LEY 28/2014, de 27 de noviembre, por la que modifican entre otras la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE de 28 de noviembre)

Con efectos **desde el 1 de enero de 2015** (salvo excepciones más adelante indicadas), el **artículo primero de la Ley 28/2014, de 27 de noviembre** incorpora las siguientes modificaciones en la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (LIVA):

1º Adaptación de la Ley 37/1992 a la Directiva IVA y jurisprudencia del TJUE

- **Territorialidad** (art. 3.Dos y Tres LIVA)

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

- **Nuevas reglas de localización de los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión y televisión y de las prestaciones de servicios efectuadas por vía electrónica** (art. 69.Dos, 69.Tres.5º, 70.Uno.4º y 8º, 70.Dos, 163 septiesdecies y sig. LIVA)

  A partir de 1 de enero de 2015, de acuerdo con las reglas de localización introducidas en la Directiva 2006/112/CE por la Directiva 2008/8/CE, de 12 de febrero de 2008, 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 esté establecido, tenga su domicilio o residencia habitual, independientemente del lugar donde esté establecido el prestador.

  Hasta 2014, las prestaciones de servicios de empresas a consumidores finales por parte de empresarios de la UE se gravan en el país del proveedor, mientras que si el prestador es un empresario establecido fuera de la Comunidad, el servicio se localiza donde esté establecido el destinatario (servicios electrónicos) y donde el servicio sea utilizado de forma efectiva (servicios de telecomunicaciones y radiodifusión y TV)

  A partir de 1 de enero de 2015, por tanto, todos los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión o TV y electrónicos 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.

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). Se distingue entre:

- **Régimen exterior a la Unión** (art. 163 octiesdecies y sig.): aplicable a empresarios o profesionales que no tengan ningún tipo de establecimiento permanente ni obligación de estar identificado a efectos del IVA en ningún Estado miembro de la Comunidad. Se trata de una ampliación del régimen especial de los servicios prestados por vía electrónica previsto en los suprimidos artículos 163 bis 163 quáter LIVA a los servicios de telecomunicaciones y de radiodifusión o TV. El Estado miembro de identificación será el elegido por el empresario.

- **Régimen de la Unión** (art. 163 unvicies y sig.): aplicable a los empresarios o profesionales europeos que presten servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión o TV y electrónicos a los consumidores finales en Estados miembros en los que no tenga su sede de actividad económica o un establecimiento permanente. El Estado miembro de identificación será aquel donde tenga la sede de actividad económica o un establecimiento permanente.

Junto a la regulación que se incorpora a la Ley 37/1992, debe tenerse en cuenta también la normativa comunitaria que desarrolla la Directiva IVA en este aspecto y que resulta directamente aplicable en cada uno de los Estados miembros: el **Reglamento de Ejecución (UE) nº 1042/2013**, del Consejo, de 7 de octubre de 2013 y el **Reglamento de Ejecución (UE) nº 967/2012** del Consejo, de 9 de octubre de 2012.

En el ámbito de la normativa interna, la **Orden HAP/1751/2014, de 29 de septiembre**, en vigor **desde el 1 de octubre de 2014**, aprueba el formulario que permite el registro de los empresarios o profesionales que se acojan a estos regímenes especiales y que designen a España como Estado miembro de identificación.

Dicha normativa así como amplia información referente a las nuevas reglas de localización y a la ventanilla única (preguntas frecuentes, vídeos, novedades,…) se encuentran publicadas en la página web de la AEAT a través del **portal "One-Stop Shop: IVA Telecomunicaciones Radiodifusión–TV y servicios electrónicos"**.

- **<u>Tipos impositivos de productos sanitarios</u>** (art. 91.Uno.1.5º y 6º, 91.Dos.1.3º, Anexo. apartado octavo LIVA)

  Consecuencia de la Sentencia del 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%**, 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.

  El listado de productos a los que resulta aplicable el **tipo reducido del 10%**, 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%), sillas, muletas y dispositivos para tratamientos de diálisis y respiratorios, se incorpora a un nuevo apartado octavo del anexo de la Ley.

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

  Asimismo, **incrementan su tributación del 10% al 21%** 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%:

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

  Mantienen la tributación al 4%:

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

- **<u>Régimen especial de las agencias de viaje</u>** (art. 141, 142, 146, 147 y 98.Cinco LIVA)

  Se modifica la regulación de este régimen especial a raíz de la Sentencia del TJUE de 26 de septiembre de 2013, en el asunto C-189/11:

  - 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.

  Al margen de las modificaciones obligadas por dicha Sentencia, **se 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 a la deducción o a la devolución de las cuotas soportadas.

- **<u>Base imponible de operaciones cuya contraprestación no sea de carácter monetario</u>** (art. 79.Uno LIVA)

  Consecuencia de la Sentencia del TJUE de 19 de diciembre de 2012, en el asunto C-549/11, 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**, que tendrá que expresarse de forma monetaria, acudiendo como criterio residual a las reglas de valoración del **autoconsumo** frente a la regla actual basada en el valor de mercado.

- **<u>Subvenciones no vinculadas al precio</u>** (art. 78.Tres.4º LIVA)

  Con el fin de adaptar la normativa a la Sentencia del TJUE de 14 de marzo de 2014, en el asunto C-151/13, se diferencia entre las subvenciones no vinculadas al precio, que no forman parte de la base imponible de las operaciones, de las contraprestaciones pagadas por un tercero, que sí forman parte de aquella.

- **Supresión de la exención a los servicios prestados por los fedatarios públicos** (art.20.Uno.18º.ñ) LIVA)

  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)

2º Mejora técnica del impuesto

- **No sujeción de la transmisión de una empresa o parte de la misma** (art.7.1º LIVA)

  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.

- **Operaciones realizadas por los entes públicos**

  a) No sujeción (art. 7.8º LIVA)

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

  - Se establece la no sujeción de los servicios prestados en virtud de las **encomiendas de gestión.**

  - 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, sino que sean de titularidad íntegramente pública. Cumplida esta condición no estarán sujetos al impuesto las prestaciones de servicios realizadas por un 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.

  - Dentro del listado de actividades en todo caso sujetas, las actividades comerciales o mercantiles de los Entes públicos de radio y TV se considerarán como tales cuando generen, o sean susceptibles de generar, ingresos de publicidad no provenientes del sector público.

b) Deducibilidad de las cuotas soportadas por entes públicos "duales" (art. 93.Cinco LIVA)

Se aclara que los denominados entes públicos "duales" que realizan conjuntamente operaciones sujetas y no sujetas al impuesto, podrán deducir, en aplicación de la jurisprudencia del TJUE (asunto C-437/06 - "Securenta"), las cuotas soportadas por la adquisición de bienes y servicios destinados a la realización conjunta de ambos tipos de operaciones, **en función de un criterio razonable, homogéneo y mantenido en el tiempo**.

- **Exención educativa** (art. 20.Uno.9º LIVA)

Se extiende 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, equiparando el tratamiento en el Impuesto de estos servicios prestados por el centro docente, con independencia de que se realice con medios propios o ajenos.

- **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 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 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** del

impuesto soportado **al realizar la adquisición o en función del destino previsible** del inmueble adquirido.

- **Lugar de realización de las entregas de bienes objeto de instalación** (art.68.Dos.2º LIVA)

  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%** en relación con el total de la contraprestación.

- **Ampliación de plazos para la modificación de la base imponible** (art.80.Tres y Cuatro LIVA)

  - En caso de **deudor en concurso**, el plazo para poder realizar la modificación de la base imponible 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.

- **Prorrata especial** (art.103.Dos.2º LIVA)

  Se amplía su ámbito de aplicación, **disminuyendo 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, siendo de aplicación obligatoria esta última superado dicho límite.

- **<u>Régimen especial de devoluciones a determinados empresarios o profesionales no establecidos en el TAI, ni en la Comunidad, Islas Canarias, Ceuta o Melilla</u>** (art.119 bis.3º LIVA)

  Se amplía significativamente al **excepcionar la exigencia del principio de reciprocidad** en las cuotas soportadas en:

  - La adquisición de plantillas, moldes y equipos para ser utilizados en la fabricación de bienes que sean exportados con destino al empresario o profesional no establecido o destruidos.

  - Servicios de acceso, hostelería, restauración y transporte vinculados con la asistencia a ferias, congresos y exposiciones de carácter comercial o profesional.

- **<u>Régimen especial del grupo de entidades</u>** (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.

- **<u>Ingreso del IVA a la importación</u>** (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.

- **<u>Hecho imponible importación y operaciones asimiladas</u>** (art.18.Dos y 19.5º)

  La salida de los bienes de las áreas exentas (art. 23 LIVA) o el abandono de los regímenes aduaneros y fiscales exentos (art. 24 LIVA) no constituirán importación ni, en su caso, operación asimilada cuando se destinen a la exportación o una entrega intracomunitaria. Con ello se incorpora a rango legal el criterio de la Dirección General de Tributos (consulta V1213-13, de 11 de abril de 2013).

3º Lucha contra el fraude

- **<u>Regla de inversión del sujeto pasivo</u>** (art. 84.Uno.2º.g, Anexo. apartado décimo LIVA)

  Con base en el artículo 199 bis de la Directiva IVA y **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).

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

- **<u>Régimen simplificado</u>** (art. 122.Dos.2º y 3º LIVA)

  Con efectos a partir de 1 de enero de 2016, se reducen 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**.

- **<u>Régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca</u>** (art. 124.Uno y Dos.6º LIVA)

  - Se excluye de su ámbito subjetivo de aplicación a los propietarios de fincas o explotaciones que cedan el aprovechamiento de la resina de los pinos mientras que se incluye al resinero persona física.

  - **Con efectos a partir de 1 de enero de 2016**, 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 a **150.000 euros**.

- **<u>Nuevos tipos de infracción y sanciones</u>** (art. 170.Dos.6º, 7º y 8º, 171.Uno.6º y 7º y Dos LIVA)

  - **Falta de comunicación o la comunicación incorrecta por parte de los destinatarios de determinadas operaciones a las que resulta aplicable la regla de inversión del sujeto pasivo** de su condición de empresarios y, en su caso, de la naturaleza de las obras (ejecuciones de obra para la construcción o rehabilitación de edificios o urbanización de terrenos y transmisiones de inmuebles en ejecución de garantía). La conducta se sanciona con multa pecuniaria proporcional 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.

  - **Falta de consignación o consignación incorrecta en la autoliquidación de las cuotas liquidadas por la Aduana correspondientes al IVA a la importación** para aquellos operadores que puedan diferir el ingreso del Impuesto. La conducta se sanciona con multa pecuniaria proporcional del **10% de las cuotas no consignadas.**

- **<u>Procedimiento específico de comprobación del IVA a la importación</u>** (D. adicional única LIVA)

  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 de aquéllas se efectuará mediante dicho sistema.

- **<u>Régimen de depósito distinto del aduanero</u>** (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.

4º Otras modificaciones

- **<u>Tipos impositivos</u>** (art. 91.Uno.1.8º LIVA)

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

- **<u>Procedimiento de reembolso del IVA en importaciones</u>** (D. 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.

- **<u>Otras cuestiones</u>**

  Se incorporan diversas modificaciones con una mera finalidad aclaratoria, como la calificación como bienes corporales de ciertas transmisiones de participaciones o acciones en sociedades cuya posesión asegure la atribución de la propiedad o disfrute de un inmueble (art. 8.Dos.8º) o la supresión a la referencia de "exclusividad" en la exención prevista en el art. 20.Uno.12º para entidades sin fines lucrativos, y otra serie de modificaciones de carácter técnico que tienen por objeto actualizar las referencias normativas y las remisiones a determinados procedimientos que se contienen en la Ley del impuesto.