

ANÁLISIS DE LAS MODIFICACIONES INTRODUCIDAS EN EL IVA POR LA LEY 28/2014, DE REFORMA DE LA LEY 37/1992, Y DE OTRAS MODIFICACIONES RELATIVAS A ESTE IMPUESTO

Antonio Longás Lafuente

Inspector de Hacienda del Estado

EXTRACTO

El pasado viernes 28 de noviembre se publicó en el BOE la Ley 28/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifica, entre otras, la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.

En el presente comentario se examinan las distintas modificaciones aprobadas con la Ley 28/2014, que se delimitan de acuerdo con la estructura de la Ley del IVA para una mejor comprensión. Asimismo, se hará referencia también a las modificaciones que, como consecuencia de esta reforma, deberán efectuarse en el Reglamento del IVA, teniendo en cuenta el proyecto de Real Decreto que figura en la página web del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.

Por su trascendencia, destacan las referidas al lugar de realización de determinadas operaciones, así como todas las que afectan a los regímenes especiales de IVA, con la creación de dos nuevos regímenes agrupados bajo la denominación de «regímenes especiales aplicables a los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión o de televisión y a los prestados por vía electrónica».

Debe recordarse, además, que a partir del 1 de enero de 2015 entrarán en vigor también las modificaciones que el legislador comunitario introdujo en el Reglamento de Ejecución (UE) 282/2011, de 15 de marzo, de aplicación obligatoria y directa en los Estados miembros.

Finalmente, se hace una breve referencia a la Orden reguladora para el año 2015 del régimen simplificado, y otras órdenes previstas para su aprobación en fechas próximas.

Palabras claves: reforma del IVA 2015 y Ley 28/2014, de 27 de noviembre.

ANALYSIS OF THE AMENDMENTS INTRODUCED ON VAT BY LAW 28/2014, WITH RESPECT TO LAW 37/1992, AND OTHERS MODIFICATIONS REGARDING THIS TAX

Antonio Longás Lafuente

ABSTRACT

Last Friday 28 November, it was published in BOE the Law 28/2014, of November 27, which modifies VAT Law 37/1992, among others.

In the present article, the different amendments passed by Law 28/2014 are examined according to the current VAT Law structure for sake of a better comprehension. In addition, a reference will be made to the modifications that shall be made to the VAT Statute, considering the Royal Decree published in the Ministry of Finance and Public Administration's webpage.

Due to its importance, it can be highlighted the place of supply of certain transactions, as well as the amendments with regard to the special VAT regimes, with the creation of two new regimes which fall under the heading «special regimes applicable to the telecommunication, broadcasting & television and electronic services».

It should also be noted that, as of January 1, 2015, the amendments made by the EU legislator to the Execution Statute (EU) 282/2011, of March 15, of direct and mandatory application by the member States.

Finally, a brief reference will be made referred to the Order for 2015 of the simplified regime and other Orders to be enacted shortly.

Keywords: VAT 2015 reform and Law 28/2014, of November 27.

Sumario

1. Introducción
 - 1.1. Fines de la reforma
 - 1.2. Adaptación a la terminología comunitaria
2. Naturaleza y ámbito de aplicación
3. Delimitación del hecho imponible
 - 3.1. Entregas de bienes y prestaciones de servicios
 - 3.1.1. Transmisión de una unidad económica autónoma
 - 3.1.2. Entregas sin contraprestación de impresos u objetos publicitarios
 - 3.1.3. Operaciones no sujetas y entes públicos
 - 3.1.4. Delimitación de las operaciones que se integran en el concepto de entrega de bienes
 - 3.2. Importaciones de bienes
 - 3.2.1. Importaciones de bienes que se coloquen en áreas exentas o regímenes aduaneros
 - 3.2.2. Operaciones asimiladas a las importaciones de bienes
4. Exenciones
 - 4.1. Exenciones en entregas de bienes y prestaciones de servicios
 - 4.1.1. Educación y enseñanza
 - 4.1.2. Entidades sin finalidad lucrativa
 - 4.1.3. Operaciones financieras
 - 4.1.4. Entregas de terrenos rústicos
 - 4.1.5. Juntas de Compensación
 - 4.1.6. Exenciones técnicas
 - 4.1.7. Renuncia a las exenciones inmobiliarias
 - 4.1.8. Inversión del sujeto pasivo en el supuesto de renuncia a las exenciones inmobiliarias
 - 4.1.9. Exenciones en operaciones de exportaciones y asimiladas
 - 4.1.10. Exenciones en importaciones de bienes que se vinculan al Régimen de depósito distinto del aduanero
 - 4.1.11. Exenciones en entregas en régimen de viajeros
 - 4.1.12. Exenciones entregas de bienes a organismos reconocidos para su posterior exportación
5. Lugar de realización del hecho imponible
 - 5.1. Lugar de realización de las entregas de bienes

- 5.2. Lugar de realización de las prestaciones de servicios
 - 5.2.1. Modificaciones en la Ley 28/2014
 - 5.2.2. Modificaciones en el Reglamento 282/2011
6. Devengo del impuesto. Entregas de bienes y prestaciones de servicios
7. Base imponible. Entregas de bienes y prestaciones de servicios
 - 7.1. Regla general
 - 7.2. Reglas especiales
 - 7.3. Modificación de la base imponible
 - 7.3.1. Modificación en caso de concurso
 - 7.3.2. Modificación en caso de créditos incobrables
 - 7.3.3. Facturación en caso de rectificación de la base imponible
8. Sujetos pasivos
 - 8.1. Inversión del sujeto pasivo: nuevos supuestos
 - 8.2. Infracciones tributarias en los supuestos de inversión del sujeto pasivo
 - 8.3. Repercusión del impuesto. Rectificación de las cuotas repercutidas
9. Tipos impositivos
10. Deducciones y devoluciones
 - 10.1. Cuotas tributarias deducibles
 - 10.2. Requisitos subjetivos de la deducción
 - 10.3. Nacimiento del derecho a deducir: agencias de viaje
 - 10.4. Deducciones en sectores diferenciados. Grupo de entidades
 - 10.5. Prorrata especial obligatoria
 - 10.6. Devoluciones a no establecidos en territorio de la Unión
 - 10.6.1. Devoluciones a empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del impuesto, pero establecidos en la Unión, Islas Canarias, Ceuta o Melilla
 - 10.6.2. Devoluciones a empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del impuesto ni en la Unión, Islas Canarias, Ceuta o Melilla
11. Regímenes especiales
 - 11.1. Normas generales
 - 11.2. Régimen simplificado
 - 11.3. Régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca
 - 11.4. Régimen especial de las agencias de viaje
 - 11.5. Régimen especial del recargo de equivalencia
 - 11.6. Régimen especial del grupo de entidades

- 11.7. Regímenes especiales aplicables a los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión o de televisión y a los prestados por vía electrónica
 - 11.7.1. Introducción
 - 11.7.2. Disposiciones comunes a ambos regímenes especiales
 - 11.7.3. Régimen especial aplicable a los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión, o de televisión y a los prestados por vía electrónica por empresarios o profesionales no establecidos en la Comunidad (régimen exterior a la Unión)
 - 11.7.4. Régimen especial aplicable a los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión o de televisión y a los prestados por vía electrónica por empresarios o profesionales establecidos en la Comunidad, pero no en el Estado miembro de consumo (régimen de la Unión o interior de la Unión)
 - A) Ámbito de aplicación
 - B) Obligaciones formales en el caso de que sea España el Estado miembro de identificación del empresario o profesional que preste los servicios acogidos al régimen especial
 - C) Derecho a la deducción de las cuotas soportadas
 - 11.7.5. Obligaciones de información y formales de los sujetos pasivos acogidos a estos regímenes especiales
 - 11.7.6. Formulario de declaración de inicio, modificación o cese, modelo 034
- 12. Obligaciones de los sujetos pasivos y gestión del impuesto
 - 12.1. Modificaciones en la ley del impuesto
 - 12.2. Otras modificaciones en el reglamento del impuesto
 - A) Libro registro de facturas recibidas
 - B) Procedimientos administrativos y judiciales de ejecución forzosa
- 13. Infracciones y sanciones
- 14. Otras modificaciones recogidas en la Ley 28/2014
 - 14.1. Régimen de depósito distinto del aduanero
 - 14.2. Reembolso del IVA en importaciones de bienes
- 15. Otras modificaciones reglamentarias
 - 15.1. Reglamento de Facturación aprobado por Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre
 - 15.2. Reglamento de Gestión e Inspección de 2007
- 16. Orden reguladora del régimen especial simplificado para 2015
- 17. Nuevos modelos

1. INTRODUCCIÓN

1.1. FINES DE LA REFORMA

El pasado día 28 de noviembre se publicó en el BOE la Ley 28/2014, por la que se modifica, entre otras, la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (LIVA), en el marco de la reforma del sistema tributario relativo al ámbito de la imposición indirecta, que tiene un triple objetivo: 1) establecer un marco jurídico más seguro; 2) potenciar la lucha contra el fraude fiscal; y 3) flexibilizar y mejorar el marco fiscal de determinadas operaciones.

Con base en estos objetivos se pretende, en relación con el IVA:

- A) Adaptar la norma interna a la Directiva 2006/112/CE, esencialmente a la redacción que a la misma se dio por el legislador comunitario por las Directivas 2008/8/CE, de 12 de febrero, y 2013/43/UE; siendo este el ajuste más importante y que obedece, esencialmente, a los cambios en las reglas de localización de los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión y televisión y de las prestaciones de servicios efectuadas por vía electrónica; e introduciendo asimismo un nuevo capítulo en los regímenes especiales para regular los aplicables a estos servicios.
- B) Adecuar la norma interna a los distintos pronunciamientos del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE), que han afectado directamente a España, como son las sentencias de 19 de diciembre de 2012, asunto C-549/11, sobre valoración de operaciones cuya contraprestación no sea de carácter monetario; de 17 de enero de 2013, asunto C-360/11, sobre productos sanitarios; de 26 de septiembre de 2013, asunto C-189/11, relativa al régimen especial de las agencias de viaje; y de 14 de marzo de 2014, asunto C-151/13, sobre subvenciones no vinculadas al precio. Asimismo, se suprime la exención a los servicios prestados por los fedatarios públicos en conexión con operaciones financieras, estando pendiente de dictarse la sentencia del TJUE.
- C) Mejorar técnicamente la redacción de determinados preceptos u operaciones, como son los relativos a la transmisión global o parcial de un patrimonio empresarial o profesional, la no sujeción de las operaciones realizadas por los entes públicos, la supresión de las exenciones relativas a las Juntas de Compensación, la ampliación del ámbito objetivo de la renuncia a las exenciones inmobiliarias, la concreción de la localización de operaciones consistentes en entregas de bienes que hayan de ser objeto de instalación o montaje, la flexibilización del procedimiento de modifica-

ción de la base imponible en caso de concurso y créditos incobrables, la ampliación del ámbito de aplicación de la prorata especial, la ampliación del ámbito objetivo de la devolución a empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del impuesto, las mejoras técnicas en el régimen especial del grupo de entidades en relación con la vinculación a la sociedad dominante, el cálculo de la prorata común o el diferimiento del ingreso en la importación respecto de concretos operadores.

- D) La lucha contra el fraude es otro de los motivos por los que se introducen diversas modificaciones: la ampliación de los supuestos de aplicación de la denominada «regla de inversión del sujeto pasivo», creación de dos nuevos tipos de infracción, el establecimiento de un procedimiento específico de comprobación del IVA a la importación o la restricción de la exención de determinadas importaciones sobre bienes que se incorporen al Régimen de depósito distinto del aduanero (RDDA).
- E) Se incorporan también diversas modificaciones con una mera finalidad aclaratoria (calificación como bienes corporales de ciertas transmisiones de participaciones o acciones), o de carácter técnico para actualizar referencias normativas o remisiones a determinados procedimientos.

Examinaremos a continuación cada una de las modificaciones aprobadas en la Ley 28/2014, articulándose en base a la propia estructura de la norma legal actual reguladora del impuesto; haciendo referencia también a las modificaciones del Reglamento del Impuesto (RIVA), que figuran en el proyecto de Real Decreto publicado en la página web del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.

1.2. ADAPTACIÓN A LA TERMINOLOGÍA COMUNITARIA

Una de las novedades que desde el punto de vista técnico exigirán una lectura detallada de la LIVA es la referida a los cambios en los términos referidos a la Unión Europea. Así (disposición adicional octava de la Ley 37/1992, que se añade) debemos tener en cuenta:

- Los términos «la Comunidad» y «la Comunidad Europea», que se recogen en la Ley 37/1992, se entenderán referidos a «la Unión».
- Los términos «de las Comunidades Europeas» o «de la CEE» se entenderán referidos a «de la Unión Europea».
- Los términos «comunitario», «comunitaria», «comunitarios» y «comunitarias» se entenderán referidos a «de la Unión».

Al igual que para la LIVA, el Real Decreto que apruebe las modificaciones relativas al RIVA recogerá también estas previsiones para esta norma, añadiendo una disposición adicional séptima.

2. NATURALEZA Y ÁMBITO DE APLICACIÓN

Se da nueva redacción a los apartados dos y tres del artículo 3, relativos a la territorialidad del impuesto con el fin de:

- Sustituir la mención al Tratado constitutivo de la CEE, por el de Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE).
- Recoger entre las exclusiones al territorio de los Estados miembros las siguientes, adaptándose a la redacción de la Directiva 2006/112/CE: en Francia, los territorios franceses citados en los artículos 349 y 355.1 del TFUE; en el Reino Unido, las Islas del Canal, y en la República de Finlandia, las Islas Aland.
- Quedan integradas como territorio IVA las zonas de soberanía del Reino Unido en Akrotiri y Dhekelia, que tendrán la consideración de operaciones realizadas con Chipre.

3. DELIMITACIÓN DEL HECHO IMPONIBLE

3.1. ENTREGAS DE BIENES Y PRESTACIONES DE SERVICIOS

Tres son las modificaciones en esta materia:

3.1.1. Transmisión de una unidad económica autónoma

En relación con las operaciones no sujetas previstas en el artículo 7.1 de la ley, se proponen las siguientes modificaciones:

- Se amplía el ámbito objetivo: estará no sujeta la transmisión de un conjunto de elementos corporales y, en su caso, incorporeales que, formando parte del patrimonio empresarial o profesional del sujeto pasivo, constituyan una unidad económica; añadiéndose «o que sean susceptibles de constituir» dicha unidad; implicando ello que será suficiente que el conjunto de bienes y derechos no tiene que funcionar de manera autónoma e independiente en el transmitente, bastando que puedan ser susceptibles de constituir una actividad autónoma.
- Se precisa que la unidad económica lo sea en sede del transmitente, de manera que siempre que se exige que el conjunto de bienes y derechos que constituye o sea susceptible de constituir una actividad autónoma lo sea en el transmitente, quien realiza la entrega, dado que la base del supuesto de no sujeción radica en el empresario o profesional que lleva a cabo la operación, que no es otro que el transmitente.

- Se aclara que la mera cesión de bienes o de derechos quedará excluida del supuesto de no sujeción previsto en el precepto; precisándose que por tal se considerará la transmisión de estos bienes o derechos 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. Ello se recoge ya en la redacción actual, si bien se hace referencia exclusivamente a los bienes arrendados, por lo que la nueva redacción supone la aclaración del ámbito objetivo de este supuesto de no sujeción, que resulta lógico en cuanto que ya se trate de bienes o de derechos, si la transmisión no supone una unidad económica autónoma, deberá quedar sujeta al impuesto.

EJEMPLO 1

- 1) Así, quedará sujeta al impuesto, no aplicándose el artículo 7.1 de la LIVA, la transmisión por un empresario arrendador de una vivienda o local alquilado, sin perjuicio de que la operación esté exenta o no exenta y que, en el primer caso, pueda renunciarse o no a la exención.
- 2) También quedará sujeta al impuesto la transmisión de una licencia de taxi por un empresario dedicado a este sector, cuando no vaya acompañada de los elementos necesarios para poder considerar que se transmite una unidad económica.
- 3) Por el contrario, constituirá una operación no sujeta la transmisión por un empresario de un conjunto de bienes y derechos que, formando parte de su empresa de manera indiferenciada del resto de los elementos que componen la empresa, sean susceptibles de funcionar de manera autónoma. Así, en el caso de una sociedad mercantil dedicada al arrendamiento de bienes inmuebles, edificios destinados a oficinas, si bien realiza una única actividad dentro de la Clasificación Nacional de Actividades Económicas (CNAE), puede transmitir unos elementos que se integran en el conjunto de su actividad: un edificio lo transmite a otro empresario, junto con los elementos personales necesarios para llevar a cabo este arrendamiento (personal de mantenimiento, de recepción o portería, así como una persona dedicada a la administración del edificio). En este caso, si bien no transmite la actividad, sí está transmitiendo un conjunto de bienes y derechos susceptibles de funcionar autónomamente, por lo que estaremos ante una operación no sujeta.

3.1.2. Entregas sin contraprestación de impresos u objetos publicitarios

Como sabemos, estas entregas serán operaciones no sujetas cuando cumplan las condiciones fijadas en el artículo 7.4 de la LIVA. Entre ellas, figuran las entregas de objetos publicitarios cuando el coste total de los suministros a un mismo destinatario durante el año natural no excede

da de una determinada cantidad, pues, en otro caso, quedarán sujetas a menos que se entreguen a otros sujetos pasivos para su redistribución gratuita. Pues bien, se ha elevado este tope desde 90,15 euros a 200 euros.

EJEMPLO 2

Una sociedad mercantil dedicada a la perfumería entrega a las personas físicas que visitan sus instalaciones una reproducción en miniatura de uno de sus perfumes, valorado en tres euros. Asimismo, a una gran cadena de almacenes, para su redistribución al público que adquiriera sus productos, le entrega estos envases en miniatura por importe total de 2.500 euros.

Ambas entregas no estarán sujetas al IVA. La primera, porque no supera el límite establecido, cumpliendo además el resto de las condiciones del artículo 7.4 de la LIVA, y la segunda, porque, aunque supera el límite de 200 euros, la entrega se efectúa por la sociedad mercantil a la cadena de grandes almacenes para su redistribución al público, y cada objeto no supera el importe establecido en el precepto.

3.1.3. Operaciones no sujetas y entes públicos

Las operaciones no sujetas relativas a entes públicos sufren importantes novedades (art. 7.8 de la LIVA):

- Se suprime la mención a «entes públicos», y se sustituye por la de «Administraciones públicas».
- Se delimita, en doble sentido, positivo y negativo, el concepto de «Administraciones públicas». Así, comprenderá: a) la Administración General del Estado, las Administraciones de las comunidades autónomas y las entidades que integran la Administración local; b) las entidades gestoras y los servicios comunes de la Seguridad Social; c) los organismos autónomos, las universidades públicas y las agencias estatales, y d) cualesquiera entidad de derecho público con personalidad jurídica propia, dependiente de las anteriores que, con independencia funcional o con una especial autonomía reconocida por la ley tengan atribuidas funciones de regulación o control de carácter externo sobre un determinado sector o actividad.

Como delimitación negativa, se recoge que no tendrán la consideración de Administraciones públicas las entidades públicas empresariales estatales y los organismos asimilados dependientes de las comunidades autónomas y entidades locales.

- Desde un punto de vista material u objetivo, se delimitan algunas operaciones que quedan incluidas dentro del supuesto de no sujeción. Así, no estarán sujetas:
 - Las operaciones consistentes en servicios prestados en virtud de las encomiendas de gestión por los entes, organismos y entidades del sector público que ostenten la condición de medio propio instrumental y servicio técnico de la Administración pública encomendante y de los poderes adjudicatarios dependientes del mismo, de acuerdo con el texto refundido de la Ley de Contratos del Sector Público (TRLCSP).
 - Se eleva a rango legal la doctrina administrativa de la Dirección General de Tributos (DGT) sobre los denominados «entes técnico-jurídicos», de forma que no estarán sujetos los servicios prestados por cualesquiera entes, organismos o entidades del sector público (delimitados en el art. 3.1 del TRLCSP), a favor de las Administraciones públicas de la que dependan, o de otra íntegramente dependiente de estas, cuando dichas Administraciones públicas ostenten el control de su gestión, o el derecho a nombrar a más de la mitad de los miembros de su órgano de administración, dirección o vigilancia. Con ello, se amplía el contenido de los supuestos de no sujeción al no exigirse que determinados entes estén total y únicamente participados por una única Administración pública, pues bastará una participación pública de más del 50 %, aun cuando se exige en todo caso que el control del ente sea público. Queda claro que, aun cuando concurren las condiciones previstas en el precepto, los supuestos de no sujeción se aplicarán solo respecto 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.

Consecuencia de esta nueva regulación es el tratamiento que se da a las cuotas soportadas por estas Administraciones públicas y entes, a las que se hará referencia cuando se examine el título dedicado a deducciones y devoluciones.

EJEMPLO 3

- 1) En todo caso, estarán sujetas al IVA las operaciones relativas a telecomunicaciones, distribución de agua, gas, etc., transportes de personas y bienes, y las demás que ya se prevén en la redacción actual.
- 2) Si una comunidad autónoma crea una entidad participada mayoritariamente por ella y por los municipios de una comarca, o de la comunidad misma, para realizar la actividad de gestión de los espacios naturales, dicha actividad estará no sujeta. Ahora bien,

.../...

.../...

si dicha entidad, además, presta determinados servicios o entregas de bienes a particulares o personas ajenas a las Administraciones públicas de las que depende percibiendo una contraprestación por ello (servicios de hostelería y restauración o similares, venta de libros u objetos relacionados con los espacios naturales, etc.), estarán sujetos y no exentos al impuesto.

- En todo caso, están sujetas las operaciones que ya se recogían en la anterior dicción del artículo 7.8 (telecomunicaciones, distribución de agua, etc.). No obstante, se ha recogido una importante novedad en relación con las entidades públicas de radio y televisión. En principio, las actividades comerciales o mercantiles de estos entes, incluidas las relativas a la cesión del uso de sus instalaciones, son actividades sujetas (hasta aquí se indica por el legislador la misma regla existente). Pero ahora se añade que, a estos efectos, se considerarán comerciales o mercantiles en todo caso aquellas que generen o sean susceptibles de generar ingresos de publicidad no provenientes del sector privado, lo que supone, en la práctica, la ampliación del ámbito de aplicación del IVA respecto de estas entidades, máxime cuando no se requiere que generen expresamente ingresos de publicidad, sino solamente que sean susceptibles de generarlos, lo que introduce no poca inseguridad y complejidad en la aplicación del precepto.

EJEMPLO 4

Un ente público de televisión, dependiente de una comunidad autónoma, adquiere los derechos de emisión de una serie de televisión por importe de 1.000.000 de euros más 210.000 euros de IVA. Al comenzar a emitir la serie encuentra solo un patrocinador, que por la publicidad mínima de unos segundos en la televisión abona a la televisión un importe de 100.000 euros.

El ente público debe repercutir IVA al patrocinador, el 21 % de 100.000 euros, pero, al generar la serie ingresos publicitarios o ser susceptible de generarlos, el ente podrá deducir la totalidad del impuesto soportado en su adquisición (210.000 euros), siguiendo las reglas del título VIII de la LIVA. Además, el ente tiene unos gastos comunes afectos a actividades no sujetas y también a las sujetas, que podrá deducir ahora en la medida en que los afecte a estas últimas, de acuerdo con las reglas establecidas en el nuevo apartado cinco del artículo 93 de la LIVA.

3.1.4. Delimitación de las operaciones que se integran en el concepto de entrega de bienes

Como consecuencia de la modificación del artículo 20.Uno.18.º, letra k), de la ley, por Ley 7/2012, se dio nueva redacción al precepto, de forma que no se incluían dentro de las exenciones financieras relativas a acciones, participaciones en sociedades, obligaciones y demás valores tanto aquellos cuya posesión asegure de hecho o de derecho la propiedad, el uso o el disfrute exclusivo de la totalidad o parte de un bien inmueble, que no tengan la naturaleza de acciones o participaciones en sociedades; como aquellos valores no admitidos a negociación en un mercado secundario oficial, realizados en el mercado secundario, mediante cuya transmisión se hubiera pretendido eludir el pago del impuesto correspondiente a la transmisión de los inmuebles propiedad de las entidades a las que representen dichos valores, en los términos a que se refiere el artículo 108 de la Ley del Mercado de Valores.

Ante las dudas suscitadas sobre la adecuación de estos supuestos excluidos de la exención a la normativa comunitaria, se introduce un nuevo número, el octavo, al apartado segundo del artículo 8 de la ley, para concretar que 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 en los supuestos previstos en el artículo 20.Uno.18.º, letra k), de la ley.

Hay que señalar a este respecto que la Directiva 2006/112/CE autorizaba a los Estados miembros a recoger dentro del concepto de entrega de bienes estas operaciones, pero era preciso que el legislador nacional estableciese esta previsión en las normas internas, que es lo que ahora hace nuestro legislador, por lo que dejan de plantearse los problemas de adecuación a la norma comunitaria que suscitaba la redacción del artículo 20.Uno.18.º, letra k), de la LIVA.

3.2. IMPORTACIONES DE BIENES

3.2.1. Importaciones de bienes que se coloquen en áreas exentas o regímenes aduaneros

Se incluye un nuevo párrafo (el tercero) en el artículo 19 (operaciones asimiladas a las importaciones de bienes), número 5.º de la ley, en el que se regula el hecho imponible constituido por la salida de las áreas a que se refiere el artículo 23 (zonas francas, depósitos francos y otros depósitos), o el abandono de los regímenes comprendidos en el artículo 24 (perfeccionamiento activo, transformación en aduana, etc.).

Con ello, se eleva a rango legal el criterio administrativo, tanto de la DGT como del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC), en virtud del cual no constituye operación asimilada a las importaciones (por tanto, no hay hecho imponible de importación a efectos de IVA)

respecto de las salidas de bienes de las áreas o de los regímenes comprendidos en los dos preceptos anteriores, cuando aquella salida determine una entrega de bienes a la que resulten aplicables las exenciones establecidas en los artículos 21 (exportaciones de bienes), 22 (operaciones asimiladas a las exportaciones) y 25 (entregas intracomunitarias de bienes).

EJEMPLO 5

Un empresario importa determinados bienes que son introducidos en un depósito distinto del aduanero. Posteriormente se transmiten los bienes a un empresario de Francia, transportándose los bienes desde el depósito a Francia.

Desde el punto de vista aduanero y también del IVA existe hecho imponible importación por la introducción de las mercancías dentro del territorio comunitario; aunque no obstante, la LIVA declara la exención del IVA en este caso (art. 65), tributando como importación asimilada (art. 19) a la salida del régimen. No obstante, como en este caso existe una entrega intracomunitaria de bienes, la salida de los bienes tributará exclusivamente por esta operación, y no por el hecho imponible importación.

3.2.2. Operaciones asimiladas a las importaciones de bienes

Por analogía a la situación que se acaba de comentar, el legislador reconoce la misma tributación para el supuesto de las operaciones asimiladas a las importaciones previsto en el artículo 19.5.º de la LIVA. De esta forma, no constituye operación asimilada a importación la salida de las áreas exentas del artículo 23 o el abandono de los regímenes comprendidos en el artículo 24, cuando aquella determine una entrega de bienes a la que resulten aplicables las exenciones de los artículos 21 (exportaciones), 22 (operaciones asimiladas a las exportaciones) y 25 (entregas intracomunitarias de bienes).

EJEMPLO 6

Un empresario realiza un proceso de fabricación de vehículos eléctricos dentro de una zona franca ubicada en el territorio de aplicación del impuesto, en régimen de transformación bajo control aduanero. Una vez fabricados, parte de la producción sale con destino a Francia, ya que ha sido vendida a un empresario de ese Estado miembro.

.../...

.../...

Aun cuando hay salida de los bienes de la zona franca y, por tanto, podría considerarse la existencia del hecho imponible importación a efectos del IVA, para después existir una entrega intracomunitaria de bienes en el territorio de aplicación del impuesto; la norma ha previsto la existencia de una sola operación con la finalidad de simplificar la gestión del impuesto, declarándose solamente a efectos del IVA la entrega intracomunitaria de bienes. Ello no exime a la empresa de dar cumplimiento a todas las obligaciones formales que a la salida de bienes de estos regímenes o áreas exentas impone la normativa aduanera.

4. EXENCIONES

4.1. EXENCIONES EN ENTREGAS DE BIENES Y PRESTACIONES DE SERVICIOS

Las modificaciones a la ley que se proponen en el proyecto en relación con las exenciones interiores son las siguientes:

4.1.1. Educación y enseñanza

Una de las reivindicaciones que se realizaba habitualmente era la necesidad de ampliar el ámbito objetivo de esta exención en relación con determinadas actividades que tenían una naturaleza análoga.

De esta forma, el legislador reconoce ahora que estará exenta, además de todas las actividades y operaciones propias de la enseñanza previstas en la norma, también la guarda y custodia de niños, incluida la 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. Se equipara así el tratamiento en el IVA de estos servicios que presta el centro docente, con independencia de que se realice con medios propios o ajenos.

EJEMPLO 7

Un colegio privado imparte enseñanza para preescolares, primaria y secundaria, ofreciendo a los padres de los alumnos la posibilidad de que los más pequeños acudan un tiempo

.../...

.../...

antes del inicio de las clases, así como un tiempo después de concluir las clases, siendo atendidos por personal del colegio.

Estas actividades quedarán exentas de IVA, lo que implicará que si el colegio no realiza más actividades que la enseñanza y las apuntadas en el párrafo anterior, no generará el derecho a deducir cuota alguna, ya que todas sus actividades estarán sujetas y exentas.

4.1.2. Entidades sin finalidad lucrativa

En relación con la exención del número 12.º del apartado Uno del artículo 20 de la ley (prestaciones de servicios y entregas de bienes accesorias efectuadas a sus miembros por organismos o entidades legalmente reconocidos que no tengan finalidad lucrativa), se suprime la referencia a que el objeto de estas entidades sea «exclusivamente» de naturaleza política, sindical, religiosa, etc. De esta forma, aun cuando tengan otros fines u objetos distintos, no quedarán excluidos de la exención por las actividades que cita el precepto.

4.1.3. Operaciones financieras

Consecuencia de proceso iniciado por la Comisión Europea, Dictamen de 24 de octubre de 2012 (affaire núm. 2011/4031), a fin de iniciar demanda ante el TJUE en relación con la exención prevista en el artículo 20.Uno.18.º, letra ñ), de la Ley, relativa a los servicios de intervención prestados por fedatarios públicos, incluidos los registradores de la propiedad y mercantiles, en las operaciones exentas a que se refiere el número 18.º (operaciones financieras), se ha optado por suprimir esta exención, al haberse planteado estas dudas sobre la adecuación de la exención a la directiva comunitaria; de manera que la intervención de los fedatarios públicos en las operaciones financieras quedará sujeta y no exenta.

EJEMPLO 8

Un notario interviene, dando fe, en la compra de una vivienda respecto de la que el comprador se subroga en la hipoteca que había constituido previamente el transmitente.

Estamos ante dos operaciones, la compra de la vivienda, y la subrogación del préstamo hipotecario. Respecto de ambas, el notario presta sus servicios, extendiéndose las correspondientes escrituras públicas. Las dos prestaciones de servicios quedarán sujetas y no exentas de IVA.

4.1.4. Entregas de terrenos rústicos

Conforme al artículo 20.Uno.20.º de la ley, están exentas las entregas de terrenos rústicos y demás que no tengan la condición de edificables; señalándose en el párrafo tercero las exclusiones a esta exención, que comprende dos letras. La letra a) se refiere a la no exención de las entregas de terrenos urbanizados o en curso de urbanización, con excepción de los destinados exclusivamente a parques y jardines públicos o a superficies viales de uso público. Hasta ahora, esta exclusión de la exención quedaba condicionada a que fuese realizada por el promotor de la urbanización, condición que ahora se suprime en el proyecto, de forma que toda entrega de terrenos urbanizados o en curso de urbanización (excepto los destinados exclusivamente a parques y jardines públicos o a superficies viales de uso público) quedarán sujetas y no exentas, siempre y cuando sean realizadas por quienes sean empresarios o profesionales (aun cuando no hayan sido los urbanizadores de los terrenos).

4.1.5. Juntas de Compensación

El artículo 20.Uno.21.º de la ley prevé la exención de las entregas de terrenos que se realicen como consecuencia de la aportación inicial a las Juntas de Compensación (debe entenderse que actúan como no fiduciarias, esto es, hay transmisión de los terrenos desde los juntacompensantes a la junta) por los propietarios de terrenos comprendidos en polígonos de actuación urbanística, y las adjudicaciones de terrenos que se efectúen a los propietarios citados por las propias juntas en proporción a sus aportaciones.

Se establece ahora la supresión de esta exención, según la exposición de motivos, por la distorsión que causaba el distinto tratamiento a efectos del IVA de la actuación en los procesos de urbanización de dichas juntas, en función de que interviniesen en calidad o no de fiduciarias.

De esta forma, la tributación de estas operaciones, la aportación de los terrenos por los propietarios o juntacompensantes o la devolución de los terrenos por la junta a los propietarios, se regulará de acuerdo con las normas generales del impuesto, así como con el resto de exenciones inmobiliarias y la posibilidad de renuncia, previstas en el propio artículo 20 de la ley.

EJEMPLO 9

Cuando un particular aporte a una Junta de Compensación no fiduciaria los terrenos, la operación estará no sujeta, dado que el particular no actúa como empresario. Ahora bien, la devolución de los terrenos al particular si estará sujeta y no exenta, dado que la Junta de Compensación es calificada como empresario o profesional a efectos del IVA.

.../...

.../...

Por el contrario, si la aportación del terreno rústico la realiza una sociedad mercantil a la Junta de Compensación no fiduciaria, la operación quedará sujeta y exenta por el artículo 20.Uno.20.º, pero se podrá renunciar a la exención. La posterior devolución, al igual que en el caso anterior, quedará sujeta y no exenta.

4.1.6. Exenciones técnicas

Consecuencia de la supresión de la exención anterior es la corrección que se efectúa en el artículo 20.Uno.24.º de la ley, al regular la exención de las entregas de bienes que hayan sido utilizados por el transmitente en la realización de operaciones exentas, eliminando la referencia al número 21.º del mismo apartado Uno.

Conforme a este precepto, están exentas las entregas de bienes que hayan sido utilizados por el transmitente en la realización de operaciones exentas del impuesto en virtud de lo establecido en el artículo 20, siempre que al sujeto pasivo no se le haya atribuido el derecho a efectuar la deducción total o parcial del impuesto soportado al realizar la adquisición, afectación o importación de dichos bienes o de sus elementos componentes. No obstante, esta exención recogida en el número 24 de este apartado Uno del artículo 20 no resulta aplicable cuando sean procedentes las exenciones de los números 20 y 22, de forma que estas últimas exenciones tienen vis atractiva o preferencia en su aplicación.

EJEMPLO 10

Una sociedad mercantil dedicada exclusivamente a la enseñanza, actividad sujeta y exenta de acuerdo con el artículo 20.Uno.9 de la ley, transmite un edificio que tenía en la parcela donde desarrolla su actividad y que estaba afecto a la misma desde hacía treinta años. El edificio es adquirido por un promotor inmobiliario de viviendas que tiene una prorrata del 90 %.

En principio, la entrega de los bienes afectos a esta actividad estaría exenta (a fin de evitar la doble imposición que se generaría) de acuerdo con el número 24 del apartado Uno. Sin embargo, no aplicaremos esta exención, sino que resultará procedente aplicar la del número 22, puesto que se puede renunciar a la exención inmobiliaria de acuerdo con el artículo 20.Dos, ya que el transmitente puede renunciar aun cuando el adquirente esté en prorrata. En caso de renuncia, de acuerdo con el artículo 84.Uno.2.º, letra e), segundo guión de la ley, el sujeto pasivo será el empresario adquirente.

4.1.7. Renuncia a las exenciones inmobiliarias

En el apartado segundo del artículo 20 se regula la renuncia a las exenciones inmobiliarias de los números 20.º, 21.º y 22.º del apartado Uno. Además de eliminar la referencia al número 21.º, se recoge una reforma del apartado segundo de importante repercusión fiscal, al ampliarse el ámbito objetivo de aplicación de esta renuncia.

Entre los requisitos que se exigen hasta el 31 de diciembre de 2014 se encuentra que el empresario adquirente del inmueble, y en función del destino previsible, tenga derecho a la deducción total del impuesto soportado por dicha adquisición.

A partir del 1 de enero de 2015, la renuncia a la exención no queda condicionada a este requisito, puesto que podrá ser ejercitada la renuncia por el transmitente cuando el empresario o profesional adquirente tenga derecho a deducir el impuesto, bien sea total o parcialmente (en principio no podrá renunciarse a la exención cuando el adquirente sea un empresario o profesional que realice actividades exentas).

Pero, además, se añade que en el caso de que no se cumpla lo anterior (así, cuando el adquirente no genere el derecho a la deducción), también podrá renunciarse a la exención cuando, en función del destino previsible, los bienes adquiridos vayan a ser utilizados, total o parcialmente, en la realización de operaciones que originen el derecho a la deducción.

Se adapta también el RIVA, en su artículo 8, a fin de adecuarlo a la nueva redacción del precepto legal. En el precepto reglamentario se recogen las condiciones formales que deben cumplimentarse por los partícipes de la operación inmobiliaria.

Así:

- Se mantiene que la renuncia a las exenciones de los números 20.º y 22.º del artículo 20.Uno de la ley, deberá comunicarse fehacientemente al adquirente con carácter previo o simultáneo a la entrega de los correspondientes bienes.
- La renuncia debe practicarse operación por operación por el sujeto pasivo (quien transmite o entrega los bienes).
- La novedad reside en la justificación que debe emitir el adquirente, a fin de adecuarla a la redacción del artículo 20.Dos de la ley. De esta forma, el adquirente deberá emitir una declaración en la que haga constar su condición de sujeto pasivo con derecho a la deducción total o parcial del IVA soportado por las adquisiciones de los bienes inmuebles o, en otro caso, que el destino previsible para el que vayan a ser utilizados los bienes adquiridos le habilita para el ejercicio del derecho a la deducción total o parcialmente.

EJEMPLO 11

Un empresario dedicado al alquiler de inmuebles, tanto de locales como de viviendas, sujeto a la prorrata general, adquiere a otro empresario un local de segunda mano.

Dicha entrega quedará exenta por el artículo 20.Uno.22.º, pero podrá renunciarse a la exención aun cuando el adquirente no genere el derecho a la deducción total del impuesto por la actividad que realiza. La renuncia se comunicará fehacientemente por el transmitente con carácter previo o simultáneo a la operación (en la escritura pública de transmisión, por ejemplo) y, para poder efectuar esta renuncia, el adquirente deberá emitir la declaración que prevé el artículo 8 del RIVA (que podrá efectuarse también en la misma escritura pública de compraventa).

4.1.8. Inversión del sujeto pasivo en el supuesto de renuncia a las exenciones inmobiliarias

En el artículo 84.Uno.2.º, letra e), segundo guión, de la LIVA, se recoge el supuesto de inversión del sujeto pasivo en las operaciones que se acaban de examinar. Esto es, serán sujetos pasivos los empresarios o profesionales para quienes se realicen las entregas de bienes exentas a que se refieren los números 20.º y 22.º del artículo 20.Uno en las que el transmitente (empresario o profesional que realiza la entrega) haya renunciado a la exención.

El artículo 24 quáter, apartado 1, del RIVA, exigía para que se produjese la inversión del sujeto pasivo que el adquirente acreditase su condición de sujeto pasivo con derecho a la deducción total del impuesto soportado por las adquisiciones de los correspondientes bienes inmuebles (exclusión hecha de los sujetos acogidos al régimen especial del grupo de entidades, cuya operatoria difiere de la prevista en este precepto). Existía una cierta discordancia entre los artículos 8 y 24 quáter, apartado 1, dado que en el primero, como se acaba de examinar, se exigen unos requisitos, pues en el primero se exige que el adquirente emita una declaración, mientras que en el segundo se exigía acreditación. De otra parte, como se acaba de apuntar, se modifica también el artículo 8 del RIVA.

Todo ello lleva a modificar este artículo 24 quáter a fin de adecuarlo al artículo 8. De esta forma, con la reforma que entra en vigor, el primero de los preceptos reitera lo señalado en el segundo. Esto es, el sujeto pasivo que efectúa la entrega inmobiliaria debe comunicar expresa y fehacientemente al adquirente la renuncia a la exención por cada operación realizada, y esta renuncia solo podrá efectuarse cuando el adquirente le acredite su condición de sujeto pasivo en los términos a que se refiere el artículo 8.1 del RIVA. Con ello se está queriendo señalar que para acreditar esta condición del adquirente es suficiente con la declaración que emita, sin que se exijan otras pruebas adicionales, coordinando así ambos preceptos de la norma reglamentaria.

4.1.9. Exenciones en operaciones de exportaciones y asimiladas

Se aprueban dos ajustes técnicos en relación con las siguientes exenciones:

- A) En relación con las exenciones en las exportaciones de bienes, previstas en el artículo 21.5.º (prestaciones de servicios directamente relacionadas con las exportaciones de bienes fuera de la Comunidad), el precepto condiciona la exención, entre otros requisitos, a que se presten a quienes realicen dichas exportaciones, a los destinatarios de los bienes o «a quienes actúen por cuenta de unos y otros». Esta última referencia se sustituye por la alusión «a sus representantes aduaneros».
- B) En el artículo 24 se recogen las exenciones relativas a regímenes aduaneros y fiscales, figurando en el número 3.º del apartado Uno las prestaciones de servicios relacionadas directamente con las operaciones y bienes que a continuación se describen en las letras a) a la g). Pues bien, la letra f) se refiere a las importaciones de bienes que se vinculen a un RDDA, añadiéndose ahora «exentas conforme el artículo 65 de esta Ley», que es el precepto en el que se recogen las exenciones en las importaciones de bienes que se vinculan a este régimen, y que también será objeto de modificación.

4.1.10. Exenciones en importaciones de bienes que se vinculan al Régimen de depósito distinto del aduanero

En el artículo 65 se regulan las exenciones por estas operaciones, mientras los bienes permanezcan en dicha situación, así como las prestaciones de servicios relacionadas directamente con las mencionadas importaciones.

La reforma operada supone una restricción al ámbito objetivo de esta exención, en cuanto que ahora solo se aplicará respecto de los bienes que se relacionan a continuación en el precepto, y que son los siguientes:

- a) Los bienes a que se refiere la letra a) del apartado quinto del anexo de esta ley [bienes objeto de Impuestos Especiales (II. EE.), y gas natural entregado a través de una red situada en el territorio de la Comunidad o de cualquier red conectada a dicha red].
- b) Los bienes procedentes de los territorios comprendidos en la letra b) del número 1.º del apartado dos del artículo 3 de esta ley (en España, Canarias; en la República Francesa, los territorios franceses a que se refieren el art. 349 y el art. 355, apartado 1 del TFUE; en la República Helénica, Monte Athos; en el Reino Unido, las Islas del Canal, y en la República de Finlandia, las Islas Aland).
- c) Los que se relacionan a continuación: patatas (código NC 0701), aceitunas (código NC 071120), cocos, nueces de Brasil y nueces de cacahuete (código NC 0801), otros frutos de cáscara (código NC 0802), café sin tostar (código NC 09011100 y 09011200), té (código NC 0902), cereales (código NC 1001 a 1005 y NC 1007 y 1008), arroz

con cáscara (código NC 1006), semillas y frutos oleaginosos (incluidas las de soja) (código NC 1201 a 1207), grasas y aceites vegetales y sus fracciones, en bruto, refinados, pero sin modificar químicamente (código NC 1507 a 1515), azúcar en bruto (código NC 170111 y 170112), cacao en grano o partido, crudo o tostado (código NC 1801), hidrocarburos (incluidos el propano y el butano, y los petróleos crudos de origen mineral) (código NC 2709, 2710, 271112 y 271113), productos químicos a granel (código NC capítulos 28 y 29), caucho en formas primarias o en placas, hojas o bandas (código NC 4001 y 4002), lana (código NC 5101), estaño (código NC 8001), cobre (código NC 7402, 7403, 7405 y 7408), zinc (código NC 7901), níquel (código NC 7502), aluminio (código NC 7601), plomo (código NC 7801), indio (código NC ex 811292 y ex 811299), plata (código NC 7106) y platino, paladio y rodio (código NC 71101100, 71102100 y 71103100).

Debe advertirse que la modificación propuesta en este precepto entrará en vigor el 1 de enero de 2016.

4.1.11. Exenciones en entregas en régimen de viajeros

Se establece una modificación del RIVA [art. 9.1.2.º, letra B, párrafo e)] autónoma de la reforma legal en relación con las entregas exentas de bienes en régimen de viajeros (recogida en el art. 21.2.º, letra A, de la LIVA), siendo una reforma meramente técnica.

Como sabemos, esta exención se desarrolla en el RIVA en cuanto al procedimiento a seguir por el viajero para recuperar el impuesto soportado en factura. La modificación afecta al último trámite a efectuar por el viajero, la remisión de las facturas y reembolso de las cuotas.

El viajero debe remitir la factura diligenciada por la aduana de salida al proveedor, quien está obligado a devolver la cuota repercutida en el plazo de los 15 días siguientes. Hasta ahora, esta devolución debía efectuarse mediante cheque o transferencia; y a estos medios de devolución se añaden con la reforma que este reembolso también pueda efectuarse mediante abono en tarjeta de crédito u otro medio que permita acreditar el reembolso.

Se mantiene, y no se modifica, la posibilidad de que el reembolso pueda ser efectuado también a través de entidades colaboradoras, autorizadas por la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT).

4.1.12. Exenciones entregas de bienes a organismos reconocidos para su posterior exportación

Se reforma el artículo 9.1.4.º del RIVA, sin que, al igual que el supuesto anterior, exista modificación alguna en el precepto legal que regula esta exención (art. 21.4.º de la LIVA), y teniendo un carácter meramente técnico.

Además del resto de las condiciones que regula el precepto reglamentario, para que la exención se aplicase, era necesario que la exportación se realizase en el plazo de los tres meses siguientes a la fecha de la adquisición por el organismo reconocido (que ejerza actividades humanitarias, caritativas o educativas). Ahora se establece que este plazo podrá ser ampliado, previa solicitud, mediante autorización de la AEAT, siendo competente para ello el departamento de gestión.

5. LUGAR DE REALIZACIÓN DEL HECHO IMPONIBLE

5.1. LUGAR DE REALIZACIÓN DE LAS ENTREGAS DE BIENES

En el artículo 68 de la ley se regulan las reglas de localización de las operaciones consistentes en entregas de bienes. En el número 2.º del apartado Dos se recoge una regla especial relativa a las entregas de los bienes que son objeto de instalación o montaje antes de su puesta a disposición, localizándose la operación en el lugar o territorio donde se ultime dicha instalación o montaje. Para ello, se exigen en la actualidad dos requisitos: 1) que implique la inmovilización de los bienes entregados y 2) que el coste de la instalación o montaje exceda del 15% de la total contraprestación correspondiente a la entrega de los bienes instalados.

Con la reforma legal se suprime este segundo requisito, esto es, la limitación cuantitativa del coste de instalación, manteniéndose el primero, de manera que la entrega de bienes objeto de instalación o montaje se localizará en el territorio donde queden inmovilizados, exigiéndose, de esta manera, la fijación del bien al suelo, sin alusión alguna al coste de la instalación o montaje. Se suscita, sin embargo, la duda, dado que no se exige la condición relativa a la instalación o montaje, de si esta debe ser efectuada por el sujeto pasivo que efectúa la entrega, o puede ser realizada por un tercero de forma independiente (en cuyo caso nos encontraríamos ante dos operaciones sujetas al impuesto) o por el mismo adquirente.

EJEMPLO 12

Un empresario establecido en el territorio de aplicación del impuesto adquiere a otro empresario establecido en Francia (sin establecimiento en España) una cadena de montaje de un producto que fabrica el primero, por importe total de dos millones de euros. El coste de la instalación y puesta en funcionamiento será de 400.000 euros (incorporados en el precio total anterior), y se conoce que dicha cadena de montaje quedará inmovilizada en las naves industriales del empresario adquirente.

.../...

.../...

En este caso, cualquiera que sea el coste de la instalación (en este caso es del 20 %), la entrega se localiza en el territorio de aplicación del impuesto (operación interior), siendo sujeto pasivo por inversión el empresario español y no realizándose por el empresario francés una EIB en Francia [por un precepto análogo a nuestro art. 9.3, letra a) de la LIVA] ni una AIB en España [art. 13.1.º, letra b) de la LIVA].

5.2. LUGAR DE REALIZACIÓN DE LAS PRESTACIONES DE SERVICIOS

5.2.1. Modificaciones en la Ley 28/2014

En esta materia, se contiene en la Ley 28/2014 una de las reformas con más trascendencia en la tributación del IVA, si lo unimos a los nuevos regímenes especiales que aparecen como consecuencia de estas reglas de localización, que se examinarán en apartado posterior.

Se trata de la adecuación de la norma interna a la Directiva 2006/112/CE, en la redacción dada por la Directiva 2008/8/CE, de 12 de febrero, en lo que respecta al lugar de la prestación de servicios, que introdujo, entre otras, unas nuevas reglas de localización aplicables a los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión y televisión y servicios prestados por vía electrónica, aplicables a partir de 1 de enero de 2015.

Hasta dicha fecha, estos servicios se localizan en función de la condición del destinatario, de forma que, cuando este tiene la condición de empresario o profesional, la operación tributa en sede del destinatario; mientras que si no reúne esa condición, se distingue a su vez: en caso de ser el destinatario no empresario o profesional localizado en un Estado miembro, tributa en sede del prestador, y si el destinatario se localiza fuera del territorio de la unión, la operación tributa en sede del destinatario.

Con la nueva regulación, vigente a partir del 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, pasan a gravarse en el lugar donde el destinatario del servicio se encuentre establecido, con independencia del lugar donde radique o esté establecido el prestador de los servicios.

Como consecuencia de ello, a partir de 1 de enero, se agrupa la regulación normativa de todos los servicios de telecomunicación, de radiodifusión o televisión y electrónicos, en el artículo 70 de la ley, cualquiera que sea el destinatario, empresario o profesional o persona que no reúna esta condición, dado que siempre se van a localizar en sede del destinatario.

De esta forma, se introducen las siguientes modificaciones:

- Se suprimen las letras m) y n) del artículo 69.Dos: en este apartado se recogen las excepciones a la regla general prevista en el número 2.º del apartado Uno (en virtud de la que las prestaciones de servicios efectuadas por un empresario o profesional establecido en el territorio de aplicación del impuesto a un destinatario que no sea empresario o profesional actuando como tal se localizan en sede del prestador). De acuerdo con estas excepciones, se recoge una larga enumeración de operaciones que tributan en sede del destinatario no empresario o profesional cuando esté establecido o tenga su domicilio o residencia habitual fuera de la Unión. Entre estas excepciones se encuentran hasta el 31 de diciembre de 2014 precisamente las letras m) y n) que ahora se suprimen, relativas a los servicios prestados por vía electrónica y los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión y de televisión.
- Se añade un número 5.º al artículo 69.Tres: en este apartado se delimitan una serie de conceptos, entre otros, sede de la actividad económica, establecimiento permanente, etc. Ahora se añade este número 5.º, relativo a la concreción de los servicios de radiodifusión y televisión. Por tales se entenderán aquellos servicios consistentes en el suministro de contenidos de audio y audiovisuales, tales como los programas de radio o de televisión suministrados al público a través de las redes de comunicaciones por un prestador de servicios de comunicación, que actúe bajo su propia responsabilidad editorial, para ser escuchados o vistos simultáneamente siguiendo un horario de programación.
- Se da nueva redacción a los números 4.º y 8.º del artículo 70.Uno: se entenderán prestados en el territorio de aplicación del impuesto los servicios prestados por vía electrónica (núm. 4.º) y los de telecomunicaciones, de radiodifusión y de televisión (núm. 8.º), cuando el destinatario no sea un empresario o profesional actuando como tal, siempre que este se encuentre establecido o tenga su residencia o domicilio habitual en el territorio de aplicación del impuesto.
- Se añade un número 4.º al artículo 70.Dos: en este apartado se recoge una cláusula o regla de cierre, de forma que los servicios que cita se consideran prestados en el territorio de aplicación del impuesto cuando su utilización o explotación efectivas se realicen en dicho territorio (a pesar de que, de acuerdo con las reglas de localización de los arts. 69 y 70.Uno, no se entiendan realizados en la Unión). Con vigencia a partir de 1 de enero de 2015 se da nueva redacción al número 1.º para recoger la nueva redacción del artículo 69.Dos [que, como se ha visto, suprime las letras m) y n)]; y se añade el número 4, añadiendo los servicios prestados por vía electrónica, los de telecomunicaciones, de radiodifusión y de televisión. De esta manera, se considerarán prestados en el territorio de aplicación del impuesto los siguientes servicios cuando, conforme a las reglas de localización aplicables a los mismos (recogidas en los artículos 69 y 70.Uno de la LIVA), no se entiendan realizados en la Unión, pero su utilización o explotación efectivas se realicen en dicho territorio:
 - Los servicios del artículo 69.Dos, letras a) a l), cuyo destinatario no sea un empresario o profesional actuando como tal.

- Los de mediación en nombre y por cuenta ajena cuyo destinatario sea un empresario o profesional actuando como tal.
- Los de arrendamiento de medios de transporte (cualquiera que sea el destinatario).
- Los prestados por vía electrónica, los de telecomunicaciones, de radiodifusión y de televisión (cualquiera que sea el destinatario).

En todo caso, en los cuatros supuestos que se acaban de citar, el destinatario debe estar establecido fuera de la Unión, dado que de estarlo, tributaría en el Estado miembro del destinatario y, por tanto, no se aplicaría esta regla de cierre.

EJEMPLO 13

- 1) Si un empresario establecido en el territorio de aplicación del impuesto que realiza prestaciones de servicios consistentes en la descarga de canciones y música a través de internet vende música a dos particulares con residencia en Argentina y en Dinamarca, ambas operaciones se localizarán en sede de los destinatarios, esto es, en Argentina y en Dinamarca, debiendo acreditarse, de acuerdo con las reglas establecidas en el Reglamento 282/2011, el lugar de establecimiento de los destinatarios.
- 2) Si un particular con residencia en el territorio de aplicación del impuesto adquiere un libro e-book y un programa informático antivirus, descargándolos de internet, a un empresario establecido en Alemania, la operación tributará en el territorio de aplicación del impuesto, y el empresario alemán deberá repercutir IVA español, acreditado que el particular tiene su residencia y está establecido en el territorio de aplicación del impuesto. El empresario alemán cumplirá sus obligaciones a través del régimen general del impuesto o a través del régimen especial aplicable a los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión o de televisión y a los prestados por vía electrónica por empresarios o profesionales establecidos en la Unión.
- 3) Si este mismo particular adquiere un libro en el mismo formato a un empresario o profesional establecido en Canadá, suministrando los datos precisos a fin de que el proveedor compruebe la residencia efectiva del particular en el territorio de aplicación del impuesto, la operación tributará en este territorio, y el empresario canadiense deberá repercutir IVA español, bien a través del régimen general del impuesto, bien a través del régimen especial aplicable a los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión o de televisión y a los prestados por vía electrónica por empresarios o profesionales no establecidos en la Unión.

5.2.2. Modificaciones en el Reglamento 282/2011

Aun cuando afecte a más materias, es importante reseñar que el 1 de enero de 2015 entran en vigor también las modificaciones al Reglamento de Ejecución (UE) 282/2011, de 15 de marzo, operadas por el Reglamento de ejecución (UE) 1042/2013, de 7 de octubre. Esta norma es obligatoria en todos sus elementos y directamente aplicable en cada Estado miembro, sin necesidad, por tanto, de que sea objeto de transposición por el legislador interno.

Buena parte de estas modificaciones hacen referencia a los servicios que acabamos de examinar. En concreto se refieren:

- Al hecho imponible, delimitando la noción de servicios de telecomunicación en el artículo 6 bis; los servicios de radiodifusión y televisión en el artículo 6 ter; y los servicios prestados por vía electrónica en el artículo 7 (respecto del que se suprimen varias letras y se incluyen otras, para ajustar los servicios que comprende este concepto).
- Cuando un prestador de servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión y televisión, o de servicios prestados por vía electrónica preste dichos servicios en ubicaciones tales como una cabina telefónica, una zona de acceso inalámbrico wifi, un cibercafé, un restaurante o el vestíbulo de un hotel, en las que ese prestador requiera la presencia física en ese lugar del destinatario de los servicios, se presumirá que el cliente está establecido, tiene su domicilio o su residencia habitual en dicha ubicación y que es en ella donde tiene lugar el uso y disfrute efectivo del servicio. Si la ubicación está situada a bordo de un buque, un avión o un tren que lleve a cabo un transporte de pasajeros dentro de la Unión, el país de ubicación será el país de partida del transporte de pasajeros (art. 24 bis).
- Se establecen reglas específicas para presumir el lugar de establecimiento del destinatario que no tenga la condición de empresario o profesional en los artículos 24 ter y 24 quáter.
- No obstante, podrán refutarse las presunciones anteriores por el prestador del servicio fundándose en tres elementos de prueba no contradictorios que demuestren que el cliente está establecido, tiene su domicilio o su residencia habitual en otro lugar. Asimismo, las autoridades tributarias podrán refutar presunciones formuladas en virtud de los artículos citados anteriormente, cuando haya indicios de mala utilización o abuso por parte del prestador (art. 24 quinquies).
- Se regulan los elementos de prueba para la determinación de la ubicación del cliente y para la refutación de presunciones en los artículos 24 sexies y 24 septies.
- A efectos de determinar el lugar de prestación de los servicios que se están examinando, por un sujeto pasivo que actúe en su propio nombre en combinación con servicios de alojamiento en el sector hotelero o en sectores con una función similar como

campos de vacaciones o terrenos creados para su uso como lugares de acampada, se considerará que esos servicios se prestan en dichas ubicaciones (art. 31 quáter).

6. DEVENGO DEL IMPUESTO. ENTREGAS DE BIENES Y PRESTACIONES DE SERVICIOS

La modificación aprobada relativa al devengo en operaciones interiores no tiene otra finalidad que adecuar la cita que la LIVA realiza respecto de otra norma.

En concreto, se trata de dar nueva redacción al artículo 75.Uno.2.º bis, donde se recoge la regla de devengo en ejecuciones de obra cuyas destinatarias sean las Administraciones públicas, suprimiéndose la referencia a la norma de contratos derogada y recogiendo la actual: artículo 235 del texto refundido de la Ley de Contratos del Sector Público, aprobado por el Real decreto Legislativo 3/2011, de 14 de noviembre.

7. BASE IMPONIBLE. ENTREGAS DE BIENES Y PRESTACIONES DE SERVICIOS

7.1. REGLA GENERAL

En el artículo 78 de la ley se establece la regla general de determinación de la base imponible en el IVA, de forma que en el apartado Uno se hace referencia al importe total de la contraprestación, y en los apartados Dos y Tres, a las partidas o conceptos que quedarán incluidos o excluidos, respectivamente. En el apartado Dos se recoge, como partida a integrar (núm. 3.º), las subvenciones vinculadas directamente al precio de las operaciones sujetas al impuesto, considerándose como tales las establecidas en función del número de unidades entregadas o del volumen de los servicios prestados cuando se determinen con anterioridad a la realización de la operación.

Como se indica en la exposición de motivos del proyecto, la sentencia del TJUE de 14 de marzo de 2014, asunto C-151/13, determina la necesidad de diferenciar 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; lo que ya había sido puesto de manifiesto tanto por la doctrina del TEAC, como por la jurisprudencia del TS.

Por ello, se ha incluido un nuevo número, el 4.º, al apartado Tres, de forma que se aclara ahora que no se incluirán en la base imponible las subvenciones no vinculadas al precio de las operaciones, no considerándose como tales y, por tanto, incluyéndose en la base imponible, los importes pagados por un tercero en contraprestación de dichas operaciones.

EJEMPLO 14

Una gran empresa es proveedora de unos productos que comercializa a través de otras empresas distribuidoras, actuando estas últimas en nombre propio. En relación con determinados clientes adquirentes finales de los productos (que han negociado los precios de los productos con la gran empresa proveedora), se fijan unos precios finales de los bienes inferiores al habitual para el resto de los clientes. La proveedora ha pactado con las distribuidoras el precio final de los productos, imponiendo, por tanto, a estas últimas un precio final inferior cuando se trate de estos clientes privilegiados. No obstante, asume la proveedora el abono a las distribuidoras de gran parte de la diferencia.

En este caso, la base imponible de las ventas realizadas por las distribuidoras a los clientes privilegiados deberá incluir también el importe pagado por la proveedora, en tanto se trata de subvenciones vinculadas al precio, tal como define ahora el artículo 78.Tres.4.º de la LIVA.

7.2. REGLAS ESPECIALES

El TJUE, con la Sentencia de 19 de diciembre de 2012, asunto C-549/11, había señalado que la remisión al valor de mercado para concretar la base imponible de las operaciones solo podía efectuarse por el legislador nacional en los casos en que expresamente lo permitía la Directiva 2006/112/CE. En nuestra norma interna, se recogen en el artículo 79 varias reglas especiales en donde se alude a este valor de mercado. Si bien la relativa a las operaciones vinculadas está expresamente prevista en la directiva comunitaria, no sucede lo mismo en relación con las operaciones cuya contraprestación no consista en dinero.

Por ello, se modifica el apartado Uno del artículo 79 relativo a estas operaciones, suprimiendo la referencia al valor de mercado. La contraprestación puede ser total o parcialmente no dineraria, distinción que se recoge en la redacción actual y también en la vigente a partir de 1 de enero de 2015; de forma que, con la modificación:

- Si en la operación de que se trate la contraprestación no consiste en dinero, se considerará como base imponible el importe, expresado en dinero, que se hubiera acordado entre las partes, estableciéndose la precisión de que, salvo que se acredite lo contrario, la base imponible coincidirá con los importes que resulten de aplicar las reglas previstas en los apartados tres y cuatro, relativos a la concreción de la base imponible en las operaciones de autoconsumo de bienes y de servicios, respectivamente.

EJEMPLO 15

Un empresario promotor inmobiliario de edificaciones transmite a otro empresario un local en un edificio que acaba de construirse recientemente. El adquirente, empresario dedicado a la fabricación de maquinaria destinada a la construcción, entrega al primer empresario varias maquinarias fabricadas por él. Ambas partes han fijado que el precio o contraprestación de ambas entregas es de 50.000 euros, si bien se conoce que el coste de los bienes o servicios utilizados por los sujetos pasivos para la obtención de dichos bienes, incluidos los gastos de personal efectuados con la misma finalidad, ha sido para el local de 80.000 euros y para la maquinaria de 75.000 euros.

Estamos ante una permuta de un bien inmueble a cambio de otros bienes corporales, por lo que estamos ante dos operaciones sujetas al impuesto, debiendo calcularse la base imponible correspondiente a ambas, para lo que tendremos en cuenta la regla del artículo 79.Uno, párrafo primero. La base imponible, en principio, será el precio fijado por las partes, expresado en dinero, esto es, 50.000 euros. Ahora bien, salvo que las partes acrediten que el precio es inferior al coste de producción, deberemos tener en cuenta este último, por lo que la base imponible de la entrega del local será de 80.000 euros y la de la maquinaria, de 75.000 euros.

- Si la contraprestación consiste parcialmente en dinero, se considerará como base imponible el resultado de añadir al importe, expresado en dinero, acordado entre las partes, por la parte no dineraria de la contraprestación, el importe de la parte dineraria de la misma, siempre que dicho resultado fuere superior al determinado por aplicación de lo dispuesto en la regla inmediata anterior señalada (contraprestación no monetaria total).

Es de advertir que, si la redacción anterior suscitaba dudas en cuanto a su adecuación a la directiva, la nueva redacción no deja de tener una complejidad importante en su aplicación, incluso se mantienen problemas en cuanto a la adecuación a la directiva, no ya solo por este número Uno del artículo 79, sino, sobre todo, por las reglas relativas al autoconsumo, esencialmente el de bienes.

7.3. MODIFICACIÓN DE LA BASE IMPONIBLE

Se aprueba una modificación al artículo 80.Tres, Cuatro y Cinco de la LIVA, precepto que en los últimos años ha sufrido un buen número de redacciones; siendo la finalidad esencial de la actual reforma la de flexibilizar el procedimiento de rectificación de la base imponible. De esta forma, podemos distinguir:

7.3.1. Modificación en caso de concurso

La base imponible puede reducirse cuando el destinatario no haya hecho efectivo el pago de las cuotas repercutidas y siempre que, con posterioridad al devengo de la operación, se dicte auto de declaración del concurso.

Esta rectificación de la base imponible debe efectuarse dentro del plazo fijado en la norma que, hasta esta reforma, era el del plazo máximo fijado en el artículo 21 de la Ley Concursal (un mes). Ahora se amplía el plazo a dos meses, pero contados a partir del fin del plazo máximo fijado en el artículo 21.1.5.º de la Ley Concursal para modificar la base imponible, con lo que, en definitiva, se ha ampliado a tres meses.

7.3.2. Modificación en caso de créditos incobrables

La primera de las condiciones que exige el legislador para modificar la base imponible por esta causa no es otra que el transcurso de un plazo desde el devengo del impuesto repercutido, sin que se haya obtenido el cobro de todo o parte del crédito derivado del mismo (1 año como regla general).

Con la reforma aprobada se flexibiliza el procedimiento para minorar la base imponible en el caso de que el sujeto pasivo que ha realizado la operación sea considerado pyme (aquel cuyo volumen de operaciones, calculado conforme a lo dispuesto en el art. 121 de la LIVA, no hubiese excedido durante el año natural inmediato anterior de 6.010.121,04 euros), pudiendo efectuar esta modificación en el plazo de 6 meses desde el devengo, o en el plazo general de 1 año previsto para el resto de los empresarios o profesionales. Esto es, aquellos empresarios o profesionales que sean considerados pyme podrán modificar la base imponible por esta causa transcurrido el plazo de 6 meses desde el devengo, como se viene exigiendo hasta ahora, o bien podrán esperar al plazo general de 1 año que se exige para el resto de empresarios.

La modificación deberá hacerse efectiva en el plazo de los tres meses siguientes a la finalización del periodo de 6 meses o de un año y comunicarse a la AEAT.

Como consecuencia de lo anterior se incluyen dos reglas especiales:

- En relación con los mismos sujetos pasivos que sean pyme, en el caso de operaciones a plazos o con precio aplazado será necesario que haya transcurrido el plazo de 6 meses o 1 año desde el vencimiento del plazo o plazos correspondientes hasta la fecha de devengo de la operación. Por operaciones a plazo deberemos entender aquellas en las que se haya pactado que su contraprestación deba hacerse efectiva en pagos sucesivos o en uno solo, respectivamente, siempre que el periodo transcurrido entre el devengo del impuesto repercutido y el vencimiento del último o único pago sea superior a un año (en consonancia con lo que en el precepto legal se dispone para el resto de empresarios que no sean pyme).

- En el caso de operaciones a las que sea de aplicación el régimen especial del criterio de caja, la condición del transcurso del plazo que se ha citado (6 meses o 1 año), se entenderá cumplida en la fecha de devengo del impuesto que se produzca por aplicación de la fecha límite del 31 de diciembre a que se refiere el artículo 163 terdecies de la Ley. Como sabemos, en las operaciones a las que resulta de aplicación este régimen especial del criterio de caja, el IVA se devenga en el momento del coro total o parcial del precio por los importes efectivamente percibidos o, si este no se ha producido, el devengo se producirá el 31 de diciembre del año inmediato posterior a aquel en que se haya realizado la operación).
- No obstante, para el supuesto previsto en el párrafo anterior (operaciones a las que sea de aplicación el régimen especial del criterio de caja), cuando se trate de operaciones a plazo o con precio aplazado, será necesario que haya transcurrido el plazo de 6 meses o 1 año, desde el vencimiento del plazo o plazos correspondientes hasta la fecha de devengo de la operación.

EJEMPLO 16

Un empresario acogido al régimen especial del criterio de caja realiza dos operaciones, una el 3 de enero de 2015 y otra el 31 de diciembre de 2015. En ambos casos se conoce que a fecha de 31 de diciembre de 2016 no se ha percibido todavía del destinatario el importe correspondiente a la contraprestación pactada.

Por ambas operaciones (aquella en la que ha transcurrido casi dos años y la segunda un año) el empresario considerará que a 31 de diciembre de 2016 se ha cumplido la condición del transcurso del plazo a que alude el artículo 80.Cuatro.1.º de la ley y podrá, por tanto, modificar la base imponible minorándola por el importe no percibido.

7.3.3. Facturación en caso de rectificación de la base imponible

En el artículo 24.1 del RIVA se regula la obligación que tiene el sujeto pasivo que rectifica la base imponible de emitir factura rectificativa, sujetando esta a las condiciones que establece el precepto, esencialmente por remisión al artículo 15 del Reglamento de Facturación.

En la redacción dada a este precepto por Real Decreto 828/2013, de 25 de octubre, se exigía que, en cualquier caso, esto es, cualquiera que fuese el supuesto de rectificación de la base imponible previsto en el artículo 80 de la LIVA, el sujeto pasivo debía emitir la factura rectificativa y también debía acreditar la remisión de la misma al destinatario.

La naturaleza y finalidad de este último requisito (acreditación de la remisión) no tenía razón de ser para todos los supuestos del artículo 80 de la LIVA y, por ello, el legislador ha precisado ahora, modificando el artículo 24.1 del reglamento, que ello será exigible solamente respecto de los supuestos previstos en los apartados tres y cuatro del artículo 80 de la LIVA, esto es, en caso de concurso de acreedores y de crédito incobrable, que son los supuestos en los que pueden plantearse la mayor conflictividad.

8. SUJETOS PASIVOS

8.1. INVERSIÓN DEL SUJETO PASIVO: NUEVOS SUPUESTOS

La Directiva 2013/43/UE del Consejo, de 22 de julio de 2013, modifica la Directiva IVA 2006/112/CE por lo que se refiere al mecanismo de inversión del sujeto pasivo y, considerando la gravedad del fraude en el ámbito del IVA, el legislador comunitario procedió a permitir que los Estados miembros aplicasen, con carácter temporal, un mecanismo en virtud del cual la obligación de pagar el IVA se traspase a la persona destinataria de la entrega de bienes o prestación de servicios en relación con determinadas categorías de bienes y servicios, aun cuando dichas categorías no estén enumeradas en el artículo 199 de la Directiva 2006/112/CE ni sean objeto de excepciones específicas que los Estados miembros hayan sido autorizados a establecer. Se establece así en la norma comunitaria que hasta el 31 de diciembre de 2018 y por un periodo mínimo de dos años, los Estados miembros podrán establecer que el deudor del IVA sea el sujeto pasivo destinatario de cualquiera de los bienes y servicios que a continuación señala.

Con base en esta normativa comunitaria, se introduce una nueva letra g) al artículo 84.Uno.2.º de la LIVA, para considerar que serán sujetos pasivos del impuesto los empresarios o profesionales para quienes se realicen las operaciones sujetas al impuesto, cuando se trate de entregas de los siguientes productos definidos en el apartado décimo del anexo de la LIVA (al que se da nueva redacción también con el proyecto, indicando el código NCE, donde figuran cada uno de los bienes):

- Plata, platino y paladio, en bruto, en polvo o semilabrado; se asimilarán a los mismos las entregas que tengan por objeto dichos metales resultantes de la realización de actividades de transformación por el empresario o profesional adquirente. En todo caso, ha de tratarse de productos que no estén incluidos en el ámbito de aplicación del régimen especial aplicable a los bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección.
- Teléfonos móviles.
- Consolas de videojuegos, ordenadores portátiles y tabletas digitales.

No obstante, respecto de estos dos últimos guiones (teléfonos y los concretos aparatos electrónicos citados), la regla de inversión del sujeto pasivo se aplicará en función de dos parámetros, el destinatario y la cuantía de la operación. Así, la inversión del sujeto pasivo se aplicará cuando el destinatario sea:

- Un empresario o profesional revendedor de estos bienes, cualquiera que sea el importe de la entrega. Aun cuando el precepto alude al concepto de revendedor, no debemos considerarlo como equiparable a la figura del revendedor que se recoge en el régimen especial de los bienes usados, puesto que en este caso se ha pretendido que se aplique a cualquier revendedor.
- Un empresario o profesional distinto de los anteriores (no revendedor), 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. Para calcular este importe debe atenderse al importe total de las entregas realizadas cuando, documentadas en más de una factura, resulte acreditado que se trata de una única operación y que se ha producido el desglose artificial de la misma a los únicos efectos de evitar la aplicación de la norma. Con ello, el legislador remite la apreciación de esta condición a una cuestión de prueba, introduciendo cierto grado de complejidad e inseguridad, así como de apreciación subjetiva, que puede dar lugar a una gran conflictividad.

Por otro lado, la acreditación de la condición de empresario o profesional en los dos guiones que ahora se examinan (telefonía y aparatos electrónicos) deberá realizarse con carácter previo o simultáneo a la adquisición, remitiendo a la norma reglamentaria la forma de acreditarse.

En este sentido, en la norma reglamentaria se incluye en primer lugar un nuevo artículo, 24 quinquies, para delimitar el concepto y obligaciones del empresario o profesional revendedor a los exclusivos efectos del precepto de la ley que ahora examinamos (con ello quiere remarcarse la independencia de este concepto con el que se recoge en el régimen especial de los bienes usados). En primer lugar, se considera revendedor al empresario o profesional que se dedique con habitualidad a la reventa de los bienes adquiridos a que se refieren las operaciones reflejadas en los dos guiones que se comentan (teléfonos y aparatos electrónicos concretos citados). En segundo lugar, en el artículo 24 quinquies se establecen las siguientes obligaciones para estos sujetos pasivos revendedores:

- Deberá comunicar al órgano competente de la AEAT su condición de revendedor mediante la presentación de la correspondiente declaración censal al tiempo de comienzo de la actividad, o bien durante el mes de noviembre anterior al inicio del año natural en el que deba surtir efecto.
- La comunicación se entenderá prorrogada para los años siguientes en tanto no se produzca la pérdida de dicha condición, que deberá, asimismo, ser comunicada a la Administración tributaria mediante la oportuna declaración censal de modificación.

- El empresario o profesional revendedor podrá obtener un certificado con el código seguro de verificación a través de la sede electrónica de la AEAT, que tendrá validez durante el año natural correspondiente a la fecha de su expedición.

Además, se introduce un apartado adicional en el artículo 24 quáter del RIVA, exigiéndose que los destinatarios de estas operaciones deberán, en su caso, comunicar expresa y fehacientemente al empresario o profesional que realice la entrega las siguientes circunstancias:

- Que están actuando, con respecto a dichas operaciones, en su condición de empresarios o profesionales.
- Que están actuando, con respecto a dichas operaciones, en su condición de revendedores, lo que deberán acreditar mediante la aportación de un certificado específico emitido a estos efectos a través de la sede electrónica de la AEAT a que se refiere el artículo 24 quinquies.
- Debe advertirse que la norma comunitaria permite que los Estados miembros puedan establecer las condiciones de aplicación del mecanismo de inversión del sujeto pasivo; pero dicha aplicación estará supeditada a la condición de que se impongan obligaciones de información adecuadas y efectivas a los sujetos pasivos que realicen entregas de bienes o prestaciones de servicios a las que sea aplicable este mecanismo.

Señalar, finalmente, respecto de este supuesto de inversión del sujeto pasivo y, por tanto, también de las obligaciones que conlleva, que entrará en vigor a partir de 1 de abril de 2015.

8.2. INFRACCIONES TRIBUTARIAS EN LOS SUPUESTOS DE INVERSIÓN DEL SUJETO PASIVO

En el artículo 24 quáter, apartado 7, de la redacción actual del RIVA se recoge tanto el supuesto de responsabilidad solidaria de los destinatarios de operaciones en las que se produzca la inversión del sujeto pasivo, cuando medien las circunstancias previstas en el artículo 87.Uno de la LIVA (cuando, mediante su acción u omisión culposa o dolosa, eludan la correcta repercusión del impuesto), como la posibilidad de incurrir en infracción tributaria. Hasta ahora, este precepto se refería exclusivamente a la infracción prevista en el artículo 170.Dos.2.º de la LIVA (la obtención, mediante acción u omisión culposa o dolosa de una incorrecta repercusión del IVA, siempre y cuando el destinatario de la misma no tenga derecho a la deducción total de las cuotas soportadas).

Con la reforma que se opera en el RIVA, este apartado 7 pasa a ser el número 8, y se añaden, además de la posibilidad de que los sujetos destinatarios incurran en el supuesto de responsabilidad solidaria y en la infracción tipificada en el número 2 del artículo 170.Dos, los supuestos de infracción tipificados en los números 6.º y 7.º del artículo 170.Dos que se incluyen con la re-

forma operada con la Ley 28/2014, y que se examinan en un epígrafe anterior. Y ello, en cuanto a que estas nuevas infracciones recogen supuestos específicos de aplicación para estas operaciones que examinamos.

8.3. REPERCUSIÓN DEL IMPUESTO. RECTIFICACIÓN DE LAS CUOTAS REPERCUTIDAS

Se modifica el artículo 89.Cinco, tercer párrafo, donde se regula la rectificación de la repercusión cuando determine una minoración de las cuotas inicialmente repercutidas. El sujeto pasivo, en este caso, puede optar por una de las dos alternativas que se establecen: bien regularizar la situación tributaria en la declaración-liquidación correspondiente al periodo en que deba efectuarse la rectificación o en las posteriores hasta el plazo de un año a contar desde el momento en que debió efectuarse la mencionada rectificación (en este caso, el sujeto pasivo estará obligado a reintegrar al destinatario de la operación el importe de las cuotas repercutidas en exceso); bien iniciar ante la Administración tributaria el procedimiento correspondiente.

Es esta segunda opción la que recibe nueva redacción. La dicción actual del precepto se refiere a iniciar el correspondiente procedimiento de devolución de ingresos indebidos. Para ajustar técnicamente esta redacción a la LGT, se modifica el precepto para señalar que lo procedente será iniciar el procedimiento de rectificación de autoliquidaciones previsto en el artículo 120.3 de la LGT y en su normativa de desarrollo.

9. TIPOS IMPOSITIVOS

El TJUE había dictado la Sentencia de 17 de enero de 2013, asunto C-360/11, fijando que la norma interna española no se ajustaba a la directiva comunitaria por lo que se refiere a los tipos impositivos aplicables a los productos sanitarios; por lo que ahora, con la reforma aprobada, se ajusta la redacción de la norma interna a los dictados de la directiva, tal como había exigido el órgano jurisdiccional comunitario.

El grueso de los productos afectados (equipos médicos, aparatos, productos sanitarios y demás instrumental, de uso médico u hospitalario) pasan a tributar del tipo reducido del 10% al 21%, manteniéndose la tributación por el tipo reducido 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, intelectuales o sensoriales, cuya relación se incorpora a un nuevo apartado octavo del anexo de la LIVA.

Por otro lado, se mantiene el tipo reducido del 4% para los medicamentos de uso humano, para los vehículos para personas con movilidad reducida y para la entrega de prótesis, ortesis e implantes internos para personas con discapacidad.

Finalmente, se ha reducido el tipo impositivo de un concreto producto, las flores y plantas.

De esta forma tributarán al tipo reducido del 10 %:

- Las entregas, AIB o importaciones de medicamentos de uso veterinario (se elimina la referencia al uso animal, y a las sustancias medicinales susceptibles de ser utilizadas habitual e idóneamente en su obtención).
- Las entregas, AIB o importaciones de los siguientes bienes:
 - a) Los productos farmacéuticos comprendidos en el capítulo 30 «Productos farmacéuticos» de la Nomenclatura Combinada, susceptibles de uso directo por el consumidor final, distintos de los incluidos en el número 5.º de este apartado uno.1 (medicamentos de uso veterinario, citados en el punto anterior) y de aquellos a los que les resulte de aplicación el tipo impositivo establecido en el número 3.º del apartado dos.1 (medicamentos de uso humano a los que resulta aplicable el tipo impositivo del 4 %).
 - b) Las compresas, tampones, protegeslips, preservativos y otros anticonceptivos no medicinales (se mantiene, por tanto, el tipo reducido para estos productos, figurando, además, los preservativos y otros anticonceptivos no medicinales, que en la anterior redacción no figuraban de manera expresa, aun cuando, objetivamente, quedaban incluidos dentro del ámbito objetivo).
 - c) Los equipos médicos, aparatos y demás instrumental relacionados en el apartado octavo del anexo de esta ley, 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, sin perjuicio de lo previsto en el apartado dos.1 del artículo 91. No se incluyen en esta letra otros accesorios, recambios y piezas de repuesto de dichos bienes, que tributarán al tipo general, ni tampoco aquellos equipos médicos y demás bienes citados no destinados a los fines que se acaban de exponer.

En este sentido, el apartado octavo del anexo de la ley pasa a contener la relación de bienes a que se refiere este artículo 91.Uno.1.6.º c). El listado de productos incorpora bienes destinados exclusivamente a personas con discapacidad y aparatos diseñados para uso personal y exclusivo de personas con deficiencia visual y auditiva; añadiéndose otros bienes, donde puede resultar un uso mixto de los mismos, si bien con una clara y objetiva utilidad para personas con discapacidad.

- Se incluyen al tipo reducido las flores, las plantas vivas de carácter ornamental, junto con las semillas, bulbos, esquejes y otros productos de origen exclusivamente vegetal susceptibles de ser utilizados en su obtención.

Por lo que respecta al tipo reducido del 4%, se modifica el artículo 91.Dos.1, 3.º, 4.º,5.º, y 2, 4.º:

- Tributarán por este tipo las entregas, AIB o importaciones de los medicamentos de uso humano, así como las formas galénicas, fórmulas magistrales y preparados oficiales; eliminándose la referencia «sustancias medicinales», y «los productos intermedios, susceptibles de ser utilizados habitual e idóneamente en su obtención», que pasan a tributar al tipo general.
- Por razones técnicas se ajusta la redacción de los números 4.º y 5.º del subapartado 1, y número 4.º del subapartado 2, para eliminar la mención a personas con «minusvalía», sustituyéndola por personas con «discapacidad». Recordemos que estos números hacen referencia a las siguientes operaciones:
 - Entregas de vehículos para personas con movilidad reducida.
 - Prótesis, ortesis e implantes internos.
 - Prestaciones de servicios de reparación de vehículos y sillas de ruedas.

10. DEDUCCIONES Y DEVOLUCIONES

10.1. CUOTAS TRIBUTARIAS DEDUCIBLES

En el artículo 92 de la LIVA se recoge la regla general de deducibilidad de las cuotas soportadas por empresarios o profesionales. Se trata de una trascendente declaración general que es desarrollada en los preceptos siguientes de la ley. El apartado primero de este artículo 92 se ha reformado por una razón meramente técnica y es que en él se mantenía la expresión «satisfecho» para referirse a cuotas soportadas deducibles, término que aludía esencialmente a las cuotas soportadas en las importaciones, aunque hace ya algunos años que el legislador no exige, adecuando la norma interna a la comunitaria, que el empresario o profesional que importa bienes deba satisfacer el impuesto para poder deducirlo, pues basta para ello que se hayan producido el devengo y tenga el documento justificativo correspondiente (art. 97.Uno.3.º).

Pues bien, el legislador ha eliminado esta expresión de «satisfecho», para aludir ahora a que el sujeto pasivo podrá deducir de las cuotas devengadas por operaciones gravadas realizadas en el interior del país, las que, devengadas en el mismo territorio, hayan soportado por repercusión directa o «correspondan» a las operaciones que se indican.

10.2. REQUISITOS SUBJETIVOS DE LA DEDUCCIÓN

Consecuencia de la reforma operada en el artículo 7.8.º sobre tributación en el IVA de las Administraciones públicas es la modificación del artículo 93, en el que se introduce un nuevo apartado Cinco.

Como señala la exposición de motivos, la no sujeción al IVA conlleva la no deducibilidad de las cuotas soportadas por la adquisición de bienes y servicios destinados a la realización de las operaciones no sujetas y, por ello, se aclara que, para los denominados entes públicos duales, que realizan conjuntamente operaciones sujetas y no sujetas al IVA, la deducción, en aplicación de la jurisprudencia del TJUE, de las cuotas soportadas por la adquisición de bienes y servicios destinados a la realización conjunta de ambos tipos de operaciones, se realiza en función de un criterio razonable.

Quede claro que este derecho, que ahora se reconoce expresamente a estos sujetos pasivos, debe reconocerse a cualquier empresario o profesional que, realizando operaciones sujetas al impuesto, efectúe otras operaciones o actividades no sujetas al impuesto, dado que tanto la directiva comunitaria, como la jurisprudencia comunitaria (y también la doctrina administrativa nacional, como así lo ha señalado el TEAC) reconocen el principio general de deducibilidad en el IVA: en la medida en que los bienes y los servicios se utilicen para las necesidades de sus operaciones gravadas, el sujeto pasivo tendrá derecho, en el Estado miembro en el que realice estas operaciones, a deducir del importe del impuesto del que es deudor por los bienes y servicios adquiridos afectos a la actividad sujeta.

De acuerdo con esta finalidad, el legislador ahora precisa, respecto de las Administraciones públicas:

- Los sujetos pasivos que realicen conjuntamente operaciones sujetas y no sujetas por aplicación del artículo 7.8.º (Administraciones públicas, integradas por el conjunto de entidades que se citan en ese precepto) podrán deducir las cuotas soportadas por la adquisición de bienes y servicios destinados de forma simultánea a la realización de unas y otras operaciones en función de un criterio razonable y homogéneo de imputación de las cuotas correspondientes a los bienes y servicios utilizados para el desarrollo de las operaciones sujetas al IVA, incluyéndose, a estos efectos, las operaciones realizadas fuera del territorio de aplicación del IVA que originarían el derecho a la deducción si se hubieran efectuado en el interior del mismo.
- El criterio anterior deberá ser mantenido en el tiempo salvo que, por causas razonables, haya de procederse a su modificación.
- El cálculo resultante de la aplicación de dicho criterio se podrá determinar provisionalmente atendiendo a los datos del año natural precedente, sin perjuicio de la regularización que proceda a final de cada año; estableciéndose así un sistema de deducibilidad provisional, análogo al de la regla de prorrata general prevista en el artículo 104 de la LIVA para los sujetos pasivos que realizan actividades sujetas que no generan el derecho a deducir y actividades sujetas que generan el derecho a deducir. No obstante, debe tenerse en cuenta que son dos proporciones totalmente independientes. La que ahora se establece sirve para concretar la proporción del IVA soportado afecto a las actividades sujetas, mientras que la relativa a la prorrata se calculará en función de los importes que comprenden estas actividades sujetas y no el conjunto de operaciones o actividades (sujetas y no sujetas) realizadas por el ente público.

- No resultarán deducibles en proporción alguna las cuotas soportadas o satisfechas por las adquisiciones o importaciones de bienes o servicios destinados, exclusivamente, a la realización de las operaciones no sujetas a que se refiere el artículo 7.8.º de la LIVA.
- En cualquier caso, las deducciones deben ajustarse al cumplimiento del conjunto del resto de condiciones y requisitos que se establecen en la LIVA, en concreto en su título VIII y, más específicamente, a la regla de prorata.

EJEMPLO 17

Una sociedad mercantil, dependiente de una comunidad autónoma, que ostenta la titularidad íntegra de la misma, tiene encomendada por los estatutos que la crearon la prestación de determinados servicios (fomento del turismo en la comunidad autónoma, apoyo a las empresas autonómicas para internacionalizarse, etc.), siendo los destinatarios de un lado la propia comunidad autónoma de la que depende y, de otro, los empresarios o profesionales establecidos en el territorio autonómico. Sus ingresos proceden esencialmente de las aportaciones, transferencias o partidas presupuestas de la comunidad autónoma, y también de los empresarios y profesionales a los que presta servicios.

En primer lugar, deberán determinarse, a la vista de los estatutos, etc., las actividades que realiza esta sociedad pública, para diferenciar lo que es una actividad no sujeta al IVA de aquella que sí lo está. Una vez concretada esta delimitación, a efectos de la deducción de las cuotas soportadas, deberemos distinguir tres grupos:

- Las cuotas afectas exclusivamente a la actividad no sujeta no podrán deducirse en porcentaje alguno.
- Las cuotas afectas exclusivamente a la actividad sujeta al impuesto generarán el derecho a la deducción conforme a las reglas recogidas en el título VIII de la ley. Para ello, si realiza actividades exentas y otras no exentas, deberá concretarse en primer lugar los sectores diferenciados que tiene, a fin de aplicar a cada uno de ellos las reglas contenidas en el referido título. Así, de tener un solo sector diferenciado, con actividades exentas y otras no exentas, podrá optar por aplicar la prorata general o la especial, o aun solicitar de la Administración tributaria un porcentaje de deducibilidad (art. 101 de la LIVA). En el caso de optar por la aplicación de la prorata general, se deberá delimitar el porcentaje de prorata provisional y, posteriormente, definitivo que corresponda aplicar al sector.
- En cuanto a las cuotas comunes afectas a la actividad no sujeta y a la actividad sujeta, primero deberemos proceder conforme a lo dispuesto en el artículo 93.Cinco, delimitando un criterio razonable y homogéneo de imputación de las cuotas correspondientes a la actividad sujeta. Aplicado este porcentaje al importe de las cuotas «duales», deberá procederse conforme al párrafo anterior, esto es, aplicar la prorata en su caso.

10.3. NACIMIENTO DEL DERECHO A DEDUCIR: AGENCIAS DE VIAJE

Fruto de las modificaciones que se introducen en el régimen especial de las agencias de viaje es la inclusión de un nuevo apartado, cinco, en el artículo 98 de la LIVA, donde se regula el nacimiento del derecho a deducir. Las agencias de viaje pueden realizar operaciones sujetas al régimen especial, cuando se reúnan las condiciones que se fijan para ello, o bien sujetas al régimen general del impuesto.

La configuración del nuevo régimen especial de la agencias de viaje se asemeja a la del régimen de los bienes usados, en cuanto que se prevé ahora que las agencias podrán no aplicar el régimen especial respecto de los servicios realizados a empresarios o profesionales que tengan derecho a la deducción o a la devolución del IVA.

Resultará difícil determinar cuándo los bienes y servicios adquiridos por la agencia de viajes van a destinarse a operaciones sujetas al régimen especial, que no dan derecho a la deducción. Por ello, se ha optado por establecer una regla análoga a la que figura en el Régimen especial de los bienes usados.

De esta forma, en concordancia con los artículos 146 y 147 de la ley, en los que se regula tanto el derecho a la deducción de las cuotas afectas al régimen especial como la posibilidad de no aplicarlo en los casos en que el destinatario sea un empresario o profesional con derecho a la deducción o a la devolución, se establece en este artículo 98.Cinco que el derecho a la deducción de las cuotas soportadas o satisfechas con ocasión de la adquisición o importación de los bienes y servicios que, efectuadas para la realización del viaje, redunden directamente en beneficio del viajero y se destinen a la realización de una operación respecto de la que no resulte aplicable el régimen especial de las agencias de viajes, nacerá en el momento en el que se devengue el IVA correspondiente a dicha operación.

EJEMPLO 18

Una agencia de viajes presta un servicio propio de esta a un empresario establecido en el territorio de aplicación del impuesto. El viaje, organizado con medios ajenos a la agencia, se desarrolla íntegramente en el territorio de aplicación del impuesto. El destinatario afecta el viaje a su actividad empresarial y, teniendo el derecho a la deducción íntegra del impuesto, solicita de la agencia que aplique el régimen general del impuesto, y no el régimen especial de las agencias de viaje, conforme a lo dispuesto en el artículo 147 de la LIVA. El viaje se va a celebrar los días 10, 11 y 12 de febrero, si bien la agencia exige el pago anticipado, que se cobra el día 8 de febrero, emitiendo en ese momento la correspondiente factura.

.../...

.../...

En este caso, es lógico considerar que la agencia no aplicará el régimen especial, por lo que repercutirá el impuesto en factura, distinguiéndose base imponible, tipo y cuota. El devengo de la operación tendrá lugar el día 8 de febrero (con base en la regla del devengo en pagos anticipados prevista en el art. 75.Dos de la LIVA), y es en ese momento cuando nacerá el derecho para la agencia de viajes de deducir las cuotas soportadas afectas directamente a este viaje.

10.4. DEDUCCIONES EN SECTORES DIFERENCIADOS. GRUPO DE ENTIDADES

En el artículo 101 de la ley se regula el régimen de deducciones en sectores diferenciados de la actividad empresarial o profesional. La problemática que se planteaba para calcular el cómputo de la prorrata general aplicable a los bienes y servicios recibidos, en el caso de empresarios o profesionales acogidos al régimen especial del grupo de entidades, lleva consigo que se introduzca ahora una modificación en el apartado Uno, párrafo quinto, del citado precepto, para eliminar del cómputo de la prorrata general el volumen de operaciones realizadas en el sector diferenciado de la actividad del grupo de entidades.

Aun cuando no se indica, al hacer referencia a sector diferenciado, se está aludiendo al nivel avanzado dentro del régimen especial del grupo de entidades, en el que las operaciones intragrupo tienen un tratamiento específico y constituyen para cada empresa acogida a dicho nivel un sector diferenciado, en el que se incluyen aquellas entregas de bienes y prestaciones de servicios cuyos destinatarios son el resto de las entidades que componen el grupo de entidades en su nivel avanzado.

De esta manera, con la reforma aprobada, en el cálculo de la prorrata a efectuar por cada una de las empresas acogidas a este nivel avanzado del régimen especial, no se tendrá en cuenta el volumen de las operaciones que realicen para el resto de las entidades, esto es, aquellas operaciones que se integran dentro del sector diferenciado en el que se agrupan las operaciones intragrupo.

10.5. PRORRATA ESPECIAL OBLIGATORIA

En el artículo 103 de la ley se establecen dos modalidades de prorrata: general y especial, aplicándose la primera de manera residual, esto es, cuando no concurren las circunstancias para aplicar la especial, lo que suscita dudas de la adecuación a la normativa comunitaria. En el propio precepto se indica que esta última resultará de aplicación en dos supuestos: uno voluntario, cuando los sujetos pasivos opten por ella; otro obligatorio, cuando el montante total de las cuotas deducibles en un año natural por aplicación de la regla de prorrata general exceda en un 20 % del que resultaría por aplicación de la regla de prorrata especial.

Ahora, con la reforma aprobada, esta posibilidad de aplicación obligatoria de la regla de prorrata especial se amplía, en consonancia con los principios inspiradores del impuesto, especialmente el de afectación y el de neutralidad, minorando el porcentaje del 20 al 10%. De esta forma resultará de aplicación obligatoria a aquellos casos en que el montante total de las cuotas deducibles en un año natural por aplicación de la prorrata general exceda en un 10% o más del que resultaría por aplicación de la regla de prorrata especial, lo que parece ajustarse más a la norma comunitaria.

EJEMPLO 19

Un sujeto pasivo realiza una única actividad, el arrendamiento de bienes inmuebles, locales y viviendas, tanto a empresarios y profesionales como a particulares, integrada en un mismo grupo de la CNAE, por lo que no genera el derecho a deducir íntegramente las cuotas soportadas. Se conoce que el volumen de operaciones exentas y no exentas es el mismo, 2.000 u.m.; y que las cuotas soportadas deducibles han sido las siguientes: afectas exclusivamente a operaciones que generan el derecho a deducir 100 u.m.; afectas a operaciones que no generan el derecho a deducir 150 u.m.; y cuotas afectas a ambas operaciones, 50 u.m. En principio, este sujeto pasivo no ha optado por la aplicación de la prorrata especial, aplicando a lo largo de todo el ejercicio la prorrata provisional.

En este caso, a 31 de diciembre debe determinar si resulta obligatorio aplicar la prorrata especial. En principio, el porcentaje de deducción definitivo, aplicando la prorrata general, será del 50%:

$$(2.000)/(2.000 + 2.000) \times 100 = 50 \%$$

Si aplica la prorrata general, el importe total a deducir efectivamente este ejercicio será:

$$50 \% \times (100 + 130 + 30) = 130 \text{ u.m.}$$

No obstante, debe considerar si debe aplicar obligatoriamente la prorrata especial. De aplicar la misma, el importe a deducir efectivamente será el siguiente:

$$100 + 0 + (30 \times 50 \%) = 115 \text{ u.m.}$$

Este empresario está obligado en este ejercicio a aplicar la prorrata especial, dado que se cumplen las condiciones del artículo 103, ya que el importe de las cuotas a deducir con arreglo a la prorrata general (130 u.m.) excede en más de un 10% del importe que correspondería con arreglo a la prorrata especial (115 u.m.).

Para ello, este empresario deberá regularizar las cuotas soportadas en este ejercicio y trasladar su resultado a la declaración liquidación (casilla 44) del último periodo trimestral o mensual del ejercicio, minorando importe de 115 u.m. en el importe de las cuotas deducidas a lo largo del ejercicio. En el caso de que el saldo sea positivo, supondrá un incremento a deducir, pero en el caso de que sea negativo, supondrá una minoración de las deducciones ejercitadas previamente.

10.6. DEVOLUCIONES A NO ESTABLECIDOS EN TERRITORIO DE LA UNIÓN

10.6.1. Devoluciones a empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del impuesto, pero establecidos en la Unión, Islas Canarias, Ceuta o Melilla

El régimen y procedimiento de estas devoluciones se regula en los artículos 119 de la LIVA y 31 del RIVA.

En este último precepto se recogen las condiciones de ejercicio de este derecho, estableciéndose el contenido y documentación anexa que debe tener la solicitud de devolución a presentar por los empresarios y profesionales establecidos en la Unión, Canarias, Ceuta o Melilla. Se exige que a dicha solicitud se le anexe una declaración del solicitante en la que manifieste que no realiza en el territorio de aplicación del impuesto operaciones distintas de las mencionadas en el artículo 119.Dos, 2.º de la LIVA; y, si tiene un establecimiento permanente en este territorio, que no se han realizado entregas de bienes ni prestaciones de servicios desde el mismo durante el periodo a que se refiere la solicitud.

La creación de los regímenes especiales aplicables a los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión o de televisión y a los prestados por vía electrónica, a los que se les exige el cumplimiento de determinadas condiciones específicas que se analizan en un epígrafe posterior, lleva consigo que se reforme el artículo 31.1, letra d), punto 6.º, para eximir de esta declaración a los empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del impuesto pero establecidos en la Unión, Islas Canarias, Ceuta o Melilla y que estén acogidos a los anteriores regímenes especiales. Esto es, presentará las solicitudes de devolución de las cuotas soportadas en el territorio de aplicación del impuesto por la vía prevista en los artículos 119 de la LIVA y 31 del RIVA, pero no tendrán que presentar la citada declaración.

10.6.2. Devoluciones a empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del impuesto ni en la Unión, Islas Canarias, Ceuta o Melilla

Dos reformas se efectúan en relación con el procedimiento de devolución de las cuotas soportadas en el territorio de aplicación del impuesto por estos empresarios:

- A) En primer lugar, hay que señalar que se modifica el artículo 31 bis.1.º, letra d), para establecer la misma previsión que la que se acaba de apuntar para los empresarios y profesionales establecidos en la Unión, Canarias, Ceuta o Melilla, por lo que a ella nos remitimos.
- B) En segundo lugar, en el artículo 119 bis de la ley se regula el régimen especial de devoluciones a determinados empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del impuesto ni en la Unión, Islas Canarias, Ceuta o Melilla.

El legislador se remite en lo esencial al procedimiento previsto para devolución a empresarios o profesionales establecidos en la Unión, pero exige dos requisitos adicionales: el nombramiento de un representante, y la existencia de reciprocidad de trato en el Estado donde se encuentren establecidos.

Con la reforma se elimina este segundo requisito de reciprocidad para proceder a esta devolución respecto de determinadas cuotas soportadas por estos empresarios o profesionales no establecidos en la Unión.

Así, estos empresarios podrán obtener la devolución de las cuotas del IVA soportadas respecto de las importaciones de bienes y las adquisiciones de bienes y servicios, sin la exigencia de reciprocidad, relativas a:

- El suministro de plantillas, moldes y equipos adquiridos o importados en el territorio de aplicación del impuesto por el empresario o profesional no establecido, para su puesta a disposición a un empresario o profesional establecido en dicho territorio para ser utilizados en la fabricación de bienes que sean expedidos o transportados fuera de la Comunidad con destino al empresario o profesional no establecido, siempre que, al término de la fabricación de los bienes, sean expedidos con destino al empresario o profesional no establecido o destruidos.
- 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 IVA.

11. RÉGIMENES ESPECIALES

11.1. NORMAS GENERALES

Una de las consecuencias de las nuevas reglas de localización aplicables a los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión o de televisión y a los prestados por vía electrónica es la de establecer un régimen especial que simplifique la gestión del impuesto para los empresarios o profesionales establecidos dentro o fuera de la Unión.

Legislativamente, en los preceptos de la LIVA reguladores de las reglas generales aplicables al conjunto de todos los regímenes especiales, es la sustitución del régimen previsto en el número 7.º (régimen especial de los servicios prestados por vía electrónica, previsto para los empresarios establecidos fuera de la Unión respecto de las operaciones localizadas en el territorio comunitario cuyos destinatarios no fueran empresarios o profesionales actuando como tales) del artículo 120.Uno de la ley, por el de los regímenes especiales aplicables a los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión o de televisión a los prestados por vía electrónica.

Se sustituye, además, el apartado Cinco de este artículo 120 para hacer referencia a estos regímenes, que se aplicarán a aquellos operadores que hayan presentado las declaraciones previstas en los nuevos artículos 163 noniesdecies y 163 duovicies.

11.2. RÉGIMEN SIMPLIFICADO

Dentro del conjunto de medidas aprobadas con la reforma legislativa, que afectan tanto al IRPF como al IVA, se encuentran las relativas al régimen de módulos de IRPF y, en consonancia con ello, al régimen simplificado de IVA.

En el artículo 122 se regulan las causas de exclusión del régimen, y en relación con ellas se recogen en la Ley 28/2014 las siguientes novedades:

- Una de las causas de exclusión se refiere al volumen de operaciones realizado por el sujeto pasivo acogido al régimen especial. En el proyecto figura la reducción del límite cuantitativo que permite a los sujetos pasivos aplicar este régimen simplificado. De esta forma, el volumen de ingresos en el año inmediato anterior, no podrá superar cualquiera de los siguientes importes:
 - Para el conjunto de sus actividades empresariales o profesionales, excepto las agrícolas, forestales y ganaderas, 150.000 euros anuales (se reduce por tanto de 450.000 euros a 150.000 euros, si bien no se tendrán en cuenta las actividades agrícolas, forestales, y ganaderas).
 - Para el conjunto de las actividades agrícolas, forestales y ganaderas que se determinen por el ministro de Hacienda y Administraciones Públicas, 250.000 euros anuales (se reduce de 300.000 euros a 250.000 euros).
 - A los efectos de determinar el volumen de ingresos anterior, se incluye la totalidad de los obtenidos en el conjunto de las actividades citadas. Sin embargo, no se computan las subvenciones corrientes o de capital, las indemnizaciones, ni tampoco el IVA. Ahora tampoco se incluirán, al añadirse como volumen de ingresos que no se computará, los ingresos derivados de las actividades acogidas al régimen del recargo de equivalencia.
- Otra causa de exclusión se refiere al volumen de adquisiciones e importaciones de bienes y servicios para el conjunto de las actividades empresariales o profesionales acogidas al régimen especial, excluidas las relativas a elementos del inmovilizado. Se minorará también el límite cuantitativo cuando superen en el año inmediato anterior el importe de 150.000 euros anuales excluido el IVA (anteriormente era de 300.000 euros).

Consecuencia de ello, se modifica el artículo 36.1, letras b) y f) del RIVA.

Hay que advertir que ambas modificaciones, que afectan a las causas de exclusión del régimen, entrarán en vigor el 1 de enero de 2016, por lo que respecto al ejercicio 2015 se mantienen los límites legales previstos en la norma actualmente.

11.3. RÉGIMEN ESPECIAL DE LA AGRICULTURA, GANADERÍA Y PESCA

En la Ley 28/2014, en relación con este régimen, afectando al artículo 124, se incluyen las siguientes modificaciones:

- El régimen es aplicable a los titulares de explotaciones agrícolas, forestales, ganaderas o pesqueras, salvo renuncia. Se introduce una aclaración para concretar este concepto (que entrará en vigor el 1 de enero de 2015), no considerándose como titulares a efectos del régimen:
 - a) Los propietarios de fincas o explotaciones que las cedan en arrendamiento o en aparcería o que de cualquier otra forma cedan su explotación, así como cuando cedan el aprovechamiento de la resina de los pinos ubicados en sus fincas o explotaciones.
 - b) Los que realicen explotaciones ganaderas en régimen de ganadería integrada.

El legislador, con ello, legaliza unos supuestos que se recogían en el artículo 43.5 del RIVA, si bien el primero de ellos con menor amplitud y, como consecuencia de esta reforma, se suprime este apartado del reglamento, en la modificación de esta norma.

- Entre las causas de exclusión del régimen se encuentra la relativa al volumen de adquisiciones e importaciones de bienes y servicios para el conjunto de las actividades empresariales o profesionales realizadas por el sujeto pasivo acogido al régimen, excluido el IVA, así como las relativas a elementos del inmovilizado y referidas al año inmediato anterior. Se minorará este importe al límite de 150.000 euros anuales (anteriormente era de 300.000 euros anuales).

Consecuencia de ello, se modifica asimismo el artículo 43, apartados 2 y 3 del RIVA.

Al igual que la reforma operada para el régimen simplificado, también para el régimen de la agricultura, ganadería y pesca, el nuevo límite cuantitativo entrará en vigor el 1 de enero de 2016, por lo que en 2015 el límite seguirá siendo de 300.000 euros.

Además, el RIVA, en relación con este régimen, sufre también las siguientes modificaciones de carácter técnico:

- Se da nueva redacción al primer párrafo del artículo 45, dado que existía una errata al referirse al número 1.º del artículo 126 de la LIVA, cuando debería ser, y así se recoge ahora, al número 1.º, del apartado uno del artículo 126 de la LIVA.

- Se da nueva redacción al artículo 48.2, donde se regula el reintegro de las compensaciones, dado que se aludía al anterior reglamento de facturación, por lo que se corrige este desfase aludiendo ahora a que el reintegro se documentará mediante la expedición del recibo a que se refiere el artículo 16 del Reglamento de Facturación de 2012.
- Por la misma razón que la del párrafo anterior, se modifica el artículo 49.1 y 2, recogiendo también la misma referencia.

11.4. RÉGIMEN ESPECIAL DE LAS AGENCIAS DE VIAJE

Si bien los preceptos en los que se regula este régimen siguen siendo los mismos (arts. 141 a 147, comprendidos en el capítulo VI del título IX de la ley), en la Ley 28/2014 se hace referencia a que se da nueva redacción al capítulo, si bien se mantienen buena parte de las reglas aplicables al régimen.

Conviene recordar que esta modificación viene motivada por la sentencia del TJUE de 26 de septiembre de 2013, asunto C-189/11; si bien se incluye alguna novedad a la que el órgano jurisdiccional no hacía referencia, como es la posibilidad de ejercitar, operación por operación, la posibilidad de aplicar el régimen general del IVA, 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 IVA, recogiendo con ello una previsión contenida en la normativa de otros Estados miembros, que no ha sido objeto de impugnación ante el TJUE.

Por ello se hace referencia a continuación exclusivamente a las novedades que presenta este régimen, en contraposición al vigente hasta el 31 de diciembre de 2014:

- En la determinación del ámbito subjetivo de aplicación del régimen, se incluye su aplicación a las operaciones que realice cualquier empresario o profesional, siempre que concurren las circunstancias previstas para el régimen: la actuación en nombre propio respecto de los viajeros, y la utilización en la realización del viaje de bienes entregados o servicios prestados por otros empresarios o profesionales. Quede claro que esta precisión había sido ya apuntada tanto por la jurisprudencia comunitaria, como por la doctrina del TEAC y de la DGT.
- Se prevé en la norma actual la exclusión del régimen especial a las operaciones llevadas a cabo utilizando para la realización del viaje exclusivamente medios de transporte o de hostelería propios. Ahora se elimina la segunda de las causas de exclusión que en la norma vigente se recoge, como es las ventas al público efectuadas por agencias minoristas de viajes organizadas por agencias mayoristas.
- Por lo que se refiere a la repercusión del impuesto, el régimen actual conlleva que pueda repercutirse en factura el IVA devengado cuando el destinatario es un empresario o profesional, y exclusivamente por entregas de bienes o prestaciones de

servicios realizadas totalmente en el ámbito espacial del IVA. Esta repercusión es la cantidad resultante de multiplicar el precio total de la operación por 6 y dividir el resultado por 100.

Consecuencia de la sentencia del TJUE citada es la desaparición de este forma de repercutir que el órgano jurisdiccional considera contraria a la directiva comunitaria.

Por tanto, al margen de la posibilidad de renunciar al régimen operación por operación, que seguidamente se expondrá, ahora queda exclusivamente la regla general de repercusión prevista para este régimen: en las operaciones a las que resulte de aplicación los sujetos pasivos no estarán obligados a consignar en factura separadamente la cuota repercutida, debiendo entenderse, en su caso, comprendida en el precio de la operación. Recordemos que, en este caso, debe hacerse constar en factura la mención «régimen especial de las agencias de viaje».

- Una de las características esenciales del régimen vigente, en cuanto a la determinación de la base imponible, es la posibilidad de concretarla a través de dos métodos: operación por operación, o bien en forma global. En el proyecto, consecuencia también de la sentencia del TJUE, se elimina esta segunda posibilidad de determinar la base imponible de forma global para cada periodo impositivo (para ello se suprime la redacción del art. 146 y en él se incluye ahora la redacción del anterior art. 147), de manera que exclusivamente podrá determinarse operación por operación.
- Como se ha indicado anteriormente, recogiendo las previsiones que ya se regulan en algunos Estados miembros, se prevé la posibilidad de optar por la aplicación del régimen general, si bien se requiere para ello el cumplimiento de las siguientes condiciones, que se desarrollarán reglamentariamente: a) podrá efectuarse esta renuncia operación por operación; b) solo podrá efectuarse cuando los servicios se presten a destinatarios empresarios o profesionales que tengan derecho a la deducción (total o parcial) o a la devolución del IVA según lo previsto en el título VIII de la ley.

Con este motivo, se da nueva redacción en la reforma del RIVA, a su artículo 52. Esta opción por aplicar el régimen general, que debe efectuarse operación por operación, exige ahora una comunicación previa del sujeto pasivo al destinatario. Así, de acuerdo con este precepto reglamentario, deberá comunicarse por escrito por el sujeto pasivo al destinatario de la operación, con carácter previo o simultáneo a la prestación de los servicios de hospedaje, transporte u otros accesorios o complementarios a los mismos. No obstante, se establece también la posibilidad de entender que se realiza de forma no expresa cuando la factura que se expida no contenga la mención «régimen especial de las agencias de viaje» a la que antes se ha aludido y que es exigida por el Reglamento de Facturación (de acuerdo con lo establecido en la Directiva 2006/112/CE) para las operaciones que se acojan al régimen especial.

11.5. RÉGIMEN ESPECIAL DEL RECARGO DE EQUIVALENCIA

Se introduce una mera modificación técnica, consecuencia de la regulación de la regla de inversión del sujeto pasivo relativa a la entrega de bienes inmuebles. Como sabemos, de acuerdo con el artículo 84.Uno.2.º, letra e), en las entregas de bienes inmuebles exentas por las que se renuncie a la exención, el sujeto pasivo por inversión es el empresario o profesional adquirente. Ello suponía que los empresarios o profesionales acogidos a este régimen especial no fuesen sujetos pasivos por estas entregas de bienes.

Por ello, ahora se recoge esta precisión en el artículo 154.Dos, primer párrafo, de la ley, para recordar que los sujetos pasivos sometidos a este régimen no están obligados a efectuar la liquidación y pago del IVA en relación con las operaciones comerciales por ellos efectuadas a las que resulte de aplicación el régimen especial, ni por las transmisiones de los bienes o derechos utilizados exclusivamente en dichas actividades; recogiéndose ahora la previsión de quedar excluidas de esta regla y, por tanto, deberá declararse y liquidarse e ingresar la cuota en la Hacienda Pública, por las entregas de bienes inmuebles sujetas y no exentas.

Consecuencia de lo anterior, se reforma también el artículo 61.3 del RIVA para recoger la previsión anterior, aprovechando el legislador también para introducir otra precisión técnica en este precepto. En él se recogen los supuestos en que los sujetos pasivos acogidos a este régimen especial deben presentar declaraciones-liquidaciones (no presentan autoliquidaciones trimestrales o mensuales modelos 303), correspondientes con los modelos 308 y 309, en función del deber de ingresar o de la posibilidad de obtener la devolución de cuotas. En este sentido, y para recordarlos, se exponen los supuestos en que estos sujetos pasivos deben presentar esas declaraciones-liquidaciones:

- Cuando realicen adquisiciones intracomunitarias de bienes, o bien sean los destinatarios de las operaciones a que se refiere el artículo 84.Uno.2.º de la LIVA.

EJEMPLO 20

Un empresario persona física, acogido al régimen especial del recargo de equivalencia, adquiere bienes objeto de su comercio, a un empresario establecido en Francia, transportándose las mercancías desde ese país al territorio de aplicación del impuesto. Además ha adquirido por internet, descargándolo, un programa informático de gestión y control de mercancías, adquirido a un empresario establecido en Italia. Conociendo que tiene obligación de obtener NIF a efectos de IVA y estar registrado en el Registro de Operadores Intracomunitarios, el empresario español presentó el correspondiente modelo de declaración censal y obtuvo el citado NIF, que suministró a sus proveedores.

.../...

.../...

En ambos casos el empresario español es el sujeto pasivo por inversión de ambas operaciones. Como no genera el derecho a deducir por este régimen y no presenta autoliquidaciones modelo 303, deberá presentar una declaración-liquidación que recoja la tributación de las mismas. Esto es, por la AIB se autorrepercutirá tanto el tipo impositivo al que tributen los bienes, como el recargo de equivalencia que corresponda. Respecto del servicio recibido, se autorrepercutirá exclusivamente el tipo impositivo. Estos importes quedarán reflejados en el modelo 309, ingresándolos en la Hacienda Pública, sin posibilidad de deducir cuota alguna. Además, deberá presentar también el modelo de declaración informativa 349, en los plazos fijados en el artículo 81 del RIVA.

- Cuando realicen entregas de bienes a viajeros con derecho a la devolución del IVA. Mediante dichas declaraciones solicitarán la devolución de las cantidades que hubiesen reembolsado a los viajeros, acreditados con las correspondientes transferencias a los interesados o a las entidades colaboradoras que actúen en este procedimiento de devolución del impuesto.
- Cuando realicen entregas de bienes inmuebles sujetas y no exentas al IVA, salvo que se trate de operaciones a que se refiere el artículo 84.Uno.2.º, letra e), tercer guión, de la LIVA. En estos casos, ingresarán mediante las correspondientes declaraciones el IVA devengado por las operaciones realizadas. Los supuestos previstos en este párrafo son escasos dado que, en general, estaremos ante segundas entregas de bienes sujetas y exentas, por las que se renuncia a la exención (siendo en este caso sujeto pasivo por inversión el empresario o profesional adquirente).

Como consecuencia de esta modificación técnica, se reforma también el artículo 71.8, número 6.º del RIVA, donde se recogen los supuestos en que estos empresarios deben presentar estas declaraciones-liquidaciones, para adecuarlo al precepto legal.

11.6. RÉGIMEN ESPECIAL DEL GRUPO DE ENTIDADES

Las modificaciones en los preceptos reguladores de este régimen especial devienen esencialmente de los informes emitidos por la Comisión Europea y en la adecuación de la norma interna a la dicción literal de la directiva comunitaria:

- La directiva establece la posibilidad de considerar como sujeto pasivo único al conjunto de entidades cuando concurren simultáneamente vínculos financieros, económicos y de organización. Por ello, con la reforma aprobada se recoge ahora, si

bien con remisión a un desarrollo reglamentario, que se considerará como grupo de entidades el formado por una entidad dominante y sus entidades dependientes, que se hallen firmemente vinculadas entre sí por los órdenes financiero, económico y de organización.

En el artículo 61 bis, apartado 7, del RIVA se desarrollará esta materia, recogiendo las siguientes consideraciones, además de suprimirse los apartados 4 y 5 y eliminarse las nociones a empresarios y profesionales, sustituyéndolas en todo el artículo por el de entidades que formen parte del grupo:

- Existe vinculación financiera cuando 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, tenga el control efectivo sobre las mismas.
 - Existe vinculación económica cuando las entidades del grupo realicen una misma actividad económica o cuando, realizando actividades distintas, resulten complementarias o contribuyan a la realización de las mismas.
 - Existe vinculación organizativa cuando exista una dirección común en las entidades del grupo.
 - La vinculación financiera prima sobre las otras dos, teniendo vis atractiva, al presumirse, salvo prueba en contrario, que una entidad dominante que cumple el requisito de vinculación financiera también satisface los requisitos de vinculación económica y organizativa.
- Respecto a la delimitación de entidad dominante, si bien se mantiene que deberá tener una participación, directa o indirecta, de más del 50 %, se aclara que deberá ser un control efectivo sobre las entidades del grupo, a través de dicha participación, en el capital o en los derechos de voto de las mismas.
 - Se prevé expresamente (como había efectuado ya el TJUE en diversas sentencias) que las sociedades mercantiles que no actúen como empresarios o profesionales (con una clara alusión a las sociedades mercantiles de mera tenencia de acciones o de participaciones), podrán ser consideradas como entidad dominante, siempre que cumplan el resto de los requisitos previstos en el apartado Dos del artículo 163 quinquies de la ley para el resto de las entidades dominantes.
 - En consonancia con la modificación del artículo 101 sobre la deducción en sectores diferenciados, al que antes se ha hecho alusión, se suprime en el artículo 163 octies.Tres, párrafo segundo, la alusión a lo dispuesto en el párrafo 4.º del artículo 101.Uno de la ley.

En la disposición transitoria única de la Ley 28/2014 se hace referencia a que las entidades que a la entrada en vigor de la ley estuvieran acogidas al régimen especial del grupo de entida-

des que no cumplan los nuevos requisitos de vinculación podrán seguir acogidas a dicho régimen hasta el 31 de diciembre de 2015, con sujeción a los requisitos de vinculación exigibles conforme con la normativa vigente en la actualidad.

11.7. RÉGIMENES ESPECIALES APLICABLES A LOS SERVICIOS DE TELECOMUNICACIONES, DE RADIODIFUSIÓN O DE TELEVISIÓN Y A LOS PRESTADOS POR VÍA ELECTRÓNICA

11.7.1. Introducción

Consecuencia de las nuevas reglas de localización de los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión o de televisión y de servicios prestados por vía electrónica es la modificación del 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 (régimen exterior a la UE). Se trata de un régimen que tiene carácter opcional, y tiene por objeto la simplificación en la gestión del impuesto, al permitir a los sujetos pasivos no establecidos o sin ningún establecimiento permanente ni obligación de registro a efectos del IVA en cualquier Estado miembro, a liquidar el IVA adeudado por estos 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 se localicen las operaciones o Estado miembro de consumo, por todos los servicios prestados en el ámbito comunitario a destinatarios no empresarios o profesionales.

Junto a este régimen se incorpora uno nuevo, el aplicable a los servicios antes citados prestados por empresarios o profesionales establecidos en el territorio comunitario, pero no en el Estado miembro de consumo (régimen de la Unión o interior de la UE), que se aplicará opcionalmente a los empresarios o profesionales que presten los servicios a personas que no tengan la condición de empresarios o profesionales actuando como tales, en Estados miembros en los que dicho empresario no tenga su sede o un establecimiento permanente; puesto que, respecto de las operaciones que se localicen en el Estado miembro donde se encuentren establecidos, se aplicará el régimen general.

Ambos regímenes son recogidos en un mismo capítulo XI, dedicado a los regímenes especiales aplicables a los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión o de televisión y a los prestados por vía electrónica; cuya denominación, en el ámbito anglosajón, recogida por la AEAT en su página web, es el de «mini one-stop shop» (MOSS), en castellano «mini ventanilla única».

Debe advertirse, finalmente, en esta breve introducción, que los empresarios o profesionales que apliquen estos regímenes deberán tener presentes el Reglamento de Ejecución (UE) 282/2011, de 15 de marzo, donde se contienen también diversas reglas que afectan a estos régi-

menes, y que son de aplicación directa y obligatoria. De otra parte, se añade el capítulo IX en el título VIII del RIVA (arts. 61 duodecimos a 61 quinquiesdecimos), que desarrollan reglamentariamente estos regímenes.

11.7.2. Disposiciones comunes a ambos regímenes especiales

Se establecen en el artículo 163 septiesdecimos, para recoger en él la delimitación de algunos conceptos: los de «servicios de telecomunicaciones», «servicios electrónicos» o «servicios prestados por vía electrónica», y «servicios de radiodifusión o televisión», por referencia a los artículos 69 y 70 donde se recogen las reglas de localización de estas prestaciones.

Se reiteran, de otra parte, la delimitación de los conceptos «Estado miembro de consumo» y de «declaraciones-liquidaciones periódicas» aplicables a estos regímenes, recogidos en la anterior regulación del régimen de servicios prestados por vía electrónica.

De otra parte, además de una remisión a la norma reglamentaria para el desarrollo y aplicación de todo lo dispuesto en el capítulo, se regulan como causas de exclusión las que aparecían en el anterior régimen especial de los servicios prestados por vía electrónica, recordando que la decisión de exclusión será competencia exclusiva del Estado miembro de identificación y que el empresario o profesional podrá darse de baja voluntaria de estos regímenes.

El artículo 61 duodecimos del RIVA regula la opción y renuncia a los regímenes especiales y sus efectos; y el artículo 61 terdecimos, la exclusión de los regímenes especiales y sus efectos.

11.7.3. Régimen especial aplicable a los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión, o de televisión y a los prestados por vía electrónica por empresarios o profesionales no establecidos en la Comunidad (régimen exterior a la Unión)

El régimen es análogo al vigente sobre servicios prestados por vía electrónica recogido en los actuales artículos 163 bis a 163 quáter, que se derogan.

Por ello, se hará referencia exclusivamente a las novedades que este régimen presenta sobre el anterior, que ahora se regula en los artículos 163 octiesdecimos a 163 vices:

- En cuanto al ámbito de aplicación, la principal novedad radica en que ahora no solo comprende los servicios prestados por vía electrónica, sino también los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión, o de televisión. Se mantienen el resto de las condiciones que se exigían para aplicar el régimen: que los destinatarios sean personas que no tengan la condición de empresario o profesional, actuando como tal; que los empresarios o profesionales prestadores de los servicios no estén esta-

blecidos en la Comunidad o que tengan en ella su domicilio o residencia habitual; y la aplicación del régimen a todas las prestaciones de servicios que, de acuerdo con el artículo 70.Uno.4.º y 8.º de la ley, o sus equivalentes en las legislaciones de otros Estados miembros, deban entenderse efectuadas en la Comunidad.

- Respecto de las obligaciones formales para el caso de que España sea el Estado miembro de identificación elegido por el empresario o profesional no establecido en la Comunidad, se mantienen las que se recogen en el régimen actual, con las siguientes novedades:
 - Respecto de la declaración de inicio, modificación o cese, en el caso de empresarios o profesionales establecidos en las Islas Canarias, Ceuta o Melilla, se indica que la información a facilitar al declarar el inicio de sus actividades gravadas incluirá nombre, direcciones postal y de correo electrónico, las direcciones electrónicas de los sitios de internet a través de los que opere y NIF asignado por la Administración tributaria española.
 - Se recoge que la declaración-liquidación del IVA a presentar por cada trimestre natural por el empresario o profesional no establecido en la Comunidad, independientemente de que haya suministrado o no servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión o de televisión y electrónicos, no podrá ser negativa.
 - Cualquier modificación posterior de las cifras contenidas en las declaraciones presentadas deberá efectuarse en el plazo máximo de 3 años a partir de la fecha en que debía presentarse la declaración inicial, a través del procedimiento de rectificación de autoliquidaciones y de declaraciones complementarias previsto en los artículos 120.3 y 122 de la LGT. Se advierte que, no obstante, el Estado miembro de consumo podrá aceptar correcciones tras la finalización del plazo con sujeción a lo previsto en su normativa tributaria nacional.
 - Cualquier rectificación posterior de los importes ingresados, que determine un ingreso adicional del impuesto, deberá realizarse haciendo referencia a la declaración específica a la que corresponda, sin que pueda añadirse o introducirse en otra declaración posterior.
- Respecto de las obligaciones formales para el caso de que el empresario o profesional no establecido en la Comunidad hubiera elegido cualquier otro Estado miembro distinto de España para presentar la declaración de inicio en el régimen especial, se mantienen también las que se recogen en el régimen actual, con las siguientes novedades:
 - El ingreso de las cuotas correspondientes a las operaciones que deban tributar en el territorio de aplicación del impuesto deberá efectuarse al tiempo

de presentar la declaración-liquidación trimestral en el Estado miembro de identificación distinto de España.

- Finalmente, en lo que atañe al derecho a la deducción de las cuotas soportadas, si bien con una redacción diferente, se mantiene el sistema de deducciones vigente en el actual régimen especial de servicios prestados por vía electrónica, haciéndose referencia ahora que, en el caso de empresarios o profesionales establecidos en las Islas Canarias, Ceuta o Melilla, el procedimiento para el ejercicio del derecho a la devolución de las cuotas del IVA será el previsto en el artículo 119 de la ley.

11.7.4. Régimen especial aplicable a los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión o de televisión y a los prestados por vía electrónica por empresarios o profesionales establecidos en la Comunidad, pero no en el Estado miembro de consumo (régimen de la Unión o interior de la Unión)

Es este régimen el que aparece como totalmente novedoso, si bien toma como modelo el que acabamos de examinar; regulándose ahora en los artículos 163 unvicies a 163 quatervicies.

A) Ámbito de aplicación

El régimen se aplicará al reunirse las siguientes condiciones:

- Pueden acogerse los empresarios o profesionales establecidos en la Comunidad pero no establecidos en el Estado miembro de consumo.
- Por los servicios que presten de telecomunicaciones, de radiodifusión o de televisión y electrónicos.
- Los destinatarios serán personas que no tengan la condición de empresario o profesional actuando como tal y que estén establecidas en un Estado miembro o tengan en él su domicilio o residencia habitual.
- Conforme a las reglas de localización (art. 70.Uno.4.º y 8.º de la ley, o sus equivalentes en las legislaciones de otros Estados miembros), los servicios deben entenderse efectuados en la Comunidad, siempre que se presten en un Estado miembro distinto a aquel en que el empresario o profesional acogido al régimen tenga establecida la sede de su actividad económica o tenga un establecimiento permanente.

EJEMPLO 21

De esta forma, podrán acogerse a este régimen todos los empresarios o profesionales que tengan su sede en el territorio de aplicación del impuesto o un establecimiento permanente en el mismo, también los que presten los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión o de televisión y electrónicos, cuando los destinatarios no sean empresarios o profesionales actuando como tal y tengan su domicilio o residencia habitual en el territorio de otro Estado miembro.

Además, se precisan los siguientes conceptos:

- Empresario o profesional no establecido en el Estado miembro de consumo: todo empresario o profesional que tenga establecida la sede de su actividad económica en el territorio de la Comunidad o que posea en ella un establecimiento permanente, pero que no tenga establecida dicha sede en el territorio del Estado miembro de consumo ni posea en él un establecimiento permanente.
- Estado miembro de identificación: el Estado miembro en el que el empresario o profesional tenga establecida la sede de su actividad económica. Cuando el empresario o profesional no tenga establecida la sede de su actividad económica en la comunidad, se atenderá al único Estado miembro en el que tenga un establecimiento permanente o, en caso de tener establecimientos permanentes en varios Estados miembros, al Estado por el que opte el empresario o profesional de entre los Estados miembros en que disponga de un establecimiento permanente. En este último caso, la opción por un Estado miembro vinculará al empresario o profesional en tanto no sea revocada por el mismo, si bien, la opción por su aplicación tendrá una validez mínima de tres años naturales, incluido el año natural a que se refiere la opción ejercitada.
- Los supuestos en los que se considerará a España como Estado miembro de identificación. En consonancia con las dos definiciones anteriores, el legislador nacional determina estos supuestos, que son los siguientes:
 - a) En todo caso, para los empresarios o profesionales que tengan la sede de su actividad económica en el territorio de aplicación del impuesto y aquellos que no tengan establecida la sede de su actividad económica en el territorio de la Comunidad, pero tengan exclusivamente en el territorio de aplicación del impuesto uno o varios establecimientos permanentes.
 - b) Cuando se trate de empresarios o profesionales que no tengan la sede de su actividad económica en el territorio de la Comunidad y que teniendo más de

un establecimiento permanente en el territorio de aplicación del impuesto y en algún otro Estado miembro haya elegido a España como Estado miembro de identificación.

Finalmente, en la norma se prevé una exclusión importante: el régimen especial no resultará de aplicación a los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión o de televisión y electrónicos prestados en el territorio de aplicación del impuesto por empresarios o profesionales que tengan la sede de su actividad económica o un establecimiento permanente en el mismo, a los que resultará de aplicación el régimen general del impuesto.

EJEMPLO 22

Un empresario con sede de su actividad económica en el territorio de aplicación del impuesto presta servicios por vía electrónica a otros empresarios o profesionales y a particulares, unos establecidos en el territorio de aplicación del impuesto y otros en distintos Estados miembros o fuera del territorio de la Unión. Este empresario se ha acogido al régimen especial interno de la Unión Europea.

En primer lugar localizaremos las operaciones:

- a) Aquellas realizadas a empresarios o profesionales y a particulares establecidos fuera del territorio de la Unión se entenderán realizadas en destino, esto es, en sede del destinatario, por lo que no tributarán por IVA ni en España ni en otro Estado miembro.
- b) Por las operaciones localizadas en otros Estados miembros, bien sea a otros empresarios o profesionales o a particulares, a partir del 1 de enero de 2015, en ambos casos se entenderán realizadas en el Estado miembro del destinatario, teniendo en cuenta que: cuando el destinatario sea otro empresario o profesional, se aplicará la regla de inversión del sujeto pasivo, siempre que se cumplan las condiciones establecidas en las normas (suministro de NIF a efectos de IVA del destinatario, etc.) y, por tanto, el empresario no deberá repercutir IVA alguno, ni español, ni de otro Estado miembro. Ahora bien, cuando el destinatario sea un particular o no sea empresario o profesional actuando como tal, deberá repercutir el IVA del Estado miembro donde se localiza la operación, al tipo correspondiente que figure en la legislación de dicho Estado miembro.
- c) Finalmente, las operaciones realizadas en el territorio de aplicación del impuesto a otros empresarios o profesionales y también a particulares se localizarán en este territorio, por lo que el sujeto pasivo deberá repercutir el IVA español.

En cuanto a la forma de declarar todas estas operaciones, deberemos distinguir:

- Las operaciones que tengan como destinatarios a particulares establecidos en otros Estados miembros se declararán a través del régimen especial en la declaración-liquidación trimestral específica que se apruebe para este régimen.

.../...

.../...

- El resto de las operaciones deberá declararse en el modelo 303, trimestral o mensual, que deba presentar el sujeto pasivo, en función de sus obligaciones y de la opción por el sistema de devolución mensual que haya ejercitado, figurando en las siguientes casillas, a expensas de la posible modificación del modelo:
 - Aquellas operaciones sujetas y no exentas que tengan como destinatarios a otros empresarios o profesionales y a particulares, ambos establecidos en el territorio de aplicación del impuesto, figurarán en el apartado de IVA devengado, casillas 1 a 9, al tipo correspondiente, que será el 21 % por regla general.
 - Las operaciones que tengan como destinatarios a empresarios o profesionales y a particulares establecidos fuera del territorio de aplicación del impuesto (incluidos los establecidos o con residencia en Canarias, Ceuta y Melilla) se declararán en el apartado de información adicional, casilla 61 (operaciones no sujetas o con inversión del sujeto pasivo que originan el derecho a la deducción), por el volumen de las operaciones (IVA excluido), determinado de acuerdo con las reglas de concreción de la base imponible.
- Las operaciones que tengan como destinatarios a otros empresarios o profesionales establecidos en otros Estados miembros, por los que se produzca la regla de inversión del sujeto pasivo, se declararán también en el apartado de información adicional, casilla 59 (entregas intracomunitarias de bienes y de servicios).
- En cuanto a las operaciones cuyos destinatarios son particulares establecidos en otros Estados miembros, lo lógico será recogerlas solo en el modelo específico aprobado para el régimen, pero no debe olvidarse que en el modelo 303 figura en el apartado de información adicional la casilla 61, antes apuntada, por lo que sería conveniente la precisión del órgano administrativo competente para aclarar esta circunstancia.

B) Obligaciones formales en el caso de que sea España el Estado miembro de identificación del empresario o profesional que preste los servicios acogidos al régimen especial

Estos requisitos formales son análogos a los que se prevén para el régimen exterior de la Unión, si bien en el que ahora examinamos no se hace referencia a los empresarios establecidos en las Islas Canarias, Ceuta o Melilla, que quedaban englobados en el régimen exterior de la Unión.

Estas obligaciones serán las siguientes:

- Declarar el inicio, la modificación o el cese de sus operaciones comprendidas en este régimen especial. Dicha declaración se presentará por vía electrónica, y exigirá el correspondiente desarrollo reglamentario a fin de concretar los modelos de declaración ajustados a este régimen especial.
- Presentar la declaración-liquidación del IVA, que se ajustará a las siguientes condiciones:
 - Se presentará por vía electrónica obligatoriamente.
 - La periodicidad se corresponde con el trimestre natural; presentándose dentro del plazo de 20 días a partir del final del periodo trimestral.
 - Se presentará independientemente de que haya suministrado o no servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión o de televisión y electrónicos.
 - La declaración no podrá ser negativa.
 - Deberá incluir:
 - El NIF asignado al empresario o profesional por la Administración tributaria en relación con sus obligaciones por este impuesto.
 - Por cada Estado miembro de consumo en que se haya devengado el impuesto, el valor total, excluido el IVA que grave la operación, de los servicios acogidos al régimen durante el periodo al que se refiere la declaración.
 - Cantidad global del IVA correspondiente a cada Estado miembro, desglosado por tipos impositivos.
 - El importe total, resultante de la suma de todas las anteriores cantidades, que debe ser ingresado en España.
 - Cuando el empresario o profesional tenga uno o más establecimientos permanentes en Estados miembros distintos de España, desde los que preste los servicios a que se refiere el régimen especial, incluirá la información a que se refieren los puntos anteriores, correspondiente a cada establecimiento permanente, identificado con su NIF individual del impuesto o el número de referencia fiscal de dicho establecimiento y desglosada por cada Estado miembro de consumo.
 - Si el importe de la contraprestación de las operaciones se hubiera fijado en moneda distinta del euro, el mismo se convertirá a euros aplicándose el tipo de cambio válido que corresponda al último día del periodo de liquidación; realizándose el cambio siguiendo los tipos de cambio publicados por el Banco Central Europeo para ese día o, si no hubiera publicación correspondiente a ese día, del día siguiente.

- Cualquier modificación posterior de las cifras contenidas en las declaraciones presentadas deberá efectuarse en el plazo máximo de 3 años a partir de la fecha en que debía presentarse la declaración inicial, a través del procedimiento de rectificación de autoliquidaciones y de declaraciones complementarias previsto en los artículos 120.3 y 122 de la LGT. Se advierte que, no obstante, el Estado miembro de consumo podrá aceptar correcciones tras la finalización del plazo con sujeción a lo previsto en su normativa tributaria nacional.
- Queda claro que el legislador nacional deberá aprobar el correspondiente modelo de declaración-liquidación en el que deberá recogerse la información anterior, en consonancia con la normativa comunitaria reguladora del régimen, en la que se prevé también el contenido de la declaración-liquidación.
- En cuanto al importe a ingresar por cada declaración-liquidación, se especifican las siguientes condiciones:
 - Se hará referencia a la declaración específica a la que corresponde.
 - Se ingresará en euros en la cuenta bancaria designada por la Administración tributaria.
 - El plazo para efectuar el ingreso será el mismo que el de presentación de la declaración-liquidación.
 - Cualquier rectificación posterior de los importes ingresados que determine un ingreso adicional del impuesto deberá realizarse haciendo referencia a la declaración específica a la que corresponda, sin que pueda añadirse o introducirse en otra declaración posterior.
 - Se precisa que el empresario o profesional que considere a España como Estado miembro de identificación deberá presentar, exclusivamente en España, las declaraciones-liquidaciones, e ingresar, en su caso, el importe del IVA correspondiente a todas las operaciones realizadas en todos los Estados miembros de consumo.
- Se establecen también obligaciones de registro, en consonancia con las recogidas para el régimen exterior de la Unión:
 - Deberá mantenerse un registro de las operaciones incluidas en el régimen.
 - Este registro deberá llevarse con la precisión suficiente para que la Administración tributaria del Estado miembro de consumo pueda comprobar si la declaración-liquidación es correcta.
 - El registro estará a disposición tanto del Estado miembro de identificación como del de consumo, quedando obligado el empresario o profesional a ponerlo a disposición de las Administraciones tributarias de los referidos Estados, previa solicitud de las mismas, por vía electrónica.

- Se conservará el registro durante un periodo de diez años desde el final del año en que se hubiera realizado la operación.

C) *Derecho a la deducción de las cuotas soportadas*

El sistema de deducciones y devoluciones establecido para los sujetos pasivos acogidos al régimen especial resulta coherente con los sistemas recogidos en la norma interna y comunitaria, de forma que se coordinan las reglas establecidas en este régimen con las generales previstas en el título VIII de la ley referidas tanto a deducciones como a devoluciones.

De esta forma, se han establecido las siguientes reglas:

- No podrá deducirse cuota alguna en las declaraciones-liquidaciones trimestrales correspondientes a este régimen por las adquisiciones o importaciones de bienes y servicios que se destinen a las prestaciones de servicios acogidas al régimen.
- No obstante lo anterior, los empresarios o profesionales acogidos al régimen que realicen en el Estado miembro de consumo operaciones acogidas al régimen, junto con otras distintas que determinen la obligación de registrarse y de presentar declaraciones-liquidaciones en dicho Estado miembro, podrán deducir las cuotas soportadas en la adquisición e importación de bienes y servicios (que se entiendan realizadas en dicho Estado miembro de consumo) afectas a los servicios acogidos al régimen especial, en las declaraciones-liquidaciones correspondientes de IVA que deban presentar en dicho Estado miembro de consumo.
- Se reconoce el derecho de los empresarios o profesionales acogidos al régimen especial para solicitar la devolución de las cuotas de IVA soportadas en cada Estado miembro de consumo, a través del sistema de devolución previsto para empresarios establecidos en un Estado miembro por cuotas soportadas en otro Estado miembro.

EJEMPLO 23

De esta forma, un empresario o profesional establecido en el territorio de aplicación del impuesto que preste servicios electrónicos acogiéndose a este régimen especial, siendo España el Estado miembro de identificación, podrá solicitar la devolución de las cuotas soportadas en cada Estado miembro de consumo por la vía prevista en el artículo 117 bis de la LIVA.

Un empresario establecido en otro Estado miembro que preste servicios electrónicos acogiéndose al régimen especial y siendo el Estado miembro de identificación aquel en que tenga su sede, podrá solicitar las cuotas soportadas en España afectas a las operaciones acogidas al régimen especial por el sistema de devolución previsto en el artículo 119 de la LIVA.

- En caso de que España sea el Estado miembro de identificación, las cuotas soportadas en la adquisición o importación de bienes y servicios que se entiendan realizadas en el territorio de aplicación del impuesto y se destinen a la prestación de los servicios acogidos al régimen especial podrán deducirse a través de las correspondientes declaraciones-liquidaciones conforme el régimen general del IVA, con independencia de que a los referidos servicios les resulte o no aplicable el régimen especial.

EJEMPLO 24

Cuando un empresario con sede en el territorio de aplicación del impuesto se acoja a este régimen especial, las cuotas soportadas de IVA por bienes y servicios adquiridos en España afectas a las operaciones acogidas al régimen podrán deducirse junto con el resto de cuotas soportadas en España por el conjunto de sus actividades (acogidas al régimen o no) en la declaración-liquidación general (modelo 303) trimestral o mensual que deba presentar a la Hacienda Pública.

- En caso de que España sea el Estado miembro de consumo, los empresarios o profesionales establecidos en la Comunidad podrán solicitar la devolución de las cuotas soportadas en España afectas a las operaciones acogidas al régimen, bien se localicen estas últimas operaciones en el territorio de aplicación del impuesto o en el de otro Estado miembro, ya que la norma interna, ajustándose a la previsiones formativas comunitarias, establece una previsión expresa de excepción a lo dispuesto en el artículo 119.Dos.2.º de la ley.

EJEMPLO 25

Un empresario establecido en Francia, acogido al régimen especial, siendo Francia el Estado miembro de identificación donde presenta las declaraciones-liquidaciones especiales por este régimen, realiza operaciones de servicios electrónicos a particulares establecidos en el territorio de aplicación del impuesto. En España ha tenido cuotas soportadas afectas a estas operaciones, pero también las afecta a otras operaciones electrónicas cuyos destinatarios son particulares establecidos en otros Estados miembros distintos de España y Francia.

.../...

.../...

El empresario francés declarará las operaciones localizadas en el territorio de aplicación del impuesto (aquellas cuyos destinatarios son particulares establecidos en este territorio) en la declaración-liquidación trimestral a presentar ante la Administración tributaria francesa por el régimen especial.

Además, podrá presentar la solicitud de devolución de cuotas soportadas en el territorio de aplicación del impuesto, por la vía del artículo 119 de la LIVA, y a través de este sistema de devolución la Administración tributaria española procederá a devolver todas las cuotas soportadas en el territorio de aplicación del impuesto, tanto las afectas a las operaciones localizadas en este territorio como en otros Estados miembros, a destinatarios no empresarios o profesionales.

11.7.5. Obligaciones de información y formales de los sujetos pasivos acogidos a estos regímenes especiales

Esta materia se regulará en los artículos 61 quaterdecies y 61 quinquiesdecies del RIVA, en los que se recogen las siguientes obligaciones:

- Deber de presentar una declaración de modificación al Estado miembro de identificación ante cualquier cambio en la información proporcionada al mismo, que deberá presentarse a más tardar el décimo día del mes siguiente a aquel en que se haya producido el cambio correspondiente. Para el caso de ser España el Estado miembro de identificación, esta declaración se regula en los artículos 163 noniesdecies y 163 duovicies de la LIVA, en función de uno u otro régimen especial.
- Deber de llevar un registro de las operaciones incluidas en estos regímenes especiales, con el detalle suficiente para que la Administración tributaria del Estado miembro de consumo pueda comprobar los datos incluidos en las declaraciones del IVA. El precepto reglamentario detalla la información que deberá contenerse en este registro que va desde el Estado miembro de consumo en el que se preste el servicio [letra a) del art. 61 quinquiesdecies] hasta la información utilizada para determinar el lugar de establecimiento del cliente, o su domicilio o residencia habitual [letra l)].
- Deber de conservar la información anterior de tal manera que permita su disposición por vía electrónica, de forma inmediata y por cada uno de los servicios prestados, estando disponible tanto para el Estado de consumo como para el Estado de identificación.
- La expedición de la factura, en los casos en que resulte procedente, se determinará y se ajustará conforme con las normas del Estado miembro de consumo.

11.7.6. Formulario de declaración de inicio, modificación o cese, modelo 034

Por Orden HAP/1751/2014, de 29 de septiembre, se aprobó el formulario 034 de «Declaración de inicio, modificación o cese de operaciones comprendidas en los regímenes especiales aplicables a los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión o de televisión y a los prestados por vía electrónica en el IVA» y se regulan distintos aspectos relacionados con el mismo.

Como señala su exposición de motivo, el plazo máximo para la transposición de los nuevos regímenes especiales es el 1 de enero de 2015. No obstante, el artículo 2 del Reglamento (UE) n.º 967/2012 del Consejo, de 9 de octubre de 2012, por el que se modifica el Reglamento de Ejecución (UE) n.º 282/2011, establece que, con la finalidad de facilitar la aplicación de estos regímenes especiales y posibilitar que los servicios prestados a partir del 1 de enero de 2015 queden cubiertos por ellos, debe permitirse que los empresarios o profesionales no establecidos puedan presentar desde el 1 de octubre de 2014 sus datos de registro, de acuerdo con los nuevos artículos 360 o 369 quáter de la Directiva 2006/112/CE, al Estado miembro que hayan designado como Estado miembro de identificación.

Por ello, se aprobó este formulario que permite el registro de los empresarios o profesionales que se acogen a los regímenes especiales previstos en el capítulo 6, secciones 2 y 3, del título XII de la Directiva 2006/112/CE, cuando designen a España como Estado miembro de identificación.

Este formulario debe presentarse por vía electrónica a través de la sede electrónica de la AEAT, por los empresarios o profesionales que deseen acogerse a cualquiera de los regímenes especiales que venimos examinando.

En concreto, deberán presentar el formulario 034 para declarar el inicio, cualquier modificación, o cese de las operaciones comprendidas en los regímenes especiales:

- a) Los empresarios o profesionales no establecidos en la Unión en el sentido del artículo 358 bis de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, acogidos o que deseen acogerse al régimen especial aplicable a los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión o de televisión y a los prestados por vía electrónica, y opten por España como Estado miembro de identificación.
- b) Los empresarios o profesionales establecidos en la Unión, pero no en el Estado miembro de consumo, en el sentido del artículo 369 bis.1) de la Directiva 2006/112/CE, del Consejo, acogidos o que deseen acogerse al régimen especial aplicable a los servicios de telecomunicaciones de radiodifusión o de televisión y a los prestados por vía electrónica, y deban optar u opten por España como Estado miembro de identificación.

12. OBLIGACIONES DE LOS SUJETOS PASIVOS Y GESTIÓN DEL IMPUESTO

12.1. Modificaciones en la ley del impuesto

En relación con estos dos títulos de la LIVA, se aprueban con la reforma dos modificaciones a la misma; además de una regla procedimental específica prevista en la disposición adicional única de la Ley 28/2014.

- A) La primera de ellas, eminentemente aclaratoria, se refiere a la contabilidad y registros que deben llevar de forma obligatoria los sujetos pasivos del impuesto, sin perjuicio de lo dispuesto en el Código de Comercio y demás normas contables, a que se refiere el artículo 164.Uno.4.º de la ley. Ahora se introduce una precisión, y es que esta contabilidad y registros que deben llevar serán los que «se establezcan en la forma definida reglamentariamente», con lo que la regulación reglamentaria de esta materia queda así ajustada al principio de delegación reglamentaria.
- B) Respecto de la liquidación del impuesto, en el artículo 167.Dos de la ley se prevé que en las importaciones de bienes el IVA se liquidará en la forma prevista por la legislación aduanera para los derechos arancelarios.

La previsión anterior se mantiene, y se añade que, respecto a la recaudación e ingreso de las cuotas del IVA a la importación, se podrán establecer reglamentariamente los requisitos exigibles a los sujetos pasivos, para que puedan incluir dichas cuotas en la declaración-liquidación correspondiente al periodo en que reciban el documento en el que conste la liquidación practicada por la Administración.

Con este motivo se modifica la redacción del artículo 74.1 del RIVA. Manteniéndose el párrafo primero (la recaudación e ingreso de las cuotas tributarias correspondientes al IVA y liquidadas por la aduana en las operaciones de importación de bienes se efectuarán según lo dispuesto en el Reglamento General de Recaudación), se incluyen importantes novedades para desarrollar las nuevas previsiones legales, si bien se acota el ámbito subjetivo de aplicación de este sistema para los empresarios o profesionales que presenten declaraciones-liquidaciones periódicas mensuales. Así:

- Cuando el importador sea un empresario o profesional que actúe como tal, y siempre que tenga un periodo de liquidación que coincida con el mes natural de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 71.3 del RIVA, podrá optar por incluir la cuota liquidada por las aduanas en la declaración-liquidación correspondiente al periodo en que reciba el documento en el que conste dicha liquidación.

- La opción debe 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 para los años siguientes en tanto no se produzca la renuncia a la misma o la exclusión.
 - Esta opción se referirá a todas las importaciones realizadas por el sujeto pasivo que deban ser incluidas en las declaraciones-liquidaciones periódicas.
 - La renuncia se ejercerá mediante comunicación al órgano competente de la AEAT, a través de presentación de la correspondiente declaración censal, y se deberá formular en el mes de noviembre anterior al inicio del año natural en el que deba surtir efecto. La renuncia tendrá efectos para un periodo mínimo de 3 años.
 - Se prevé, como causa de exclusión de este sistema de liquidación, el hecho de que el periodo de liquidación del sujeto pasivo deje de coincidir con el mes natural.
 - La exclusión producirá efectos desde la misma fecha en que se produzca el cese en la obligación de presentación de declaraciones-liquidaciones mensuales.
- C) Junto a estas dos modificaciones, en la disposición adicional única de la Ley 28/2014, el legislador recoge unas previsiones específicas para los procedimientos de inspección, comprobación limitada y verificación de datos, en relación con el IVA devengado en las importaciones de bienes.

De esta forma, estos procedimientos pasan a tener las siguientes especialidades, en relación con las generales que la LGT prevé para cada uno de ellos:

- El objeto de estos procedimientos queda limitado en su alcance a la inspección, comprobación, investigación y verificación de datos de las obligaciones tributarias derivadas exclusivamente de las operaciones de importación.
- Específicamente se establece que, en el caso del procedimiento de inspección, este alcance no será susceptible de ser ampliado al amparo del artículo 149 de la LGT.
- Cuando las cuotas liquidadas como resultado de estos procedimientos se refieran a operaciones de importación realizadas por sujetos pasivos acogidos, en el momento de su realización, al sistema de diferimiento regulado en el artículo 167.Dos de la LIVA, antes examinado, el ingreso de aquellas se efectuará mediante el referido sistema de diferimiento.

12.2. OTRAS MODIFICACIONES EN EL REGLAMENTO DEL IMPUESTO

En relación con esta materia, se establecen las siguientes modificaciones en el RIVA:

A) *Libro registro de facturas recibidas*

Se modifica el apartado 5 del artículo 64, para incluir un párrafo, permitiendo el legislador, además del asiento resumen global que comprenda varias operaciones, que pueda ser válida la anotación de una misma factura en varios asientos correlativos cuando incluya operaciones que tributen a distintos tipos impositivos.

B) *Procedimientos administrativos y judiciales de ejecución forzosa*

Era necesaria la adecuación de la norma reglamentaria a la disposición adicional sexta de la LIVA, en la que se regulan legalmente las peculiaridades de estos procedimientos, y es lo que se hace ahora modificando también la disposición adicional quinta del RIVA. Son las siguientes:

- Se autoriza al destinatario para expedir la factura en que se documente la operación y efectuar, en su caso, la renuncia a las exenciones previstas en el artículo 20.Dos de la LIVA. Asimismo, están facultados a repercutir la cuota del IVA en la factura que se expida, presentar la declaración-liquidación correspondiente e ingresar el importe del impuesto resultante, salvo en los supuestos de las entregas de bienes y prestaciones de servicios en las que el sujeto pasivo de las mismas sea su destinatario de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 84.Uno.2.º de la LIVA.
- El adjudicatario quedará obligado a poner en conocimiento del sujeto pasivo del IVA correspondiente a dicha operación, o a sus representantes, que ha ejercido estas facultades, remitiéndole copia de la comunicación presentada ante el órgano judicial o administrativo, en el plazo de los siete días siguientes al de su presentación ante aquel. Se añade que no será obligatoria dicha comunicación cuando se trate de entregas de bienes y prestaciones de servicios en las que el adjudicatario sea el sujeto pasivo de las mismas de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 84.Uno.2.º de la LIVA.
- La expedición de la factura en la que se documente la operación deberá efectuarse en el plazo a que se refiere el artículo 11 del Reglamento de facturación, tomando como fecha de devengo aquella en la que se dicta el decreto de adjudicación. Dicha factura será confeccionada por el adjudicatario, y en ella se hará constar, como expedidor de la misma, al sujeto pasivo titular de los bienes o servicios objetos de la ejecución y, como destinatario de la operación, al adjudicatario.

Estas facturas tendrán una serie especial de numeración y el adjudicatario, salvo en los supuestos de las entregas de bienes y prestaciones de servicios en las que sea el

sujeto pasivo de las mismas de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 84.Uno.2.º de la ley del impuesto, remitirá una copia de la factura al sujeto pasivo del impuesto, o a sus representantes, en el plazo de los siete días siguientes a la fecha de su expedición, debiendo quedar en poder del adjudicatario el original de la misma.

- Si bien como regla general es el adjudicatario quien presentará una declaración-liquidación en nombre y por cuenta del sujeto pasivo transmitente, no se aplicará cuando se trate de entregas de bienes y prestaciones de servicios en las que el adjudicatario sea el sujeto pasivo de las mismas de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 84.Uno.2.º de la LIVA.

13. INFRACCIONES Y SANCIONES

Se han recogido con la reforma operada en la Ley 37/1992 tres nuevos tipos de infracción, números 6.º, 7.º y 8.º, a añadir a los cinco que ahora se prevén en el artículo 170 de la ley, cuya finalidad es la lucha contra el fraude fiscal, así como sancionar de forma específica la incorrecta declaración diferida del IVA a la importación previsto ahora en el artículo 167.Dos. De esta forma, se consideran infracciones tributarias:

- A) En el artículo 84.Uno, número 2.º, letra e), tercer guión, de la ley, se regula la inversión del sujeto pasivo en las operaciones de entregas efectuadas en ejecución de las garantías constituidas sobre bienes inmuebles, entendiéndose, asimismo, que se ejecutan las garantías cuando se transmiten los inmuebles a cambio de la extinción total o parcial de la deuda garantizada o de la obligación de extinguir la referida deuda por el adquirente. Conforme al apartado 2 del artículo 24 quáter del reglamento, los destinatarios de estas operaciones deberán comunicar expresa y fehacientemente al empresario o profesional que realice la entrega, que están actuando, con respecto a dichas operaciones, en su condición de empresarios o profesionales (dicha comunicación deberá efectuarse con carácter previo o simultáneo a la adquisición de los bienes, de acuerdo con el apartado 5 del art. 24 quáter del reglamento).

El tipo infractor (núm. 6.º, del art. 170) es la falta de comunicación en plazo o la comunicación incorrecta, por parte de los destinatarios de las operaciones, a los empresarios o profesionales que realicen las correspondientes operaciones, de la circunstancia de estar actuando, con respecto a dichas operaciones, en su condición de empresarios o profesionales, en los términos que se regulan reglamentariamente.

La sanción a imponer (art. 171, 6.º) será de multa proporcional del 1% de las cuotas devengadas correspondientes a las entregas y operaciones respecto de las que se ha incumplido la obligación de comunicación, con un mínimo de 300 euros y un máximo de 10.000 euros.

- B) El artículo 84.Uno, número 2.º, letra f) de la ley reconoce la inversión del sujeto pasivo en las ejecuciones de obra, con o sin aportación de materiales, así como las cesiones de personal para su realización, consecuencia de contratos directamente formalizados entre el promotor y el contratista, que tengan por objeto la urbanización de terrenos o la construcción o rehabilitación de edificaciones; extendiéndose esta inversión del sujeto pasivo cuando los destinatarios de las operaciones sean a su vez el contratista principal u otros subcontratistas en las condiciones señaladas. El artículo 24 quáter del reglamento, en los apartados 3 a 6, determina la obligación de los destinatarios de comunicar expresa y fehacientemente al contratista o contratistas principales con los que contraten las dos siguientes circunstancias: a) que están actuando, con respecto a dichas operaciones, en su condición de empresarios o profesionales; y b) que tales operaciones se realizan en el marco de un proceso de urbanización de terrenos o de construcción o rehabilitación de edificaciones. En el caso de subcontratistas a contratistas, la comunicación se referirá exclusivamente a la circunstancias previstas en la letra b) anterior.

El tipo infractor que ahora se crea (núm. 7.º del art. 170) es la falta de comunicación en plazo o la comunicación incorrecta, por parte de los destinatarios de las operaciones a los empresarios o profesionales que realicen las correspondientes operaciones, de las circunstancias anteriores.

La sanción a imponer (art. 170, núm. 6.º, de la ley) es la misma que la prevista para el tipo infractor anterior: multa pecuniaria proporcional del 1 % de las cuotas devengadas correspondientes a las entregas y operaciones respecto de las que se ha incumplido la obligación de comunicación, con un mínimo de 300 euros y un máximo de 10.000 euros.

- C) Finalmente, en relación con la declaración de las operaciones de importación referidas en el artículo 167.Dos de la ley, que antes se ha expuesto, se crea el tipo infractor (art. 170, núm. 8.º) consistente en la no consignación o la consignación incorrecta o incompleta en la autoliquidación, de las cuotas tributarias correspondientes a operaciones de importación liquidadas por la Administración por los sujetos pasivos a que se refiere el precepto anterior.

La sanción a imponer (art. 171, núm. 7.º) será de multa pecuniaria proporcional del 10 % de las cuotas devengadas correspondientes a las liquidaciones efectuadas por las aduanas correspondientes a las operaciones no consignadas en la autoliquidación.

14. OTRAS MODIFICACIONES RECOGIDAS EN LA LEY 28/2014

14.1. RÉGIMEN DE DEPÓSITO DISTINTO DEL ADUANERO

Como se ha expuesto anteriormente al examinar las exenciones, se ha estructurado el uso de este régimen para restringir la exención de las importaciones de bienes que se vinculen al

mismo, a los bienes objeto de II. EE. a que se refiere este punto quinto del anexo, a los bienes procedentes del territorio aduanero de la Comunidad y a determinados bienes cuya exigencia viene establecida por la directiva comunitaria, si bien estos cambios entrarán en vigor el 1 de enero de 2016.

En el punto quinto del anexo de la LIVA se regula la definición del RDDA, diferenciando los bienes objeto de II. EE., y los demás bienes. Ahora se añade un supuesto de responsabilidad subsidiaria, de forma que los titulares de los depósitos serán responsables subsidiarios del pago de la deuda tributaria que corresponda a la salida o abandono de los bienes de estos depósitos, con excepción de los bienes objeto de II. EE., incluido el gas natural entregado a través de una red situada en el territorio de la Unión, a que se refiere la letra a) de este punto quinto. Esta responsabilidad será independiente de que puedan actuar como representantes fiscales de los empresarios o profesionales no establecidos en el ámbito especial del impuesto.

Esta modificación, como se ha expuesto, entrará en vigor el 1 de enero de 2016.

14.2. REEMBOLSO DEL IVA EN IMPORTACIONES DE BIENES

En la disposición adicional única de la Ley 9/1988, en la redacción dada por la disposición adicional decimotercera de la Ley 53/2002, de 30 de diciembre, se regula el reembolso del IVA en importaciones mediante agentes de aduanas y personas o entidades que, debidamente habilitadas por la Administración tributaria, actúen en nombre propio y por cuenta de los importadores.

A partir del 1 de enero de 2016 quedará derogada esta disposición adicional.

15. OTRAS MODIFICACIONES REGLAMENTARIAS

15.1. REGLAMENTO DE FACTURACIÓN APROBADO POR REAL DECRETO 1619/2012, DE 30 DE NOVIEMBRE

Tres son las modificaciones que afectan directamente a esta norma reglamentaria:

- A) Entre los supuestos en los que no existe obligación de expedir factura (salvo en los supuestos contenidos en el artículo 2.2, en cuyo caso resulta obligatoria su emisión), se encuentran las operaciones realizadas por empresarios o profesionales en el desarrollo de actividades a las que sea de aplicación el régimen especial del recargo de equivalencia.

En concordancia con la reforma técnica de este régimen que antes se ha examinado, se modifica el artículo 3.1 del Reglamento de Facturación para recordar que,

no obstante lo anterior, estos empresarios deberán expedir factura en todo caso por las entregas de inmuebles sujetas y no exentas (ya se ha indicado que estamos ante una operación muy esporádica y no habitual).

B) Contenido de las facturas (art. 6 del reglamento).

Toda factura y sus copias deben contener número y, en su caso, serie. Respecto de esta última, resulta obligatoria la emisión en series específicas en los supuestos previstos en el artículo 6.1 a), añadiéndose ahora dos más, los números 4.º y 5.º:

- Las que se expidan conforme a lo previsto en el artículo 84.Uno.2.º, letra g), de la LIVA (nuevo supuesto de inversión del sujeto pasivo recogido en la Ley 28/2014, que entra en vigor el 1 de abril de 2015).
- Las que se expidan conforme a lo previsto en el artículo 61 quinquies, apartado 2 del RIVA (relativas al régimen especial del grupo de entidades, por las operaciones intragrupo).

C) Recibo a expedir en caso de operaciones acogidas al régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca (art. 16.1 del reglamento).

Los empresarios o profesionales efectúan el reintegro de las compensaciones al adquirir los bienes o servicios a personas acogidas al régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca deben expedir un recibo por dichas operaciones, en el que constarán los datos que se indican en este precepto (serie y número, nombre y apellidos, razón o denominación social completa, número de identificación fiscal y domicilio del obligado a su expedición y del titular de la explotación agrícola, ganadera, forestal o pesquera), añadiéndose ahora que deberá contener también la indicación de que está acogido al régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca.

D) Régimen especial de las agencias de viaje.

Consecuencia de la reforma que el legislador ha realizado de este régimen especial es la modificación del artículo 16.3 del Reglamento de Facturación, suprimiendo las referencias a las facturas expedidas en las que se hacía referencia a una repercusión que no se correspondía con tipo impositivo alguno. De esta manera, en las operaciones a las que resulte aplicable el régimen especial de las agencias de viajes, los sujetos pasivos no estarán obligados a consignar por separado en la factura que expidan la cuota repercutida, y el impuesto deberá entenderse, en su caso, incluido en el precio de la operación. En todo caso, en las facturas en las que se documenten operaciones a las que sea de aplicación este régimen especial deberá hacerse constar la mención «régimen especial de las agencias de viaje».

En el caso de que la agencia opte por aplicar el régimen general, que puede efectuarse operación por operación, se emitirán facturas normales en las que se contendrán los datos generales sin hacer referencia a indicación especial alguna.

15.2. REGLAMENTO DE GESTIÓN E INSPECCIÓN DE 2007

Como consecuencia de los cambios que se han operado en la LIVA se modifican los artículos 9.3 y 10.2 del Reglamento de Gestión relativos a los fines de la declaración de alta en el Censo de Empresarios, Profesionales y Retenedores (CEPRE) y en la declaración de modificación del mismo.

Respecto de la primera:

- Se elimina, en la letra c), la opción por la aplicación del régimen del criterio de caja.
- Se elimina, en la letra f), la opción por aplicar el margen de beneficio bruto en el régimen especial de las agencias de viaje, que ha desaparecido.
- Se incluye, en la nueva letra o), la finalidad de comunicar la condición de empresario o profesional revendedor de los bienes en los supuestos del artículo 84.Uno.2.º, letra g), de la LIVA.
- Se incluye, en la nueva letra p), la finalidad de optar por la aplicación del diferimiento del ingreso de las cuotas del IVA en las operaciones de importación liquidadas por la aduana.

Respecto de la declaración de modificación del CEPRE, se modifican las siguientes letras:

- Letra d), eliminando también la referencia a la opción por aplicar el margen de beneficio bruto en el régimen especial de las agencias de viaje.
- Se incluye en la letra h), la opción de revocar o modificar la opción por aplicar el diferimiento del ingreso de las cuotas de IVA en las operaciones de importación.

16. ORDEN REGULADORA DEL RÉGIMEN ESPECIAL SIMPLIFICADO PARA 2015

En la Orden HAP/2222/2014, de 27 de noviembre, se desarrollan para el año 2015 el método de estimación objetiva del IRPF y el régimen especial simplificado del IVA. Recordemos que, como se ha indicado anteriormente, las limitaciones en las cuantías excluyentes de estos regímenes son aplicables para el ejercicio 2016, y no para el ejercicio 2015.

Respecto del IVA:

- Mantiene la estructura de la Orden HAP/2206/2013, de 26 de noviembre, por la que se desarrollan para el año 2014 el método de estimación objetiva del IRPF y el régimen especial simplificado del IVA.

- Al igual que para el IRPF, mantiene, para 2015, los módulos, así como las instrucciones para su aplicación, aplicables en el régimen especial simplificado en el año 2014.
- En consonancia también con el IRPF, se mantiene para este periodo la reducción sobre la cuota devengada por operaciones corrientes del régimen especial simplificado del IVA para las actividades económicas desarrolladas en el término municipal de Lorca.
- Los sujetos pasivos que deseen renunciar al régimen o revocar su renuncia para el año 2015 dispondrán para ejercitar dicha opción desde el 30 de noviembre hasta el 31 de diciembre del año 2014. No obstante lo anterior, también se entenderá efectuada la renuncia cuando se presente en plazo la declaración-liquidación correspondiente al primer trimestre del año natural (2015) en que deba surtir efectos aplicando el régimen general. En caso de inicio de la actividad, también se entenderá efectuada la renuncia cuando la primera declaración que deba presentar el sujeto pasivo después del comienzo de la actividad se presente en plazo aplicando el régimen general.

17. NUEVOS MODELOS

Algunas de las modificaciones que se han apuntado llevan consigo la necesidad de reformar también algunos modelos de declaración-liquidación o de declaraciones censales. Por ello, entre los proyectos de orden que afectan a esta materia se encuentran los siguientes:

- Proyecto de Orden por la que se modifica la Orden EHA/1274/2007, de 26 de abril, por la que se aprueban los modelos 036 de Declaración censal de alta, modificación y baja en el Censo de empresarios, profesionales y retenedores y 037 Declaración censal simplificada de alta, modificación y baja en el Censo de empresarios, profesionales y retenedores, y otra normativa tributaria.
- Proyecto de Orden por la que se modifica la Orden EHA/3786/2008, de 29 de diciembre, por la que se aprueba el modelo 303 Impuesto sobre el Valor Añadido, Autoliquidación, la Orden EHA/3111/2009, de 5 de noviembre, por la que se aprueba el modelo 390 de declaración-resumen anual del Impuesto sobre el Valor Añadido, y otra normativa tributaria.