

Novedades introducidas en la reforma fiscal para el año 2015: medidas introducidas en el Impuesto sobre el Valor Añadido

El pasado 28 de noviembre se publicó en el BOE la Ley 28/2014 por la que se modifican la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido. La mencionada modificación de la normativa del IVA se enmarca dentro de la denominada Reforma fiscal que también ha modificado la normativa del IRPF y del IS, en todos los casos con efectos a partir del 1 de enero de 2015.

Respecto a la reforma en el ámbito del IVA, lo primero que hay que decir es que a diferencia de la aprobada para otros impuestos su alcance es más limitado. Ello viene motivado por el hecho de que la normativa del IVA es una normativa armonizada a nivel comunitario (Directiva 2006/112/CE), por lo que, al no haberse modificado esta última, nuestro legislador no puede llevar a cabo una reforma de la norma que la transpone a nuestro Derecho interno, la Ley del IVA.

Es por ello que las medidas aprobadas en materia de IVA tienen su justificación en uno de los siguientes motivos:

- Adecuación al ordenamiento comunitario, fundamentalmente a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE).

- Flexibilización de nuestra normativa, siempre dentro de las opciones que permite la normativa europea.

- Modificaciones que tienen por objeto incrementar la lucha contra el fraude.

Dicho esto, y pese a que como decimos las novedades no son tan relevantes como en otros impuestos, las medidas aprobadas en el marco del IVA se pueden resumir en los siguientes puntos:

1.- Modificaciones generadas como consecuencia de la adaptación a la Directiva Europea y a la jurisprudencia del TJUE.

a) Normas de localización

A partir del 1 de enero de 2015 serán de aplicación las nuevas reglas de localización de los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión y televisión y de las prestaciones de servicios efectuados por vía electrónica por las que dichos servicios se entenderán localizados en el Estado miembro donde esté establecido el destinatario de los mismos, tanto si es empresario o profesional o bien una persona que no lo sea y con independencia de donde radique la sede del prestador del mismo (hasta ahora esta regla sólo era aplicable si el destinatario era empresario). Como consecuencia de esta modificación, por tanto, los servicios de por vía electrónica cuyo adquirente sea un consumidor final se entenderán localizados en España (excepto Canarias) si es allí donde está establecido el consumidor final, de manera que, con independencia de donde esté establecido el prestador, deberá repercutir el IVA según el tipo español y no el del país de establecimiento del prestador.

Formalmente se añade un capítulo XI en el título IX denominado “Regímenes especiales aplicables a los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión o de televisión y a los prestados por vía electrónica”

diferenciándose entre si el prestador del servicio está fuera de la Unión Europea o bien si está en otro Estado de la Unión Europea. Para facilitar el ingreso del IVA se crea un sistema de ventanilla única.

b) Productos sanitarios

En ejecución de la sentencia del TJUE en el asunto C-360/11, de 17 de enero de 2013, se suprime la aplicación del tipo reducido a las sustancias para la obtención de medicamentos y a los equipos médicos, productos sanitarios, aparatos y complementos que no se destinen al uso exclusivo de personas con deficiencias físicas, mentales o sensoriales.

Se incorpora un Anexo octavo donde se enuncian los bienes a los que se aplicará el tipo

reducido del 10% (gafas, lentes de contacto, dispositivos de punción, de lectura automática de glucosa...).

c) Régimen especial de agencias de viajes

En cumplimiento de la Sentencia en el asunto C-189/11 de 26 de septiembre de 2013 se modifican distintas cuestiones del régimen especial de agencias de viajes, entre otras, la eliminación de la repercusión expresa del IVA al 6%, la ampliación del ámbito subjetivo de aplicación a los empresarios que, aun no siendo agencias de viajes, realicen actividades similares a las organizaciones de viajes, se establece que el único sistema de determinación de la base imponible es el de operación por operación.

d) Regla especial de determinación de la base imponible cuando las contraprestaciones no sean monetarias

Se incorpora el criterio del valor acordado por las partes que tendrá que expresarse de forma monetaria, acudiendo como criterio residual a las reglas de valoración del autoconsumo. Recordemos que, hasta esta modificación, la base imponible de este tipo de operaciones tenía una regla de valoración en base al valor de mercado. Por tanto, el cambio supone pasar de un régimen de valor de mercado a uno de valor al coste (norma supletoria de valoración de los autoconsumos).

e) Servicios prestados por fedatarios públicos

Se elimina la exención de los servicios prestados por fedatarios públicos en relación con operaciones financieras exentas o no sujetas a IVA. Como consecuencia de ello, pasan a estar sujetos y no exentos de IVA los servicios prestados por notarios, registradores de la propiedad y registradores mercantiles en relación con las operaciones financieras exentas (préstamos, garantías hipotecarias, etc).

2.- Modificaciones técnicas

a) Supuestos de no sujeción por transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial

Se incorpora en la redacción del artículo la doctrina del TJUE que aclara que para poder aplicar la no sujeción se debe traspasar el negocio existente incorporando la estructura organizativa, en la medida en la que se trate de una unidad económica autónoma. Adicionalmente se establece expresamente que la exigencia de que los bienes y derechos transmitidos constituyan una unidad económica autónoma debe cumplirse no sólo en sede del adquirente (como hasta ahora) sino también en sede del transmitente.

b) Las operaciones realizadas por Entes Públicos

- Se cambia la referencia a los Entes Públicos por las Administraciones Públicas incorporándose expresamente la definición de que se entiende por Administración Pública a estos efectos.
- La no sujeción también se aplicará a las prestaciones de servicios realizadas por una entidad integrante del Sector público (sociedades mercantiles o entidades públicas empresariales de titularidad íntegra de una Administración pública) que tengan por destinatario a dicha Administración pública que es su socio único (los denominados servicios internos). Con ello se viene a dar rango legal a la doctrina sobre los denominados órganos técnico jurídicos que ya venía aplicando la Administración tributaria.
- Se permite la deducción de las cuotas de IVA soportadas comunes a las operaciones no sujetas y no sujetas realizadas por las Administraciones públicas (entidades duales) siempre y cuando se aplique un criterio razonable de reparto.
- Se modifica el régimen de deducción de los organismos públicos de radio y televisión reconociendo que se considerarán actividades comerciales (darán derecho a la plena deducción) aquellas actividades que generen o sean susceptibles de generar ingresos de publicidad no provenientes del sector público.

c) Renuncia a la exención en operaciones inmobiliarias (segundas entregas de inmuebles)

Se establece la posibilidad de que los empresarios adquirentes de este tipo de inmuebles puedan renunciar a la exención aún en el caso de tener derecho a la deducción parcial del IVA soportado por la adquisición. Recordemos que la normativa actual sólo permite la renuncia a la exención en aquellos casos que el empresario adquirente tenga derecho a la deducción total

del IVA soportado en el inmueble sobre el cual se haya de ejercitar la renuncia a la exención.

d) Entregas de bienes que hayan de ser objeto de instalación o montaje

Se elimina la referencia al 15% del coste total de la contraprestación.

e) Modificación de la base imponible

Se incorporan medidas para flexibilizar el procedimiento de modificación de la base imponible regulado en el artículo 80 de la LIVA, en especial:

- Se amplía el plazo para poder realizar la modificación en el caso de concurso a 3 meses desde el día siguiente a la publicación en el Boletín Oficial del Estado del auto de declaración de concurso.
- En el caso de entidades con importe neto de cifra de negocio inferior a 6 millones de euros, se permite modificar la base o bien en el plazo especial de 6 meses o bien en el general de 1 año.
- Se incorpora una regla especial para las operaciones realizadas en el régimen especial del criterio de caja.

f) Prorrata especial

Se disminuye el porcentaje de comparación en la deducción de las cuotas de IVA soportadas respecto de la prorrata general al 10% frente al 20% actual existente y por lo tanto se ampliará el número de supuestos en los que será de aplicación la prorrata especial frente a la general.

g) Solicitud de devolución a empresarios no establecidos ni en la Comunidad europea ni en Ceuta, Melilla o Islas Canarias

No se exigirá la existencia de reciprocidad en la solicitud de devolución de cuotas de IVA soportadas en los servicios de hostelería, restauración y transporte vinculados a la asistencia a ferias, congresos y exposiciones, así como la compra de moldes, plantillas y equipos que se utilicen en la fabricación de bienes que vayan a ser exportados.

h) Régimen de grupo de sociedades

Se adecua la redacción de los requisitos subjetivos para pasar a formar parte del grupo a la redacción del Directiva europea en el sentido de que exista una vinculación entre las entidades en el ámbito financiero, económico y de organización.

i) IVA a la importación

Se establece como gran novedad la posibilidad de que determinados operadores puedan diferir el ingreso del IVA a la importación en el modelo de presentar el modelo 303, sin necesidad de ingresar el IVA en el mismo momento de la importación. Esta previsión está pendiente de desarrollo reglamentario.

3.- Modificaciones relacionadas con la lucha contra el fraude fiscal

a) Nuevos supuestos de inversión del sujeto pasivo

Se incorpora un nuevo supuesto de inversión del sujeto pasivo en las entregas de productos en los que se ha constatado la existencia de fraude, en particular, teléfonos móviles, consolas de videojuegos, ordenadores portátiles, tabletas digitales, plata, platino y paladio.

En el caso de los productos electrónicos antes mencionados, esta nueva regla de inversión se aplicará en todo caso si el adquirente es un revendedor, mientras que si el adquirente no es un revendedor (adquisición para uso empresarial) sólo operará la inversión del sujeto pasivo cuando el importe de la operación exceda de 10.000 euros (IVA excluido).

b) Nuevos supuestos de infracciones y sanciones

En particular un nuevo tipo de infracción referido a la ausencia de comunicación o bien a la comunicación incorrecta por parte de los empresarios a los que les resulta de aplicación la regla de la inversión del sujeto pasivo, imponiéndose una sanción. La conducta se sancionará 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.