

REFORMA FISCAL (III): IVA, IGIC E IMPUESTOS ESPECIALES

1 Reforma del Impuesto sobre el Valor Añadido

Las modificaciones que afectan al IVA y que tendrán efectos, con algunas excepciones, a partir del 1 de enero de 2015, están en parte originadas por la adaptación de la Ley 37/1992 a la Directiva IVA y jurisprudencia del TJUE, pero también suponen una mejora técnica del impuesto, se modifican algunos tipos impositivos o se recogen nuevas medidas contra el fraude fiscal.

1.1 Territorialidad (art. 3.2 y 3.3)

El ámbito de aplicación del Impuesto se ajusta a la Directiva IVA, excluyendo del territorio de la Comunidad las regiones ultraperiféricas francesas, las islas del Canal e islas Åland e incluyendo las regiones de Akrotiri y Dhekelia.

1.2 No sujeción de la transmisión de una empresa o parte de la misma (art.7.1)

Se incorpora la jurisprudencia del TJUE, aclarando que la no sujeción será aplicable cuando se trate de la transmisión de un conjunto de elementos que constituyan o sean susceptibles de constituir una unidad económica autónoma **en sede del transmitente** y excluyendo de forma expresa la mera cesión de bienes o derechos.

1.3 Operaciones no sujetas al impuesto (art. 7.1, 7.4, 7.8)

Se especifica que queda excluida de la no sujeción la mera cesión de bienes o de derechos y se modifica la definición de este concepto en el que se elimina la referencia a los bienes arrendados: "*se considerará como mera cesión de bienes o de derechos, la transmisión de éstos cuando no se acompañe de una estructura organizativa de factores de producción materiales y humanos, o de uno de ellos, que permita considerar a la misma constitutiva de una unidad económica autónoma*".

Se clarifica la regulación de las operaciones no sujetas consecuencia de la transmisión global o parcial de un **patrimonio empresarial o profesional**, por lo que ahora debe tratarse de la transmisión de una empresa o de una parte de la misma.

Se modifica la mención que antes existía de 15.000 pesetas y se incluye la de 200 euros.

En relación con la no sujeción de las operaciones realizadas por los **entes públicos**, se establece, de una parte, la no sujeción de los servicios prestados en virtud de las encomiendas de gestión y, de otra, se eleva a rango legal la doctrina

administrativa de los denominados «entes técnico-jurídicos», si bien, se amplía su contenido al no exigir que determinados entes estén participados por una única Administración pública, exigiéndose, en todo caso que sean de titularidad íntegramente pública, cumplidas estas condiciones, la no sujeción se aplicará exclusivamente a las prestaciones de servicios, realizadas por el ente público a favor de cualquiera de las Administraciones Públicas que participen en el mismo, o a favor de otras Administraciones Públicas íntegramente dependientes de las anteriores. En todo caso hay que tener en cuenta que la no sujeción tiene un límite en el listado de actividades que contiene el precepto, cuya realización implica que la prestación de servicios esté sujeta al Impuesto.

1.4 Concepto de entrega de bienes (artículo 8.2.8)

Se incorporan como entregas de bienes las entregas 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 en los supuestos previstos en el artículo 20.Uno.18º k) de la Ley.

1.5 Concepto de importación de bienes (artículo 18.Dos)

Ahora se entiende que no constituirá importación la salida de las áreas a que se refiere el artículo 23 o el abandono de los regímenes comprendidos en el artículo 24 cuando la importación determine una entrega de bienes a la que resulte aplicable las exenciones establecidas en los artículos 21, 22 o 25 de la Ley.

Se modifica el número 5º del artículo 19, relativo a operaciones asimiladas a las importaciones de bienes, estableciéndose la misma excepción que la comentada para las importaciones que acabamos de citar.

1.6 Exenciones en operaciones interiores

Se suprime la letra ñ) del número 18º y el número 21º del apartado uno del artículo 20. Por tanto, dejan de estar exentos los **servicios de intervención prestados por fedatarios públicos** en las operaciones exentas financieras. De esta forma, pasan a estar sujetos a IVA los servicios prestados por notarios, registradores de la propiedad y registradores mercantiles en relación con dichas operaciones (constitución, subrogación o cancelación de préstamos hipotecarios entre otros).

Se extiende la aplicación de **exención educativa** a los servicios de atención a niños en el centro docente prestados en tiempo interlectivo, tanto durante el comedor escolar como en servicio de guardería fuera del horario escolar. (Art. 20.Uno.9).

En cuanto a las **exenciones inmobiliarias** estas son las principales modificaciones:

- a) Excepción a la exención en la **transmisión de suelo urbanizado** o en curso de urbanización (art.20.Uno.20º.a) LIVA). Se suprime la exigencia de

que la transmisión sea realizada por el promotor con la finalidad de garantizar la neutralidad del impuesto en los procesos de transmisiones de terrenos, una vez que la urbanización se ha iniciado.

- b) **Juntas de Compensación "no fiduciarias"** (art.20.Uno.21º LIVA). Se suprime la exención aplicable a las entregas y adjudicaciones de terrenos realizadas entre la Junta de Compensación y los propietarios, con el fin de eliminar la distorsión que causaba el distinto tratamiento a efectos del Impuesto de la actuación en los procesos de urbanización de dichas Juntas, según interviniieran en su condición o no de fiduciarias (en este último caso, la Junta no podía deducir el impuesto soportado por los servicios de urbanización).
- c) **Renuncia a las exenciones inmobiliarias** (art.20.Dos LIVA). Se amplía el ámbito objetivo de aplicación de la renuncia a las exenciones inmobiliarias, al no vincularla a la exigencia de que el empresario o profesional adquirente tenga derecho a la deducción total del impuesto soportado en función del destino previsible en la adquisición del inmueble, si bien se exige que dicho empresario tenga un derecho a la deducción total o parcial del impuesto soportado al realizar la adquisición o en función del destino previsible del inmueble adquirido.

1.7 Lugar de realización de las entregas de bienes

Se elimina la referencia a que el coste de las entregas de bienes que vayan a ser objeto de instalación o montaje debía superar el 15% del total de la contraprestación. (Art. 68.2)

1.8 Modificación de las reglas de localización de los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión y televisión y de las prestaciones de servicios efectuadas por vía electrónica.

A partir de 1 de enero de 2015, cuando estos servicios se presten a una persona que no tenga la condición de empresario o profesional, actuando como tal (consumidor final) pasan a gravarse en el lugar donde el destinatario del servicio esté establecido, tenga su domicilio o residencia habitual, independientemente del lugar donde esté establecido el prestador de los servicios según la previsión que a tal efecto recoge la Directiva de IVA. Por tanto, todos los servicios de telecomunicación, de radiodifusión o televisión y electrónicos tributarán en el Estado miembro de establecimiento del destinatario, tanto si éste es un empresario o profesional o bien un consumidor final, y tanto si el prestador del servicio es un empresario establecido en la Comunidad o fuera de Esta.

Como consecuencia de las **nuevas reglas de localización**, 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, régimen que se amplía a los servicios de telecomunicaciones y de radiodifusión o de televisión. Este régimen, de carácter optional, constituye una medida de simplificación, al permitir a los sujetos

pasivos liquidar el Impuesto adeudado por la prestación de dichos servicios a través de un portal web «ventanilla única» en el Estado miembro en que estén identificados, evitando tener que registrarse en cada Estado miembro donde realicen las operaciones (Estado miembro de consumo).

1.9 Base imponible

1.9.1 Regla General (artículo 78.Tres)

Se añade un número 4.^º al apartado tres del artículo 78, que establece que no se incluyen 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”.

1.9.2 Reglas especiales (artículo 79.Uno)

Como consecuencia de la Sentencia del TJUE del 19 de diciembre de 2012, se modifica la regla de valoración de las operaciones cuya contraprestación no sea de carácter monetario, fijándose como tal el valor acordado entre las partes.

1.9.3 Ampliación de plazos para la modificación de la base imponible (artículo 80.Tres y Cuatro)

Se flexibiliza el **procedimiento de modificación de la base imponible**. El plazo para poder realizar aquella en caso de deudor en concurso se amplía de 1 a 3 meses; en el caso de créditos incobrables los empresarios que sean considerados pyme podrán modificar la base imponible transcurrido el plazo de 6 meses como se venía exigiendo hasta la fecha o podrán esperar al plazo general de 1 año que se exige para el resto de empresarios.

Por otra parte, se introduce una regla especial para declarar un **crédito incobrable**, con respecto a las operaciones en régimen especial del criterio de caja, de tal manera que se permite la modificación de la base imponible por créditos incobrables cuando se produzca el devengo de dicho régimen especial por aplicación de la fecha límite del 31 de diciembre del año inmediato posterior a la fecha de realización de la operación, sin tener que esperar a un nuevo transcurso del plazo de 6 meses o 1 año que marca la normativa a computar desde el devengo del Impuesto.

1.10 Regla de inversión del sujeto pasivo

Se añade una letra g) al número 2.^º del apartado Uno del artículo 84, por el cual, a partir del **1 de abril de 2015**, serán sujetos pasivos los empresarios o profesionales para quienes se realicen las operaciones de entregas de plata, platino, teléfonos móviles, consolas de videojuegos, ordenadores portátiles y tabletas digitales.

Aunque esta nueva regla sólo se aplica cuando el destinatario sea un empresario o profesional revendedor de estos bienes o cuando el destinatario sea un empresario o profesional cuando el importe total de las entregas de dichos bienes efectuadas al mismo, documentadas en la misma factura, exceda de 10.000 euros, excluido el IVA.

En los casos que proceda la inversión del sujeto pasivo, las entregas de estos bienes deberán documentarse en una factura mediante serie especial.

1.11 Rectificación de cuotas impositivas repercutidas

Se modifica la referencia que se hacía a la devolución de ingresos indebidos, ahora se debe realizar mediante la rectificación de las autoliquidaciones (art. 89.5).

1.12 Nuevos tipos impositivos

Productos	Tipo impositivo
Equipos médicos, aparatos, productos sanitarios y demás instrumental de uso médico y hospitalario	Pasan a tributar, con carácter general del 10% al 21% .
Productos 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	Mantienen la tributación al tipo reducido del 10% .
Gafas, lentes de contacto graduadas, órtesis, prótesis y ortoprótesis (salvo para personas con discapacidad que tributan al 4%), sillas, muletas y dispositivos para el tratamiento de diálisis y respiratorios.	Tipo reducido del 10%
Medicamentos, principios activos y productos intermedios para su fabricación	Uso humano Pasan a tributar del 4% al 21%
	Uso veterinario Pasan a tributar del 10% al 21%
	Uso animal Mantienen la tributación al 10%
Productos farmacéuticos susceptibles de uso directo por el consumidor	Mantienen la tributación al 10%
Vehículos para personas con movilidad reducida, las prótesis, órtesis e implantes internos para personas con discapacidad	Mantienen la tributación al 4%

Por otro lado, disminuye el tipo impositivo a las flores y plantas vivas de carácter ornamental, pasando del 21% al 10%.

1.13 Régimen especial de las agencias de viaje (art. 141 a 147 y 98.Cinco)

Se modifica la regulación de este régimen especial como consecuencia de la Sentencia del TJUE de 26 de septiembre de 2013:

- El régimen será aplicable a cualquier empresario o profesional que organice viajes (hostelería, transporte y/o servicios accesorios), suprimiendo la prohibición de aplicación del régimen a las ventas por agencias minoristas de viajes organizados por las agencias mayoristas
- Se suprime el método de determinación global de la base imponible
- Se suprime la consignación separada del IVA repercutido (obtenida la cuota como el resultado de multiplicar el precio total de la operación por 6 y dividir el resultado por 100) prevista en el caso de que el cliente empresario o profesional lo solicite, impidiendo con ello su deducción.

Además introduce la posibilidad, a **ejercitar operación por operación**, de aplicar el régimen general del Impuesto, siempre y cuando el destinatario de las operaciones sea un empresario o profesional que tenga, en alguna medida, derecho bien a la deducción, bien a la devolución de las cuotas soportadas del Impuesto; a tal efecto se ha tenido en cuenta la regulación del régimen especial que se contiene en otros Estados miembros, en concreto, en los casos en que el destinatario del régimen es un empresario o profesional.

1.14 Ámbito de aplicación de la prorrata especial (art. 103.Dos.2º)

Se amplía el ámbito de aplicación de la prorrata especial, al disminuir del 20% al 10% la diferencia admisible en cuanto a montante de cuotas deducibles en un año natural que resulten por aplicación de la prorrata general en comparación con las que resulten por aplicación de la prorrata especial, siendo de aplicación obligatoria esta última superado dicho límite.

1.15 Régimen especial de devoluciones a determinados empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del impuesto, ni en la comunidad, Islas Canarias, Ceuta o Melilla

Se añade un número 3.º al párrafo primero del artículo 119 bis ya que ahora cualquier empresario y profesional no establecido, podrá obtener la devolución de las cuotas del Impuesto soportadas respecto de las importaciones de bienes y las adquisiciones de bienes y servicios relativas a suministro de plantillas, moldes y equipos y los servicios de acceso, hostelería, restauración y transporte, vinculados con la asistencia a ferias, congresos y exposiciones de carácter comercial o profesional que se celebren en el territorio de aplicación del Impuesto.

1.16 Régimen especial del grupo de entidades (art. 163 quinquies.Uno y Dos, 163 octies.Tres, 101.Uno, D. Transitoria única LIVA)

Se incorpora la exigencia de los tres órdenes de vinculación: económica, financiera y de organización a las entidades del grupo, ajustándose a la Directiva IVA. La vinculación financiera exige un control efectivo de la entidad a través de una participación de más del 50% en el capital o en los derechos de voto. Aunque esta modificación tiene efectos desde 1 de enero de 2015, se establece un régimen transitorio que permitirá a los grupos existentes adaptarse a los nuevos requisitos a lo largo del año 2015.

Podrán ser consideradas como entidad dominante las sociedades mercantiles que no actúen como empresarios o profesionales, por ejemplo, una entidad holding.

Las operaciones realizadas en este régimen especial no se tendrán en cuenta a efectos de cálculo de la prorrata común en caso de empresarios que realicen actividades en más de un sector diferenciado.

1.17 Ingreso del IVA a la importación (art. 167.Dos LIVA)

Se posibilita que determinados operadores, según se establezca reglamentariamente, puedan diferir el ingreso del Impuesto al tiempo de presentar la correspondiente declaración-liquidación (modelo 303) a través de la inclusión de dichas cuotas en la misma y sin tener que realizar el ingreso en el momento de la importación.

1.18 Régimen simplificado (art. 122.Dos.2º y 3º)

Con efectos a partir de **1 de enero de 2016**, se minoran los límites que permiten al contribuyente optar por este régimen:

- El volumen de ingresos en el año inmediato anterior para el conjunto de sus actividades disminuye de 450.000 a 150.000 euros, aunque se excluyen del cómputo las actividades agrícolas, forestales y ganaderas, cuyo límite pasa de 300.000 a 250.000 euros.
- Las adquisiciones e importaciones de bienes y servicios en el año inmediato anterior para el conjunto de sus actividades, excluidas las relativas al inmovilizado, disminuye de 300.000 a 150.000 euros.

1.19 Régimen de depósito distinto del aduanero o (art. 24.Uno.3º.f, 65 y Anexo. apartado quinto LIVA)

Con efectos **a partir de 1 de enero de 2016**, se estructura el uso del régimen de depósito distinto del aduanero para restringir la exención de las importaciones de bienes que se vinculen a dicho régimen a:

- Bienes objeto de Impuestos Especiales en régimen suspensivo.

- Bienes procedentes del territorio aduanero de la Comunidad.
- Bienes señalados por la Directiva IVA (patatas, aceitunas, cacao, estaño, cobre, ...).

Por otra parte, los titulares de los depósitos serán responsables subsidiarios del pago de la deuda tributaria que corresponda a la salida o abandono de los mismos excepto en el caso de los bienes objeto de Impuestos Especiales.

1.20 Nuevos tipo de infracciones y sanciones (art. 170 Dos.6º)

Falta de comunicación o la comunicación incorrecta por parte de los empresarios o profesionales destinatarios de determinadas operaciones a las que resulta aplicable la regla de inversión del sujeto pasivo, tratándose de ejecuciones de obra para la construcción o rehabilitación de edificios o urbanización de terrenos y transmisiones de inmuebles en ejecución de garantía, dada la transcendencia de dichas comunicaciones para la correcta aplicación del Impuesto y por la incidencia que puede tener respecto a otros sujetos pasivos del impuesto. La conducta se sanciona con el 1% de las cuotas devengadas respecto a las que se ha producido el incumplimiento en la comunicación, con un límite mínimo y máximo.

Falta de consignación de las cuotas liquidadas por el Impuesto a la importación para aquellos operadores que puedan diferir el ingreso del Impuesto al tiempo de la presentación de la correspondiente declaración-liquidación.

1.21 Procedimiento de reembolso del IVA en importaciones (disposición derogatoria única LIVA)

Con efectos **desde 1 de abril de 2016**, se deroga la disposición adicional única de la Ley 9/1998 que establece el reembolso por parte de la Aduana del IVA en importaciones de bienes a Agentes de Aduanas y personas o entidades que actúen en nombre propio y por cuenta de los importadores cuando no hayan obtenido el reembolso del IVA por parte de estos.

2 Reforma del Impuesto General Indirecto Canario

Las modificaciones realizadas en el Impuesto incorporan a la regulación de este buena parte de las efectuadas en el Impuesto sobre el Valor Añadido, con el fin de conseguir una mayor adecuación de ambos tributos, si bien teniendo presente que las Islas Canarias, aunque forman parte del territorio aduanero de la Comunidad, no son un territorio incluido en la armonización de los impuestos sobre el volumen de negocios. Asimismo se actualizan varias de las referencias normativas que se contienen en la norma.

Las modificaciones en el IGIC correspondientes a las nuevas infracciones, al Arbitrio y las importaciones, tendrán efectos **desde el día 1 de julio de 2014**.

La disposición final primera (sobre la adaptación de la Ley reguladora del IGIC y del concepto de rehabilitación a efectos de materialización de la Reserva para Inversiones en Canarias) entrará en vigor el día siguiente al de su publicación en el Boletín Oficial del Estado», y por tanto, **ha entrado en vigor el sábado 29 de noviembre de 2014.**

3 Reforma de Impuestos Especiales

3.1 Impuesto especial sobre la Electricidad

El nuevo Impuesto Especial sobre la Electricidad deja de configurarse como un impuesto sobre la fabricación, para pasar a ser un impuesto que grava el suministro de energía eléctrica para consumo o su consumo por los productores de aquella electricidad generada por ellos mismos, debiendo inscribirse en el correspondiente registro territorial exclusivamente aquellos operadores que realicen los suministros a los consumidores de electricidad, así como los beneficiarios de determinadas exenciones y reducciones de la base imponible.

Asimismo, se establece una reducción del 85% en la base imponible del Impuesto Especial sobre la Electricidad, de forma análoga a la ya contemplada en la Ley para la reducción química y procesos electrolíticos, mineralógicos y metalúrgicos.

Adicionalmente, se modifican determinados preceptos de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, como el relativo al devengo del Impuesto sobre Hidrocarburos en relación con el gas natural cuando el suministro de este se realice en el marco de un contrato de suministro a título oneroso; o el artículo que regula las infracciones y sanciones en el ámbito de los impuestos especiales, de modo que se discriña en qué supuestos es de aplicación dicho régimen sancionador y en cuáles el recogido en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

3.2 Impuesto sobre los Gases Fluorados de Efecto Invernadero

Se realizan ajustes técnicos de cara a lograr una mayor seguridad jurídica, definición de los conceptos de «consumidor final» y «revendedor», y por otro introducir nuevas exenciones respecto de operaciones no previstas en su redacción inicial.

La modificación sobre el impuesto sobre los gases fluorados de efecto invernadero será de aplicación **a partir del 1 de enero de 2014.**