

Circular nº 3/ 2015

Impuesto sobre el Valor Añadido

Barcelona, a 19 de enero de 2015

Distinguido Cliente:

El pasado día 28 de noviembre de 2014, ha sido finalmente publicada en el Boletín Oficial del Estado la reforma fiscal de las principales figuras impositivas estatales, la cual entró en vigor el día 1 de enero de 2015.

Por este motivo, pasamos a detallarle las principales modificaciones en materia del Impuesto sobre el Valor Añadido.

1) Renuncia a las exenciones inmobiliarias.

Se amplía el ámbito de aplicación de la renuncia a las exenciones inmobiliarias, al no vincular la misma a la exigencia de que el adquirente tenga derecho a la deducción total del impuesto soportado en función del destino previsible en la adquisición del inmueble.

Con ello, se pone fin al habitual impedimento hallado en la praxis diaria, por el cual los sujetos pasivos con un reconocido derecho de deducción parcial, como consecuencia de la aplicación de la regla de prorrata, veían vetado su derecho a optar por la renuncia a la exención.

2) Modificación de tipos impositivos.

Se aumenta el tipo impositivo de los productos sanitarios, debido a la necesidad de adaptar la normativa española a la Directiva comunitaria del IVA. 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 por ciento al 21 por ciento**, 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, y cuya relación se incorpora a un nuevo apartado octavo del anexo de la Ley del IVA.

3) Modificación de la base imponible.

Hasta la fecha, **en caso de concurso de acreedores**, era posible reducir la base imponible cuando el destinatario no había hecho efectivo el pago de las cuotas repercutidas y siempre que, con posterioridad al devengo de la operación, se hubiera dictado auto de declaración del concurso. Esta **rectificación de la base imponible debía efectuarse dentro del plazo fijado** en la norma, que era de un mes **a partir de la publicación en el BOE del auto judicial de declaración de concurso**. Pues bien, a raíz de la reforma, **dicho plazo se amplía hasta los tres meses**.

Por otro lado, **se flexibiliza el procedimiento para minorar la base imponible en el caso de créditos incobrables cuando el sujeto pasivo que realice la operación sea considerado PYME** (aquél cuyo volumen de operaciones, calculado conforme a lo dispuesto en el artículo 121 de la Ley del IVA, no hubiese excedido durante el año natural inmediato anterior de 6.010.121,04 euros), **pudiendo efectuar esta modificación en el plazo de seis meses desde el devengo**, como se venía exigiendo hasta la fecha, **o en el plazo general de un año previsto para el resto de los empresarios o profesionales**. Dicha modificación deberá hacerse efectiva en el plazo de los tres meses siguientes a la finalización del período de 6 meses o del año.

4) Modificación y supresión de exenciones.

Exención educativa:

Se extiende la aplicación de la denominada «exención educativa» a los servicios de atención a niños en el centro docente prestados en tiempo interlectivo, tanto durante el comedor escolar como en servicio de guardería fuera del horario escolar, equiparando, a tal efecto, el tratamiento en el Impuesto de estos servicios prestados por el centro docente, con independencia de que se realice con medios propios o ajenos.

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

Hasta la fecha, la entrega de terrenos urbanizados o en curso de urbanización, realizada por el promotor de la urbanización, constituía una de las excepciones a la aplicación de la exención en la entregas de terrenos.

Pues bien, a raíz de la reforma, **se elimina la exigencia de que la entrega sea realizada por el promotor** con la finalidad de garantizar la neutralidad del impuesto en los procesos de transmisiones de terrenos urbanizados o en curso de urbanización, pasando a estar todas ellas no exentas del Impuesto, independientemente de la condición del empresario transmitente, salvo si dichos terrenos son destinados exclusivamente a parques, jardines o viales de uso público.

Exención de las Juntas de Compensación:

Se suprime la exención aplicable a las entregas y adjudicaciones de terrenos realizadas entre la Junta de Compensación y los propietarios, con el fin de eliminar la distorsión que causaba el distinto tratamiento a efectos del Impuesto de la actuación en los procesos de urbanización de dichas Juntas, según intervinieran en su condición o no de fiduciarias. En este último caso, al estar sus entregas exentas en el IVA, la Junta no podía deducir el impuesto soportado, lo cual encarecía el proceso de urbanización.

Exenciones financieras:

Se elimina la exención a los servicios prestados por los fedatarios públicos, incluidos los Registradores de la Propiedad y Mercantiles en conexión con operaciones exentas al IVA.

Dicha supresión responde a la necesidad de adecuar la normativa española con la comunitaria. La Directiva Comunitaria del IVA prevé una exención de los servicios financieros. Por ejemplo, la concesión de un crédito o la venta de acciones, son operaciones exentas del IVA. Por el contrario, la intervención de un fedatario público consiste esencialmente en la preparación de documentos públicos con tal de garantizar su autenticidad y veracidad. Aunque estos servicios sean prestados en relación con transacciones financieras, son de naturaleza claramente distinta y, por lo tanto, no pueden acogerse a la exención de las operaciones financieras.

5) Entregas sin contraprestación de impresos u objetos publicitarios.

Las entregas de objetos publicitarios, cuando el coste total de los suministros a un mismo destinatario durante el año natural no exceda de una determinada cantidad, se consideran operaciones no sujetas al Impuesto. En otro caso, es decir más allá del límite establecido, dichas entregas quedan sujetas al Impuesto a menos que se entreguen a otros sujetos pasivos para su redistribución gratuita. A raíz de la reforma, **el mencionado límite**, que estaba fijado en 90,15 euros, **se ha elevado hasta los 200 euros**.

6) Lugar de realización de las entregas de bienes objeto de instalación o montaje.

Tributarán sujetas al IVA, las entregas de bienes que hayan de ser objeto de instalación o montaje antes de su puesta a disposición, cuando la instalación se ultime en el territorio de aplicación del Impuesto, y siempre que la instalación o montaje implique la inmovilización de los bienes entregados.

Ello, **con independencia de que el coste de la instalación exceda o no del 15 por ciento en relación con el total de la contraprestación correspondiente**. Por tanto, se suprime este requisito en cuanto a la cuantificación del coste de la instalación para someterla al IVA en España. Basta con que se trate de entrega de bienes que se han de instalar o montar y que se produzca la inmovilización de dichos bienes en el territorio de aplicación del IVA para que la operación quede localizada en él, y por ende, sujeta al Impuesto.

7) Ampliación de los supuestos de inversión del sujeto pasivo.

Se amplían los supuestos de Inversión del sujeto pasivo por la entrega de determinados productos como los **teléfonos móviles, consolas de videojuegos, ordenadores portátiles y tabletas digitales, así como de plata, platino y paladio**.

En el caso de los teléfonos móviles, consolas de videojuegos, ordenadores portátiles y tabletas digitales, se supedita el derecho a la inversión a la condición por parte del destinatario de empresario o profesional revendedor de estos bienes (independientemente del importe de la entrega), o bien a la de empresario o profesional (cuando el importe total de la entrega efectuada al mismo y documentada en una misma factura exceda de 10.000 euros, IVA excluido).

La medida conlleva además una carga añadida para el empresario o profesional transmitente como es el deber de cerciorarse, con carácter previo o simultáneo a la entrega, acerca de la condición empresarial o profesional del comprador y de que actúa dentro del ámbito de desarrollo de su actividad económica.

Su **entrada en vigor** se producirá a partir del próximo día **1 de abril de 2015**.

8) Cambio en las reglas de localización.

Se establecen nuevas reglas de localización para los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión y televisión y de las prestaciones de servicios efectuadas por vía electrónica, cuando se presten a una persona que no tenga la condición de empresario o profesional, actuando como tal, por cuanto dichos servicios pasan a gravarse en el lugar donde el destinatario del servicio esté establecido, tenga su domicilio o residencia habitual, independientemente del lugar donde esté establecido el prestador de los servicios según la previsión que a tal efecto recoge la Directiva del IVA.

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

9) Modificación IVA a la importación.

Se posibilita que determinados operadores, según se establezca reglamentariamente, puedan **diferir el ingreso del Impuesto al tiempo de presentar la correspondiente declaración-liquidación (modelo 303)** a través de la inclusión de dichas cuotas en la misma y sin tener que realizar el ingreso en el momento de la importación. Si bien, el ámbito de aplicación de esta opción ha quedado restringido reglamentariamente a los empresarios y profesionales que tengan un período de liquidación que coincida con el mes natural.

La **opción por el régimen** deberá realizarse con carácter general durante el mes de noviembre al inicio del año natural en el que deba surtir efecto, si bien, para este **primer año 2015**, se prevé la posibilidad de optar **hasta el próximo día 31 de enero** marcando la casilla 530 del modelo 036.

10) Régimen especial de agencias de viajes.

Novedades que presenta el régimen en contraposición al vigente hasta el 31 de diciembre de 2014:

- **Se establece su aplicación respecto de las operaciones que realice cualquier empresario o profesional**, siempre que concurren los requisitos necesarios: estos son, 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.

- **Se elimina la segunda de las causas de exclusión del régimen**, esto es **las ventas al público efectuadas por agencias minoristas de viajes organizados por agencias mayoristas**, manteniéndose tan solo la primera de ellas, es decir por las operaciones llevadas a cabo utilizando exclusivamente para la realización del viaje medios de transporte u hostelería propios.

- **Se elimina el método de determinación global de la base imponible**, quedando únicamente vigente el método de operación por operación.

- **Desaparece el sistema actual de repercusión del Impuesto, por el cual era posible repercutir en factura un 6 por ciento del IVA devengado** cuando el destinatario fuera un empresario o profesional y la entrega de bienes o la prestación de servicios quedara circunscrita al ámbito espacial de aplicación del Impuesto. Por lo tanto, en adelante, los sujetos pasivos no estarán obligados a consignar separadamente en factura la cuota repercutida, debiendo entenderse, en su caso, comprendida en el precio de la operación, si bien deberá hacerse constar en factura la mención "régimen especial de las agencias de viajes".

- **Se establece 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 devolución de las cuotas soportadas.

11) Modificación del régimen grupo de entidades.

Se establece explícitamente la posibilidad de considerar como sujeto pasivo único al conjunto de entidades cuando concurren simultáneamente **vínculos financieros, económicos**

y de organización. La vinculación financiera exige un **control efectivo** de las entidades a través de una participación, directa o indirecta, de **más del 50% por ciento** en el capital o en los derechos de voto de las mismas.

Por último, señalar que la reforma establece un **régimen transitorio** por el cual, aquellas entidades que a la entrada en vigor de la ley estén acogidas a este régimen especial y 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 a la normativa previa.

12) Exclusión de determinados regímenes especiales.

Régimen simplificado:

Con efectos **a partir de 1 de enero de 2016, se reducen los límites que permiten al contribuyente optar por este régimen:**

El volumen de ingresos en el año inmediato anterior (2015) para el conjunto de actividades empresariales y profesionales, excepto las agrícolas, forestales y ganaderas, disminuye de 450.000 euros a **150.000 euros**.

El volumen de ingresos en el año inmediato anterior (2015) para el conjunto de actividades agrícolas, forestales y ganaderas disminuye de 300.000 euros a **250.000 euros**.

Recordar que, a los efectos de determinar el volumen de ingresos, se incluyen la totalidad de los obtenidos en el conjunto de actividades citadas. Sin embargo, **no se computan las subvenciones corrientes o de capital, las indemnizaciones, ni tampoco el IVA.**

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, 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).

Régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca:

Con efectos **a partir de 1 de enero de 2016**, se reduce el límite que permite al contribuyente **optar por este régimen**:

Aquellos empresarios o profesionales cuyas adquisiciones e importaciones de bienes y servicios para el conjunto de sus actividades empresariales o profesionales, excluidas las relativas a elementos del inmovilizado, hayan superado en el año inmediato anterior el importe de **150.000 euros anuales** (anteriormente era de 300.000 euros), **excluido el Impuesto sobre el Valor Añadido**.

Quedamos como siempre a su disposición para cualquier aclaración al respecto de la presente circular y, en su caso, además de los profesionales que habitualmente colaboran con su empresa, puede contactar con Lorena Marquina, Judit Rosell y Sergi Fandos.

Atentamente
AUDICONSULTORES

La presente circular tiene como única y exclusiva pretensión la de facilitar a sus destinatarios una selección de contenidos de información general sobre novedades o cuestiones de carácter laboral, tributario o jurídico, sin que ello pueda constituir asesoramiento profesional de ningún tipo ni pueda ser suficiente para la toma de decisiones personales o empresariales.

© 2015 Audiconsultores Advocats i Economistes SLP. Todos los derechos reservados.