

## **C) Breves comentarios a la Ley 28/2014 por la que se modifican el Impuesto sobre el Valor Añadido e Impuestos Especiales**

### **1. Introducción**

En materia de IVA, algunos de los cambios ya estaban anunciados, como la regla de localización de las prestaciones de servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión y televisión y electrónicos, prestados a destinatarios que no tengan la consideración de empresarios o profesionales, que pasan a tributar en destino a partir de 2015. Recordamos que ya se aplica esta norma cuando los destinatarios son empresarios o profesionales.

Otras novedades son fruto de la necesidad de adaptar la norma a varias sentencias del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, como sucede con las modificaciones que se introducen en el régimen especial de las agencias de viajes. También se incluyen correcciones técnicas que aclaran o suprimen determinados límites o requisitos.

Finalmente, se regulan otras medidas motivadas por la lucha contra el fraude fiscal, como es el establecimiento de nuevos supuestos en los que será de aplicación la regla de inversión del sujeto pasivo.

### **1. Modificaciones en el IVA**

#### Territorialidad

- ✓ Se excluyen de la aplicación del Impuesto: las Islas del Canal del Reino Unido y las islas Aland de la República de Finlandia.
- ✓ Las operaciones realizadas con las zonas de soberanía del Reino Unido en Akrotiri y Dhekelia tendrán la misma consideración que las efectuadas con Chipre, es decir quedan integradas en el IVA. Ambos territorios son bases soberanas del Reino Unido en Chipre.

#### Operaciones no sujetas

- ✓ Transmisión de un patrimonio empresarial:
  - Para que quede no sujeta la transmisión de un patrimonio empresarial se va a exigir que los elementos transmitidos constituyan, o sean susceptibles de constituir, una unidad económica autónoma en sede del transmitente, requisito que actualmente no se requiere explícitamente.
  - No se aplicará la no sujeción cuando se cedan bienes o derechos que no constituyan una unidad económica, salvo que la cesión vaya acompañada de una estructura organizativa de factores de producción materiales y humanos, o de uno de ellos, que entonces sí se aplicará la no sujeción.
- ✓ Respecto de las operaciones realizadas por entes públicos sin contraprestación, o mediante contraprestación de naturaleza tributaria, se señalan una serie de servicios que van a quedar no sujetos:
  - Los prestados en virtud de encomiendas de gestión por los entes, organismos y entidades del sector público que ostenten la condición de medio propio instrumental y servicio técnico de la Administración Pública encomendante y de los poderes adjudicadores dependientes del mismo.
  - Los prestados por cualquiera de los entes, organismos o entidades del sector público, a favor de las Administraciones Públicas de las que dependan o de otra íntegramente dependiente de estas, cuando dichas Administraciones Públicas participen en el 100% del capital.

### Concepto de entrega de bienes

Pasan a considerarse entregas de bienes las transmisiones de valores cuya posesión asegure, de hecho o de derecho, la atribución de la propiedad, el uso o disfrute de un inmueble o de una parte del mismo.

### Importaciones de bienes

- ✓ No se considerarán operaciones asimiladas a las importaciones las salidas de las zonas francas, de depósitos francos u otros depósitos, ni el abandono de los regímenes aduaneros y fiscales, de bienes cuyo destino sean la exportación o una entrega intracomunitaria.
- ✓ Se incorpora la posibilidad de que determinados operadores puedan diferir el ingreso del impuesto al tiempo de presentar la correspondiente declaración-liquidación, sin tener que hacer, por tanto, el pago previo en la Aduana.

### Exenciones en operaciones interiores

- ✓ Ya no quedarán exentas las entregas de terrenos que se aporten inicialmente a las Juntas de compensación por los propietarios, ni las adjudicaciones que realice la Junta a aquéllos en proporción a sus aportaciones. La eliminación de esta exención se justifica para evitar el diferente tratamiento de las juntas fiduciarias y las no fiduciarias.
- ✓ Se suprime la exención de los servicios prestados por los fedatarios públicos en relación con las transacciones financieras. Es decir tributará, por ejemplo, el servicio prestado por un notario en la constitución de un préstamo al 21% a partir de 1 de enero de 2015.
- ✓ Se elimina el requisito, para las entidades sin ánimo de lucro, de que su objeto exclusivo sea de naturaleza política, sindical, religiosa, patriótica, filantrópica o cívica, para tener derecho a la exención.
- ✓ Para aplicar la exención por las entregas de terrenos urbanizados, o en curso de urbanización, ya no será necesario que la entrega sea realizada por el promotor de la urbanización.
- ✓ Para renunciar a las exenciones inmobiliarias se exigirá que el sujeto pasivo tenga derecho a la deducción total o parcial del impuesto soportado (ahora solo se puede renunciar si el derecho a deducción es total), al realizar la adquisición o, cuando no cumpliéndose lo anterior, en función de su destino previsible, los bienes adquiridos vayan a ser utilizados, total o parcialmente, en la realización de operaciones que originen el derecho a la deducción. Por ejemplo, se podrá renunciar cuando se adquiera un local para ser alquilado por un empresario que realiza operaciones exentas por dedicarse también al alquiler de viviendas.
- ✓ Exención en el servicio de atención a menores durante las horas de comedor escolar o guardería fuera del horario ordinario.

### Lugar de realización del hecho imponible

- ✓ Se suprime el requisito de que el coste de la instalación exceda del 15% de la contraprestación por la adquisición de los bienes instalados para que las entregas, que hayan de ser objeto de instalación y montaje antes de su puesta a disposición en el territorio de aplicación del impuesto (TAI), se entiendan localizadas en dicho territorio.
- ✓ Los servicios prestados por vía electrónica, de telecomunicaciones, de radiodifusión y de televisión, se localizarán en el TAI cuando el destinatario no sea un empresario o profesional y se encuentre establecido o tenga su residencia o domicilio habitual en el TAI. A estos servicios se les aplicará la regla especial de utilización y explotación efectiva cuando no se realicen en la Comunidad, pero su utilización o explotación efectiva se realice en el TAI.

### Componentes de la base imponible

- ✓ Aunque las subvenciones no vinculadas al precio seguirán sin incluirse en la base imponible, se aclara que sí formarán parte de ésta los importes pagados por un tercero en contraprestación de dichas operaciones.
- ✓ Cuando la contraprestación sea no dineraria, la base imponible será el importe, expresado en dinero, que se hubiera acordado entre las partes, sustituyéndose, de esta manera, la referencia al valor de mercado y aplicándose por defecto las reglas de los autoconsumos.

#### Modificación de la base imponible por créditos incobrables

- ✓ El acreedor podrá modificar la base imponible cuando el deudor entre en concurso en el plazo de 3 meses, contados a partir de la publicación del Auto de declaración de concurso en el B.O.E. (actualmente el plazo es de 1 mes).
- ✓ Los sujetos pasivos, con volumen de operaciones inferior a 6.010.121,04 euros, podrán modificar la base imponible una vez transcurrido el plazo de 6 meses desde que se produjo el devengo como hasta ahora o, si se les ha pasado dicho plazo, y esta es la novedad, podrán esperar al plazo general de 1 año.
- ✓ Los sujetos pasivos, acogidos al régimen especial del criterio de caja, podrán modificar la base imponible por sus créditos incobrables cuando se produzca el devengo a 31 de diciembre del año inmediato posterior a la fecha de realización de la operación. Así se evita el tener que esperar otros 6 meses desde dicha fecha para modificar la base.

#### Tipos impositivos

- ✓ Pasan a tributar al tipo general del 21%, actualmente lo hacen al 10%, las sustancias medicinales susceptibles de ser utilizadas habitual e idóneamente en su obtención y los productos sanitarios, material, equipos o instrumental que, objetivamente considerados, solamente puedan utilizarse para prevenir, diagnosticar, tratar, aliviar o curar enfermedades o dolencias del hombre o de los animales.
  - La norma crea un Anexo donde se recoge un listado de productos sanitarios que seguirán tributando al 10%.
- ✓ Tipo reducido del 10% para las flores y plantas ornamentales que en 2014 tributan al 21%.

#### Inversión del sujeto pasivo

- ✓ Se añaden nuevos supuestos a los que se aplicará la regla de inversión del sujeto pasivo. En concreto a las entregas de plata, platino y paladio, en bruto, en polvo o semilabrado.
- ✓ Asimismo en las entregas de teléfonos móviles, consolas de videojuegos, ordenadores portátiles y tabletas digitales realizadas a revedores o a sujetos pasivos distintos cuando el importe total de tales entregas en este último caso, a un mismo destinatario, exceda de 10.000 euros, documentada en una misma factura.

#### Deducciones de las cuotas soportadas

- ✓ Se regula la posibilidad de que los Entes públicos, que realizan operaciones sujetas y no sujetas, puedan deducir las cuotas soportadas por las adquisiciones de bienes y servicios destinados de forma simultánea a la realización de unas y otras operaciones en función de un criterio razonable.
- ✓ Las operaciones acogidas al régimen especial del grupo de entidades no se tendrán en cuenta a efectos del cálculo de la prorrata común en caso de empresarios que realicen actividades en más de un sector diferenciado.
- ✓ La prorrata especial será de aplicación obligatoria cuando el montante total de las cuotas deducibles por aplicación de la regla de la prorrata general exceda en un 10% o más del que resultaría por aplicación de la regla de la prorrata especial (actualmente el porcentaje exigido es del 20%).

### Régimen especial de devoluciones a determinados empresarios o profesionales no establecidos en el TAI, ni en la Comunidad, Islas Canarias, Ceuta y Melilla

Este régimen se amplía significativamente al excepcionar la exigencia del principio de reciprocidad en las adquisiciones e importaciones de los siguientes bienes y servicios:

- ✓ Plantillas, moldes y equipos adquiridos o importados en el territorio de aplicación del Impuesto para ser utilizados en la fabricación de bienes que sean expedidos o transportados fuera de la Comunidad con destino al empresario o profesional no establecido, siempre que al término de la fabricación de los bienes sean exportados con destino al empresario o profesional no establecido o destruidos.
- ✓ Los servicios de acceso, hostelería, restauración y transportes vinculados con la asistencia a ferias, congresos y exposiciones de carácter comercial o profesional que se celebren en el territorio de aplicación del Impuesto.

### Regímenes especiales

- ✓ Régimen simplificado (modificaciones aplicables en 2016): no podrán acogerse a este régimen los sujetos pasivos cuyo volumen de rendimientos íntegros supere los 150.000 euros ó 250.000 euros, si se trata de actividades agrícolas, forestales y ganaderas (actualmente los límites son de 450.000 y 300.000 euros, respectivamente). Las adquisiciones e importaciones de bienes y servicios, excluidas las relativas a elementos del inmovilizado, no podrán superar tampoco el importe de 150.000 euros (actualmente 300.000 euros).
- ✓ Régimen de la Agricultura, Ganadería y Pesca (modificaciones aplicables en 2016):
  - No se considerarán titulares de explotaciones agrícolas, forestales, ganaderas o pesqueras los propietarios de fincas que las cedan en arrendamiento o en aparcería o que de cualquier forma cedan su explotación, así como cuando cedan el aprovechamiento de la resina de los pinos ubicados en sus fincas. Tampoco los que realicen explotaciones ganaderas en régimen de ganadería integrada.
  - Se rebaja el importe de los gastos para aplicar este régimen cuando las adquisiciones e importaciones de bienes y servicios para el conjunto de sus actividades empresariales o profesionales, excluidas las relativas a elementos del inmovilizado, hayan superado en el año inmediato anterior el importe de 150.000 euros (ahora 300.000 euros).
- ✓ Régimen especial de las agencias de viaje:
  - Los sujetos pasivos podrán optar por no aplicar este régimen cuando presten servicios a destinatarios con derecho a la deducción o devolución del IVA.
  - Se aplicará el régimen respecto de las operaciones de venta al público efectuadas por agencias minoristas de viajes organizados por agencias mayoristas (actualmente estas operaciones no estaban amparadas por el régimen especial).
  - Se elimina la opción de que conste en la factura “cuotas de IVA incluidas en el precio”.
  - Solo podrán determinarse la base imponible operación por operación y no como en 2014, en que también puede hacerse de manera global.
  - Las agencias de viaje acogidas al régimen especial no podrán deducir el Impuesto soportado en las adquisiciones de bienes y servicios que, efectuadas para la realización del viaje, redunden directamente en beneficio del viajero.
  - El derecho a la deducción de las cuotas soportadas por la adquisición o importación de bienes y servicios que redunde directamente en beneficio del viajero, y se destinen a la realización de una operación al margen del régimen especial, nacerá en el momento en que se devengue el Impuesto correspondiente a dicha operación.

- ✓ Régimen especial de Grupo de entidades:
  - Para aplicar este régimen se exigirá la concurrencia de vínculos en los órdenes financiero, económico y de organización entre la entidad dominante y las dependientes. Además, la entidad dominante deberá tener el control efectivo de las participadas, con más del 50% de participación en el capital o en los derechos de voto (hasta ahora se exigía una participación directa o indirecta de al menos el 50% del capital de otra u otras entidades).
  - Tendrán la consideración de dominantes las sociedades mercantiles que no actúen como empresarios o profesionales porque su actividad se limite a la mera posesión de las acciones o participaciones que ostenten en las entidades participadas.
  - Las entidades que a la entrada en vigor de esta Ley estuvieran acogidas a este régimen especial, que no cumplan los nuevos requisitos de vinculación, podrán seguir acogidas a dicho régimen hasta el 31 de diciembre de 2015, con sujeción a los requisitos de vinculación exigibles conforme con la normativa vigente antes de la entrada en vigor de esta Ley.
- ✓ Régimen especial aplicable a los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión o de televisión y a los prestados por vía electrónica por empresarios o profesionales no establecidos en la Comunidad:
  - Podrán acogerse los empresarios o profesionales, no establecidos en la Comunidad, que presten sus servicios a destinatarios consumidores finales establecidos en la Comunidad o que tengan en ella su domicilio o residencia habitual.
  - Cuando el empresario o profesional elija a España como Estado miembro de identificación, deberá cumplir los siguientes requisitos formales:
    - Declarar por vía electrónica el inicio, la modificación o el cese de sus operaciones.
    - Presentar por vía electrónica una declaración-liquidación del IVA por cada trimestre natural, independientemente de que se haya suministrado o no este tipo de servicios. La declaración no podrá ser negativa y se presentará dentro del plazo de 20 días a partir del final del período al que se refiere la declaración. Deberá detallar los ingresos y cuotas por cada Estado miembro.
    - Ingresar el impuesto correspondiente a cada declaración, haciendo referencia a la declaración específica a la que corresponde y dentro del plazo de presentación de la declaración.
    - Mantener un registro de las operaciones incluidas en este régimen especial.
    - Expedir y entregar factura cuando los destinatarios se encuentren establecidos o tengan su residencia o domicilio habitual en el TAI.
  - Cuando el empresario o profesional elija otro Estado miembro de identificación distinto de España, y las operaciones se localicen en España, el ingreso del Impuesto deberá efectuarse en dicho Estado. El empresario o profesional deberá cumplir con las mismas obligaciones formales del punto anterior.
  - Aunque no se podrán deducir las cuotas soportadas en las adquisiciones o importaciones de bienes y servicios que se destinen a la prestación de estos servicios, sí se tendrá derecho a la devolución de las mismas. Cuando España sea el Estado miembro de consumo, la devolución de las cuotas soportadas en el TAI se regirá por el procedimiento previsto en el artículo 119 bis de la ley.
- ✓ Régimen especial aplicable a los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión o de televisión y a los prestados por vía electrónica por empresarios o profesionales establecidos en la Comunidad, pero no en el Estado miembro de consumo.

- Podrán acogerse los empresarios o profesionales establecidos en la Comunidad, pero no establecidos en el Estado miembro de consumo, cuando presten sus servicios a consumidores finales establecidos en un Estado miembro o tengan en él su domicilio o residencia habitual.
- Cuando España sea el Estado miembro de identificación elegido por el empresario o profesional, deberán cumplirse los siguientes requisitos formales:
  - Declarar por vía electrónica el inicio, la modificación o el cese de sus operaciones.
  - Presentar por vía electrónica una declaración-liquidación del IVA por cada trimestre natural, independientemente de que se haya suministrado o no estos servicios de telecomunicaciones. La declaración no podrá ser negativa y se presentará dentro del plazo de 20 días a partir del final del período al que se refiere la declaración.
  - Ingresar el impuesto correspondiente a cada declaración, haciendo referencia a la declaración específica a la que corresponde dentro del plazo de presentación de la declaración.
  - Mantener un registro de las operaciones incluidas en este régimen especial.
- En el caso de que el empresario o profesional considere a España como Estado miembro de identificación deberá presentar, exclusivamente en España, las declaraciones-liquidaciones e ingresar, en su caso, el importe del impuesto correspondiente de todas las operaciones a que se refiere el régimen especial realizadas en todos los Estados miembros de consumo.
- Aunque no se pueden deducir las cuotas soportadas en las adquisiciones o importaciones de bienes y servicios que se destinen a la prestación de estos servicios de telecomunicaciones, los sujetos pasivos que realicen en el Estado miembro de consumo operaciones acogidas a este régimen especial y otras operaciones distintas que determinen la obligación de registrarse y de presentar declaraciones-liquidaciones en dicho Estado, podrán deducir las cuotas soportadas en la adquisición o importación de bienes y servicios que se entiendan realizadas en el Estado miembro de consumo.
- Se tendrá derecho a la devolución de las cuotas soportadas en la adquisición o importación de bienes y servicios que se destinen a la prestación de los servicios que deban entenderse realizadas en el Estado miembro de consumo. Los sujetos pasivos establecidos en el TAI solicitarán la devolución de las cuotas soportadas, con excepción de las realizadas en el indicado territorio, a través del procedimiento previsto en el artículo 117 bis de la ley.
- Si España es el Estado miembro de identificación, las cuotas soportadas por los bienes y servicios que se entiendan realizadas en el TAI y se destinen a la prestación de estos servicios de telecomunicaciones, podrán deducirse a través de las declaraciones-liquidaciones conforme al régimen general del Impuesto, con independencia de que a los referidos servicios les resulte o no aplicable el régimen especial.
- Cuando España sea el Estado miembro de consumo, la devolución de las cuotas soportadas en el TAI se regirá por el procedimiento previsto en el artículo 119 bis de la ley.

Régimen de depósito distinto del aduanero: los titulares de depósitos distintos del aduanero serán responsables subsidiarios del pago de la deuda tributaria que corresponda a la salida o abandono de los bienes de estos depósitos, independientemente de que puedan actuar como representantes fiscales de los empresarios o profesionales no establecidos en el ámbito espacial del Impuesto.