

«NOVEDADES TRIBUTARIAS EN EL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO (IVA), EN EL IMPUESTO GENERAL INDIRECTO CANARIO (IGIC) Y EN LOS IMPUESTOS ESPECIALES (II.EE) PARA LOS PERÍODOS IMPOSITIVOS INICIADOS A PARTIR DEL 1 DE ENERO DE 2015»¹.

Con fecha 28 de noviembre de 2014 se publicó la Ley 28/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias, la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, y la Ley 16/2013, de 29 de octubre, por la que se establecen determinadas medidas en materia de fiscalidad medioambiental y se adoptan otras medidas tributarias y financieras (Ley 28/2014, en adelante).

A continuación procedemos a sintetizar las modificaciones más relevantes contenidas en la citada norma:

1. IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO (IVA)

Las modificaciones llevadas a cabo por este impuesto tienen como finalidad la adecuación al ordenamiento comunitario de la Directiva del IVA, a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea basada en el principio de armonización del

¹ Esta publicación tiene exclusivamente carácter divulgativo, por lo que no debe considerarse como asesoramiento jurídico-tributario a ningún efecto. Quedamos a su disposición para ampliar o analizar el impacto concreto que las medidas comentadas en la misma pudieran tener en cada caso concreto.

Impuesto y de seguridad jurídica; la flexibilización y la mejora técnica del impuesto y la lucha contra el fraude fiscal.

Con carácter general las modificaciones introducidas en la Ley 28/2014 entrará en vigor el 01-01-2015, salvo algunas excepciones.

1.1. Operaciones no sujetas.

Las modificaciones introducidas en el artículo 7 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (LIVA, en adelante) de operaciones no sujetas tienen como finalidad la mejora técnica de la norma.

Declara como no sujeto al IVA la transmisión del patrimonio empresarial si los elementos que se transmiten constituyan o sean susceptibles de constituir una unidad económica autónoma en sede del transmitente. Se entiende por unidad económica autónoma aquellos elementos que constituyan una estructura organizativa de factores de producción materiales y/o humanos. Si está sujeta al impuesto la mera cesión de bienes o derechos.

1.2. Entrega de bienes.

La Ley 28/2014 introduce un nuevo concepto de entrega de bienes al considerar como entrega 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.

1.3. Operaciones sujetas pero exentas.

1.3.1 Fedatario público.

Se suprime la exención, regulada en el artículo 20.uno.18.ñ) de la LIVA, de los servicios prestados por fedatarios públicos en relación con las operaciones financieras exentas. Pasan a estar sujetos a IVA los servicios prestados por notarios, registradores de la propiedad y registradores mercantiles en relación con dichas operaciones.

1.3.2 Juntas de compensación.

Se suprime la exención regulada en el artículo 20.uno.21 de la LIVA de entregas y adjudicaciones de terrenos realizadas entre la Junta de Compensación y los propietarios de aquellos (juntas no fiduciarias).

La finalidad de la supresión de esta exención es eliminar la distorsión que causaba el distinto tratamiento a efectos de IVA de la actuación en los procesos de urbanización de las Juntas de Compensación, según intervinieran en su condición o no de fiduciarias.

1.3.3 Educación de la infancia y de la juventud, la guarda y custodia de niños.

Se extiende la exención a los servicios de atención a niños en los centros docentes en tiempo interlectivo durante el comedor escolar o en aulas en servicio de guardería fuera del horario escolar.

1.3.4 Exención en la entrega de terrenos rústicos.

Están exentas las entregas de terrenos rústicos y demás que no tengan la condición de edificables, incluidas las construcciones de cualquier naturaleza en ellos enclavadas y los destinados exclusivamente a parques y jardines públicos o a superficies viales de uso público.

La exención no se extiende a las entregas de terrenos urbanizados o en curso de urbanización con independencia de quien realice esta entrega. Esta exclusión de la exención, conforme a la regulación actual, está limitada a las entregas de terrenos urbanizados o en curso de urbanización realizadas por el promotor de la urbanización.

1.3.5 Renuncia a la exención de operaciones inmobiliarias.

Se amplía la regla de renuncia, la regla anterior a la reforma solo permite la renuncia a la exención si el adquirente del bien inmueble es sujeto pasivo del impuesto que actúe en el ejercicio de sus actividades empresariales o profesionales y, en función de su destino previsible, tenga derecho a la deducción total del impuesto soportado.

Ahora se flexibiliza esta regla de tal manera que podrán renunciar a la exención los empresarios o profesionales que en el ejercicio de su actividad adquieran un bien inmueble aun no teniendo derecho a la deducción total de las cuotas soportadas, cuando los bienes adquiridos vayan a ser utilizados, total o parcialmente, en la realización de operaciones que originen el derecho a la deducción.

1.4. Reglas de localización

1.4.1 Entrega de bienes con instalación o montaje.

Se entenderán realizadas en el territorio de aplicación del impuesto (TAI, en adelante) las entregas de bienes con instalación o montaje previa a su puesta a disposición cuando la instalación se ultime en el referido territorio y siempre que la instalación o montaje implique la inmovilización de los bienes entregados.

Se suprime el requisito de que el coste de los bienes entregados tenga que exceder del 15% del total de la contraprestación.

1.4.2 Prestación de servicios electrónicos y de telecomunicaciones.

Los servicios de telecomunicaciones, radiodifusión o TV y electrónicos tributarán en el Estado miembro (EM, en adelante) de establecimiento del cliente, tanto si este es un empresario o profesional como si se trata de una persona que no tenga tal condición, es decir, sea un consumidor final, y tanto si el prestador del servicio es un empresario establecido en la Comunidad o fuera de la misma.

Las reglas de localización de estos servicios quedarán de la siguiente manera:

SERVICIOS PRESTADOS POR EMPRESARIOS COMUNITARIOS	
Destinatario	Lugar de tributación
Empresario de otro EM	EM donde el cliente esté establecido o resida ; El destinatario declara e ingresa el IVA (inversión del sujeto pasivo)
Consumidor final de otro EM	EM donde el cliente esté establecido o resida ; El prestador del servicio puede registrarse en un único EM para declarar e ingresar el IVA a través del régimen de Mini Ventanilla Única
Empresario o consumidor final no comunitario	No sujeto; Excepción: cuando el servicio sea utilizado de forma efectiva en el TAI

SERVICIOS PRESTADOS POR EMPRESARIOS NO COMUNITARIOS	
Destinatario	Lugar de tributación
Empresario comunitario	EM donde el cliente esté establecido o resida ; El destinatario declara e ingresa el IVA (inversión del sujeto pasivo)
Consumidor final comunitario	EM donde el cliente esté establecido o resida ; El prestador del servicio puede registrarse en un único EM para declarar e ingresar el IVA a través del régimen de Mini Ventanilla Única

Esto supone que los servicios serán gravados en el EM donde se produce el consumo.

La Ley 28/2014 añade el apartado 5º al artículo 69.tres de la LIVA en el que define que se entiende por servicios de radiodifusión y televisión.

Como consecuencia de la modificación de las reglas de localización de estos servicios se crean unos regímenes especiales como medida de simplificación, que más adelante comentaremos.

1.6 Base imponible.

1.6.1 Subvenciones.

Se introduce un nuevo apartado al artículo 78.tres de la LIVA en el que establece que no se incluirán en la base imponible las subvenciones no vinculadas al precio de las operaciones, no considerándose como tales, los importes pagados por un tercero en contraprestación de dichas operaciones. Esto quiere decir, que formarán parte de la base imponible las subvenciones que constituyan contraprestación, pagadas por un tercero, total o parcialmente.

1.6.2 Contraprestación no dineraria.

Se modifica la regla de valoración de las operaciones cuya contraprestación no sea de carácter monetario. El importe de la base imponible de estas operaciones será el valor que se hubiese acordado entre las partes.

Salvo prueba en contrario, la base imponible coincidirá con los importes que resulten de aplicar las reglas previstas en los supuestos de autoconsumo y de transferencia de bienes y de servicios reguladas en el artículo 78.dos y tres de la LIVA.

Con la actual regulación la base imponible se determina según se hubiese acordado en condiciones normales de mercado entre partes que fuesen independientes.

1.6.3 Modificación base imponible.

Lo que se consigue con estas modificaciones es flexibilizar el plazo de modificación de la base imponible del impuesto en los siguientes casos:

a) Concurso de acreedores:

En caso de que no se haya hecho efectivo el pago de las cuotas repercutidas y, con posterioridad al devengo de la operación, se dicte auto de declaración de concurso, se amplía el plazo para modificar la base imponible a dos meses contados a partir del transcurso de un mes desde la publicación del auto de declaración de concurso en el Boletín Oficial del Estado.

b) Créditos incobrables:

En el caso de empresario o profesional cuyo volumen de operaciones no hubiese excedido durante el año natural inmediato anterior de 6.010.121,04 euros, el crédito se considera incobrable cuando haya transcurrido el plazo de seis meses o de un año desde el devengo del impuesto repercutido sin que se haya cobrado total o parcialmente. La base imponible se modificará en el plazo de los tres meses siguiente a la finalización del periodo de seis meses o de un año que se considera como crédito incobrable.

En caso de operaciones que sean de aplicación el régimen especial de criterio de caja, el crédito se considerará incobrable cuando en la fecha de devengo del impuesto no se haya cobrado, entendiendo como fecha de devengo la fecha límite del 31 de diciembre del año inmediato posterior a que en que se haya realizado la operación. En este caso se modificará la base imponible en el plazo de tres meses a partir de la fecha límite del 31 de diciembre del año inmediato posterior al devengo.

1.7 Inversión del sujeto pasivo.

Se introducen nuevos supuestos de inversión del sujeto pasivo como medidas de lucha contra el fraude fiscal, cuya entrada en vigor se producirá el 01-04-2015.

Hay inversión del sujeto pasivo cuando se trate de entregas de los siguientes productos:

- Plata, platino y paladio, en bruto, en polvo semilabrado y se asimilarn a los mismos las entregas que tengan por objeto dichos metales resultantes de la realización de actividades de transformación por el empresario o profesional adquirente. En cualquier caso ha de tratarse de productos que no estén incluidos en ningún régimen especial de bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección.
- Teléfonos móviles
- Consolas de videojuegos, ordenadores portátiles y tabletas digitales.

En estos dos últimos casos solo hay inversión del sujeto pasivo si el destinatario es un empresario o profesional revendedor de estos bienes o un empresario o profesiones distintos de los referidos anteriormente cuando el importe total de las entregas de

dichos bienes efectuadas al mismo, documentadas en la misma factura, exceda de 10.000 euros

1.7 Tipo impositivo.

Se modifican los tipos impositivos de los productos sanitarios como consecuencia de la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 17-01-2013, en el asunto C-360/11, en la que limita la actual aplicación del tipo súper reducido del 4% a los medicamentos para uso humano, así como las sustancias medicinales, formas galénicas y productos intermedios siempre que los mismo se destinen directamente al consumo humano. Es decir, limita la aplicación del tipo súper reducido a aquellos productos acabados, susceptibles de ser utilizados directamente por el consumidor final, lo que conlleva la exclusión de los productos que pueden emplearse para la obtención de medicamentos que deben normalmente ser objeto de una transformación posterior.

Como consecuencia de lo anterior mantienen la **tributación al 4%** los medicamentos de uso humano, así como las formas galénicas, formulas magistrales y preparados oficinales.

La misma sentencia también limita la aplicación del tipo reducido del 10%. De esta manera **tributarán al tipo del 10%** los productos farmacéuticos susceptibles de uso directo por el consumidos final, los preservativos y otros anticonceptivos no medicinales y los equipos médicos, aparatos y demás instrumental que por sus características objetivas, estén diseñados para aliviar o tratar deficiencias, para uso personal y exclusivo de personas que tengan deficiencias físicas, mentales, intelectuales o sensoriales. No se incluyen los accesorios, los recambios y las piezas de repuesto de estos bienes, que tributarán al 21%.

También excluye la aplicación del tipo reducido a los bienes utilizados para aliviar las deficiencias físicas de los animales. Solo tributarán al 10% los medicamentos de uso veterinario.

Pasan a **tributar al 21%** los productos intermedios para la fabricación de medicamentos ya sea para uso humano o animal y los equipos médicos e instrumental no incluidos en el apartado Octavo del anexo de la Ley 28/2014.

1.9 Prorrata especial.

Se modifica una de las reglas para determinar si resulta aplicable la prorrata especial. La prorrata especial será aplicable cuando el montante total de las cuotas deducible en un año natural por aplicación de la regla de prorrata general exceda del 10% del que resultaría por aplicación de la regla de prorrata especial. Actualmente la diferencia es de un 20%.

1.10 Devolución a no establecidos en el TAI, en la Comunidad, Islas Canarias, Ceuta o Melilla.

Se amplía el ámbito objetivo de aplicación del régimen de devoluciones a empresarios o profesionales no establecidos.

Cualquier empresario o profesional no establecido en el TAI, ni en la Comunidad, Islas Canarias, Ceuta o Melilla podrá obtener la devolución de las cuotas del IVA soportadas respecto de las importaciones de bienes y las adquisiciones de bienes y servicios, sin necesidad de acuerdo de reciprocidad, relativas a:

- La adquisición de plantillas, moldes y equipos usados para la fabricación de bienes que se exportan fuera de la Comunidad con destino al empresario o

profesional no establecido y cuyo destino final sea también la expedición o su destrucción.

- Los servicios de hostelería, restauración y transporte vinculados con la asistencia a ferias, congresos y exposiciones que se celebren en el TAI.

1.11 Regímenes especiales.

1.11.1 Régimen simplificado.

La nueva redacción limita la aplicación del régimen simplificado en cuanto a los límites cuantitativos. Estas modificaciones entrarán en vigor el día 01-01-2016.

- a) Quedan excluidos del régimen simplificado aquellos empresarios o profesionales en los que concurra cualquier de las siguientes circunstancias:

Que el volumen de ingresos en el año inmediato anterior supere cualquier de los siguientes importes:

- Para el conjunto de sus actividades empresariales o profesiones, excepto las agrícolas, forestales y ganaderas, los 150.000 euros anuales. Con la redacción actual el límite es de 450.000 euros.
 - Para el conjunto de las actividades agrícolas, forestales y ganaderas que se determinen por el Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas, el límite es de 250.000 euros. Con la redacción actual el límite es de 300.000 euros.
- b) Aquellos empresarios o profesionales cuyas adquisiciones e importaciones de bienes y servicios para el conjunto de sus actividades empresariales o profesiones, excluidas las relativas a elementos del inmovilizado, hayan

superado en el año inmediato anterior el importe de 150.000 euros anuales. El límite actual es de 300.000 euros anuales.

1.11.2 Régimen especial de las agencias de viaje.

Este régimen ha sido modificado como consecuencia de la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de 26-09-2013, en el asunto C-189/11.

Se amplía la aplicación del régimen especial extendiéndose a cualquier empresario o profesional que organice viajes. Esto implica la supresión de la limitación de la aplicación del régimen de las ventas al público efectuadas por agencias minoristas de viajes organizados por agencias mayoristas.

Se suprime el método de determinación global de la base imponible y se introduce la posibilidad de aplicar el régimen general del impuesto, operación por operación, siempre y cuando el destinatario de las operaciones sea un empresario o profesional que tenga derecho a la deducción o a la devolución del IVA.

1.11.3 Régimen especial del grupo de entidades.

En la nueva regulación delimita el concepto de entidad dependiente para poder formar parte de un grupo de entidades.

Se entiende que hay grupo de entidades el formado por una entidad dominante y sus entidades dependientes que se hallen firmemente vinculadas entre sí en los órdenes financiero, económico y de organización en los términos que se desarrollen reglamentariamente.

Para que una entidad sea dominante tiene, entre otros requisitos, que tener el control efectivo sobre las entidades del grupo a través de una participación, directa o indirecta, de más del 50%, en el capital o en los derechos de voto de las mismas.

1.11.4 Regímenes especiales aplicables a los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión o de televisión a los prestados por vía electrónica.

Como consecuencia de las nuevas reglas de localización de los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión o de TV y los prestados por vía electrónica, arriba mencionadas, se modifica el régimen especial de los servicios prestados por vía electrónica a personas que no tengan la condición de empresarios o profesionales actuando como tales por parte de proveedores no establecidos en la Unión Europea, que pasa de denominarse 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 (régimen exterior a la Unión). Junto a este régimen especial se incorpora uno nuevo denominado 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 (régimen de la Unión).

Cuando el empresario o profesional opte por alguno de estos regímenes especiales quedará obligado a presentar trimestralmente por vía electrónica las declaraciones-liquidaciones del IVA, a través de la ventanilla única del EM de identificación.

- 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 (régimen exterior a la Unión):

Es un régimen de carácter opcional, cuya finalidad es la simplificación al permitir a los sujetos pasivos liquidar el Impuesto adeudado por la prestación de dichos servicios a través de un portal web llamado ventanilla única. El sujeto pasivo se identifica en el EM que elija. De esta manera el empresario o profesional no tiene que tener ningún tipo de establecimiento permanente ni obligación de registro a efectos del IVA en ningún Estado miembro de la Comunidad, salvo aquel en que se haya identificado.

- 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 (régimen de la Unión):

Es un régimen de carácter opcional en el que los empresarios o profesionales que presten los servicios indicados a personas que no tengan la condición de empresarios o profesionales actuando como tales se identificarán en el EM en el que el empresario o profesional haya establecido la sede de su actividad económica o, en caso de que no tenga la sede de su actividad económica en la Comunidad, el EM en el que cuente con un establecimiento permanente; cuando tenga un establecimiento permanente en más de un EM, podrá optar como EM de identificación cualquiera de los Estados en los que tenga un establecimiento permanente.

1.12 Régimen sancionador.

Se introducen nuevos supuestos de infracción tributaria por falta comunicación en plazo o la comunicación errónea por los empresarios o profesionales destinatarios de operaciones en que resulta de aplicación la regla de inversión del sujeto pasivo en los

supuestos de ejecuciones de obra par la urbanización de terrenos y construcción y rehabilitación de edificios y entrega de inmuebles en ejecución de garantía.

La multa pecuniaria será de un 1% de las cuotas devengadas correspondientes a las entregas y operaciones respecto de las que se ha incumplido la obligación de comunicación, con un mínimo de 300 euros y un máximo de 10.000 euros.

2. IGIC

Se incorporan al Impuesto General Indirecto Canario la mayoría de modificaciones efectuadas en el IVA, con el fin de conseguir una mayor adecuación de ambos tributos.

3. IMPUESTOS ESPECIALES

Se modifica el Impuesto sobre la Electricidad para trasponer la Directiva 2003/96/CE del Consejo, de 27 de octubre, por la que se reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad y adecuarla a la nueva normativa sectorial.

En Madrid, a 31 de diciembre de 2014.