tributos. Contestación nº V1707-17, de 30 junio de 2017.

Tipo impositivo aplicable al servicio de acceso a salas de fiesta y servicios relacionados al mismo.

En la presente contestación, la DGT se ha pronunciado sobre el tipo impositivo del IVA aplicable al servicio de acceso a salas de fiesta, baile y discotecas. La misma cuestión cuando se ofrezcan espectáculos en vivo y, en particular, una actuación de disc-jockey. Asimismo, también se ha manifestado sobre la tributación cuando con el servicio de acceso se ofrezca una consumición del servicio de bar en relación al siguiente supuesto de hecho:

La entidad consultante es una asociación que agrupa a diversas asociaciones de empresarios dedicados a las actividades de bar, bar musical, discoteca, café teatro, café concierto, sala de baile y sala de fiestas con espectáculos.

En primer lugar, la DGT viene a determinar el tipo impositivo en relación con los servicios de hostelería prestados en una discoteca. En este sentido, la DGT transcribe el artículo 91. Uno.2. 2º de la Ley del IVA el cual establece que se aplicará el tipo impositivo del 10 por ciento a las prestaciones de servicio siguientes:

"2.º Los servicios de hostelería, acampamento y balneario, los de restaurantes y, en general, el suministro de comidas y bebidas para consumir en el acto, incluso si se confeccionan previo encargo del destinatario."

La nueva redacción del citado artículo ha suprimido la aplicación del tipo impositivo general a los denominados servicios mixtos de hostelería.

De esta forma, los citados servicios pasan a tributar, en todo caso, al tipo impositivo reducido del 10 por ciento con independencia de que el servicio de hostelería se realice conjuntamente con una prestación de servicios recreativos de cualquier naturaleza, tales como espectáculos, actuaciones musicales, discoteca, salas de fiesta, salas de baile y karaoke.

En segundo lugar, la DGT viene a determinar el tipo impositivo aplicable en relación con el servicio de acceso a discotecas. Donde analiza primeramente la consideración o no de servicio accesorio, es decir, si se trata de dos o más prestaciones distintas o de una prestación única.

El TJUE en varias de sus sentencias, entre otras, 25 de febrero de 1999, Card Protection Plan Ltd (CPP), asunto C-349/96 ha manifestado que se trata de una prestación única, en particular, en el caso de que deba considerarse que uno o varios elementos constituyen la prestación principal, mientras que, a la inversa, uno o varios elementos deben ser considerados como una o varias prestaciones accesorias que comparten el tratamiento fiscal de la prestación principal.

En base a lo anterior, parece que el servicio de acceso a discotecas, salas de fiesta, salas de baile y establecimientos similares es independiente del servicio de hostelería, por lo que este servicio de acceso deberá tributar al tipo impositivo general del 21 por ciento.

No obstante, la redacción vigente desde el 29 de junio de 2017 del artículo 91.Uno.2.6º dispone que, será de aplicación el tipo impositivo del 10 por ciento a las prestaciones de servicios siguientes:

"6.º La entrada a bibliotecas, archivos y centros de documentación, museos, galerías de arte, pinacotecas, teatros, circos, festejos taurinos, conciertos, y a los demás espectáculos culturales en vivo."

En consecuencia, el servicio de acceso a discotecas, salas de fiesta, salas de baile y establecimientos similares cuando se ofrezcan de forma continuada o se celebren espectáculos culturales en directo tributará al tipo impositivo reducido del 10 por ciento.

La DGT continua su análisis señalando que la actuación de un disc-jockey en una discoteca tiene la consideración de espectáculo cultural en vivo, por lo que el servicio de acceso a salas de fiesta, baile y discotecas cuando se ofrezca dicha actuación pasará a estar gravada al tipo impositivo reducido del 10 por ciento.

Por último, en relación con la naturaleza del servicio de acceso a las referidas salas cuando la entrada incluya consumiciones del servicio de hostelería, debe tenerse en cuenta el artículo 70. Dos de la Ley del IVA que establece lo siguiente:

"Dos. Cuando en una misma operación y por precio único se entreguen bienes o se presten servicios de diversa naturaleza, incluso en los supuestos de transmisión de la totalidad o parte de un patrimonio empresarial, la base imponible correspondiente a cada uno de ellos se determinará en proporción al valor de mercado de los bienes entregados o de los servicios prestados.

Lo dispuesto en el párrafo anterior no se aplicará cuando dichos bienes o servicios constituyan el objeto de prestaciones accesorias de otra principal sujeta al impuesto."

Por tanto en la medida que el importe del pago exigido al cliente por el acceso a la sala se incluya además del pago anticipado de la consumición del servicio de hostelería también la contraprestación del propio servicio de acceso a la sala, que como se ha señalado es independiente del servicio de hostelería, será de aplicación lo establecido en el referido artículo 79.Dos de la Ley del IVA debiendo considerarse ambos servicios como independientes y cada parte de la base imponible tributará al tipo impositivo del IVA aplicable a cada uno de los referidos servicios.

IV. Country summaries

Asia Pacific

China

New supervision model for processing trade in pilot ports

On 13 July 2017, the General Administration of Customs (GAC) issued Circular [2017] No. 29, which introduces a new supervision model for processing trade in nine pilot ports of Tianjin, Shenyang, Nanjing, Hangzhou, Wuhan, Gongbei, Huangpu, Chongqing and Chengdu. Circular 29 became effective on 1 August 2017.

Highlights of Circular 29

- Under the new supervision model, each enterprise is treated as a single unit and the enterprise's processing trade manual is the main document for turnover control and cancellation of the processing trade materials. The manual can be set up based on the HS code of the enterprise's material code or the self-classified HS code;
- Enterprises can choose the cancellation period based on the production cycle. For enterprises whose cancellation period exceeds one year, the enterprise needs to declare to Customs on a yearly basis;
- For outsourced processing activities and factory transfers, enterprises are no longer required to submit the goods delivery list. Enterprises can declare the last month's carry-forward status to Customs before the 15th of each month;
- Enterprises can inform Customs voluntarily, by way of a declaration, of issues caused by incidental situations or discovered during self-inspection within the cancellation period.

Comment

The new supervision model offers more flexibility on operating process control to enterprises and simplifies compliance procedures for enterprises. However, it also poses higher standards on enterprises' internal controls on the design and management of the operating process. It also requires enterprises to improve their automation levels.

Indonesia

Director General of Customs and Excise issues amendment to regulation regarding guidelines on implementation of import of postal goods

Regulation of the Director General of Customs and Excise Number PER-09/BC/2017, regarding Amendment to Regulation of the Director General of Customs and Excise Number PER-02/BC/2017 regarding Guidelines on the Implementation of Import of Postal Goods, came into effect on 6 June 2017.

The amendments set out in the new Regulation are as follows:

1. Addition of a new article, Article 8A, regarding the submission of Consignment Notes by courier service providers for releasing postal goods in the form of letters from Customs Areas;
2. Addition of one new paragraph, paragraph (4), in Article 12 regarding the issuance of goods release approval and determination of tariff and customs values by Customs Working Units (SKP) based on the determined criteria;
3. Amendment to the provision of Article 11, namely by amending the provisions of paragraph (1) and paragraph (4) regarding selective inspection and physical inspection on postal goods, as well as adding one new paragraph, namely paragraph (4a), regarding suspicion of customs officials as the basis for the implementation of physical inspection of postal goods;
4. Amendment to Article 7 paragraph (7) regarding the use of a separate sub item for postal goods in the form of post cards, letters, documents, and certain postal goods sent through postal operators and letters sent through courier service providers;
5. Amendment to the title of part one of Chapter VI;
6. Addition of new articles, namely Article 26A, regarding the cancellation of Consignment Note, and Article 26B, regarding the cancellation of Special Goods Import Notification (PIBK);
7. Amendments to Attachment III, Attachment IV, and Attachment V to Regulation Number PER-02/BC/2017, to become as set out in Attachment I, Attachment II and Attachment III to this Regulation.

Malaysia

GST on repair charges under warranty claims

The Royal Malaysian Customs Department (RMCD) has made an announcement that from 1 July 2017, charges made by a local distributor to overseas manufacturers will no longer be subject to GST.

What scenarios are impacted?

The most common scenario would be the following:

- An overseas manufacturer supplies goods in Malaysia through a local distributor;
- The overseas manufacturer provides a warranty in relation to the goods sold to the local distributor;
- A customer makes a warranty claim and the local distributor incurs costs to repair the goods;
- The cost of repair is recharged by the local distributor to the overseas manufacturer with GST (based on the prevailing RMCD view) as it relates to work performed on goods in Malaysia;
- The overseas manufacturer is not entitled to register for GST in Malaysia and the GST becomes a cost.

The announcement is intended to alleviate the cost of the GST to the manufacturer and/or local distributor relating to the repair charges.

Application of concession

The concession is only available via application, and this must be made by the local distributor.

There are a number of complying conditions involved, including the fact that the goods must have formed part of the local distributor's business assets as trading stock and that there was no mark-up on the repair costs.

Minister's Relief 1/2017

Minister's Relief 1/2017 was issued by the Ministry of Finance (MoF) under Section 56(3) of the GST Act 2014. Suppliers are relieved from charging GST for services supplied under contracts with their customers that do not belong in Malaysia (subject to specific conditions) for the following categories of supplies:

- **Group 1: Handling or storage services**

This covers a specific list of supplies relating to handling and storage services that are supplied directly in connection with goods for export.

GST relief may also apply to other services (in addition to the above) that are subcontracted by the supplier to third parties – though subject to conditions.

- **Group 2: Services of manufacturing activities and activities in installation, repair, cleaning, restoration and modification of goods and certain activities specific to oil and gas industry, activities in construction, building and modifications of ship and aircraft**

This applies to the supply of services by a company licensed under section 65A of the Customs Act, 1967 or operating in a free zone, directly in connection with goods for export to an overseas customer that belongs in a country other than Malaysia that is outside Malaysia at the time the services are performed.

- **Group 3: Research & Development (R&D) services**
This is specific to the supply of services directly in connection with goods involved in R&D of a new product or the enhancement of an existing product to an overseas customer that belongs in a country other than Malaysia that is outside Malaysia at the time the services are performed.
- **Group 4: Supply of tools or machines, or services related to such tools or machines**

This applies to the supply of tools or machines and services directly in connection with such tools or machines relating to manufacturing goods that are to be exported to an overseas customer that belongs in a country other than Malaysia that is outside Malaysia at the time the services are performed.

For further details and Deloitte Malaysia's comment, see [GST Chat: July 2017](#).

Revised guides

The following RMCD guides have been amended; for further information and Deloitte Malaysia's comment, see [GST Chat: July 2017](#).

- General Guide as at 12 July 2017
- Guide on Insurance and Takaful as at 6 June 2017
- Guide on Transfer of Business as a Going Concern as at 21 March 2017
- Guide on Tourist Refund Scheme as at 6 June 2017
- Guide on Duty Free Shop (DFS) as at 15 June 2017.

GST Technical Committee meeting update

The GST Technical Committee was formed to resolve and bring clarity to various technical issues faced by businesses. The Committee, comprising various industry associations, professional bodies and senior officers of the RMCD, convened its meeting on 22 December 2016 to deal with several technical issues where

clarification was needed. The meeting minutes were circulated on 14 June 2017. Based on a review of the minutes, a number of issues remain unclear and remain to be addressed by the RMCD.

Issues raised include the below. For further detail, RMCD's responses, and Deloitte Malaysia's analysis, see [GST Chat: July 2017](#).

- Item 1: Licensed Manufacturing Warehouse (LMW)
- Item 2: Approved Trader Scheme (ATS)
- Items 3 and 4: Contract manufacturer's claim on material purchase price variance and inventory revaluation related to manufactured goods to export
- Item 5: Section 65(6) GSTA 2014
- Item 6: Issuance of tax invoice by a registered person for non-taxable supply
- Item 8: Removal of goods from a free zone to another free zone through Malaysia
- Item 9: New requirement for claiming ITC for goods exported
- Item 10: Post-importation adjustment.

GST (Provision of Information) Regulations 2017

Additional information is now available in relation to the 'Electronic Information System' (EIS) or more commonly called 'dongle' for collection of GST data.

In the latter part of June 2017, the GST (Provision of Information) Regulations 2017 were enacted and came into force on 1 July 2017.

The Regulations provide further guidance in relation to what 'device' means and the function of the software, such as receiving, transmitting, storing, and reporting of data. Furthermore, the Regulations establish the particulars required for a GST registered person to provide to the RMCD. In particular, details such as the address of the business premises including branches, and the accounting system used, or any other information as deemed required. Any changes to the business operation, such as an address or a replacement of an electronic machine, would require the business to immediately notify the RMCD of said changes.

Businesses that operate within the retail (hardware, grocery, bookstore and pharmacy), entertainment (any business providing the services of entertainment) and food and beverages (restaurants) industries are likely to be most affected by these Regulations. The RMCD will notify those impacted, and arrange an installation of the said device. Enrolled businesses are then required to store the device and maintain it during the course of business.

Comment

It is understood that upon coming into effect on 1 July 2017, the RMCD commenced implementation in phases, starting with the Klang Valley region and moving on to other areas. This was to be expected, as the RMCD had previously conducted pilot testing on the EIS in this region.

From the industries selected, it is clear that the focus is on those industries that operate in the cash economy and that would pose greater risks in relation to under-declared sales.

Impacted businesses are advised to comply as soon as possible when notified by the RMCD. This is to avoid business disruption and possible penalties imposed for failure to comply with the new requirements.

Tourism Tax

On 1 August 2017, through a notice published by the Attorney General's Chambers, the Second Minister of Finance, Datuk Seri Johari Bin Abdul Ghani stated that the Tourism Tax (TTx) would take effect on 1 September 2017. The registration provisions took effect on 1 August 2017. The Tourism Tax Regulations 2017 were also gazetted on 1 August 2017. The Orders covering the rate of tax and exemptions were gazetted on 23 August 2017.

Background

The Tourism Tax is a tax that will be collected by accommodation operators in Malaysia from 'tourists' on a per room per night basis. The tax will be a federal tax administered by the RMCD and is a new and separate tax to the existing GST and state-based tourism taxes.

The definitions of 'tourist', 'accommodation' and 'accommodation provider' for the purposes of the Tourism Tax are very broad and cover any person, any type of accommodation and all accommodation providers (regardless of whether that person is registered with the Ministry of Tourism and Culture). However, the Tourism Tax Act 2017 (TTx Act) allows for specific exemptions from being taxed and collecting the tax.

Tourism Tax portal

The RMCD has launched its Tourism Tax portal (MyTTx), which allows taxpayers to do the following:

1. Register for the Tourism Tax through an online application;
2. Access copies of the TTx Legislation, Regulations and Orders;

3. Access copies of the various forms and documentation including a sample copy of the TTx Return (TTx-03);
4. Access newly published RMCD guides in relation to the TTx that cover:
 - a. Registration;
 - b. General guidelines;
 - c. Guidelines on completing the various forms (i.e., returns, refunds and bad debt relief).

The Regulations contain some useful information relating to the process for registration, filing of returns, making of payments, and claiming of refunds and bad debt relief. They also contain sample copies of the registration form and the Tourism Tax Return (TTx- 03).

As the registration portal is now open, accommodation operators are required to complete the online registration through the portal. It is understood that operators currently registered with the Ministry of Tourism and Culture have been automatically registered; a number of operators have received registration confirmations despite not yet applying for registration. This is consistent with the powers granted to the Director General of the RMCD that allow him to register those providers already in the system.

For operators that have not yet registered or been notified by the RMCD of their registration, it is important to complete the registration as soon as possible. Failure to do so can result in a fine of up to MYR 30,000 or a compound of up to MYR 15,000.

Key exemptions

Some of the key exemptions include:

- Homestays and kampong stays that are approved and registered with the Ministry of Tourism and Culture;
- Accommodation premises provided to a person for education, training or welfare purposes;
- Operator operating accommodation with less than four rooms;
- Employer operating accommodation to accommodate employees;
- Rooms provided to Malaysian nationals and permanent residents.

RMCD sessions

The RMCD has commenced a national series of training and consultation sessions with operators. It is expected that these will be conducted in a similar fashion to those that took place when GST was introduced, with RMCD officers discussing key aspects of the tax and addressing operational and administrative issues.

South Korea

Foreign Exchange Transaction Law penalties strengthened

A new Foreign Exchange Transaction Law (FX Transaction Law) entered into force on 18 July 2017.

The law revision includes enhanced penalties for a breach of reporting duties required for FX transactions. In connection with Articles 16 and 18 of the FX Transaction Law, a penalty will be imposed on an entity if the entity does not report an offset trade or a third party payment to the Foreign Exchange Bank or the Bank of Korea; the penalty is 2% and 4% of the relevant violated amount respectively (previously 1% and 2%). The maximum penalty amount also has increased from KRW 50 million to KRW 100 million. A penalty may be reduced by up to 50% if certain criteria, as listed in the FX Transaction Law, are met (previously, 20%).

EMEA

EU

Changes in alcohol denaturing procedures for excise duty exemption

It is common for European Union Member States to levy excise duty on goods containing alcohol. However, when the alcohol is denatured and no longer suitable for human consumption, an exemption from excise duty may apply. Recently the European Commission published an amendment to the implementing regulation on the mutual recognition of procedures for the complete denaturing of alcohol for the purposes of this excise duty exemption. The amendment repeals the 2016 implementing regulation, in which a mutual procedure for denaturing alcohol was recorded. Due to the objection of a Member State that this denaturing procedure was open to misuse, evasion, avoidance or abuse, the Annex of Regulation (EC) 3199/93 has been replaced.

The Annex, with amended denaturing procedures, is published in Commission [Implementing Regulation \(EU\) 2017/1112](#) which applies as of 1 August 2017.

Implications

For companies that trade in alcoholic goods that are denatured, an exemption from excise duties may apply. This would depend upon which denaturing procedure is used for these goods and in which Member State the denaturing took place. Each

Member State has their own procedure to determine if alcohol is really denatured. The company could benefit from this exemption provided the correct procedure for the applicable Member State is used.

However, if a company already benefits from this excise duty exemption in a certain country by denaturing alcohol, but does not comply with the denaturing procedures of that country, the exemption may no longer apply and excise duties would be due.

Next steps

For companies that trade in (denatured) alcohol, it is important to check if a denaturing procedure is used for the goods and in which country this takes place. In the Annex of Implementing Regulation (EU) 2017/1112 the procedures and applicable countries are recorded. Also, national simplified procedure documents may be necessary to export these goods with exemption from excise duties.

Belgium

Government announces plan to introduce optional VAT on immovable letting

Immovable letting has been exempt from VAT in Belgium since the introduction of the VAT system. As part of the 2018 Budget and the Tax Reform initiatives, the Government has decided to introduce a regime allowing landlords to opt to apply VAT to the immovable letting of buildings used for professional (VAT taxable) purposes.

Under the current VAT legislation, immovable letting is exempt from VAT. There are a number of exceptions to this rule (*inter alia*, immovable finance leases, the letting of car parks, storage facilities, and immovable equipment). However, the standard letting of office or industrial buildings has always been VAT exempt. This VAT exemption blocks the recovery of upstream VAT incurred on construction and maintenance costs, and this VAT cost was reflected in the rental fee charged by the landlord.

In 1993, the Belgian VAT Code already provided for the possibility to apply VAT to immovable letting, but this regime had to be implemented by Royal Decree. Such Royal Decree was never executed in view of budgetary constraints, and the above mentioned possibility was dropped from the VAT Code in 1994. Since then, the question of the introduction of an (optional) VAT regime, as it exists in other EU Member States, was discussed from time to time, only to be subsequently dropped again due to fears of the negative budgetary impact.

The Government has formally announced, in a press release dated 3 August 2017, that a new optional regime for applying VAT on the immovable letting of buildings to professional users will be put in place. This decision aims to remedy the 'competitive handicap' of Belgian real estate operators, since they will be entitled to

recover the upstream VAT incurred on a property's construction and maintenance costs. According to the press release, the option will be available for contracts concluded as of 1 January 2018, and there will be specific measures to prevent the option being applied to existing contracts.

The regime's implementation will require a number of hurdles to be overcome, such as the scope and conditions for applying the option and the impact on existing agreements and on the VAT recapture rules. Further information on this major development for the Belgian real estate market will be available in the coming months.

VAT exemption for diplomats

From 1 August 2017, an electronic control system for the VAT exemption available to diplomats in Belgium will apply. New legislation abolishes the immediate exemption for covered transactions; instead, VAT will be applied to the transaction, and the diplomat will have to claim a refund of the VAT through an accredited company. This system should ensure greater legal certainty for vendors and retailers, and should reduce challenges by the tax authorities on the application of the exemption during VAT audits. There is a transition period until 31 December 2017, and the forms used to claim the immediate VAT exemption (Forms 450 and 451) will be abolished as from 1 January 2018.

In Belgium, covered transactions carried out by diplomatic missions, consular posts and their personnel in Belgium, as well as certain international organizations (for example, NATO and SHAPE) and their personnel in Belgium, generally are exempt from VAT. Under the previous regime, diplomatic missions, consular posts and their personnel in Belgium have had to complete Form 450 (for official use transactions) or Form 451 (for private use transactions) and deliver the form to the supplier to benefit from the VAT exemption (as provided in article 42, section 3, 1° or 2° of the VAT code).

Forms 450 and 451 will be abolished from 1 January 2018 for diplomatic missions, consular posts and their personnel. Other international organizations and their personnel, however, are excluded from the new e-system, as are certain operations for which an explicit validation by the relevant tax authorities is required (for example, purchase of a car, purchase of a new official building, etc.).

The electronic control system that applies as from 1 August 2017 will involve the use of electronic certificates (e-certificates) for specific goods and services listed by the authorities that are purchased in Belgium by diplomatic missions, consular posts and their personnel for private and official use. The e-certificates will enable the beneficiary to claim a refund of the VAT that will be charged on the initial sales transaction. A new threshold of EUR 125 (VAT exclusive) is provided for official use transactions (instead of EUR 123 in Form 450), and the threshold is EUR 50 (VAT exclusive) for private use transactions (instead of EUR 247 in Form 451).

A procedure will enable the recovery of VAT through an accredited company chosen by the beneficiary of the exemption. This company will be responsible for verifying that the conditions to obtain the exemption are fulfilled. Once verification is made, the accredited company will transfer the e-certificate to the seller and request the seller to transfer the VAT to their bank account. Credit notes based on the e-certificate received from the accredited company, therefore, must be issued by the seller in such cases. Finally, the accredited company will transfer to the beneficiary the amount of VAT previously paid to the seller.

In the past, the correct application of these VAT exemptions was often challenged during VAT audits. Under the new regime, the vendor should avoid potential challenges of the exemption by the tax authorities (and thus the potential obligation to pay additional VAT), since VAT will be charged on the relevant sales. In addition, the seller no longer will have to verify whether the conditions for obtaining the exemption have been fulfilled. The risks for vendors and retailers created by the former regime, therefore, will be mitigated.

Finland

Tax Account Online shut down permanently

The Tax Account Online service will be shut down permanently on 31 August 2017. Tax Account Online was replaced as the channel for e-filing and paying self-assessed taxes by the new e-service MyTax as of 1 January 2017. However, Tax Account Online was available in read-only mode in order to allow users to print out historical tax account statements and submitted returns. At the end of August, the service will be terminated completely and users no longer have access to these files.

Supreme Administrative Court ruling on VAT exemption of cargo services supplied at earlier stage in commercial chain

In *A Oy* (Case C-33/16), in response to a referral by the Supreme Administrative Court of Finland (SAC), the Court of Justice of the European Union ruled that:

1. Article 148(d) of the EU Principal VAT Directive must be interpreted as meaning that loading and unloading of cargo are services supplied for the direct needs of the cargo of the vessels referred to in Article 148(a).
2. In those circumstances, the answer to the second and third questions is that Article 148(d) of the Principal VAT Directive 2006/112 must be interpreted as meaning that, first, not only supplies of services concerning loading or unloading cargo onto or from a vessel covered by Article 148(a) which take place at the end of the commercial chain of such a service may be exempt, but also supplies of services made at an earlier stage, such as services supplied by a subcontractor to an economic operator which then re-invoices

them to a freight forwarder or transporter and, secondly, services for loading and unloading of cargo supplied to the holders of that cargo, such as the exporter or importer may also be exempt.

Following the CJEU's judgment, the SAC ruled that the loading and unloading of the cargo of vessels used for navigation on the high seas and for the purposes of a commercial activity are considered VAT exempt on the basis of article 71 (3) of the Finnish VAT Act (1501/1993) where A invoices the services carried out by its subcontractor to a forwarding or transport company, i.e., not directly to the ship owner.

SAC ruling on deductibility of costs relating to sale of shares

A Oy was a parent company that invoiced product development and administrative services to its daughter companies. The group of companies had decided to terminate its business activities in relation to which A Oy sold its shares in the daughter companies. The SAC had to decide whether A Oy was entitled to deduct the VAT included in purchases of specialist services it had acquired relating to the sale of the shares. It had been clarified that the costs had not been included in the sales price of the shares.

The SAC referred to the CJEU case *AB SKF* (Case C-29/08), and ruled, in accordance with the earlier Administrative Court ruling, that the costs had to be considered overhead costs and, by reference to the CJEU case *Abbey National* (Case C-408/98), were deductible as costs relating to the termination of business. With respect to specific corporate finance costs that A Oy had reported on its VAT return as reverse charged, the SAC required the tax administration, to which the case was returned to be finalized, to consider whether these costs would need to have been considered VAT exempt from the start, and not have been reported on the VAT return because of this.

Court rules again on VAT treatment of supplies via consignment stock

On 16 November 2016 the Federal Tax Court (BFH) issued a decision (V R 1/16) concluding that supplies made by a Dutch BV to its German customer from consignment stock do not qualify as intra-Community supplies and, therefore, are subject to VAT in Germany.

Facts

The case before the BFH involved a Dutch BV entrepreneur that sold goods to a German company, which the German company resold to its customers. The goods were supplied by the BV to the German company from consignment stock located in Germany, where the German customer was granted free access to the goods. The BV retained ownership of the consignment stock until the German customer had

provided to the BV, on a weekly basis, a list of the goods it had sold during the previous week. The German company then removed the listed goods from the consignment warehouse, and the BV issued an invoice for the goods to the German company.

The invoice price paid by the German customer to the BV for the goods was determined on the day the German customer resold the stock. The BV was obliged to leave the consignment stock in the warehouse in Germany for at least three weeks, after which the German company was entitled to return all or part of the inventory it had not resold to the BV.

BFH decision

The BFH concluded that the supplies made by the Dutch BV to the German customer from the call-off stock (i.e., where only one specific customer (here, the German company) may withdraw goods from the warehouse) located in Germany are subject to German VAT. Further, these shipments do not qualify as intra-Community supplies (which would be VAT-exempt), as this would require the customer to be known, through the existence of a binding purchase contract, at the time the goods were originally dispatched by the BV into Germany.

The BFH found that the customer could not be known at the time of the original dispatch, since it was not certain whether the German customer would keep the items, or was willing to pay for the items, until the goods were removed by the German company from the consignment stock. As such, a binding purchase contract was concluded only after the goods had been taken out of the storage for its own benefit by the German customer, because the customer was not obliged from the outset to purchase the goods sent to the warehouse by the Dutch entrepreneur. The German customer was obliged to pay for the goods only after it had removed the goods from the consignment warehouse.

Under German law, if the parties involved in a sale of goods agree, even based on a misunderstanding of the law, on consideration that does not include VAT, the agreed amount will be deemed to be inclusive of VAT. Since the BV had declared the sales in the Netherlands as tax-exempt intra-Community supplies and the German customer had declared corresponding intra-Community acquisitions in Germany, no VAT had been paid on the sale consideration. Accordingly, the BFH held that the basis for assessing VAT to the BV should be calculated by subtracting the VAT deemed to be included from the agreed price. With regard to the determination of the additional interest for late payment of the VAT actually incurred, the BFH stated that the same principles of law that govern the principal tax claim also apply to the interest, as this is an auxiliary tax claim.

Comment

In a decision dated 20 October 2016 (see [German and Legal News](#)), the BFH also ruled on the VAT treatment of supplies made via consignment stock. The BFH disagreed with the tax authorities' position regarding supplies via German consignment stock. According to the tax authorities, the supply of goods from other EU Member States via consignment stock located in Germany should be deemed to be an intra-Community supply of goods followed by a domestic supply by the supplier. The BFH concluded that a supply via a call-off stock should be considered a direct intra-Community supply only if the final customer is identified at the beginning of the transfer from the EU Member State of dispatch, and if a binding order existed on that date. It is irrelevant that the right to dispose of the goods was transferred in Germany.

The BFH has now confirmed the 2016 decision by holding that the customer cannot be determined if there is no binding purchase contract between the supplier and the customer at the time of the original dispatch. However, the BFH has left open the question of which conditions must be fulfilled to establish the existence of a binding purchase contract that identifies the customer at the beginning of the shipment.

The tax authorities must now apply the BFH decisions.

Greece

New reverse charge mechanism introduced and other recent changes to VAT rules

The Government enacted a law (Law 4484/2017) on 1 August 2017 that adopts the reverse charge mechanism found in article 199a of the EU Principal VAT Directive for certain domestic supplies of goods, reduces the VAT rate for certain goods and services, and makes other changes to the VAT code. Specific provisions of the new law and other recent changes to the VAT rules are discussed below.

Reverse charge

Article 39a of the VAT code (Special scheme for the payment of tax by the recipient of goods and services) is amended to introduce the reverse charge on domestic sales of mobile phones, console gaming devices, tablets and laptops, provided the purchaser is entitled to deduct the input VAT incurred. The VAT amount due on B2B domestic sales of these goods is not charged on the invoice issued by the supplier; instead, the invoice must indicate that "the purchaser is liable for the payment of VAT", and the purchaser must account for the both the payment of the VAT and the offsetting input credit through its books and returns.

The new reverse charge rules apply from 1 August 2017.

The Government's objective in introducing the EU Principal VAT Directive reverse charge provisions into Greek law is to adopt measures to prevent carousel fraud and general tax avoidance activities within the EU and globally.

It is expected that a ministerial decision will be issued to provide further clarifications and guidelines on the application of the reverse charge.

Other VAT changes

Refunds

The processing of VAT refunds of amounts up to EUR 10,000 per beneficiary in audit cases pending on 1 August 2017 is accelerated to facilitate and support business activities. Audit cases for which a temporary corrective tax assessment has not been issued are considered to be pending audit cases for these purposes.

Audits of refunds up to EUR 10,000 still may take place in a sample of cases selected through a decision issued by the Chief Officer of the Independent Authority of Public Revenue based on specific risk analysis criteria.

Rates

Annex III of the VAT code is amended to reclassify the following goods so that they are subject to the 13% VAT rate rather than the 24% rate, effective 1 July 2017:

- Certain cut flowers;
- Miscellaneous grains and seeds used for sowing; and
- Prepared foods used in animal feeding (except for prepared foods intended for pets).

The Ministry of Finance has not issued any additional guidance on the treatment of invoices already issued with the standard (24%) rate, especially with respect to B2B sales (namely, whether a credit invoice should be issued).

The following goods and services were added to Annex III under Law 4472 dated 19 May 2017, making such supplies subject to the lower 13% rate:

- Certain animals, i.e., horses (except race horses), mules, bovine animals, sheep and goats;
- Chickens, hens, ducks, geese, turkeys and guinea fowl to be used for human consumption;
- Live animals and birds to be used for human consumption, animals raised for fur production and insects to be used in crops in place of insecticides;
- Certain oil seeds for sowing;

- Straw, skin of unprocessed cereals, clover, livestock roots and similar livestock products;
- Residues and food waste used in animal feed, with certain exceptions;
- Fertilizers;
- Raw mastic (white or otherwise);
- Insecticides, rodenticides, fungicides, herbicides and similar products; and
- Services provided for agricultural production.

Separately, the following categories of goods have been amended:

- Fish: The exemption from the application of the reduced 13% VAT rate has been extended to liver, eggs, sperm, fins, heads, tails, crayfish, bladders and other edible fish;
- Goods to be used by the disabled: Typewriters and Braille writing frames for persons with limited sight, as well as wheelchairs and other vehicles used by the disabled are added to Annex III;
- Other flowers: Certain bulbs, onions, roots, flowers and roots, and other live plant cuttings have been added to Annex III;
- Catheters: The wording has been amended by adding the phrase 'catheters for human medical use' and removing certain types of catheters.

Other clarifications relating to the application of the reduced VAT rate on goods and services and the regulation of other issues arising under Law 4472/2017 were provided in Circular Pol. 1119/2017, dated 27 July 2017.

Commission sales of agricultural products

The VAT code is amended to provide that, in the case of commission sales of agricultural products on behalf of individual farmers, agricultural associations and legal entities/persons conducting only agricultural activities, where the relevant clearance is not issued on a monthly basis, the commission agent is liable for the payment of VAT.

Self-supplies

Law 4474/2017 amended the VAT code with respect to free of charge supplies of goods, effective 7 June 2017. Edible foods supplied to the Ministry of Education, Research and Religious Affairs or the Ministry of Labour, Social Insurance and Social Solidarity in the context of a humanitarian crisis, and that are to be further supplied free of charge to primary and secondary public education students are considered gifts that are exempt from the self-supply obligation (meaning that no VAT has to be remitted to the Greek State).

Italy

Application of voluntary regularization for penalties for violations linked to new quarterly e-reporting VAT obligations

Based on Resolution n° 104/E, dated 28 July 2017, taxpayers may benefit from the voluntary regularization (*Ravvedimento Operoso*) procedure in order to regularize the following violations:

- Omitted, incomplete or inaccurate e-submission of the quarterly communication of invoices and customs bills, subject to penalties ranging from EUR 2 per each invoice up to EUR 1,000 (reduced by half, in case of e-submission within 15 days from the deadline).
- Omitted, incomplete or inaccurate e-submission of the quarterly communication of the periodical VAT calculation data, subject to penalties ranging from EUR 500 EUR to EUR 2,000 EUR (reduced by half, in case of e-submission within 15 days from the deadline).

In this respect, the tax authorities released specific guidelines regarding the correct calculation of reduced penalties under the voluntary regularization.

Furthermore, with respect to omitted, incomplete or inaccurate e- submission of the quarterly communication of the periodical VAT calculation data, the tax authorities clarified the amending actions to be taken in order to regularize this violation, in particular:

- When the regularization is made before the submission of the annual VAT return, taxpayers shall: (1) pay penalties; and (2) e-submit the corrected quarterly communication of the periodical VAT calculation data;
- When the regularization is made with the submission of the annual VAT return (the annual VAT return reports the corrected periodical VAT calculation data), taxpayers will pay penalties only, without e-submitting the corrected quarterly communication of the periodical VAT calculation data;
- When the regularization is not made with the submission of the annual VAT return (the annual VAT return does not report the corrected periodical VAT calculation data), taxpayers must: (1) pay penalties for the omitted, incomplete or inaccurate e-submission of the quarterly communication of the periodical VAT calculation data; (2) pay penalties for irregular submission of the annual VAT return; (3) e-submit an integrative annual VAT return thus reporting the corrected periodical VAT calculation data.

Applications for repayment and remission of customs duties

In August, Customs issued Note No 84923 R.U., providing clarifications regarding applications for repayment and remission of customs duties.

In particular, it has been outlined that in the light of art. 172 of Reg. (EU) 2015/2447, applications can be submitted to Customs by the customs representative of the person that has paid or is liable to pay the customs duties (i.e., thus, not only by such person) and in this case the competent office shall check the specific power of representation granted to the customs representative for the repayment or remission as well as notifying the repayment or remission decision both to the customs representative and to the person represented by the representative.

Netherlands

Mandatory reverse charge rule for telecommunication services expected 1 September 2017

As covered in the [June 2017 edition of GITN](#), the Dutch State Secretary of Finance allowed taxable persons to immediately apply a VAT reverse charge mechanism to business to business (B2B) supplies of telecommunications services in the Netherlands between taxable persons carrying out such services as from 2 June 2017. It was announced that the optional reverse charge rule was to be followed by a mandatory reverse charge rule. It has now been announced that the mandatory reverse charge rule is to be expected to apply as from 1 September 2017 (or as soon as possible after that date).

Internet consultation on refinement of definition of 'medicine' for VAT purposes

On 17 July 2017 the Ministry of Finance launched an internet consultation on the proposal for a refinement of the definition of 'medicine' for the application of the reduced VAT rate.

Supreme Court

The direct reason for the refinement of the definition was the judgment of 11 November 2016 of the Supreme Court, which ruled that sunscreen lotions containing UVA and UVB filters and toothpaste containing fluoride qualify as medicines in the VAT definition of medicines, and are therefore subject to the reduced VAT rate of currently 6%.

The broad interpretation by the Supreme Court of the term 'medicine' also creates opportunities for other products to be subject to the 6% VAT rate. The purpose of the proposal is to end this broad interpretation.

Proposal

By refining the VAT legislation, as of 1 January 2018 the reduced VAT rate of 6% will only apply to products for which a marketing authorization has been issued as stipulated in the Dutch Medicines Act (*Geneesmiddelenwet*) or which are specifically

excluded therefrom. As of 1 January 2018 products that are currently subject to the reduced VAT rate of 6% due to their presentation, but which from the perspective of the Dutch Medicines Act and the European regulations for cosmetics, medicinal products and medical devices are not allowed to be introduced into circulation as medicines, will no longer be subject to this reduced VAT rate.

According to the Ministry of Finance the large majority of the products that currently qualify as medicines for VAT purposes will remain subject to the reduced VAT rate of 6%.

Internet consultation

The internet consultation was launched on 17 July 2017 and closed on 14 August 2017. The consultation was open to the public and sought the views of business, the public, and representative organizations.

Impact of proposal

The proposal aims to achieve clarification, legal certainty, and unambiguous VAT treatment of products qualifying as 'medicine' in relation to the current situation. By linking products to the marketing authorization as stipulated in the Dutch Medicines Act, cosmetic, cleansing, and care products such as sunscreen lotions and toothpastes containing fluoride and other pharmaceuticals for which an authorization as medical device has been issued, will no longer qualify as a medicine for VAT purposes.

Examples of these products are: certain (baby) creams; mouth wash; insect spray; anti-dandruff shampoo; certain products for hemorrhoids, acne, bladder inflammation, heartburn, gastrointestinal cramps, diarrhea, eczema, coughs, head lice, lime, sore throat, scars, fungal infections, colds, blocked nose, warts; and kidney dialysis concentrates. As of 1 January 2018 these products will probably no longer be subject to the reduced VAT rate.

As there is an internet consultation, it is not yet clear what the final version of the proposal will be.

The Supreme Court considers that the term 'medicine for VAT purposes' should be interpreted in accordance with the definition of the term 'medicine' in the Medicinal Products Directive, including a broad explanation of the presentation criterion on the basis of European case law.

By way of background, an earlier attempt to amend the law was not successful.

Poland

Amendments to VAT split payment mechanism

A new draft bill introducing the split payment mechanism was published recently. In general, the new bill incorporates the provisions of the previous version, with amendments proposed in the course of the public consultation phase. First, the entry into force of the mechanism was postponed until 1 April 2018 (initially 1 January 2018), as the Ministry of Finance decided that banks required more time to make changes in their computer systems, allowing both the financial institutions and taxpayers to prepare for the new regulations.

In addition, it has been decided to allow the split payment mechanism where only part of the liability is settled (previously the whole invoice amount must have been paid to utilize the scheme). Also, the deadline for release of the amounts included in the VAT account for other purposes has been shortened from 90 to 60 days, and if there is an application in the VAT return for the refund of an excess of input VAT to the special VAT account, the amount shall be transferred by the authorities within a non-extendible deadline of 25 days. Finally, it was stated in the bill that running a VAT account cannot trigger any additional bank charges.

As implementing the split payment mechanism is likely to be one of the elements of due diligence standards currently being developed by the Ministry of Finance (as discussed in the [July 2017 edition of GITN](#)), albeit optional, it may be widely applied in practice. Thus, it is recommended that taxpayers start to assess the impact of the proposed changes on their systems to secure their positions and ensure there is sufficient time to process amendments to their systems.

Mandatory bad debt relief for purchasers

The Ministry of Finance published recently a reminder concerning mandatory bad debt relief for purchasers.

Under the Polish VAT law, a taxpayer must correct input VAT recovered in the VAT return if the taxpayer did not settle the invoice within 150 days from the due date. Settlement of the invoice allows the purchaser to again include the respective input VAT amount in the VAT settlement for the period when the liability was paid. As of 1 January 2017, not complying with the obligation to decrease input VAT recovery in this respect may result in VAT sanctions on the taxpayer.

The Ministry of Finance has advised that they will now be focusing on verifying whether taxpayers comply with these obligations, in particular, when reviewing VAT settlements, they will investigate payment deadlines on the purchase side versus the dates of actual settlement of the liability. From this perspective, payment deadlines should be closely monitored to ensure input VAT is accordingly adjusted if necessary.

Accounting for reverse charge

There were changes to the VAT law concerning the methodology for input VAT recovery on reverse charge transactions implemented in Polish VAT law as of 1 January 2017.

To ensure VAT neutrality on such transactions, output VAT must be reported in the correct reporting period (as per the tax point rules) and not later than within three months from the month in which the tax point occurred. If the transaction is not properly reported, output VAT must be reported in the period when the tax point of the transaction occurred, whilst input VAT can only be recovered in the current return. If such transactions are not reported at all, the risk of VAT sanction arises.

The new provisions have increased the number of corrections in previous reporting periods submitted on a monthly basis. In the experience of Deloitte Poland, incorrect reporting of the reverse charge is now more easily identified by the tax authorities when reviewing the SAF-T files submitted by taxpayers, triggering increased attention by the authorities (in particular with respect to returns in which application for VAT refunds are made). As non-compliance can trigger penalties, review of the methodology of reverse charge transactions is recommended.

Tax point for continuous supplies

Under Polish VAT law, the tax point arises in general on the date of the supply of goods. However, for a supply for which subsequent payment deadlines have been agreed, the tax point arises at the end of each settlement period. The tax authorities have developed a practice that these provisions only apply to supplies of goods where particular deliveries cannot be separated. If it is possible to determine the dates of particular supplies, the authorities consider these to be single repetitive supplies and assign separate daily tax point dates to the particular deliveries.

Recently the Supreme Administrative Court issued a ruling in which the above approach of the authorities was challenged. In particular, the Court stated that the tax point provisions do not require the supplies to be of a continuous inseparable character; to benefit from the tax point recognition simplification it is sufficient if subsequent payment deadlines are agreed in relation to such deliveries.

This is a further court ruling allowing for application of the respective provisions to monthly supplies of goods, and can be considered as an element of a defense file if such an approach is challenged by the authorities in the course of verification of settlements.

Planned VAT rate changes

The Government plans in the coming months to increase the currently applicable 8% VAT rate with respect to certain medical related products. It is expected that the standard 23% VAT rate will apply to auxiliary medical equipment and equipment

that is not intended for personal use by persons with disabilities, as well as to non-pharmaceutical products normally used for the protection of health, disease prevention, and medical and veterinary purposes.

The above comes as a result of the Court of Justice of the European ruling of 4 June 2015 in a case against Poland, in which the CJEU stated that by implementing the lowered 8% VAT rate for certain medical equipment and pharmaceutical products, Poland violated the EU law (*Commission v Poland* (Case C-678/13)). The draft bill will be proposed by the end of the year.

Portugal

VAT exemption for acquisitions by non-EU-residents – tax free

Further to the implementation of the new system aimed at modernizing the procedures to control and validate the requirements for the VAT exemption applicable to the export of goods by a traveler who is a non-resident in the EU (tax free) – covered in the [March 2017](#) and [June 2017](#) editions of GITN – the Portuguese Tax and Customs Authorities (PTCA) have made available on their website the instructions and technical specifications for compliance with the requirements and conditions of electronic communications and the documents that should be presented by travelers to benefit from the VAT exemption.

In this context, on 31 July 2017, the PTCA published Circular Letter no. 30192 to clarify the new procedures to be adopted. The Circular Letter provides taxpayers more details regarding requirements for invoices, the electronic communication for certification on the PTCA's website, how to proceed in case of cancellation or replacement of such communications, how to report these operations on the VAT return, among other specifications.

Additionally, the Circular Letter summarizes how non-EU-residents should proceed to benefit from this VAT exemption, as well as the documentation needed to present to the PTCA for the certification of exportation.

Reverse charge for VAT due on import of goods

VAT return refund annex for suppliers updated

The new reverse charge mechanism for the VAT due on the import of goods (eliminating the associated financial impact) will come into effect on 1 September 2017 for the import of goods listed in Annex C of the VAT Code (similar to Annex V of the EU Principal VAT Directive) except for mineral oils, and as from 1 March 2018 for all other goods (including mineral oils). The State's Secretary for Tax Affairs has published Legislative Order no. 7/2017 to make the necessary additions to the guidelines to fill out the VAT refund annexes (both suppliers and clients annexes) to adapt them for the reverse charge mechanism.

As such, when the VAT import reverse charge mechanism applies, in the VAT refund annex related to suppliers, applicable for VAT refund requests, such VAT amount must be marked in the column *Prefixo* with the code 'IM'.

The new annexes will enter into force on 1 September 2017.

Online requests to apply for reverse charge regime

The tax authorities have released a new functionality, available on the *Portal das Finanças* website, called 'Imports – Option for payment of the VAT due through the periodical VAT return', whereby a taxpayer may submit a request to apply for the regime, in accordance with Articles 2 and 5 of Ordinance n 215/2017 of 20 July 2017.

This request can only be made online by following this path:

Servicos/entregar/Pedido/Importacoes – Opcao pagamento do imposto na DP de IVA, and no additional documentation will be required from the taxpayer. If the taxpayer is a resident entity required to have a Certified Accountant, the request should be made by such Certified Accountant.

To make the request, the EORI (Economic Operators Registration and Identification) number may be provided and the taxpayer must choose in which reporting period the new mechanism for import VAT payment will apply. To apply for this new mechanism as of 1 September 2017, a taxpayer must ensure that from that date onwards it will not benefit from the deferral of the payment of VAT on imports, and will not hold outstanding import VAT debts in favour of the tax authorities.

The tax authorities will reply to this request within five days, through the electronic mailbox VIA CTT.

Romania

VAT split payment

VAT split payment will apply in Romania from 1 October 2017, according to a draft Government Ordinance (GO) published by the Ministry of Public Finances (MFP) on 4 August 2017.

Taxable persons registered for VAT purposes will be required to open a separate bank account (the VAT account) to receive the VAT charged to customers and pay the VAT invoiced by suppliers.

The VAT split payment applies as follows:

- Opening of a bank account by taxable persons, including public institutions, registered for VAT purposes at the Treasury or at any bank. The IBAN will include the characters 'TVA'.

- Direct receipt in the VAT account of the VAT invoiced to clients for supplies of goods/services.
- This does not apply to payments in cash, cards or cash substitutes; however, the supplier must transfer the VAT amount into the VAT account within three working days.
- The amounts from the VAT account can be used to pay the VAT invoiced by suppliers and to pay the VAT due to the State Budget.
- The possibility of transferring amounts from VAT accounts to another (current) account by the holder only with the approval of the tax authorities (Agenția Națională de Administrare Fiscală (ANAF)). The draft GO does not provide for any deadline for such approval.
- Cash withdrawals from VAT account are prohibited.
- As of 1 January 2018, for debiting and crediting the VAT account, banks must also put in place an automatic/manual mechanism to verify that payments are made only between these accounts.

The draft GO includes fines for breaches of VAT obligations under this system – of up to 50% of the amount of VAT.

In the substantiation note of the GO the MFP states that: “This mechanism aims to increase the level of compliance of taxable persons by providing the financial resources for the payment of VAT due to the State budget, since the amounts collected from customers can no longer be used for other payments, but only for the VAT payable to suppliers or the State budget.”

For more information and Deloitte Romania’s comment on the proposal, see Deloitte Romania’s [Tax and Legal Weekly Alert: 07-11 August 2017](#).

Russia

Amendments to draft law regarding application of 0% VAT rate to exporters

Draft Law No. 113663-7 was approved by the State Duma of the Russian Federation in the first reading on 7 April 2017. The Government of the Russian Federation has prepared amendments to the Draft Law, under which it has been suggested that:

- It will be possible to apply a 0% VAT rate with respect to the supply of goods produced as a result of processing and goods produced with the use of foreign goods exported under the customs procedure of re-export, as well as with respect to transportation services related to these goods;

- A list of documents should be determined to confirm the application of the 0% VAT rate with respect to the supply of goods produced as a result of processing and goods produced with the use of foreign goods exported under the customs procedure of re-export;
- Taxpayers will have a right not to apply the 0% VAT rate with respect to the above operations.

The Draft Law is expected to come into force on 1 January 2018.

Draft law on VAT exemption for supplies of gold

The Government of the Russian Federation is considering a draft law on the introduction of an exemption from VAT for supplies of gold. The authors of the draft law (the State Duma Committee on Financial Markets) state that currently the application of VAT to supplies of gold brings to the budget less than RUB 100 million a year, whereas the introduction of an exemption will bring approximately RUB 2 billion, due to a predicted increase in supplies of gold (and a corresponding increase in the amount of profit tax).

Government to define list of services related to aircraft maintenance that are exempt from VAT

A draft law is under consideration by the State Duma under which the Government of the Russian Federation will be authorized to define the list of particular services related to aircraft maintenance services the supply of which is exempt from VAT.

Under the current provisions of the Tax Code of the Russian Federation, the supply of services rendered in Russian airports and the air area of the Russian Federation on aircraft maintenance, including air navigation services, are not subject to VAT.

In practice, there are disputes between the tax authorities and taxpayers with respect to what particular services should be treated as aircraft maintenance services not subject to VAT.

It is expected that the approval of the draft law will clarify the law.

Ministry of Finance clarifies VAT deduction on acquisition of property

The Ministry of Finance has clarified that the amounts of VAT charged to a taxpayer upon acquisition of real estate can be deducted in full regardless of the fact that the property will be used in VAT-able and non-VAT-able operations.

When the property is put into operation for a non-VAT-able purpose, the amounts of VAT deducted must be repaid to the budget within 10 years.

Right for Government to prohibit import of certain goods into Russia

Federal law of 29 July 2017 N 232-FZ, effective from 30 August 2017, introduces a right for the Government to prohibit the import of certain goods into Russia, as follows:

- Goods that were imported into the Eurasian Economic Union (EEU) under rates different from the rates established by the unified customs tariff of the EEU;
- Goods with regard to which an EEU Member State has an obligation on turnover and/or use of goods only in such Member State;
- Goods with regard to which an EEU member state applies unilateral tariff benefits and preferences, tariff quotas and/or prohibitions and restrictions that differ from the EEU law and/or Russian law;
- Goods with regard to which customs formalities are undertaken by importers using certain special simplifications that are provided only on the territory of one EEU Member State;
- Goods with regard to which unilateral tariff measures and/or prohibitions and restrictions are applied in Russia, if the importer was not compliant with such measures on the importation of the goods.

Restriction on importation of ozone depleting substances

Resolution of the Russian Government N 888 of 27 July 2017 has established a quota for the importation of ozone depleting substances into Russia, divided between importers that submit an application to *Rosprirodnadzor* (the Federal Service for Supervision of Use of Natural Resources). For importers that do not submit the relevant application and receive a quota, there is a prohibition on the importation of ozone depleting substances

The Resolution is effective from 8 August 2017.

South Africa

Safeguarding duties on certain flat hot-rolled steel products

Safeguarding duties were implemented on certain flat hot-rolled steel products, imported and originating from all countries, classifiable within the following tariff subheadings:

- 72.08
- 7211.14
- 7211.19

- 7225.30
- 7225.40
- 7225.99
- 7226.91
- 7266.99

Safeguarding duties of 12% were implemented, effective from 10 August 2017 up to and including 10 August 2018. The safeguarding duties will decrease to 10% from 11 August 2018 up to and including 10 August 2019.

United Kingdom

Use and enjoyment of telecoms services for VAT purposes

It was announced in the Spring Budget that the VAT use and enjoyment place of supply provisions for telecommunications services would be amended so that they no longer apply to such services when they are provided to a person who is not a 'relevant business person'. The VAT (Place of Supply of Services) (Telecommunications Services) Order 2017, which implements this amendment, has now been laid before the House of Commons.

The only material change from the draft Order published in May is that the new provisions will come into force from 1 November rather than 1 August.

Senior Accounting Officer 'main duty' decision: Greater clarity on 'reasonable steps'

The First-tier Tribunal has allowed an appeal against a Senior Accounting Office (SAO) main duty penalty for financial years 2012 and 2013 where the SAO was the finance director of a privately owned group. The tax authorities (HMRC) had imposed the penalties on the previous SAO of the group as a result of an error correction notice filed by advisors in 2014 in relation to VAT returns, estimating an overall net error of GBP 1.36m. The Tribunal found that HMRC had not established that the SAO failed to meet his main duty, although did agree that there were not 'appropriate tax accounting arrangements' in place. HMRC had relied on the absence of selective or 'thematic' testing to conclude that there had been a main duty failure.

The Tribunal cited several activities undertaken by the SAO that were part of taking 'reasonable steps'. These included:

- A board approved tax policy;
- A tax risk register;

- Documentation of processes (although it was noted that formal documentation was desirable rather than always required);
- Appropriately qualified and trained team members;
- Assurance in the form of audits and advice from external advisors;
- Engagement with HMRC's VAT specialists.

Consideration was given to the size and complexity of the business, and the SAO's access to and control over resources to undertake such activities. The Tribunal found that, although the SAO may not have undertaken specific tax testing, his approach and the activities that he evidenced were proportionate to the business and that 'one size does not fit all' when it comes to approaching 'reasonable steps'. The judge did note, however, that more would be expected of an FD of a publicly quoted group, so such groups should assume that such testing would be expected to be undertaken in relation to their tax risks.

Finally, the Tribunal expressed some concerns over HMRC's approach to the case, notably the handling of confidential taxpayer information where one taxpayer (the SAO) would reasonably be expected to have access to another's (the company's) information to respond to the penalties imposed.

Making Tax Digital: VAT takes the lead

Making Tax Digital (MTD) is the Government's proposal to introduce a system of digital tax accounts for use by taxpayers. On 13 July, the Government announced a new timetable for the application of MTD. Businesses will be required to provide their VAT information to the UK tax authorities through MTD software with effect from April 2019, but will not be required to maintain and provide digital records for other taxes until at least 2020. The normal timeframe for submitting quarterly VAT returns should not change under MTD. The tax authorities are currently piloting MTD services, and more information regarding requirements will become available in due course.

European Union (Withdrawal) Bill

The European Union (Withdrawal) Bill has been published. This is intended to repeal the European Communities Act 1972, and will seek to address some of the consequences of that repeal. Amongst other things, if enacted, the Bill sets out that courts will be unable to make any referrals to the Court of Justice of the European Union after the UK leaves the EU, and will not be bound by subsequent CJEU decisions (although they may take them into account if they think it appropriate).

Further detail on this is also provided in a position paper published by the Department for Exiting the European Union, which suggests that it may be appropriate for CJEU proceedings (where considerable time and resources have been invested) to continue to judgment see [Ongoing Union judicial and administrative proceedings – position paper](#).

Future customs arrangements

The Government has published [Future customs arrangements: a future partnership paper](#), in which it sets out its aspirations to facilitate the 'most frictionless trade possible' between the UK and the EU after the UK leaves the EU. It sets out two broad approaches that might be adopted. The UK could align its approach with the EU so as to avoid the need for a customs border (for example, by mirroring the EU's requirements for imports destined for the EU). Alternatively, a highly streamlined customs arrangement could be developed, including new technology-based solutions (such as the new Customs Declaration Service scheduled for January 2019). An interim period for implementing the customs arrangements is considered desirable, and discussions with affected businesses will continue ahead of the publication of a Customs Bill in the autumn.

Eurasian Economic Union

Decrease of import customs duty rates according to Russia's WTO obligations

Decision of the Board of Eurasian Economic Commission of 23 June 2017 N 42 decreases import customs duty rates for certain types of juices, plastic goods, tires, clothes, freezing plants, and vehicles according to Russia's World Trade Organization obligations. The Decision provides for a gradual decrease of import customs duty rates for the said goods. Firstly, import customs duty rates will be decreased from 1 September 2017 to 31 December 2017. After 31 December 2017 there will be a further decrease of import customs duty rates for the said goods.

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

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

Atentamente,
Deloitte Legal

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

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

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

Deloitte Legal