



Diciembre 2017
Boletín de IVA

Deloitte Legal
Departamento de IVA, Aduanas e Impuestos
Especiales

Índice de contenido

I. Normativa

1. Orden HFP/1159/2017, de 28 de noviembre, por la que se desarrollan para el año 2018 el método de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el régimen simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido.
2. Lista de monedas que se consideran oro de inversión a efectos del régimen especial del oro de inversión.
3. Real Decreto-ley 20/2017, de 29 de diciembre, por el que se prorrogan y aprueban diversas medidas tributarias y otras medidas urgentes en materia social.
4. Ley 10/2017, de 28 de diciembre, por la que se modifica la Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco.
5. Real Decreto 1072/2017, de 29 de diciembre, por el que se modifica el Reglamento general sancionador tributario, aprobado por el Real Decreto 2063/2004, de 15 de octubre.
6. Real Decreto 1075/2017, de 29 de diciembre, 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.
7. Orden HFP/1247/2017, de 20 de diciembre, por la que se modifican la Orden HAC/3625/2003, de 23 de diciembre, por la que se aprueba el modelo 309 de declaración-liquidación no periódica del Impuesto sobre el Valor Añadido, y la Orden EHA/3695/2007, de 13 de diciembre, por la que se aprueba el modelo 030 de declaración censal de alta en el censo de obligados tributarios, cambio de domicilio y/o variación de datos personales, que pueden utilizar las personas físicas, se determinan el lugar y forma de presentación del mismo, así como otra normativa tributaria.

8. Orden HFP/1307/2017, de 29 de diciembre, por la que se modifican la Orden EHA/1274/2007, de 26 de abril, por la que se aprueban los modelos 036 de declaración censal de alta, modificación y baja en el censo de empresarios, profesionales y retenedores y 037 declaración censal simplificada de alta, modificación y baja en el censo de empresarios, profesionales y retenedores, la Orden EHA/3434/2007, de 23 de noviembre, por la que se aprueban los modelos 322 de autoliquidación mensual, modelo individual, y 353 de autoliquidación mensual, modelo agregado, y la Orden EHA/3786/2008, de 29 de diciembre, por la que se aprueba el modelo 303 impuesto sobre el valor añadido, autoliquidación.

9. Modernización del IVA con vistas al comercio electrónico transfronterizo entre empresas y consumidores:

Directiva (UE) 2017/2455 del Consejo por la que se modifican la Directiva 2006/112/CE y la Directiva 2009/132/CE en lo referente a determinadas obligaciones respecto del impuesto sobre el valor añadido para las prestaciones de servicios y las ventas a distancia de bienes.

Reglamento de ejecución (UE) 2017/2459 del Consejo por el que se modifica el Reglamento de Ejecución (UE) nº 282/2011 por el que se establecen disposiciones de aplicación de la Directiva 2006/112/CE relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido.

Reglamento (UE) 2017/2454 del Consejo por el que se modifica el Reglamento (UE) nº 904/2010 relativo a la cooperación administrativa y la lucha contra el fraude en el ámbito del impuesto sobre el valor añadido.

10. Propuesta de Directiva del Consejo por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, en lo que se refiere a la obligación de respetar un tipo normal mínimo.

II. Jurisprudencia

1. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 9 de noviembre de 2017. Asunto C-552/16 (Wind Inovation 1).
2. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 9 de noviembre de 2017. Asunto C-499/16 (AZ).
3. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 15 de noviembre de 2017. Asuntos acumulados C-374/16 y C-375/16 (Geissel-Butin).

4. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 15 de noviembre de 2017. Asunto C-507/16 (Entertainment Bulgaria System).
5. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 16 de noviembre de 2017. Asunto C-308/16 (Kozuba Premium Selection).
6. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 22 de noviembre de 2017. Asunto C-251/16 (Cussens y otros).
7. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 23 de noviembre de 2017. Asunto C-246/16 (Di Maura).

III. Doctrina Administrativa

1. Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución 4893/2011, de 23 de octubre de 2017.
2. Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución 2226/2014, de 22 de noviembre de 2017.
3. Tribunal Económico-Administrativo Central. Resoluciones 2789/2014 y 4623/2014, de 22 de noviembre de 2017.
4. Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución 4798/2014, de 22 de noviembre de 2017.
5. Dirección General de Tributos. Contestación nº V2457-17, de 3 de octubre de 2017.
6. Dirección General de Tributos. Contestación nº V2462-17, de 3 de octubre de 2017.
7. Dirección General de Tributos. Contestación nº V2549-17, de 9 de octubre de 2017.
8. Dirección General de Tributos. Contestación nº V2628-17, de 13 de octubre de 2017.
9. Dirección General de Tributos. Contestación nº V2630-17, de 16 de octubre de 2017.
10. Dirección General de Tributos. Contestación nº V2691-17, de 23 de octubre de 2017.
11. Dirección General de Tributos. Contestación nº V2692-17, de 23 de octubre de 2017.

- | | |
|--|-------|
| 12. Dirección General de Tributos. Contestación nº V2752-17, de octubre de 2017. | 25 de |
| 13. Dirección General de Tributos. Contestación nº V2799-17, de octubre de 2017. | 30 de |
| 14. Dirección General de Tributos. Contestación nº V2801-17, de octubre de 2017. | 30 de |

IV. Country Summaries

Asia Pacific

India

There is an update on GST developments, following the introduction of GST in July 2017.

The mid-term review of the Foreign Trade Policy 2015-20 has been released by the Government. It will remain in force until 31 March 2020.

A recent case has considered whether the education cess and higher education cess paid with excise duty are also liable to be refunded with central excise duty where the excise duty was exempted from levy via exemption notifications.

Malaysia

Budget 2018, released on 27 October 2017, included a number of GST-specific developments.

Royal Malaysian Customs Department guides have been amended and public rulings have been issued.

EMEA

European Union

The European Commission has proposed new tools to combat VAT fraud.

The European Council has adopted new rules on VAT on electronic commerce.

Germany

The CJEU has ruled that the German VAT invoicing rules are too restrictive.

Hungary

The VAT rates for certain goods and services will change from 1 January 2018.

A new tax, the tourism development contribution, has been introduced, with effect from 1 January 2018.

Based on publicly available draft legislation, from 1 July 2018, taxpayers issuing invoices using invoicing software will be obliged to provide real-time data to the tax authorities.

Latvia

A new reduced VAT rate will apply to certain supplies made from 1 January 2018 until 31 December 2020.

The Netherlands

The 2018 Tax Plan has been adopted by the House of Representatives.

The Supreme Court has ruled that there was no abuse of law with respect to a foundation that operates a sports complex.

VAT on bad debts must be reclaimed in due time.

Russia

Foreign providers of e-services will be required to pay VAT themselves on B2B supplies of e- services.

A zero VAT rate for the re-export of goods is introduced.

There will be an option not to apply the zero VAT rate to certain transactions.

A 'tax-free' system has been introduced.

South Africa

The general rate of customs duty for certain commodities has been increased.

A rebate provision has been implemented for greenhouses of iron or non-alloy steel.

Ukraine

There are changes to the VAT exemption rules for goods imported by individuals.

Parliament has extended the list of imported goods eligible for installment payment of VAT.

Importation into Ukraine of new or used vehicles powered solely by one or two electric engines will be temporarily exempt from VAT and excise tax.

There are tax incentives in support of cinematographic activities.

Customs 'single window' implementation is underway.

The National Bank of Ukraine has simplified the procedure for making advance payments in foreign currency for imported goods.

United Kingdom

The tax authorities' policy change on the VAT treatment of pension fund management by insurers has been deferred.

I. Normativa

- 1. Orden HFP/1159/2017, de 28 de noviembre, por la que se desarrollan para el año 2018 el método de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el régimen simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido.**

Esta Orden, en lo relativo al IVA y respecto del año 2018, mantiene el mismo contenido, en cuanto al importe de los módulos y las instrucciones para su aplicación, que el previsto en la Orden HFP/1823/2016, de 25 de noviembre, por la que se desarrollan para el año 2017 el método de estimación objetiva del IRPF y el régimen simplificado del IVA.

- 2. Lista de monedas que se consideran oro de inversión a efectos del régimen especial del oro de inversión.**

La lista publicada en el Diario Oficial de la Unión Europea de 11-11-2017 (C 381), viene a recoger aquellas monedas de oro que, durante el año 2018, se consideran oro de inversión a efectos del régimen especial aplicable al oro de inversión contemplado en los artículos 140 y siguientes de la Ley 37/1992 del IVA.

- 3. Real Decreto-ley 20/2017, de 29 de diciembre, por el que se prorrogan y aprueban diversas medidas tributarias y otras medidas urgentes en materia social.**

Con fecha 30 de diciembre de 2017 se ha publicado en el Boletín Oficial del Estado el Real Decreto-ley 20/2017, de 29 de diciembre, por el que se prorrogan y aprueban diversas medidas tributarias y otras medidas urgentes en materia social.

En relación con el IVA, el artículo 3 de dicho Real Decreto-ley contempla el mantenimiento para el año 2018 de los mismos límites o magnitudes, tanto de volumen de ingresos como de volumen de compras y servicios, que delimitan la aplicación del régimen especial simplificado y el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca en el IVA, al igual que en los ejercicios 2016 y 2017, es decir, dichos límites quedan fijados en 250.000 euros para 2018.

Asimismo, como consecuencia de las prórrogas que se introducen en los límites excluyentes del régimen simplificado y del régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca del IVA, la disposición transitoria única de este Real Decreto-ley fija un nuevo plazo para presentar las renunciaciones o revocaciones a los citados regímenes especiales, que será de un mes a partir del día siguiente al de la publicación de aquel.

4. Ley 10/2017, de 28 de diciembre, por la que se modifica la Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco.

Con fecha 29 de diciembre de 2017 se ha publicado en el Boletín Oficial del Estado la Ley 10/2017, de 28 de diciembre, por la que se modifica la Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, que entró en vigor el 30 de diciembre de 2017.

Entre las medidas incorporadas al Concierto Económico, en relación con el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), destaca la actualización de la cifra umbral del volumen de operaciones que delimita la competencia entre las administraciones para exigir el IVA, que pasa de 7 a 10 millones.

5. Real Decreto 1072/2017, de 29 de diciembre, por el que se modifica el Reglamento general sancionador tributario, aprobado por el Real Decreto 2063/2004, de 15 de octubre.

Por lo que al IVA se refiere, se modifica el Reglamento sancionador a los efectos de regular la infracción derivada del retraso en la obligación de llevar los libros registros del IVA a través de la Sede Electrónica de la AEAT (conocido como Suministro Inmediato de Información –SII-). A estos efectos:

- Se define qué se considera retraso en la llevanza electrónica de los libros registros para que se cometa la infracción, con el objeto de diferenciar esta conducta de la omisión contemplada legalmente.
- Se especifica que únicamente será aplicable la multa proporcional del 0,5 por ciento en los supuestos relativos a los Libros Registros de facturas expedidas y recibidas.
- Se determina igualmente qué se entiende por importe de la factura, especificando además la forma de aplicar la sanción en sus importes mínimos y máximo trimestral.
- Finalmente, se aclara que los retrasos relativos a los Libros Registros de bienes de inversión y de determinadas operaciones intracomunitarias se sancionarán con una multa fija de 150 euros por registro.

6. Real Decreto 1075/2017, de 29 de diciembre, 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 30 de diciembre de 2017 se ha publicado en el Boletín Oficial del Estado el Real Decreto 1075/2017, de 29 de diciembre, 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 realizados por este Real Decreto que entrarán en vigor el día 1 de enero de 2018.

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 aclara que, en el procedimiento general para la realización de asientos resúmenes, las facturas deben haberse expedido en igual fecha, sin perjuicio de que el devengo de las operaciones se haya producido dentro de un mismo mes natural.
- Se establece que, en las operaciones acogidas al régimen especial de los bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección y al régimen especial de las agencias de viajes, debe anotarse en los libros registros el importe total de la operación.
- También 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. Igualmente, se precisa que el plazo de remisión quedará referenciado a la fecha en que se haya realizado la operación que no estuvo sujeta al IVA por la que se hubiera debido expedir factura, y al propio plazo de su expedición o, en su caso, de su registro contable, cuando se trate de facturas rectificativas.
- 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 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.
- Se establece que, a partir de 1 de enero de 2018, será obligatorio el sistema electrónico de reembolso previsto en el procedimiento de devolución a viajeros, aunque transitoriamente, hasta el 1 de enero de 2019, también podrá utilizarse la factura expedida por el proveedor.

- Por último, para dar cumplimiento a la Sentencia del Tribunal Supremo 418/2016, de 9 de febrero de 2016, que declaró nula por discriminatoria la regulación contenida en el RIVA para el ejercicio de la opción para acogerse al régimen de diferimiento del Impuesto en la importación, por excluir de su ejercicio a los sujetos que tributan exclusivamente ante una Administración tributaria Foral, se incluye a estos contribuyentes y se regula el procedimiento para el ejercicio de la citada opción.

Por otra parte, con carácter general, se establece que los mencionados sujetos pasivos podrán optar al régimen de diferimiento del Impuesto a la importación durante el mes de noviembre del año anterior al que deba surtir efecto. No obstante, para permitir que estos sujetos pasivos que tributan exclusivamente ante una Administración tributaria Foral puedan optar para su aplicación en el año 2018 fuera del plazo general, se establece que podrán ejercer dicha opción para las cuotas liquidadas por la Aduana correspondientes al periodo del mes de febrero de 2018 y siguientes, hasta el día 15 de enero de 2018.

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.
- Por otra parte, se actualiza el régimen de facturación de determinadas prestaciones de servicios en cuya realización intervienen agencias de viajes en nombre y por cuenta de otros empresarios o profesionales, para incluir nuevos servicios a los que será aplicable este procedimiento especial de facturación.

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, limpieza, 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).

7. Orden HFP/1247/2017, de 20 de diciembre, por la que se modifican la Orden HAC/3625/2003, de 23 de diciembre, por la que se aprueba el modelo 309 de declaración-liquidación no periódica del Impuesto sobre el Valor Añadido, y la Orden EHA/3695/2007, de 13 de diciembre, por la que se aprueba el modelo 030 de declaración censal de alta en el censo de obligados tributarios, cambio de domicilio y/o variación de datos personales, que pueden utilizar las personas físicas, se determinan el lugar y forma de presentación del mismo, así como otra normativa tributaria.

Esta Orden realiza determinadas modificaciones en la declaración-liquidación no periódica, modelo 309 y en la declaración censal, modelo 030.

Dichas modificaciones podemos concretarlas de la siguiente forma:

A) Modelo 309. *Declaración-liquidación no periódica del IVA.*

Se aprueba un nuevo modelo de declaración-liquidación en el que se realizan las siguientes modificaciones: i) la inclusión en los datos identificativos del transmitente de medios de transporte nuevos, del número de identificación fiscal a efectos del IVA, y ii) la identificación del adjudicatario, que tenga la condición de empresario o profesional, en los procedimientos administrativos o judiciales de ejecución forzosa a que se refiere la disposición adicional sexta de la Ley del IVA.

El modelo aprobado será utilizado para presentar las autoliquidaciones correspondientes al ejercicio 2018 y siguientes.

B) Modelo 030. *Declaración censal.*

Se aprueba un nuevo modelo de declaración censal en el que se introduce un apartado específico de datos de teléfonos y direcciones electrónicas para recibir avisos de carácter meramente informativos de

la Agencia Estatal de Administración Tributaria. La cumplimentación de este nuevo apartado implica la concesión de la autorización para recibir los mencionados avisos informativos.

Las modificaciones aprobadas estarán disponibles a partir del 5 de abril de 2018.

- 8. Orden HFP/1307/2017, de 29 de diciembre, por la que se modifican la Orden EHA/1274/2007, de 26 de abril, por la que se aprueban los modelos 036 de declaración censal de alta, modificación y baja en el censo de empresarios, profesionales y retenedores y 037 declaración censal simplificada de alta, modificación y baja en el censo de empresarios, profesionales y retenedores, la Orden EHA/3434/2007, de 23 de noviembre, por la que se aprueban los modelos 322 de autoliquidación mensual, modelo individual, y 353 de autoliquidación mensual, modelo agregado, y la Orden EHA/3786/2008, de 29 de diciembre, por la que se aprueba el modelo 303 impuesto sobre el valor añadido, autoliquidación.**

Esta Orden realiza determinadas modificaciones en las declaraciones-liquidaciones periódicas, modelos 303 y 322, y en las declaraciones censales, modelos 036 y 037.

Dichas modificaciones podemos concretarlas de la siguiente forma:

A) Modelo 303. Autoliquidación.

Se aprueba un nuevo modelo de declaración-liquidación en el que se realizan las siguientes modificaciones: i) se incluye en el modelo una marca específica para poder identificar al colectivo de sujetos pasivos que tributan exclusivamente ante una Administración tributaria Foral, en relación con el diferimiento del IVA en la importación, para que puedan ingresar en la Administración tributaria estatal únicamente el IVA liquidado por las Aduanas en las operaciones de importación, ii) se incluye una marca especial en el modelo que permita identificar a aquellos sujetos pasivos que voluntariamente lleven los Libros Registro del IVA a través de la Sede electrónica de la AEAT, y iii) se modifica la denominación del modelo para hacer referencia inequívoca al mecanismo de diferimiento del IVA en la importación previamente liquidado por la Aduana.

El nuevo modelo de autoliquidación se utilizará a partir del periodo de liquidación correspondiente a febrero de 2018.

B) Modelo 322. *Grupo de entidades. Modelo individual. Autoliquidación mensual.*

Se aprueba un nuevo modelo de declaración-liquidación en el que se realizan las siguientes modificaciones: i) se incluye en el modelo una marca específica para poder identificar al colectivo de sujetos pasivos que tributan exclusivamente ante una Administración tributaria Foral, en relación con el diferimiento del IVA en la importación, para que puedan ingresar en la Administración tributaria estatal únicamente el IVA liquidado por las Aduanas en las operaciones de importación, y ii) se modifica la denominación del modelo para hacer referencia inequívoca al mecanismo de diferimiento del IVA en la importación previamente liquidado por la Aduana.

El nuevo modelo de autoliquidación se utilizará a partir del periodo de liquidación correspondiente a febrero de 2018.

C) Modelos 036 y 037. *Declaraciones censales.*

Se realizan las siguientes modificaciones que entrarán en vigor el 1 de julio de 2018:

- En el modelo 036, se incluyen casillas específicas para que los sujetos pasivos que tributen exclusivamente ante una Administración tributaria Foral ejerciten la opción por el diferimiento del IVA en la importación previamente liquidado por la Aduana.

Dado que esta modificación no estará disponible hasta el 1 de julio de 2018, se previó en la Orden que dicha opción se ejercitase transitoriamente mediante la presentación de un escrito a través del registro electrónico de la AEAT, hasta el pasado 15 de enero de 2018.

- En ambos modelos i) se habilitan campos específicos para poder comunicar los sucesores en la declaración de baja del Censo de Empresarios, Profesionales y Retenedores, en caso de fallecimiento de personas físicas o disolución de sociedades, y ii) se modifica el apartado específico de datos de teléfonos y direcciones electrónicas para recibir avisos de carácter meramente informativos de la AEAT. La cumplimentación de este nuevo apartado implica la concesión de la autorización para recibir los mencionados avisos informativos.

9. Modernización del IVA con vistas al comercio electrónico transfronterizo entre empresas y consumidores:

Directiva (UE) 2017/2455 del Consejo por la que se modifican la Directiva 2006/112/CE y la Directiva 2009/132/CE en lo referente a determinadas obligaciones respecto del impuesto sobre el valor añadido para las prestaciones de servicios y las ventas a distancia de bienes.

Reglamento de ejecución (UE) 2017/2459 del Consejo por el que se modifica el Reglamento de Ejecución (UE) nº 282/2011 por el que se establecen disposiciones de aplicación de la Directiva 2006/112/CE relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido.

Reglamento (UE) 2017/2454 del Consejo por el que se modifica el Reglamento (UE) nº 904/2010 relativo a la cooperación administrativa y la lucha contra el fraude en el ámbito del impuesto sobre el valor añadido.

Con fecha de 29 de diciembre de 2017 se han publicado en el Diario Oficial de la Unión Europea las citadas Directiva y Reglamentos. Dichas disposiciones contienen diversas normas cuya entrada en vigor está prevista: unas para el 1 de enero de 2019 y otras para el 1 de enero de 2021.

A. Normas con entrada en vigor el 1 de enero de 2019.

Se realizan las siguientes modificaciones relativas a los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión o televisión y los servicios prestados por vía electrónica:

- Para los empresarios o profesionales establecidos en un solo Estado miembro que presten estos servicios a consumidores finales de otros Estados miembros, se establece un umbral anual de 10.000 € por debajo del cual los servicios tributarán en el Estado miembro de origen, salvo opción por tributar en el Estado miembro de destino.
- En relación con los regímenes especiales aplicables a dichos servicios se establece que i) la facturación seguirá las reglas del Estado miembro de identificación; ii) los empresarios no establecidos en la Unión Europea (UE), pero registrados a efectos del IVA en algún Estado miembro, pueden hacer uso del régimen especial correspondiente (régimen exterior a la Unión).

- En el Reglamento de ejecución (UE) nº 282/2011, se establece una regla en materia de prueba del lugar de establecimiento del cliente para prestadores de dichos servicios, cuyo importe anual no supere los 100.000 €.

B. *Normas con entrada en vigor el 1 de enero de 2021.*

a) Normas generales:

- Se definen los conceptos de ventas intracomunitarias a distancia de bienes y de ventas a distancia de bienes importados de terceros países o terceros territorios, para delimitar el ámbito de aplicación de las normas que se apliquen a las mismas.

Se incluyen en ambos conceptos las ventas de mercancías que se transporten o expidan por cuenta del proveedor, incluso cuando el proveedor intervenga indirectamente en el transporte o expedición de aquellas.

- Dado que las ventas a distancia de bienes se realizan mediante el uso de interfaces electrónicas (mercados, plataformas, portales o medios similares), se implica a los sujetos pasivos titulares de ellas, que facilitan la venta a distancia, en la percepción del IVA en esas ventas, disponiendo que se considera a dichos sujetos como las personas que efectúan dichas ventas. Para las ventas a distancia de bienes importados a la Comunidad desde terceros países, queda limitado a las ventas de bienes que se expidan o transporten en envíos cuyo valor intrínseco no exceda de 150 euros, valor a partir del cual es exigible una declaración completa en aduana en el momento de la importación.
- Se establece la obligación para los titulares de interfaces electrónicas de conservar por un período de al menos 10 años los registros relativos a las ventas de sujetos pasivos facilitadas a través de aquellas.
- Se establece un umbral común de 10.000 € para las ventas intracomunitarias a distancia de bienes y para los servicios intracomunitarios de telecomunicaciones, de radiodifusión o televisión y electrónicos prestados a consumidores finales por debajo del cual estas operaciones tributan en origen, salvo opción por la tributación en destino.
- Se elimina la obligación de expedir una factura por las ventas intracomunitarias a distancia de bienes, cuando el sujeto pasivo esté acogido al régimen especial correspondiente.

b) Normas relativas a los regímenes especiales:

- El régimen especial aplicable a los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión y televisión o electrónicos prestados por sujetos pasivos no establecidos en la UE se amplía a cualesquiera servicios prestados por un empresario de fuera de la UE a consumidores finales de la UE, siempre que tales servicios estén sujetos al IVA en la UE.
- El régimen especial aplicable a los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión y televisión o electrónicos prestados por sujetos pasivos establecidos en la UE pero no en el Estado miembro, se amplía a las ventas intracomunitarias a distancia de bienes y a todos los servicios prestados por dichos sujetos pasivos a consumidores finales de la UE.
- Se crea un nuevo régimen especial para las ventas a distancia de bienes de valor no superior a 150 € importados desde fuera de la UE (se exceptúan los bienes sujetos a impuestos especiales), que implicará que la importación esté exenta del IVA y el sujeto pasivo acogido al régimen especial deba declarar mensualmente en un único Estado miembro (Estado miembro de identificación) el IVA correspondiente a todas las entregas de estos bienes efectuadas en la UE.

Este régimen es optativo y se aplica tanto a empresarios establecidos en la UE, como a los no establecidos en la UE, siempre que en este último caso estén (i) representados por un intermediario establecido en la UE; ó (ii) hayan sido autorizados por el Estado miembro de identificación, si cumplen ciertas condiciones; ó (iii) estén establecidos en un país tercero con acuerdos de cooperación fiscal con la UE.

- Se crea un régimen especial opcional de declaración y liquidación del IVA a la importación de bienes cuyo valor no exceda de 150 € para los sujetos pasivos que no hayan utilizado el régimen especial del punto anterior. Este régimen especial permite a la persona que presenta los bienes ante la aduana efectuar el pago del IVA a la importación a través de una declaración mensual.

Cuando el Estado miembro de importación no establezca la aplicación sistemática de tipos reducidos del IVA con arreglo a este régimen especial, el cliente final debe poder optar por el procedimiento de importación habitual para beneficiarse de un posible tipo reducido del IVA.

c) Otras modificaciones:

- Se suprime la exención prevista en la Directiva 2009/132/CE, para las importaciones de bienes de escaso valor.
- Por último, la modificación del Reglamento (UE) nº 904/2010 relativo a la cooperación administrativa y la lucha contra el fraude en el ámbito del IVA, establece normas sobre cooperación administrativa entre Estados miembros relativas a los nuevos regímenes especiales.

10. Propuesta de Directiva del Consejo por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, en lo que se refiere a la obligación de respetar un tipo normal mínimo.

Esta propuesta de Directiva contempla la modificación del artículo 97 de la Directiva 2006/112/CE, del IVA -este artículo establece la obligación de aplicar de un tipo normal mínimo del 15 % hasta el 31 de diciembre de 2017-, para impedir que el mínimo del 15 % correspondiente al tipo normal expire el 1 de enero de 2018 y con ello garantizar que todos los Estados miembros apliquen un tipo normal del 15 %, como mínimo, con carácter permanente.

II. Jurisprudencia

1. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 9 de noviembre de 2017. Asunto C-552/16, “Wind Inovation 1” EOOD.

Directiva 2006/112/CE — Disolución de una sociedad que causa su baja en el registro del impuesto sobre el valor añadido (IVA) — Obligación de liquidar el IVA en relación con los activos existentes y de abonar el IVA liquidado al Estado — Mantenimiento o modificación de la ley existente en el momento de la adhesión a la Unión Europea — Artículo 176, párrafo segundo — Efecto sobre el derecho a deducción — Artículo 168»

Se plantea al Tribunal que se determine si el artículo 168 de la Directiva de IVA se opone a una normativa nacional, en virtud de la cual la baja forzosa en el registro del IVA de una sociedad cuya disolución haya sido ordenada por una resolución judicial, conlleva la obligación de liquidar al Estado el IVA devengado o soportado en relación con los activos existentes en el momento de la disolución, aun cuando la sociedad disuelta siga siendo parte de contratos en vigor y declare que su actividad no ha cesado durante el procedimiento de liquidación, y que supedita, de este modo, el derecho a deducción al cumplimiento de dicha obligación.

Responde de forma afirmativa el TJUE, señalando que la existencia de una actividad económica justifica la calificación de sujeto pasivo, a quien se le reconoce, por tanto, el derecho a la deducción del Impuesto.

Concluye por tanto el TJUE que, en una situación como la del litigio principal, en la que una sociedad que fue objeto de una resolución judicial por la que se ordenó el cese de la actividad, pero que continúa, durante su liquidación, generando un volumen de negocios al realizar operaciones, la misma tiene la condición de sujeto pasivo y, por lo tanto, no puede verse obligada, para poder deducir el IVA liquidado en relación con sus activos existentes, a ingresar el importe del IVA liquidado.

2. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 9 de noviembre de 2017. Asunto C-499/16, AZ.

Directiva 2006/112/CE— Artículo 98 — Facultad de los Estados miembros de aplicar un tipo reducido a determinadas entregas de bienes y prestaciones de servicios — Anexo III, punto 1 — Productos alimenticios — Productos de pastelería y de bollería — Fecha de consumo preferente o fecha de caducidad — Principio de neutralidad fiscal.

AZ es una sociedad polaca que fabrica productos de pastelería y bollería, que tienen una fecha de consumo preferente superior a 45 días.

Se plantea al Tribunal si el artículo 98 de la Directiva IVA, interpretado a la luz del principio de neutralidad fiscal, debe entenderse en el sentido de que se opone a una normativa nacional, como la controvertida en el litigio principal, que supedita la aplicación del tipo reducido del IVA a los productos frescos de pastelería y de bollería a un único criterio, el de su «fecha de consumo preferente» o su «fecha de caducidad».

En concreto, el legislador nacional ha estipulado que resulta de aplicación el tipo reducido del IVA si el plazo de conservación de los productos de pastelería o de bollería no sobrepasa los 45 días. Ante esto, el Tribunal determina que el órgano jurisdiccional remitente, para verificar que tal norma no vulnera el principio de neutralidad fiscal, deberá examinar si el hecho de que la fecha de caducidad se fije de manera que el plazo de conservación no exceda de 45 días, resulta decisivo desde el punto de vista del consumidor medio, cuando opta por comprar unos productos de pastelería y de bollería u otros.

Por lo tanto, concluye el TJUE que, en la medida en la que se respete el principio de neutralidad fiscal, extremo que le corresponde analizar al órgano jurisdiccional remitente, el artículo 98 de la Directiva no se opondría a una norma como la que es objeto de este procedimiento.

3. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 15 de noviembre de 2017. Asuntos acumulados C-374/16 y C-375/16, Rochus Geissel e Igor Butin, respectivamente.

Directiva 2006/112/CE — Artículos 168, letra a), 178, letra a), y 226, punto 5 — Deducción del impuesto soportado — Menciones obligatorias en las facturas — Confianza legítima del sujeto pasivo en la concurrencia de los requisitos del derecho a deducción

En esta sentencia señala el TJUE que, en relación con el contenido de las facturas a efectos de ejercitar la deducción del Impuesto, estas han de contener, entre otros, el nombre completo y la dirección del sujeto pasivo y del adquirente o destinatario.

No obstante, recuerda el TJUE que, en la medida en la que se cumplan los requisitos materiales en materia de facturación, pese a que pueda haber alguna carencia en cuanto a los requisitos formales, los Estados miembros no deben restringir el derecho a la deducción del IVA soportado. Por lo tanto, señala el Tribunal que el artículo 168 de la Directiva del IVA se opone a que una norma nacional limite el derecho a la deducción por el hecho de que en la factura no figure la dirección del lugar en que el emisor ejerce su actividad económica.

4. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 15 de noviembre de 2017. Asunto C-507/16, Entertainment Bulgaria System EOOD.

Directiva 2006/112/CE — Artículo 168, letra a), artículo 169, letra a), artículo 214, apartado 1, letras d) y e), y artículos 289 y 290 — Deducibilidad del impuesto sobre el valor añadido (IVA) devengado o pagado — Operaciones por las que se repercute el impuesto realizadas en otros Estados miembros — Régimen de franquicia del impuesto en el Estado miembro en el que se ejerce el derecho a deducción

EBS es una empresa establecida en Bulgaria que presta servicios en el ámbito de los servicios en línea, como la creación de sitios de Internet, el desarrollo multimedia o el diseño gráfico.

Se plantea al TJUE, esencialmente, si el artículo 168, letra a), y el artículo 169, letra a), de la Directiva del IVA se oponen a una normativa de un Estado miembro que impide a un sujeto pasivo, establecido en el territorio del mencionado Estado miembro y que disfruta en él de un

régimen de franquicia del impuesto, ejercer el derecho a la deducción del IVA devengado o pagado en ese Estado por servicios prestados por sujetos pasivos establecidos en otros Estados miembros y utilizados para prestar servicios en otros Estados miembros distintos de aquél en el que está establecido el sujeto pasivo.

A este respecto, señala el TJUE que, en la medida en que los bienes y los servicios se utilicen para las necesidades de sus operaciones gravadas, el sujeto pasivo tendrá derecho, en el Estado miembro en el que realice estas operaciones, a deducir el importe del impuesto del que es deudor por los bienes que le hayan sido o le vayan a ser entregados y por los servicios que le hayan sido o le vayan a ser prestados por otro sujeto pasivo.

Sin embargo, una empresa establecida en el territorio de un Estado miembro y que goza del régimen de franquicia del impuesto en ese Estado no podría acogerse al derecho a deducir el IVA devengado o pagado con arreglo a dicha disposición, de acuerdo con el artículo 289 de la Directiva del IVA.

Por lo cual, concluye el TJUE que la Directiva del IVA no se opone a que un Estado miembro impida a un sujeto pasivo, con las características previamente expuestas, ejercer el derecho a deducir el IVA devengado o pagado en ese Estado, dado el mecanismo propio del régimen de franquicia del impuesto.

5. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 16 de noviembre de 2017. Asunto C-308/16, Kozuba Premium Selection sp. Z o.o.

Directiva 2006/112/CE— Artículo 12, apartados 1 y 2 — Artículo 135, apartado 1, letra j) — Hecho imponible — Exención de las entregas de edificios — Concepto de "primera ocupación" — Concepto de "transformación"

Se plantea al TJUE si el artículo 12, apartados 1 y 2, y el artículo 135, apartado 1, letra j), de la Directiva IVA se oponen a una normativa nacional que supedita la exención del IVA para las entregas de edificios a un doble requisito, (i) que la operación no consista en una entrega efectuada en el marco de una primera ocupación que se haya producido en ejecución de operaciones gravadas y (ii) que, en caso de mejora de un edificio existente, los gastos realizados con ese fin sean inferiores al 30% del valor inicial del edificio.

En primer lugar, señala el TJUE que de los artículos anteriores cabe aplicar la exención del IVA en la entrega anterior a su primera ocupación, de un edificio o parte del mismo y de la porción de terreno

sobre la que éstos se levantan. A su vez, señala el Tribunal que han de interpretarse de manera estricta las disposiciones relativas a la exención del Impuesto. En este sentido, ha de respetarse el principio de neutralidad fiscal, a través del cual el legislador de la Unión consagra que las exenciones se apliquen de igual manera en cada Estado miembro. Y, pese a que los citados artículos de la Directiva otorgan un cierto margen a los Estados a la hora de trasponer tales preceptos, han de ceñirse a que la base imponible del IVA se pueda determinar de manera uniforme, sin que las legislaciones nacionales puedan modificar criterios y conceptos de la Directiva, tales como el de primera ocupación.

Ante lo cual, el TJUE concluye, de una parte, que la normativa nacional en conflicto es contraria a lo dispuesto en la Directiva del IVA, ya que supedita la exención del IVA para las entregas de edificios al requisito de que la primera ocupación de éstos se haya producido en el marco de una operación gravada.

De otra parte, considera el Tribunal que las disposiciones nacionales en cuestión, van en consonancia con lo estipulado en los referidos artículos de la Directiva del IVA, en lo relativo a que se supedite esa exención al requisito de que, en caso de «mejora» de un edificio existente, los gastos realizados con ese fin no hayan sobrepasado el 30 % del valor inicial del edificio, en el sentido de que el edificio de que se trate debe haber sufrido modificaciones sustanciales, destinadas a modificar su uso o a cambiar considerablemente las condiciones de ocupación del mismo.

6. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 22 de noviembre de 2017. Asunto C-251/16, Edward Cussens, John Jennings y Vincent Kingston.

Sexta Directiva 77/388/CEE — Artículo 4, apartado 3, letra a), y artículo 13, parte B, letra g) — Exención de las entregas de edificios y del terreno sobre el que se levanten distintas a las contempladas en el artículo 4, apartado 3, letra a) — Principio de prohibición de prácticas abusivas — Aplicabilidad a falta de disposiciones nacionales de transposición de este principio — Principios de seguridad jurídica y de protección de la confianza legítima.

Los recurrentes en el litigio principal eran copropietarios de un terreno urbanizable en el que construyeron quince viviendas vacacionales destinadas a la venta.

Antes de proceder a estas ventas, celebraron determinados contratos de arrendamiento por un período de 20 años, con una sociedad vinculada. Dichos contratos de arrendamiento fueron rescindidos al poco tiempo (un mes aproximadamente) por renuncia mutua de las partes,

recuperando los recurrentes el pleno dominio de los inmuebles. Un mes después, se procedió a la venta de los mismos a terceros, aplicando la exención del IVA al considerar que habría tenido lugar una primera entrega como consecuencia de los contratos de arrendamiento de larga duración.

A petición del órgano jurisdiccional remitente, el TJUE alcanza determinadas conclusiones respecto de la operación de venta en cuestión y de la interpretación del principio de prohibición de prácticas abusivas, entre otras:

1. Dicho principio debe interpretarse en el sentido de que, con independencia de que exista una medida nacional que lo incorpore al ordenamiento jurídico interno, puede aplicarse directamente para denegar la exención del impuesto sobre el valor añadido a ventas de bienes inmuebles, como las controvertidas en el litigio principal, realizadas antes de dictarse la sentencia de 21 de febrero de 2006, Halifax y otros (C-255/02), sin que ello sea contrario a los principios de seguridad jurídica y de protección de la confianza legítima.
2. Para determinar si la finalidad esencial de las operaciones controvertidas en el litigio principal es o no la obtención de una ventaja fiscal, debe tenerse en cuenta la finalidad de los contratos de arrendamiento anteriores a las ventas de bienes inmuebles controvertidas en el litigio principal de manera aislada.
3. Las entregas de bienes inmuebles, como las que son objeto del litigio principal, pueden dar como resultado la obtención de una ventaja fiscal contraria al objetivo de las disposiciones pertinentes de la Directiva 77/388 cuando estos bienes inmuebles, antes de su venta a compradores terceros, no han sido todavía objeto de una utilización efectiva por su propietario o arrendatario.

7. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 23 de noviembre de 2017. Asunto C-246/16 Enzo Di Maura.

Directiva 77/388 CEE – Base Imponible – Artículo 11, parte C, apartado 1, párrafo segundo – Limitación del derecho a la reducción de la base imponible en caso de impago – Margen de apreciación de los Estados miembros en la transposición – Carácter proporcional del período de prefinanciación por el operador.

Tras declararse en quiebra uno de sus clientes sin haber abonado una factura por valor de 35 000 euros, el Sr. Di Maura llevó a cabo una reducción correspondiente en su base imponible del IVA, a lo que consideraba estar facultado en aplicación de las disposiciones de su Legislación local.

Al no aprobar la administración tributaria italiana dicha reducción, por entender que no podía efectuarse hasta después de que un procedimiento concursal o un procedimiento ejecutivo individual concluyera de modo infructuoso, se plantea, en esencia, al TJUE, si el artículo 11, parte C, apartado 1, párrafo segundo, de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que un Estado miembro puede supeditar la reducción de la base imponible del IVA en caso de impago total o parcial al carácter infructuoso de un procedimiento concursal, cuando ese procedimiento puede durar más de diez años.

Responde de forma negativa el TJUE señalando que, si bien los Estados miembros tienen la facultad de establecer excepciones a la reducción de la base imponible, éstas no pueden extenderse más allá de la incertidumbre inherente al carácter definitivo del impago de esa factura. Y, en este sentido, resultaría razonable conceder la reducción de dicha base imponible cuando el sujeto pasivo demuestre una probabilidad fehaciente de que la deuda no vaya a satisfacerse, sin perjuicio de que se reevalúe al alza la base imponible en el supuesto de que se produzca el pago de la misma.

Asimismo, señala el Tribunal que una normativa nacional como la controvertida en el litigio principal, en cuya virtud sólo puede tenerse la certeza del carácter incobrable del crédito tras el transcurso de una decena de años, hace que los empresarios sujetos a dicha normativa, cuando se enfrentan al impago de una factura, tengan que soportar una desventaja de tesorería respecto de sus competidores de los demás Estados miembros, lo cual menoscaba el objetivo de armonización fiscal perseguido por la Sexta Directiva.

III. Doctrina Administrativa

1. Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución 04893/2011, de 23 de octubre de 2017.

Devolución IVA a no establecidos – Lugar de realización – Establecimiento permanente

La entidad recurrente es una sociedad dedicada al alquiler de embarcaciones que solicita la devolución del IVA soportado en España mediante el procedimiento de no establecidos.

En un primer momento, la Administración deniega la solicitud al considerar que las cuotas de IVA cuya devolución se solicitaba no se correspondían con la adquisición de bienes o servicios exclusivamente afectos a la actividad empresarial.

Contra dicho acuerdo, la sociedad presentó una reclamación económico administrativa ante el TEAC que ordenó retrotraer las actuaciones y comprobar la actividad desarrollada por la reclamante.

En 2015 la Administración solicitó aclaraciones a la reclamante que aportó documentación que acreditaba que era titular de un derecho de amarre y que su actividad era la cesión de embarcaciones a chárteres.

En esta ocasión, la Administración denegó la solicitud por entender que el punto de amarre situado en el puerto español tenía la consideración de establecimiento permanente, por lo que las cuotas no debían solicitarse por el procedimiento para no establecidos.

Tras repasar los requisitos para considerar un lugar como establecimiento permanente (conjunto de medios humanos y técnico y permanencia en el tiempo), el TEAC entiende que un puesto de amarre no tiene la consideración de establecimiento permanente.

No obstante, el TEAC deja abierta la posibilidad de considerar a la embarcación como establecimiento permanente si, por ejemplo, el puerto base está en el territorio de aplicación del Impuesto, la embarcación se arrienda desde este territorio y se hace para navegar por aguas territoriales españolas.

2. Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución 02226/2014, de 22 de noviembre de 2017.

Devolución IVA a no establecidos – Obligaciones formales - Facturación.

En relación con la solicitud de devolución del IVA soportado en España por un sujeto no establecido, la Oficina Gestora emitió un acuerdo de denegación ya que las facturas cuya devolución se solicitaba tenían un error formal. En particular, no contenían el número de identificación fiscal del destinatario (el sujeto pasivo solicitante).

Para subsanar el error, se reimprimieron las facturas originales añadiendo el NIF IVA del destinatario.

El órgano gestor volvió a denegar la solicitud al considerar que las nuevas facturas no tenían la condición de facturas rectificativas y, por tanto, seguían sin ser documentos justificativos de la deducción.

En primer lugar, el TEAC recuerda que, para la deducción del IVA soportado existen dos tipos de exigencias:

- Los materiales, es decir, que se hayan realizado operaciones que otorguen el derecho a la deducción y,

- Las formales que se refieren al cumplimiento de los requisitos documentales.

En cuanto a los requisitos formales, el TEAC hace un breve repaso de la jurisprudencia del TJUE (en particular la sentencia Giuseppe Astone, C-332/15) según la cual, por regla general, el incumplimiento de los requisitos formales no puede suponer la imposibilidad de ejercer el derecho a la deducción.

A la luz de lo anterior, el TEAC concluye que el procedimiento seguido por el sujeto no establecido es suficiente para que las facturas cumplan los requisitos previstos en la normativa para la deducción del IVA soportado. Además, entiende el Tribunal que la modificación efectuada no ha impedido la labor de control de la administración.

3. Tribunal Económico-Administrativo Central. Resoluciones 02789/2014 y 04623/2014, de 22 de noviembre de 2017.

Cesión vehículos a empleados – Sujeción al IVA – Base imponible

En las presentes resoluciones el TEAC se pronuncia sobre el criterio adecuado para calcular el porcentaje de cesión de vehículos a trabajadores para fines particulares.

Es cuestión pacífica en las presentes reclamaciones que los empresarios o profesionales tienen derecho de deducir la totalidad del IVA soportado por el uso de vehículos pero que, también deben repercutir al perceptor de la retribución en especie el IVA correspondiente al porcentaje de uso particular.

La cuestión controvertida radica en si al calcular ese porcentaje debe computarse la disponibilidad total del vehículo para usos privados o únicamente el uso efectivo para usos privados.

En este sentido, el TEAC entiende que lo que ha de considerarse es la facultad de disposición fuera del tiempo que constituye la jornada laboral todo ello porque para el Tribunal, la "utilización" de un bien no implica manejo, sino que es suficiente con que ese bien esté a disposición para que pueda ser aprovechado.

4. Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución 4798/2014, de 22 de noviembre de 2017.

Sujeción al Impuesto. Operaciones realizadas por comunidades de regantes

En el presente caso, se plantea si las obras de infraestructura acometidas por una Comunidad de Regantes han de ser consideradas como operaciones realizadas para la ordenación y aprovechamiento de

las aguas (dentro de la función pública del ente) y, por tanto, no afectas al IVA o si, por el contrario, han de ser consideradas afectas a una actividad empresarial, ejecutada al margen de su función pública y, en consecuencia, sujetas al IVA.

El TEAC concluye que todas las operaciones realizadas por las Comunidades de Regantes en relación con la ordenación y aprovechamiento de las aguas que de acuerdo con sus estatutos tienen encomendada, incluidas operaciones tendentes a la conservación, limpieza y mejora de las mismas, se considerarán realizadas en el ámbito de sus funciones públicas y, por ello, les será de aplicación el supuesto de no sujeción regulado en la Ley de IVA.

En este sentido, el TEAC establece que para poder determinar cuándo una Comunidad de Regantes está realizando operaciones en el ejercicio de sus funciones públicas debemos de estar a lo establecido en el Real Decreto Legislativo 1/2001 (Texto Refundido de la Ley de Aguas).

Asimismo, considera que las Comunidades de Regantes son corporaciones de derecho público adscritas al organismo de cuenca, cuyos estatutos deben incluir la finalidad y el ámbito territorial de aplicación del dominio público hidráulico. Es decir, en ellas se cumple el requisito subjetivo exigido para la aplicación del supuesto de no sujeción, siendo sus estatutos los que determinan el ámbito de operaciones ejercidas por éstas en el desarrollo de sus funciones públicas.

5. Dirección General de Tributos. Contestación nº V2457-17, de 3 de octubre de 2017.

Lugar de realización del servicio de transporte realizado. Consideración como servicios relacionados con bienes inmuebles.

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

La sociedad consultante se dedica al transporte marítimo de mercancías. La mercancía se carga en un país tercero no miembro de la Unión Europea y se transporta a otro país tercero. El transporte se realiza por cuenta de un cliente español que tiene como actividad económica la realización de obras de ingeniería civil.

El artículo 70. Uno de la Ley del IVA recoge las reglas especiales de localización que resultan aplicables a los servicios directamente relacionados con bienes inmuebles, siendo dicho precepto la trasposición del artículo 47 de la Directiva del IVA.

Por su parte, la regulación de los servicios relacionados con bienes inmuebles mencionada ha sido objeto de un detallado análisis en el documento "Notas explicativas sobre las normas de la UE referentes al lugar de realización de las prestaciones de servicios relacionadas con bienes inmuebles a efectos del IVA", cuya entrada en vigor se produjo en 2017, si bien dicho documento fue publicado por la Comisión Europea en el mes de octubre de 2015.

De acuerdo con lo anterior, el transporte de bienes relacionados con la construcción o rehabilitación de un inmueble no es un servicio relacionado con bienes inmuebles por lo que su localización se realizará como cualquier servicio de transporte de mercancías.

Así, y de conformidad con el escrito de consulta, los servicios de transporte de mercancías se prestan a una empresa cuya actividad económica es la ingeniería civil, por lo que la localización de estos servicios de transporte se rige por la regla general del artículo 69, uno 1º de la Ley del IVA, y no por las reglas especiales del artículo 70, apartado uno, número 2º de la misma.

6. Dirección General de Tributos. Contestación nº V2462-17, de 3 de octubre de 2017.

Concesión administrativa- Dominio público portuario- Sujeción al IVA.

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

La entidad consultante resultó adjudataria de una concesión para la construcción y explotación de un puerto deportivo sobre terrenos de dominio marítimo terrestre. La consultante satisfará a la Administración concedente un canon semestral.

Las concesiones y autorizaciones administrativas de las que tengan por objeto la cesión del derecho a utilizar el dominio público portuario están excluidas de la no sujeción en virtud de lo previsto para otras concesiones en el artículo 7, número 9º de la Ley del IVA.

Como ya se pronunció este Centro directivo en la contestación a la consulta vinculante V5425-16, lo relevante en el marco de la consulta realizada es determinar si el título concesional incluye o no la cesión del derecho a utilizar el dominio público portuario.

Para ello debe partirse del concepto de dominio público portuario. Tal y como señala el artículo 5.1 de la Ley 33/2003, de 3 de noviembre, de Patrimonio de las Administraciones Públicas, son bienes de dominio público los que, siendo de titularidad pública, se encuentren afectados al

uso general o al servicio público, así como aquellos a los que una ley otorgue expresamente el carácter de demaniales. En particular, en relación con el dominio público portuario, viene definido para el ámbito estatal en el artículo 67 del Real Decreto Legislativo 2/2011, de 5 de septiembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Puertos del Estado y de la Marina Mercante (en adelante TRLPE).

En el caso concreto que se somete a consulta todas las obras e instalaciones que forman parte del Puerto Deportivo, según se manifiesta por el consultante y se deduce de la documentación remitida, fueron efectuadas por el titular de la concesión que tiene sobre el mismo un derecho de naturaleza real y sujeto al ordenamiento jurídico-privado. El único dominio público cuyo derecho de utilización se otorga al concesionario en virtud del título concesional es el dominio público marítimo-terrestre formado por los terrenos que han de ocuparse para poder construir el puerto, tal y como hayan quedado delimitados en virtud de lo dispuesto en la prescripción 6º a) del título concesional.

Sólo cuando, extinguida la concesión, se proceda a la reversión de todas las obras e instalaciones a la Administración competente en virtud de lo dispuesto en la prescripción 21º del título concesional, pasarán tales construcciones a formar parte del dominio público portuario y el derecho de explotación que en su caso pueda concederse podrá entonces entenderse comprendido dentro de la excepción regulada en el artículo 7.9º LIVA.

En consecuencia, en virtud de los preceptos anteriormente citados, la DGT concluye que la concesión administrativa para la construcción y explotación de un puerto deportivo estará no sujeta al IVA así como la cesión de los terrenos afectos a dicha concesión.

7. Dirección General de Tributos. Contestación nº V2549-17, de 9 de octubre de 2017.

Régimen de tributación a efectos de IVA de la cancelación anticipada de un contrato de arrendamiento financiero inmobiliario.

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

El consultante es una sociedad que suscribió, como arrendataria, un contrato de arrendamiento financiero inmobiliario sobre un local comercial con un establecimiento financiero de crédito, habiendo transcurrido más de 10 años desde su suscripción. Se plantea la cancelación anticipada del contrato para adquirir el inmueble, por el importe total de las cuotas pendientes, sin ejercitar la opción de compra.

El artículo 20.uno.22º hace referencia a las exenciones en operaciones interiores, estableciendo la exención a las segundas y ulteriores entregas de edificaciones cuando tengan lugar después de terminada su construcción o rehabilitación. Dicho artículo, dispone a su vez tres supuestos de exclusión a dicha procedencia de exclusión. En particular, nos atiene la letra a en la que se prevé dicha exclusión en aquellos casos de entregas de edificaciones que sean consecuencia del ejercicio de una opción de compra inherente a un contrato de arrendamiento, cuando dicha entrega se efectúe por parte de empresas dedicadas habitualmente a realizar operaciones de arrendamiento financiero y los contratos tengan una duración mínima de diez años.

Por lo tanto, y coincidente con el caso que se desprende de la presente consulta, en el caso de que dicho ejercicio se efectuara de forma anticipada al término del contrato cuando este tuviera una duración de 10 años o, cuando teniendo una duración superior, no haya transcurrido el plazo mínimo exigido de 10 años, ha de entenderse que tendrá lugar la resolución del contrato de arrendamiento financiero y por consiguiente la excepción a la exención no será aplicable a la entrega del inmueble.

En conclusión, la operación objeto de consulta estará sujeta y no exenta de IVA al producirse el ejercicio anticipado de la opción de compra inherente al contrato de arrendamiento, procediendo la aplicación de la exclusión a la exención prevista en el artículo 20.uno.22º, A), a) de la Ley 37/1992.

8. Dirección General de Tributos. Contestación nº V2628-17, de 13 de octubre de 2017.

Suministro Inmediato de Información (SII) – Obligaciones formales – Registro contable.

En la presente contestación, la DGT se ha pronunciado sobre la siguiente cuestión planteada:

Qué se entiende por fecha en la que se produce el registro contable de la factura de acuerdo con el artículo 69 bis 1.b) del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido. Y si puede ser distinta a la de registro contable de la factura en el Registro Contable de Facturas del Sector Público según lo dispuesto en la Ley 25/2013, de 27 de diciembre, de impulso de la factura electrónica y creación del registro contable de facturas en el Sector Público.

En su contestación la DGT viene a recordar que, los plazos para la remisión electrónica de los registros de facturación están regulados en el artículo 69 bis del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido,

introducido por el Real Decreto 596/2016, de 2 de diciembre. En este sentido, señala que a efectos de lo dispuesto en el apartado 1.b) del artículo 69 bis de dicho artículo, deberá entenderse que el registro contable de la factura se produce en la fecha de entrada en el sistema contable con independencia de la fecha reflejada en el asiento contable.

Considera la DGT que, el Registro contable de facturas regulado en la Ley 25/2013 hace referencia a un registro administrativo al que se remiten las facturas correspondientes a servicios prestados o bienes entregados a cualquier Administración Pública por los distintos proveedores que las hubieran presentado en registros administrativos según lo dispuesto en el artículo 3 de la Ley 25/2013, y su anotación en dicho registro tiene los efectos correspondientes a la presentación de la factura en un registro administrativo.

Finalmente, señala la DGT que, sin embargo, el registro contable de la factura al que se refiere el artículo 69 bis del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, hace referencia a la entrada en el sistema contable de la factura, que determina el plazo para la remisión de los registros de facturación y cuya fecha puede no coincidir con la de anotación de la factura en el Registro Contable de Facturas del Sector Público de la Ley 25/2013.

9. Dirección General de Tributos. Contestación nº V2630-17, de 16 de octubre de 2017.

Base imponible – Tipo de cambio – Admisibilidad de la utilización de fuentes de publicación de tipos de cambio distintas del BCE.

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

El consultante es una sociedad que tiene por actividad, entre otras, la de adquisición y venta de crudos de petróleo y productos petrolíferos tanto en el territorio de aplicación del Impuesto como fuera del mismo.

La DGT en su contestación indica que la remisión a la que hace el apartado 11 del artículo 79 LIVA no resulta de aplicación en la actualidad en sentido estricto, pues dicho artículo establece que será el tipo de cambio vendedor fijado por el Banco de España que se encuentre vigente en el momento del devengo el que se aplicará para determinar la base imponible del Impuesto en aquellas operaciones cuya contraprestación se hubiera fijado en moneda o divisa extranjera. En este sentido, señala la DGT que actualmente el Banco de España no es la autoridad competente para fijar el tipo de cambio de la moneda oficial española (euro), sino que es el Banco Central Europeo (BCE).

En relación con los tipos de cambio de referencia, el 7 de diciembre de 2015, el propio BCE manifestaba a través de una nota que dichos tipos se publican "a título meramente informativo y no para su uso en operaciones".

Teniendo en cuenta lo anterior, la DGT considera relevante tener en cuenta lo dispuesto en la Directiva 2006/112 del Consejo, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, cuyo artículo 91 en su segundo apartado permite aplicar el último tipo de cambio vendedor registrado en mercados de cambio más representativos del Estado miembro de que se trate, o un tipo determinado tomando como referencia dichos mercados con arreglo a las modalidades que establezca ese Estado miembro.

Consecuentemente, la DGT concluye en su contestación que considera admisible, de cara a determinar la base imponible del Impuesto, utilizar fuentes de publicación de tipos de cambio siempre y cuando reúnan ciertos requisitos:

- que sean representativos.
- que no presenten diferencias significativas respecto de los tipos de cambio de referencia que publica el BCE.
- que dichas fuentes sean de uso generalizado y aceptados para la conversión de divisas.
- que sean de fácil acceso.
- que sean utilizadas de manera recurrente y mantenida en el tiempo por el sujeto pasivo.

En concreto, considera que el índice "Bloomerang BFIX Frankfurt 2 PM" planteado en el objeto de consulta cumpliría los citados requisitos.

10. Dirección General de Tributos. Contestación nº V2691-17, de 23 de octubre de 2017.

Ejecución de obra por una comunidad de aguas – Destinatario de las operaciones – Tipo impositivo.

La DGT se ha pronunciado en relación con la tributación a los efectos del IVA de una ejecución de obra realizada por la consultante:

La interesada es una comunidad de aguas que ha encargado la renovación de un depósito de aguas, que es común a una serie de viviendas. Tributarán al tipo general del 21 por ciento las ejecuciones de obra de renovación de un depósito de aguas común a una serie de

viviendas, efectuadas para una comunidad de aguas, ya que no se cumplen en este caso las condiciones señaladas en el artículo 91, apartado uno.2, número 10º de la Ley 37/1992.

En primer lugar, la DGT señala que las comunidades de aguas tendrán la condición de empresario a efectos del IVA cuando ordenen un conjunto de medios personales y materiales, para desarrollar una actividad empresarial o profesional sea de fabricación, comercio, de prestación de servicios, etc., mediante la realización continuada de entregas de bienes o prestaciones de servicios, asumiendo el riesgo y ventura que pueda producirse en el desarrollo de la actividad.

Por lo tanto, las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas por la consultante en favor de sus propios socios o asociados y con independencia de cuáles sean los fines perseguidos por la misma en el desarrollo de su actividad en general o en una operación en particular, estarán sujetas al IVA.

Tras analizar la condición de los destinatarios, la DGT entiende que, tributarán al tipo general del 21 por ciento las ejecuciones de obra de renovación de un depósito de aguas común a una serie de viviendas, efectuadas para una comunidad de aguas, ya que no se cumplen las condiciones señaladas en el artículo 91, apartado uno.2, número 10º de la LIVA, en particular, que el destinatario sea una persona física que utilice la vivienda a que se refieren las obras para su uso particular, o bien una comunidad de propietarios de viviendas, que no actúe, en todo caso, como empresario o profesional.

11. Dirección General de Tributos. Contestación nº 2692-17, de 23 de octubre de 2017.

Devengo – Base imponible – Inversión del sujeto pasivo – Derecho de superficie.

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

La Fundación consultante ha resultado adjudicataria de un derecho de superficie para la construcción, mantenimiento y explotación de un inmueble.

El plazo de duración del derecho de superficie es de cincuenta años, sin que el superficiario tenga que abonar ningún canon periódico.

Extinguido el derecho de superficie, las construcciones revertirán gratuitamente al propietario del terreno.

En primer lugar, la DGT señala que la constitución del derecho de superficie está sujeta al IVA sin que resulte aplicable a la misma ninguno de los supuestos de exención previstos en el artículo 20.º de la LIVA.

Por otro lado, tal y como ha manifestado la DGT en numerosas ocasiones anteriores, para poder determinar el devengo de dicha operación, habrá de tener presente que la contraprestación del derecho de superficie objeto de consulta está constituida por la construcción que revertirá al propietario del terreno transcurridos 50 años desde la constitución del derecho de superficie al no haberse fijado un canon periódico por el referido derecho.

Por lo tanto, al no fijarse un canon periódico por el derecho de superficie, habrá que atender únicamente a la reversión del edificio como contraprestación del citado derecho a efectos de determinar el momento de devengo.

En este sentido, la prestación de servicios consistente en la constitución del derecho de superficie objeto de consulta se devengará a 31 de diciembre de cada año, por la parte proporcional que corresponda a la reversión del edificio. A estos efectos se considerará que el derecho de superficie entra en vigor desde el momento de la escritura pública de constitución de tal derecho.

Por otro lado, a medida que se preste el servicio que implica la constitución del derecho de superficie, conforme a las reglas de devengo que se han señalado con anterioridad, deberá considerarse, asimismo, que se devenga el Impuesto correspondiente, en su caso, a la reversión de la construcción.

En relación a la posibilidad de aplicar la renuncia a la exención del IVA, la DGT estima que si el sujeto pasivo prevé que, en el curso normal de los hechos, en la fecha de reversión de la construcción se van a reunir los requisitos previstos en el artículo 20.º de la LIVA, podrá optar por renunciar a la exención.

Dicho Centro Directivo apunta a su vez que la base imponible de la entrega de la edificación será el valor acordado por las partes o, en su caso, por el que resulte de la aplicación de las reglas del autoconsumo.

Finalmente, debido a que la condición de promotor radica en la entidad consultante (superficiario), en caso de concurrir los requisitos expuestos, la inversión del sujeto pasivo procedería en relación con la ejecución de obra para la construcción de la edificación de la que fuera destinatario dicha entidad.

12. Dirección General de Tributos. Contestación nº V2752-17, de 25 de octubre de 2017.

Sujeción - Exenciones- Adquisición de bienes objeto de transporte fuera del territorio de aplicación del Impuesto.

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

La sociedad consultante adquiere vino en diferentes bodegas situadas en el territorio de aplicación del impuesto para transmitirlo a clientes que se encuentran situados en otros Estados miembros o bien en países terceros. El vino adquirido en el territorio de aplicación del impuesto es remitido a otras bodegas también situadas en el territorio de aplicación del impuesto para ser agrupado y, posteriormente, transportado a los destinos mencionados.

De los antecedentes contenidos en el escrito de la consulta parece inferirse que las entregas de bienes efectuadas por las bodegas españolas a favor de la consultante estarán sujetas al impuesto pues, no siendo el vino objeto de expedición o transporte, la puesta a disposición del mismo a favor de la consultante se efectúa en el territorio de aplicación del impuesto.

No obstante, en el escrito de consulta parece inferirse que el vino adquirido por la consultante se encuentra vinculado al régimen de depósito distinto de los aduaneros en el momento de su adquisición, así como también en el momento de su transporte a la bodega en donde es agregado para ser posteriormente transportado a otro Estado miembro. En ese caso, puede concluirse que las entregas de vino efectuadas por las bodegas españolas a favor de la consultante estarán sujetas, aunque exentas en virtud del artículo 24 de la Ley 37/1992 por encontrarse, en el momento de la puesta a disposición, en régimen suspensivo.

Con posterioridad, cuando los bienes salgan de la bodega con destino a empresarios o profesionales tanto dentro de la UE como fuera de la misma, dichas entregas estarán exentas del Impuesto en virtud del artículo 25 y 21 de la Ley del IVA, respectivamente. A estos efectos, la DGT reitera que para ser de aplicación las exenciones de los artículos anteriores, es necesario que se pruebe el transporte con cualquier medio de prueba admitido en derecho.

13. Dirección General de Tributos. Contestación nº V2799-17, de 30 de octubre de 2017.

Base imponible - Exenciones- Prestaciones de servicios efectuadas por empresarios o profesionales.

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

La entidad consultante se dedica a la reventa de monedas por un importe superior a su valor facial.

Algunas de dichas monedas pueden ser medios legales de pago, como por ejemplo, las monedas de 2 euros.

En relación con la exención de las operaciones financieras reguladas en la letra j) del número Dieciocho del apartado Uno del artículo 20 de la Ley del IVA, se indica que estarán exentas del impuesto las monedas y los billetes que no sean utilizados para su función de medio legal de pago.

En cuanto a la cuestión planteada, hay que distinguir entre la venta de la moneda que está exenta del IVA según el citado artículo y el servicio de gestión de venta de la moneda que estaría sujeto y no exento del IVA.

Con ello, la reventa de las monedas de colección de 30 euros objeto de consulta estará sujeta y no exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido. Su base imponible estaría constituida por el importe total cobrado al cliente (valor facial más comisión), a la que se aplicaría el tipo impositivo general del 21 por ciento.

Por último, en las ventas que se han planteado en el escrito actúan como mediadoras en nombre y por cuenta del emisor de las mismas, y conforme a lo expuesto en el mencionado artículo 20. Uno.18º.j) la entrega de monedas de colección realizadas por su emisor están exentas del IVA.

14. Dirección General de Tributos. Contestación nº 2801-17, de 30 de octubre de 2017.

Devengo - Tracto sucesivo - Base imponible - Comisión aplicada a transferencias, satisfecha por el destinatario de la operación.

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

La sociedad consultante se dedica a la recaudación y gestión de donativos efectuados a Organizaciones no gubernamentales (ONGs., en adelante). La sociedad percibe como contraprestación por sus servicios un porcentaje sobre los importes de los donativos captados para los proyectos en los que se alcanza el objetivo económico. Cuando no se alcanza el objetivo económico, las cantidades recibidas por la sociedad se entregan a las ONGs.

Una vez alcanzado el objetivo económico del proyecto, la sociedad transfiera el 50 por ciento del total recaudado y emite la factura por los servicios prestados. Cuando se abona la factura por la ONG, la sociedad transfiere el 50 por ciento restante.

En primer lugar, la DGT señala que deben considerarse prestaciones de servicios efectuadas a título oneroso todos los servicios de recaudación y gestión de donativos, es decir, se entiende incluida en la contraprestación pactada por los servicios relativos a aquellos proyectos en los que se alcanza el objetivo económico, la correspondiente al resto de proyectos en los que no se alcanza tal objetivo. En este sentido, en la medida en que los destinatarios de los servicios que aparentemente se prestan sin contraprestación (cuando no se alcanza el objetivo económico) son también destinatarios de operaciones anteriores (efectuadas a título oneroso) que guardan relación con tales prestaciones de servicios, las mismas no pueden ser consideradas, a criterio de la DGT, como operaciones efectuadas a título gratuito.

Asimismo, la DGT se pronuncia sobre la consideración como operación de tracto sucesivo de la prestación de servicios por parte de la consultante (recaudación y gestión de donativos). Basándose en la resolución del TEAC de fecha 23 de marzo de 2010, la DGT concluye que los servicios prestados por la consultante constituyen una operación de tracto sucesivo puesto que implican una serie de prestaciones de servicios periódicas o continuadas y tienen una duración sostenida en el tiempo. Por ello, resulta de aplicación la regla especial de devengo contenida en el art. 75. Uno.7º LIVA, es decir, el Impuesto se devengará, con carácter general, en el momento en el que resulte exigible la parte del precio que comprenda cada percepción.

Finalmente, en cuanto a las comisiones aplicadas a las transferencias realizadas por la consultante, que deberán satisfacer los destinatarios de los servicios como parte de la contraprestación, la DGT señala que las mismas deben incluirse en la base imponible del Impuesto, en virtud de lo establecido en el art. 78. Dos LIVA, siempre y cuando la consultante haya actuado en nombre propio en la realización de tales gastos, aunque dicho importe lo trasladen a sus clientes. Si por el contrario, dichos gastos los ha realizado la consultante en nombre y por

cuenta ajena, podrían tener la condición de suplidos y, tal y como dispone el art. 78.Tres.3º LIVA, no formarían parte de la base imponible del Impuesto.

IV. Country summaries

Asia Pacific

India

GST update

Many challenges in GST, which was introduced in July 2017, are being resolved by the GST Council as India enters a new era of taxation of economic activity.

Revision in GST rates

- The GST Council has reconsidered and significantly reduced the applicable tax rates on various goods of mass consumption and industrial products.

Changes in taxation of restaurants

- The GST rate on services provided by all stand-alone restaurants (except restaurants located in hotels with room tariff exceeding INR 7,500), as well as food parcels or takeaways, is fixed at 5% without input tax credit (ITC). Outdoor catering services continue to attract GST at 18% with full ITC.

Relief to medium- and small-scale sector

- It will not be mandatory to obtain registration for service providers whose annual aggregate turnover is less than INR 2 million, even when the person is engaged in inter-state taxable supplies.
- Taxpayers with annual aggregate turnover not exceeding INR 15 million will be required to file quarterly GST returns, applicable from the third quarter of 2017, i.e., October 2017 to December 2017.
- Manufacturers opting for the composition scheme will be required to pay GST at 1% (revised from the previously prescribed 2%).
- The threshold limit of aggregate annual turnover to be eligible for the composition scheme under GST is to be increased from the currently prescribed INR 10 million to INR 15 million.
- Taxpayers eligible for the composition scheme (which is currently limited to supplies of goods) but supplying services up to INR 0.5 million per annum will be allowed the benefit of the composition scheme by exempting the same.

Relaxation in compliance requirements

- The monthly summary return in Form GSTR 3B is extended to March 2018 for all taxpayers.
- Due dates for filing returns in Forms GSTR – 1, GSTR – 4 and GSTR – 5, GSTR – 5A and GSTR – 6 and the declaration in form GST Tran-1 for transitioning credit have been extended.
- The due dates for filing Form GSTR – 2 (return of inward supplies) and GSTR – 3 (consolidated monthly return) for the months of July 2017 to March 2018 will be prescribed at a later stage.
- The late fee payable (October 2017 onwards) by a taxpayer whose tax liability for the said month was nil will be INR 20 per day instead of the prescribed INR 200 per day.

Relief and incentives for exports

- To prevent cash blockage of exporters due to upfront payment of GST on inputs, etc., immediate relief is being given by extending the Advance Authorization (AA)/Export Promotion Capital Goods (EPCG)/100% Export Oriented Unit (EOU) schemes to sourcing inputs, etc. from abroad as well as domestic suppliers. Holders of AA/EPCG and EOUs will not have to pay Integrated Tax (IGST), cess on imports. Domestic supplies to holders of AA/EPCG and EOUs will be treated as deemed exports under the GST Acts and a refund of tax paid on such supplies made to the supplier.
- Merchant exporters will now have to pay nominal GST of 0.1% for procuring goods from domestic suppliers for export.
- The Government is considering introducing a system of e- wallet for exporters, where such e-wallet would be credited with a notional amount as if it is an advance refund. This credit would be used to pay IGST, GST etc. The e-wallet solution is expected to be made operational with effect from 1 April 2018.
- The Government has now extended the facility of export under Letter of Undertaking (LUT) to all registered persons that intend to supply goods or services for export without payment of IGST. This facility is not extended to those who have been prosecuted for any offence under any law and the amount of tax evaded in such cases exceeds INR 25 million.

Other amendments

- It has been proposed that the inter-state movement of goods such as rigs, tools, spares and goods on wheels, not being in the course or furtherance of a supply of such goods, will not constitute a supply and hence is not taxable under GST.

- A facility of manual filing of application for advance ruling is being introduced for the time being.
- Provision relating to the reverse charge liability arising from supplies received from unregistered suppliers will be suspended until 31 March 2018.
- It has been decided that the registration and operationalization of the Tax Deduction at Source (TDS)/Tax Collection at Source (TCS) provisions will be postponed until 31 March 2018.
- Services provided by a goods transport agency to an unregistered person including unregistered casual taxable person will be exempt from GST.

Rollout of e-way bill system

- The e-way bill system will be rolled out nationwide on a trial basis by 16 January 2018 and will be available for use by trade and transporters on a voluntary basis.
- The e-way bill system for the inter-state movement of goods on a compulsory basis will be effective from 1 February 2018.
- With regard to the e-way bill system for the intra-state movement of goods, states have been given the option to implement the same on any given date on or before 1 June 2018.

Foreign Trade Policy update

- The mid-term review of the Foreign Trade Policy 2015-20 (FTP) was released by the Government on 5 December 2017, and will remain in force until 31 March 2020. The FTP focuses on expanding the market, alignment with GST, data analytics-backed policy intervention, and trade facilitation with specific emphasis on micro-, small- and medium-enterprises (MSME) and labor-intensive sectors. The highlights of the amendments to policy are as follows.

Export Promotion and Duty Exemption Schemes

- The validity of Duty Credit Scrips has been increased from 18 months to 24 months.
- The ineligible categories under the Service Export from India Scheme (SEIS) have been reduced to expand the scope of the scheme.
- SEIS incentives have been increased by 2% for specified services such as business, legal, accounting, architectural, engineering, etc.

- Similarly, there is an across-the-board increase in the incentives under the Merchandise Export from India Scheme (MEIS) by 2% for exports by MSMEs/labor-intensive industries.
- A Self-Ratification Scheme is introduced for Authorized Economic Operators (AEOs) to allow self-certification of duty free raw material/inputs under the Advance Authorization scheme. This will reduce the time lost at the Norms Committee of the Directorate General of Foreign Trade (DGFT) for fixing ad-hoc Standard Input Output Norms (SION).

Export Promotion Capital Goods (EPCG) Scheme

- The Government is to notify the negative list of capital goods that are not permitted under the EPCG Scheme, to remove ambiguity on this aspect.
- The combining of two or more EPCG authorizations issued to the same person has been allowed. Combining would be permitted even where the Export Obligation (EO) period has expired.
- The shifting of capital goods from one unit of an Importer Exporter Code (IEC) holder to another unit will be allowed without payment of duty.

Export Oriented Units (EOU)

- The concept of a Domestic Tariff Area (DTA) sale from an EoU on concessional and full duty has been removed.
- The transfer of manufactured goods from one unit to another unit has been allowed on payment of the applicable GST and compensation cess, as per the procedure specified.
- Units may import and/or procure from a bonded warehouse in the DTA without payment of customs duties, IGST, and compensation cess.

Deemed exports

- Deemed export for the purpose of GST has been defined to mean supplies as notified under GST law.
- The exemption for specified Mega Power Projects is limited to basic customs duty only.
- Benefits for various categories of deemed exports have been amended, considering the provisions under GST law.

Trade facilitation and ease of doing business measures

- A facility for deferred payment of customs duty has been introduced. The facility is available to AEOs (tier-two and three).
- Routine printouts of several documents, including GAR 7 Forms/TR6 Challans, TP copy, exchange control copy of bill of entry, and exchange promotion copy of shipping bill, are no longer required.
- Exporters can self-certify the Certificate of Origin (COO) of their export goods under the European Union Generalized System of Preferences (EU-GSP).

Supreme Court rules on education and higher education cess

A recent case considered whether the education cess and higher education cess that were paid along with excise duty are also liable to be refunded with central excise duty where the excise duty was exempted from levy via exemption notifications.

In order to encourage the business community to set up manufacturing units in less industrial areas such as the North- Eastern States, notifications were issued by the Government exempting goods manufactured and cleared from units located in such states from payment of excise duty. The methodology adopted and prescribed in these notifications was that the manufacturer was initially to pay the excise duty in cash only after utilizing the CENVAT credit available on the last day of the month and thereafter claim the refund of excise duty paid in cash. Education cess and higher education cess were also levied and collected from such manufacturers, which are in the nature of a surcharge on the excise duty together with the excise duty.

However, while refunding the excise duty paid by these manufacturers, the education cess and higher education cess that were paid along therewith were not refunded.

The view adopted by the tax authorities was that they are under no obligation to refund the education cess and higher education cess, as the notification exempted only the excise duty and, therefore, it was only the excise duty that was to be refunded.

The Supreme Court held that education cess is payable on excisable goods, and the provisions of the Central Excise Act, 1944 and the rules made thereunder, including those related to refunds and duties etc., shall as far as may be applied in relation to the levy and collection of education cess on excisable goods.

Further, education cess as a surcharge is levied at 2% on the duties of excise that are payable under the Act. It can, therefore, be clearly inferred that when there is no excise duty payable, as it is exempted, there would not be any education cess,

as education cess at 2% is to be calculated on the aggregate of duties of excise. There cannot be any surcharge when the basic duty itself is nil. The said position is adopted in the circulars issued by the Government.

In view of the aforesaid reasons, the assesses were entitled to a refund of education cess and higher education cess, which were paid along with excise duty, once the excise duty itself was exempted from levy.

Malaysia

Budget 2018

Budget 2018, released on 27 October 2017, included a number of GST-specific developments. There were no major amendments to the GST law announced, and it would appear that the expansion of GST to cover offshore digital services is currently on hold.

The main GST developments were in relation to the following areas. (For more information, see [GST Chat: November 2017](#).)

- Harmonization of GST (zero-rated) treatment of reading materials;
- Harmonization of GST-exempt treatment of management and maintenance services of stratified residential buildings;
- GST relief on construction services for school buildings and places of worship;
- GST relief on importation of big ticket items;
- GST relief on importation of goods under lease agreements from designated areas;
- GST relief on handling services rendered to operators of cruise ships;
- The merger of the Customs Appeal Tribunal (CAT) and the Goods and Services Tax Appeal Tribunal (GSTAT);
- An increase in the de minimis value for imports from MYR 500 to MYR 800;
- A review of the GST treatment for local authorities.

Revised guides

The following Royal Malaysian Customs Department (RMCD) guides have been amended. For further information and Deloitte Malaysia's comment, see [GST Chat: November 2017](#).

- Guide on Travel Industry as at 30 October 2017;

- Guide on Insurance and Takaful as at 2 November 2017.

Public rulings on penalties and healthcare services

On 1 November 2017, the RMCD issued:

- Public Ruling No. 01/2017 on the imposition of penalties for non-payment of tax due, clarifying in particular:
 - The calculation of the penalty on any late payment of tax; and
 - The effect of non-payment of the tax and penalty imposed.
- Public Ruling No. 2/2017 clarifying the GST treatment of the supply of services made by healthcare professionals.

For further information on these rulings and Deloitte Malaysia's comment, see [GST Chat: November 2017](#).

EMEA

European Union

European Commission proposes new tools to combat VAT fraud

The Commission has proposed new tools to combat VAT fraud, which would enable EU Member States to exchange more information and to cooperate more closely in the fight against fraud. See [Fair Taxation: Commission proposes new tools to combat VAT fraud](#).

The tools include:

- Establishing an online system for information sharing within the 'Eurofisc' network of anti-fraud experts;
- Allowing joint audits to be conducted by officials from different tax authorities;
- Opening new lines of communication between tax authorities and law enforcement bodies;
- Sharing information about imported goods in transit across the EU; and
- Accessing car registration data to identify new and second-hand cars.

These proposals will now be submitted to the European Parliament for consultation, and the Council for adoption.

ECOFIN adopts new rules on VAT on electronic commerce

The European Council has adopted legislative proposals to amend the VAT rules for online sales of goods and services, see [VAT on electronic commerce: New rules adopted](#).

The proposals include:

- Simplifying the current Mini One-Stop Shop (MOSS) regime for cross-border telecommunications, broadcasting and electronic services;
- A move to taxation at destination, with simplified declaration through a One-Stop Shop (OSS) for distance sales of goods; and
- A VAT liability for electronic interfaces (such as marketplaces) which facilitate supplies of (low value) goods imported from outside the EU and for sales made within the EU by non-EU based suppliers.

The new legislation is intended to enter into force in 2019 and 2021. However, whilst there is now clarity on the proposed rules, the actual implementation may be delayed if the required import declaration systems would not be ready in time. Also, the Commission is tasked to develop and present in the course of 2018 the specific requirements applicable to electronic interfaces.

Germany

CJEU rules that German VAT invoicing rules too restrictive

In *RGEX-Geissel* and *Butin*, the Court of Justice of the European Union has endorsed Advocate General Wahl's Opinion that VAT invoices have to show the supplier's address, but not necessarily the place where it carries out its economic activity.

Germany denied input tax recovery to two car dealers whose suppliers only showed letterbox addresses on their invoices. In the CJEU's judgment, the Court followed the argument of the Advocate General that the purpose of showing the address was to link a supply to the supplier, so that the tax authorities are able to identify the supplier and monitor the payment of the VAT amount giving rise to the input tax deduction. This objective would not be served by prohibiting taxpayers from using letterbox addresses on invoices, and the EU Principal VAT Directive does not specify any particular kind of address to use.

Therefore, the taxpayers should have been entitled to deduct input tax.

Hungary

VAT rate reductions

The VAT rates for the below goods and services will change as of 1 January 2018:

| Name of goods or service | Combined nomenclature (CN) code | Current VAT rate | Reduced VAT rate |
|--|---------------------------------|------------------|------------------|
| Live fish suitable for human consumption (chilled or frozen), excluding ornamental fish and sharks | 0301, 0302 and 0304 | 27% | 5% |
| Meat and edible meat offal of home swine (fresh, chilled or frozen) | 0206 30, 0206 41, 0206 49 | 27% | 5% |
| Braille printer and Braille display | 8469 30, 8443, 8543 | 27% | 5% |
| Supply of meals and non-alcoholic beverages prepared on site in restaurants | - | 18% | 5% |
| Internet access services | - | 18% | 5% |

New tax introduced – tourism development contribution

A new tax has been introduced, the tourism development contribution, which will apply from 1 January 2018.

The contribution will be determined based on the consideration (net amount) paid for the supply of meals and food, and of non-alcoholic beverages prepared onsite in restaurants, which will be taxed at a VAT rate of 5% from 1 January 2018.

The contribution must be reported and paid in accordance with the deadline for VAT returns. Therefore, the first reporting should be carried out by 20 February 2018 (for monthly VAT reporting).

Further details, *inter alia*, the form to be submitted and the tax account number where the tax should be paid, are not yet available.

Real-time invoice data reporting

Based on publicly available draft legislation, from 1 July 2018, taxpayers issuing invoices using invoicing software will be required to provide real-time data to the tax authorities.

The real-time data provision applies to invoices issued by invoicing software if the VAT amount indicated on the invoice reaches or exceeds HUF 100,000 (approx. EUR 320). Data should be provided immediately upon issuing an invoice.

The data should be provided in XML format with a predefined structure. When the invoice data is provided, the tax authorities will generate and send an identification code to the taxpayer. The identification code should be stored within the invoicing software for each invoice. Under current plans, this code would not be required to be indicated on the invoices. The XML data should be uploaded via a dedicated web platform. At present, a test version of the web platform (KOBAK) is available, where taxpayers are able to test their XML files. Within this system, the files are tested from a technical point of view (i.e., whether they comply with the predefined structure).

For invoices issued by using an invoice block, if the VAT amount indicated on the invoice reaches or exceeds HUF 100,000 and does not reach HUF 500,000, data should be provided within five days of issuing the invoice. If the VAT amount indicated on the invoice reaches or exceeds HUF 500,000, data should be provided within one day of issuing an invoice.

The draft has not yet been adopted, and may therefore be amended.

Latvia

Reduced VAT rate introduced

On 6 December 2017, the proposed amendments to the VAT Law introducing a reduced VAT rate of 5%, applicable to certain fresh berries, fruits and vegetables characteristic to Latvia, including those that have been washed, peeled and packaged, but not thermally treated, was announced. The new reduced VAT rate will apply with respect to supplies made from 1 January 2018 until 31 December 2020.

Due to the introduction of the reduced VAT rate of 5%, on 14 December 2017, amendments to the VAT return forms were officially announced. The new VAT returns to be submitted from the January 2018 reporting period include amended and additional boxes.

Netherlands

2018 Tax Plan adopted by House of Representatives

Following the implementation of several VAT-related amendments and resolutions, the Parliament agreed the 2018 Tax Plan on 23 November 2017. The bill will now have to be approved by the Senate, which will most likely take place on 19 December.

Abolition of flat rate scheme for farmers

The bill on the abolition of the VAT flat rate scheme for farmers has been adopted. This scheme exempts farmers and other agriculturalists from VAT, while they are not allowed to deduct VAT charged on costs they have incurred.

Following abolition of the scheme, farmers will have to pay VAT on their supplies and will subsequently be entitled to deduct input VAT. The reduced VAT rate on the supply of certain goods and services will be abolished also.

There will be a transitional arrangement, according to which farmers will have to revise the VAT on investments made prior to 1 January 2018 during 2018. As a result, the portion of the VAT that was not deducted before 1 January 2018 will be refunded immediately. For investments purchased before 1 January 2018, but not yet entered into service, a full refund of the input VAT will arise in 2018.

Small business scheme

Further, a resolution has been adopted regarding the special scheme for small businesses in response to the abolition of the agriculture scheme. The small business scheme may be of interest for farmers as a substitute for the agriculture scheme. Currently it is being examined as to whether the small business scheme can be modernized and simplified. The Government is requested to design the proposed revision of the small business scheme in such a way that it will become more attractive for farmers who have used the agriculture scheme to date, and to submit a proposal to the House of Representatives for this purpose by the 2019 Tax Plan at the latest.

Refinement of definition of 'medicine' for VAT purpose

The bill on the refinement of the definition of 'medicine' for VAT purposes has been adopted. By refining the VAT legislation, as of 1 January 2018, the reduced VAT rate of 6% will only apply to products for which a (parallel) trade license has been issued as stipulated in the Dutch Medicines Act or which are specifically excluded from such a license.

Joint and several liability for pledgees, mortgage holders and executors

A joint and several liability for pledgees, mortgage holders and executors to secure VAT collection has been introduced. The amendment that refers to this liability has also been adopted. Pledgees, mortgage holders and executors will only be liable for VAT if they knew or could have known that the tax debtor would fail to pay the VAT due.

Change in scope of reduced VAT rate for seagoing vessels

The proposal to further streamline the wording of Dutch VAT rules to that of the EU Principal VAT Directive with regard to the reduced VAT rate for seagoing vessels, thus further reducing application of the VAT zero rate, has been postponed until 1 January 2019. Previously it was proposed to apply the zero rate to seagoing vessels used at least 90 percent for navigation on the high seas. This is now reduced to 70 percent.

No abuse of law for foundation that operates sports complex

Under Court of Justice of the European Union case law, Community law cannot be relied on for abusive or fraudulent ends. According to the CJEU, there is abuse of law when, first, the transactions concerned result in the accrual of a tax advantage the granting of which would be contrary to the purpose of the provisions in the national or European VAT law. Secondly, it must also be apparent from a number of objective factors that the essential aim of the transactions concerned is to obtain a tax advantage.

On 1 December 2017 the Supreme Court ruled in a case of a foundation that operates a sports complex as its main activity. The Supreme Court ruled that the foundation provides the opportunity to practice sport, which is taxed at the reduced VAT rate of 6%, and therefore has the right to deduct input tax. There is no abuse of law.

Facts and circumstances

Until 2010, a tennis club rented a sports complex from a municipality. The municipality owned the sports complex and provided maintenance and management during the rental period. At the end of 2009, a foundation was set up. The foundation started operating the sports complex from 2010. To this end, the foundation has taken over the lease agreement with the municipality from the tennis club. The foundation has also taken over some assets from the club for about EUR 25,000, for which a loan agreement has been signed. The exploitation of the foundation mainly consists of making the sports complex available to the tennis club, for an annual fee of EUR 40,000 (excluding 6% VAT). The foundation deducts the input VAT on the maintenance costs of the sports complex.

Judgment

According to the Supreme Court there is no sham transaction, since the legal acts correspond exactly with what the parties actually aimed for. Nor is there any abuse of rights. No tax benefit is achieved contrary to the purpose of the law, as the sports complex is leased under normal market conditions. The parties are then free to structure their activities in such a way that the amount of the VAT due is limited.

In addition, the Court of Appeal ruled that there is no VAT exempt rental of the sports complex. There is an opportunity to practice sports, as a sports facility is provided with which the tennis club is given the opportunity to practice a sport. The fact that the members of the tennis club actually take care of the maintenance of the complex does not detract from this judgment, because the foundation is formally responsible for this.

VAT on bad debts must be reclaimed in due time

The VAT treatment of bad debts changed as of 1 January 2017. Under the new rules the entitlement to a refund of VAT still arises when the debt will not be paid partially or in full at the time the non-collectability of the receivable can be determined. An essential change, however, is that the entitlement to a VAT refund is deemed to arise one year after the date on which the receivable has become payable. Based on proposed transitional law, this one year period is supposed to have started on 1 January 2017 for payments that became due in 2016.

Accordingly, receivables that have not yet been paid and for which the final payment date was before 1 January 2017 will be regarded as non-collectible on 1 January 2018. The VAT on these bad debts must be claimed in the first VAT return of 2018.

The VAT on bad debts with a final payment date after 1 January 2017 can be claimed from 1 January 2018 onwards in the VAT return for the period in which it is clear that the customer will no longer pay. Also, the VAT can be claimed at the latest one year after the final payment date.

In the event that a customer pays the invoice at a later state (in full or partially), VAT must be stated in the next VAT return.

Russia

Foreign providers of e-services to pay VAT themselves on B2B supplies of e-services

Federal Law No. 335-FZ of 27 November 2017 changes the procedure for accounting for and paying VAT on e-services that are deemed supplied in Russia and are rendered by foreign suppliers to legal entities and individual entrepreneurs (B2B supplies) registered with the tax authorities. The new provisions require foreign entities that make supplies of e-services to businesses tax registered in Russia to account for and pay Russian VAT on such B2B supplies themselves, unless the legislation imposes this obligation on a tax agent.

The new rules with respect to B2B supplies of e-services will enter into force as of 1 January 2019. Foreign entities that make B2B supplies of e-services, and are not currently registered with the tax authorities, will have to apply for such tax registration by 15 February 2019.

The foreign suppliers that are already tax registered in Russia and currently pay VAT on B2C supplies of e-services will also be obliged to account for and pay VAT on B2B supplies of e-services, starting from 1 January 2019. Taking into account that the rules for determining the tax point will not change, it is understood that the foreign suppliers will be obliged to account for and pay VAT on B2B supplies of e-services provided that such services are rendered after 1 January 2019 and paid for (fully or in part) after 1 January 2019.

Further, in accordance with changes, national payment system operators, specified in Federal Law No. 161-FZ 'On the National Payment System' of 27 June 2017, will not be treated as tax agents (intermediaries) with respect to activities involving cash transfers for e-services. National payment system operators include, in particular, money transfer operators, banks' payment agents, payment agents, federal postal operators rendering cash transfer services, payment system operators, and payment infrastructure service operators. This provision will become effective as of 1 January 2018.

Zero VAT rate for re-export of goods introduced

Federal Law No. 350-FZ of 27 November 2017 introduced amendments to the Tax Code of the Russian Federation that will enable taxpayers to apply a zero VAT rate on the re-export of goods.

The current version of Article 164 of the Tax Code does not envisage any possibility to apply zero VAT rate if goods are sold abroad under the re-export customs procedure. The changes will address this issue, in particular, for taxpayers that export finished goods made of raw materials imported under the customs procedure of inward processing.

Amendments also introduce the list of documents required to justify the application of zero VAT rate for goods exported by international mail.

The changes will apply from 1 January 2018.

Option not to apply zero VAT rate to certain transactions

Federal Law No. 350-FZ of 27 November 2017 introduced amendments to the Tax Code of the Russian Federation that give a right to waive an obligation to apply a zero VAT rate (and establishes a corresponding obligation to pay VAT at the rate of 10 or 18 percent) to the following types of transactions:

- The supply of goods exported under the export customs procedure;
- The supply of services related to transportation of the above goods envisaged by Items 2.1-2.5, 2.7 and 2.8, Point 1, Article 164 of the Tax Code, in particular, the international transportation of goods, including related freight forwarding services.

A taxpayer may waive the application of a zero VAT rate by filing an application to its local tax authorities subject to certain conditions established by the Law.

The changes will apply from 1 January 2018.

Introduction of tax-free system

Federal Law No. 341-FZ of 27 November 2017 introduced amendments to the Tax Code of the Russian Federation. Under the amendments, citizens of foreign non-Eurasian Economic Union (EAEU) states will be entitled to a refund of VAT paid on purchases made in Russian retail stores, provided the purchased goods are then moved outside the EAEU customs territory.

A VAT refund can be claimed within a year of the date of purchase, provided the purchased goods crossed the Russian border within three months of such purchase. To be eligible for a refund, an individual must make a purchase of at least RUB 10,000 (inclusive of tax) from one retailer within one calendar day, confirmed by one or several cash receipts.

The list of retailers offering tax-free will be determined by the Government.

The new regime is primarily aimed at boosting the retail sales and fostering tourism.

Federal Law No. 341-FZ will come into effect on 1 January 2018. However, for the tax-free system to commence, a number of legislative acts must be developed.

South Africa

Increase in customs duty

The general rate of customs duty for the following commodities has been increased:

| Commodity | Tariff subheading | Current duty | New duty |
|-------------------------------|--|-------------------------|----------------------|
| Prefabricated steel buildings | 9406.90.10 9406.90.90 | Free | 20% |
| Aluminium extrusions | 7604.21.15 7604.29.15 7604.29.65 | 5% | 15% |
| Wheat and Wheaten flour | 1001.91 1001.99 1101.00.10 1101.00.90 | 75.24c/kg 112.85c/kg | 91c/kg 136.50c/kg |

Creation of rebate provision for greenhouses of iron or non- alloy steel

As part of the tariff investigation wherein customs duties on prefabricated steel buildings were increased, the International Trade Administration Commission of South Africa (ITAC) has implemented a rebate provision for greenhouses of iron or non-alloy steel as there is no local manufacturer and no local industry to protect.

Ukraine

Changes in VAT exemption rules for goods imported by individuals

On 7 December 2017, the Parliament adopted changes to the Tax Code of Ukraine (under draft Law No. 6776-D) which limit the number of parcels that may be sent to individuals by post and express mail with no import VAT on the imported goods. The Law is not yet published, but is expected to be effective from 1 January 2018.

In particular, from 1 January 2018, import VAT exemption will apply only to the first three parcels valued at less than EUR 150 received by an individual during one calendar month.

Moreover, the Parliament also restricted the applicability of import VAT exemption for individuals who import goods by road, rail or sea as carry-on luggage/registered baggage (except excisable goods and personal belongings).

Under the changes, an individual will not pay import VAT if s/he imports goods with a total value not exceeding EUR 500 and weighing up to 50 kg, provided such individual was absent from Ukraine for more than 24 hours and enters Ukraine not more than once within 72 hours.

If the individual crosses the Ukrainian border more than once within 72 hours and is absent from Ukraine for less than 24 hours, such individual may import goods with a value not exceeding EUR 50 and weighing up to 50 kg, without paying import VAT.

These changes are aimed at preventing the unrestricted no-tax importation of goods by individuals for subsequent commercial distribution.

Installment payment of VAT on certain imported equipment

Parliament extended the list of imported goods eligible for installment payment of VAT (under draft Law No. 6776-D adopted by the Ukrainian Parliament on 7 December 2017). The Law is not yet published, but is expected to be effective from 1 January 2018.

In particular, VAT on certain commodity items included in groups 84, 85 and 90 of the Ukrainian Harmonized System and imported for free circulation may be paid in equal installments within the period requested by the taxpayer. This option is temporary and will apply until 1 January 2020.

To be eligible for the installment payment of VAT, *inter alia*, the imported equipment must be used by the VAT payer for the purposes of own production in Ukraine.

A decision on the eligibility for the installment payment of VAT will be taken following the taxpayer's written application. The option of the installment payment of VAT may not be used for more than 24 calendar months. No interest, fines or penalties for the deferral of liabilities will be applied during the specified period.

However, no installment payment of VAT is possible in case of importation of equipment produced or imported from a country that is recognized as an occupier and/or an aggressor state with respect to Ukraine, or is imported from the occupied territories of Ukraine, as defined by Ukrainian laws.

A detailed procedure for allowing the installment payment of VAT will be prepared by the Ukrainian Government.

VAT and excise tax exemption for imported electric cars

Importation into Ukraine of new or used vehicles powered solely by one or two electric engines will be temporarily, from 1 January 2018 to 31 December 2022, exempt from VAT and excise tax (under draft Law No. 6776-D adopted by the Parliament on 7 December 2017). The Law is not yet published, but is expected to be effective from 1 January 2018.

In addition, during the specified five year period, VAT exemption will apply to:

- Electric car distribution in Ukraine;
- Electric car lease (leasing, hire, chartered conveyance);
- Passenger transportation by passenger electric cars (taxi services).

Tax incentives in support of cinematographic activities

From 3 December 2017 (the Law of Ukraine No. 2177-VIII dated 7 November 2017) goods included in the national cinematographic heritage and goods intended for use in cinematographic activities are temporarily (until 1 January 2023) exempt from customs duties when imported into Ukraine. The customs privileges will be available for the cinematographic entities receiving state support.

Goods exempt from customs duties include those under product codes 3706, 3920731000, 3923401000, 8525, 8529, 9002, 9007, 9010, 9405 in the Ukrainian Harmonized System, in particular, movie cameras, movie projectors, audio recording and reproduction equipment, television cameras, digital cameras, film stock, reels, equipment for photo and motion picture laboratories, and lighting equipment.

In addition, the supply of national motion pictures in Ukraine and the performance of work and services related to the production of national motion pictures are exempt from VAT until 1 January 2023.

Customs 'single window' implementation underway

At present, businesses may at their own discretion decide on whether or not they should use the 'single window' system for customs clearance of goods.

From 1 February 2018, use of the 'single window' information system will be obligatory for businesses, customs, and the state supervisory agencies for exchanging information on the results of state inspections of goods imported into or exported from Ukraine (Resolution of the Ukrainian Government No. 878 dated 22 November 2017).

Furthermore, there are a number of changes relating to the operation of the 'single window' electronic information exchange system, specifically:

- The 'single window' system will be applied to the movement of goods under all customs regimes;
- Fewer scanned commercial documents are to be transmitted via the 'single window' system due to the ability to use information from previously submitted periodic and entry summary customs declarations;
- The state supervisory agencies will be required to decide on the relevant type of inspection of the goods "as soon as possible, within four hours at the latest";
- If a business uses the 'single window' by mistake, state supervisory agencies may finalize the inspection with the response that the "goods are not subject to control";
- The inspection of the goods may take place within 12 working hours (previously, 24 working hours) following the time proposed by the business;
- A clear-cut procedure must be followed by state officials and business representatives if any process participant fails to attend the inspection of goods;
- Stamps of state officials, certifying the completion of relevant inspections, on hard copies of shipping documents are no longer required following an electronic control.

Once fully implemented, the 'single window' information system is expected to place both system users and other businesses on an equal footing, render the state control procedures convenient and efficient, and allow businesses to abandon paper permits and cooperate with supervisory agencies electronically.

Advance payment for imported goods without letters of credit

The National Bank of Ukraine (NBU) has simplified the procedure for making advance payments in foreign currency for imported goods.

Under Decree No. 118 dated 21 November 2017, the NBU cancelled the requirement for advance payment for foreign goods of a total value exceeding USD 5 million (in UAH equivalent) solely by letters of credit.

Effective from 23 November 2017, advance payments may be made irrespective of the value of goods and without letters of credit.

United Kingdom

Policy change on VAT treatment of pension fund management by insurers deferred

Following discussions with industry representatives, the tax authorities have amended their recent [Revenue and Customs Brief 3\(2017\)](#). Their policy of treating pension fund management services provided by regulated insurance companies as exempt will now be withdrawn with effect from 1 April 2019 (rather than 1 January 2018).

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

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

Atentamente,
Deloitte Legal

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

Deloitte presta servicios de auditoría, consultoría, 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