

La Reforma Fiscal (III): IVA

La Ley 28/2014, de 27 de noviembre, en el marco de la reforma del sistema tributario, incorpora diversas modificaciones en el ámbito de la imposición indirecta, en concreto en la norma reguladora del IVA, destacando cambios en las exenciones inmobiliarias y su renuncia; reglas de localización de prestaciones de servicios por vía electrónica, telecomunicaciones y similares; nuevos supuestos de inversión del sujeto pasivo; cambios en tipos impositivos; modificación de los regímenes especiales simplificado, de agricultura, ganadería y pesca, de las agencias de viaje, y del grupo de entidades. Como ya sabe en el BOE del día 28 de noviembre de 2014, se han publicado los textos legales de la reforma fiscal, sobre los cuales le hemos venido informando fundamentalmente en lo que respecta a los cambios en el IRPF y en el Impuesto sobre Sociedades. Ahora, queremos informarles de la aprobación de la Ley 28/2014 de modificación de la Ley 37/1992 del IVA (LIVA), que en el marco de la reforma del sistema tributario, incorpora diversas modificaciones en el ámbito de la imposición indirecta, en concreto en la norma reguladora del IVA y en la de Impuestos Especiales, con el objeto de adecuarlas, en mayor medida, a la normativa comunitaria, tratando de establecer un marco jurídico más seguro, potenciando la lucha contra el fraude fiscal y, finalmente, flexibilizando y mejorando el marco fiscal de determinadas operaciones. Entre los cambios introducidos en la LIVA, con respecto a la redacción vigente, podemos destacar: cambios en la tributación de las operaciones de transmisión de unidades autónomas; Administraciones Públicas e IVA; exenciones inmobiliarias y su renuncia; reglas de localización de prestaciones de servicios por vía electrónica, telecomunicaciones y similares; nuevos supuestos de inversión del sujeto pasivo; cambios en tipos impositivos; modificación de los regímenes especiales simplificado, de agricultura, ganadería y pesca, de las agencias de viaje, y del grupo de entidades; creación de un nuevo capítulo dedicado a los regímenes especiales aplicables a los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión o de televisión y a los prestados por vía electrónica. Finalmente, cabe señalar que las modificaciones realizadas en la regulación del Impuesto General Indirecto Canario (IGIC), vienen motivadas en buena parte por las efectuadas en el IVA, con el fin de conseguir una mayor adecuación de ambos tributos, si bien teniendo presente que las Islas Canarias, aunque forman parte del territorio aduanero de la Comunidad, no son un territorio incluido en la armonización de los impuestos sobre el volumen de negocios, no resultándole de aplicación la normativa ni la jurisprudencia comunitaria. Asimismo se actualizan varias de las referencias normativas que se contienen en la norma. Respecto a los Impuestos Especiales, las novedades vienen dadas por la aprobación de un nuevo régimen sancionador en el Impuesto sobre Hidrocarburos, y el Impuesto sobre la Electricidad deja de configurarse como un tributo sobre la fabricación, pasando a gravar el suministro de energía eléctrica para consumo o el consumo de los productores de la electricidad generada por ellos mismos. A continuación, veremos las principales claves o novedades que la reforma ha introducido en la Ley del IVA, con efectos **desde el 1 de enero de 2015** (salvo excepciones más adelante indicadas). Principales novedades de la reforma del IVA **Operaciones no sujetas** - Transmisión de un patrimonio empresarial: Se incorpora la jurisprudencia del TJUE, aclarando que para que quede no sujeta la transmisión de un patrimonio empresarial se va a exigir que los elementos transmitidos constituyan, o sean susceptibles de constituir, una unidad económica autónoma en sede del transmitente, requisito que actualmente no se requiere explícitamente. No se aplicará la no sujeción cuando se cedan bienes o derechos que no constituyan una unidad económica, salvo que la cesión vaya acompañada de una estructura organizativa de factores de producción materiales y humanos, o de uno de ellos, que entonces sí se aplicará la no sujeción. **Por ejemplo:** quedará sujeta al impuesto 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. 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. 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. - Entes públicos: Respecto de las operaciones realizadas por entes públicos sin contraprestación, o mediante contraprestación de naturaleza tributaria, se señalan una serie de servicios que van a quedar no sujetos: - Los prestados en virtud de 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 adjudicadores dependientes del mismo. - Los prestados por cualquiera de los entes, organismos o entidades del sector público, a favor de las Administraciones Públicas de las 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 y 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 por ciento, aun cuando se exige en todo caso que el control del ente sea público. - Consecuencia de esta nueva regulación es el tratamiento que se da a las cuotas soportadas por estas Administraciones Públicas y entes. Así, se aclara que los denominados entes públicos "duales" que realizan conjuntamente operaciones sujetas y no sujetas al impuesto, podrán deducir, en aplicación de la jurisprudencia del TJUE las cuotas soportadas por la adquisición de bienes y servicios destinados a la realización conjunta de ambos tipos de operaciones, en función de un criterio razonable, homogéneo y mantenido en el tiempo. - Entregas sin contraprestación de impresos u objetos publicitarios: Se lleva a cabo una actualización del límite del coste total de entregas no sujetas de objetos publicitarios a un mismo destinatario a 200 euros (antes era de 90,15?). **Importaciones de bienes** Hecho imponible importación y operaciones asimiladas: No se considerarán operaciones asimiladas a las importaciones las salidas de las zonas francas, de depósitos francos u otros depósitos, ni el abandono de los regímenes aduaneros y fiscales, de bienes cuyo destino sean la exportación o una entrega intracomunitaria. Con ello, se eleva a rango legal el criterio administrativo, tanto de la DGT como del TEAC. **Ejemplo:** Un empresario importa determinados bienes que son introducidos en un depósito distinto del aduanero. Posteriormente se transmiten los bienes a un empresario de Italia, transportándose los bienes desde el depósito a Italia. La LIVA declara la exención del IVA en este caso, tributando como importación asimilada 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 ésta operación, y no por el hecho imponible importación. Ingreso del IVA a la importación: Con relación a la liquidación del IVA en las importaciones, se incorpora la posibilidad de que determinados operadores puedan diferir el ingreso del impuesto al tiempo de presentar la correspondiente declaración-liquidación (modelo 303), sin tener que hacer, por tanto, el pago previo en la Aduana. Debemos recordar que en el régimen vigente en las importaciones, la Administración Aduanera liquida los derechos arancelarios y el IVA a la importación. Ambos conceptos deben hacerse efectivos, sin perjuicio de que el documento que contiene la liquidación del IVA habilita a la deducción de su importe en las declaraciones ordinarias que deba presentar el sujeto pasivo. Pues bien, la Administración Aduanera seguirá procediendo a liquidar el IVA a la importación, pero desde 1 de enero de 2015 se prevé que la recaudación e ingreso de las cuotas pueda efectuarse en la declaración-liquidación correspondiente al período en que se reciba dicha liquidación, lo que evitará el efecto financiero de ingreso de las cuotas en el Tesoro Público y posterior recuperación a través de la deducción en las declaraciones-liquidaciones periódicas. **Exenciones en operaciones interiores** Exenciones inmobiliarias: - No quedarán exentas las entregas de terrenos que se aporten inicialmente a las Juntas de compensación por los propietarios, ni las adjudicaciones que realice la Junta a aquéllos en proporción a sus aportaciones. La eliminación de esta exención se justifica para evitar el diferente tratamiento de las juntas fiduciarias y las no fiduciarias (en este último caso, la Junta no podía deducir el impuesto soportado por los servicios de urbanización). - Para aplicar la exención por las entregas de terrenos urbanizados, o en curso de urbanización, ya no será necesario que la entrega sea realizada por el promotor de la urbanización. 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). - Una de las modificaciones más relevantes que se introduce en la normativa para 2015 es la ampliación de las condiciones en las que cabe la renuncia a la exención en las operaciones inmobiliarias. Si con la normativa vigente hasta 31 de diciembre de 2014 únicamente cabe la renuncia en el caso de que el adquirente tenga derecho a la deducción total del impuesto soportado en la adquisición, a partir del próximo 1 de enero 2015 bastará que el derecho a la deducción sea parcial, aun por el destino previsible de los bienes objeto de la transmisión. Por tanto, para renunciar a las exenciones inmobiliarias se exigirá que el sujeto pasivo tenga derecho a la deducción total o parcial del impuesto soportado (ahora solo se puede renunciar si el derecho a deducción es total), al realizar la adquisición o, cuando no cumpliéndose lo anterior, en función de su destino previsible, los bienes adquiridos vayan a ser utilizados, total o parcialmente, en la realización de operaciones que originen el derecho a la deducción. **Ejemplo:** se podrá renunciar cuando se adquiera un local para ser alquilado por un empresario que realiza operaciones exentas por dedicarse también al alquiler de viviendas. Se suprime la exención de los servicios prestados por los fedatarios públicos en relación con las transacciones financieras. Es decir tributará, por ejemplo, el servicio prestado por un notario en la constitución de un préstamo. Educación y enseñanza: Se reconoce ahora que estará exenta, además de todas las actividades y operaciones propias de las enseñanzas 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. Entidades sin finalidad lucrativa: Se elimina el requisito, para las entidades sin

ánimo de lucro, de que su objeto exclusivo sea de naturaleza política, sindical, religiosa, patriótica, filantrópica o cívica, para tener derecho a la exención. Operaciones financieras: Se suprime la exención a los servicios prestados por los fedatarios públicos (notarios y registradores) en conexión con operaciones financieras exentas o no sujetas para ajustarse al dictamen motivado de la Comisión Europea de 24 de octubre de 2012. De esta forma, pasan a estar sujetos al IVA (tipo del 21%) los servicios prestados por notarios, registradores de la propiedad y registradores mercantiles en relación con dichas operaciones (constitución, subrogación o cancelación de préstamos hipotecarios entre otros). **Lugar de realización del hecho imponible** Entregas de los bienes que son objeto de instalación o montaje antes de su puesta a disposición: Se suprime el requisito de que el coste de la instalación exceda del 15% de la contraprestación por la adquisición de los bienes instalados para que las entregas, que hayan de ser objeto de instalación y montaje antes de su puesta a disposición en el territorio de aplicación del impuesto (TAI), se entiendan localizadas en dicho territorio. Los servicios prestados por vía electrónica, de telecomunicaciones, de radiodifusión y de televisión: se localizarán en el TAI cuando el destinatario no sea un empresario o profesional y se encuentre establecido o tenga su residencia o domicilio habitual en el TAI. A estos servicios se les aplicará la regla especial de utilización y explotación efectiva cuando no se realicen en la Comunidad, pero su utilización o explotación efectiva se realice en el TAI. Esta modificación obedece a la obligada transposición de las disposiciones de la Directiva 2008/8, con efectos 1 de enero de 2015, para establecer las nuevas reglas de localización que resultarán aplicables a estos servicios. Hasta 31 de diciembre de 2014, estos servicios prestados por entidades establecidas en España a consumidores finales domiciliados en la Comunidad o en Canarias quedan sujetos a IVA español o a IGIC, respectivamente. Este cambio en el lugar de tributación viene acompañado de dos regímenes especiales opcionales que permiten a los sujetos pasivos liquidar el Impuesto adeudado por la prestación de dichos servicios a través de un portal Web "ventanilla única" en el Estado miembro en que estén identificados, evitando tener que registrarse en cada Estado miembro donde realicen las operaciones (Estado miembro de consumo) **Ejemplo:** 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 Brasil y en Dinamarca, ambas operaciones se localizarán en sede de los destinatarios, esto es, en Brasil y en Dinamarca, debiendo acreditarse el lugar de establecimiento de los destinatarios. En otro caso, si un particular con residencia en el TAI adquiere un libro e-book y un programa informático antivirus, descargándolos de Internet, a un empresario establecido en Francia, la operación tributará en el TAI, y el empresario francés deberá repercutir IVA español, acreditado que el particular tiene su residencia y está establecido en el TAI. El empresario francés 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. **Base imponible** Subvenciones no vinculadas al precio: Con el fin de adaptar la normativa a la Sentencia del TJUE de 14 de marzo de 2014, en el asunto C-151/13, se diferencia entre las subvenciones no vinculadas al precio, que no forman parte de la base imponible de las operaciones, de las contraprestaciones pagadas por un tercero, que sí forman parte de aquella. Operaciones cuya contraprestación no sea de carácter monetario: Consecuencia de la Sentencia del TJUE de 19 de diciembre de 2012, en el asunto C-549/11, cuando la contraprestación sea no dineraria, la base imponible será el importe, expresado en dinero, que se hubiera acordado entre las partes, sustituyéndose, de esta manera, la referencia al valor de mercado y aplicándose por defecto las reglas de los autoconsumos. **Modificación de la base imponible:** - El acreedor podrá modificar la base imponible cuando el deudor entre en concurso en el plazo de 3 meses, contados a partir de la publicación del Auto de declaración de concurso en el BOE (anteriormente el plazo era de 1 mes). - En el caso de créditos incobrables, los empresarios que sean considerados PYME (volumen de operaciones inferior a 6.010.121,04 euros) podrán modificar la base imponible transcurrido el plazo de 6 meses como se venía exigiendo hasta la fecha o podrán esperar al plazo general de 1 año que se exige para el resto de empresarios. - Respecto a las operaciones en régimen especial del criterio de caja, se introduce una regla especial para declarar un crédito incobrable, de tal manera que se permite la modificación de la base imponible cuando se produzca el devengo de dicho régimen especial por aplicación de la fecha límite del 31 de diciembre del año inmediato posterior a la fecha de realización de la operación, sin tener que esperar a un nuevo transcurso del plazo de 6 meses o 1 año que marca la normativa a computar desde el devengo del impuesto. **Ejemplo:** 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 se refiere la Ley y podrá, por tanto, modificar la base imponible minorándola por el importe no percibido. **Sujetos pasivos** Nuevos supuestos de inversión del sujeto pasivo. Se añaden nuevos supuestos a los que se aplicará la

regla de inversión del sujeto pasivo. En concreto a las entregas de plata, platino y paladio, en bruto, en polvo o semilabrado. Asimismo en las entregas de teléfonos móviles, consolas de videojuegos, ordenadores portátiles y tabletas digitales, cuando el destinatario sea un revendedor de dichos bienes (empresarios dedicados con habitualidad a la reventa de estos bienes) o, en otro caso, cuando el importe total de entregas a un empresario, documentadas en una misma factura (o en más, si resulta acreditado que se trata de una única operación, desglosada artificialmente para no alcanzar el umbral cuantitativo que establece la regla), exceda de 10.000 euros. Estas operaciones habrán de documentarse en una serie especial de facturas y deberá acreditarse la condición de empresario del adquirente, con carácter previo o simultáneo a la adquisición. **Atención.** La entrada en vigor de estos nuevos supuestos de inversión del sujeto pasivo surtirá efectos a partir del 1 de abril de 2015, a fin de que los interesados puedan llevar a cabo las necesarias adaptaciones de sus sistemas. **Tipos impositivos** Tipos impositivos de productos sanitarios : Consecuencia de la Sentencia del TJUE de 17 de enero de 2013, en el asunto C-360/11, los equipos médicos, aparatos, productos sanitarios y demás instrumental, de uso médico y hospitalario pasan a tributar, con carácter general, del 10% al 21%, manteniéndose exclusivamente la tributación al tipo reducido del 10% para aquellos productos que, por sus características objetivas, estén diseñados para aliviar o tratar deficiencias, para uso personal y exclusivo de personas que tengan deficiencias físicas, mentales, intelectuales o sensoriales. El listado de productos a los que resulta aplicable el tipo reducido del 10%, entre los que se encuentran las gafas y lentes de contacto graduadas, órtesis, prótesis y ortoprótesis (salvo para personas con discapacidad que tributan al 4%), sillas, muletas y dispositivos para tratamientos de diálisis y respiratorios, se incorpora a un nuevo apartado en el anexo de la Ley. Pasan a tributar del 4% al 21% las sustancias medicinales y los principios activos de los medicamentos para uso humano, así como los productos intermedios para la fabricación de dichos medicamentos. Asimismo, incrementan su tributación del 10% al 21% las sustancias medicinales y los principios activos utilizados en la elaboración de medicamentos de uso veterinario, así como los equipos médicos, aparatos y demás instrumental usado con fines veterinarios. Mantienen la tributación al 10%: los medicamentos de uso animal, los productos farmacéuticos susceptibles de uso directo por el consumidor final (gasas, vendas y análogos), compresas, tampones, protegeslips, preservativos y otros anticonceptivos no medicinales. Mantienen la tributación al 4%: los medicamentos de uso humano, las fórmulas galénicas, magistrales y preparados oficinales, los vehículos para personas con movilidad reducida, las prótesis, órtesis e implantes internos para personas con discapacidad. Tipo reducido para las flores y plantas ornamentales; Por otro lado, se reintroduce la aplicación del tipo del 10% a las flores y plantas de carácter ornamental y los productos vegetales para su obtención, que en 2014 tributaban al 21%. **Deducciones** Se regula la posibilidad de que los Entes públicos, que realizan operaciones sujetas y no sujetas, puedan deducir las cuotas soportadas por las adquisiciones de bienes y servicios destinados de forma simultánea a la realización de unas y otras operaciones en función de un criterio razonable y homogéneo de imputación de las cuotas correspondientes a los bienes y servicios utilizados para el desarrollo de las operaciones sujetas al Impuesto. - Las operaciones acogidas al régimen especial del grupo de entidades no se tendrán en cuenta a efectos del cálculo de la prorrata común en caso de empresarios que realicen actividades en más de un sector diferenciado. - La prorrata especial será de aplicación obligatoria cuando el montante total de las cuotas deducibles por aplicación de la regla de la prorrata general exceda en un 10% o más del que resultaría por aplicación de la regla de la prorrata especial (anteriormente el porcentaje exigido era del 20%). En lo que respecta al IGIC, tal posibilidad se introduce por primera vez en la norma, sustituyendo a los supuestos que hasta el momento obligaban a la aplicación de la prorrata especial.

Régimen especial de devoluciones a determinados empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del impuesto (TAI), ni en la Comunidad, Islas Canarias, Ceuta y Melilla Este régimen se amplía significativamente al excepcionar la exigencia del principio de reciprocidad en las adquisiciones e importaciones para las cuotas soportadas de los siguientes bienes y servicios: - 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 TAI. **Régimenes especiales Régimen simplificado:** Se reducen los límites que permiten al contribuyente optar por este régimen: - El volumen de ingresos en el año inmediato anterior para el conjunto de sus actividades disminuye de 450.000 a 150.000 euros, aunque se excluyen del cómputo las actividades agrícolas, forestales y ganaderas, cuyo límite pasa de 300.000 a 250.000 euros. - Las adquisiciones e importaciones de bienes y servicios en el año inmediato anterior para el conjunto de sus actividades, excluidas las relativas al inmovilizado, disminuye de 300.000 a 150.000 euros. **Atención:** Estas modificaciones entrarán en vigor

con efectos desde el 01-01-2016, por lo que respecto al ejercicio 2015 se mantienen los límites legales previstos en la norma actualmente. **Régimen de la Agricultura, Ganadería y Pesca :** - Se excluye de su ámbito subjetivo de aplicación a los propietarios de fincas o explotaciones que cedan el aprovechamiento de la resina de los pinos mientras que se incluye al resinero persona física. - Con efectos a partir de 1 de enero de 2016, se reducen los límites que permiten optar por este régimen: las adquisiciones e importaciones de bienes y servicios en el año inmediato anterior para el conjunto de actividades, excluidas las relativas al inmovilizado, disminuye de 300.000 a 150.000 euros. **Régimen especial de las agencias de viaje:** A fin de adecuar la normativa a la sentencia del TJUE de 26 de diciembre de 2013, en el asunto C-189/11, se introducen diversas modificaciones en el régimen especial de agencias de viajes. - El régimen será aplicable a cualquier empresario o profesional que organice viajes (hostelería, transporte y/o servicios accesorios), suprimiendo la prohibición de aplicación del régimen a las ventas por agencias minoristas de viajes organizados por las agencias mayoristas - Se suprime el método de determinación global de la base imponible - Se suprime la consignación separada del IVA repercutido (obtenida la cuota como el resultado de multiplicar el precio total de la operación por 6 y dividir el resultado por 100) prevista en el caso de que el cliente empresario o profesional lo solicite, impidiendo con ello su deducción. - Al margen de las modificaciones obligadas por dicha Sentencia, se introduce la posibilidad, a ejercitar operación por operación, de aplicar el régimen general del Impuesto, siempre y cuando el destinatario de las operaciones sea un empresario o profesional que tenga, en alguna medida, derecho a la deducción o a la devolución de las cuotas soportadas. **Régimen especial de Grupo de entidades:** - Se incorpora la exigencia de los tres órdenes de vinculación: económica, financiera y de organización a las entidades del grupo, ajustándose a la Directiva IVA. La vinculación financiera exige un control efectivo de la entidad a través de una participación de más del 50% en el capital o en los derechos de voto. Aunque esta modificación tiene efectos desde 1 de enero de 2015, se establece un régimen transitorio que permitirá a los grupos existentes adaptarse a los nuevos requisitos a lo largo del año 2015. - Podrán ser consideradas como entidad dominante las sociedades mercantiles que no actúen como empresarios o profesionales, por ejemplo, una entidad holding. - Las operaciones realizadas en este régimen especial no se tendrán en cuenta a efectos de cálculo de la prorrata común en caso de empresarios que realicen actividades en más de un sector diferenciado. **Nuevos regímenes especiales aplicables a los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión o de televisión y a los prestados por vía electrónica:** Como 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 UE, régimen que se amplía a los servicios de telecomunicaciones y de radiodifusión o de televisión (régimen exterior a la UE). El nuevo régimen especial aplicable a partir de 1 de enero de 2015, tiene como notas características: - Podrán acogerse los empresarios o profesionales establecidos en la Comunidad, pero no establecidos en el Estado miembro de consumo, cuando presten sus servicios a consumidores finales establecidos en un Estado miembro o tengan en él su domicilio o residencia habitual. - Cuando España sea el Estado miembro de identificación elegido por el empresario o profesional, deberán cumplirse una serie de requisitos formales. - En el caso de que el empresario o profesional considere a España como Estado miembro de identificación deberá presentar, exclusivamente en España, las declaraciones-liquidaciones e ingresar, en su caso, el importe del impuesto correspondiente de todas las operaciones a que se refiere el régimen especial realizadas en todos los Estados miembros de consumo. - Aunque no se pueden deducir las cuotas soportadas en las adquisiciones o importaciones de bienes y servicios que se destinen a la prestación de estos servicios de telecomunicaciones, los sujetos pasivos que realicen en el Estado miembro de consumo operaciones acogidas a este régimen especial y otras operaciones distintas que determinen la obligación de registrarse y de presentar declaraciones-liquidaciones en dicho Estado, podrán deducir las cuotas soportadas en la adquisición o importación de bienes y servicios que se entiendan realizadas en el Estado miembro de consumo. - Se tendrá derecho a la devolución de las cuotas soportadas en la adquisición o importación de bienes y servicios que se destinen a la prestación de los servicios que deban entenderse realizadas en el Estado miembro de consumo. Los sujetos pasivos establecidos en el TAI solicitarán la devolución de las cuotas soportadas, con excepción de las realizadas en el indicado territorio,. - Si España es el Estado miembro de identificación, las cuotas soportadas por los bienes y servicios que se entiendan realizadas en el TAI y se destinen a la prestación de estos servicios de telecomunicaciones, podrán deducirse a través de las declaraciones-liquidaciones conforme al régimen general del Impuesto, con independencia de que a los referidos servicios les resulte o no aplicable el régimen especial. - Cuando España sea el Estado miembro de consumo, la devolución de las cuotas soportadas en el TAI se regirá por el procedimiento previsto en el artículo 119 bis LIVA. **Nuevos tipos de infracción y sanciones** - Falta de comunicación o

la comunicación incorrecta por parte de los destinatarios de determinadas operaciones a las que resulta aplicable la regla de inversión del sujeto pasivo de su condición de empresarios y, en su caso, de la naturaleza de las obras (ejecuciones de obra para la construcción o rehabilitación de edificios o urbanización de terrenos y transmisiones de inmuebles en ejecución de garantía). La conducta se sanciona con multa pecuniaria proporcional del 1% de las cuotas devengadas respecto a las que se ha producido el incumplimiento en la comunicación, con un mínimo de 300 euros y un máximo de 10.000 euros. Falta de consignación o consignación incorrecta en la autoliquidación de las cuotas liquidadas por la Aduana correspondientes al IVA a la importación para aquellos operadores que puedan diferir el ingreso del Impuesto. La conducta se sanciona con multa pecuniaria proporcional del 10% de las cuotas no consignadas. M. Romero Consultores Consultoria de Empresas Marqués de la Ensenada, 2 1º D 18004 Granada Telf.: 958 259 704 Fax.: 958 254 907 Email: asesoria@mromeroconsultores.es WEB: www.mromeroconsultores.es