

## REFORMA FISCAL: IVA

La Ley 28/2014, de 27 de noviembre y el Real Decreto 1073/2014, de 19 de diciembre, introducen modificaciones en la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (LIVA) y en el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido (RIVA), así como en otras normas tributarias, con efectos -con carácter general- a partir del **1 de enero de 2015**. Las principales novedades en materia de IVA son las siguientes:

### I. Delimitación del **HECHO IMPONIBLE**

- **No sujeción de la transmisión de una empresa o parte de la misma** (art.7.1º LIVA). Se aclara 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.
- **Se amplía el límite para la no sujeción de las entregas sin contraprestación de impresos u objetos publicitarios** (art. 7.4 LIVA). Las entregas de objetos publicitarios cuando el coste total de los suministros a un mismo destinatario durante el año natural no exceda de 200 euros (antes 90,15 euros), no estarán sujetas, salvo que se entreguen a otros sujetos pasivos para su redistribución gratuita.
- **Hecho imponible importación y operaciones asimiladas** (art. 18.Dos y 19.5º LIVA): la salida de los bienes de áreas exentas o el abandono de los regímenes aduaneros y fiscales exentos no constituirán importación ni, en su caso, operación asimilada cuando se destinen a la exportación o a una entrega intracomunitaria.

### II. **EXENCIONES**

- **Estarán exentos 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, independientemente de que se realicen con medios propios o ajenos del centro (art. 20.Uno.9º LIVA).
- **Supresión de la exención a los servicios prestados por los fedatarios públicos** (art.20.Uno.18º.ñ LIVA) que estén en conexión con operaciones financieras exentas o no sujetas, por lo que pasan a estar sujetos al IVA los servicios prestados por notarios, registradores de la propiedad y registradores mercantiles en relación con las operaciones financieras (ej: constitución, subrogación o cancelación de préstamos hipotecarios,...).

➤ **Exenciones inmobiliarias:**

- a. **Excepción a la exención en la transmisión de suelo urbanizado o en curso de urbanización** (art.20.Uno.20º.a) LIVA). Se amplía la no exención a la transmisión de los terrenos urbanizados o en curso de urbanización, cualquiera que sea el transmitente (aunque no sea el promotor).
- 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 intervinieran 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** de impuesto soportado al realizar la adquisición **o en función del destino previsible del inmueble adquirido**. La renuncia deberá justificarse con una declaración suscrita por el adquirente del cumplimiento de los requisitos.

➤ **Flexibilización de la aplicación de ciertas exenciones en exportaciones:**

- Régimen de viajeros: el proveedor de los bienes podrá realizar el reembolso del impuesto a través de tarjeta de crédito u otro medio de pago acreditativo del mismo.
- Entrega de bienes a determinados Organismos reconocidos para su exportación: la AEAT podrá ampliar, previa solicitud, el plazo de tres meses establecido para la exportación de los mismos.

### **III. LUGAR DE REALIZACIÓN DEL HECHO IMPONIBLE**

- **Las entregas de bienes que hayan de ser objeto de instalación o montaje** antes de su puesta a disposición en el territorio de aplicación del impuesto, **tributarán como tales en el referido territorio, eliminándose el requisito de que el coste de la instalación exceda del 15%** en relación con el total de la contraprestación (art. 68.Dos.2º LIVA).
- **Nuevas reglas de localización para los servicios de telecomunicaciones, radiodifusión y servicios vía electrónica, cuando se presten a particulares.** Todos estos servicios tributarán en el Estado miembro de establecimiento del destinatario, tanto si este 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. Se establecen dos regímenes especiales para que, cuando España sea el Estado miembro de consumo, los empresarios o profesionales puedan obtener la devolución de las cuotas soportadas en el territorio de aplicación del impuesto por la adquisición o importación de bienes y servicios que se destinen a la prestación de tales servicios.

#### IV. BASE IMPONIBLE

- Se aclara expresamente que las **subvenciones no vinculadas al precio no forman parte de la base imponible**.
- Reglas de valoración de las **operaciones cuya contraprestación no sea monetaria**: la base imponible será el valor acordado por las partes.
- **Modificación de la base imponible**:
  - a) **Se amplían los plazos** para poder realizar la modificación de la base imponible:
    - 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.
    - Respecto a las operaciones en régimen especial del criterio de caja, se introduce una regla especial para declarar un crédito incobrable, de tal manera que se permite la modificación de la base imponible 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.
  - b) **La acreditación de la remisión de la factura rectificativa** al destinatario de la operación, **sólo se exigirá en los supuestos de deudor concursal o créditos incobrables**.

#### V. SUJETOS PASIVOS

- Con efectos a partir de **1 de abril de 2015**, se amplían los supuestos de aplicación de la **regla de inversión del sujeto pasivo** a la entrega de:
  - **plata, platino y paladio** en bruto, en polvo o semilabrado.
  - **teléfonos móviles, consolas de videojuegos, ordenadores portátiles y tabletas digitales**, cuando el destinatario sea un empresario revendedor o el importe de la operación exceda de 10.000 euros (IVA excluido). El revendedor deberá comunicar a la AEAT su condición como tal mediante la correspondiente declaración censal al tiempo de comienzo de la actividad, o bien en el mes de noviembre del año anterior en el que debe surtir efecto (salvo para el año 2015, que la comunicación podrá realizarse hasta el 31 de marzo de dicho año). Asimismo, el revendedor deberá acreditar a su proveedor dicha condición mediante la aportación de un certificado obtenido en la AEAT.

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

- **Nuevo tipo de infracción por falta de comunicación en plazo 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**: multa pecuniaria del **1%** de las cuotas devengadas respecto a las que se ha producido el incumplimiento en la comunicación, con un mínimo de 300 euros y un máximo de 10.000 euros.

## **VI. TIPOS IMPOSITIVOS**

- **Modificación de los tipos impositivos de productos sanitarios y productos medicinales** (art. 91. Uno.1.5º y 6º, 91. Dos.1.3º, Anexo. apartado octavo LIVA).
  - Con carácter general, los **equipos médicos, aparatos, productos sanitarios y demás instrumental médico y hospitalario** pasan a tributar del 10% al **21%**, manteniéndose exclusivamente la tributación al tipo reducido del 10% para aquellos 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. Por ejemplo, se aplicará el 10% a las gafas y lentes de contacto graduadas, órtesis, prótesis y ortoprótesis (salvo para personas con discapacidad que tributan al 4%), sillas, muletas y dispositivos para tratamientos de diálisis y respiratorios.
  - Las **sustancias medicinales y los principios activos** de los medicamentos para **uso humano**, así como los **productos intermedios** para la fabricación de dichos medicamentos pasan a tributar del 4% al **21%**. No obstante, mantienen la tributación al 4% los medicamentos de uso humano, las fórmulas galénicas, magistrales y preparados oficinales.
  - Las **sustancias medicinales y los principios activos** utilizados en la elaboración de medicamentos de **uso veterinario**, así como los **equipos médicos, aparatos y demás instrumental usado con fines veterinarios**, incrementan su tributación del 10% al **21%**. Sin embargo, los medicamentos de uso animal seguirán tributando al 10%.
  - Asimismo, mantendrán la tributación al **10%** los productos farmacéuticos susceptibles de uso directo por el consumidor final (gasas, vendas y análogos), así como las compresas, tampones, protegeslips, preservativos y otros anticonceptivos no medicinales.
- **Disminuye el tipo impositivo aplicable a las flores y plantas vivas de carácter ornamental pasando del 21% al 10%**. (art. 91.Uno.1.8º LIVA).

## **VII. DEDUCCIONES Y DEVOLUCIONES**

- 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.
- **Se amplía el ámbito de aplicación de la prorrata especial, al disminuir del 20% al 10% la diferencia admisible** en cuanto al 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. (art. 103.Dos.2º LIVA).

## **VIII. RÉGIMENES ESPECIALES**

- **Se modifica el Régimen Especial de las Agencias de Viaje**, pudiendo ser aplicable a cualquier empresario o profesional que organice viajes (hostelería, transporte y/o servicios accesorios) y pudiéndose ejercitar la aplicación del mismo operación por operación, siempre y cuando el destinatario sea un empresario o profesional que tenga, en alguna medida, derecho a la deducción o a la devolución de las cuotas soportadas. Para poder aplicar este régimen a una determinada

operación, deberá realizarse una comunicación por escrito al destinatario con carácter previo o simultáneo a la prestación de los servicios, si bien, se puede realizar en la propia factura que se expida (art. 52 RIVA). Asimismo, se suprime el método de determinación global de la base imponible, al igual que la consignación separada del IVA repercutido prevista en el caso de que el cliente empresario o profesional lo solicite, impidiendo con ello su deducción.

➤ **Régimen especial del grupo de entidades.**

- Se incorpora la exigencia de los **tres órdenes de vinculación**:
  - *Vinculación financiera*: la entidad dominante, a través de una participación de más del 50% en el capital o en los derechos de voto de las entidades del grupo, tiene el control efectivo sobre las mismas.
  - *Vinculación económica*: las entidades del grupo realizan una misma actividad económica o, realizando actividades distintas, resultan complementarias o contribuyen a la realización de las mismas.
  - *Vinculación organizativa*: existe una dirección común en las entidades del grupo.

La vinculación financiera prima sobre las otras dos, presumiéndose, salvo prueba en contrario, que una entidad dominante que cumple el requisito de vinculación financiera también satisface los requisitos de vinculación económica y organizativa.

Se establece un régimen transitorio para que los grupos existentes se puedan adaptar a los nuevos requisitos hasta el 31 de diciembre de 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.
- Se prevé la aplicación obligatoria de la prorrata especial para el régimen avanzado.

## **IX. LIQUIDACIÓN DEL IMPUESTO**

- **Ingreso del IVA en las importaciones** (art.167.Dos LIVA, Art.74.1 Disposición Adicional RIVA): Aquellos operadores que tengan un periodo de liquidación **mensual** (Grandes empresas y entidades acogidas al Régimen de Devolución Mensual de IVA) **podrán optar por diferir el ingreso de las cuotas del IVA a la importación** al tiempo de presentar la correspondiente declaración-liquidación, modelo 303, mediante la inclusión de dichas cuotas en la misma, sin tener que realizar el pago previo en la Aduana.

- La opción deberá ejercerse al tiempo de presentar la declaración censal de comienzo de la actividad, o bien durante el mes de **noviembre** anterior al inicio del año natural en el que deba surtir efecto, entendiéndose prorrogada en tanto no se produzca la renuncia o exclusión. **Para el 2015, se podrá realizar hasta el 31 de enero de dicho año**, surtiendo efecto a partir de la autoliquidación de febrero.
- La renuncia se ejercerá mediante presentación de declaración censal en el mes de noviembre anterior al inicio del año natural en el que deba surtir efecto. Tendrá efectos para un periodo mínimo de tres años.
- La exclusión se producirá cuando el periodo de liquidación del sujeto pasivo deje de coincidir con el mes natural con efectos desde la misma fecha en que se produzca el cese en la obligación de presentación de declaraciones-liquidaciones mensuales.

- La cuota liquidada por las Aduanas se incluirá en la declaración-liquidación correspondiente al periodo en que se reciba el documento en el que conste dicha liquidación.
- **Nuevo tipo de infracción por falta de consignación o consignación incorrecta o incompleta de las cuotas** liquidadas del impuesto por el **IVA a la importación** para aquellos operadores que puedan diferir el ingreso del Impuesto al tiempo de la presentación de la correspondiente declaración-liquidación: multa pecuniaria del **10%** de las cuotas no consignadas.
- Se establece un procedimiento específico de comprobación del IVA a la importación.

## **X. NOVEDADES CON EFECTOS A PARTIR DEL 1 DE ENERO DE 2016:**

- **Régimen Simplificado (módulos)** (art. 122.dos.2º y 3º LIVA). Se reducen los límites que permiten al contribuyente optar por este régimen:
  - El volumen de ingresos para el conjunto de actividades excepto agrícolas, forestales y ganaderas: 150.000 euros en el año inmediato anterior.
  - Volumen de ingresos para las actividades agrícolas, forestales y ganaderas: 250.000 euros en el año inmediato anterior.
  - Adquisiciones e importaciones de bienes y servicios para el conjunto de sus actividades, excluidas las relativas al inmovilizado: 150.000 euros.
- **Régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca** (art. 124.Uno y Dos.6º LIVA). Se reducen los límites que permiten optar por este régimen: las adquisiciones e importaciones de bienes y servicios en el año inmediato anterior para el conjunto de actividades, excluidas las relativas al inmovilizado, disminuye de 300.000 euros a 150.000 euros.
- **Régimen de depósito distinto del aduanero** (art. 24.Uno.3º.f). Se estructura el uso de este régimen para restringir la exención de las importaciones de bienes que se vinculen a dicho régimen: 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,...).

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.