



Enero 2019
Boletín de IVA

Deloitte Legal
Departamento de IVA, Aduanas e Impuestos
Especiales

Índice de contenido

I. Normativa

1. Real Decreto-ley 26/2018, de 28 de diciembre, por el que se aprueban medidas de urgencia sobre la creación artística y la cinematografía.
2. Real Decreto-ley 27/2018, de 28 de diciembre, por el que se adoptan determinadas medidas en materia tributaria y catastral.
3. Real Decreto 1512/2018, de 28 de diciembre, por el que se modifica el Reglamento del IVA, el Reglamento de facturación y 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.
4. Resolución de 28 de diciembre de 2018, de la Dirección General de Tributos, sobre el tratamiento de los bonos en el IVA.
5. Orden HAC/1400/2018, de 21 de diciembre, por la que se aprueba el modelo 233, "Declaración informativa por gastos en guarderías o centros de educación infantil autorizados" y se determinan el lugar, forma, plazo y el procedimiento para su presentación, y se modifica la Orden HAP/2194/2013, de 22 de noviembre, por la que se regulan los procedimientos y las condiciones generales para la presentación de determinadas autoliquidaciones, declaraciones informativas, declaraciones censales, comunicaciones y solicitudes de devolución, de naturaleza tributaria.
6. Orden HAC/1416/2018, de 28 diciembre de 2018, por la que se modifica 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; 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 de declaración censal simplificada de alta, modificación y baja en el censo de empresarios, profesionales y retenedores; 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 y la Orden HAP/1751/2014, de 29 de septiembre, por la que se aprueba el formulario 034 de declaración de inicio, modificación o cese de operaciones comprendidas en los regímenes especiales aplicables a los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión o de televisión y a los prestados por vía electrónica en el Impuesto sobre el Valor Añadido y se regulan distintos aspectos relacionados con el mismo.

7. Un primer paso hacia el régimen definitivo de tributación en IVA del comercio intracomunitario.

Directiva (UE) 2018/1910 del Consejo de 4 de diciembre de 2018, por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE en lo que se refiere a la armonización y la simplificación de determinadas normas del régimen del impuesto sobre el valor añadido en la imposición de los intercambios entre los Estados miembros.

Reglamento de Ejecución (UE) 2018/1912 del Consejo de 4 de diciembre de 2018, por el que se modifica el Reglamento de Ejecución (UE) n.º 282/2011 en lo que respecta a determinadas exenciones relacionadas con operaciones intracomunitarias.

Reglamento (UE) 2018/1909 del Consejo de 4 de diciembre de 2018, por el que se modifica el Reglamento (UE) n.º 904/2010 en lo que se refiere al intercambio de información a efectos de vigilancia de la correcta aplicación de los acuerdos de existencias de reserva.

8. Directiva (UE) 2018/2057 del Consejo de 20 de diciembre de 2018, por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido en lo que respecta a la aplicación temporal de un mecanismo generalizado de inversión del sujeto pasivo a los suministros de bienes y las prestaciones de servicios por encima de un umbral determinado.
9. Propuesta de Directiva del Consejo por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, en lo que respecta a las disposiciones relativas a las ventas a distancia de bienes y a ciertas entregas nacionales de bienes.
10. Propuesta de Reglamento de ejecución del Consejo por el que se modifica el Reglamento de Ejecución (UE) n.º 282/2011 en lo que respecta a las entregas de bienes o las prestaciones de servicios facilitadas por interfaces electrónicas y a los regímenes especiales aplicables a los sujetos pasivos que presten servicios a personas que no sean sujetos pasivos, las ventas a distancia de bienes y determinadas entregas domésticas de bienes.
11. Medidas para combatir el fraude del IVA en el comercio electrónico.

Propuesta de Directiva del Consejo por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE en lo que respecta a la introducción de determinados requisitos para los proveedores de servicios de pago.

Propuesta de Reglamento del Consejo por el que se modifica el Reglamento (UE) nº 904/2010 en lo que respecta a las medidas para reforzar la cooperación administrativa a fin de combatir el fraude en el ámbito del IVA.

II. Jurisprudencia

1. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 6 de diciembre de 2018. Asunto C-672/17 (Tratave).
2. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 19 de diciembre de 2018. Asunto C-414/17 (AREX CZ).
3. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 19 de diciembre de 2018. Asunto C-422/17 (Skarpa Travel).
4. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 19 de diciembre de 2018. Asunto C-552/17 (Alpenchalets Resorts).
5. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 19 de diciembre de 2018. Asunto C-17/18 (Mailat).
6. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 19 de diciembre de 2018. Asunto C-51/18 (Comisión/Austria).

III. Doctrina Administrativa

1. Dirección General de Tributos. Contestación nº V2890-18, de 8 de noviembre de 2018.
2. Dirección General de Tributos. Contestación nº V2920-18, de 14 de noviembre de 2018.
3. Dirección General de Tributos. Contestación nº V2922-18, de 14 de noviembre de 2018.
4. Dirección General de Tributos. Contestación nº V2924-18, de 14 de noviembre de 2018.
5. Dirección General de Tributos. Contestación nº V2932-18, de 14 de noviembre de 2018.
6. Dirección General de Tributos. Contestación nº V2937-18, de 14 de noviembre de 2018.
7. Dirección General de Tributos. Contestación nº V2986-18, de 19 de noviembre de 2018.

8. Dirección General de Tributos. Contestación nº V2987-18, de 19 de noviembre de 2018.
9. Dirección General de Tributos. Contestación nº V3012-18, de 23 de noviembre de 2018.

IV. Country Summaries

Asia Pacific

India

The 31st GST Council meeting on 22 December 2018 proposed a reduction in rates for certain goods and services, various relief measures, and certain other amendments to the GST law.

The online processing of AEO T1 applications is to commence when the website has been developed.

The Delhi High Court has decided a services tax case regarding what qualifies as immovable property.

The Madhya Pradesh High Court has decided a GST case regarding sales to duty-free shops.

There has been an anti- profiteering ruling concerning Hindustan Unilever Limited.

EMEA

Gulf Cooperation Council

There are updates from the United Arab Emirates, the Kingdom of Saudi Arabia, Bahrain, and Qatar.

Angola

A decree has been published approving the legal regime for electronic submission of taxpayers' accounting elements.

In light of the expected implementation of VAT in July 2019, there are a number of upcoming deadlines.

Czech Republic

There are a number of proposed amendments to the VAT Act, subject to the legislative process.

Denmark

The tax authorities have issued a draft for binding instruction on the VAT treatment of sales promotional schemes.

The tax authorities have issued a draft for binding instruction on the VAT treatment of transactions without consideration.

Finland

There is a Government proposal to introduce VAT on performance fees.

France

The EU vouchers Directive has been transposed into French law.

The EU Directive regarding telecommunications, radio broadcasting, television, and electronically-supplied services supplied to non-VAT taxable persons has been transposed into French law.

The tax authorities may grant a total or partial waiver of VAT reassessments resulting from the characterization of a permanent establishment of a foreign company in France.

Greece

The application of special VAT rates for certain islands has been extended.

There have been changes to the application of the reduced VAT rates.

The VAT refund application form for taxable persons not established in an EU Member State has been amended.

Hungary

From 1 January 2019, leased cars will be subject to a limited VAT deduction rate of 50 percent if they are used for both business and private purposes.

The VAT treatment of vouchers has been amended from 1 January 2019, in accordance with the EU vouchers Directive.

From 1 January 2019, Hungarian companies must register for the 'Company Gateway' electronic platform.

Ireland

There have been updates to the VAT Tax and Duty Manual.

Italy

Official forms for the annual VAT return for the 2018 reporting period have been published.

There are new procedures for the payment of stamp duty related to e-invoices.

Malta

A reduced VAT rate will apply to electronic publications.

The Netherlands

The Supreme Court has referred Netherlands questions for preliminary ruling to the CJEU on the Dutch VAT revision rules.

Poland

The provisions of the VAT law providing bad debt relief have been amended with effect from 1 January 2019.

Portugal

The tax authorities have defined the procedures to be followed for non-alcoholic beverages on movements under excise duty suspension.

South Africa

The legislation that will significantly impact the VAT treatment of electronic services in South Africa has now been finalised.

There is an update on the implementation and phase down of customs duty rates for 2019 under the EU-SADC Economic Partnership Agreement.

Switzerland

The list of medicines subject to the reduced VAT rate will change following the revision of the Law on Therapeutic Products.

Import VAT-related documentation is available on the Swiss Customs Authorities webpage.

Ukraine

There have been changes in the application of the VAT exemption, for certain types of transactions.

United Kingdom

A Tribunal has ruled that special investment funds managed with the help of a software system may qualify for VAT exemption.

A VAT statutory instrument has been made to counter offshore 'loops'.

The tax authorities have published their policy on VAT on retained payments and deposits.

There are a number of updates on Brexit and indirect tax.

I. Normativa

1. Real Decreto-ley 26/2018, de 28 de diciembre, por el que se aprueban medidas de urgencia sobre la creación artística y la cinematografía.

Con fecha 29 de diciembre de 2018 se publicó en el Boletín Oficial del Estado el Real Decreto-ley 26/2018, por el se aprueban medidas de urgencia sobre la creación artística y la cinematografía.

En relación con el IVA, el artículo segundo de dicho Real Decreto-ley contempla, desde el 1 de enero de 2019, la reducción del tipo impositivo del IVA –del 21 al 10 por ciento– a los servicios prestados por personas físicas en calidad de intérpretes, artistas, directores y técnicos a los productores de películas cinematográficas susceptibles de ser exhibidas en salas de espectáculos y a los organizadores de obras teatrales y musicales.

2. Real Decreto-ley 27/2018, de 28 de diciembre, por el que se adoptan determinadas medidas en materia tributaria y catastral.

Con fecha 29 de diciembre de 2018 se publicó en el Boletín Oficial del Estado el Real Decreto-ley 27/2018, de 28 de diciembre, por el que se adoptan determinadas medidas en materia tributaria y catastral.

En relación con el IVA, el artículo 4 de dicho Real Decreto-ley contempla el mantenimiento para el año 2019 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, 2017 y 2018, es decir, dichos límites quedan fijados en 250.000 euros para 2019.

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 primera 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.

Por otra parte, la disposición adicional primera. Cuatro del citado Real Decreto-ley, que regula el régimen fiscal aplicable a la final de la "UEFA Champions League 2019" y "UEFA EURO 2020", en relación con el IVA establece lo siguiente:

- No se exigirá el requisito de reciprocidad, previsto en el artº 119 bis.2º de la Ley del IVA, en la devolución a empresarios o profesionales no establecidos en la Comunidad que soporten o satisfagan cuotas del IVA como consecuencia de la realización de operaciones relacionadas con la celebración de la final de la «UEFA Champions League 2019» y «UEFA EURO 2020».
- Cuando se trate de empresarios o profesionales no establecidos en la Comunidad, Canarias, Ceuta o Melilla, o en un Estado con el que existan instrumentos de asistencia mutua análogos a los instituidos en la Comunidad, no será necesario que nombren un representante a efectos de lo previsto en art. 164.Uno.7º de la Ley del IVA.
- Los empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del IVA que tengan la condición de sujetos pasivos y que soporten o satisfagan cuotas como consecuencia de la realización de operaciones relacionadas con la final de la «UEFA Champions League 2019» y «UEFA EURO 2020», tendrán derecho a la devolución de dichas cuotas al término de cada periodo de liquidación.

Para dichos empresarios o profesionales, el período de liquidación coincidirá con el mes natural, debiendo presentar sus declaraciones-liquidaciones durante los 20 primeros días naturales del mes siguiente al periodo de liquidación. Sin embargo, las declaraciones-liquidaciones correspondientes al último período del año deberán presentarse durante los treinta primeros días naturales del mes de enero. Ello no determinará que aquellos estén obligados a la llevanza de los Libros Registro del Impuesto a través de la Sede Electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (Suministro Inmediato de Información, SII).

Lo anterior será igualmente aplicable a la entidad organizadora del acontecimiento, a los equipos participantes y a las personas jurídicas a que se refiere la mencionada disposición adicional primera. En el caso de empresarios o profesionales no establecidos en los que concurren los requisitos previstos en los artículos 119 o 119 bis de la Ley del IVA, la devolución de las cuotas soportadas se efectuará conforme al procedimiento previsto en dichos artículos y en los artículos 31 y 31 bis del Reglamento del IVA.

- Respecto a las operaciones relacionadas con los bienes vinculados al régimen de importación temporal con exención total de derechos, resultará aplicable lo dispuesto en el artículo 24 de la Ley del IVA.

- El plazo a que se refiere el artº 9.3.g) de la Ley del IVA –no aplicación de un supuesto de transferencia de bienes: operación asimilada a una entrega intracomunitaria de bienes–, será, en relación con los bienes que se utilicen temporalmente en la celebración y desarrollo de la final de la «UEFA Champions League 2019» y «UEFA EURO 2020», de 24 meses que, en todo caso, finalizará, a más tardar, el 31 de diciembre del año siguiente al de la finalización de la final correspondiente.
- La regla establecida en el artº 70.Dos.1º de la Ley del IVA no resultará aplicable a los servicios referidos en dicho precepto cuando sean prestados por las personas jurídicas residentes en España constituidas con motivo del acontecimiento por la entidad organizadora de la final de la «UEFA Champions League 2019» y «UEFA EURO 2020» o por los equipos participantes, y estén en relación con la organización, la promoción o el apoyo de dicho acontecimiento.

3. Real Decreto 1512/2018, de 28 de diciembre, por el que se modifica el Reglamento del IVA, el Reglamento de facturación y 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 29 de diciembre de 2018 se publicó en el Boletín Oficial del Estado el Real Decreto 1512/2018, de 28 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 por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por el Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre (Reglamento facturación); iii) 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, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio (Reglamento General de aplicación de los tributos) y iv) el Reglamento de los Impuestos Especiales, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 7 de julio.

En lo que al IVA se refiere, exponemos a continuación de manera resumida los principales cambios normativos realizados por este Real Decreto que entraron en vigor el día 1 de enero de 2019.

A) Modificaciones en el RIVA.

- Se realizan una serie de ajustes técnicos para el desarrollo de las modificaciones relativas a las nuevas reglas de tributación de los servicios prestados por vía electrónica, de telecomunicaciones y de

radiodifusión y televisión, cuando el destinatario no sea empresario o profesional actuando como tal, que entraron en vigor el 1 de enero de 2019, y se transpusieron a la Ley del IVA por la Ley 6/2018, de 3 de julio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2018.

- Se incorporan algunas modificaciones para facilitar la opción voluntaria a la aplicación del nuevo sistema de gestión tributaria (Suministro Inmediato de Información, en adelante SII), así: i) se regula la información que deben suministrar los sujetos pasivos referente a las operaciones realizadas en el año natural con anterioridad a la fecha en que quedan obligados al SII, y ii) será necesario informar de los documentos electrónicos de reembolso que, a partir del 1 de enero de 2019, pasan a ser obligatorios para la devolución del IVA a la exportación en el régimen de viajeros.
- Por último, se establecen una serie de modificaciones para actualizar las referencias contenidas en el RIVA de disposiciones normativas derogadas a la normativa vigente o a la propia redacción de la Ley del IVA, así como un ajuste técnico para coordinar determinados límites para la aplicación del régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca con el método de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

B) Modificaciones en las obligaciones de facturación.

- Se modifican las reglas referentes a la normativa aplicable en materia de facturación que, desde 1 de enero de 2019, será la normativa del Estado miembro de identificación –y no el de consumo– para los sujetos pasivos acogidos a los regímenes especiales aplicables a los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión o de televisión y a los prestados por vía electrónica.
- Por otra parte, se actualiza la relación de las operaciones exentas del IVA por las que será obligatoria la expedición de factura y se excepciona, como ya venía sucediendo para entidades aseguradoras y de crédito, a otras entidades financieras de la obligación de expedir facturas por las operaciones de seguros y financieras exentas del IVA que realicen. Por otra parte, la Agencia Estatal de Administración Tributaria podrá eximir de dicha obligación a otros empresarios o profesionales distintos de los señalados expresamente en el Reglamento de facturación, previa solicitud del interesado cuando existan razones que lo justifiquen.
- Se amplía a los servicios de viajes sujetos al régimen especial de las agencias de viajes el procedimiento especial de facturación previsto en la disposición adicional cuarta del Reglamento de facturación,

aplicable a las agencias de viajes que intervengan en nombre y por cuenta de otros empresarios o profesionales en la comercialización de dichos servicios.

C) Modificaciones en el Reglamento General de aplicación de los tributos.

- Se regulan las nuevas opciones que tienen determinados sujetos pasivos para que sus servicios prestados por vía electrónica, de telecomunicaciones y de radiodifusión y televisión, efectuados a consumidores finales, tributen siempre en el Estado miembro de consumo, aunque el prestador de estos servicios no haya superado los 10.000 euros anuales en el ámbito comunitario durante el año natural.

D) Otras modificaciones.

- Este Real Decreto incluye una disposición adicional referente a los lugares en los que será posible autorizar, bajo control aduanero, una tienda libre de impuestos en puertos o aeropuertos para reforzar la seguridad jurídica de los operadores, puesto que la redacción contenida en la normativa de Impuestos Especiales al efectuar una referencia genérica a su establecimiento en "el recinto" de un aeropuerto o puerto podría dar lugar a una interpretación errónea. De esta forma, se establece una regulación de estos establecimientos aplicable tanto al IVA como a los Impuestos Especiales.
- Se modifica 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 exoneración de la obligación de expedición de factura en operaciones de seguros y financieras exentas del IVA (silencio negativo).

4. Resolución de 28 de diciembre de 2018, de la Dirección General de Tributos, sobre el tratamiento de los bonos en el IVA.

El pasado 31 de diciembre de 2018 se publicó en el Boletín Oficial del Estado la Resolución de 28 de diciembre de 2018, de la Dirección General de Tributos, sobre el tratamiento de los bonos –también conocidos como "vouchers"– en el Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, Resolución DGT).

La Directiva (UE) 2016/1065 del Consejo, de 27 de junio de 2016, por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE (Directiva del IVA), introdujo unas normas específicas para el tratamiento de los bonos a efectos de este Impuesto con el fin de conseguir un mínimo de armonización en su tributación en todos los Estados miembros de la Unión Europea, siendo aplicables dichas normas a partir del 1 de enero de 2019, respecto de los bonos emitidos después del 31 de diciembre de 2018.

Así, la citada Directiva (UE) 2016/1065 del Consejo, de 27 de junio de 2016, obliga a los Estados Miembros a adoptar y publicar, a más tardar el 31 de diciembre de 2018, las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas necesarias para dar cumplimiento a lo establecido en la misma. A falta de otras disposiciones legales, la Resolución de la DGT parece tener como objetivo la incorporación al derecho interno español de las previsiones contenidas en dicha Directiva, si bien establece además –según subraya la propia Resolución– la regulación de algunos elementos adicionales de la tributación de los bonos a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) que no han sido regulados en la ya reiterada Directiva (UE) 2016/1065.

Resumimos a continuación, de forma breve, los principales aspectos de la Resolución de la DGT.

¿Qué es un bono o “voucher” a efectos del IVA?

Tendrá la consideración de bono aquel instrumento, cualquiera que sea la forma en que haya sido creado, que deba ser aceptado a su presentación por su tenedor como contraprestación total o parcial de una entrega de bienes o de una prestación de servicios cuando los bienes que se vayan a entregar o los servicios que se vayan a prestar o la identidad de los eventuales proveedores de los bienes o servicios sean conocidos, al constar en el propio instrumento o en la documentación asociada al mismo, incluidas las condiciones de uso del instrumento.

No tendrán, sin embargo, la condición de bonos y, por lo tanto, no se verán afectados por las disposiciones recogidas en la Resolución de la DGT, los siguientes instrumentos:

- a) Los que otorgan a su titular el derecho a recibir un descuento al adquirir bienes o servicios (los denominados “bonos o cupones descuento”);
- b) los que tengan la consideración de medios de pago;
- c) las tarjetas y recargas prepagadas de servicios de telecomunicaciones, y

- d) los títulos de transporte, entradas para el acceso a espectáculos culturales o deportivos, sellos de correos y otros instrumentos de naturaleza similar.

¿Qué clases de bonos o “vouchers” hay a efectos del IVA?

La Resolución de la DGT, al igual que hace la Directiva (UE) 2016/1065, determina un tratamiento distinto a efectos del IVA según las características específicas de los bonos, estableciendo así una doble tipología: “bonos univalentes” y “bonos polivalentes”.

- a) Bono univalente es esencialmente aquel en el que, en el momento de su emisión, es conocido el lugar de realización de la entrega de bienes o prestación de servicios a los que el propio bono se refiere – la operación subyacente– y la cuota del IVA devengada por dichas operaciones o, en su caso, que la operación estará exenta del IVA.
- b) Bono polivalente es aquel bono que no tiene la consideración de univalente porque en el momento de su emisión no puede conocerse la tributación a efectos del Impuesto de la entrega de bienes o la prestación de servicios subyacentes a que se refiere el mismo.

¿Cuál es la tributación básica en IVA del bono univalente?

El tratamiento básico a efectos del IVA de los bonos univalentes requiere distinguir, por un lado, las operaciones de emisión y, en su caso, posteriores transmisiones de los mismos por empresarios y profesionales actuando todos ellos en nombre propio y, por otro, las operaciones consistentes en las entregas efectivas de los bienes o las prestaciones efectivas de los servicios, realizadas por los suministradores o prestadores, a cambio de un bono univalente presentado por su tenedor y aceptado –canjeado o redimido– como contraprestación total o parcial de dichas entregas de bienes o prestaciones de servicios.

Respecto de la primera tipología de operaciones (la emisión del bono y, en su caso, las transmisiones posteriores del mismo por empresarios o profesionales actuando en nombre propio) tributarán conforme al régimen de tributación que corresponda a la entrega de bienes o prestación de servicios a las que el bono se refiere (operación subyacente). De esta forma, si, por ejemplo, la operación subyacente a que se refiere el bono univalente está sujeta al Impuesto en el territorio de aplicación del IVA español, la transmisión de este bono efectuada por su emisor o poseedor –empresarios o profesionales actuando en nombre propio– quedará igualmente sujeta al Impuesto en dicho territorio, conforme al régimen de tributación de dicha operación subyacente.

Por lo que se refiere a la segunda tipología de operaciones (las consistentes en las entregas efectivas de los bienes o las prestaciones efectivas de los servicios realizadas por los suministradores o prestadores a cambio de un bono univalente presentado por su tenedor), la nota fundamental es que no se considerarán operaciones independientes. Así, siguiendo el ejemplo anterior, el proveedor efectivo del bien o prestador efectivo del servicio, aunque tuviese en principio la condición de sujeto pasivo de esta entrega o prestación, no deberá repercutir el IVA español al tenedor del bono que lo redima o canjee, puesto que este último ya habrá, en su caso, soportado el Impuesto correspondiente cuando adquirió el bono univalente.

Ahora bien, cuando el proveedor efectivo del bien o prestador efectivo del servicio no sea el empresario o profesional que –actuando en nombre propio– haya emitido el bono univalente, se considerará que dicho proveedor o prestador ha entregado los bienes o prestado los servicios, a los que el bono se refiere, a su emisor.

¿Cuál es la tributación básica en IVA del bono polivalente?

Al igual que en el caso de los bonos univalentes, para determinar el tratamiento a efectos del IVA de los bonos polivalentes debe distinguirse entre las operaciones de emisión y, en su caso, posteriores transmisiones de los mismos por empresarios y profesionales actuando en nombre propio, y las operaciones consistentes en las entregas efectivas de los bienes o las prestaciones efectivas de los servicios realizadas por los suministradores o prestadores a cambio de un bono polivalente presentado por su tenedor y aceptado (canjeado o redimido) como contraprestación total o parcial de dichas entregas de bienes o prestaciones de servicios.

Respecto de la primera tipología de operaciones (emisión del bono y, en su caso, posteriores transmisiones del mismo por empresarios o profesionales actuando en nombre propio hasta el tenedor final del mismo), no quedarán sujetas al Impuesto como las entregas de bienes o prestaciones de servicios a las que se refiera el bono polivalente. No obstante, la propia Resolución de la DGT establece expresamente que cuando la transmisión del bono polivalente sea efectuada por un empresario o profesional distinto de aquel que esté obligado a entregar los bienes o a prestar los servicios a los que el bono se refiere –ya sea el emisor u otro empresario o profesional actuando en nombre propio– se entenderá que presta siempre un servicio de distribución o promoción a efectos del IVA, cuya base imponible del Impuesto (en caso de estar dicho servicio sujeto al IVA español) deberá determinarse mediante un sistema de margen y gravarse al tipo impositivo general del 21 por ciento.

En lo referente a la segunda tipología de operaciones (las consistentes en las entregas efectivas de los bienes o las prestaciones efectivas de los servicios realizadas por los suministradores o prestadores a cambio de un bono polivalente presentado por su tenedor), estas quedarán sujetas al Impuesto cuando se entiendan realizadas en el territorio de aplicación del IVA español, debiendo calcularse su base imponible en función de la contraprestación satisfecha en la adquisición del bono por el tenedor que lo presente para su canje o, a falta de esta información, por el valor monetario indicado en el propio bono polivalente o en la documentación asociada al mismo (menos la cuota del IVA correspondiente a los bienes entregados o los servicios prestados). Y ello sin perjuicio –subraya la Resolución de la DGT– de lo establecido en los artículos 78 y 79 de la Ley del IVA, que establecen la regulación de la base imponible del Impuesto para las entregas de bienes y prestaciones de servicios.

Y además...

La Resolución de la DGT aborda también otros aspectos adicionales de la tributación de los bonos, tales como el devengo del Impuesto o el derecho a la deducción de las cuotas del IVA soportadas en la adquisición de bienes o servicios por los empresarios o profesionales que participan, tanto en la emisión y comercialización de aquellos, como en la entrega material del bien o la prestación material del servicio cuando el bono es presentado por su tenedor.

Con todo, no cabe descartar que la regulación de los bonos prevista en la Resolución de la DGT pueda ser de difícil aplicación en algunos casos, especialmente respecto de los bonos polivalentes. Así, por ejemplo, los criterios de tributación fijados en la misma podrían resultar en la práctica de difícil cumplimiento por parte de determinados operadores económicos por falta de información suficiente sobre el proceso de comercialización, distribución y canje de los bonos. Por otro lado, el tratamiento fijado en la Resolución de la DGT puede conllevar que, en ciertos supuestos, la tributación de los bonos no obedezca fielmente a uno de los principios rectores del Impuesto, como es el principio de neutralidad.

- 5. Orden HAC/1400/2018, de 21 de diciembre, por la que se aprueba el modelo 233, "Declaración informativa por gastos en guarderías o centros de educación infantil autorizados" y se determinan el lugar, forma, plazo y el procedimiento para su presentación, y se modifica la Orden HAP/2194/2013, de 22 de noviembre, por la que se regulan los procedimientos y las condiciones generales para la presentación de determinadas**

autoliquidaciones, declaraciones informativas, declaraciones censales, comunicaciones y solicitudes de devolución, de naturaleza tributaria.

Esta Orden, en relación con el IVA, modifica la Orden HAP/2194/2013, de 22 de noviembre, por la que se regulan los procedimientos y las condiciones generales para la presentación de determinadas autoliquidaciones, declaraciones informativas, declaraciones censales, comunicaciones y solicitudes de devolución, de naturaleza tributaria, para establecer que la declaración informativa, modelo 390 "Declaración resumen anual del IVA", también podrá presentarse, en caso de obligados tributarios personas físicas, mediante el sistema Cl@ve, sistema de identificación, autenticación y firma electrónica común para todo el Sector Público Administrativo Estatal, regulado en la Orden PRE/1838/2014, que permite al ciudadano relacionarse electrónicamente con los servicios públicos mediante la utilización de claves concertadas, previo registro como usuario de la misma.

- 6. Orden HAC/1416/2018, de 28 diciembre de 2018, 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, 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 de declaración censal simplificada de alta, modificación y baja en el censo de empresarios, profesionales y retenedores, 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 y la Orden HAP/1751/2014, de 29 de septiembre, por la que se aprueba el formulario 034 de declaración de inicio, modificación o cese de operaciones comprendidas en los regímenes especiales aplicables a los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión o de televisión y a los prestados por vía electrónica en el Impuesto sobre el Valor Añadido y se regulan distintos aspectos relacionados con el mismo.**

Esta Orden realiza determinadas modificaciones, de carácter meramente formal y técnico, en la declaración-liquidación no periódica, modelo 309, en las declaraciones censales, modelos 030 y 036, y en el formulario 034.

Dichas modificaciones, que entraron en vigor el 1 de enero de 2019, podemos concretarlas de la siguiente forma:

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

Se amplían los supuestos en los que se prevé la obligación de presentar esta declaración-liquidación no periódica a aquellos sujetos pasivos acogidos a los regímenes especiales de la agricultura, ganadería y pesca y del recargo de equivalencia que resulten deudores de un crédito a favor de la Hacienda Pública, como consecuencia de la modificación de la base imponible de las operaciones que resulten total o parcialmente impagadas, según lo dispuesto en el artículo 80.Cinco.5ª de la Ley del IVA.

B) Modelo 030. *Declaración censal de alta en el censo de Obligados Tributarios, cambio de domicilio y/o variación de datos personales.*

Se aprueba un nuevo modelo de declaración introduciendo en el mismo una nueva casilla para comunicar la fecha de efectos del cambio de residencia fiscal.

C) Modelo 036. *Declaración censal de alta, modificación y baja en el censo de empresarios, profesionales y retenedores.*

Se aprueba un nuevo modelo de declaración en el que se realizan las siguientes modificaciones: i) se añade un nuevo apartado C) dentro del apartado 11, para habilitar el ejercicio de las opciones de tributación en destino de los servicios prestados por vía electrónica, de telecomunicaciones y de radiodifusión y televisión a que se refieren los artículos 70.Uno.4º.a) y 70.Uno.8º de la Ley del IVA, y ii) se introduce una nueva casilla para comunicar la fecha de efectos del cambio de residencia fiscal.

D) Formulario 034. *Declaración de inicio, modificación o cese de operaciones comprendidas en los regímenes especiales aplicables a los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión o de televisión y a los prestados por vía electrónica en el IVA.*

Se aprueba un nuevo modelo de declaración en el que se modifica el apartado 5 de la declaración de inicio o modificación del régimen exterior de la Unión, sustituyendo la declaración de no estar identificado en otro país de la Unión Europea por la declaración de no disponer de sede de actividad económica ni establecimiento permanente en la Unión Europea.

7. Un primer paso hacia el régimen definitivo de tributación en IVA del comercio intracomunitario.

Directiva (UE) 2018/1910 del Consejo de 4 de diciembre de 2018, por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE en lo que se refiere a la armonización y la simplificación de determinadas normas del régimen del impuesto sobre el valor añadido en la imposición de los intercambios entre los Estados miembros.

Reglamento de Ejecución (UE) 2018/1912 del Consejo de 4 de diciembre de 2018, por el que se modifica el Reglamento de Ejecución (UE) nº 282/2011 en lo que respecta a determinadas exenciones relacionadas con operaciones intracomunitarias.

Reglamento (UE) 2018/1909 del Consejo de 4 de diciembre de 2018, por el que se modifica el Reglamento (UE) nº 904/2010 en lo que se refiere al intercambio de información a efectos de vigilancia de la correcta aplicación de los acuerdos de existencias de reserva.

En tanto no se aplique el régimen definitivo del IVA para el comercio intracomunitario de bienes entre empresas, basado en el principio de imposición en el Estado miembro de destino, estas normas introducen mejoras en el Derecho de la Unión en materia de IVA aplicables a las operaciones transfronterizas, en relación con: i) el papel del número de identificación a efectos del IVA en el contexto de la exención aplicable a los intercambios intracomunitarios, ii) los acuerdos sobre existencias de reserva (call-off stock), iii) las operaciones en cadena y iv) la prueba del transporte a efectos de la exención de las operaciones intracomunitarias.

Exponemos a continuación dichas modificaciones, que serán de aplicación **a partir del 1 de enero de 2020.**

A) Nuevos requisitos materiales para la aplicación de la exención en las entregas intracomunitarias de bienes: NIF-IVA del adquirente y obligación de presentar correctamente el estado recapitulativo de operaciones intracomunitarias por el vendedor.

Se modifica el artículo 138.1 y 1 bis de la Directiva del IVA (Directiva 2006/112/CE) con el fin de incorporar dos nuevos requisitos materiales para la aplicación de la exención en las operaciones de entregas intracomunitarias de bienes.

En concreto, se señala, por un lado, la necesidad de que el adquirente de los bienes esté identificado a efectos del IVA en otro Estado miembro distinto de aquel en el que se inicie el transporte de

los mismos y que haya indicado su NIF-IVA al proveedor y, por otro, que el incumplimiento de la presentación del estado recapitulativo de operaciones intracomunitarias (modelo 349, en el caso de España) o, en su caso, su presentación incorrecta, salvo en casos debidamente justificados, darán lugar a la inaplicación de la citada exención.

La importancia de esta modificación estriba en que, hasta la fecha y según reiterada doctrina del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE), ambos requisitos son meramente formales para la aplicación de la exención del IVA en las operaciones de entregas intracomunitarias de bienes, por lo que, un hipotético incumplimiento de los mismos, no puede acarrear la denegación de

la exención por parte de las Administraciones tributarias de los distintos Estados miembros; tan solo la imposición, en su caso, de sanciones o multas administrativas al proveedor.

Con esta modificación, al constituirse ambas condiciones en requisitos materiales a la hora de invocar la exención, el incumplimiento de alguno de ellos conllevaría en principio la denegación de la exención.

B) Medidas de simplificación y de incremento de la seguridad jurídica en operaciones de ventas de productos en consignación (call-off stock).

Las comúnmente denominadas operaciones de ventas en consignación son, esencialmente, contratos en virtud de los cuales el proveedor remite bienes a un adquirente conocido de antemano sin transferirle en ese momento la propiedad de los bienes, sino que esta se efectúa en un momento temporal posterior cuando el adquirente retira los bienes de manera discrecional, según sus necesidades.

Si este tipo de operaciones se efectúan entre diferentes Estados miembros, surgen a menudo dificultades técnicas que se acentúan por las distintas interpretaciones que, de dichas operaciones, puedan hacer las administraciones tributarias de los distintos Estados.

Con el objetivo de lograr un tratamiento más uniforme, se modifica la Directiva del IVA, añadiendo un nuevo artículo 17 bis, al igual que se modifican los artículos 243 y 262. Todo ello con el fin de establecer que estas operaciones de ventas en consignación entre dos Estados miembros deben calificarse, a efectos del IVA y en el momento en que la entrega de los bienes se efectúa, únicamente

como una entrega intracomunitaria de bienes en el Estado de expedición o transporte de los bienes y una adquisición intracomunitaria en el Estado miembro de llegada de los mismos. Por lo tanto, la transferencia previa de los bienes de un Estado miembro a otro no constituirá hecho imponible alguno, por lo que no se asimilará a una entrega de bienes a título oneroso (transferencia de bienes).

Con este tratamiento, se logra que el proveedor que realiza la entrega no tenga obligación de registro alguna en el Estado miembro de llegada de los bienes.

Es importante destacar que esta medida de simplificación requiere, además, el cumplimiento por ambas partes de determinados requisitos adicionales, en forma de llevanza de libros registros y presentación de los estados recapitulativos de operaciones intracomunitarias. A tal efecto, se modifica el Reglamento de ejecución (UE) nº 282/2011 -añadiendo un nuevo artículo 54 bis- en el que se detalla la información a incluir en dichos libros registro.

C) Medida de simplificación y de incremento de la seguridad jurídica en las llamadas “operaciones en cadena”.

Las usualmente conocidas como “operaciones en cadena” consisten esencialmente en dos o más entregas de bienes –efectuadas a menudo de forma casi simultánea– en las que hay un único transporte de aquellos entre dos jurisdicciones fiscales distintas.

Con el fin de determinar correctamente el tratamiento a efectos del IVA de estas operaciones, es necesario vincular el transporte a una de las entregas que se realizan, tal y como se ha encargado de remarcar la jurisprudencia del TJUE; ejercicio, en ocasiones, nada sencillo cuando el que efectúa el transporte es un operador intermediario y no el primer proveedor de los bienes o el cliente final.

Pues bien, para dar una mayor seguridad jurídica a los supuestos en que i) es precisamente el operador intermediario el encargado del transporte de los bienes (ya sea por sí mismo o por un tercero en su nombre) y ii) este transporte discurre entre Estados miembros, se modifica la Directiva del IVA –añadiendo un nuevo artículo 36 bis– con el fin de establecer una serie de reglas que permitan vincular dicho transporte a una concreta entrega de bienes (bien a la entrega efectuada por el proveedor al operador intermediario, o bien a la realizada por este al cliente).

D) Armonización de los elementos probatorios que deben facilitarse por los empresarios respecto de la efectiva realización del transporte de mercancías, a fin de eximir del IVA a las operaciones de entregas intracomunitarias de bienes.

Prácticamente desde la introducción del actual régimen transitorio de tributación de las operaciones intracomunitarias de bienes, se advirtió que las pruebas que deben aportarse para justificar la exención –en especial, en lo relativo al transporte de los bienes– serían una fuente continua de problemas y disputas entre los empresarios y las Administraciones tributarias de los distintos Estados miembros.

Con el fin de dotar de una mayor armonización y seguridad jurídica, se modifica el Reglamento de ejecución (UE) nº 282/2011 - añadiendo un nuevo artículo 45 bis- que introduce una serie de reglas, en forma de presunciones *iuris tantum*, que otorgan una mayor certeza en los elementos probatorios que permitan demostrar que el transporte de los bienes se ha realizado; elementos probatorios que varían en función de si este transporte es efectuado por el proveedor o por el adquirente de los mismos (o por un tercero en nombre de cualquiera de estos dos).

En todo caso, las Administraciones tributarias podrán refutar estas presunciones.

8. Directiva (UE) 2018/2057 del Consejo de 20 de diciembre de 2018, por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido en lo que respecta a la aplicación temporal de un mecanismo generalizado de inversión del sujeto pasivo a los suministros de bienes y las prestaciones de servicios por encima de un umbral determinado.

Esta Directiva contempla la posibilidad de autorizar a los Estados miembros a aplicar temporalmente un mecanismo generalizado de inversión del sujeto pasivo (GRCM, por sus siglas en inglés), siempre que cumplan unos criterios predefinidos y sobre una base voluntaria, a operaciones –entregas de bienes o prestaciones de servicios– por importe superior a 17.500 euros por transacción.

El GRCM tendría, en todo caso, carácter temporal, ya que sería aplicable hasta el 30 de junio de 2022.

Se prevé que aquellos Estados miembros que deseen aplicar el GRCM deberían establecer unas adecuadas obligaciones de información electrónicas respecto de los empresarios y profesionales que suministrasen o reciban los bienes o servicios a los que sea aplicable este mecanismo.

9. Propuesta de Directiva del Consejo por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, en lo que respecta a las disposiciones relativas a las ventas a distancia de bienes y a ciertas entregas nacionales de bienes.

Esta propuesta de Directiva tiene como objetivo establecer normas adicionales necesarias para apoyar las modificaciones realizadas en la Directiva del IVA, que serán aplicables a partir del 1 de enero de 2021, por la Directiva (UE) 2017/2455 del Consejo, de 5 de diciembre (en lo sucesivo, «la Directiva del IVA en el comercio electrónico»). Se trata, en particular, de las disposiciones relativas a: i) las interfaces electrónicas que faciliten las entregas de bienes a personas que no tienen la condición de sujetos pasivos en la UE efectuadas por sujetos pasivos no establecidos en la UE, y ii) los regímenes especiales para la declaración y liquidación del IVA sobre las importaciones en caso de que no se utilice la ventanilla única para las ventas a distancia de bienes importados desde terceros territorios o terceros países.

10. Propuesta de Reglamento de ejecución del Consejo por el que se modifica el Reglamento de Ejecución (UE) nº 282/2011 en lo que respecta a las entregas de bienes o las prestaciones de servicios facilitadas por interfaces electrónicas y a los regímenes especiales aplicables a los sujetos pasivos que presten servicios a personas que no sean sujetos pasivos, las ventas a distancia de bienes y determinadas entregas domésticas de bienes.

Esta propuesta de Reglamento de ejecución tiene como objetivo establecer normas de aplicación detalladas necesarias para apoyar las modificaciones realizadas en la Directiva del IVA, que serán aplicables a partir del 1 de enero de 2021, por la Directiva del IVA en el comercio electrónico.

En particular, dichas modificaciones se refieren a: i) intervención indirecta del proveedor en la expedición o el transporte en relación con las ventas a distancia de bienes, ii) disposiciones relativas a las interfaces electrónicas, iii) disposiciones relativas a la ampliación del ámbito de aplicación de la ventanilla única, y iv) otras disposiciones.

11. Medidas para combatir el fraude del IVA en el comercio electrónico.

Propuesta de Directiva del Consejo por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE en lo que respecta a la introducción de determinados requisitos para los proveedores de servicios de pago.

Propuesta de Reglamento del Consejo por el que se modifica el Reglamento (UE) n.º 904/2010 en lo que respecta a las medidas para reforzar la cooperación administrativa a fin de combatir el fraude en el ámbito del IVA.

Estas propuestas tienen como objetivo combatir el fraude del IVA en el comercio electrónico mediante el refuerzo de la cooperación entre las autoridades tributarias y los proveedores de servicios de pago.

Estas medidas serían aplicables a partir de 1 de enero de 2022.

II. Jurisprudencia

1. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 6 de diciembre de 2018. Asunto C-672/17, Tratave.

Base imponible — Reducción — Principio de neutralidad fiscal.

Se plantea al TJUE si el principio de neutralidad y el artículo 90 de la Directiva IVA se oponen a una normativa nacional que dispone que el sujeto pasivo solo puede reducir la base imponible del IVA en caso de impago, cuando previamente haya comunicado al adquirente del bien o del servicio su intención de anular una parte o la totalidad del IVA, a efectos de la rectificación de la deducción del importe del IVA que este último haya podido practicar.

Concluye el Tribunal que, (i) al no ser excesivamente gravoso para el sujeto pasivo el mencionado requisito y (ii) que además permite recuperar íntegramente el IVA abonado en exceso a la administración tributaria en relación con los créditos impagados (evitando de esta forma el fraude y eliminando el riesgo de pérdida de ingresos fiscales) no se estaría comprometiendo el principio de neutralidad del IVA y, por tanto, dicho requisito no es contrario al artículo 90 de la Directiva IVA.

2. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 19 de diciembre de 2018. Asunto C-414/17, AREX CZ

Directiva 2006/112/CE — Artículo 2, apartado 1, letra b), incisos i) y iii) — Artículo 3, apartado 1 — Adquisiciones intracomunitarias de bienes sujetos a impuestos especiales — Artículo 138, apartados 1 y 2, letra b) — Entregas intracomunitarias — Operaciones en cadena con un transporte único — Imputación del transporte — Transporte en régimen suspensivo de impuestos especiales — Incidencia en la calificación de una adquisición intracomunitaria.

Se plantea al TJUE una serie de cuestiones relativas a la aplicación del artículo 2, apartado 1, letra b), inciso iii) de la Directiva del IVA, sobre la sujeción al Impuesto de las adquisiciones intracomunitarias de productos sujetos a impuestos especiales transportados en régimen suspensivo, que sean exigibles en el territorio del Estado miembro de llegada de la expedición o del transporte de los productos; así como sobre el tratamiento de sucesivas adquisiciones de dichos bienes cuando hay un único transporte intracomunitario.

El Tribunal concluye de la siguiente forma con respecto a dicho artículo de la Directiva IVA:

- Este precepto normativo se circunscribe a las adquisiciones intracomunitarias de productos sujetos a impuestos especiales, que sean exigibles en el territorio del Estado miembro de llegada de la expedición o del transporte de dichos productos, efectuadas por un sujeto pasivo cuyas otras adquisiciones intracomunitarias no queden sujetas al IVA por aplicación del artículo 3 de dicha Directiva (relativo a la no sujeción de determinadas adquisiciones intracomunitarias de bienes).
- Cuando se produzca una cadena de operaciones sucesivas con un único transporte de productos sujetos a impuestos especiales, no se podrá calificar como adquisición intracomunitaria sujeta al IVA aquella realizada por el operador que ha de pagar los impuestos especiales en el Estado miembro de llegada, cuando el transporte no pueda imputarse a dicha adquisición.
- El hecho de que los productos sujetos a impuestos especiales se transporten bajo el régimen suspensivo no constituye, por sí mismo, un hecho determinante para considerar a cuál de una serie de adquisiciones sucesivas se debe imputar el transporte intracomunitario a efectos de su sujeción al IVA.

3. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 19 de diciembre de 2018. Asunto C-422/17, Skarpa Travel.

Directiva 2006/112/CE — Devengo del impuesto — Régimen especial de las agencias de viajes — Artículos 65 y 308 — Margen obtenido por una agencia de viajes — Determinación del margen — Pagos anticipados a cuenta antes de la prestación de servicios de viajes prestados por la agencia de viajes — Coste efectivo soportado por la agencia de viajes.

Se pregunta al TJUE si, en el caso de una agencia de viajes sujeta al régimen especial previsto en dichos artículos 306 a 310 de la Directiva del IVA, que recibe un pago anticipado, el IVA es exigible desde el cobro del mismo.

Señala el Tribunal que el artículo 65 de la Directiva del IVA establece para los casos en los que se originen pagos anticipados a cuenta, que la exigibilidad del impuesto procederá en el momento del cobro del precio y en las cuantías efectivamente cobradas. Considera el TJUE que dichos artículos, así como la regla general de devengo contenida en el artículo 63 de la Directiva del IVA, resultan plenamente aplicables a una operación sujeta al REAV, siempre que se conozcan todos los elementos relevantes de la futura prestación, por ejemplo, un viaje en una determinada fecha y a un país concreto.

En segundo lugar, se requiere al TJUE que aclare, cómo debe ser el modo en que debe gravarse un pago anticipado a cuenta cobrado por una agencia de viajes, respecto del cálculo del margen que represente la base imponible del IVA al amparo del citado régimen especial. El Tribunal establece que será la diferencia entre la cantidad total sin IVA que ha de pagar el viajero y el coste efectivo soportado por la agencia de viajes en las operaciones que redunden en beneficio directo del viajero.

A estos efectos, señala el TJUE que, si en el momento del abono de un pago a cuenta que corresponde al precio total del servicio turístico (o una parte significativa de él), i) la agencia no ha soportado ningún gasto, ii) sólo ha soportado una parte del coste total individual de dicho servicio o, iii) no puede determinar el coste efectivo del servicio, el margen se determinará sobre la base de una estimación del coste efectivo que debería soportar. Así, una vez deducido el precio total del viaje del coste efectivo estimado, se obtiene el margen de beneficio previsible. El porcentaje que represente este margen respecto del precio total del viaje se multiplicará por el importe del pago anticipado, de cara a determinar la base imponible del IVA.

4. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 19 de diciembre de 2018. Asunto C-552/17, Alpenchalet Resorts.

Directiva 2006/112/CE — Régimen especial de las agencias de viajes — Provisión de un inmueble vacacional tomado en arrendamiento de otros sujetos pasivos — Prestaciones adicionales — Carácter principal o accesorio de una prestación — Tipos impositivos reducidos — Alojamiento puesto a disposición por una agencia de viajes en su propio nombre.

En primer lugar, confirma el TJUE, con base a diversa jurisprudencia del propio Tribunal que, la mera puesta a disposición por parte de una agencia de viajes de un inmueble vacacional que ésta ha tomado en arrendamiento de otros sujetos pasivos o, dicha puesta a disposición de un inmueble vacacional junto con prestaciones adicionales, está comprendida en el régimen especial de las agencias de viaje, con independencia de la importancia de dichas prestaciones accesorias.

Adicionalmente, confirma el TJUE que no será de aplicación el tipo reducido del IVA a la prestación de servicios única de las agencias de viajes dado que dicha prestación no se encuentra entre las tasadas por la Directiva, a las que pudiese resultar de aplicación el tipo reducido.

5. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 19 de diciembre de 2018. Asunto C-17/18, Mailat.

Directiva 2006/112/CE — Artículos 19, 29 y 135, apartado 1, letra l) — Transmisión de una universalidad total o parcial de bienes — Exención del arrendamiento de bienes inmuebles — Contrato de arrendamiento de un bien inmueble destinado a una explotación comercial y de los bienes muebles necesarios para dicha explotación — Prestaciones relacionadas con el bien inmueble que dieron lugar a la deducción del IVA — Regularización.

En primer lugar, se plantea al TJUE si el concepto de «transmisión de una universalidad total o parcial de bienes», contenido en el artículo 19 de la Directiva IVA, comprende una operación mediante la que se arrienda un inmueble destinado a una explotación comercial, junto con todos los bienes de capital y los bienes de consumo destinados a dicha explotación, cuando el arrendatario continúa con la explotación bajo el mismo nombre comercial.

Concluye el TJUE negativamente, dado que los elementos necesarios para el ejercicio de la actividad económica fueron arrendados, por lo que no se produjo la transmisión de los derechos de propiedad, imposibilitando así que el arrendatario pudiese haber liquidado la actividad en cuestión.

En segundo lugar, concluye el TJUE que, de acuerdo con el artículo 135, apartado 1, letra l), de la Directiva IVA, un contrato de arrendamiento de un bien inmueble destinado a una explotación comercial y de todos los bienes de capital y los bienes de consumo necesarios para dicha explotación constituye una prestación única en la que el arrendamiento del inmueble es la prestación principal, toda vez que el arrendamiento de bienes de consumo y capital no tienen una finalidad propia y, por tanto, deben entenderse como prestaciones accesorias de la principal.

6. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 19 de diciembre de 2018. Asunto C-51/18, Comisión – Austria.

Directiva 2006/112/CE — Artículo 2, apartado 1 — Práctica administrativa consistente en someter al IVA la remuneración adeudada al autor de una obra de arte original en concepto de derecho de participación.

La Comisión Europea plantea un recurso al TJUE contra la República de Austria, alegando que este Estado miembro ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud del artículo 2, apartado 1, de la Directiva del IVA, al considerar, como sujeta al impuesto, la remuneración adeudada al autor de una obra de arte original en concepto de derecho de participación, en el marco de una reventa de una obra suya.

Señala el TJUE que la relación jurídica sobre la que se realiza la reventa de una obra de arte original se produce únicamente entre el vendedor y el comprador, sin que influya en esa relación la existencia del derecho de participación en favor del creador de dicha obra. En consecuencia, no se puede considerar que la remuneración adeudada en concepto de derecho de participación se estaría realizando a título oneroso, ya que el autor de esa obra no participa de alguna manera en la operación de reventa, no debiendo, por tanto, quedar sujeta al IVA dicha remuneración.

III. Doctrina Administrativa

1. Dirección General de Tributos. Contestación nº V2890-18, de 8 de noviembre de 2018.

Propiedad de la mercancía adquirida en un momento posterior a la realización de la entrega de bienes.

La consultante es una entidad domiciliada en Alemania que ha formalizado un contrato de suministro con otra la entidad B que engloba a todas sus filiales. El servicio de transporte de las mercancías, así como los gastos de seguro, almacenaje, recuento y mantenimiento los satisface la entidad B, sin que su poder de disposición sobre las

mercancías tenga limitación alguna, sin embargo, la propiedad jurídica de los bienes no se transmitirá, hasta que, por el consumo de su fabricación, sea necesario retirar la mercancía del stock.

En este supuesto de hecho, la consultante se plantea si las operaciones efectuadas constituyen una entrega intracomunitaria de bienes, o bien una operación asimilada a una adquisición intracomunitaria de bienes en el territorio de aplicación del IVA.

En primer lugar, la DGT inicia su análisis señalando que, el artículo 8.Uno de la Ley del IVA por transposición interna del artículo 14.1 de la Directiva del IVA, define el concepto de entrega de bienes como la transmisión del poder de disposición sobre bienes corporales, incluso si se efectúa mediante la cesión de títulos representativos de dichos bienes.

Asimismo, pone de manifiesto que en la interpretación de este concepto es necesario tener en consideración la jurisprudencia del TJUE de 8 de febrero de 1990, *Shipping and Forwarding Enterprise Safe BV*, Asunto C-320/88 y lo establecido en la doctrina de este Centro directivo, entre otras consultas vinculantes cabe citar la de 27 de febrero de 2013, nº: V0611-13 y la de 13 de octubre de 2017, nº: V2623-17.

En base a esta jurisprudencia y doctrina, cabe concluir que la operación consultada constituye a juicio de este Centro directivo una entrega intracomunitaria en Alemania de la que será sujeto pasivo la empresa germana y una adquisición intracomunitaria de bienes sujeta al IVA de la que será sujeto pasivo el cliente español (cliente final), sin perjuicio de que la transmisión de la propiedad se pueda posponer en el tiempo.

La consultante alemana no realizará, pues, una operación asimilada a una adquisición intracomunitaria de bienes en el territorio de aplicación del Impuesto.

2. Dirección General de Tributos. Contestación nº V2920-18, de 14 de noviembre de 2018

Sujeción de determinados servicios de ingeniería y consultoría para la construcción de una planta fotovoltaica radicada fuera de la Comunidad al IVA.

La mercantil consultante va a prestar servicios de ingeniería y consultoría para la construcción de una planta fotovoltaica radicada fuera de la Comunidad consistentes en: la supervisión de la calidad de la construcción y revisión de parte de la ingeniería de las instalaciones; supervisión de la calidad para el montaje mecánico y de la estructura portante y servicios de gestión documental del proyecto y apoyo administrativo en obra.

En este supuesto de hecho, la consultante se plantea si dichas prestaciones de servicios están sujetas al IVA.

La DGT analiza en esta consulta el alcance de la regla especial de localización de servicios establecida en el artículo 70.Uno.1º de la Ley 37/1992, el cual señala que aquellas prestaciones de servicios que se encuentren relacionadas con un bien inmueble que radique en el territorio de aplicación del Impuesto se considerarán prestadas siempre en el citado territorio.

Dentro de éste mismo análisis, la DGT explica que la jurisprudencia comunitaria requiere que dichos servicios dispongan de una "relación suficientemente directa con un bien inmueble".

Del mismo modo, el artículo 31 bis del Reglamento de Ejecución de la Directiva 2006/112/CE viene a desarrollar dicha condición. Así pues, en su apartado 1 se establece que los servicios tienen una vinculación suficientemente directa con un bien inmueble en los siguientes casos:

- Cuando se deriven de un bien inmueble y dicho bien sea un elemento constitutivo de los servicios básico y esencial para los mismos;
- Cuando se presten en relación con un bien inmueble o se destinen a él y tengan por objeto la modificación física o jurídica de dicho bien.

En base a todo lo anterior y aplicado al supuesto objeto de consulta, la DGT concluye que parece deducirse que el inmueble (planta fotovoltaica) constituye el elemento central y esencial de la operación y los servicios derivan de dicho inmueble por lo que, al no encontrarse el mismo situado en el territorio de aplicación del Impuesto, tales servicios no se encontrarían sujetos al IVA.

3. Dirección General de Tributos. Contestación nº V2922-18, de 14 de noviembre de 2018.

Si la consultante cuenta en el TAI con un establecimiento permanente correspondiéndole por tanto la condición de sujeto pasivo en las operaciones que realice o si, en caso contrario, corresponde al destinatario del servicio la condición de sujeto pasivo del impuesto, por aplicación de la regla de inversión del sujeto pasivo.

En la presente consulta, se solicita aclaración de la contestación vinculante de 30 de enero de 2018, número V0202-18, relacionada con una Unión Temporal de Empresas (UTE) cuya sede de actividad económica se encuentra en las Islas Canarias y que ha resultado ser

adjudicataria de un proyecto que tiene por objeto la implantación de una línea de ayuda, telefónica y vía correo electrónico, para el uso seguro y responsable de Internet por los menores.

El órgano de contratación es una sociedad mercantil dependiente del Ministerio de Industria, Tecnología y Turismo (MINETUR) cuya sede de actividad económica se sitúa en el territorio peninsular español.

La DGT recuerda que, conforme con la jurisprudencia del TJUE, para que exista establecimiento permanente es necesario que el mismo se caracterice por una estructura adecuada en términos de medios humanos y técnicos, propios o subcontractados, con un grado suficiente de permanencia.

Se trata, por tanto, de determinar, si en el supuesto planteado puede considerarse que la UTE cuenta en el TAI de una estructura con el suficiente grado de permanencia para prestar los servicios de que se trata y, en segunda instancia y en caso de poderse concluir que dispone de un establecimiento permanente, si el mismo interviene en la prestación de servicios de ayuda telefónica objeto del contrato.

De acuerdo con el escrito de consulta, la consultante, con sede en el territorio de las Islas Canarias, prestará el servicio en cuestión sirviéndose de personal que se encuentra tanto en las Islas Canarias como en territorio peninsular.

Según el pliego de características técnicas, el servicio se prestará bajo dos diferentes niveles: una primera atención efectuada por los teleoperadores del "nivel I" y la modalidad denominada en el contrato como "nivel II", con un mayor grado de especialización, y que consistirá en la resolución de las consultas que, previamente atendidas por los teleoperadores del "nivel I" requieran de la intervención de profesionales con mayor conocimiento.

Adicionalmente, según el contrato de prestación de servicios, será obligación de la consultante aportar cuantos medios técnicos y materiales fueran necesarios para la prestación del servicio de teleasistencia.

En concreto, la consultante contará con dos profesionales situados en el TAI para prestar el servicio de asistencia "nivel II" y, adicionalmente, dispondrá además con un lugar físico desde el que los profesionales situados en territorio peninsular prestarán el servicio correspondiente, en concreto, la destinataria del servicio cederá a la consultante, en virtud del contrato suscrito entre ambas, el espacio necesario para que dichos profesionales desempeñen su cometido.

En base a todo lo anterior, concluye la DGT que, parece deducirse que la consultante cuenta con medios técnicos y humanos, propios o subcontratados, con un grado suficiente de permanencia e idóneos para prestar el servicio del que se trata y, por tanto, parece disponer en el TAI con un establecimiento permanente.

Adicionalmente, concluye la DGT que dicho establecimiento permanente interviene directamente en la prestación del servicio en cuestión correspondiéndole a la consultante, en consecuencia, la condición de sujeto pasivo respecto de los servicios objeto de consulta que estuvieran sujetos y no exentos del impuesto, en el territorio de aplicación del mismo, debiendo observar las obligaciones que incumben a los sujetos pasivos reguladas en el artículo 164 de la Ley del IVA, tal y como se indicó en la consulta de 30 de enero de 2018, número V0202-18 objeto de aclaración.

4. Dirección General de Tributos. Contestación nº V2924-18, de 14 de noviembre de 2018.

Consideración de unas subvenciones percibidas de un organismo público como subvenciones vinculadas al precio.

La consultante es una federación de productores del sector cinematográfico que para el desarrollo de su actividad percibe subvenciones de entidades públicas. En concreto, perciben de un organismo público encargado de promocionar el desarrollo económico y empresarial del sector cultural, subvenciones que se cuantifican en función del coste o gasto del proyecto y cuya concesión está sujeta a una serie de condiciones reguladas en virtud de Resoluciones del mencionado organismo.

El concepto de subvención vinculada al precio ha sido aclarado por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en diversas ocasiones; en este sentido los asuntos C-381/01 y C-144/02 de 15 de julio de 2004, señalan los requisitos que se deben cumplir para que una subvención pueda ser considerada directamente vinculada al precio; estos son:

1. Que la subvención haya sido abonada al operador subvencionado con el fin de que realice específicamente una entrega de bienes o una prestación de servicios determinada.
2. Que los adquirentes del bien o los destinatarios del servicio obtengan una ventaja de la subvención concedida al beneficiario.
3. Que la contraprestación que representa la subvención sea, como mínimo, determinable.

Concluye en ambas sentencias el TJUE, recordando que el concepto de subvención directamente vinculada al precio incluye únicamente las subvenciones que constituyen la contraprestación total o parcial de una operación de entrega de bienes o de prestación de servicios y que son pagadas por un tercero al vendedor o al prestador.

No obstante, lo anteriormente mencionado debe completarse con lo recogido en la sentencia del TJUE, Rayon d'Or. Esta sentencia matiza la jurisprudencia clásica del Tribunal, estableciendo que *"no es necesario, para reconocer la existencia de un vínculo directo entre dicha prestación y la contrapartida obtenida, demostrar que un pago se vincula a una prestación de servicios determinada y puntual efectuada bajo petición de un individuo determinado"*. Es decir, se determina que lo trascendental es la existencia de un vínculo directo entre la contraprestación obtenida por el empresario o profesional y las prestaciones de servicios que deba realizar.

El propio Tribunal Económico Administrativo en su resolución de 20 de noviembre de 2014 recoge el mismo criterio, estableciendo que para reconocer el vínculo *"es necesario que el servicio se preste realmente como contrapartida del pago, sin que se exija que dicha contrapartida se perciba directamente por el destinatario del servicio, sino que puede ser un tercero, el que satisfaga la misma"*.

Finalmente concluye este Centro Directivo, que las subvenciones objeto de consulta no tienen la consideración de subvención directamente vinculada al precio, ni la consideración de contraprestación sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido, en la medida en que tienen por objeto la financiación del ejercicio de actividad de los productores audiovisuales vinculada a una fase de desarrollo de los proyectos, sin depender las mismas de la explotación de la obra y además, porque su cuantificación se realiza en función del coste de dichos proyectos.

5. Dirección General de Tributos. Contestación nº V2932-18, de 14 de noviembre de 2018.

Uso efectivo. Ponderación.

La entidad consultante establecida en el territorio de aplicación del Impuesto, desarrolla la actividad de gestión y explotación de derechos de imagen de deportistas profesionales procediendo a la cesión de los mismos a terceras entidades cesionarias que se encuentran establecidas tanto en el territorio de aplicación del Impuesto como fuera del mismo.

Dentro de tales cesiones se incluye su uso en diversos medios como son, entre otros, sesiones fotográficas o eventos que realizan normalmente en el territorio de aplicación del Impuesto.

La consultante se cuestiona lo siguiente:

- (i) Si el hecho de que las sesiones fotográficas y encuentros con el deportista tengan lugar en el territorio de aplicación del IVA da lugar a la aplicación de la regla de cierre contenida en el artículo 70.Dos de la Ley del IVA.
- (ii) Si en los supuestos de aplicación parcial de la referida regla de cierre existe algún criterio de ponderación que se deba utilizar para la determinación del uso efectivo

Respecto a la primera cuestión, la DGT reitera que para aplicar la regla de uso y disfrute a los servicios objeto de consulta, es necesario que el servicio sea utilizado por una cesionaria establecida en un territorio tercero (fuera de la Unión Europea), en la realización de operaciones sujetas al IVA en el territorio de aplicación del Impuesto.

En este sentido, la consultante manifestó en el escrito de consulta que las operaciones que posteriormente realizan las cesionarias establecidas en territorios terceros no se entienden realizadas en el territorio de aplicación del Impuesto de manera que no realizan operaciones sujetas al Impuesto sobre el valor Añadido.

Por lo tanto, la DGT concluye respecto a esta primera cuestión que los servicios de cesión de derechos realizados por el consultante a los cesionarios establecidos fuera de la Comunidad no se encontrarían sujetos al Impuesto sobre el Valor Añadido

En lo relativo a la segunda cuestión, en cuanto a la existencia de algún criterio de ponderación del uso efectivo en el territorio de aplicación del Impuesto en aquellos supuestos en los que pudiera resultar de aplicación parcial la referida regla de cierre, la DGT concluye que debe atender a la proporción de ingresos que se obtengan de las operaciones realizadas por los cesionarios establecidos fuera de la Comunidad sujetas al IVA en el territorio de aplicación del impuesto, en que se hayan usado los servicios prestados por la interesada, en la medida en que constituyen un input empresarial, respecto del total de ingresos que obtenga como consecuencia de su uso o explotación.

6. Dirección General de Tributos. Contestación nº V2937-18, de 14 de noviembre de 2018.

Juntas de compensación – Destinatario de los servicios de urbanización – Devolución del remanente a los juntacompensantes.

En esta contestación, la DGT analiza quien debe consignarse como destinatario de los servicios de urbanización, en la factura que expida la Junta de Compensación. Asimismo, la DGT analiza la tributación de la devolución del remanente de tesorería a los juntacompensantes.

De conformidad con el criterio reiterado en consultas previas, la DGT recuerda que para determinar el destinatario de los servicios de urbanización, en la factura que expida la Junta de Compensación, deben distinguirse los siguientes supuestos:

- a) Aquellos en los que el promotor originario ha asumido las cargas derivadas de la urbanización de los terrenos, frente a los adquirentes de los propios terrenos o de las edificaciones sobre ellos construidas: los destinatarios de los servicios de urbanización serán los promotores originarios de la urbanización, sin perjuicio de la afección real de los terrenos prevista en la normativa urbanística.
- b) Aquellos en los que el promotor originario ha transmitido los terrenos cuya urbanización promovió o las edificaciones sobre ellos construidas, sin asumir las cargas derivadas de la referida urbanización frente a los adquirentes: los destinatarios serán los nuevos adquirentes, que se entienden subrogados en la posición del promotor originario.

Adicionalmente, la DGT recuerda que de acuerdo con el artículo 84.uno.2º.f) de la LIVA, solo resultará aplicable la inversión del sujeto pasivo del IVA cuando el destinatario de las derramas correspondientes a gastos de urbanización, esté actuando en su condición de empresario o profesional.

Por otro lado, en relación con la tributación de la devolución del remanente de tesorería a los juntacompensantes, la DGT recuerda el criterio expresado en anteriores consultas. En particular, deben distinguirse los siguientes supuestos:

1. Cuando el remanente proceda del menor coste incurrido en la urbanización de los terrenos, con respecto a la estimación inicial: procederá la rectificación de las cuotas repercutidas, tal y como se establece en el artículo 80.Seis de la LIVA.
2. Cuando el remanente proceda del mayor precio de venta a terceros de los terrenos reservados a favor de la Junta: la devolución del remanente a los juntacompensantes será una operación no sujeta al IVA, de conformidad con el artículo 7.12º de la LIVA.

7. Dirección General de Tributos. Contestación nº V2986-18, de 19 de noviembre de 2018.

Exención – Segundas y posteriores entregas de edificaciones.

El consultante es una persona física que ha adquirido una vivienda y un terreno accesorio a la misma, en el que hay construidos una piscina, un garaje y una pista de tenis, contando con diferentes referencias catastrales cada uno de los dos inmuebles señalados. La compraventa se va a realizar en escritura única y el comercializador es una entidad mercantil que resultó adjudicataria de dichos inmuebles en un procedimiento judicial de embargo y ejecución hipotecaria.

Se plantea si resulta de aplicación la exención de las segundas y posteriores entregas de edificaciones recogida en el artículo 20.Uno.22º de la LIVA.

En primer lugar y en relación con el concepto de empresario o profesional recogido en el artículo 5 de la LIVA, la DGT determina que vendedor de los inmuebles tiene la condición de empresario a efectos del IVA mientras que el consultante tiene la condición de consumidor final en la referida adquisición.

Adicionalmente, la DGT concluye que la exención recogida en el artículo 20.Uno.22º de la LIVA incluye únicamente las segundas y posteriores entregas de edificaciones y de los terrenos en los que se hayan enclavadas, siempre que haya finalizado su construcción o rehabilitación.

En este caso, como en el terreno adquirido adyacente a la vivienda, existen construidos una piscina, una pista de pádel y un garaje parece deducirse que se trata de edificaciones en la medida en que los mismos son construcciones unidas permanentemente al suelo y que son susceptibles de utilización autónoma e independiente.

Por consiguiente, con base en que la piscina, la pista de pádel y el garaje son construcciones unidas permanentemente al suelo y aptas para ser utilizadas de manera autónoma e independiente, y además están unidas a un inmueble de una manera fija, son consideradas como edificaciones.

Reitera la DGT el criterio de, entre otras, la contestación vinculante, de 4 de mayo de 2016, con número de referencia V1925-16, en relación con una pista de tenis.

Por lo tanto, la DGT determina sería de aplicación la exención del IVA prevista en el artículo 20.Uno.22º de la Ley 37/1992, quedando al concepto "transmisiones patrimoniales onerosas" del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, sin que

sea posible la renuncia a la exención en el IVA, al ser el adquirente una persona física que no actúa como empresario o profesional a efectos de este Impuesto.

8. Dirección General de Tributos. Contestación nº V2987-18, de 19 de noviembre de 2018.

Sujeción y deducción del Impuesto – Canon digital y servicios relacionados.

La entidad consultante es una entidad privada sin ánimo de lucro, que, entre otras cosas, gestiona y recauda la compensación equitativa por copia privada, cobrando a sus socios una cuantía por la gestión de la recaudación de la misma.

Plantea la consultante, la tributación de la compensación equitativa por copia privada percibida por los sujetos acreedores de la misma.

En primer lugar, es relevante informar que esta consulta rectifica la anterior consulta vinculante V2834-18.

De acuerdo con el criterio de la DGT expuesto en anteriores consultas, las cantidades percibidas por los autores y demás sujetos acreedores de la compensación, no constituyen la contraprestación de operación alguna sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido con independencia que el pago de dicha compensación se efectúe a las entidades de gestión de derechos de propiedad intelectual.

No obstante, los servicios de gestión en la recaudación de la compensación equitativa por copia privada, son operaciones sujetas y no exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido debiendo la consultante repercutir la cuota correspondiente a los autores por sus servicios de gestión, de acuerdo con el importe del servicio pactado por las partes.

Asimismo, la cesión de los derechos de autor de una obra original por parte de los autores o demás sujetos, personas físicas, estará exenta del IVA si queda enmarcada en alguno de los supuestos recogidos en el transcrito artículo 20.Uno.26º de la LIVA.

Con base en lo anterior, la DGT concluye que las cuotas soportadas por la adquisición de bienes o derechos necesarios para la obtención del canon digital, sólo serían proporcionalmente deducibles bajo un criterio de imputación real en caso de tener la consideración de gastos generales, con independencia del derecho a deducir de las cuotas soportadas por la adquisición de bienes y servicios relacionados directa y exclusivamente con la actividad gravada desarrollada por el sujeto pasivo.

9. Dirección General de Tributos. Contestación nº V3012-18, de 23 de noviembre de 2018.

Hecho imponible y exención – Concesión administrativa que recae sobre inmuebles - Segundas y posteriores entregas de edificaciones.

La DGT analiza en esta contestación la sujeción al Impuesto sobre el Valor Añadido de la adquisición de una concesión administrativa que tiene por objeto un local comercial en un puerto deportivo a una entidad domiciliada en el Reino Unido y la posibilidad de quedar exenta.

Según reiterada jurisprudencia y doctrina, la concesión administrativa que recae sobre inmuebles tiene naturaleza de derecho real administrativo. De esta forma, la transmisión de la concesión tendrá, a los efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, la consideración de entrega de bienes sujeta a dicho Impuesto siempre que se atribuya al nuevo adquirente las facultades inherentes al propietario de un bien.

De conformidad con lo dispuesto en el artículo 20.Uno.22º de la LIVA, la DGT recuerda que las segundas y posteriores entregas de edificaciones, incluidos los terrenos en que se hallen, quedarán exentas.

En virtud de lo anterior, la DGT concluye en el presente caso que la transmisión de la concesión administrativa para la explotación del local comercial constituye una operación sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido que tendrá la consideración de segunda entrega de edificación, toda vez que el transmitente de la concesión la adquirió a su vez de una entidad financiera y aquel destinó el inmueble al arrendamiento con opción de compra.

Por tanto, en estas circunstancias, dicha entrega estará sujeta pero exenta del IVA, sin perjuicio de la posibilidad de renuncia a la exención de acuerdo con la normativa vigente.

Adicionalmente, la DGT realiza unas interesantes consideraciones acerca de la determinación o no de la entidad adquirente de la concesión como establecida en el territorio de aplicación del IVA por el mero hecho de arrendar el inmueble (local comercial) vinculado a dicha concesión administrativa.

III. Country summaries

Asia Pacific

India

GST updates

The 31st GST Council meeting held on 22 December 2018 proposed reduction in rates for certain goods and services; various relief measures, including relaxation of compliance requirements; and certain other amendments to the GST law. The Government issued various notifications applicable from 1 January 2019 to give effect to most of the recommendations made by the GST Council.

Highlights from the meeting are as follows.

Reduction in rates for certain goods and services/ rationalization of certain services

Certain goods/services for which the rates are proposed to be reduced are:

- i) Monitors and televisions of screen size of up to 32 inches, power banks of lithium ion batteries, digital cameras and video camera recorders, re-treaded or used pneumatic tyres of rubber, video game consoles and certain other games, and sports requisite (from 28% to 18%)
- ii) Musical books (from 12% to nil)
- iii) Specified types of vegetables (from 5% to nil)
- iv) Cinema tickets above INR 100 (from 28% to 18%) and up to INR 100 (from 18% to 12%)
- v) Third party insurance premia for goods carrying vehicles (from 18% to 12%)
- vi) Rate of 5% prescribed for renewable energy devices and parts for their manufacture

There will be no GST under the reverse charge mechanism on services provided by goods transport agencies to government departments/local authorities that have obtained registration solely for the purpose of deducting tax deducted at source. The said service will be exempt.

Security services (the supply of security personnel) provided to a registered person will be taxable under the reverse charge mechanism.

Services provided by an unregistered business facilitator to a bank and by an agent of a business correspondent to a business correspondent will be taxable under the reverse charge mechanism.

Clarifications

It has been clarified that:

- i) With respect to engineering, procurement and construction (EPC) services contracts involving goods and construction services for solar power plants, 70% of the gross value of the contract will be the deemed value of goods supplied, while the balance will be the deemed value of services supplied.
- ii) The movement of rigs, tools, and spares, and all goods on wheels on their own account where movement is not intended for the further supply of such goods but intended for the provision of services, will not qualify as a supply for GST purposes.
- iii) The scope of entry for multi-modal transport with the GST rate of 12% is only with respect to domestic multi-modal transport.
- iv) Appropriate GST rates would apply to any debit/credit note issued in the GST regime for adjustments pertaining to the erstwhile indirect tax regime.

Amendments to GST law

The creation of a centralized Appellate Authority for Advance Ruling has been proposed to deal with cases of conflicting decisions by two or more State Appellate Advance Ruling Authorities on the same issue.

It has been proposed to levy interest only on the net tax liability of the taxpayer, post adjustment of the available input tax credit.

GST return and audit report

Changes have been introduced to the formats of the GST annual return and the GST audit report.

The due date for furnishing the annual return and the GST audit report for the period July 2017 to March 2018 has been extended from 31 December 2018 to 30 June 2019.

The late fee has been waived for GST returns for July 2017 to September 2018 filed between 22 December 2018 and 31 March 2019.

Customs update

The online processing of AEO T1 applications will commence as soon as the online AEO (Authorized Economic Operator) website has been developed for online filing and the processing of AEO T1 applications.

AEO program digitization will ease the process of doing business. To ensure a seamless transition to the online web application, it has been decided to concurrently continue with the manual filing and processing of AEO T1 applications until 31 March 2019.

Service tax decision on immovable property

The appellants are cellular telecom operators and passive infrastructure providers. They availed the Central Value Added Tax (CENVAT) credit of excise duty paid on the purchase of towers and shelters/pre-fabricated structures, which was denied by the tax authorities. The larger bench of the Customs Excise and Service Tax Appellate Tribunal (CESTAT) had earlier decided the matter against the appellants. Consequently, an appeal was filed in the High Court.

The Delhi High Court decided the matter in favour of the appellants.

The following are the major observations in the decision, which related to whether such pre-fabricated towers, structures, etc., qualify as immovable property:

- 1) The towers are merely fastened to the civil foundation to make them wobble free and ensure stability. Further, such towers can be unbolted and reassembled without any damage in a new location. Accordingly, the towers cannot be considered as permanently attached to the earth, and therefore, immovable property.
- 2) The towers, shelters, etc., qualify as capital goods, as a part/component or alternatively, as accessories to the transmission apparatus. Further, the towers etc. also qualify as inputs, as they are used for providing services.
- 3) The contention that the appellants have received mild steel angles/channels, which are not eligible for credit, does not seem to be correct, as these towers are supplied in completely knocked down form, which are used for providing services.
- 4) The entitlement of CENVAT credit is to be determined at the time of receipt of goods and the fact that towers are later fixed to the earth for use would not make them non-excisable commodities.
- 5) The emergence of an immovable structure at an intermediate stage is of no consequence and the credit can be claimed even in such cases.

This decision being contrary to a Bombay High Court ruling, it is likely that the tax authorities will litigate the matter in the Supreme Court. The industry awaits the final ruling from the Supreme Court, which will finally settle the issue.

GST decision on supply to duty-free shops

The petitioner, a manufacturer and exporter of garments in India, specializing in the manufacturing of high-quality products, with a customer base in the Middle East, South Africa, and the USA, intends to supply goods to duty-free shops (DFS) situated in the duty-free area at international airports. The petitioner claimed that the benefit available under the erstwhile central excise regime of removing goods from the factory to DFS located in the international airports without payment of duty is not available under the GST regime.

The bench of Madhya Pradesh High Court observed that under the GST Act, a DFS situated at the airport cannot be treated as territory outside of India. The petitioner is not exporting the goods out of India. The petitioner is selling to a supplier, who is within India, and the point of sale is also in India. The bench noted that for the purpose of the GST Act, India extends up to the Exclusive Economic Zone (EEZ) up to 200 nautical miles from the baseline. It was held that the location of the DFS, whether within the customs frontier or beyond, shall be within India as long as it is not beyond EEZ (200 nautical miles). Therefore, the DFS cannot be said to be located outside India. As the supply to a DFS by an Indian supplier is not to 'a place outside India', such supplies do not qualify as the 'export of goods' under GST. Consequently, such supplies cannot be made without payment of duty.

Anti-profiteering ruling in *Hindustan Unilever Limited*

Under the anti-profiteering provisions, if a taxpayer benefits either by way of (a) a reduction in the tax rate, or (b) increased input tax credit, the benefit is required to be passed on to customers. The National Anti-profiteering Authority (NAA) constituted by the Government examines profiteering by suppliers.

Effective 15 November 2017, the tax rate of the majority of products supplied by Hindustan Unilever Limited (HUL) was reduced from 28% to 18%. However, the Maximum Retail Price (MRP), inclusive of taxes, of such products remained unchanged. Applications were filed by consumers alleging an increase in the base price of the products despite the reduction in tax rates.

HUL claimed that it was not practically possible to pass on the benefits to each consumer immediately upon a reduction in GST rates, given the time constraints and the scale at which it operates. Accordingly, it *suo motu* deposited INR 160 crores on account of profiteering during 15 November 2017 to 28 February 2018. In addition, HUL claimed that the incremental costs incurred by them on account of the rate change (such as changes in packing materials etc.) due to the rate change should be deducted when computing the amount 'profiteered' by the company.

Various other deductions on account of costs incurred, viz. area-based exemptions, an increase in grammage of the product, etc. were also claimed by HUL while depositing the 'profiteered' amount with the tax authorities.

In NAA Order No. 20, the NAA observed that notwithstanding the reduction in the tax rates, the base prices of the products were not reduced, and hence the commensurate benefit of the reduction in the GST rate was not passed on to consumers.

The NAA computed INR 535 crores as the total profiteered amount for the period up to 28 February 2018, and allowed one-off deductions in relation to the increase in grammage of the product and on certain supplies to the Central Police Force (CPF) and Central Railway Police Force (CRPF) while computing the profiteered amount.

Rejecting the HUL contention that the amount of profiteering was to be calculated at entity level, the NAA directed HUL to appropriately reduce the price of products commensurate to the reduction in the tax rate and deposit the profiteered amount in the consumer welfare fund. The tax authorities were also directed to raise a penalty demand separately for non-compliance of the provisions under the GST law.

The Delhi High Court, however, has granted a stay on the demand raised in the NAA order subject to HUL depositing INR 90 crores. The investigation in the matter may continue until the matter is posted for a hearing.

EMEA

Gulf Cooperation Council

United Arab Emirates – new rules and clarifications

Following the implementation of VAT in the United Arab Emirates, the Federal Tax Authority (FTA) has released further important guides and public clarifications to help businesses better understand the application of the VAT legislation. Since the previous update in the [December 2018](#) edition of this newsletter, the following have been published:

- [Input Tax Apportionment: Special Methods Guide](#): The guide sets out that any taxable person making a mixture of taxable and exempt supplies is required to apportion their input tax. However, as the standard method is not appropriate for every business, the FTA has introduced several special methods, in accordance with which certain methods are only available to businesses in specific industries. The new guide describes each special method and the types of businesses it is available to, as well as guidance on the process of applying for a specific input tax apportionment method.

- [VAT Public Clarification on Date of Supply for Independent Directors \(VAT009\)](#): The public clarification addresses the issue of determining the date of supply for board fees paid to independent directors.
- [Decision No. \(4\) of 2018 on Tax Invoices](#): The decision sets out that a registrant making a supply of goods or services through a vending machine is not required to issue a tax invoice for the supply, subject to certain conditions. The decision applies retroactively from 1 January 2018.
- [VAT Refunds for Business Visitors User Guide](#): Businesses resident in any GCC state that is not considered an implementing state may submit a VAT refund application to reclaim VAT incurred in the UAE under this scheme. The period of each refund claim will be a calendar year. For claims in respect to the 2018 calendar year, refund applications can be made from 1 April 2019. For subsequent years, refund applications can be made from 1 March of the following year. The guide further states that the minimum claim amount for each VAT claim is AED 2,000, and that the FTA will issue more detailed guidance about the application process in the future.

United Arab Emirates – excise tax – digital tax stamp regime

The FTA has added a section to its website on the digital tax stamp regime for tobacco products, see [Digital Tax Stamp](#). Further, the registration forms for [manufacturers](#) and [importers](#) have also been published. The FTA has also specified who is required to register.

United Arab Emirates – Customs – new inventory systems requirements for free zone companies

The UAE Government has announced new inventory system requirements for free zone companies, see [Announcement to FZ companies holding Customs business code to use inventory management system compatible with Dubai Customs requirements effective 1/1/2019](#).

Commercial and industrial companies that operate under a free zone license and have a Dubai Customs code must implement a new inventory system as of 1 January 2019. The purpose of the new inventory system is the assessment of the free zone company's inventory data to generate an audit report for customs purposes. This report will be based on the records of the inbound and outbound movement of individual goods. Found discrepancies during a customs audit may subsequently lead to the payment of additional customs duties and/or fines.

United Arab Emirates – Customs duties – duty rate increase on certain rebar and steel coils

Dubai Customs has announced an increase in customs duty on imports of certain rebar and steel coils from 5 percent to 10 percent effective as of 17 January 2019.

The increase in duty rates may have a significant impact on costs within sectors that use these products intensely, such as construction and the energy sector.

Kingdom of Saudi Arabia – guidelines translated into English

The Kingdom of Saudi Arabia General Authority of Zakat and Tax (GAZT) has published the English translations of several guidelines, which were originally published only in Arabic.

- **Capital Assets Guidelines:** This guideline provides additional clarity to taxpayers with respect to the treatment of capital assets from a VAT perspective. It addresses the definition of capital assets, the deduction of input tax on purchases of capital assets, adjustments to VAT recoverability arising from a change of use of the assets, as well as the deduction of input tax on capital asset purchases made before a taxpayer's VAT registration in KSA comes into effect.
- **Electricity and Utilities Guideline:** This guideline includes VAT details relevant to suppliers in the electricity and utilities industry. It includes sections on place of supply rules for supplies of electricity, gas, oil, or water through a pipeline distribution system; imports and exports via a distribution system; VAT treatment for the local electricity generation sector; and common issues in distribution and retail utility contracts (such as discounts, adjustments security deposits, and bad debts).
- **Examination, Assessment, Correction and Objection on GAZT Decisions Guideline:** The guideline includes technical and procedural means to engage with GAZT in the case of examinations, tax assessments, filed corrections, and objections to GAZT decisions.

The following guides are currently published in Arabic only:

- **Telecommunications Guideline:** This guideline provides further clarity to suppliers of telecommunications services. It provides further detail and examples on the definition of telecommunications and electronic services, along with discussing other practical implications around place of supply rules.
- **Recreation and Entertainment Guideline:** This guideline addresses topics relevant to suppliers of recreation and entertainment services, including place of supply rules, the treatment of entry and attendance fees, special cases (e.g., for sports clubs, sponsorship and advertising, donations, among other cases), and the treatment for certain services provided by hotels, restaurants and catering services.

While guides issued by tax authorities are helpful, they cannot be used as a substitute for the law and regulations, and do not cover all potential scenarios, and as such businesses may still need to seek further guidance or support.

Kingdom of Saudi Arabia – Customs – draft zakat regulations

The draft zakat regulations have been released on the GAZT website for public comments to be submitted by 28 January 2019. The final zakat regulations should replace the existing zakat regulations that were issued in early 2017.

Bahrain – VAT implementation as of 1 January 2019

Following the implementation of VAT in the Kingdom of Bahrain, the National Bureau of Taxation (NBT) has released further important guidance and clarifications to help businesses better understand the application of the VAT legislation. Since the previous update in the [December 2018](#) edition of this newsletter, the following have been published:

- [List of basic food items that are not subject to VAT at 5%](#) (in Arabic only): This list lists the food items that will be subject to VAT at zero-rate. It includes vegetable and fruits, coffee and tea, bread, eggs, among others.
- [VAT General Guide](#): The guide sets out the general principles of VAT in Bahrain, providing an overview of the VAT rules and procedures as per the Bahrain VAT legislation, and guidance on determining the VAT treatment of supplies.
- [VAT Registration Guide](#): The guide addresses the definition of a taxable person, and provides criteria for determining if an entity meets the definition. Further, it provides guidance on the conditions for mandatory and voluntary VAT registration, with the staggered deadlines for businesses obligated to register based on the value of their annual supplies.
- [VAT Technical FAQs](#): The FAQ contains detailed guidance on topics including VAT registration, tax return procedures, invoicing obligations, VAT recoverability, imports and exports, discounts, penalties, and sector specific issues.
- [VAT treatment for key industries](#): The list covers the food, education, healthcare, financial services, construction, real estate, transportation services, and telecommunications services industries. According to the list, the specific medicines and health products which are to be zero-rated will be disclosed by the National Health Regulatory Authority.
- [Personal imports/gifts exemption threshold](#): Bahrain Customs Affairs, which is coordinating with the NBT, has announced that personal imports and gifts for individuals with a value of less than BHD 300 will be exempt from VAT.

Also, the Legislation & Legal Opinion Commission has published the list of [newly exempt government services](#). This follows the Cabinet previously approving a memorandum submitted by the Ministry of Finance and National Economy (MoFNE) exempting 1,400 government services from VAT. The list is currently only available in Arabic.

Qatar – announcement to establish General Tax Authority

The Ministry of Finance (MoF) has stated in a press release that a decision has been issued to establish the General Tax Authority (GTA). The GTA has been established as a separate entity under the supervision of the MoF, and will be responsible for implementing tax laws, reviewing and assessing tax returns, and collecting taxes from liable entities.

The press release further stated that VAT will not be implemented in the country in 2019.

Up-to-date GCC VAT information available on Deloitte Middle East’s mobile app

Deloitte Middle East’s [VAT in the GCC mobile app](#) is free of charge, and is designed to help businesses to better understand VAT and its impact, whether they have already undergone implementation in the UAE, KSA or Bahrain, or are preparing for the introduction of VAT in the three remaining GCC countries.

The app contains Deloitte Middle East’s weekly digest reporting news of important indirect tax developments in the Middle East region as soon as they happen, in addition to a series of learning materials. It is available for iOS and Android devices and has a number of different sections that are easy to navigate.

Angola

Software systems certification and SAF-T (AO) files

Following the publication of the Presidential Decree approving the new legal regime governing invoices and equivalent documents (see the [December 2018](#) edition of this newsletter), and within the context of a broader VAT package implementation, on 21 December 2018 Presidential Decree no. 312/18 was published in the Official Journal, approving the legal regime for electronic submission of taxpayers’ accounting elements.

Two SAF-T files will have to be submitted: invoices (output flows) and acquisitions (input flows). Additionally, and with an annual reference, taxpayers will have to produce the accounting SAF-T file.

The filing of monthly SAF-T files to the tax authorities will be mandatory from 1 July 2019 for all taxpayers registered as large taxpayers with the tax authorities. The SAF-T files (invoices and acquisitions) must be communicated to the tax authorities by the last day of the month following that in which the transactions took place.

Remaining taxpayers with an annual turnover of more than AKZ 50 million may voluntarily proceed with the filling of the SAF-T file from July 2019, however they will only be required to do so from 2020.

Time for VAT implementation

In light of the expected implementation of VAT in July 2019, the following deadlines apply in relation to invoicing software, SAF-T file, and invoicing rules:

- Invoicing software systems compliant with the requirements of the new legal system governing invoices and equivalent documents, which sets out the formalities for the issuance of invoices, must be ready for use by 2 April 2019 (except where the applicable regime provides for the possibility to issue pre-printed invoices by certified printing companies);
- Invoicing software systems must be duly certified by the tax authorities by 30 June 2019, to be used by taxpayers with annual turnover exceeding USD 250,000 (or taxpayers voluntarily opting to adhere to the Angolan VAT regime);
- As covered above, from 1 July 2019 it will be mandatory to produce monthly SAF-T files to be reported to the tax authorities by the last day of the subsequent month (the first submissions are due by 31 August 2019);
- From 1 January 2020, all taxpayers with an annual turnover of more than AKZ 50,000,000 will be required to produce the above referred SAF-T files and use certified software.

The proposals for the Angolan VAT code and the Angolan excise duty code are yet to be approved by the National Assembly. It is estimated that this will take place in February.

Czech Republic

Amendment to the VAT Act

As part of the tax package, a technical amendment to the VAT Act, including a series of amending motions, was approved by the Chamber of Deputies at the end of 2018.

The tax package is still to be approved and signed off by the President. The changes will generally, with the exceptions noted below, occur on the first day of the month following the month in which the amendment is published in the Collection of Laws.

If no additional changes are made to the wording of the amendment in the follow-up legislative process, the key changes in the VAT Act are expected to affect the following areas:

- Guidance on taxing vouchers (single purpose and multipurpose vouchers);
- Provisions on the date of taxable supply (ancillary supplies to leases, long-term supplies);
- The taxation of a supply of goods with assembly if the supplier is established outside the Czech Republic and registered for Czech VAT;
- Rules for delivering tax documents;
- The definition of 'finance lease' (effective from 2020);
- The lease of real estate and restriction of the taxation option (effective from 2021);
- Guidance on VAT deduction in respect of real estate repairs;
- VAT deduction claims upon registration;
- Determination of the place of supply of electronically-supplied services; and
- A decrease in the VAT rate on heat delivery.

Denmark

Draft for binding instruction on VAT treatment of 'buy 9 and get one free'

The tax authorities have issued a draft for binding instruction regarding VAT and sales promotional schemes. An example of a sale promotional scheme is a coffee card with the text 'buy 9 cups of coffee and get the 10th cup of coffee for free'.

Is a voucher and the sales promotional scheme two sides of the same coin? The immediate answer is: no. This is based on the new voucher rules and the draft for binding instruction regarding sales promotional schemes. The tax authorities specify that if a customer purchases 9 cups of coffee and receives the 10th cup of coffee for free, the payment for the last cup must be seen as a part of the consideration for the previous 9 cups of coffee, which the customer has purchased.

The 10th cup of coffee is therefore not given without a consideration and the VAT rules regarding extraction are not applicable. The VAT treatment of sales promotional schemes is especially relevant for coffee bars, gas stations, kiosks, and other companies that undertake this type of sales promotional schemes.

Draft for binding instruction on VAT treatment of transactions without a consideration

A transaction without a consideration is as a general rule not considered to be an economic activity for VAT purposes, unless the purpose of the transaction is to receive revenue of a lasting permanence. A recently issued draft for binding instruction specifies that if transactions without consideration have a connection to one activity or multiple activities, which are seen as economic activities, the transactions without a consideration could be a part of the economic activity.

The important aspect is whether the transactions without consideration are completed for the sake of the economic activity, which generates revenue with the purpose of lasting permanence.

The tax authorities provide an example of an internet newspaper that is issued without consideration. The purpose of the internet newspaper is not to issue it for free, but to perform an economic activity by selling commercial advertising, which is issued in the newspaper. The tax authorities conclude that the transactions without consideration are performed with the purpose of receiving revenue of a lasting permanence. Additionally, the tax authorities state that the transactions without consideration and the economic activities must be seen as one economic activity, and the internet newspaper can deduct the VAT in full.

The tax authorities have another example, of a humanitarian organization with the purpose of assisting people in developing countries. This organization has some taxable revenue from commercials and advertising. The tax authorities conclude that the purpose of the organization is to help people and not to gain revenue and perform economic activities based on commercials and advertising. Therefore, the organization does not perform economic activities from a VAT perspective.

Finland

Government proposal to introduce VAT on performance fees

On 8 January 2019, Parliament approved Government proposal 258/2018 on amending the VAT Act so that performing artists, sportspeople, and other public performers and their agents would be able to voluntarily apply for a VAT liability on their performance fees, as well as their sales of the performances to event organizers. Becoming VAT liable would also allow the performers and agents the possibility to recover the VAT included in their related acquisitions.

According to the proposal, these supplies would be taxable at a reduced VAT rate of 10 percent. Before implementation, the proposal will still be subject to second parliamentary proceedings. The legislative changes are to take effect as of 1 April 2019.

France

Transposition of EU vouchers Directive

Council Directive (EU) 2016/1065 amending the EU Principal VAT Directive regarding the VAT treatment of vouchers (the vouchers Directive) has been strictly transposed into the French tax code. As a consequence, all vouchers issued from 1 January 2019 are subject to these new rules.

Means of payment should not be considered as vouchers. Therefore, the line between these two notions may remain unclear in some practical cases. Comments from the tax authorities on this matter are awaited.

Transposition of EU Directive on telecommunications, radio broadcasting, television, and electronically-supplied services supplied to non-VAT taxable persons

Council Directive (EU) 2017/2455 amending the EU Principal VAT Directive regarding telecommunications, radio broadcasting, television, and electronically-supplied services supplied to non-VAT taxable persons has been transposed into the French tax code. Three new rules have been introduced:

- First, a threshold of EUR 10,000, exclusive of VAT, under which taxpayers have to collect the VAT of their Member State of establishment has been introduced (except in the case of election to apply the VAT of the customer's country);
- Secondly, taxpayers must now apply the invoicing rules of the Member State where they are registered for the Mini One-Stop Shop (MOSS);
- Finally, taxpayers established outside the EU and already VAT registered in another EU Member State for another purpose can now benefit from the MOSS for non-EU suppliers.

Possibility to avoid double taxation following characterization of a permanent establishment

As from 1 January 2019, the tax authorities may grant a total or partial waiver of VAT reassessments resulting from the characterization of a permanent establishment (PE) of a foreign company in France (Finance Law for 2019, art. 132).

When the tax authorities characterize a PE of a foreign company in France, it generally leads to consequences for both corporate income tax (CIT) and VAT.

VAT reassessments often lead to double taxation when customers have already self-assessed VAT on services referred to in Article 259 (1) of the General Tax Code (CGI) (B2B main rule services) and on sales of goods located in France.

In these cases, for reassessments issued from 1 January 2019, the tax authorities may grant a total or partial waiver of VAT reassessments if it is demonstrated that customers have paid the corresponding VAT and have not contested it within the time limit set for filing a complaint (i.e. 31 December of the second year following the reverse charge of VAT by the customer).

No time limit has been set for requesting a waiver.

This measure, although subject to a decision from the tax authorities, should be positive as regards VAT consequences for foreign companies.

Greece

Extension of special VAT rates for certain islands

By virtue of a Ministerial Decision, which was published on 31 December 2018, implementing an Act of Legislative Content issued by the Greek Government, the application of the special VAT rates (i.e. the Mainland rates reduced by 30%, namely 17%, 9% and 4%) for the islands of Chios, Kos, Leros, Lesbos, and Samos is extended for a period of six months, namely from 1 January 2019 until 30 June 2019 for the supply of goods and services, provided that the necessary criteria are met. For the Greek Mainland and all other islands (with the exception of the above-mentioned five islands), the VAT rates are 24%, 13% and 6% respectively.

Pursuant to the Act of Legislative Content, the reduction by 30% of the VAT rates for the five above-mentioned islands is granted through the issuance of a Ministerial Decision, upon conditions.

In this context, a new extension may be granted through the issuance of a Ministerial Decision every six-month period of each year (namely, in June and December), based on the average annual number of guests (refugees hospitalized on the said islands), subject to conditions.

Changes to application of reduced VAT rates

By virtue of article 58 of Law 4583/2018, white walking sticks (canes) of tariff class code C.N. EX 6602 and typewriters with Braille types of tariff class code C.N. EX 8472, for people with vision (eyesight) disabilities, are reclassified from the reduced VAT rate (13%) to the super reduced VAT rate (6%). The change is effective as from 18 December 2018.

Also, by virtue of article 58 of Law 4587/2018, concert tickets are subject to the super reduced VAT rate (6%) from 1 January 2019. This amendment is in line with the provisions of the EU Principal VAT Directive and covers exclusively concert tickets which do not include any other supply to the audience, except for musical spectacle.

VAT refund application form

By virtue of Circular POL. 1230/2018, the format and content of the 'VAT refund application by a taxable person not established in an EU Member-State' (Application Form 015 – VAT) is amended. The new application form is written both in the Greek and English languages, and all sections are clearly stated, so that claimants do not omit to complete any of the required fields, facilitating in such way the processing (of VAT refund claims) by the competent authorities.

It has also been clarified that the process for submission of VAT refund claims under Circular POL. 1390/2001 remains in force and applicable.

Hungary

50 percent VAT deduction limit on leased cars

As of 1 January 2019, leased cars will be subject to a limited VAT deduction rate of 50 percent if they are used for both business and private purposes. According to the current legislation, taxpayers retain the right to opt for proportional VAT deduction based on a mileage log.

This legislation may require clarification. The tax authorities have issued public guidance regarding the application of the two methods.

Modified VAT treatment of vouchers

As of 1 January 2019, in accordance with the EU vouchers Directive, the VAT treatment of vouchers has been modified significantly.

Considering the complexity of the legislation and the lack of clarity, the tax authorities have issued public guidance on the correct VAT treatment and invoicing of transactions connected to vouchers.

Company Gateway registration

As of 1 January 2019, the transitional period for the Company Gateway expired. As a result, tax-related communication can no longer be carried out through the client portal access of companies' representatives.

Under the new legislation, every Hungarian company is required to register for official electronic communication through 'Company Gateway', a free, mandatory state-run electronic platform to be able to communicate with the Hungarian authorities electronically, see <https://cegkapu.gov.hu/>.

Ireland

Updates to VAT Tax and Duty Manual

At the end of December 2018, Irish Revenue issued [eBrief No. 218/18](#), to announce updates to the VAT Tax and Duty Manual. The updates can be classified into three distinctive categories (new guidance, reintroduced guidance, and updated guidance), and include the following.

New guidance

- **The VAT treatment of rollators** – the guidance provides an explanation of what a rollator is and clarifies the VAT rate applicable to the device itself and to the parts or accessories for the same. In short, although not explicitly listed as a medical appliance liable to the zero rate of VAT under paragraph 11 of Schedule 2 VAT Consolidation Act 2010, Revenue have clarified that from 1 March 2019 they will accept application of the zero rate to rollators. Furthermore, parts or accessories for use solely or principally with rollators can also avail of the same VAT treatment.
- **The VAT treatment of food supplements and certain other substances for human consumption** – the guidance sets out various groups of substances that are not considered conventional food or are not considered food for VAT purposes, and clarifies the VAT treatment of same. It also distinguishes specific licenced products and foods for specific groups which attract a different VAT rate from so called 'nonfood substances'. In general, the standard rate of VAT at 23% applies to food supplements, sports nutrition, slimming aids, and similar products with certain products licenced by the Health Products Regulatory Association (HPRA) as well as foods especially formulated for use by certain specific groups being able to apply the zero rate of VAT. Revenue have also highlighted that a concession that previously allowed zero-rating of certain types of vitamins, minerals, and fish oils will no longer apply with effect from 1 March 2019 and they will be VATable at 23%, unless specifically licenced/authorized by the HPRA.
- **The VAT treatment of single purpose and multi-purpose vouchers** – the guidance sets out the new rules applicable to certain types of vouchers arising from the EU vouchers Directive. It provides an explanation of what is (and is not) considered to be a voucher under the new rules, distinguishes between two separate categories of vouchers (i.e. single purpose or 'SP' and multi-purpose or 'MP'), and the VAT treatment applicable to same, and addresses the circumstances where vouchers are sold at a discount. In summary, vouchers are considered SP if at the time of issue the place of supply and the VAT due on the supply of the goods/services to which the voucher relates are known and where the underlying supply/supplies attract the same rate of VAT. Any other vouchers (as defined) that do not fall

within the category of SP voucher are automatically considered MP. In general terms, the difference in the VAT treatment of the two distinct categories of vouchers is as follows:

- VAT on SP vouchers is due on issue on the sum actually received (regardless of the face value) and no VAT is due on the actual redemption;
- VAT on MP vouchers is only chargeable on redemption of the underlying goods/services.

The new guidance came into effect from 1 January 2019 and applies to vouchers issued on or after that date.

Reintroduced guidance

- **The pharmacists scheme for VAT, the VAT treatment of staff canteen services, and the VAT treatment of opticians** – the existing guidance on the VAT treatment applicable to these three separate areas has been incorporated within the VAT Tax and Duty Manual to make same easily accessible at a single location.

Updated guidance

- **The VAT treatment of Personal Contract Plans (PCP)** – the updated guidance inserts an additional paragraph to assist PCP providers with the determination of whether the PCP should be treated as a supply of goods or a supply of services at the outset of the agreement. This is done by predicting the economically rational choice that would be made by the consumer at the term-end (i.e. to purchase or not to purchase the vehicle) with reference to a guaranteed minimum future value (GMFV) and the predicted market value of the vehicle at the end of the term. The guidance suggests that, when it comes to a PCP scenario, where the GMFV is clearly lower than the predicted market value, the economically rational choice will be for the consumer to either take title or trade-in. While if the GMFV is clearly in excess of the predicted market value then the economically rational choice for the consumer may be to return the vehicle.
- **VAT on food and drink** – the updated guidance removes reference to food supplements in light of the introduction of a separate section into the VAT Tax and Duty Manual that deals specifically with supplements and certain other substances for human consumption. It also removes reference to cold food supplied in a take-away scenario and an option to apply to Revenue to have such take-away sales treated, by concession, as a separate activity to the catering business liable to zero-rate of VAT.

Charities VAT compensation scheme guidelines

Revenue also issued [eBrief No. 219/18](#) on 27 December 2018, which further updates the VAT Tax and Duty Manual by including a manual for charities on a VAT compensation scheme in respect of VAT paid on qualifying expenditure on or after 1 January 2018. The claims for compensation under this scheme can be submitted to Revenue from 1 January 2019, and the new manual provides important guidance on the fundamentals of the scheme, such as eligibility criteria and the application process.

Italy

Official forms for annual VAT return for 2018 reporting period

The official forms for the annual VAT returns (*IVA/2019* and *IVA Base/2019*), for the 2018 reporting period, have been published by the tax authorities, with the related instructions.

The following boxes have been introduced, among others:

- Box VA16 for taxpayers that, as of 1 January 2019, are part of a VAT group (according to art. 70-bis and following of the VAT law);
- Box VX2 (field 2) to be completed only by taxpayers that are part of a VAT group as from 1 January 2019, in order to indicate the deductible VAT (related to VAT payments made for the 2018 reporting period) that will be transferred to the VAT group in 2019.

Payment of stamp duty related to e-invoices

Ministerial Decree dated 28 December 2018 (published in the Official Journal on 7 January 2019) introduced new procedures for the payment of virtual stamp duty related to e-invoices issued from 1 January 2019.

According to the new procedure, stamp duty on e-invoices will be due on a quarterly basis. In particular, payment relating to stamp duty on e-invoices issued in each quarter must be made by the 20th day of the month following the reference quarter (by way of example, payment of the stamp duty on e-invoices issued in the first quarter 2019 must be made by 20 April 2019).

From a practical point of view, at the end of each quarter, the tax authorities will calculate the amount of stamp duty due on the basis of data from the e-invoices transmitted through the SDI. The resulting amount due will then be notified to the taxpayer in its private area in the web portal *Fatture e Corrispettivi* (the access would be available only by *Entratel* or *Fisconline*).

Furthermore, stamp duty can be paid to the tax authorities through a dedicated bank/postal account or by e-filing a specific F24 form, filled in and made available directly by the tax authorities.

Malta

Introduction of a reduced VAT rate on electronic publications

On 14 December 2018, regulations introducing a reduced VAT rate for certain electronic publications were published in the form of Legal Notice 434 of 2018 – Value Added Tax Act (Eighth Schedule Amendment) Regulations, 2018, which entered into force as of 1 January 2019.

As of the effective date of entry, audio books, books, and similar printed material supplied electronically (e.g. e-books downloaded from the Internet) will be subject to a reduced VAT rate of 5%. However, this reduced rate will not apply to publications wholly or predominantly devoted to advertising and to publications wholly or predominantly of video content or audible music.

The Netherlands

Supreme Court refers questions for preliminary ruling to CJEU on Dutch VAT revision rules

On 14 December 2018, the Supreme Court referred questions for a preliminary ruling to the Court of Justice of the European Union (CJEU) relating to the question of whether it is contrary to EU law that the total amount of an originally applied VAT deduction is revised in one payment at the time of taking (part of) an immovable property into use. Under this approach, a taxable person initially expected to exploit an immovable property subject to VAT (and deducted all input tax on construction costs), but ultimately leased the property exempt from VAT.

Dutch law requires that the entire amount of the initially deducted input tax is revised when the property is taken into use. The taxable person in this case, on the other hand, is of the opinion that revision should take place in ten installments, at the end of each financial year. According to this taxable person, the Dutch revision method as a one-off payment is not compatible with EU law.

The Supreme Court doubts whether the revision of the entire amount of the initially deducted input tax on construction costs at one time in the first year of the revision period at the time of taking a property into use is in accordance with EU law and has referred questions to the CJEU.

The Dutch revision system differs from the system laid down in the EU Principal VAT Directive, irrespective of the above issue. The answers of the CJEU will conclude whether this deviation is permitted.

Poland

Changes in VAT bad debt relief from 1 January 2019

The provisions of the VAT law providing bad debt relief (the right to reduce output VAT resulting from a sales invoice if the customer does not pay for goods or services purchased) have been amended. As of 1 January 2019, the right to apply bad debt relief was shortened to 90 days as of the payment deadline set on the invoice or contract (till 31 December 2018 there was 150 day period). The other requirements remain unchanged. Under the law, the new provisions can be applied in relation to receivables which arose before 1 January 2019 but for which the amended conditions for bad debt relief were met after 1 January 2019.

According to the Ministry of Finance, the reduced period for bad debt relief will improve issues with the timely payment of liabilities.

Bad debt relief is voluntary for sellers, however it remains obligatory for purchasers (i.e. as of 1 January 2019 the mandatory input VAT adjustment would need to be made after 90 days).

Portugal

Procedures to be followed for non-alcoholic beverages on movement under excise duty suspension

The tax authorities published Circular Letter no. 35094/2018 which defines the procedures to be adopted for non-alcoholic beverages (subject to excise tax) movements under duty suspension arrangements from and to a tax warehouse.

From 1 March 2019, either authorized warehousekeepers or registered consignees will be required to file an electronic document (designated as DRE – *Declaração de Regularização de Existência*) whenever non-alcoholic beverages subject to excise duty are produced, received, or held, under duty suspension arrangements in a tax warehouse.

Each DRE must be submitted electronically through the tax authorities' website (*Portal das Finanças*) within five week days after the excise goods abovementioned are moved to or from the tax warehouse.

Additionally, the tax authorities published a document including guidelines concerning the movement of said products under duty suspension arrangements in order to duly clarify any doubts from economic operators covered by the above mandatory reporting obligations.

South Africa

Amendments to VAT eServices legislation

The legislation, previously issued in draft, that will significantly impact the VAT treatment of electronic services in South Africa has now been finalised.

The most significant change from the first draft regulation is the exclusion of certain supplies made between companies within the same 'group of companies'.

Below are the key changes to the finalised amendments, which will come into effect on 1 April 2019.

Update

One overarching definition of electronic services

Electronic services are now defined in one overarching definition, replacing the previous list of specific services (Regulation 3 to 7). In essence, all services supplied by means of an electronic agent, electronic communication, or the internet for consideration will qualify as electronic services. The policy intention is to subject to VAT the electronic services that are provided using minimal human intervention. The Explanatory Memorandum states that if, for example, a legal opinion is prepared by a non-resident outside South Africa and sent to a person in South Africa via email, that supply will fall outside the ambit of the regulation.

Non-resident electronic services suppliers previously excluded from the regulation on the basis that their services fell outside the listed specific electronic services, or, for example, on the basis that a 'subscription' was not charged, will have to re-evaluate their position.

Exclusions from the regulation

Educational services provided by a person that is regulated by an educational authority and telecommunications services are specifically excluded from the regulation and are not considered to be electronic services. Telecommunications services are now defined in the regulation.

In addition, certain supplies within a group of companies are excluded from the regulation, provided that the services are supplied in specific circumstances and exclusively for the purposes of consumption by the resident company. The term 'group of companies' is defined in the regulation.

'Intermediaries' will be required to account for VAT on behalf of the electronic services suppliers

Where suppliers provide electronic services using the platform of another person, that person (i.e. the platform provider/ intermediary) will be deemed to be the supplier for VAT purposes where that person:

- Facilitates the supply of the electronic services; and
- Is responsible for (amongst other things), the issuing of invoices and the collection of payments.

Pure payment platforms are specifically excluded from this provision.

Effective date extended

The proposed effective date of 1 October 2018 has been extended to 1 April 2019 to allow vendors time to make the necessary changes required as a result of the significant changes in the legislation.

VAT registration threshold will be increased

The current VAT registration threshold for electronic services providers will be increased from ZAR 50,000 to ZAR 1 million in a 12 month period to align with the domestic compulsory VAT registration threshold.

Compliance related matters for electronic services suppliers

Simplified VAT registration process

The South African Revenue Service (SARS) has a simplified VAT registration process in place for electronic services suppliers. Pure electronic services suppliers are not required to open a local bank account or to appoint a local representative.

Approval required to store documentation offshore

Section 30 of the Tax Administration Act, 28 of 2011, read with Regulation 787 (Government Notice 35733) requires a vendor to submit a request for approval to SARS to store records (electronic as well as hardcopy documents) on a server or at a location located outside of South Africa. Electronic services suppliers generally require this approval.

Tax invoice requirements

Binding General Ruling 28 Issue 2 (BGR28(2)) lists the requirements which tax invoices and credit and debit notes issued by electronic services suppliers must comply with. In many instances, electronic services suppliers are unable to meet these requirements, in which case specific concessions need to be applied for.

Where an invoice is issued in a currency other than ZAR, BGR28(2) requires conversion to ZAR by using the South African Reserve Bank, Bloomberg, or European Central Bank published exchange rate to determine the tax charged. Approval should be obtained for the use of an alternative exchange rate.

Rulings previously obtained from SARS may now be void

As per SARS standard conditions for issuing rulings, a VAT ruling will cease to be effective where the provisions of the tax laws that are the subject of the VAT ruling are repealed or amended. If a nonresident has thus in the past obtained a ruling from SARS with regard to electronic services, it must consider whether this ruling needs to be re-applied for.

Implementation and phase down of customs duty rates for 2019 under EU-SADC Economic Partnership Agreement

The EU-SADC (Southern African Development Community) Economic Partnership Agreement (EPA) is a trade agreement between the EU Member States and the SADC EPA Member States. The SADC EPA Member States are: Botswana, Eswatini (former Swaziland), Lesotho, Mozambique, Namibia, and South Africa; Angola is also a member of the group but has not acceded to the EPA. Also, following its decision to leave the EU (Brexit), the United Kingdom has not ratified or signed the agreement.

The EU-SADC EPA came into force in 2016. The agreement aims to establish, amongst others, a free trade area between the EU and the SADC EPA Member States. Under the agreement, with the exception of arms and ammunition, the EU offered nearly 100% customs duty removal or reduction and free market access (full tariff liberalisation) to the SADC EPA group. Botswana, Eswatini, Lesotho, Namibia and South Africa in return offered full tariff liberalisation on 85% of imports from the EU and the balance partially liberalized and/or excluded from liberalization. Mozambique applied full tariff liberalization on 74% of EU imports, with customs duty remaining on the rest.

In terms of the agreement, South Africa has an obligation to amend the rates of customs duty on goods originating from the EU on an annual basis, effective from 1 January of every year. The 2019 amendments come two years after the day the agreement came into force. The 2019 changes relate to certain staging categories 'B' and 'C' of Annex II of the agreement. Effective from 1 January 2019, EU-originating goods listed under the staging category 'B' and 'C' have been reduced by 33% and 60% of the most favorable rate of customs duty applicable as at 31 December 2018 respectively.

Botswana, Eswatini, Lesotho, Namibia and South Africa are also parties to the Southern African Customs Union (SACU) agreement of 1910. In terms of the SACU agreement, the five parties share a Common Customs Tariff. Therefore, the phase-down of the customs duty rates on EU-originating imports also applies to all SACU Member States.

Switzerland

VAT transitional regulations with respect to the revision of Law on Therapeutic Products

The list of medicines subject to the reduced VAT rate in Switzerland (2.5%) is set out in article 49 of the Swiss VAT ordinance, which primarily refers to article 9 of the Law on Therapeutic Products (LPT_h).

Article 9 of the LPT_h defines medicines subject or exempt from marketing authorization in Switzerland. A revised version of this article came into force on 1 January 2019: new medicines exempt from marketing authorization are included and the possibility to obtain temporary marketing authorizations has been removed.

With the entry into force of the revised article on therapeutic products on 1 January 2019, a revision of article 49 of the Swiss VAT ordinance would be necessary. It is foreseen that this revision will be implemented by 1 April 2019, at the latest.

Meanwhile, whilst awaiting the entry into force of the revised VAT ordinance, the Swiss Tax Administration has indicated that new medicines exempt from marketing authorization referred to in the revised version of the LPT_h must be subject to the reduced VAT rate as from 1 January 2019, irrespective of the publication date of the revised Swiss VAT ordinance. No transitional measures have however been foreseen for medicines benefitting from a temporary marketing authorization, and no information has been published to confirm the cut-off date when these medicines will no longer benefit from the reduced VAT rate.

Publication of all import VAT-related documentation on Swiss Customs Authorities webpage

Import VAT-related provisions are now available to the public as from beginning of January 2019. The documentation is valid from 1 January 2019 and contains the implementing provisions of the Federal Customs Administration relating to Art. 50 to 64 of the Swiss VAT Law and the corresponding articles of the Swiss VAT ordinance.

The documentation is available in French, German and Italian.

Ukraine

Changes in VAT exemption for specific types of transactions

Changes to the Tax Code of Ukraine that became effective on 1 January 2019 include the following measures regarding VAT exemption:

- The VAT exemption for the following transactions is extended until 1 January 2022:

- The import of vehicles equipped exclusively with electric motors;
 - The import of equipment for solar and wind power plants;
 - The supply, including import, of waste and scrap of ferrous and non-ferrous metals, as well as paper and cardboard for recycling;
 - The supply of coal and/or products for its enrichment in the customs territory of Ukraine.
- The VAT exemption for the import of medicines based on agreements with international institutions is extended until 1 January 2021.
 - The VAT-exempt limit for the import of goods by individuals has been decreased. In particular, the import of goods by one recipient, an individual in one dispatch or in one cargo of an express carrier from one sender in international postal/ express shipment, is exempt from VAT if the total invoice amount do not exceed:
 - EUR 150, if importation takes place between 1 January 2019 and 30 June 2019; and
 - EUR 100, if importation takes place between 1 July 2019 and 31 December 2020.

United Kingdom

Automated portfolio management is VAT exempt

Special investment funds (SIFs) are often managed with the help of sophisticated software systems such as Blackrock's 'Aladdin'. The Upper Tribunal has now ruled that such systems can qualify for VAT exemption. Aladdin provided a coherent solution for portfolio management, not blurred by the fact that human managers retained ultimate control over their portfolios. Aladdin was intrinsically connected to the funds' activities, and was specific and essential to their management. The First-tier Tribunal had therefore been correct to rule that VAT exemption applied in principle.

The Upper Tribunal has, however, referred questions to the Court of Justice of the European Union over whether the charges for Aladdin could be apportioned between SIFs (exempt) and other funds (whose management is subject to VAT). *EC v Luxembourg* (on the cost-sharing exemption) suggests that an apportionment might be required in order to satisfy the exemption.

VAT amendment to prevent offshore looping

Further to the announcement in the UK Budget 2018, a statutory instrument has been made to counter offshore 'loops'. It seeks to prevent VAT input tax recovery

by UK insurance intermediaries who support non-EU insurers, to the extent that the insured parties belong in the UK. The final statutory instrument differs significantly from the consultation draft: it no longer affects the exemption for financial services intermediaries and is restricted to the insurance of UK (rather than EU) consumers. The measure will come into effect on 1 March 2019, a month earlier than suggested in the Budget.

VAT on retained payments and deposits

The tax authorities (HMRC) have published a Revenue and Customs Brief explaining that from 1 March 2019 they will view any retained deposits as consideration for a supply, and will resist any attempt to reclassify such payments as outside the scope of VAT (for example as compensation). This is in line with the Budget 2018 announcement, which itself followed discussions earlier in the year between HMRC and affected industries.

There is little technical detail in the Brief, which is essentially a statement that any money retained by suppliers can never be reclassified. Although each case will depend on its facts, any taxpayers who currently treat retained deposits as outside the scope of VAT should review their position, and be prepared for a challenge from HMRC if they maintain it after 1 March 2019.

Brexit and indirect tax

The Government has issued the third edition of the [Partnership pack: preparing for changes at the UK border after a 'no deal' EU exit](#), which includes further detail on obtaining Economic Operator Registration and Identification (EORI) numbers, classifying goods, customs procedures, and more.

In the event of a 'no deal' Brexit, a new regulation will make overseas suppliers liable for import VAT on any consignment of goods worth up to GBP 135 sent into the UK in a postal packet. The regulation creates a registration and accounting scheme for suppliers, and provides for others to be jointly and severally liable for that import VAT in certain circumstances. It also removes Low Value Consignment Relief for commercial imports of goods valued at GBP 15 or less.

Another statutory instrument will ensure that the VAT exemption for managing defined contribution pension schemes continues even if, following Brexit, managers are no longer able to rely on the direct effect of EU law.

Other statutory instruments relating to VAT have been laid before Parliament with a view to preparing the UK for a potential 'no deal' Brexit as follows:

- To allow businesses to account for import VAT on their VAT returns;
- To introduce a UK version of the Tour Operators' Margin Scheme;

- To amend secondary legislation (for example, to remove terms such as 'acquisitions', and replace references to the EU with references to the UK); and
- To extend import reliefs for overseas diplomats and armed forces.

Statutory instruments have also been laid that are intended to ensure that the UK continues to have a fully functioning and legally operable excise duty regime. They will come into effect in the event of a 'no deal' Brexit.

See Deloitte UK's [Indirect Tax Brexit Portal](#) for more information.

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

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

Atentamente,
Deloitte Legal

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

Deloitte presta servicios de auditoría, consultoría, legal, asesoramiento financiero, gestión del riesgo, tributación y otros servicios relacionados, a clientes públicos y privados en un amplio número de sectores. Con una red de firmas miembro interconectadas a escala global que se extiende por más de 150 países y territorios, Deloitte aporta las mejores capacidades y un servicio de máxima calidad a sus clientes, ofreciéndoles la ayuda que necesitan para abordar los complejos desafíos a los que se enfrentan. Los más de 263.000 profesionales de Deloitte han asumido el compromiso de crear un verdadero impacto.

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

Deloitte Legal