

Noviembre 2013
Boletín de IVA



Índice de contenido

I. Normativa

1. 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 y declaraciones informativas de naturaleza tributaria (B.O.E. de 26 de noviembre).
2. Orden HAP/2206/2013, de 26 de noviembre, por la que se desarrollan para el año 2014 el método de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el régimen especial simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido.
3. Orden HAP/2215/2013, de 26 de noviembre, por la que se modifica la Orden EHA/3786/2008, de 29 de diciembre, por la que se aprueba el modelo 303 Impuesto sobre el Valor Añadido, Autoliquidación; la Orden EHA/1274/2007, de 26 de abril, por la que se aprueban los modelos 036 de Declaración censal de alta, modificación y baja en el Censo de empresarios, profesionales y retenedores y 037 Declaración censal simplificada de alta, modificación y baja en el Censo de empresarios, profesionales y retenedores; la Orden EHA/3787/2008, de 29 de diciembre, por la que se aprueba el modelo 340 de declaración informativa regulada en el artículo 36 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, así como otra normativa tributaria (B.O.E. de 29 de noviembre de 2013).

II. Jurisprudencia.

1. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 7 de noviembre de 2013. Asuntos C-249/12 y C-250/12 (Tulică Plavoşin).

Directiva 2006/112/CE – Artículos 73 y 78 – Transacciones inmobiliarias efectuadas por personas físicas – Calificación de tales transacciones de operaciones sujetas – Determinación del IVA debido cuando las partes no han dispuesto nada al respecto en la celebración del contrato – Existencia o falta de posibilidad del proveedor de recuperar el IVA del adquirente – Consecuencias

2. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 21 de noviembre de 2013. Asunto C-494/12 (Dixons Retail).

Entrega de bienes – Concepto – Utilización fraudulenta de una tarjeta bancaria.

3. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 28 de noviembre de 2013. Asunto C-319/12 (MDDP).

Exenciones – Directiva 2006/112/CE – Artículos 132 a 134 y 168 – Servicios de educación prestados por organismos de Derecho privado con ánimo de lucro – Derecho a deducción.

4. Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso. Sentencia de 10 de octubre de 2013. Nº de recurso 5261/2011.

Rectificación de la cuota del IVA repercutida cuando, no habiéndose repercutido cuota alguna del Impuesto, se expida una factura – La escritura pública como documento equivalente a la factura.

5. Audiencia Nacional. Sala de lo Contencioso-Administrativo. Sección 6ª. Sentencia de 6 de noviembre de 2013. Nº de recurso 311/2012

Análisis del régimen de deducción aplicable a las cuotas de IVA soportadas en la adquisición de bienes y servicios que vayan a utilizarse en proyectos de investigación básica por una Universidad.

6. Audiencia Nacional. Sala de lo Contencioso-Administrativo. Sección 6ª. Sentencia de 6 de noviembre de 2013. Nº de recurso 629/2011.

Posibilidad de deducción de las cuotas del Impuesto soportadas una vez caducado dicho derecho. Garantía de la neutralidad del Impuesto sobre el Valor Añadido.

7. Tribunal Superior de Justicia del Principado de Asturias. Sentencia de 14 de octubre de 2013. Nº de sentencia 1123/2013.

Deducciones y devoluciones – autoconsumos – bienes afectos a la actividad económica.

8. Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León de Valladolid. Sentencia de 11 de octubre de 2013. N° de sentencia 1720/2013.

Deducciones y devoluciones – acreditación de los documentos justificativos de las operaciones – negocio real.

III. Doctrina Administrativa

1. Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución 3307/2010, de 19 de septiembre de 2013.

IVA a la importación – Forman parte de la base imponible del IVA a la importación aquellos gastos que según la normativa han de considerarse como accesorios – Los gastos vinculados a las operaciones de futuros, efectuadas para garantizarse el mejor precio de las mercancías adquiridas e importadas, no tienen esta consideración y no forman parte de la base imponible del IVA a la importación (cambio de criterio administrativo).

2. Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución 1065/2011, de 19 de septiembre de 2013.

Lugar de realización del hecho imponible – Servicios de telefonía prestados a empresarios establecidos en Canarias por un distribuidor de tarjetas telefónicas de prepago– Intermediación en nombre propio o en nombre y por cuenta ajena.

3. Dirección General de Tributos. Contestación n° V2932-13, de 2 de octubre de 2013.

Sujeción al Impuesto y facturación de las ventas de mercancías objeto de consulta.

4. Dirección General de Tributos. Contestación n° V2933-13, de 2 de octubre de 2013.

Programa de puntos fidelización – Base imponible – Factura rectificativa

5. Dirección General de Tributos. Contestación n° V2946-13, de 2 de octubre de 2013.

Prestación de servicios de consultoría – Realización de congresos – Prestación única.

6. Dirección General de Tributos. Contestación nº V2961-13, de 3 de octubre de 2013.

Ejecuciones de obra- Entregas de bienes con instalación o montaje – Prestación o de servicio – Entrega de bienes – Obligaciones formales.

7. Dirección General de Tributos. Contestación nº V2976-13, de 7 de octubre de 2013.

Actividad ocio y tiempo libre – Acompañantes escolares – Monitores de bailes de salón/teatro.

8. Dirección General de Tributos. Contestaciones nº V3059-13 y V3060-13, de 11 de octubre de 2013.

Sujeción al IVA – Comunidad de regantes.

9. Dirección General de Tributos. Contestación nº V3099-13, de 18 de octubre de 2013.

Deducción del IVA soportado – Documento justificativo del derecho a la deducción – Consideración de una sentencia o acuerdo extrajudicial como “documento equivalente a la factura”.

10. Dirección General de Tributos. Contestaciones nº V3104-13 y V3113-13, de 18 de octubre de 2013.

Hecho imponible – Operaciones accesorias de una principal – Organización de cacerías junto con hospedaje, manutención y traslados – Lugar de realización de las prestaciones de servicios – Tipos impositivos.

11. Dirección General de Tributos. Contestación nº V3130-13, de 22 de octubre de 2013.

Inversión del sujeto pasivo – Ejecuciones de obra de construcción o rehabilitación de edificaciones – Obras de rehabilitación, conservación y mejora de carreteras.

12. Dirección General de Tributos. Contestación nº V3136-13, de 22 de octubre de 2013.

Transmisiones de valores del artículo 108 de la Ley del Mercado de Valores – Sociedad, cuyos valores se pretende adquirir, con un activo compuesto principalmente por bienes inmuebles afectos a una actividad de arrendamiento – Valoración de la actividad empresarial de arrendamiento según normativa del IVA o del IRPF.

13. Dirección General de Tributos. Contestación nº V3177-13, de 25 de octubre de 2013.

Inversión del sujeto pasivo – Ejecuciones de obra de construcción o rehabilitación de edificaciones – Obras de rehabilitación, conservación y mejora de carreteras.

IV. World VAT News

- 1. Bahamas - The Government has issued a draft VAT Bill and Regulations for public discussion and consultation.**
- 2. Brazil - New procedures for qualifying taxpayers to use the “REPETRO” customs regime that applies to goods used in the exploration and production of oil and natural gas fields in Brazil.**
- 3. Uruguay - The “perception agent” scheme has been extended to the supply of fireworks.**
- 4. Australia - A number of changes will be introduced to the GST Act, including a restriction to the circumstances in which taxpayers can obtain a refund of overpaid GST. A recent court decision has GST implications for the real property sector.**
- 5. China - Beijing issues official guidance on the local implementation rules for cross-border services. Postal services and railway transportation to be included in the scope of the VAT reform pilot program on 1 January 2014.**
- 6. India - There have been some significant court decisions, developments on valuation for excise duty purposes, and changes to the monetary threshold for electronic payments.**

- 7. Poland - A CJEU judgment confirms that taxpayers cannot claim exemption on the basis of domestic law and then rely on EU law to claim input VAT recovery. The European Commission has authorized a derogation from the EU rules on input VAT deduction for cars and fuel.**

- 8. Portugal - There have been a number of VAT amendments, including a VAT rate increase in the Azores Islands.**

- 9. Serbia - The Government plans to increase the reduced VAT rate from 8% to 10%, and to tax the supply of personal computers at the standard rate of 20%.**

- 10. United Kingdom - The CJEU has ruled on the VAT treatment of fraudulent credit and debit card payments and the UK Government has issued its Autumn Statement.**

I. Normativa.

1. 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 y declaraciones informativas de naturaleza tributaria (B.O.E. de 26 de noviembre).

Esta Orden establece una serie de formas de presentación para determinadas autoliquidaciones y declaraciones informativas, bien atendiendo a la naturaleza del obligado tributario, bien según el resultado final de la autoliquidación o bien según las características especiales de la declaración informativa.

En cuanto al IVA, esta Orden se aplicará a las siguientes autoliquidaciones y declaraciones informativas:

- **Modelo 303.** Impuesto sobre el Valor Añadido. Autoliquidación.
- **Modelo 322.** Impuesto sobre el Valor Añadido. Grupo de entidades. Modelo individual. Autoliquidación mensual.
- **Modelo 353.** Impuesto sobre el Valor Añadido. Grupo de entidades. Modelo agregado. Autoliquidación mensual.
- **Modelo 340.** Declaración informativa regulada en el artículo 36 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos.
- **Modelo 349.** Declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias.
- **Modelo 390.** Declaración- resumen anual del Impuesto sobre el Valor Añadido.

La presentación de las citadas autoliquidaciones (modelos 303, 322 y 353) podrá ser realizada de las siguientes formas:

A. Presentación electrónica por Internet, la cual podrá ser efectuada:

- con una firma electrónica avanzada (en todo caso, será obligatoria para: aquellos obligados tributarios que tengan el carácter de Administración Pública, o bien se encuentren inscritos en el Registro de Grandes Empresas, bien estén adscritos a la Delegación Central de Grandes Contribuyentes o bien tengan la forma de sociedad anónima o sociedad de responsabilidad limitada y, en cualquier caso, en las autoliquidaciones del IVA de aquellos obligados tributarios cuyo período de liquidación coincida

con el mes natural, de acuerdo con lo establecido en los apartados 1.º, 2.º, 3.º y 4.º del artículo 71.3 del RIVA), o bien,

- mediante el sistema de firma con clave de acceso en un registro previo como usuario (PIN 24 horas), en el caso de obligados tributarios personas físicas, salvo en los supuestos señalados de presentación obligatoria con firma electrónica avanzada.

B. Presentación mediante papel impreso generado exclusivamente mediante la utilización del servicio de impresión desarrollado a estos efectos por la AEAT, solo para el modelo 303.

Por su parte, la presentación de las citadas declaraciones informativas podrá ser realizada de las siguientes formas:

A. Presentación electrónica por Internet, la cual podrá ser efectuada:

- con una firma electrónica avanzada (en todo caso, será obligatoria para: aquellos obligados tributarios que tengan el carácter de Administración Pública, o estén adscritos a la Delegación Central de Grandes Contribuyentes o a alguna de las Unidades de Gestión de Grandes Empresas de la AEAT, o bien tengan la forma de sociedad anónima o sociedad de responsabilidad limitada y, en el supuesto de la declaración-resumen anual, modelo 390, correspondiente a aquellos obligados tributarios cuyo período de liquidación coincida con el mes natural, de acuerdo con lo establecido en los apartados 1.º, 2.º, 3.º y 4.º del artículo 71.3 del RIVA), o bien,
- mediante el sistema de firma con clave de acceso en un registro previo como usuario (PIN 24 horas), en el caso de obligados tributarios personas físicas, salvo en los supuestos señalados de presentación obligatoria con firma electrónica avanzada. No obstante, la AEAT limitará esta forma de presentación, hasta 15 registros declarados, en el caso del modelo 349.

B. Presentación electrónica mediante el envío de un mensaje SMS, solo en el supuesto de la declaración-resumen anual del IVA, modelo 390, salvo en los supuestos señalados de presentación obligatoria con firma electrónica avanzada.

C. Presentación en soporte directamente legible por ordenador: para las declaraciones informativas, que contengan más de 10.000.000 de registros, se podrá optar por su presentación mediante soporte directamente legible por ordenador (tipo DVD-R o DVD+R).

Esta Orden entrará en vigor y se aplicará a las declaraciones informativas (modelos 340 y 390), cuyo plazo reglamentario de presentación se inicie a partir del día 1-1-2014. Respecto de las citadas autoliquidaciones (modelos 303, 322 y 353) y a la declaración informativa, modelo 349, entrará en vigor y se aplicará a aquellas cuyo período de liquidación se inicie a partir del 1-1-2014.

2. Orden HAP/2206/2013, de 26 de noviembre, por la que se desarrollan para el año 2014 el método de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el régimen especial simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Esta Orden en lo relativo al IVA incorpora para el año 2014 la siguiente modificación en relación con la Orden HAP/2549/2012, de 28 de noviembre, por la que se desarrollan para el año 2013 el método de estimación objetiva del IRPF y el régimen simplificado del IVA:

- La inclusión de las comisiones de las máquinas de apuestas deportivas dentro de las actividades accesorias de las siguientes actividades:
 - 671.4 (restaurante de dos tenedores).
 - 671.5 (restaurantes de un tenedor).
 - 672.1, 2 y 3 (cafeterías).
 - 673.1 (cafés y bares de categoría especial).
 - 673.2 (otros cafés y bares).

En el régimen especial simplificado del IVA, para estas actividades se amplía el módulo "Importe total de las comisiones por loterías" a las comisiones derivadas de estas máquinas, denominándose el nuevo módulo "Importe total de las comisiones por loterías y por máquinas de apuestas deportivas".

3. Orden HAP/2215/2013, de 26 de noviembre, por la que se modifica la Orden EHA/3786/2008, de 29 de diciembre, por la que se aprueba el modelo 303 Impuesto sobre el Valor Añadido, Autoliquidación; la Orden EHA/1274/2007, de 26 de abril, por la que se aprueban los modelos 036 de Declaración censal de alta, modificación y baja en el Censo de empresarios, profesionales y retenedores y 037 Declaración censal simplificada de alta, modificación y baja en el Censo de empresarios, profesionales y retenedores; la Orden EHA/3787/2008, de 29 de diciembre, por la que se aprueba el modelo 340 de declaración informativa regulada en el artículo 36 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de

gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, así como otra normativa tributaria (B.O.E. de 29 de noviembre de 2013).

La Orden realiza determinadas modificaciones en relación con ciertas autoliquidaciones (modelo 303), declaraciones censales (modelos 036 y 037) y declaraciones informativas (modelos 340 y 349). Esta Orden, que entró en vigor el pasado 30 de noviembre, será aplicable respecto de las operaciones que se realicen a partir del 1-1-2014.

En cuanto al IVA, dichas modificaciones podemos concretarlas de la siguiente forma:

A. Modelo 303. Impuesto sobre el Valor Añadido. Autoliquidación:

- Se agrupan en un único modelo 303 todos los supuestos de presentación de autoliquidaciones que incumben a los sujetos pasivos del IVA con obligaciones periódicas de declaración, incluidos aquellos acogidos al Régimen simplificado y con la única excepción de las entidades que apliquen el régimen especial del grupo de entidades (REGE), en cuyo caso presentarán los modelos de autoliquidación específicos aprobados al efecto. De este modo, en el nuevo modelo 303, se integrarán también los modelos 310, 311, 370 y 371, los cuales quedan eliminados a partir de la entrada en vigor de esta Orden.
- Se establece que la presentación del nuevo modelo 303 será obligatoria por vía electrónica a través de Internet o mediante papel impreso generado exclusivamente mediante la utilización del servicio de impresión desarrollado a estos efectos por la AEAT, todo ello según el procedimiento y las condiciones previstas en la Orden HAP/2194/2013, citada en este Boletín.
- Se incluyen casillas adicionales que permitirán declarar de forma desglosada:
 - Las operaciones de modificación de bases imponibles y cuotas del IVA.
 - Las adquisiciones intracomunitarias de bienes y servicios.
 - Otras operaciones en las que se produzca la inversión del sujeto pasivo distintas de las adquisiciones intracomunitarias de servicios.
 - Los importes de las bases imponibles y cuotas del IVA deducibles que hayan sido rectificadas.
- Se incorporan adicionalmente:
 - Dos nuevas casillas que permiten optar o revocar, en la última declaración-liquidación del ejercicio, la aplicación de la

prorrata especial a que se refiere el artículo 103.dos.1º de la Ley del IVA.

- Otras dos casillas que identifican la modalidad de autoliquidación, preconcursal o postconcursal, en el caso de que el sujeto pasivo hubiera sido declarado en concurso durante el periodo de liquidación en los términos establecidos en el artículo 71.5 del RIVA, así como un campo adicional para incorporar la fecha en que se haya dictado el auto de declaración de concurso.
- En relación con el régimen especial del criterio de caja (RECC):
 - En el apartado de identificación se deberá indicar si el declarante ha optado o no por la aplicación del RECC, o si tiene o no la condición de destinatario de operaciones a las que se aplique el RECC.
 - En caso de sujetos pasivos que opten por tributar en el RECC se deberán indicar en el apartado de información adicional del modelo, los importes correspondientes a las operaciones de entregas de bienes y prestaciones de servicios a las que resulte de aplicación el RECC que se hubieran devengado por la aplicación de la regla general de devengo contenida en el artículo 75 de la Ley del IVA.
 - Igualmente tanto los sujetos pasivos que opten por la aplicación del RECC, como aquellos que sean destinatarios de operaciones afectadas por el mismo, deberán informar de los importes correspondientes a las operaciones de adquisición de bienes y servicios a las que sea de aplicación o afecte el RECC.

B. Modelos 036 y 037. Declaración censal:

- Se aprueban nuevos modelos 036 y 037, para:
 - Actualizar la lista de países de Estados miembros de la UE (solo para modelo 036).
 - Incorporar en el apartado de Identificación la posibilidad de comunicar el alta o la baja en la condición de Emprendedor de Responsabilidad Limitada así como la fecha de las mismas.
 - Incorporar en el apartado correspondiente al IVA: la inclusión, exclusión, renuncia, revocación a la renuncia o baja en el RECC.

C. Modelo 340. Declaración informativa regulada en el artículo 36 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos:

- Se da nueva redacción al artículo relativo a los obligados a su presentación motivada por la reducción del ámbito subjetivo de esta obligación, dado que desde el año 2014, solo deben presentarla los sujetos pasivos del IVA inscritos en el registro de devolución mensual regulado en el artículo 30 del RIVA.
- Se introduce una nueva clave de operación que permita identificar si las operaciones registradas se han efectuado conforme al RECC.
- Se incorporan nuevos campos en los Diseños de Registros de Tipo 2 correspondientes a los Libros Registro de Facturas Expedidas y Recibidas necesarios para añadir las menciones a que se refiere el artículo 61 decies del RIVA (la identificación de las fechas de cobro y pago de las facturas, así como la determinación de los importes cobrados o pagados y la identificación de los medios de cobro o pago utilizados).
- Se actualiza la lista de países de Estados miembros: por la incorporación de Croacia a este listado y la modificación de la composición del número de identificación del IVA correspondiente a Irlanda.

D. Modelo 349. Declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias:

- Se actualiza, del mismo modo que en el modelo 340, el listado de países de Estados miembros.

II. Jurisprudencia.

1. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 7 de noviembre de 2013. Asuntos acumulados C-249/12 y C-250/12 (Tulică y Plavoşin).

Directiva 2006/112/CE – Artículos 73 y 78 – Transacciones inmobiliarias efectuadas por personas físicas – Calificación de tales transacciones de operaciones sujetas – Determinación del IVA debido cuando las partes no han dispuesto nada al respecto en la celebración del contrato – Existencia o falta de posibilidad del proveedor de recuperar el IVA del adquirente – Consecuencias

La Sra. Tulică y el Sr. Plavoşin celebraron respectivamente numerosos contratos de compraventa de bienes inmuebles con clientes en los que no dispusieron nada respecto del IVA en la fijación del precio pactado. Una vez concluidas tales operaciones, la Administración Tributaria comprobó que la actividad desarrollada tanto por la Sra. Tulică, como por el Sr. Plavoşin presentaba las características de una actividad económica y, en consecuencia, les calificó de sujetos pasivos del IVA, practicando sendas liquidaciones en las que les exigió el pago del Impuesto, sumando su importe al precio pactado por las partes contratantes.

Bajo este escenario, el órgano jurisdiccional remitente pregunta en esencia al Tribunal cómo ha de determinarse la base imponible del IVA cuando, como en el supuesto de autos, las partes no han dispuesto nada sobre el IVA en las cláusulas del contrato respecto a la fijación del precio del bien entregado y el proveedor de dicho bien es el deudor del impuesto por la operación gravada. En particular, plantea si la base imponible habría de estar constituida por (i) el precio pactado en el contrato, entendiendo incluido el IVA en el precio o, por el contrario, (ii) habría de añadirse el IVA al precio inicialmente estipulado.

El Tribunal concluye que, en un caso como el de autos en que las partes han establecido el precio sin ninguna mención al IVA en el contrato de compraventa, habrá de considerarse que la base imponible del IVA está constituida por el precio pactado, incluido en ese precio el IVA, cuando el vendedor no tenga la posibilidad de recuperar del adquirente el IVA reclamado por la Administración Tributaria. Aclara el Tribunal que alcanzar otra conclusión iría contra el principio de que el IVA es un impuesto sobre el consumo que debe soportar el consumidor final, además de infringir la regla de que la Administración Tributaria no puede percibir en concepto de IVA un importe superior al percibido por el sujeto pasivo.

Por último, declara el Tribunal que corresponde al órgano jurisdiccional remitente comprobar a este respecto si el Derecho nacional ofrece a los proveedores la posibilidad de recuperar de los adquirentes el IVA posteriormente requerido por la Administración Tributaria.

2. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 21 de noviembre de 2013. Asunto C-494/12 (Dixons Retail).

Entrega de bienes – Concepto – Utilización fraudulenta de una tarjeta bancaria.

En el presente asunto, el Tribunal examina si la transmisión material de un bien por un vendedor a un comprador que ha utilizado fraudulentamente una tarjeta de pago constituye una “entrega de bienes” en el sentido de los artículos 5 y 14 de la Directiva y si el pago efectuado por un tercero, la entidad emisora de la tarjeta, a la entidad vendedora constituye “contraprestación” en el sentido del artículo 73 de la misma.

Conforme a la jurisprudencia consolidada, el Tribunal recuerda que el concepto de “entrega de bienes” tiene carácter objetivo y que no se refiere a la transmisión de la propiedad en las formas establecidas por el Derecho nacional aplicable, sino que comprende toda operación de transmisión que faculte a la otra parte para disponer de hecho de dicho bien como si fuera su propietario.

De ello, el Tribunal deduce que unas operaciones como las controvertidas constituyen “entregas de bienes”, puesto que cumplen los criterios objetivos en que se basa dicho concepto dado que no se discute que la vendedora, Dixons, fuera la propietaria de los bienes entregados, ni que los entregó voluntariamente a su cliente con el fin de facultarle para disponer de ellos como propietario. Por tanto, concluye el Tribunal que la utilización fraudulenta de una tarjeta bancaria como medio de pago en dichas operaciones carece de incidencia a efectos de poder calificarlas de “entregas de bienes” en el sentido de la Directiva.

A este respecto, cabe señalar que el Tribunal considera que la situación planteada en el presente asunto debe distinguirse de los supuestos de robo de mercancías, en los que ya ha dictado jurisprudencia considerando que no existe una “entrega de bienes”, puesto que en tal caso no hay una transmisión entre la parte que es víctima del mismo y el autor, ni una contrapartida económica en beneficio de la persona que es víctima del robo.

Por otro lado, también se plantea al Tribunal si constituyen una “contraprestación” de tal entrega de bienes, los pagos efectuados por la entidad emisora de la tarjeta con las que fraudulentamente se efectuó el pago.

A este respecto, el Tribunal señala que, según el artículo 73 de la Directiva 2006/112, el pago de la contraprestación por una entrega de bienes no sólo puede efectuarse por el comprador, sino también por un tercero, en el caso de autos, el emisor de la tarjeta.

Por tanto, responde el Tribunal que, en el marco de tal transmisión en la que se cumplen los criterios objetivos en que se basa el concepto de “entrega de bienes” en el sentido de la Directiva, el pago efectuado por un tercero, el emisor de la tarjeta, en aplicación de un convenio

celebrado con el proveedor del bien por el que dicho tercero se compromete a pagarle los bienes vendidos a los compradores que utilicen esa tarjeta como medio de pago, constituye una “contraprestación” en el sentido del artículo 73 de la Directiva IVA.

3. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 28 de noviembre de 2013. Asunto C-319/12 (MDDP).

Exenciones – Directiva 2006/112/CE – Artículos 132 a 134 y 168 – Servicios de educación prestados por organismos de Derecho privado con ánimo de lucro – Derecho a deducción.

Se plantea al Tribunal si una entidad de derecho privado (MDDP) puede acogerse a la exención del IVA relativa a los servicios de educación en cuanto a la organización, en el marco de su actividad empresarial, de actividades de formación y conferencias en distintos ámbitos de educación y de formación, como la fiscalidad, la contabilidad y las finanzas en ámbitos vinculados a la organización y a la gestión de empresas.

El Tribunal recuerda que, habida cuenta de que el objetivo perseguido por la exención establecida en el artículo 132, apartado 1, letra i) de la Directiva es facilitar el acceso a las prestaciones de educación al evitar los costes adicionales en el caso en que estuviesen sujetas, el hecho de que esa actividad tenga carácter comercial no excluye para que, además, revista carácter de una actividad de interés general y, en consecuencia, pueda beneficiarse de la exención prevista.

Asimismo, recuerda el Tribunal que los requisitos adicionales establecidos en el artículo 133 de la Directiva, entre los que se encuentra el de que los organismos no tengan como objeto la consecución sistemática de beneficios, son de carácter facultativo de forma que dicha disposición autoriza, pero no obliga, a los Estados miembros a reservar la aplicación de las exenciones a aquellos organismos que no sean de Derecho público que no tengan por objeto la consecución sistemática de beneficios. Así, el legislador de la Unión no ha sometido expresamente la aplicación de dichas exenciones educativas a la inexistencia de ánimo de lucro y, por tanto, tal ánimo de lucro no puede excluir la aplicación de esas exenciones.

De lo antedicho, el Tribunal señala que las disposiciones de los artículos 132, apartado 1, letra i), 133 y 134, de la Directiva IVA, no se oponen a que estén exentos del IVA los servicios de educación prestados con fines comerciales por organismos que no sean de Derecho público. No obstante, los organismos privados que realicen estas prestaciones deben cumplir con el requisito de perseguir fines comparables a los de los organismos de Derecho público. Añade el Tribunal que corresponderá al Derecho nacional de cada Estado miembro establecer las normas conforme a las cuales puede concederse dicho reconocimiento a tales organismos.

De esta manera, el Tribunal concluye que unas disposiciones, como las previstas en la legislación polaca, que, con carácter general, prevén la aplicación de la exención a todas las prestaciones de servicios de educación, sin que se tomen en consideración los fines perseguidos por los organismos no públicos que realicen tales prestaciones, se oponen a lo dispuesto por la Directiva.

Por otra parte, se plantea al Tribunal si un sujeto pasivo puede basarse en el hecho de que la exención prevista por el Derecho nacional es incompatible con el artículo 132, apartado 1, letra i), de la Directiva IVA, para reclamar el derecho de deducción del IVA soportado, previsto en el artículo 168 de la Directiva IVA, y disfrutar al mismo tiempo de la referida exención en relación con las prestaciones de los servicios de enseñanza y de formación profesional que realiza.

A este respecto, el Tribunal responde que:

- Un sujeto pasivo no puede, con base en el artículo 168 de la Directiva, acogerse a la exención y, a la vez, reclamar el derecho a la deducción del IVA, pues solo tendrá derecho a deducción en relación a las prestaciones de servicios gravadas al Impuesto que efectúe.
- Un sujeto pasivo podrá invocar la incompatibilidad de la mencionada exención con el artículo 132, apartado 1, letra i) para que ésta no sea aplicada (y por tanto suponer que las prestaciones que efectúa no están exentas) cuando objetivamente no pueda considerarse como un organismo con fines comparables a los de un organismo de educación de Derecho público en el sentido de la citada disposición, lo cual deberá ser examinado por el juez nacional.

4. Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso. Sentencia de 10 de octubre de 2013 (nº de recurso 5261/2011).

Rectificación de la cuota del IVA repercutida cuando, no habiéndose repercutido cuota alguna del Impuesto, se expida una factura – La escritura pública como documento equivalente a la factura.

El Tribunal Supremo resuelve en este recurso de casación sobre la discrepancia existente respecto de si una escritura pública puede tener la consideración de factura (o mejor dicho, la consideración de documento equivalente a la factura) a los efectos de lo establecido en el artículo 89.Dos de la Ley del IVA.

Recordemos que el artículo 89.Dos de la Ley del IVA, al regular los requisitos y el procedimiento de rectificación de las cuotas impositivas repercutidas, permite también a los empresarios o profesionales rectificar las cuotas del Impuesto cuando, no habiendo sido dichas cuotas repercutidas en cuantía alguna, se hubiese sin embargo expedido la correspondiente factura.

Los hechos sobre los que, en concreto, versa la sentencia pueden sintetizarse de la siguiente forma:

- Unos cónyuges, que desarrollaban la actividad de arrendamiento de locales de negocio, transmitieron en el primer trimestre de 2002 - mediante escritura pública de 21 de febrero de 2002- una parcela a una sociedad mercantil, declarando los otorgantes que dicha compraventa quedaba sujeta al ITP y AJD. La inspección, por su parte, regularizó dicha operación, mediante actas de conformidad, al considerar la misma como operación sujeta y no exenta del IVA.
- A raíz de lo anterior, ambos cónyuges procedieron en 2004 a emitir dos facturas rectificativas a la sociedad adquirente por la operación de compraventa de la parcela repercutiendo las cuotas del IVA correspondientes, si bien esa sociedad rechazó dichas facturas, al considerar que la rectificación de las cuotas del IVA pretendidas por los cónyuges no era posible, al no haberse emitido en febrero de 2002 factura alguna con ocasión de la compraventa de la parcela.
- Los cónyuges demandantes interpusieron reclamación económico-administrativa ante el TEAR de Andalucía, que fue desestimada, al igual que los posteriores recursos promovidos ante el TEAC y la Audiencia Nacional.

El recurso de casación promovido ante el Tribunal Supremo por los cónyuges demandantes se basa, en lo que aquí interesa, en que, encontrándonos ante un supuesto de rectificación de la cuota del IVA sin haberse repercutido cuota alguna en su momento, la escritura pública de compraventa permite identificar todos los datos necesarios para la liquidación del IVA, por lo que ha de entenderse que dicha escritura constituye un documento equivalente a la factura en los términos que autoriza el ya indicado artículo 89.Dos de la Ley del IVA. Es decir, la cuestión controvertida queda centrada, por tanto, en si la escritura pública hace las veces de factura, estando habilitados los cónyuges demandantes a repercutir la cuota del IVA correspondiente a la sociedad mercantil.

El Alto Tribunal resuelve la controversia, desestimando el recurso de casación, basándose fundamentalmente en su sentencia de 27 de febrero de 2013 (nº de recurso 3319/2008) al entender, en esencia, que la posibilidad de sustituir la factura por la escritura (de forma excepcional, a su juicio) exige la concurrencia en esta última de todos los elementos relevantes –en términos impositivos- para la identificación de la operación y que habrían de integrar el contenido de la factura, por lo que, entiende el Tribunal, que dichos requisitos no concurren en el caso examinado en que en la escritura no se expresaba, ni la sujeción al IVA de la operación de transmisión, ni tampoco la base imponible ni el tipo aplicable.

Es necesario recordar que el Tribunal Supremo, en su sentencia de casación en unificación de doctrina de 11 de julio de 2011 (nº de recurso 219/2008), resolvió la discrepancia existente entre sentencias emitidas por tribunales inferiores respecto de si una escritura pública que

contuviese los datos propios de una factura podía o no ser considerada como documento justificativo del derecho a deducir el IVA soportado. En aquella ocasión, el Alto Tribunal resolvió afirmativamente, declarando que debe considerarse como documento justificativo del derecho a deducir, en el sentido previsto en el artículo 97.º de la Ley del IVA, y en concepto de documento sustitutivo de la factura, una escritura pública “que contiene todos los elementos relevantes para la identificación de la operación contenidos en la factura”.

Pues bien, en esta sentencia de 10 de octubre de 2013, el Tribunal hace referencia a su sentencia de 11 de julio de 2011, si bien entiende que no es aplicable al caso ahora en cuestión por los siguientes motivos:

“Sentencia que además a un supuesto distinto del que nos ocupa, se inscribe dentro de la línea jurisprudencial antes referida, esto es, es posible sustituir la factura por la escritura pública pero sólo excepcionalmente, y siempre que concurra en la escritura todos los elementos relevantes, tales como la sujeción al IVA de la operación, base y tipo aplicable; lo que no es el caso que nos ocupa, en el que ha quedado constancia de que a pesar de estar ante una operación sujeta al IVA, en la escritura no se hizo constar ni ésta, ni los elementos relevantes”.

Hemos de indicar, no obstante, que uno de los magistrados formula voto particular a la sentencia, al entender que el motivo de casación debió ser estimado. Apoyándose en la sentencia mencionada de 11 de julio de 2011, argumenta el magistrado lo siguiente:

“Entiendo que en este caso no era necesario disponer de una factura para la rectificación pretendida por no haberse repercutido cuota alguna por IVA en su momento, porque la escritura pública otorgada contenía los datos relevantes para ser equiparable a una factura, como las referencias de identidad de los sujetos intervinientes en la operación, la fecha de ésta, la identificación de la misma y el precio satisfecho”.

A nuestro juicio, el criterio interpretativo mantenido por el Alto Tribunal en esta sentencia resulta ciertamente controvertido, ya que, tal y como señala uno de los magistrados en su voto particular, establece una línea interpretativa distinta a la que mantuvo este mismo Tribunal en su sentencia de 11 de julio de 2011.

El hecho de fundamentarse la desestimación del recurso de casación en que la escritura pública no contenía los elementos relevantes para la identificación de la operación es, sin duda, discutible ya que, en primer lugar y de los hechos descritos, cabe entender que se conocían una serie de datos significativos, tales como la naturaleza del bien objeto de transmisión, la identificación del transmitente y adquirente de la parcela, la fecha de transmisión y el precio pactado por la compraventa de la misma; elementos, todos ellos, que permiten ciertamente identificar la operación y, por ende, determinar su tratamiento a efectos del IVA.

En segundo lugar, dicho criterio interpretativo conlleva que en aquellos casos en que, erróneamente, el transmitente considere, por ejemplo, que una transmisión de un determinado bien inmueble –formalizada mediante escritura- no está sujeta al IVA (o está sujeta pero exenta, o se considere erróneamente que le es aplicable la regla conocida como de inversión del sujeto pasivo), no será posible argumentar a favor de que dicha escritura tenga la consideración de “documento equivalente a la factura” a efectos del IVA, ya que, en estos casos, nunca se verá recogida en la misma los datos relativos a la base imponible y la cuota del Impuesto, elementos necesarios, según el Alto Tribunal, para que la escritura pública pueda tener la consideración de “documento equivalente a la factura”. Conclusión que, en nuestra opinión, podría vulnerar el principio básico del Impuesto consistente en que el IVA grave únicamente al consumidor final.

5. Audiencia Nacional. Sala de lo Contencioso-Administrativo. Sección 6ª. Sentencia de 6 de noviembre de 2013. Nº de recurso 311/2012

Análisis del régimen de deducción aplicable a las cuotas de IVA soportadas en la adquisición de bienes y servicios que vayan a utilizarse en proyectos de investigación básica por una Universidad.

En esta sentencia, la Audiencia Nacional analiza si las cuotas del IVA soportado en la adquisición de bienes y servicios que se utilizan en proyectos de investigación básica por una Universidad, son deducibles a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido.

En el caso planteado, la entidad (Universidad de León), considera que, tiene dos sectores diferenciados de actividad a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido:

- La actividad principal desarrollada es la enseñanza y educación superior, actividad que está sujeta pero exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido.
- Su otra actividad es la prestación de servicios de investigación, actividad que está sujeta y no exenta del Impuesto. Dentro de esta actividad, el obligado tributario incluye tanto la investigación aplicada como la investigación básica, sosteniendo que a efectos del Impuesto esta última ha de considerarse como una actividad diferenciada, de la actividad docente o educativa. De esta forma, podría deducirse el 100% de las cuotas soportadas en la adquisición de bienes y servicios afectos a la misma.

La Inspección por el contrario, regulariza la situación de la Universidad, al considerar que la actividad de investigación básica es una actividad que debe ser incluida dentro de la educativa y, por lo tanto debe estar en el mismo sector diferenciado de actividad (en el que el porcentaje de deducción es del 0%), lo que supondría al contrario de lo defendido por la Universidad, que las cuotas del IVA soportadas en la adquisición de

bienes y servicios afectos empleados en su ejercicio y desarrollo, no generarían el derecho a la deducción del Impuesto.

La Audiencia Nacional no comparte los argumentos de la Inspección y afirma que no puede entenderse que la investigación básica se vincule a la enseñanza por el hecho de que exista coincidencia "en muchas ocasiones" entre el personal docente y el personal investigador. Declara que la propia regulación legal reproducida justifica tal circunstancia, y el hecho de que no haya personal solo investigador, o solo docente, pero también investigador y docente no implica que los frutos de la investigación básica se dediquen a la docencia.

La Sala cita en su argumentación, una sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, dictada en el asunto C-287/00 en la que declaró que se habían incumplido las obligaciones que impone la Sexta Directiva al haber eximido del IVA las actividades de investigación realizadas a título oneroso por los centros públicos de enseñanza superior. Considera por tanto que tal reflexión es especialmente aplicable al supuesto enjuiciado, el TJUE dice:

"de la jurisprudencia citada en el apartado anterior se desprende que la definición de «prestaciones de servicios directamente relacionadas con la enseñanza universitaria», en el sentido del artículo 13, parte A, apartado 1, letra i), de la Sexta Directiva, abarca las prestaciones de servicios o las entregas de bienes directamente necesarias para la enseñanza, como por ejemplo, la adquisición de material pedagógico. Sin embargo, el hecho de que las actividades de investigación en beneficio de personas privadas puedan ser útiles para la enseñanza no basta para establecer la existencia, entre esta y las actividades controvertidas, de una relación jurídica tan directa como la exigida por dicha disposición."

La Sala considera por tanto que el hecho de que la enseñanza y la investigación, las dos actividades ejercidas por la Universidad, sean complementarias, no desvirtúa que a efectos del IVA, y de acuerdo con la normativa aplicable, estas actividades sean sectores diferenciados a los que les corresponde un régimen de deducción propio.

Por todo lo anterior, la Audiencia Nacional procede a la estimación del recurso y la anulación de los actos administrativos impugnados, reconociendo efectivamente a la interesada, la Universidad, la aplicación de los sectores diferenciados de actividad el derecho a deducir el 100% de las cuotas de IVA soportado en las actividades de investigación básica realizadas.

6. Audiencia Nacional. Sala de lo Contencioso-Administrativo. Sección 6ª. Sentencia de 6 de noviembre de 2013. Nº de recurso 629/2011.

Posibilidad de deducción de las cuotas del Impuesto soportadas una vez caducado dicho derecho. Garantía de la neutralidad del Impuesto sobre el Valor Añadido.

En esta sentencia, la Audiencia Nacional analiza si una vez ha caducado el derecho a deducir las cuotas del Impuesto soportadas, la entidad puede seguir algún procedimiento que respete y garantice la neutralidad del IVA, cuando la compensación de dichas cuotas no ha sido posible llevarla a cabo previamente.

En este caso en particular, le fue denegada a la entidad, la deducción del IVA correspondiente al 2º trimestre de 2002, al entender que en el 3º trimestre de 2006 el derecho a la deducción de las mismas por vía de compensación de cuotas había caducado. Posteriormente, y tras la notificación de dicha denegación, la entidad presenta un escrito el 29 de diciembre de 2008 solicitando la devolución de las cuotas soportadas. Por su parte, la Administración considera que se trata de un escrito de reposición, por lo que se concluye finalmente la extemporaneidad del mismo.

Desde este punto de vista, la Audiencia Nacional considera que no puede calificarse que dicho escrito, presentado el 29 de diciembre de 2008, fuera una reposición frente a la liquidación, ya que ésta contemplaba el derecho a la deducción, sino que fuera como una nueva petición de devolución de IVA soportado en exceso ante la caducidad del derecho a deducir. En él, no se discutió el derecho a la deducción, sino que se hizo valer un derecho distinto, el de devolución de las cuotas de IVA soportadas. Por lo tanto, ni en vía administrativa ni en la judicial, se discutió la aplicación de este precepto, sino la posibilidad de solicitar la devolución del IVA soportado en exceso, tras la caducidad del derecho a deducir.

Según considera la Audiencia Nacional, La Administración no debió inadmitir un recurso de reposición que no lo era, sino resolver sobre la petición de devolución del IVA soportado en exceso, pues la compatibilidad de la mecánica de la deducción y la devolución ha sido declarada por el Tribunal Supremo en anteriores ocasiones.

Considera esta Sala que en el caso de no determinarse algún medio para recuperar el crédito frente a la Hacienda Pública, se generaría un enriquecimiento injusto por parte de ésta última pues nada impide que, una vez practicada la comprobación administrativa y observada la pertinencia del crédito, se ofreciera al sujeto pasivo la posibilidad de recuperarlo por la vía de la devolución.

Por lo tanto, y en conclusión, la Audiencia Nacional falla estimando en parte el recurso del obligado tributario interpuesto contra la resolución del TEAC, anulando el acto administrativo impugnado en materia del Impuesto sobre el Valor Añadido, ordenando la retroacción de

actuaciones, a fin de que la Administración se pronuncie sobre la procedencia de la devolución solicitada.

7. Tribunal Superior de Justicia del Principado de Asturias. Sentencia de 14 de octubre de 2013. Nº de sentencia 1123/2013.

Deducciones y devoluciones – autoconsumos – bienes afectos a la actividad económica.

En esta sentencia se plantea la afectación a la actividad económica de la entidad recurrente y el no uso privativo por parte de los socios de determinados bienes, con el fin de concluir la procedencia de la deducibilidad de las cuotas de IVA soportadas por la entidad recurrente. Alega la recurrente que, en el caso de los inmuebles de su titularidad, éstos no estaban destinados al autoconsumo, sino que se trataba de dos viviendas que tenían por destino el alquiler, tal y como acredita el hecho de figurar en dos agencias inmobiliarias con destino al alquiler. Asimismo, una de las viviendas estaba alquilada a la administradora de la sociedad.

Entiende el Tribunal en relación con la vivienda arrendada que *“resulta incuestionable que se trata de un supuesto de autoconsumo, dada la condición de administradora de la usuaria y la ausencia de prueba concluyente de existencia de un verdadero arrendamiento, al igual que acontece con el local comercial utilizado por un socio de la recurrente por más que formalmente figure como arrendataria una entidad jurídica que incluso reviste la forma de una Comunidad de Bienes y no de uno de los tipos de sociedad mercantil legalmente previstos, con todo lo que ello conlleva en relación con las cuestiones relativas a la personalidad jurídica”*.

Adicionalmente, el Tribunal cuestiona la deducibilidad de las cuotas soportadas en la adquisición de un vehículo, todoterreno de gama alta, por no haber acreditado suficientemente su utilización para actividades directamente relacionadas con la actividad empresarial.

En conclusión, el Tribunal únicamente admite la deducibilidad de las cuotas soportadas en relación con la vivienda que se encuentra desocupada y que figura ofertada en una agencia inmobiliaria, entendiéndose que dicha vivienda sí puede considerarse afecta a la actividad empresarial. No obstante, desestima las pretensiones de la actora en cuanto a la vivienda arrendada a la administradora de la Sociedad así como por el vehículo de su titularidad.

**8. Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León de Valladolid.
Sentencia de 11 de octubre de 2013. Nº de sentencia 1720/2013.**

Deducciones y devoluciones – acreditación de los documentos justificativos de las operaciones – negocio real.

En la presente sentencia se recurren determinadas facturas que la Agencia Estatal de la Administración Tributaria había estimado como no deducibles por, en su criterio, entender que no respondían a operaciones reales. La actora sostiene que dichas facturas sí se corresponden con hechos ciertos y que es la Administración quien debe acreditar su falsedad.

De acuerdo con el artículo 105 de la Ley General Tributaria, corresponde al contribuyente acreditar el derecho a la deducción del IVA soportado, y determina el artículo 106.4 de la misma Ley que los gastos deducibles y las deducciones que se practiquen deberán justificarse mediante la correspondiente factura. En este sentido, establece el Tribunal *“que ello sea así no significa que la expedición de una factura acredite sin más la realidad de la operación. La factura no deja de ser un documento privado que, en principio, hace fe entre las partes de un negocio y sus sucesores y es por ello evidente que no hace fe necesariamente respecto a terceros y la Hacienda Pública es, por definición, un tercero en una relación inter privados”*.

Asimismo, añade el Tribunal que *“las razones en las que se basa la Agencia Estatal de Administración Tributaria para no aceptar la realidad de las facturas son claras y elocuentes; desde la falta de relación de los fines de algunas de las empresas que expiden las facturas, con su emisión; la ausencia de personal o infraestructura para actuar verídicamente y justificar la razón del negocio a que se remite la factura; hasta la indeterminación de las personas que llevaron a cabo las actuaciones, pasando por la falta de indicación correcta e identificación adecuada de las operaciones a que se refieren las facturas; o la falta de justificación del abono real de las mismas, al hecho hacer su pago en metálico, que es válido, pero que por su entidad, debe dejar un rastro de dónde proviene o a dónde va”*.

Concluye el Tribunal que resulta evidente que no nos encontramos ante un negocio real por el simple hecho de que exista un documento, una factura, dado que el negocio existe al margen de tal documento.

III. Doctrina Administrativa.

1. Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución 3307/2010, de 19 de septiembre de 2013.

IVA a la importación – Forman parte de la base imponible del IVA a la importación aquellos gastos que según la normativa han de considerarse como accesorios – Los gastos vinculados a las operaciones de futuros, efectuadas para garantizarse el mejor precio de las mercancías adquiridas e importadas, no tienen esta consideración y no forman parte de la base imponible del IVA a la importación (cambio de criterio administrativo).

La cuestión a resolver en este supuesto se centra en determinar si deben considerarse como gastos accesorios a las importaciones y, por tanto, como base imponible del IVA a la importación, los gastos y resultados derivados de las operaciones de futuros realizadas con el objeto de cubrir operaciones de compraventa.

La entidad reclamante dedicada a la molturación de semillas de girasol y soja, una vez recibido el pedido por parte de un cliente de una cantidad de producto determinada a un plazo fijado y por un precio referenciado a la Bolsa correspondiente, adquiere las materias primas a terceros países.

En este sentido, la entidad, para cubrir el riesgo de las fluctuaciones en el precio de los cereales entre el periodo de tiempo en que los clientes confirman los pedidos con fijación de un precio y la fecha en que realmente la entidad, compra las materias primas, suscribe contratos de futuros.

El Tribunal resuelve cambiando su criterio respecto a resoluciones anteriores como consecuencia de varios pronunciamientos de la Audiencia Nacional respecto a esta cuestión, entre otras, en sus sentencias de 20 de octubre de 2010 y de 30 de mayo de 2012. En este sentido el TEAC determina que *“el hecho de que las operaciones de contratos de futuros se realicen con una finalidad de cobertura del precio de otra operación subyacente no las convierte en accesorias de ésta ni pueden equipararse a unas operaciones de seguro. Son operaciones independientes y, por tanto, no pueden considerarse los gastos derivados de la operación de futuros como accesorios a efectos de determinar la base imponible del IVA en la importación de las mercancías (...) que constituyen la relación subyacente de la operación de futuros.”*

Por tanto, concluye que los gastos relacionados con los contratos de futuros no se consideran accesorios a las adquisiciones de materias primas, ya que no son asimilables a contratos de seguro y, por tanto, no forman parte de la base imponible del IVA a la importación.

2. Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución 1065/2011, de 19 de septiembre de 2013.

Lugar de realización del hecho imponible – Servicios de telefonía prestados a empresarios establecidos en Canarias por un distribuidor de tarjetas telefónicas de prepago– Intermediación en nombre propio o en nombre y por cuenta ajena.

La cuestión a resolver por el TEAC se centra en determinar si los servicios de intermediación prestados por un distribuidor y asociados a las operaciones de venta de tarjetas de telefonía de prepago se llevan a cabo en nombre propio pero por cuenta ajena o en nombre y por cuenta ajena, con las consecuencias a efectos de la localización de las operaciones que ello conlleva.

Sostiene la entidad reclamante (distribuidor) que presta un servicio de intermediación en nombre propio, el cual, dado que es un empresario establecido en el TIVA-ES y el destinatario es un empresario establecido en Canarias, no se entiende localizado en el TIVA-ES, de acuerdo con lo previsto en el artículo 70.Uno.8º.A.) de la LIVA (en su redacción vigente en el momento de los hechos –años 2005 y 2006-).

Entiende la Inspección, por el contrario, que la intermediación se realiza por cuenta ajena, basándose en que la reclamante no es operador de telefonía al no estar inscrita en el Registro de Operadores y, por tanto presta un servicio de mediación, en nombre y por cuenta ajena, cuyos destinatarios son los proveedores de tarjetas, por lo que de acuerdo con el artículo 70.Uno.6º.b) de la LIVA (de nuevo, en su redacción vigente en los años 2005 y 2006), al tener los destinatarios de los servicios de mediación (proveedores de las tarjetas telefónicas) la sede de su actividad en el TIVA-ES, dicha prestación de servicios se localizaría en este territorio, y por tanto, estaría sujeta al IVA.

Para resolver la cuestión relativa a si el contrato de comisión mercantil se realiza en nombre propio o ajeno, el TEAC acude a la regulación del mismo contenida en los artículos 244 y siguientes del Código de Comercio, concluyendo que no resulta acreditado que la parte reclamante actúe en la intermediación en nombre y por cuenta ajena, ya que:

- no existe ningún documento o contrato entre la reclamante y sus proveedores de tarjetas de telefonía del que resulte que la entidad actúe como comisionista en nombre ajeno;
- la entidad compra tarjetas telefónicas y las vende sin que de las facturas se derive que actúa en nombre de los proveedores de tarjetas telefónicas;
- el hecho de que la reclamante no pueda prestar servicios de telefonía no determina que no pueda actuar como comisionista en nombre propio;

- la entidad reclamante asume el riesgo por las operaciones realizadas.

El TEAC cita asimismo, en apoyo de su argumentación, la sentencia de 3 de mayo de 2012 dictada por el TJUE en el asunto C-520/12, Lebara, Ltd.

En conclusión, el TEAC resuelve que *“al ser el prestador del servicio un empresario establecido en el TAI y el destinatario un empresario establecido en Canarias, en aplicación del artículo 70.Uno.8º los servicios no se localizan en el TAI”*, por lo que dicha operación no se encontraría sujeta al IVA.

Es importante destacar que dicha conclusión se alcanza por el TEAC bajo el prisma de la no aplicación, en ningún caso, de la denominada regla de utilización o explotación efectiva establecida en el artículo 70.Dos de la LIVA, al entenderse dichos servicios prestados en las Islas Canarias por ser el destinatario de los mismos un empresario establecido en este territorio. Ahora bien, tal y como indicábamos en nuestro Boletín de IVA del pasado mes de octubre, el proyecto de Ley de Presupuestos Generales del Estado para 2014 contempla, entre otros cambios normativos, la modificación del art. 70.Dos de la Ley del IVA, al objeto de extender la aplicación de la regla de uso efectivo, aplicable a determinados servicios (entre los que se incluyen los servicios de telecomunicaciones), con el fin de localizar los mismos en el TIVA-ES, cuando estos, conforme a las reglas de localización que resulten aplicables, se entiendan en principio prestados en Canarias, Ceuta o Melilla, pero su utilización o explotación efectiva se produzca en el TIVA-ES. De entrar en vigor finalmente dicha modificación, podría ser relevante para futuros casos similares al tratado por el TEAC en esta resolución.

3. Dirección General de Tributos. Contestación nº V2932-13, de 2 de octubre de 2013.

Sujeción al Impuesto y facturación de las ventas de mercancías objeto de consulta.

En la presente contestación, la DGT se ha pronunciado sobre la sujeción al Impuesto y la facturación aplicable a las ventas de mercancías que son objeto de consulta, en el siguiente supuesto de hecho:

“La consultante es una entidad dedicada a la fabricación de joyería que va a enviar dichas mercancías a Francia para ser objeto de venta mediante subasta en dicho territorio. Las mercancías se almacenarán en un depósito de un tercero (entidad intermediaria) hasta que sean objeto de venta.”

La DGT analiza en primer lugar el artículo 9.3º de la LIVA, el cual considera una operación asimilada a las entregas de bienes a título oneroso, “la transferencia por un sujeto pasivo de un bien corporal de su empresa con destino a otro Estado miembro, con la intención de afectarlo a las necesidades de aquélla en este último” quedando excluidas “las

entregas de dichos bienes efectuadas por el sujeto pasivo que se considerarían efectuadas en el interior del Estado miembro de llegada de la expedición o del transporte por aplicación de los criterios contenidos en el artículo 68, apartados dos, número 2.º, tres y cuatro, de esta Ley.”

Descarta la DGT la aplicación de la exclusión recogida en los apartados tres y cuatro de dicho artículo 68 de la Ley del Impuesto, dado que los bienes almacenados no son vendidos a los clientes finales hasta que no se produce la subasta y, por tanto, no se trataría de entregas realizadas bajo el sistema de ventas a distancia a que se refieren los dos apartados anteriormente mencionados, máxime cuando los destinatarios podrían ser empresarios o profesionales.

Finalmente, la DGT considera la posibilidad de aplicar la exención del IVA recogida en el artículo 25 de la Ley del Impuesto, que establece la exención para las entregas de bienes que sean expedidas o transportadas, por el vendedor, por el adquiriente o por un tercero en nombre y por cuenta de cualquiera de los anteriores, al territorio de otro Estado miembro.

Concluyendo que, como la entrega de las mercancías se realiza previo depósito de las mismas en los almacenes de la entidad intermediaria, se produce una transferencia de bienes de propiedad de la consultante con destino a Francia, operación asimilada a una entrega intracomunitaria de bienes que tiene lugar en el territorio de aplicación del Impuesto y que estaría sujeta y exenta del IVA en virtud del artículo 25.tres de La LIVA. Posteriormente, las distintas entregas que se produzcan una vez que se realice la subasta en Francia tributarán conforme a la legislación del citado Estado miembro.

Por último, también añade que en virtud de los artículos 164.Uno.3º de La Ley 37/1992 y el artículo 2.2 b) del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, la entidad consultante, como sujeto pasivo del impuesto, estará obligada a expedir una factura por cada transferencia de bienes exenta que realice cumpliendo los requisitos del artículo 6 de dicho Reglamento.

4. Dirección General de Tributos. Contestación nº V2933-13 de 2 de octubre de 2013.

Programa de puntos fidelización – Base imponible – Factura rectificativa.

En la presente consulta, la DGT analiza el tratamiento de un programa de fidelización, en el siguiente supuesto de hecho:

“Una entidad con establecimiento permanente en España gestiona un programa de puntos para la fidelización de clientes que ha sido implantado por un conjunto de entidades. El sistema consistirá en:

Cada entidad participante en el sistema concede puntos en función de las compras que realizan sus clientes. Acto seguido satisface a la entidad

gestora el valor monetario de los puntos otorgados. Cada cliente puede canjear los puntos obtenidos en cualquiera de las entidades integradas en el sistema. La entidad que efectúe el canje de puntos recibirá de la entidad gestora el valor monetario de los puntos canjeados.

La entidad gestora recibirá como contraprestación por el servicio prestado la diferencia entre el valor monetario de los puntos otorgados y el valor monetario de los puntos canjeados. La entidad gestora también podrá otorgar puntos a cambio de su correspondiente contraprestación económica.”

La DGT manifiesta que, como ya ha recogido en otras contestaciones (0961-01), el sistema de fidelización descrito en la consulta no es sino un método de instrumentar descuentos, que son concedidos por cada entidad adherida a sus clientes en un momento posterior a las compras realizadas por los últimos. Dicho descuento existirá como tal en el momento en que el cliente proceda a canjear, los puntos emitidos por la respectiva entidad, por bienes o servicios de la propia entidad emisora o de cualquier otra adherida, minorando así la cantidad que el cliente tiene que pagar materialmente por la compra de los mismos.

A continuación, la DGT realiza un resumen de las principales Sentencias del TJUE (Elida Gibbs, Argos Distributors, Freemans, Yorkshire Cooperatives y Loxy Management and Baxi Group) que han tratado sobre supuestos en los que se contemplan sistemas de descuentos y, de acuerdo con lo establecido en las mismas, la DGT llega a las siguientes conclusiones;

- Tanto la emisión como el canje de los puntos por parte de la entidad gestora son servicios que forman parte de la promoción ofrecida a la empresas adheridas al sistema, siendo servicios sujetos al IVA (21%) cuya contraprestación es conocida por las partes.
- El reembolso realizado por la gestora a la empresa adherida será considerado como la contraprestación, pagada por un tercero, de la entrega de bienes o prestación de servicios efectuada por la empresa adherida al consumidor final como consecuencia del canje de puntos.

Por último y en relación al tratamiento de los descuentos instrumentados a través del citado sistema de fidelización, la DGT establece que:

- a) El descuento se considerará concedido por cada entidad adherida en el momento en que el cliente presente al canje los puntos emitidos por aquél, ya sea por la empresa emisora o por otra empresa adherida.
- b) El importe monetario atribuido a los puntos canjeados debe formar parte de la base imponible del IVA correspondiente a la venta de los bienes o servicios que la entidad que efectúa el canje realiza al cliente, en tanto que es la contraprestación satisfecha a la entidad que realiza la venta por un tercero (entidad gestora) que es distinto que el cliente. Todo ello derivado de que la parte del precio de venta que no le es satisfecha (a la entidad adherida) por el cliente, le será abonada posteriormente por la entidad gestora.

- c) El importe monetario otorgado a los puntos emitidos y canjeados se entiende IVA incluido.
- d) Cada una de las entidades adheridas podrá minorar la base imponible de las ventas realizadas y en cuya virtud el cliente obtuvo los puntos, en el importe monetario otorgado a los puntos canjeados por ellos emitidos (salvo la parte del IVA incluido en dicho importe) ya se realice el canje por la propia entidad emisora o por otra entidad adherida. Dicha modificación de la base imponible sólo podrá realizarse si la entidad gestora ha reembolsado efectivamente a la entidad que efectúa el canje el importe monetario correspondiente.

En relación con el párrafo anterior y teniendo en cuenta que el valor de emisión y el valor de canje de los puntos es distinto, habrá que minorar la base imponible de la venta en la que se concedieron los puntos exclusivamente por el importe correspondiente al valor de canje de los mismos (IVA excluido), pues dicha diferencia no es un descuento sino la contraprestación del servicio de promoción prestado por la entidad gestora.

- e) Cuando proceda la modificación de la base imponible, dicha minoración habrá de documentarse a través de la expedición de una factura rectificativa, si bien, dicha modificación, no supondrá rectificación de la cuota repercutida por dicha entidad. De dicha factura se expedirá únicamente su original, que será conservado sin que resulte procedente entregar copia de la misma.
- f) Si el destinatario de la entrega de bienes o prestación de servicios efectuadas por las entidades adheridas cuyo pago, total o parcial, se efectúa mediante el canje de puntos tiene la condición de empresario o profesional, con derecho a la deducción, podrá deducir (en el porcentaje que le corresponda) el importe que resulte de minorar el Impuesto devengado consignado en la factura en el importe del Impuesto que corresponde a la base imponible del descuento efectuado como consecuencia del canje de puntos.

5. Dirección General de Tributos. Contestación nº V2946-13, de 2 de octubre de 2013.

Prestación de servicios de consultoría – Realización de congresos – Prestación única.

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

“La mercantil consultante dedicada a la prestación de servicios de consultoría va a organizar un congreso de carácter cultural que facturará a los asistentes de forma conjunta incluyendo la asistencia al evento, reserva de alojamiento, el transporte, servicio de restauración, ponentes,

azafatas, traductores y excursiones. Los servicios anteriores serán contratados a otros empresarios o profesionales.”

La DGT parte de la consideración de que de acuerdo con el artículo 4 y 11 de la Ley del IVA, las operaciones realizadas por la entidad consultante relativas a la organización de un congreso, tienen la consideración de prestaciones de servicios que se entenderán localizadas en el Territorio de Aplicación del Impuesto cuando se realicen en el citado territorio.

La DGT, una vez analizada la sujeción de las operaciones relativas a la realización del congreso al IVA examina la posibilidad de que, de acuerdo con la jurisprudencia comunitaria (sentencias del TJUE 25 de febrero de 1999, C-349/96, y de 29 de marzo de 2007, C-111/05), éstos múltiples servicios pueden ser entendidos cómo una prestación única o como dos o más prestaciones diferentes que deben ser apreciadas separadamente

En este sentido, y de acuerdo con los criterios señalados por las mencionadas sentencias, dado que todos los servicios que integran la operación resultan necesarios para llevar a cabo la prestación principal que es la de la organización del congreso y, por otra parte, que están estrechamente vinculados entre sí, entiende la DGT que los servicios prestados por la consultante tendrán la consideración de un servicio complejo de organización de congresos, necesariamente compuesto por una pluralidad de elementos estrechamente ligados y que forman una única prestación.

En consecuencia, la prestación de servicios única de organización de congresos que va a realizar la consultante, cuyos destinatarios sean empresarios o profesionales a efectos del Impuesto, quedará sujeta al IVA en el territorio de aplicación del Impuesto cuando la sede de la actividad económica del destinatario del servicio se encuentre en dicho territorio, o tenga en el mismo un establecimiento permanente o, en su defecto, el lugar de su domicilio o residencia habitual, en los términos señalados en el artículo 69.Uno.1º de la Ley.

Por su parte, si el destinatario no es empresario o profesional actuando como tal, la referida prestación única se entenderá en todo caso realizada en el territorio de aplicación del Impuesto.

6. Dirección General de Tributos. Contestación nº V2961-13, de 3 de octubre de 2013.

Ejecuciones de obra- Entregas de bienes con instalación o montaje – Prestación o de servicio – Entrega de bienes – Obligaciones formales

En esta contestación, la DGT se ha pronunciado sobre la sujeción al IVA de las operaciones y las obligaciones formales de las operaciones realizadas en el siguiente supuesto de hecho:

“La entidad consultante se dedica a la actividad de fabricación y venta con instalación de conductos de sistemas de aire acondicionado. Las obras se realizan en inmuebles situados en otros países de la Unión Europea.

Los clientes, propietarios de dichos inmuebles, pueden estar identificados en dichos territorios, por disponer en los mismos de un establecimiento permanente, o en el territorio de aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido español.”

Comienza la DGT analizando la naturaleza que, a los efectos del IVA, tendrá la operación principal dependiendo de sus características, es decir, si sería una entrega de bienes de acuerdo con el artículo 8 de la Ley del IVA (la ejecución de obra inmobiliaria es una entrega de bienes si el coste de los materiales aportados por el empresario excede del 40 por ciento de la base imponible) o, en caso contrario, estaremos ante una prestación de servicios.

Dado que en el supuesto objeto de consulta no se aportan más datos que permita determinar si se trata de una entrega de bienes o una prestación de servicios, la DGT realiza un análisis completo de todas las alternativas posibles así como de sus tratamientos.

Como los materiales se transportan desde el territorio de aplicación del Impuesto hasta otro Estado miembro de la Unión Europea, la DGT analiza el artículo 68.Dos.2º de la Ley del IVA, que se corresponde con el artículo 36 de la Directiva 2006/112/CE: *“en caso de que los bienes expedidos hayan de ser objeto de instalación o montaje, el lugar de entrega será el de la instalación o el montaje”*.

Este artículo de la Directiva ha sido desarrollado por el Reglamento 282/2011 que establece disposiciones de aplicación de la Directiva 2006/112/CE; *“cuando el sujeto pasivo se limite al montaje de las diferentes piezas que le hayan sido suministradas en su totalidad por el cliente, la operación se considerará prestación de servicios”*. Este no es el caso de la consulta puesto que el consultante suministra la totalidad de los bienes.

Por lo tanto, considerando que las ejecuciones de obra tuviesen la consideración de entregas de bienes según lo anterior, podrían darse dos situaciones:

- g) La instalación o montaje en el país de destino implicase la inmovilización de los bienes y su coste excede del 15 por ciento de la contraprestación total, en cuyo caso resultaría de aplicación lo establecido en el artículo 68.Dos.2º de la Ley del IVA no se entendiéndose realizadas dichas entregas en el territorio de aplicación del IVA sin perjuicio de la tributación que corresponda a dichas entregas en el país de destino.

Matiza en este sentido la DGT que el envío de los conductos de aire acondicionado, desde el territorio de aplicación del IVA al territorio de

cualquier Estado miembro donde vaya a producirse su entrega con instalación, no constituye tampoco una operación asimilada a una entrega de bienes y, por tanto, no se dan las condiciones para calificar dichas transferencias como de entregas intracomunitarias no siendo necesario consignarlas en el modelo 349, ni en el modelo 303 salvo que se trate de una operación no sujeta que origine el derecho a la deducción, en cuyo caso deberá consignarse en la casilla 44 del mencionado modelo, mientras que sí deberá consignarse en el resumen anual, modelo 390, en la casilla 110 (operaciones no sujetas).

- h) El coste de la instalación o montaje no excediera el 15% de la contraprestación total. Bajo este supuesto, ya no sería de aplicación el artículo 68.Dos.2º de la Ley del IVA mencionado con anterioridad sino dicha operación siempre y cuando se produjera la expedición o transporte de los bienes desde el territorio de aplicación del IVA al territorio de otro Estado miembro de la Unión Europea sería calificada como entrega intracomunitaria de bienes sujeta y exenta del Impuesto siempre y cuando cumpliera con las condiciones que señala el artículo 25 de la Ley del IVA.

Suponiendo que se dan por cumplidos los requisitos, estas entregas intracomunitarias de bienes sí que deberán ser objeto de declaración por parte del consultante en el modelo 349. Por otra parte, dichas entregas intracomunitarias de bienes deberán ser objeto de declaración en la casilla 42 del modelo 303 y en la casilla 103 del modelo 390.

Finalmente, la DGT analiza el tercero de los supuestos posibles, es decir, considerar que dicha venta con instalación (ejecuciones de obra), al no concurrir los requisitos del artículo 8.Dos.1º de la Ley del IVA no tenga la consideración de entrega de bienes, sino de prestaciones de servicios. En dicho caso, para conocer la localización del servicio sería necesario acudir al artículo 70.Uno.1º b) que dispone que, como es el caso, no se entenderán localizadas en el territorio de aplicación del impuesto aquellas prestaciones de servicio relativas a la preparación, coordinación y ejecuciones de obras inmobiliarias cuando dichos inmuebles se encuentren situados en otros Estados de la UE y no en España.

Las citadas prestaciones intracomunitarias de servicios deberán ser objeto de declaración en el modelo 349, de acuerdo con lo establecido en el artículo 78 y siguientes del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido. Por otra parte, dichas prestaciones intracomunitarias de servicios deberán ser objeto de declaración en la casilla 44 del modelo 303 y en la casilla 110 del modelo 390.

En este sentido, de acuerdo con lo recogido en el informe de 22 de agosto de 2013 de la Subdirección General de Tributos de la Dirección General de Tributos del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas, la DGT analiza si en este último caso la consultante tendría o no la obligación de incluir dicha operación en el modelo 347. A este respecto, la DGT señala que del informe del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas puede concluirse que los

empresarios y profesionales estarán obligados a incluir en su modelo 347 las operaciones por las cuales deban expedir y entregar factura o documento sustitutivo.

El Reglamento de Facturación señala en su artículo 2.2.e) que se deberá expedir factura en las entregas de bienes que han de ser objeto de instalación o montaje antes de su puesta a disposición a que se refiere el artículo 68.Dos.2.º

Por lo tanto, concluye la DGT que en la medida en que la consultante está obligada a expedir factura por las operaciones no sujetas a las que se refiere el artículo 68.Dos.2.º de la Ley del IVA localizadas fuera del territorio de aplicación del Impuesto, deberá incluir dichas operaciones en su declaración anual de operaciones con terceras personas (modelo 347).

7. Dirección General de Tributos. Contestación nº V2976-13, de 7 de octubre de 2013

Actividad ocio y tiempo libre – Acompañantes escolares – Monitores de bailes de salón/teatro

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

“La mercantil consultante tiene por objeto social realizar actividades relacionadas con el ocio y el tiempo libre. En concreto consultan sobre servicios de acompañantes escolares (epígrafe 999 del IAE) y monitores de bailes de salón, teatro, informática etc. (epígrafe 933.9 del IAE).”

La DGT realiza, en primer lugar, un análisis sobre lo establecido en el artículo 20.Uno.9º de la Ley del IVA sobre la exención prevista para la educación y enseñanza y, en segundo lugar, un análisis sobre lo dispuesto en el artículo 20.Uno.8º de la Ley del IVA sobre asistencia social, en concreto, al protección de la infancia y de la juventud.

En relación con el párrafo anterior, la DGT mantiene que la exención prevista en el número 9º del citado precepto, está supeditada al cumplimiento de dos requisitos:

- i) Un requisito subjetivo: Dicho requisito, a la vista de la jurisprudencia del TJUE, consiste en que la enseñanza impartida por el centro de enseñanza se encuentre incluida en algún plan de estudios oficial (estatal o autonómico).
- j) Un requisito objetivo: Dicho requisito, teniendo en cuenta la jurisprudencia del TJUE, consiste en que la enseñanza impartida no sólo consista en la transmisión de conocimientos sino, además, que dicha enseñanza se acompañe de otros elementos como son las relaciones entre profesores y estudiantes y los que componen el

marco organizativo del centro, siempre que dichas actividades no revistan un carácter meramente recreativo.

La citada exención (20.Uno.9º de la Ley del IVA), no será de aplicación a los servicios de enseñanza que versen sobre materias no incluidas en alguno de los planes de estudios del sistema educativo español. La competencia para determinar si una materia se encuentra incluida o no en dichos planes será el Ministerio de Educación, Cultura y Deporte.

Añade la DGT que por centro educativo se entenderá aquellas unidades económicas integradas por un conjunto de medios materiales y humanos, ordenados con carácter de permanencia, con la finalidad de prestar de manera continuada servicios de enseñanza, no siendo necesario disponer de local determinado.

Por otro lado y en relación a la exención prevista en el artículo 20.Uno.8º de la Ley del IVA, la DGT transcribe el citado artículo que, en esencia y para el caso objeto de consulta, establece que estarán exenta la prestación de servicios de protección de la infancia y de la juventud, entendiéndose por tales actividades la rehabilitación y formación de niños y jóvenes menores de seis años así como otras actividades prestadas en favor de personas menores de veinticinco años de edad.

Una vez manifestado lo anterior, la DGT da respuesta concreta al supuesto objeto de consulta:

- En relación a los servicios de acompañantes escolares y teniendo en cuenta la escasa información disponible, la DGT entiende que sería de aplicación la respuesta dada en la contestación a la consulta V2251-12.

En esencia, dicha contestación establecía que en el supuesto en el que la entidad que ejerce la actividad fuese considerada como entidad de carácter social, los servicios de monitores escolares para atención de niños en el tiempo interlectivo, estarían exentos cuando los servicios de custodia y atención sean a niños menores de seis años. Además, especifica que los servicios prestados por sociedades mercantiles no se beneficiarán de la exención. En el supuesto en el que la exención no fuese aplicable, el tipo impositivo aplicable sería el general.

Por otro lado si la actividad extraescolar fuese campamentos y la entidad que ejerce la actividad fuese considerada como entidad de carácter social, gozaría de la exención cuando sea en favor de personas menores de veinticinco años. Dicha exención no sería de aplicación a las sociedades mercantiles, tributando al tipo reducido.

- Respecto de las actividades extraescolares de enseñanza, estarán exentos del IVA, siempre que estén incluidos en algún plan de estudios del sistema educativo español y no revistan un carácter meramente recreativo. Para el caso concreto objeto de consulta, forman parte de dicho plan, la informática y el teatro. No obstante, no

se encuentran incluidos los bailes de salón, los cuales quedan fuera de la exención, siendo de aplicación tipo impositivo general.

Por último, es relevante destacar que en el proyecto de presupuestos generales del Estado de 2014, se prevé eliminar la referencia a la edad de 6 años que el artículo 20.Uno.8º de la Ley del IVA recoge para la custodia y atención a niños. Dicha modificación entraría en vigor el 1 de enero de 2014.

8. Dirección General de Tributos. Contestaciones nº V3059-13 y V3060-13, de 11 de octubre de 2013.

Sujeción al IVA – Comunidad de regantes.

En las presentes contestaciones la DGT ha procedido a anular las consultas vinculantes V2780-13 y V2781-13 que contemplaban los siguientes supuestos de hecho:

- A. Una comunidad de regantes adquiere agua tratada para riego a una empresa pública municipal encargada del tratamiento de agua depurada. A su vez, dicha comunidad repercute el importe correspondiente al suministro de agua a cada uno de sus miembros, entre los que se encuentra la entidad urbanística de conservación consultante.*
- B. Una comunidad de regantes realiza operaciones relacionadas con la ordenación y aprovechamiento de las aguas.*

En el primero de los supuestos de hecho la DGT analiza la sujeción al IVA del suministro de agua efectuado por la comunidad de regantes a sus miembros mientras que en el segundo analiza la no sujeción al IVA de las operaciones de la consultante en caso de que se transforme en una comunidad de usuarios de agua.

Como base común para las dos consultas, la DGT comienza ambas contestaciones partiendo de la base de que la comunidad de regantes, de acuerdo con el artículo 4 y 5 de la Ley del IVA se configura como empresario a efectos del Impuesto.

En este sentido, la Ley del IVA dispone también en su artículo 7.11º la posibilidad de que queden no sujetas al IVA las operaciones realizadas por las comunidades de regantes para la ordenación y aprovechamiento de las aguas y más en concreto el suministro de agua a sus miembros.

A este respecto la DGT trae a colación la sentencia del Tribunal Supremo de 22 de noviembre de 2012 que recuerda la necesidad que la aplicación de la no sujeción se realice de acuerdo con el artículo 4.5º de la Directiva 77/388/CEE de 17 de mayo de 1977.

En este sentido, en dicha sentencia el Tribunal Supremo viene a analizar cuáles son, según la Directiva comunitaria aquellas prestaciones de

servicios realizadas por entes públicos en el ejercicio de sus funciones y que por lo tanto debieran entrar dentro de la aplicación de la no sujeción del IVA.

Por ello, una vez analizados los supuestos concretos determina que es necesaria la aplicación del artículo 7.11º de forma restrictiva y limitando los supuestos de no sujeción del citado artículo quedando por lo tanto únicamente no sujetas, de acuerdo con Directiva 77/388/CE, aquellas actividades realizadas por las comunidades de regantes en el ejercicio de sus funciones públicas las cuales deberán ser probadas de acuerdo con los estatutos de cada una de las sociedades.

En base a todo lo anterior, la DGT procede a modificar el criterio mantenido hasta ahora en que no se procedía a realizar esta limitación de una forma tan clara entendiendo, para los ambos supuestos de hecho las operaciones llevadas a cabo a título oneroso por comunidades de regantes a favor de sus miembros consistentes en la distribución-comercialización de agua, en los casos en los que sea posible adquirir, desalinizar y distribuir agua a título oneroso, estarán sujetas al IVA, no resultando de aplicación el supuesto de no sujeción recogido en el artículo 7.11º de la Ley del Impuesto.

Consecuentemente con todo lo expuesto anteriormente, la DGT concluye que estará sujeta al IVA la distribución-comercialización de agua en los términos expuestos, tanto cuando sea efectuada por un ente público como cuando lo sea por una entidad privada, incluyéndose, asimismo, las comunidades de regantes.

Por otra parte, y de cara a contestar lo consultado en el segundo de los supuestos de hecho, la DGT determina que el supuesto de no sujeción contemplado en el artículo 7.11º de la Ley del IVA es un supuesto puntual y específico que implica la no sujeción de las operaciones efectuadas exclusivamente por la Comunidades de Regantes, y no por otro tipo de comunidades o entidades, si bien, como se ha señalado, quedan excluidas de la aplicación de este supuesto de no sujeción las operaciones consistentes en la distribución-comercialización de agua a título oneroso, que estarán, en todo caso, sujetas al Impuesto.

Por consiguiente, concluye la DGT para el segundo de los supuestos que si la comunidad de regantes consultante se transformara en una comunidad de usuarios de agua, las operaciones de ordenación y aprovechamiento de las aguas que lleve a cabo estarán sujetas y, en principio, no exentas del IVA.

9. Dirección General de Tributos. Contestación nº V3099-13, de 18 de octubre de 2013.

Deducción del IVA soportado – Documento justificativo del derecho a la deducción – Consideración de una sentencia o acuerdo extrajudicial como “documento equivalente a la factura”.

En la presente contestación, la DGT se ha pronunciado sobre la validez o no de una sentencia o un acuerdo extrajudicial como documento justificativo del derecho a la deducción. La descripción de los hechos es la siguiente:

“La consultante, en ejecución de sentencia judicial, procedió a emitir varios efectos para proceder al pago de una deuda que tenía con otra empresa que en el momento de efectuar la presente consulta esta en concurso de acreedores. La empresa acreedora no ha emitido factura por los efectos emitidos por lo que la consultante no puede acreditar el derecho a la deducción”.

En primer lugar, la DGT enumera los documentos que, de acuerdo con el artículo 97 de la LIVA, son calificados como documentos justificativos de la deducción. En este sentido, la DGT considera que la LIVA establece una lista cerrada de documentos cuya posesión habilita para el ejercicio del derecho a la deducción del IVA. De esta manera, cualquier otro documento no recogido en dicho artículo no tendría validez para proceder a la deducción de las cuotas del IVA correspondientes, en la medida en que se trata de una relación tasada.

Señala dicho Centro Directivo que el mismo se ha pronunciado con anterioridad (consultas números V1248-02, V0313-03, entre otras) en sentido negativo respecto a la validez de las escrituras públicas como documento justificativo para ejercer el derecho a la deducción del IVA. En el mismo sentido, la DGT señala que, el Tribunal Económico Administrativo Central se ha pronunciado reiteradamente en sus resoluciones de 28 de mayo de 2008 o de 8 de junio de 2010, así como el Tribunal Supremo, en su sentencia de 8 de noviembre de 2004.

Por otra parte, la DGT considera que el criterio contenido en la sentencia del Tribunal Supremo de 11 de julio de 2011 (nº de recurso 219/2008), que, recordemos, admitió la posibilidad de considerar una escritura pública como documento justificativo del derecho a la deducción, no constituye doctrina legal (al haber una única sentencia del Alto Tribunal admitiendo dicha posibilidad) y, por lo tanto, no puede invocarse con carácter jurídicamente vinculante.

Por todo ello, la DGT concluye que las escrituras públicas y las sentencias judiciales o acuerdos extrajudiciales no tienen la consideración de documentos justificativos del derecho a la deducción, manteniendo, de esta forma, su doctrina administrativa.

10. Dirección General de Tributos. Contestaciones nº V3104-13 y V3113-13, de 18 de octubre de 2013.

Hecho imponible – Operaciones accesorias de una principal – Organización de cacerías junto con hospedaje, manutención y traslados – Lugar de realización de las prestaciones de servicios – Tipos impositivos.

La DGT se ha pronunciado en estas dos contestaciones fundamentalmente sobre la cuestión relativa a la extensión de una operación –cuando está formada por diversas prestaciones- y su consideración, bien como una única prestación (compuesta por varios elementos), o bien como varias prestaciones distintas e independientes.

Los hechos descritos en ambas consultas pueden resumirse de la siguiente forma:

“La consultante es propietaria de una finca con hospedaje rural donde pretende organizar cacerías facilitando, además, a sus clientes el alojamiento, la manutención y traslados. El hospedaje no solo es utilizado en la actividad cinegética. Los clientes son, en ocasiones, personas jurídicas residentes en la Unión Europea y en terceros países”.

Para resolver dicha cuestión, es decir, determinar si se está en presencia de una prestación única compuesta por varios elementos o en presencia de dos o más prestaciones diferentes que deben ser apreciadas separadamente, la DGT se basa en lo señalado por el TJUE en su sentencia de 25 de febrero de 1999 (asunto C-349/96, Card Protection Plan Ltd), lo que le lleva a concluir que las operaciones consultadas están formadas por una prestación única, la organización de una cacería, de la que el resto de las prestaciones (alojamiento, manutención y traslado) no constituyen un fin en sí mismas, sino un medio de contribuir a la mejor prestación de los servicios relativos a la práctica del deporte de la caza.

No obstante lo anterior, cuando la entidad consultante se limite a prestar un servicio de alojamiento de visitantes al margen de la actividad cinegética, como cualquier establecimiento hotelero, las prestaciones de alojamiento, manutención o traslado constituirán prestaciones con entidad propia e independientes a efectos del IVA.

En cuanto al lugar de realización de las operaciones consultadas, la DGT determina que los servicios de organización de cacerías, incluidas las prestaciones accesorias de alojamiento, manutención y transporte, se entenderán realizadas en el TAI cuando se presten materialmente en dicho territorio y el destinatario no sea empresario o profesional, o siendo empresario o profesional no actúe en su condición de tal por recibir los servicios para fines privados, incluidos los de su personal.

Si, por el contrario, los servicios de alojamiento y manutención constituyeran prestaciones independientes, se entenderán prestados en

el TAI cuando el establecimiento rural esté situado en dicho territorio o el servicio de restauración se preste materialmente en dicho territorio. También la DGT entiende prestados en el TAI los servicios de transporte de pasajeros (traslados) por la parte del trayecto que discorra por dicho territorio.

Respecto al tipo aplicable, dicho Centro Directivo concluye que tributan al tipo del 21 por ciento, los servicios de organización de cacerías, incluidas sus prestaciones accesorias. Por otro lado, tributan al tipo reducido del 10 por ciento los servicios de alojamiento y manutención, que constituyan prestaciones independientes, así como los servicios de transporte de personas.

El criterio que se contiene en estas dos contestaciones a consultas modifica el criterio anterior establecido por la propia DGT en la contestación a consulta vinculante nº V2089-12, de 31 de octubre (que queda anulada), y que consistía en entender que la operación estaba formada por prestaciones diferentes e independientes.

11. Dirección General de Tributos. Contestación nº V3130-13, de 22 de octubre de 2013.

Inclusión en la base imponible – Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras – devengo por cobro anticipado.

A través de esta contestación, la DGT da respuesta a la cuestión planteada acerca de la inclusión del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras (en adelante, ICIO) en la base imponible del IVA, en el contexto del siguiente supuesto de hecho:

“La consultante ha resultado adjudicataria de un contrato de concesión de obra pública para la construcción, conservación y explotación de un hospital.

Como consecuencia de las obras acometidas, la concesionaria resulta ser sujeto pasivo del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras cuyo coste, en virtud del acuerdo concesional, será abonado directamente por la entidad concedente”.

En el caso planteado, las prestaciones de servicios realizadas por la concesionaria son las siguientes: ejecución de las obras de un hospital, dotación, mantenimiento y actualización del centro hospitalario, conservación del edificio, servicios residenciales y complementarios no sanitarios, limpieza, recogida de residuos, transporte interno, servicios administrativos, etc.

En la presente consulta, la DGT establece en primer lugar que el devengo del IVA en las prestaciones de servicios objeto de consulta, que tienen la consideración de operaciones de tracto sucesivo o continuado, se produce en el momento en que resulte exigible la parte del precio que

comprenda cada percepción, conforme a lo establecido en el artículo 75, apartado uno, número 7º de la LIVA.

No obstante, en el caso que se produzcan pagos anticipados, se aplica el apartado dos del mencionado artículo 75 de la LIVA, devengándose el IVA en el momento del cobro total o parcial del precio por los importes efectivamente percibidos.

La DGT concluye que, la base imponible del IVA está constituida por el importe total de la contraprestación de las operaciones sujetas al mismo, incluyéndose en el concepto de contraprestación cualquier crédito efectivo a favor de quien realice la operación gravada, derivado tanto de la prestación principal como de las accesorias de la misma.

Por lo anteriormente expuesto, la base imponible del IVA en la prestación de servicios realizada por la entidad concesionaria consultante a la entidad concedente, estará constituida por el importe total de la contraprestación del referido servicio (canon), incluyéndose en dicho concepto el importe del ICIO.

Según los hechos descritos en la consulta, el canon que abona la Administración concedente a la entidad concesionaria en virtud del acuerdo concesional tiene una periodicidad anual. Por su parte, el pago del ICIO al correspondiente Ayuntamiento va a tener lugar en varios plazos mensuales.

Por consiguiente, a efectos del IVA, el importe del ICIO será exigible al concedente en función de los plazos de abono de dicho tributo al respectivo Ayuntamiento, con independencia de quien efectúe el pago material del mismo.

Así, la DGT concluye que el IVA se devengará a medida que se efectúe el pago del ICIO (con periodicidad mensual), en concepto de pago anticipado del importe de la contraprestación por los servicios prestados al concedente por la entidad concesionaria consultante.

12. Dirección General de Tributos. Contestación nº V3136-13, de 22 de octubre de 2013.

Transmisiones de valores del artículo 108 de la Ley del Mercado de Valores – Sociedad, cuyos valores se pretende adquirir, con un activo compuesto principalmente por bienes inmuebles afectos a una actividad de arrendamiento – Valoración de la actividad empresarial de arrendamiento según normativa del IVA o del IRPF.

En esta contestación a consulta, la DGT se ha pronunciado sobre si los requisitos establecidos por el artículo 108 de la Ley del Mercado de Valores –LMV- (en su redacción en vigor desde el 31 de octubre de 2012) de afectación de bienes inmuebles al desarrollo de una actividad empresarial o profesional (en concreto, al desarrollo de una actividad empresarial de arrendamiento de inmuebles) deben ser los exigidos por la normativa del IVA o del IRPF.

Recordemos, en este sentido, que la cuestión no es baladí, dado que, a efectos del IRPF, para que una actividad de arrendamiento tenga la consideración de actividad económica se requiere la existencia de un empleado con contrato laboral y a jornada completa y un local destinado exclusivamente a la actividad, requisitos estos que no son exigibles, desde un punto de vista de la normativa del IVA, para que el arrendamiento de inmuebles tenga la consideración de actividad empresarial (simplemente se requiere un inmueble destinado al arrendamiento).

Pues bien, la DGT concluye (a nuestro juicio, con buen criterio), que la normativa que debe prevalecer en estos casos es la del IVA y no la del IRPF, tanto si resultase finalmente aplicable el IVA o el ITP y AJD a la operación en cuestión. Y ello en base a que el artículo 108 de la LMV regula el tratamiento de la transmisión de valores a efectos de la imposición indirecta y no de la directa. Es por ello que argumenta la DGT que “ [...] si existe ya una definición de la afección de bienes en la normativa del IVA, ésta resultará aplicable directamente a la interpretación del concepto de afección de bienes a efectos de lo dispuesto en el artículo 108 de la LMV”. Y ello, como decimos, tanto si finalmente la transmisión de valores en concreto quedase sujeta al IVA como si lo fuese a la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas (TPO) del ITP y AJD.

13. Dirección General de Tributos. Contestación nº V3177-13, de 25 de octubre de 2013.

Inversión del sujeto pasivo – Ejecuciones de obra de construcción o rehabilitación de edificaciones – Obras de rehabilitación, conservación y mejora de carreteras.

La DGT se ha pronunciado sobre la aplicación del supuesto contemplado en el artículo 84.Uno.2º, letra f) de la Ley del IVA de inversión del sujeto pasivo, cuando se realizan ejecuciones de obras consistentes, bien, en la construcción inicial de carreteras, bien en la realización de un nuevo asfaltado de un determinado número de kilómetros de una carretera preexistente, o bien el parchado de una determinada parte en concreto de la misma.

Para la contestación a esta consulta, la DGT se basa en la doctrina sentada en la contestación vinculante con número de referencia V2583-12 de 27 de diciembre de 2012, reiterada con posterioridad en numerosas ocasiones.

La DGT concluye, en primer lugar, que sí será de aplicación el supuesto de inversión del sujeto pasivo en caso de que las ejecuciones de obra se realicen en el seno de un contrato de construcción inicial de una carretera.

En segundo lugar, estima ese Centro Directivo que, sin embargo, no resultará de aplicación el supuesto cuando el contrato principal tenga por objeto la conservación y mantenimiento de las carreteras, lo cual sucederá, a juicio de la DGT, en el caso de operaciones relativas al parchado de partes determinadas de una carretera preexistente. Finalmente, en tercer lugar, y por lo que refiere al supuesto de las operaciones consistentes en el nuevo asfaltado de una carretera ya preexistente, la DGT realizó una clasificación de las actuaciones derivadas de contratos de viabilidad, mantenimiento, rehabilitación, mejora y vigilancia de las vías públicas en la contestación vinculante de 18 de julio, número V1827-11. De acuerdo con dicha clasificación, las actividades de rehabilitación comprenderían, entre otras, las de rehabilitación estructural del firme y de las características superficiales del mismo. Ahora bien, pese a ello, concluye la DGT que la aplicación del supuesto de inversión del sujeto pasivo a la realización de obras de nuevo asfaltado de ciertos tramos exigiría que la actuación tuviese la consideración de rehabilitación, tal y como lo establece el artículo 20.Uno.22º.B) de la Ley del IVA, extremo que, a juicio del Centro Directivo y de acuerdo con los datos que le fueron aportados, resulta improbable, al constituir, en su opinión, la totalidad de la carretera, en su conjunto, una única edificación objeto de rehabilitación a efectos de la aplicación del supuesto de inversión del sujeto pasivo.

IV. World VAT News

1. Bahamas

Further to the previous announcement that a VAT will be introduced from 1 July 2014 at the rate of 15%, the Government has now issued a VAT Draft Bill and Regulations for public discussion and consultation. The public is invited to submit comments on the draft.

2. Brazil - REPETRO regime for oil and gas companies changed.

The Brazilian Government issued guidance on 4 December 2013 (Normative Instruction (NI) 1415/2013) that sets out new procedures for qualifying taxpayers to use the special “REPETRO” customs regime that applies to goods used in the exploration and production of oil and natural gas fields in Brazil. The REPETRO regime aims primarily to reduce the tax burden on companies involved in such activities and operates by granting a suspension of federal taxes incurred on the import of specific goods/assets (“temporary admission regime”). Taxes affected include the federal excise tax (IPI), the program for social integration contribution (PIS), the contribution for the financing of social security (COFINS) and the freight tax (AFRMM).

The NI provides that the following items do not qualify for benefits under the REPETRO regime:

- Machinery and equipment and parts with a customs value lower than USD 25,000;
- Goods whose main function is for the transport of persons, oil, gas and other fluid hydrocarbons;
- Goods destined for personal use; and
- Goods that are the subject of a finance lease contract.

The NI also sets out the following new procedural requirements to benefit from the REPETRO regime:

- The taxpayer must enroll in the Electronic Tax Mailbox in order to request the application of the regime (or to request an extension of the regime); all communications between taxpayer and tax authorities will be electronic, via e-CAC;
- The taxpayer must demonstrate that it is in compliance with the tax rules by presenting a certificate that it does not have any outstanding federal tax liabilities and that it has paid its tax liability in full;
- The taxpayer must submit certain documents (including a contract summary that contains specified information) to the Brazilian tax authorities; and
- The above documents must be submitted within 30 days after applying for the Repetro Regime.

A REPETRO license will be granted through an Executive Act, but it can be reviewed at any time by a tax auditor during the period the regime is in effect and the license can be revoked (and penalties can be imposed) for noncompliance.

The new NI applies as from 5 December 2013, the date it was published in the official gazette. Taxpayers that already have applied to benefit from the REPETRO regime have 60 days to comply with the new rules.

3. Uruguay - Manufacturers and importers of fireworks designated as “perception agents”.

To improve tax collection and avoid fraud, the Uruguayan tax authorities designate certain taxpayers as “perception agents” for VAT and other taxes. “Perception agents” are entities that are responsible for the tax liabilities of third parties; in addition to the consideration charged, they must collect an additional amount of tax (as set by regulation), which is paid directly to the tax authorities on behalf of their clients. This tax is then offset against the client’s final tax liability.

As a lack of compliance with tax obligations has been an issue within the fireworks sector and given the upcoming festive season, which is the peak season for this sector, the tax authorities have issued a Resolution under which manufacturers and importers of fireworks have been designated as VAT perception agents for 60% of the VAT included in the sale. This applies from 4 December 2013.

In practice, this means that for every sale of fireworks, the manufacturer/importer must collect from their client an additional 60% of the VAT included in the invoice, which will be directly reported and paid to the tax authorities in month following the transaction.

The Resolution also provides that the sales invoice will be sufficient proof of the “perception”, provided it includes the “perceived” amount, the client’s identification, and the “perception base” (the amount on which the perception has been calculated).

4. Australia - Government proceeding with restrictions on refunds of overpaid GST.

The September 2013 federal election resulted in a change of Government. The new Government has indicated that it will proceed with the change announced by its predecessor – to restrict the circumstances in which taxpayers can obtain a refund of overpaid GST. This measure is widely regarded as one of the most controversial changes to the GST law since its commencement in 2000 and will result in a significant narrowing of GST taxpayers' entitlements. The Government has yet to provide specific details about the amending legislation that it intends to introduce. However, the Government gave some indication that it may be substantially similar to the, now lapsed, Bill that was introduced by the previous Government in June 2013. Under that Bill, a new Division 142 was to have been inserted into the GST Act, disallowing all refund claims where the GST had been “passed on” – an expression not defined or sufficiently explained.

Further, the new Government is continuing to explore the business case for changing the existing imported parcel processing arrangements so as to allow the low value threshold (LVT) to be lowered. Currently, imports valued at AUD 1,000 or less, are free from GST and customs duty. A decision is anticipated in March 2014.

The Government has yet to announce whether it will proceed with 14 other GST-related measures that had been announced by the previous Government but not enacted before the election. These include changes to the “connected with Australia” rules to reduce the number of non-residents who are unnecessarily drawn into Australia's GST system, and changes to the GST grouping provisions to simplify the group membership rules and to allow holding companies to register and group for GST purposes.

Court decision leaves landlords and tenants uncertain about GST obligations

A recent judgment of the Full Federal Court (*MBI Properties Pty Limited v Commissioner of Taxation*) has significant GST implications for entities throughout the real property (real estate) sector, particularly for those who have sold or acquired property subject to lease, and potentially for existing tenants in such properties as well.

In *MBI Properties*, an entity acquired several leased apartments within a serviced apartment complex. The “going concern” provisions enabled the supply of each apartment to the entity to be treated as GST-free. At issue was whether the entity became liable for a GST increasing adjustment because it intended that the supplies to be made through each enterprise would be neither taxable supplies nor GST-free supplies. In the context of finding that the entity did not have a GST increasing adjustment, the Full Court ruled that an entity acquiring the reversionary interest in a

property does not make a supply. The relevant supply was the grant of the lease by the vendor of the property, and that supply is complete once the lease comes into existence. Although the subject of the supply (i.e., the lease) continues for the lease term, the supply itself (i.e., the grant) does not.

On the basis of this decision, other GST registered entities who have invested in serviced apartments under comparable arrangements may be entitled to a refund of GST increasing adjustments previously paid to the Commissioner. More generally, the finding that an incoming landlord makes no supply to an existing tenant is at odds with the Commissioner's application of the law and has raised some significant GST issues. For example, the decision suggests that landlords who purchased premises subject to a taxable lease have no GST liability in relation to rent received from continuing tenants. However, landlords who wish to protect their position by collecting GST from continuing tenants may face problems doing so, depending on the terms of the lease contract. There is also uncertainty about whether the entity that granted the taxable lease continues to bear the GST liability on rental payments even after selling the premises. These and other issues require urgent clarification.

The Commissioner of Taxation has applied to the High Court for leave to appeal the Full Court's decision. The Commissioner has also published details of his proposed administrative treatment of affected transactions until the dispute is finally resolved.

5. China - Beijing issues local implementation rules on VAT exemption for cross-border services under VAT reform.

Further to the national implementation rules, and Shanghai's local guidance on VAT exemption for cross-border services under the VAT reform (Bulletin 52 and Bulletin 3 respectively), Beijing State Tax Bureau has issued local implementation rules (Bulletin 22). This is also the result of the recent 3rd Plenary Session of the 18th Communist Party of China (CPC) Central Committee, which confirms the commitment to roll out the VAT reform.

Bulletin 22 applies retroactively as from 1 August 2013. It clarifies the application details for the exemption for taxpayers registered in Beijing. In general, it follows Bulletin 52 and confirms that:

- The service provider must enter into a written contract with the service recipient;
- The service income must be derived on or after 1 September 2012, which is when Beijing joined the VAT pilot;
- The taxpayer must apply for the exemption by submitting the contract and relevant documents to the tax authorities;

- The services must be provided to overseas entities for some specific VAT exempted services (see the appendix to Bulletin 22 for details); and
- The service income must be collected from overseas for some specific VAT exempted services (see the appendix for details);
- If the VAT exemption has not yet been applied for, the taxpayer may apply for the exemption by submitting the documents required by Bulletin 22. Any overpaid tax may be refunded or offset against tax payable in the future. However, if the VAT exemption has been applied for, the taxpayer must submit the required documents by 31 March 2014 or the exemption will be clawed back.

Following Shanghai's issuance of Bulletin 3, it was expected that Beijing would also follow suit and provide their local guidance to Bulletin 52. The issuance of Bulletin 22 is welcomed as it provides more detail implementation guidance and thus enables Beijing taxpayers to benefit from the VAT exemption with more certainty. In particular, Bulletin 22 allows Beijing taxpayers slightly more time to submit the documentation to apply for the exemption. Affected taxpayers in Beijing should carefully assess and determine their tax positions relating to cross-border services under the VAT reform and prepare the required documents according to Bulletin 22. If a taxpayer is unclear as to whether it is eligible for the exemption, it is recommended to contact the relevant tax authorities and/or obtain professional advice.

Postal services and railway transportation to be covered under the VAT reform pilot

During the executive meeting of China's State Council on 4 December 2013, it was decided that postal services and railway transportation would be included within the scope of the VAT reform pilot program on 1 January 2014.

"Postal services" is understood to include the provision of courier services – some companies providing courier services have experienced confusion in the past months as to whether they are within the scope of BT or VAT. For railway transportation, which is generally operated by state-owned providers, the rollout of the VAT pilot will impact general businesses on the input VAT side and a deduction of the associated VAT will depend upon whether the costs can be attributable to an onward VATable supply. The relevant regulations are expected to be released in the near future.

6. India - Delhi High Court rules on calculation of service tax.

The taxpayer challenged the notification granting abatement to construction services on the ground that the abatement was computed on the gross amount charged (which included the value of goods and materials) and thus had the effect of imposing service tax on a “composite or works contract”, which was not covered by the then main statutory provision. The Delhi High Court rejected the taxpayer’s challenge and observed that:

- Service tax is payable on the service element of a contract for construction services and in the case of a composite contract, the service element should be bifurcated, ascertained, and then taxed.
- The computation of the service element is a matter of detail, and not a matter relating to the validity of the imposition of service tax. The aim and purpose of the notification is to provide a convenient, alternative, optional and hassle-free method for the payment of service tax, provided the requirements mentioned in the notifications are satisfied.
- The notification meets the tests laid down in the law as they relate to the manner and mode of the computation of service tax.

Liquidated damages factored into value for excise duty purposes

The Larger Bench of the Central Excise and Service Tax Tribunal has held that when a buyer is liable to pay an amount less than the agreed price because:

- The supplier is liable for “liquidated damages” due to a delay in the delivery of manufactured goods, and
- The liability arises under a clause in the agreement,

the resultant price is the value that is subject to excise duty.

Amendment to Central Excise Valuation Rules

Rules 8, 9 and 10 of the Central Excise Valuation (Determination of Price of Excisable Goods) Rules, 2000 dealing respectively with the valuation of goods captively consumed, goods sold through a related person, and goods sold through an interconnected undertaking have been amended to provide that the valuation provisions prescribed in the Rules shall apply where the whole or part of the excisable goods are captively consumed, or sold through related persons or through an interconnected undertaking.

Changes in monetary threshold for electronic payment of excise duty/ service tax

Presently, a manufacturer or a service provider that has paid total excise duty or service tax of INR 1 million or more (including the amount of duty paid by the utilization of a Cenvat credit) in the preceding financial year, is required to deposit the excise duty or service tax electronically,

through internet banking. With effect from 1 January 2014, the monetary threshold of INR 1 million has been reduced to INR 100,000.

7. Poland - CJEU confirms that taxpayer cannot pick and choose between domestic and EU law.

The Court of Justice of the European Union (CJEU) has followed the Advocate-General's opinion in the Polish case of MDDP Sp. z o.o., Akademia Biznesu, Sp. Komandytowa and confirmed that taxpayers cannot “pick and choose” between provisions in EU and domestic law. The case concerned MDDP’s contention that, even though Polish VAT law exempted its “educational” activities (possibly wrongly as a matter of EU law), the “direct effect” of the VAT Directive meant that it was entitled to recover input VAT that it incurred. The CJEU’s judgment confirms that taxpayers cannot claim exemption on the basis of domestic law and then rely on EU law to claim input VAT recovery. It also confirms that where the domestic exemption is incompatible with EU law, taxpayers can rely on the “direct effect” of EU law to override it, account for output VAT on their supplies and then (and only then) they would be able to reclaim related input VAT (since it would then relate to taxable, and taxed, supplies).

European Commission grants derogation for input VAT on cars and fuel

The European Commission has granted Poland a derogation from the European VAT provisions concerning input VAT recovery on cars and fuel purchases for the period from 1 January 2014 to 31 December 2018.

As a consequence, input VAT recovery right will be limited to 50% of the input VAT amount (without a value cap) incurred on the acquisition, production, import, lease, and rent of cars used for both private and business purposes. However, if the abovementioned cars are to be used for business purposes only, the derogation will not apply. The derogation will also allow partial (50%) input VAT recovery for purchases of fuel for cars encompassed by it and for other expenditures (repairs, etc.).

However, due to Polish legislative procedures, the Polish parliament will be unable to implement the required regulations as of 1 January 2014. Accordingly, for a short period of time (from 1 January 2014 until the introduction of the derogation) 100% VAT recovery will be allowed in respect of certain groups of cars and fuel and other expenditures.

8. Portugal

Amendments introduced to requirements for certification of invoicing software.

Decree-Order nr. 340/2013, published on 22 November, has introduced several amendments to Decree-Order nr. 363/2010 (published on 23 June), which regulates invoicing software certification. One of the most significant changes is that invoicing and transportation documentation software developed internally by a taxable person or by an entity from the same economic group will have to be certified by the tax authorities as from 1 January 2014.

Filing instructions for new annexes to VAT return

Ruling nr. 30155/2013, published on 14 November, clarified the filing instructions for the new annexes to the VAT return that must be filed when VAT adjustments are made (boxes 40 and 41 of the VAT returns), namely when credit notes are issued to a non-VATable entity, it is not necessary to identify the entity's fiscal VAT number in the annex.

Amendment to VAT regime for sales to national exporters

An amendment to the Budgetary Law Proposal for 2014 amending the VAT regime applying to sales to national exporters has been approved (although not yet published) to clarify the concept of "national exporter". The concept of "national exporter" will include exporters with a head office, a permanent establishment, domicile or a VAT registration in Portugal.

This special regime for sales of goods to national exporters provides for a VAT exemption provided a number of specific requirements are met (such as timing, documentation and warehousing requirements).

VAT rates in the Autonomous Region of Azores

An amendment to the VAT rates applicable in Azores as from 1 January 2014 has been approved (although not yet published). The VAT rates will be:

- 5% (reduced), increased from 4%;
- 10% (reduced), increased from 9%;
- 18% (standard), increased from 16%.

9. Serbia - Increase in reduced VAT rate.

On 8 September 2013, the Serbian Government announced its plan to increase the reduced VAT rate from 8% to 10%, and to tax the supply of personal computers (including incorporated hardware, monitor, keyboard and mouse) at the standard rate of 20%. Currently, personal computers are taxed at the reduced rate if sold as a whole, whilst computer equipment and hardware traded separately are taxed at the standard rate.

The amending law entered into the National Assembly's proceedings on 26 November 2013 and is expected to be adopted in the next couple of weeks. The change should be effective from 1 January 2014.

10. United Kingdom - CJEU judgment on VAT on fraudulent credit and debit card payments.

The CJEU has gone straight to judgment in the case of Dixons Retail plc. The case concerned whether the transfer of goods to a purchaser who has fraudulently used a bank card as a means of payment constitutes a supply of goods and whether the payment by a third party (such as the card issuer) constitutes consideration for those goods.

Dixons was seeking to recover VAT paid to the tax authorities (HMRC) on such transactions, on the basis that there was no "transfer of the right to dispose of tangible property as owner", and therefore no supply for VAT purposes. The CJEU decided that as Dixons had received payment (there was no chargeback by the card issuer to Dixons) and the customer had received the goods, there was a supply for consideration. Any issue as to whether the payment was fraudulently made was a matter for the card issuer to resolve with the customer.

The CJEU noted that the receipt of goods by a customer in these circumstances is not theft, as if it were a theft, the retailer would not have received any payment.

Autumn Statement

The UK's Autumn Statement was delivered on 5 December. The main indirect tax announcements were:

- A freeze on fuel duty, so the increase planned for September 2014 will not go ahead.
- The introduction from 1 October 2014 of a facility to pay vehicle excise duty by direct debit, annually, half-yearly or monthly, and from the same date, the abolition of the paper "tax disc".
- Confirmation that the proposal to register wholesalers of alcohol products, to reduce the problem of excise duty frauds, will go ahead, starting in 2016 and that from 2014, businesses involved in trading in

alcoholic products will need to carry out due diligence on suppliers and customers.

- The introduction of a climate change agreement for data centers, that will reduce the amount of climate change levy that eligible centers are obliged to pay.
- Confirmation that certain Aggregates Levy reliefs are to be suspended from 2014 while the European Commission investigates them, that provision will be made to reinstate the reliefs if the Commission confirms that they are permitted under EU law, and that refunds of revenue collected during the suspension might be paid.
- A consultation on regulatory changes to define the circumstances in which businesses are relieved of the obligation to file VAT returns on-line.

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 Abogados

Deloitte se refiere a Deloitte Touche Tohmatsu Limited, (private company limited by guarantee, de acuerdo con la legislación del Reino Unido) y a su red de firmas miembro, cada una de las cuales es una entidad independiente. En www.deloitte.com/about se ofrece una descripción detallada de la estructura legal de Deloitte Touche Tohmatsu Limited y sus firmas miembro.

Deloitte presta servicios de auditoría, asesoramiento fiscal y legal, consultoría y asesoramiento en transacciones corporativas a entidades que operan en un elevado número de sectores de actividad. La firma aporta su experiencia y alto nivel profesional ayudando a sus clientes a alcanzar sus objetivos empresariales en cualquier lugar del mundo. Para ello cuenta con el apoyo de una red global de firmas miembro presentes en más de 150 países y con más de 200.000 profesionales que han asumido el compromiso de ser modelo de excelencia.

Esta publicación contiene exclusivamente información de carácter general, y Deloitte Touche Tohmatsu Limited, Deloitte Global Services Limited, Deloitte Global Services Holdings Limited, la Verein Deloitte Touche Tohmatsu, así como sus firmas miembro y las empresas asociadas de las firmas mencionadas (conjuntamente, la "Red Deloitte"), no pretenden, por medio de esta publicación, prestar servicios o asesoramiento en materia contable, de negocios, financiera, de inversiones, legal, fiscal u otro tipo de servicio o asesoramiento profesional. Esta publicación no podrá sustituir a dicho asesoramiento o servicios profesionales, ni será utilizada como base para tomar decisiones o adoptar medidas que puedan afectar a su situación financiera o a su negocio. 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 se hace responsable de las pérdidas sufridas por cualquier persona que actúe basándose en esta publicación.