

Deloitte.

IVA-Junio 2012
Boletín de Actualidad



Deloitte Abogados y Asesores Tributarios
Departamento de IVA, Aduanas e Impuestos Especiales

Índice de contenido

I. Normativa

1. **Propuesta de Directiva por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, en lo que respecta al tratamiento de los bonos (“vouchers”).**

II. Jurisprudencia.

1. **Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 3 de mayo de 2012. Asunto C-520/10 (Lebara).**

Servicios de telecomunicación - Tarjetas telefónicas de prepago - Comercialización de tarjetas telefónicas de prepago que contienen información que permite realizar llamadas telefónicas internacionales, que es realizada a través de una red de distribuidores.

III. Doctrina Administrativa

1. **Dirección General de Tributos. Contestación nº V0495-12, de 7 de marzo de 2012.**

Devengo - Servicios prestados por abogados que comunican a sus clientes la decisión de cesar con sus servicios.

2. **Dirección General de Tributos. Contestaciones nº V0497-12 y V0504-12, de 7 de marzo de 2012.**

Base imponible – Prestación de servicios realizada a título gratuito entre partes vinculadas – Aplicación de la regla especial de base imponible para los casos de operaciones entre partes vinculadas, y no de la regla especial de base imponible para los casos de operaciones realizadas a título gratuito (autoconsumos).

3. **Dirección General de Tributos. Contestación nº V0646-12, de 29 de marzo de 2012.**

Sujeto pasivo - Establecimiento permanente – Empresa con sede fuera del territorio de aplicación del IVA español, que dispone como arrendataria de un almacén situado en dicho territorio y que utiliza para el almacenamiento de productos (accesorios para automóvil) que se distribuirán posteriormente desde dicho almacén con destino a clientes radicados en el referido territorio, en el territorio de otros Estados miembros de la UE o en el territorio de países terceros – Consideración

de dicho almacén como establecimiento permanente a efectos del IVA – Intervención del almacén-establecimiento permanente en la realización de las referidas operaciones (entregas de bienes) por parte de la empresa británica titular del mismo.

4. DGT, 29-3-2012, Nº V0648-12.

Reglas de localización - Acreditación de la condición (empresario o consumidor final) de los clientes radicados en otros Estados miembros de la Unión Europea, a efectos de determinar la regla de localización a aplicar respecto de los servicios que son prestados a los mismos.

5. Dirección General de Tributos. Contestación nº V0650-12, de 29 de marzo de 2012.

Reglas de localización - Servicios de almacenamiento y gestión de residuos radiactivos - Son servicios que se consideran relacionados con el bien inmueble en donde se realiza el almacenamiento.

IV. World VAT News

- 1. Australia – GST measures in federal budget**
- 2. China - Guidelines on VAT treatment of zero-rated services**
- 3. Costa Rica - Recent changes in indirect taxes**
- 4. India - Revised rate of service tax applicable to specified taxable services that are subject to reverse charge**
- 5. India – CENVAT credit granted for solar power generation projects or facilities**
- 6. Italy - Simplification decree converted into law**
- 7. Italy – Upcoming VAT harmonization with EU VAT Directive**
- 8. Italy – Intra-Community transactions by non-authorized operators**
- 9. Lithuania - VAT refund claims by taxable persons established outside EU**
- 10. Lithuania – New rules on refund (offset) of VAT credit position**
- 11. Netherlands - Possible VAT rate increase**
- 12. New Zealand - New measures eliminate GST impediments for nonresident businesses**
- 13. United Kingdom - New VAT rules on vouchers**
- 14. Uruguay - VAT treatment of ancillary provisions**

I. Normativa.

1. Propuesta de Directiva por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, en lo que respecta al tratamiento de los bonos (“vouchers”).

Esta propuesta de Directiva tiene como finalidad la de establecer normas armonizadas de aplicación del IVA en los supuestos de utilización de “bonos” (vales, cupones, tarjetas, etc.) en el desarrollo de determinadas actividades empresariales.

A partir de su presentación por la Comisión en mayo de 2012, comienza el complejo proceso de discusión y, en su caso, de aprobación de la misma por unanimidad el Consejo Europeo.

Es por tanto previsible que el texto de la Propuesta de Directiva presentado por la Comisión sea objeto de cambios relevantes durante dicho proceso.

Los aspectos más relevantes de la Propuesta presentada por la Comisión son los que indicamos a continuación.

a) Concepto de “bono” y clases de bonos a efectos de la Directiva.

Se define como «bono» a un instrumento que lleve aparejado un derecho a recibir una entrega de bienes o una prestación de servicios, o a recibir un descuento o reembolso sobre el precio de una entrega de bienes o prestación de servicios, cuando exista la correspondiente obligación de hacer efectivo ese derecho. Con independencia de cual sea su denominación comercial (bono, vale, cupon, tarjeta, etc.) y el formato o soporte del mismo (físico o electrónico)

Y dentro de esa definición general, se distinguen las siguientes clases de bonos:

- «bono univalente»: un bono que lleve aparejado el derecho a recibir una entrega de bienes o prestación de servicios cuando se conozcan, en el momento de emisión del bono, la identidad del proveedor, el lugar de entrega o prestación y el tipo del IVA aplicable a tales bienes o servicios.
- «bono polivalente»: cualquier bono, salvo un bono de descuento o reembolso, que no sea un bono univalente.
- «bono de descuento»: un bono que lleve aparejado el derecho a recibir un descuento o un reembolso sobre el precio de una entrega de bienes o prestación de servicios.

Además de tal definición positiva de “bono”, la propuesta de Directiva contiene también una delimitación por vía negativa de dicho concepto, excluyendo del mismo “a los servicios de pago definidos en la Directiva 2007/64/CE”.

b) La calificación como de operación única a efectos del IVA, de la entrega de un bono que lleve aparejado un derecho a recibir una entrega de bienes o una prestación de servicios, y de la subsiguiente entrega de tales bienes o prestación de dichos servicios.

La propuesta de Directiva establece que, la entrega de un bono (sea univalente o sea polivalente) que lleve aparejado un derecho a recibir una entrega de bienes o prestación de servicios, y la subsiguiente entrega de dichos bienes o prestación de dichos servicios, se considerarán una única operación a efectos del IVA.

Se dice asimismo en la Propuesta de Directiva que, a esta operación única a efectos del IVA, se le otorgará el mismo tratamiento que el que se aplicaría a una entrega de bienes o prestación de servicios que no implicara la utilización de un bono (y en particular, que cuando tal servicio sea un servicio al que le resulte aplicable el régimen especial de las agencias de viajes, el mismo deberá ser tratado de conformidad con las normas que regulan dicho régimen especial).

c) Aplicación del IVA respecto de los “bonos univalentes”.

En el caso de los bonos univalentes, se prevé que, el IVA correspondiente al bien o servicio aparejado al mismo (que está perfectamente identificado desde el momento de la emisión del bono, puesto que se desde ese momento se conoce la identidad del empresario que entregará tal bien o prestará tal servicio, así como el IVA que corresponde aplicar a tal entrega o servicio), resulte exigible, o bien en el momento en que quien suministra el bono cobre por anticipado el importe correspondiente al mismo, o bien en el momento posterior en el que se produzca la entrega del bien o la prestación del servicio aparejada al bono.

d) Aplicación del IVA respecto de los “bonos polivalentes”.

Los aspectos esenciales de aplicación del IVA respecto de los bonos polivalentes son los que se indican a continuación.

La simple entrega a un tercero de un bono polivalente, realizada por su emisor o por una empresa comercializadora o distribuidora del mismo, no constituirá en sí misma operación sujeta al IVA.

El IVA correspondiente al bien o servicio que finalmente se vaya a obtener efectivamente a cambio del bono, resultará exigible en el momento en que se produzca la efectiva entrega de tal bien o la

prestación de dicho servicio (o bien en un momento anterior en el que, estando ya perfectamente identificado el empresario que entregará el bien o servicio y la tributación por IVA que corresponde a tal entrega o servicio, dicho empresario perciba efectivamente la contraprestación correspondiente a tal entrega o servicio, normalmente por cuenta del emisor del bono).

La base imponible del IVA correspondiente a la entrega de bienes o prestación de servicios por la que finalmente se canjee un bono polivalente será igual al valor nominal de dicho bono (importe total IVA incluido que obtenga o vaya a obtener el emisor del bono), menos la cuota de IVA correspondiente a tales bienes o servicios.

En los casos en que el emisor del bono polivalente sea una empresa distinta de la empresa que finalmente canjee el bono por bienes o servicios, resultará lo siguiente:

- La actuación del emisor del bono, consistente en abonar a la empresa que finalmente canjee el bono por bienes o servicios la cantidad que corresponda al bono admitido por esta última, se considerará como operación que origina a dicha empresa emisora el derecho a deducir en el IVA, en la medida en que las entregas de bienes o prestaciones de servicios por las que se efectúa el canje del bono sean a su vez operaciones que originan el derecho a deducir en dicho impuesto;
- Constituye prestación de servicios a efectos del IVA, la distribución de un bono polivalente efectuada por una empresa que no sea la emisora del mismo, cuando el bono sea entregado a dicha empresa por el emisor del bono o por otra empresa, a un precio inferior al valor nominal del bono.

El destinatario de dicha prestación de servicios de distribución del bono será quien haya entregado el bono al distribuidor.

La base imponible del IVA correspondiente al citado servicio de distribución será igual a la diferencia entre el valor nominal del bono (importe total IVA incluido que obtenga o vaya a obtener el emisor del bono) y el precio de compra pagado por el distribuidor a quien le entrega el bono, menos la cuota del IVA correspondiente a dicho servicio de distribución.

e) Aplicación del IVA respecto de los “bonos de descuento”.

Constituye prestación de servicios a efectos del IVA (servicio de canje), la conducta consistente en canjear un bono gratuito de descuento, cuando el empresario que entregue los bienes o preste los servicios a los que se refiere el bono reciba una contraprestación del emisor del mismo. Dicho servicio se entiende prestado al emisor del bono por la empresa que admite el canje del mismo.

f) Fecha prevista en que comenzaría a ser aplicable la nueva regulación.

En la Propuesta de Directiva se prevé que las nuevas disposiciones contenidas en la misma habrían de comenzar a ser aplicadas a partir de 1 de enero de 2015.

Ahora bien, ello únicamente sería así en el caso de que la Propuesta de Directiva fuese efectivamente aprobada y se mantuviese dicha fecha en el texto final aprobado, pues la Propuesta debe ser objeto a partir de ahora del complejo proceso de aprobación de la misma, que debe realizarse por unanimidad del Consejo de la Unión Europea.

II. Jurisprudencia.

1. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 3 de mayo de 2012. Asunto C-520/10 (Lebara).

Servicios de telecomunicación - Tarjetas telefónicas de prepago - Comercialización de tarjetas telefónicas de prepago que contienen información que permite realizar llamadas telefónicas internacionales, que es realizada a través de una red de distribuidores.

En esta sentencia, el TJUE se ha pronunciado sobre los aspectos básicos de la aplicación del IVA que se indican a continuación, en el caso de un operador de telefonía que ofrece servicios de telecomunicación consistentes en vender a un distribuidor tarjetas telefónicas de prepago que contienen toda la información necesaria para realizar llamadas telefónicas internacionales mediante la infraestructura que dicho operador proporciona, y que son revendidas por el distribuidor en nombre y por cuenta propia a usuarios finales, bien directamente o bien a través de otros empresarios como mayoristas o minoristas:

- a) Hay que considerar que dicho operador de telefonía realiza una única prestación de servicios a título oneroso a efectos del IVA: una prestación de servicios de telecomunicación.

Rechaza en este punto el TJUE la pretensión de las autoridades fiscales británicas, que mantenían la existencia de dos prestaciones de servicios de distintas: por una parte, la «emisión», que se llevaba a cabo en el momento de la venta de la tarjeta al distribuidor, y, por otra parte, la «reventa», cuando los usuarios empleaban efectivamente la tarjeta.

Señala el TJUE que, según reiterada jurisprudencia del mismo, una prestación de servicios sólo se realiza «a título oneroso» y, por tanto, sólo está sujeta al IVA, si existe entre quien efectúa la prestación y su destinatario una relación jurídica en cuyo marco se intercambian prestaciones recíprocas y la retribución percibida por quien efectúa la

prestación constituye el contravalor efectivo del servicio prestado al destinatario. Por tanto, supone la existencia de una relación directa entre el servicio prestado y la contraprestación recibida.

Añade el Tribunal que, puesto que una prestación de servicios sólo puede ser gravada si se efectúa a título oneroso, lo que presupone la existencia de reciprocidad entre el servicio prestado y la retribución que constituye su contravalor, y dado que el operador de telefonía sólo obtiene un pago efectivo en el marco de la prestación de sus servicios de telecomunicaciones, no cabe considerar que el operador de telefonía realice dos prestaciones de servicios a título oneroso, una al distribuidor y la otra al usuario final.

- b) Considera el Tribunal que en el supuesto de hecho a que se refiere la sentencia, el destinatario de los servicios de telecomunicación que presta el operador de telefonía es el distribuidor al que dicho operador vende las tarjetas telefónicas prepago.

El Tribunal llega a tal conclusión tras analizar quién, entre el distribuidor y el usuario final, está vinculado al operador de telefonía por una relación jurídica en cuyo marco se intercambien prestaciones recíprocas. Y a este respecto, concluye que:

- el operador de telefonía presta un servicio de telecomunicación al distribuidor y éste en contrapartida paga al operador de telefonía el precio convenido, dado que se produce un intercambio de prestaciones recíprocas, entre el operador de telefonía y el distribuidor cuando se lleva a cabo la venta inicial de las tarjetas telefónicas a éste último, y
- que, además, dicho operador no realiza una prestación de servicios a título oneroso al usuario final cuando éste, tras adquirir la tarjeta telefónica, ejerce el derecho de realizar llamadas telefónicas utilizando la información que figura en dicha tarjeta.

III. Doctrina Administrativa.

1. Dirección General de Tributos. Contestación nº V0495-12, de 7 de marzo de 2012.

Devengo - Servicios prestados por abogados que comunican a sus clientes la decisión de cesar con sus servicios.

En un supuesto de servicios de abogacía en los que la letrada comunica a su cliente por burofax su decisión de cesar en su condición de abogada, siendo su última actuación jurídica la comunicación de su renuncia en los correspondientes juzgados efectuada en una fecha posterior al mencionado burofax, la Dirección General de Tributos ha considerado que la referida comunicación a los juzgados es la última actuación de la

letrada en favor de su cliente, por lo que es en ese momento cuando, a la finalización de los servicios de abogacía, se produce el devengo del IVA que los grava, sin perjuicio de que hubiese podido producirse con anterioridad dicho devengo en el supuesto de que se hubiesen producido cobros anticipados de los honorarios correspondientes a tales servicios, por las cantidades efectivamente cobradas.

2. Dirección General de Tributos. Contestaciones nº V0497-12 y V0504-12, de 7 de marzo de 2012.

Base imponible – Prestación de servicios realizada a título gratuito entre partes vinculadas – Aplicación de la regla especial de base imponible para los casos de operaciones entre partes vinculadas, y no de la regla especial de base imponible para los casos de operaciones realizadas a título gratuito (autoconsumos).

En nuestra opinión, y aunque de una manera no todo lo explícita que sería de desear, la DGT se está pronunciado en esta contestación en el sentido de que, en aquellos casos de operaciones realizadas a título gratuito (sin contraprestación alguna) entre partes vinculadas, para determinar la base imponible del IVA correspondiente a tales operaciones procederá la aplicación de la regla especial prevista para el caso de operaciones vinculadas en apartado cinco del artículo 79 de la Ley del IVA, cuando concurren los requisitos previstos para ello en el citado precepto, y no procederá la aplicación de las reglas especiales previstas en los apartados tres y cuatro del mismo artículo 79 para el caso de operaciones realizadas a título gratuito (sin contraprestación alguna) con independencia de que exista o no vinculación entre las partes que intervienen en la operación.

Así parece desprenderse de lo siguiente:

- a) Del hecho de que la DGT no haga referencia alguna en su contestación, a las normas especiales de base imponible previstas en los apartados tres y cuatro del artículo 79 de la Ley de IVA para el caso de operaciones realizadas a título gratuito (sin contraprestación alguna) con independencia de que exista o no vinculación entre las partes que intervienen en la operación.
- b) Del hecho de que la DGT diga expresamente en su contestación que, en los casos en que el destinatario de la operación vinculada realizada a título gratuito sea una empresa que tendría derecho a la deducción total del IVA correspondiente a dicha operación, en los que no procederá por tanto valorar a mercado dicha operación a efectos del IVA, prevalecerá por tanto la contraprestación pactada entre las partes (contraprestación esta que es cero, pues se trata de una operación que las partes han acordado realizar a título gratuito).

3. Dirección General de Tributos. Contestación nº V0646-12, de 29 de marzo de 2012.

Sujeto pasivo - Establecimiento permanente – Empresa con sede fuera del territorio de aplicación del IVA español, que dispone como arrendataria de un almacén situado en dicho territorio y que utiliza para el almacenamiento de productos (accesorios para automóvil) que se distribuirán posteriormente desde dicho almacén con destino a clientes radicados en el referido territorio, en el territorio de otros Estados miembros de la UE o en el territorio de países terceros – Consideración de dicho almacén como establecimiento permanente a efectos del IVA – Intervención del almacén-establecimiento permanente en la realización de las referidas operaciones (entregas de bienes) por parte de la empresa británica titular del mismo.

La presente contestación se refiere a un supuesto de hecho en el que una empresa con sede en el Reino Unido realiza actividades de comercialización de accesorios para el automóvil desde territorio español.

A tal fin, dicha empresa británica tiene suscrito un contrato de arrendamiento de una determinada superficie de un almacén propiedad de su filial española. Dicho espacio lo utiliza para almacenar productos que posteriormente suministrará a clientes residentes en el territorio de aplicación del IVA español, así como en otros Estados miembros de la Unión Europea y en países terceros. Asimismo, la empresa británica tiene también suscrito con su filial en virtud del cual esta última le presta ciertos servicios de gestión y administración, servicios de marketing y financieros, recursos humanos, logística y soporte técnico, necesarios para desarrollar su referida actividad de comercialización.

En relación con dicho supuesto de hecho, la DGT señala en su contestación lo siguiente en relación con la aplicación del IVA respecto del mismo:

- a) La DGT entiende que la parte del almacén del que la empresa británica es arrendataria y que se encuentra situado en el territorio de aplicación del IVA español tiene a efectos del IVA el carácter de establecimiento permanente de dicha empresa situado en el citado territorio.
- b) La DGT considera asimismo que dicho establecimiento permanente interviene en la realización de las entregas de accesorios para el automóvil a los clientes que realiza la empresa británica, lo que conlleva que la empresa británica será sujeto pasivo del IVA correspondiente a tales entregas con independencia de que el destinatario de las mismas sea o no un empresario o profesional establecido en el territorio de aplicación del IVA español.

La DGT llega a esta conclusión teniendo en cuenta que el referido almacén sirve para gestionar la entrega física de los accesorios para

automóvil a través de medios materiales subcontratados a terceros, por lo que considera que debe entenderse que existe una estructura adecuada en términos de medios humanos y técnicos, propios o subcontratados, con un grado suficiente de permanencia, que la empresa británica utiliza para actuaciones inherentes a la realización de la entrega de los referidos bienes, ya sea antes o durante esa entrega. Y es por ello que concluye que dicho establecimiento permanente interviene en la realización de las entregas de accesorios para el automóvil a los clientes.

4. DGT, 29-3-2012, Nº V0648-12.

Reglas de localización - Acreditación de la condición (empresario o consumidor final) de los clientes radicados en otros Estados miembros de la Unión Europea, a efectos de determinar la regla de localización a aplicar respecto de los servicios que son prestados a los mismos.

En esta contestación, la DGT basándose en determinados preceptos de la Directiva 2006/112/CE, del IVA, así como en la presunción *iuris tantum* prevista en el artículo 18, apartado 2 del Reglamento de ejecución (UE) nº 282/2011 del Consejo, de 15 de marzo de 2011, la DGT considera que si una entidad se encuentra en condiciones de demostrar que alguno de sus clientes no le ha comunicado su NIF-IVA, podrá considerar que dicho cliente no tiene la condición de empresario o profesional siempre y cuando no se disponga de información que indique lo contrario.

Y en congruencia con lo anterior, añade la DGT que en los supuestos en los que los destinatarios de los servicios no comunicasen un número de identificación a efectos del IVA que les haya sido atribuido por otro Estado miembro de la UE, y la empresa prestadora del servicio no dispusiera de información de que tal destinatario es una empresa, el lugar de realización del servicio será determinado por la empresa que presta el servicio con arreglo a las normas relativas a servicios prestados a particulares (consumidores finales).

5. Dirección General de Tributos. Contestación nº V0650-12, de 29 de marzo de 2012.

Reglas de localización - Servicios de almacenamiento y gestión de residuos radiactivos - Son servicios que se consideran relacionados con el bien inmueble en donde se realiza el almacenamiento.

En esta contestación, la DGT ha considerado que resulta aplicable la regla especial de localización prevista para el caso de los servicios relacionados con bienes inmuebles, para determinar el lugar en donde debe considerarse realizado a efectos del IVA un servicio integral de gestión de residuos radiactivos que es prestado por una empresa con sede en la Península a un hospital radicado en Canarias.

Dicho servicio integral de gestión comprende la recogida y el transporte, de los residuos, su acondicionamiento y su almacenamiento en contenedores de hormigón especiales que puedan ser depositados en celdas de almacenamiento, también de hormigón, diseñados específicamente para hacer frente a desastres y fenómenos naturales que pudieran afectar a la seguridad del almacenamiento y donde deben ser mantenidos bajo vigilancia y control por un periodo aproximado de 300 años, constituyendo por tanto dicho almacenamiento el elemento esencial del citado servicio de gestión integral de los residuos.

Son precisamente las referidas circunstancias las que llevan a la DGT a considerar que existe una relación directa entre el servicio de gestión de residuos radioactivos, cuyo almacenamiento constituye el elemento esencial del servicio, y el propio inmueble destinado al efecto, así como a concluir que resulta aplicable respecto de dichos servicios la regla especial de localización prevista para los servicios relacionados con bienes inmuebles.

Pues bien, en nuestra opinión, esta contestación de la DGT no se ajusta a lo que ha venido señalando dicho Centro directivo con anterioridad, en el sentido de que, a los servicios de almacenamiento de bienes que no sean accesorios de los servicios de transporte de tales bienes, les resulta aplicable la regla general de localización.

Sin embargo, con el nuevo enfoque adoptado por la DGT en la contestación a que nos estamos refiriendo, parece ser que habría que hacer alguna especie de valoración respecto de las posibles características especiales del servicio de almacenaje de que en cada caso se trate, y de su posible estrecha vinculación o no con las características especiales del inmueble en donde se produciría tal almacenaje, para determinar si hay que calificar o no dicho servicio de almacenaje como servicio relacionado con el bien inmueble en donde el mismo se produce. Ello constituiría, obviamente, una situación más de incertidumbre y de inseguridad jurídica de las muchas a que da lugar la aplicación de las reglas de localización, especialmente en el caso de los servicios relacionados con bienes inmuebles.

IV. World VAT News.

1. **Australia – GST measures in federal budget**

Although there were no major new GST measures announced in the Australian budget for the 2012-13 financial year (which commences on 1 July 2012), the government confirmed its increased focus on GST compliance activities by allocating an extra AUD 195 million to the Australian Taxation Office (ATO) for the 2014-15 and 2015-16 years. This is a two-year extension to funding that was allocated to the ATO in the 2010-11 budget to enable it to undertake additional activities that promote voluntary GST compliance. It is estimated that this additional funding will

increase tax revenue by nearly AUD 1 billion over the 2014-15/2015-16 financial years.

The ATO has been promoting voluntary GST compliance, including the use of Annual Compliance Arrangements, the Risk Differentiation Framework and other risk-based tools for several years, and this approach is expected to continue for the foreseeable future. With the ATO continuing to focus on GST compliance, taxpayers need to ensure that their GST compliance and corporate governance processes have an appropriate profile and priority within their business.

The budget also revealed that the government will not be proceeding with previously announced changes relating to the nonresident agency provisions in the GST law. These changes would have removed the requirement for nonresidents to register for GST if the only taxable supplies by the nonresident were made through one or more resident agents, and would have extended the nonresident agency provisions to relationships with an entity falling short of being a common law agent (e.g. commission agents). Under existing rules, if a resident is an agent for a nonresident principal that is registered or required to be registered for GST in Australia, the resident agent is responsible for accounting to the ATO for the GST obligations and entitlements arising out of supplies and acquisitions made by the agent on the principal's behalf. The proposal to eliminate the registration requirement for nonresident principals and to expand the provisions beyond common law agency relationships was aimed at reducing the number of nonresidents being unnecessarily drawn into the Australian GST system.

2. China - Guidelines on VAT treatment of zero-rated services

The State Administration of Taxation issued new regulations on 5 April 2012 to provide detailed implementation guidance for the VAT treatment of zero-rated services. The rules clarify the scope of VAT zero-rated services, the calculation of recoverable input VAT (the "tax refund") and administrative requirements, as follows:

a) Scope

Under the pilot VAT program in Shanghai, international transport services, R&D services and design services are zero rated. The regulation further clarifies that the following services are not included within the scope of zero-rated services:

- Transport of cargo or passengers from domestic areas to special customs zones, or from special customs zones to domestic areas or between special customs zones; and
- R&D or design services provided to entities in special Customs zones.

b) *Calculation of tax refund*

The tax refund procedures follow the same principles as for the export of goods, i.e. the “Exempt, Credit and Refund Method”:

- Exempt – the services are zero-rated (exempt).
- Credit – input VAT incurred can be offset against output VAT.
- Refund – excess input VAT will be refunded after specific refund returns and supporting documents are submitted.

c) *Other administrative requirements for tax refund*

- Before applying the “Exempt, Credit and Refund Method,” the taxpayer must register with the local tax authorities and submit certain supporting documents.
- The new rules clarify the refund filing and documentation requirements.
- For taxpayers that are newly engaging in the supply of zero-rated services, a monitoring period of six months is set.

3. Costa Rica - Recent changes in indirect taxes

Following a decision of the Costa Rica Constitutional Court, a new decree makes changes to the list of goods that are exempt from VAT. In particular, certain types of meat, seafood and fruits are now subject to tax as from 7 May 2012.

4. India - Revised rate of service tax applicable to specified taxable services that are subject to reverse charge

The Indian government has clarified that the increased rate of service tax of 12.36% applies where the payment is received on or after 1 April 2012 for invoices issued before 1 April 2012 in respect of specified taxable services rendered by individuals, proprietary firms or partnerships and in the case of services where tax is paid under the reverse charge.

Where invoices issued before 1 April 2012 reflect the old 10.3% rate of service tax, a supplementary invoice can be issued to recover the differential amount of service tax.

5. India – CENVAT credit granted for solar power generation projects or facilities

In order to promote solar power generation projects, the Indian government has brought supplies made for the setting up of solar power

generation projects or facilities in line with exports by permitting a CENVAT credit for the supplies.

6. **Italy - Simplification decree converted into law**

New VAT rules that became effective on 29 April 2012 include the following.

Joint and several liability: In the case of “work supply and service contracts,” the client contractor or employer will be jointly and severally liable with the related party and with each of the subcontractors for the payment of withholding taxes on payroll and VAT related to the services invoiced according to the contract. The joint and several liability will apply for up to two years from the termination of the contract where the client contractor or employer cannot demonstrate that all reasonable measures were put into place to prevent the failure to pay tax.

Margin regime: supplies of lease contracts: The margin regime is now applicable to supplies of financial lease contracts purchased from individuals or EU taxable entities that benefit from a special exemption regime in their own Member State or by taxable persons that applied the margin scheme to the transaction.

Exemption from invoice requirement: The obligation to issue invoices is waived for travel agent services (excursions, city tours, etc.) provided the purchaser did not previously request an invoice.

Limitations on use of cash: Cash payments are subject to a certain threshold in Italy. In certain cases, the threshold of EUR 1,000 has been increased to EUR 15,000 for purchases of goods and services related to tourism, from retailers and travel agencies carried out by foreign individuals not resident in Italy.

Deadlines for tax compliance: Tax returns and payments to the state, regions and social security institutions are filed between the first and the 20th of August each year (a company is given a deadline between these dates). While the returns must be filed by the deadline, payment can be made up to 20 August, without incurring any interest or penalties.

New tax on passenger flights and tax on private aircraft amended: A new tax has been introduced on airline passengers, which is payable for each flight and for each passenger. The tax is paid to the authorities by the carrier. Additionally, the tax on private aircraft has been revised: the amount due for aircraft up to six tons and for helicopters has been reduced but the number of exemptions has been increased. The tax will apply to foreign aircraft if they stop in the Italian territory for over 45 continuous days.

VAT warehouses: Services rendered on goods delivered to a VAT warehouse keeper qualify as an introduction to a VAT warehouse, so that this provision applies even without a minimum period of storage or the obligation to unload the goods from the delivery vehicle.

7. Italy – Upcoming VAT harmonization with EU VAT Directive

Provisions have been made to enable the Italian government to introduce the necessary changes to implement Directive 2006/112/EC, aimed at rationalizing special regimes and implementing VAT grouping arrangements.

8. Italy – Intra-Community transactions by non-authorized operators

The Italian tax authorities have provided further clarifications regarding penalties related to the execution of intra-Community transactions by a non-authorized operator. A purchase from an EU taxpayer carried out by an Italian taxable person not regularly included in the Italian VIES register cannot be considered an intra-Community purchase. The Italian buyer that receives the invoice without VAT from the supplier in Europe should not apply Italian VAT through the reverse charge mechanism.

9. Lithuania - VAT refund claims by taxable persons established outside EU

The rules on the submission and examination of VAT refund claims from taxable persons established outside the EU were amended with effect from 8 April 2012. The amended rules provide, *inter alia*, that originals or copies of the relevant VAT invoices or import declarations should be submitted to the tax authorities with the VAT refund claim. Previously, both the original documents and copies had to be submitted.

10. Lithuania – New rules on refund (offset) of VAT credit position

New rules on the refund (offset) of VAT credits and a new version of the relevant application form (Form FR0781) have been published. A request for a refund may be submitted electronically through “Mano VMI” (a new simplified procedure). However, as the electronic service in the e.VMI portal has not yet been launched, the refund application can be submitted as an attachment to a message sent via the tax authorities’ webpage..

11. Netherlands - Possible VAT rate increase

The Dutch government has announced that it intends to increase the standard VAT rate from 19% to 21% as from 1 October 2012. The reduced rate will remain at 6%. The parliament still needs to formally approve the proposed change.

12. New Zealand - New measures eliminate GST impediments for nonresident businesses

On 23 April 2012, the New Zealand Minister of Revenue announced that a GST mechanism would be introduced for nonresident businesses to eliminate GST impediments for such businesses.

The announcement follows from the discussion document, entitled “GST: Business-to-business neutrality across borders,” released by the tax authorities in August 2011. The document proposed three potential changes to the GST legislation to ensure that nonresidents are not subject to undue economic costs as a result of doing business in New Zealand. The three options are:

- An extension of the zero-rating provisions;
- A direct refund system; and
- An enhanced registration system.

13. United Kingdom - *New VAT rules on vouchers*

The U.K. tax authorities (HMRC) have announced new rules for the treatment of certain face value vouchers. The revised treatment will apply to “single purpose face value vouchers” (i.e. those that can be redeemed for a single type of goods or services liable to VAT at a single rate, such as a phone card that can be used only to make telephone calls). These vouchers will be subject to VAT at the time they are sold, rather than when they are redeemed, so sellers of the affected vouchers will need to charge and account for VAT when they sell them.

The change is to be made by a new clause to be included in the Finance Bill 2012 and, whilst it will not come into effect until the Finance Act 2012 receives Royal Assent in the summer, it will apply to all sales of relevant vouchers issued on or after 10 May 2012. The new clause contains transitional provisions designed to ensure that VAT continues to be collected when vouchers issued before 10 May 2012 are redeemed.

14. Uruguay - *VAT treatment of ancillary provisions*

A recent binding opinion issued by the tax authorities confirms that for VAT purposes ancillary obligations should follow the treatment of the main transaction. In particular, the authorities expressed their opinion on the VAT treatment of a financial interest charged on the installment sale of land.

Where the interest is agreed upon at the time of the sale and is included in the public deed for the sale, these will be considered ancillary to the main transaction (the sale of land) and, therefore, will follow the VAT treatment of the land sale. Given that the sale of bare land is exempt from VAT, interest charged in connection with the sale of the land also will be exempt.

Contactos

David Gómez Aragón

dgomezaragon@deloitte.es

Isabel López-Bustamante

ilopezbustamante@deloitte.es

Marcos Río

mrio@deloitte.es

Belén Palao Bastardés

bpalao@deloitte.es

Jaime Rodríguez Correa

jarodriguez@deloitte.es

Cristina Marín Egoscozabal

cmarin@deloitte.es

Marta Núñez Sánchez

mnunezsanchez@deloitte.es

María Martínez Benito

mmartinezbenito@deloitte.es

Carmen Caro Jaume

ccarojaume@deloitte.es

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 aproximadamente 182.000 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.

© 2012 Deloitte Asesores Tributarios, S.L.