

APUNTES SOBRE LA ACTUALIDAD FISCAL MODIFICACIÓN DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO

LEY DEL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO

En el BOE de 28 de noviembre de 2014, se ha publicado la Ley 28/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican entre otras la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Esta nueva Ley entrará en vigor el día uno de enero de 2015, salvo excepciones que señalaremos.

Seguidamente reseñamos las principales novedades contenidas en la referida Ley.

1. TERRITORIALIDAD

El ámbito de aplicación del Impuesto se ajusta a la Directiva europea del IVA, excluyendo del territorio de la Comunidad a las regiones ultraperiféricas francesas, las islas del Canal (Reino Unido) e islas Aland (Finlandia) e incluyendo las regiones de Akrotiri y Dhekelia (bases soberanas del Reino Unido en la isla de Chipre).

A efectos del Impuesto, las operaciones efectuadas con el Principado de Mónaco, con la Isla de Man y con las zonas de soberanía del Reino Unido en Akrotiri y Dhekelia tendrán la misma consideración que las efectuadas, respectivamente, con Francia, el Reino Unido y Chipre.

2. OPERACIONES NO SUJETAS

2.1. Transmisiones del patrimonio empresarial

Se clarifica la no sujeción de las transmisiones del patrimonio empresarial, concretando que el conjunto de elementos transmitidos ha de constituir o ser susceptibles de constituir una unidad económica en sede del transmitente. Se excluye de forma expresa la mera cesión de bienes o derechos.

2.2. Operaciones realizadas por entes públicos

Se sustituye el término de "entes públicos" por "Administraciones Públicas", incorporando una definición de las mismas.

Se concreta que no estarán sujetos al Impuesto los servicios prestados en virtud de encomienda de gestión y se precisa la deducibilidad de las cuotas soportadas por entes públicos "duales" (aquellos que realizan conjuntamente operaciones sujetas y no sujetas al Impuesto).

2.3. Entregas de bienes con fines publicitarios

Se actualiza el importe del valor de los impresos u objetos publicitarios no sujetos al impuesto, de modo que, a partir de uno de enero de 2015, quedarán sujetas al impuesto las entregas sin contraprestación de objetos publicitarios cuando el coste total de los suministros a un mismo destinatario durante el año natural exceda de 200 euros (antes 90,15 euros), a menos que se entregue a otros sujetos pasivos para su redistribución gratuita.

3. CONCEPTO DE ENTREGA DE BIENES Y OPERACIONES ASIMILADAS A LA ENTREGA DE BIENES

3.1. Participaciones de sociedades que atribuyan la propiedad o disfrute de un inmueble

Se califican como bienes corporales ciertas transmisiones de participaciones o acciones en sociedades cuya posesión asegure la atribución de la propiedad o disfrute de un inmueble. Así, se considerarán 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.

3.2. Sectores diferenciados en operaciones interiores

Tendrán la consideración de operaciones asimiladas a las entregas de bienes las operaciones de arrendamiento financiero.

4. EXENCIONES EN OPERACIONES INTERIORES

4.1. Servicios de carácter social

Se suprime el requisito de exclusividad de los objetivos de las entidades sin fin lucrativo y colegios profesionales para que disfruten de exención las prestaciones de servicios y entregas de bienes accesorias a las mismas efectuadas directamente a sus miembros. En consecuencia, dejan de tener carácter exclusivo sus objetivos de naturaleza política, sindical, religiosa, patriótica, filantrópica o cívica.

4.2. Educación

Se extiende 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 realizadas por entidades de derecho público o entidades privadas autorizadas para el ejercicio de dichas actividades.

La exención se extenderá a las prestaciones de servicios y entregas de bienes directamente relacionadas con los servicios señalados, efectuadas con medios propios o ajenos, por las mismas empresas docentes o educativas que presten tales servicios.

Se mantiene la exención de los demás servicios educativos sin modificación.

4.3. Operaciones inmobiliarias

i. Excepción a la exención en la transmisión de suelo urbanizado o en curso de urbanización

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 terreno, una vez la urbanización se ha iniciado.

ii. Juntas de Compensación "no fiduciarias"

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).

iii. Renuncia a las exenciones inmobiliarias

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, si bien se exige que dicho empresario tenga derecho a la deducción total o parcial del impuesto soportado al realizar la adquisición en función del destino previsible del inmueble adquirido.

De esta manera, las exenciones relativas a las entregas de terrenos rústicos y segundas entregas de edificaciones podrán ser objeto de renuncia por el sujeto pasivo cuando el adquirente sea un sujeto pasivo que actúe en el ejercicio de sus actividades empresariales o profesionales y se le atribuya el derecho a efectuar la deducción total o parcial del impuesto soportado 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.

iv. Supresión de la exención a los servicios prestados por los fedatarios públicos

Se suprime la exención a los servicios prestados por los fedatarios públicos en conexión con operaciones financieras exentas o no sujetas para ajustarse al dictamen motivado de la Comisión Europea de 24 de octubre de 2012.

De esta forma, pasan a estar sujetos al 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).

5. LUGAR DE REALIZACIÓN

5.1. Entregas de bienes con instalación o montaje

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, suprimiendo el requisito consistente en que el coste de la instalación exceda del 15 por 100 en relación con el total de la contraprestación.

5.2. Localización de los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión y televisión y electrónicos

Todos los servicios de telecomunicación, de radiodifusión o televisión y electrónicos tributarán en el Estado miembro de establecimiento del destinatario, tanto si este es un empresario o profesional o bien una persona que no tenga tal condición y tanto si el prestador del servicio es un empresario establecido en la Comunidad o fuera de esta.

6. NUEVOS SUPUESTOS DE INVERSIÓN DEL SUJETO PASIVO

A partir de uno de abril de 2015 se amplían los supuestos de aplicación de la "regla de inversión del sujeto pasivo" a la entrega de:

- i. plata, platino y paladio en bruto, en polvo o semielaborado.
- ii. 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).

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

La acreditación de la condición de empresario o profesional deberá realizarse con carácter previo o simultáneo a la adquisición en las condiciones que se determinen reglamentariamente.

7. RECTIFICACIÓN DE LAS CUOTAS IMPOSITIVAS REPERCUTIDAS

En la modificación de cuotas repercutidas con disminución de las mismas, el sujeto pasivo podrá optar por regularizar la situación en la declaración-liquidación que corresponda en el periodo en que debe efectuarse la rectificación o iniciar ante la Administración Tributaria el procedimiento de rectificación de autoliquidaciones.

8. IMPORTACIONES DE BIENES Y OPERACIONES ASIMILADAS

8.1. Hecho imponible en importaciones de bienes y operaciones asimiladas

La salida de los bienes de las 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.

8.2. Exenciones relativas a regímenes suspensivos en las importaciones

En relación con los regímenes suspensivos, estarán exentas del impuesto, en las condiciones y con los requisitos que se determinen reglamentariamente, las importaciones de bienes que se vinculen al régimen de depósito distinto del aduanero, mientras permanezcan en dicha situación, así como las prestaciones de servicios relacionadas directamente con las mencionadas importaciones.

8.3. Régimen de depósito distinto del aduanero

Con efectos a partir del uno 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 los bienes objeto de Impuestos Especiales, a los bienes procedentes del territorio aduanero de la Comunidad y a determinados bienes cuya exigencia viene establecida por la Directiva del IVA (patatas, aceitunas, cacao, estaño, cobre...).

8.4. Ingreso del IVA a la importación

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.

8.5. Procedimiento de reembolso del impuesto a los agentes de aduanas

Con efectos uno de abril de 2016, el procedimiento especial que permite a los agentes de aduanas, y a las personas autorizadas por la Administración para actuar en nombre propio y por cuenta de los importadores a recuperar el IVA satisfecho por cuenta de sus clientes.

8.6. Procedimiento específico de comprobación del IVA a la importación

Los procedimientos de inspección, comprobación limitada y verificación de datos relativos al IVA devengado en la importación quedarán limitados en su alcance a las obligaciones tributarias derivadas exclusivamente de las operaciones de importación.

Cuando las cuotas liquidadas se refieran a sujetos pasivos acogidos al sistema de diferimiento, el ingreso se efectuará mediante dicho sistema.

8.7. Ingreso del Impuesto

En las cuotas del IVA a la importación, se posibilita con remisión a su desarrollo reglamentario, que los sujetos pasivos diferan el ingreso del Impuesto al tiempo de presentar la correspondiente declaración-liquidación, a través de la inclusión de dichas cuotas en la misma, correspondiente al periodo en que se reciba el documento en el que conste la liquidación practicada por la Administración.

9. EXENCIÓN DE LOS SERVICIOS RELACIONADOS CON LAS EXPORTACIONES

Los servicios exentos distintos de los que así resultan en las operaciones interiores, relacionados con las exportaciones se entienden relacionados con las exportaciones cuando se presten a los exportadores, a los destinatarios de los bienes o a sus representantes aduaneros (transitarios, consignatarios y agentes de aduana), eliminándose la mención genérica hasta ahora existente a quienes actúen en nombre y por cuenta de unos u otros.

10. BASE IMPONIBLE

10.1. Regla general

No forman parte de la base imponible del Impuesto las subvenciones no vinculadas al precio, sin que tengan tal consideración los importes pagados por un tercero en contraprestación de dichas operaciones.

10.2. Operaciones con contraprestación no dineraria

En la determinación de la base imponible de operaciones con contraprestación no dineraria se modifica el criterio de valoración, pasando a ser el acordado entre las partes (antes era el valor de mercado).

10.3. Modificación de la base imponible por concurso de acreedores o por cuotas incobrables

Se flexibiliza el procedimiento de modificación de la base imponible, de manera que:

- i. En el concurso de acreedores el plazo para poder realizar la modificación se amplía de 1 a 3 meses.
- ii. En el caso de créditos incobrables, los empresarios que sean considerados PYMES (volumen de operaciones durante el año natural anterior no superior a 6.010.121,04 euros) podrán modificar la base imponible transcurrido el plazo de seis meses como se venía exigiendo hasta la fecha o esperar el plazo general de un año que se exige para el resto de empresarios.
- iii. Se introduce una regla especial para declarar un crédito incobrable con respecto a las operaciones en régimen especial del criterio de caja.

11. TIPOS IMPOSITIVOS

Como consecuencia de la Sentencia de TJUE de 17 de enero de 2013, en el asunto C-360/11, los equipos médicos, aparatos, productos sanitarios y demás instrumental, de uso médico y hospitalario pasan a tributar, con carácter general, del 10 al 21 por 100, manteniéndose exclusivamente la tributación al tipo reducido del 10 por 100 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.

El listado de productos a los que resulta aplicable el tipo reducido del 10 por 100, entre los que se encuentran las gafas y lentes de contacto graduadas, órtesis, prótesis y ortoprótesis (salvo para personas con discapacidad que tributan al 4 por 100), sillas, muletas y dispositivos para tratamiento de diálisis y respiratorios, se incorpora a un nuevo apartado octavo del anexo de la Ley.

En particular, con efectos a partir de uno de enero de 2015, las modificaciones introducidas se concretan como sigue:

Pasan a tributar del 4 al 21 por 100 las sustancias medicinales y los principios activos de los medicamentos de uso humano, así como los productos intermedios para la fabricación de dichos medicamentos.

Pasan a tributar del 10 al 21 por 100 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.

Mantienen la tributación al 10 por 100:

- i. los medicamentos de uso animal.
- ii. los productos farmacéuticos susceptibles de uso directo por el consumidor final (gasas, vendas y análogos).
- iii. Compresas, tampones, protegeslips, preservativos y otros anticonceptivos no medicinales.

Mantienen la tributación al 4 por 100:

- i. los medicamentos de uso humano, las fórmulas galénicas, magistrales y preparados oficinales.
- ii. los vehículos para personas con movilidad reducida.
- iii. las prótesis, órtesis e implantes internos para personas con discapacidad.

Disminuye el tipo impositivo aplicable a las flores y plantas vivas de carácter ornamental, pasando del 21 al 10 por 100.

12. PRORRATA ESPECIAL

Se amplía su ámbito de aplicación, disminuyendo del 20 al 10 por 100 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 de aplicación de la prorrata especial, siendo de aplicación obligatoria esta última superado dicho límite.

13. RÉGIMENES ESPECIALES

13.1. Régimen especial de las agencias de viaje

Se modifica la regulación de este régimen especial de manera que:

- i. 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.
- ii. Se suprime el método de determinación global de la base imponible para cada periodo impositivo, estableciendo como forma de cálculo de la base imponible el margen bruto de la agencia de viajes, que es la diferencia entre la cantidad total cargada al cliente, excluido el IVA que grave la operación, y el importe efectivo, impuestos incluidos, de las entregas de bienes o prestaciones de servicios que, efectuadas por otros empresarios o profesionales, sean adquiridos por la agencia para su utilización en la realización del viaje y redunden directamente en beneficio del viajero.
- iii. Se elimina la autorización a las agencias, bajo determinadas circunstancias, a consignar en factura una cuota global que no tiene relación con el impuesto efectivo repercutido, y autorizar a este último, siempre que sea sujeto pasivo del impuesto a deducir esa cuota global del IVA.

13.2. Régimen especial de agricultura, ganadería y pesca

Se excluye de la posibilidad de aplicar este régimen especial a los siguientes titulares de explotaciones agrícolas:

- i. Aquellos propietarios de fincas o explotaciones que cedan en arrendamiento, aparcería o que de cualquier otra forma, cedan su explotación.
- ii. Los propietarios de fincas o explotaciones que cedan el aprovechamiento de la resina de los pinos.
- iii. Los que realicen explotaciones ganaderas en régimen de ganadería integrada.

Con efectos uno de enero de 2016, se modifica con respecto a las adquisiciones e importaciones de bienes y servicios la magnitud, que superada el año inmediato anterior, excluye del régimen: 150.000 euros para el conjunto de las actividades económicas, excluidas las compras de inmovilizado.

13.3. Régimen especial del recargo de equivalencia

Se modifica la redacción dada a la norma para fijar la obligación de repercutir el impuesto en la transmisión de inmuebles, haciéndose referencia a las operaciones sujetas y no exentas.

13.4. Régimen especial aplicable a servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión o de televisión y los prestados por vía electrónica

Se modifica este régimen especial de suerte que a partir de uno de enero de 2015, todos los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión o de 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.

Este cambio en el lugar de tributación viene acompañado de dos regímenes especiales opcionales que permiten 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).

13.5. Régimen simplificado

Con efectos uno de enero de 2016 se modifican las magnitudes que permiten aplicar este régimen especial como sigue:

i. Con respecto al volumen de ingresos, quedarán excluidos cuando el año inmediato anterior se supere:

- para el conjunto de actividades empresariales o profesionales, excepto las agrícolas, forestales y ganaderas: 150.000 euros anuales.
- para el conjunto de actividades agrícolas, forestales y ganaderas, que se determine por el Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas, 250.000 euros anuales.

En el cómputo de los ingresos se introduce que no se tendrá en cuenta, en su caso, el recargo de equivalencia que grave la operación.

ii. Con respecto a las adquisiciones e importaciones de bienes y servicios, quedarán excluidos cuando el año inmediato anterior se supere 150.000 euros anuales, para el conjunto de sus actividades empresariales o profesionales.

13.6. Régimen especial del grupo de entidades

Se incorpora la exigencia de los tres órdenes de vinculación, económica, financiera y de organización, a las entidades del grupo.

La vinculación financiera exige un control efectivo de la entidad a través de una participación de más del 50 por 100 en el capital o en los derechos de voto de las mismas.

Aunque esta modificación tiene efectos desde uno de enero de 2015, se establece un régimen transitorio que permitirá a los grupos existentes adaptarse a los nuevos requisitos a lo largo de 2014.

14. INFRACCIONES Y SANCIONES

Se crea un nuevo tipo de infracción por falta de comunicación o comunicación incorrecta, en operaciones donde se produzca la inversión del sujeto pasivo. La sanción será del 1 por 100 de las cuotas devengadas respecto a las que se haya producido el incumplimiento en la comunicación, con un mínimo de 300 euros y un máximo de 10.000 euros.

Se sanciona también la no consignación o consignación incorrecta de las operaciones de importación liquidadas por la Administración. La sanción será el 10 por 100 de las cuotas devengadas correspondientes a las operaciones no consignadas en la autoliquidación.

La información contenida en la presente circular tiene carácter meramente divulgativo general y no constituye asesoramiento ni consejo profesional sobre los temas informados; por ello, no debe ser tomada como base ni ser utilizada para la adopción de decisiones económicas o la ejecución de operaciones que conlleven implicaciones tributarias, las cuales deben ser objeto de estudio individualizado.

www.auren.com