

# LAS MODIFICACIONES INTRODUCIDAS EN EL IVA POR LA LEY 28/2014, DE 27 DE NOVIEMBRE



MÁSTER EN ESTUDIOS JURÍDICOS AVANZADOS: ESPECIALIDAD EN  
REGULACIÓN DEL MERCADO Y DERECHO DE LA EMPRESA

FACULTAD DE DERECHO

**Autor:** Raúl Castro Caballero

**Tutor:** D. Alejandro Menéndez Moreno

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario

Julio 2015

# **LAS MODIFICACIONES INTRODUCIDAS EN EL IVA POR LA LEY 28/2014, DE 27 DE NOVIEMBRE**

## **RESUMEN**

La denominada “Reforma Fiscal” ha tenido como consecuencia la modificación de un gran número de artículos de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido (Ley del IVA).

El presente trabajo tiene como objetivo analizar la reforma del IVA partiendo de las razones que la motivan, intentando exponer las diferencias existentes en la regulación del impuesto antes y después de la reforma.

Al final del trabajo, se ofrecen una serie de conclusiones extraídas del análisis de la reforma del IVA.

Palabras clave: Reforma, Fiscal, Impuesto, Valor, Añadido, IVA, Ley del IVA

## **ABSTRACT**

The named “Fiscal Reform” has had as consequence the modification of a big number of articles from the Value Added Tax Act (VAT Act).

This paper aims to analyze the VAT reform starting from the reasons which justify it, trying to expose the differences in the tax regulation before and after the reform.

At the end of the paper, a number of conclusions extracted from the analysis of the VAT reform are provided.

Key Words: Reform, Fiscal, Tax, Value, Added, VAT, VAT Act

# LAS MODIFICACIONES INTRODUCIDAS EN EL IVA POR LA LEY 28/2014, DE 27 DE NOVIEMBRE

## ÍNDICE

<b>ABREVIATURAS</b>	<b>4</b>
---------------------	----------

<b>CAPÍTULO I: INTRODUCCIÓN</b>	<b>5</b>
---------------------------------	----------

<b>CAPÍTULO II: LAS MODIFICACIONES DEL IVA DIRIGIDAS A SU ADECUACIÓN AL ORDENAMIENTO Y A LA JURISPRUDENCIA EUROPEA</b>	<b>8</b>
--	----------

2.1.	Supresión de la exención de los fedatarios públicos al intervenir en operaciones financieras exentas	8
2.2.	Modificaciones que afectan a la cuantificación del Impuesto y a los Obligados Tributarios:	11
2.2.1.	Modificación del tipo impositivo de productos sanitarios	11
2.2.2.	Modificación del artículo 78 de la Ley del IVA (Base Imponible. Regla General)	14
2.2.3.	Modificación del artículo 79 de la Ley del IVA (Base Imponible. Reglas Especiales)	15
2.3.	Modificaciones que afectan a los Regímenes Especiales	17
2.3.1.	Régimen Especial de las Agencias de Viajes	17
2.3.2.	Régimen Especial Aplicable a los Servicios Prestados por Vía Electrónica	22
2.3.3.	Regímenes Especiales Aplicables a los Servicios de Telecomunicaciones, de Radiodifusión o de Televisión y a los Prestados por Vía Electrónica	23
2.4.	Otras Modificaciones	27
2.4.1.	Modificaciones en la Territorialidad	27
2.4.2.	Nuevas reglas de localización de los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión y televisión y de las prestaciones de servicios efectuadas por vía electrónica	28

<b>CAPÍTULO III: MODIFICACIONES DEL IVA DIRIGIDAS A LA MEJORA TÉCNICA DEL IMPUESTO</b>	<b>29</b>
--	-----------

3.1.	Modificaciones que afectan a la sujeción al impuesto	29
3.1.1.	Hecho Imponible	29
3.1.2.	Exenciones	30
3.1.3.	Supuestos de no Sujeción	33
3.2.	Modificaciones que Afectan a la Cuantificación del Impuesto y a los Obligados Tributarios	36
3.2.1.	Ampliación de los plazos para la modificación de la base imponible	36
3.2.2.	Modificaciones de las deducciones y devoluciones	38
3.3.	Régimen Especial del Grupo de Entidades	41
3.4.	Ingreso del IVA a la importación	43

## **CAPÍTULO IV: MODIFICACIONES DIRIGIDAS A LA LUCHA CONTRA EL FRAUDE** \_\_\_\_\_ **44**

<b>4.1.</b>	<b>Nuevos supuestos de inversión del sujeto pasivo</b> _____	<b>44</b>
<b>4.2.</b>	<b>Modificaciones que afectan a los Regímenes Especiales</b> _____	<b>46</b>
<b>4.2.1.</b>	<b>Régimen Simplificado:</b> _____	<b>46</b>
<b>4.2.2.</b>	<b>Régimen Especial de la Agricultura, Ganadería y Pesca</b> _____	<b>47</b>
<b>4.3.</b>	<b>Otras Modificaciones</b> _____	<b>48</b>
<b>4.3.1.</b>	<b>Nuevos tipos de infracción y sanciones</b> _____	<b>48</b>
<b>4.3.2.</b>	<b>Procedimiento específico de comprobación del IVA a la importación</b> _____	<b>50</b>
<b>4.3.3.</b>	<b>Régimen de depósito distinto del aduanero</b> _____	<b>51</b>

## **CAPÍTULO V: OTRAS MODIFICACIONES** \_\_\_\_\_ **53**

<b>5.1.</b>	<b>Modificaciones que afectan a la sujeción al impuesto:</b> _____	<b>53</b>
<b>5.1.1.</b>	<b>Artículo 8 (Concepto de entrega de bienes)</b> _____	<b>53</b>
<b>5.1.2.</b>	<b>Artículo 9 (Operaciones asimiladas a las entregas de bienes)</b> _____	<b>53</b>
<b>5.1.3.</b>	<b>Exenciones</b> _____	<b>54</b>
<b>5.2.</b>	<b>Modificaciones que afectan a la cuantificación del impuesto y a los obligados tributarios:</b> 54	
<b>5.2.1.</b>	<b>Cuantificación del impuesto</b> _____	<b>54</b>
<b>5.2.2.</b>	<b>Deducciones y devoluciones</b> _____	<b>56</b>
<b>5.3.</b>	<b>Regímenes Especiales</b> _____	<b>57</b>
<b>5.3.1.</b>	<b>Artículo 120 (Normas generales de los regímenes especiales)</b> _____	<b>57</b>
<b>5.3.2.</b>	<b>Artículo 154 (Contenido del régimen especial del recargo de equivalencia)</b> _____	<b>58</b>
<b>5.4.</b>	<b>Otras modificaciones de técnica jurídica</b> _____	<b>59</b>
<b>5.4.1.</b>	<b>Disposición adicional octava. Referencia normativa</b> _____	<b>59</b>
<b>5.4.2.</b>	<b>Disposición final tercera de la Ley de modificación de la Ley 37/1992. Incorporación de derecho de la Unión Europea</b> _____	<b>59</b>

## **CONCLUSIONES** \_\_\_\_\_ **60**

## **BIBLIOGRAFÍA** \_\_\_\_\_ **63**

## **ABREVIATURAS**

AEAT: Agencia Estatal de la Administración Tributaria

BOE: Boletín Oficial del Estado

DA: Disposición Adicional

ITPO: Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas

IVA: Impuesto sobre el Valor Añadido

Ley 28/2014: Ley 28/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias, la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, y la Ley 16/2013, de 29 de octubre, por la que se establecen determinadas medidas en materia de fiscalidad medioambiental y se adoptan otras medidas tributarias y financieras.

Ley del IVA: Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.

LGT: Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria

Directiva de IVA: Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido.

Directiva 2008/8/CE: Directiva 2008/8/CE del Consejo, de 12 de febrero de 2008, por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE en lo que respecta al lugar de la prestación de servicios.

TFUE: Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea

TJUE: Tribunal de Justicia de la Unión Europea

STJUE: Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea

## **CAPÍTULO I: INTRODUCCIÓN**

El 27 de noviembre de 2014, el Boletín Oficial del Estado publicó la Ley 28/2014, por la que se modifica la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (entre otras normas que también se vieron modificadas por esta Ley), siendo esta una modificación importante de la Ley del IVA en términos cuantitativos por el elevado número de preceptos modificados, y también en términos cualitativos por la entidad de varias de las modificaciones introducidas.

A pesar de la elevada cantidad de preceptos modificados, no se trata en realidad de una modificación estructural del Impuesto sobre el Valor Añadido. No obstante, como se indica en el párrafo primero de esta Introducción, algunas de esas modificaciones son ciertamente trascendentes, como ocurre por ejemplo con la reforma del Régimen Especial de las Agencias de Viajes.

En cuanto al estado actual de la cuestión analizada en este trabajo, parece demasiado pronto para realizar un diagnóstico definitivo sobre los efectos de esta reforma del IVA, teniendo en cuenta que su entrada en vigor es relativamente reciente (entró en vigor el 1 de enero de 2015, si bien hay disposiciones de la misma que entrarán en vigor en fechas posteriores). No obstante, hay que tener en cuenta que el IVA es un impuesto que, al gravar un acto tan sumamente cotidiano como es el consumo, mueve un gran volumen de capital, y por ello cualquier tipo de modificación que se realice en él (especialmente si afecta a los tipos impositivos) es susceptible de tener un amplio impacto en determinados ámbitos o sectores (sociales, empresariales...) e incluso en el conjunto de la sociedad.

Las modificaciones introducidas en el IVA por la Ley 28/2014 no se realizan en un único o unos pocos elementos del IVA, sino que se trata de modificaciones que afectan a casi todo el texto de la Ley del IVA, y por ende, afectan a la mayoría de elementos del Impuesto.

En este trabajo se intenta realizar un completo análisis técnico de la reforma de la Ley del IVA, mostrando las diferencias existentes entre los textos de los preceptos modificados antes de la reforma y después de ella.

Este trabajo se estructura en cinco capítulos (incluida esta introducción como Capítulo I), estructurándose de la siguiente manera:

- Las modificaciones del IVA dirigidas a su adecuación al ordenamiento y a la jurisprudencia europea (Capítulo II)
- Modificaciones del IVA dirigidas a la mejora técnica del impuesto (Capítulo III)
- Modificaciones dirigidas a la lucha contra el fraude en el IVA (Capítulo IV)
- Otras modificaciones (Capítulo V)

En el Capítulo II se analizan las reformas fundamentadas en la adecuación de la normativa española al ordenamiento y jurisprudencia comunitaria. En este caso, el legislador español se ha visto obligado a realizar importantes reformas para adecuar la normativa española a la normativa comunitaria (sobre todo a la Directiva de IVA) así como también a la Jurisprudencia Comunitaria (del TJUE). No es ni mucho menos extraño que este sea uno de los motivos que fundamentan la reforma del Impuesto, ya que nos encontramos ante un Impuesto armonizado por la Unión Europea. Concretamente, el régimen jurídico comunitario del Impuesto sobre el Valor Añadido se encuentra en la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (Directiva de IVA), la cual ha sido modificada varias veces desde su entrada en vigor, y cuyo texto debe ser siempre respetado por las legislaciones nacionales reguladoras del IVA.

Siguiendo con el primer motivo alegado en la Exposición de Motivos de la Ley 28/2014, el legislador ha tenido que transponer al Derecho Interno Español las modificaciones realizadas en la Directiva de IVA realizadas por diferentes Directivas, destacando sobre todo la Directiva 2008/8/CE, de 12 de febrero, que introduce en la Directiva de IVA nuevas normas en lo que se refiere al lugar de prestación de servicios.

Asimismo, algunas de las modificaciones se deben a la aplicación de Sentencias del TJUE, principalmente Sentencias que respondían a cuestiones prejudiciales y Sentencias que declaraban que el Reino de España había incurrido en infracciones porque determinados aspectos de la Ley del IVA española no se ajustaba al ordenamiento comunitario.

En el Capítulo III se analizan las modificaciones del IVA debidas a la mejora técnica del impuesto. Aquí nos encontramos ante un conjunto de modificaciones,

introducidas en distintos elementos del IVA, con las cuales se intenta depurar el Impuesto, en el sentido de corregir imperfecciones que pudiesen dar lugar a situaciones contradictorias con su configuración (por ejemplo casos en los que se trataba de forma desigual a operaciones que en sí son equivalentes).

Por cuanto se refiere a la lucha contra el fraude, las modificaciones relacionadas con este objetivo se encuentran en el Capítulo IV. No debe olvidarse que éste es un fenómeno que afecta mucho a cualquier tipo de tributo, y en el caso del IVA no es ni mucho menos menor la incidencia del fraude en él. En este sentido, se aprecian modificaciones muy relevantes como pueden ser los nuevos supuestos de inversión del sujeto pasivo, o la inclusión de nuevas infracciones tributarias y sanciones.

Finalmente, el Capítulo V contiene otras modificaciones no encuadradas dentro de los capítulos anteriores. En general, estas modificaciones son simples aclaraciones del texto de la Ley del IVA.

Al final de este trabajo, se ofrecerán una serie de conclusiones extraídas del análisis de la documentación disponible sobre la reforma del IVA, así como de la lectura pormenorizada de los preceptos afectados por la Ley 28/2014, tanto antes de la reforma como después.

## **CAPÍTULO II: LAS MODIFICACIONES DEL IVA DIRIGIDAS A SU ADECUACIÓN AL ORDENAMIENTO Y A LA JURISPRUDENCIA EUROPEA**

### **2.1. Supresión de la exención de los fedatarios públicos al intervenir en operaciones financieras exentas**

El artículo 20.Uno.18 de la Ley del IVA recoge todas las operaciones financieras que están exentas de tributar en el IVA. En su redacción anterior a la reforma, este precepto terminaba, en la letra ñ), declarando exentos los servicios prestados por los fedatarios públicos en estas operaciones financieras exentas<sup>1</sup>. Es decir, si la operación financiera en la que intervenía el fedatario público estaba exenta de tributar en el IVA, su actuación también quedaba exenta.

El origen de esta supresión se menciona en la propia Ley 28/2014, en su exposición de motivos, que de una forma muy escueta indica que la supresión de esta exención se debe al Dictamen Motivado de la Comisión Europea de 24 de Octubre de 2012 relativo a la exención a los servicios prestados por los fedatarios públicos en conexión con operaciones financieras exentas.

Cabe preguntarse si dicha exención vulneraba o no el principio de neutralidad que rige en el IVA. A este respecto, Francisco Veiga Calvo<sup>2</sup> explica que la neutralidad en el IVA conlleva que el gravamen que se exigirá a los intermediarios en la cadena de valor del producto/servicio hasta llegar al consumidor no va a producir distorsiones que impidan al operador recuperar las cuotas del IVA que haya soportado.

---

<sup>1</sup> Artículo 20.Uno, apartado 18 letra ñ) (ahora suprimida): Estarán exentas de este impuesto las siguientes operaciones: ... 18) Las siguientes operaciones financieras: ... ñ) “Los servicios de intervención prestados por fedatarios públicos, incluidos los Registradores de la Propiedad y Mercantiles, en las operaciones exentas a que se refieren las letras anteriores de este número y en las operaciones de igual naturaleza no realizadas en el ejercicio de actividades empresariales o profesionales.

Entre los servicios de intervención se comprenderán la calificación, inscripción y demás servicios relativos a la constitución, modificación y extinción de las garantías a que se refiere la letra f) anterior”.

<sup>2</sup> VEIGA CALVO, Francisco, “La cuestionable (a veces) neutralidad del IVA”, Blog SIGA. Espacio Tributario, 2014 (<http://www.garrigues.com/es/publicaciones/articulos/Paginas/La-cuestionable-a-veces-neutralidad-del-IVA.aspx>)

Como explica Isaac Ibáñez García<sup>3</sup>, al tratarse de una exención limitada (el sujeto pasivo no puede repercutir el IVA al cliente, pero sí que debe ingresar el IVA a la Hacienda Pública por los bienes y servicios de los que él, en el ejercicio de su actividad, sea destinatario), los fedatarios públicos debían aplicar la denominada “regla de la prorrata”. Según el artículo 102 de la Ley del IVA, la regla de la prorrata será de aplicación cuando el sujeto pasivo, actuando como empresario o profesional, realice conjuntamente entregas de bienes o prestaciones de servicios que otorguen derecho a deducción y otras operaciones análogas que no den lugar a dicho derecho. Como consecuencia de la aplicación de esta regla de la prorrata, el fedatario público no podía deducir parte del IVA soportado por él.

Por tanto, puede decirse que esta exención vulneraba el principio de neutralidad que rige en el IVA, porque el fedatario público interviniente en la operación financiera exenta no podía repercutir el IVA correspondiente, conllevando ello que no podía recuperar parte de las cuotas del IVA que hubiera tenido que soportar en el ejercicio de su actividad. En otras palabras, la cadena de valor no terminaba en el destinatario del servicio, sino en el propio fedatario público.

Volviendo al origen de la supresión de esta exención, éste se encuentra en un Dictamen Motivado de la Comisión Europea de 24 de Octubre de 2012.

En septiembre del año 2010<sup>4</sup> se presentó ante la Comisión una denuncia por parte de una persona que se vio perjudicada por la existencia de esta exención, y en el marco del procedimiento que se siguió la Comisión Europea emitió el citado Dictamen Motivado en el que se pidió al Reino de España que gravase los servicios prestados por los fedatarios públicos en relación con las transacciones financieras, sin aplicar exención a tales servicios.

Según Ibáñez García, esta exención suponía “una extensión indebida y sin fundamento de la exención prevista en la Directiva respecto a las operaciones financieras en sentido estricto”, vulnerando así la reiterada Jurisprudencia del Tribunal

---

<sup>3</sup> IBÁÑEZ GARCÍA, Isaac, “El IVA de los fedatarios públicos en las operaciones financieras”, Diario La Ley, nº 8361, pág. 1, 2014

<sup>4</sup> IBÁÑEZ GARCÍA, Isaac, Op.cit, pág. 2

de Justicia de la Unión Europea, que dispone que no es admisible la extensión de los términos de las exenciones contempladas en las Directivas.

Concretamente, esta afirmación de Ibáñez García aparece ampliamente sustentada por la STJUE de 10 de Junio de 2010 (Asunto C-262/2008), que conforme a la reiterada Jurisprudencia del TJUE indica que las exenciones previstas en el artículo 13 de la Sexta Directiva de IVA (actualmente artículo 132 de la Directiva de IVA) son conceptos autónomos del Derecho de la Unión cuyo objetivo es evitar divergencias entre los Estados miembros de la UE a la hora de aplicar el régimen del IVA; y que además el precepto mencionado no tiene como objetivo eximir de estar gravadas por el IVA a todas las actividades de interés general, sino únicamente aquellas que se encuentren contempladas en su texto (lo cual no ocurre con las intervenciones de los fedatarios públicos en operaciones financieras exentas).

Tal y como indica Ibáñez García<sup>5</sup>, una de las alegaciones presentadas por el Gobierno ante la Comisión decía que “... la actuación del fedatario público es necesaria para la prestación de servicios financieros, de modo que no se producirán las modificaciones jurídicas y financieras hasta que se haya cumplido el requisito formal de su intervención. En este sentido, dichos servicios han de considerarse específicos y esenciales respecto de la operación financiera realizada, pues sin ellos dicha operación no puede llevarse a cabo”.

Como bien es sabido, las intervenciones de los fedatarios públicos están destinadas principalmente a garantizar la autenticidad y exactitud de los documentos que les son presentados. Tal y como indica el Consejo de Estado en su Expediente 746/2014, aunque tal servicio sea prestado en el marco de una transacción/operación financiera declarada exenta por la Ley del IVA, se está ante dos prestaciones totalmente distintas, y por tanto la actuación del fedatario público no puede acogerse a la exención prevista para determinadas operaciones financieras en el artículo 20.Uno.18 de la Ley del IVA.

---

<sup>5</sup> IBÁÑEZ GARCÍA, Isaac, Op.cit, pág. 4

## **2.2. Modificaciones que afectan a la cuantificación del Impuesto y a los Obligados Tributarios:**

### **2.2.1. Modificación del tipo impositivo de productos sanitarios**

La STJUE de 17 de enero de 2013 (Asunto C-360/11), más conocida como la “Sentencia de Productos Sanitarios” obligó a modificar el artículo 91 de la Ley del IVA para que determinados artículos sanitarios pasasen de tributar en los tipos reducidos del IVA (4% y 10%) al tipo general del 21%.

La Comisión Europea solicitó al TJUE que declarara que España incumplió las obligaciones que le incumben en virtud del artículo 98 de la Directiva al aplicar un tipo reducido de IVA a:

- 1- Las sustancias medicinales susceptibles de ser utilizadas habitual e idóneamente en la obtención de medicamentos.
- 2- Los productos sanitarios, el material, los equipos o el instrumental que, objetivamente considerados pueden utilizarse para prevenir, diagnosticar, tratar, aliviar o curar enfermedades o dolencias del hombre o de los animales, pero que no son utilizados normalmente para aliviar o tratar deficiencias, para uso personal y exclusivo de minusválidos.
- 3- Los aparatos y complementos susceptibles de destinarse esencial o principalmente a suplir las deficiencias físicas de los animales.
- 4- Los aparatos y complementos esencial o principalmente utilizados para suplir las deficiencias del hombre pero que no se destinan al uso personal y exclusivo de los discapacitados.

La decisión del TJUE fue la siguiente (los motivos se exponen en el mismo orden):

#### Sobre el primer motivo:

Tanto la Comisión como el Reino de España discrepaban en cuanto a la interpretación del punto 3 del Anexo III de la Directiva de IVA. Más concretamente, la

cuestión giraba en torno a si dentro del concepto “productos farmacéuticos” entraban las sustancias medicinales o no.

De un lado, la Comisión defendió la tesis de que las sustancias medicinales no entran dentro de la Categoría 3 del Anexo III de la Directiva de IVA al no tratarse de productos acabados (es decir, no cumplirían con el requisito de ser productos farmacéuticos), y por tanto no podría considerarse que fuesen “utilizados normalmente para el cuidado de la salud, la prevención de enfermedades y tratamiento con fines médicos o veterinarios”.

Por otro lado, el Reino de España consideraba que las sustancias medicinales debían considerarse como productos farmacéuticos, ya que entendía que al no haber una definición de sustancia medicinal en el Derecho de la Unión Europea, ello justificaría acudir a la legislación nacional.

El TJUE llegó a la conclusión de que el punto 3 del Anexo III de la Directiva de IVA sólo se refiere a los productos acabados susceptibles de ser usados directamente por el consumidor final.

Asimismo, el TJUE, llegando a la misma conclusión que el Abogado General, entendió que las sustancias medicinales utilizadas para obtener productos farmacéuticos no pueden venderse como tales a los clientes finales. En cambio, si esa sustancia medicinal no es objeto de una transformación posterior, y puede venderse como un producto acabado que un consumidor final pueda utilizar para “el cuidado de la salud, la prevención de enfermedades y tratamiento con fines médicos o veterinarios”, sería perfectamente aplicable un tipo reducido de IVA.

En conclusión, si una sustancia medicinal es utilizada para obtener un producto farmacéutico, no podría aplicársele un tipo reducido. Pero si esa sustancia medicinal no se mezcla con otras y puede ser utilizada por el consumidor final para los fines expresados, se le podría aplicar sin ningún tipo de problema un tipo impositivo reducido del IVA.

En base a estas consideraciones, el TJUE estimó este motivo alegado por la Comisión Europea.

Sobre el segundo motivo:

El TJUE también estimó este segundo motivo alegado por la Comisión. Contrariamente a lo alegado por el Reino de España, el TJUE declaró que el concepto de “producto farmacéutico” no puede referirse a todo producto, material, equipo o instrumental médico de uso general, dado que conforme a la Jurisprudencia comunitaria, las categorías del Anexo III de la Directiva de IVA deben interpretarse de forma estricta; y que además los términos de dicho Anexo deben interpretarse en todo caso conforme a su sentido habitual.

También recuerda el TJUE que la principal finalidad de los tipos reducidos de IVA es la disminución de costes para el consumidor final. Pero al mismo tiempo declaró que son raras las ocasiones en que el coste de aquellos bienes es soportado por el consumidor final, sino que son mayoritariamente empleados por profesionales de la sanidad para prestar servicios que, en su caso, podrían estar exentos de tributar en el IVA conforme al artículo 132 de la Directiva de IVA.

Sobre el tercer motivo:

Al igual que en el segundo motivo, el TJUE declaró que el concepto de “producto farmacéutico” no puede englobar todos los productos médicos y veterinarios, y que por ello no puede aplicarse un tipo reducido de IVA a los aparatos y complementos susceptibles de destinarse a suplir las deficiencias de los animales.

Asimismo, indicó el TJUE que el punto 4 del Anexo III de la Directiva de IVA se refiere únicamente a los equipos médicos, aparatos e instrumental utilizados normalmente para aliviar o tratar deficiencias humanas, dado que el término “minusválidos” empleado por dicha disposición sólo se entiende aplicable respecto de las personas, no de los animales.

Por ello, el TJUE estimó este motivo.

Sobre el cuarto motivo:

El TJUE nuevamente se vio obligado a tener que analizar el sentido habitual de los términos empleados por el Anexo III de la Directiva de IVA. En este caso, la

disposición analizada fue el punto 4 de dicho Anexo, que establece que podrán sujetarse a un tipo reducido “*los equipos médicos, los aparatos y demás instrumental utilizados normalmente para aliviar o tratar deficiencias, para uso personal y exclusivo de minusválidos, incluida la reparación de dichos bienes y la entrega de asientos infantiles para acoplar en automóviles*”.

Dada la redacción de la citada disposición, el TJUE concluyó que dado el sentido habitual de los términos “personal” y “exclusivo”, la citada disposición es inaplicable a los productos de uso general.

### **2.2.2. Modificación del artículo 78 de la Ley del IVA (Base Imponible. Regla General)**

Se trata de una modificación fundamentada en la STJUE de 27 de marzo de 2014 (Asunto C-151/13). En esta Sentencia, el TJUE responde a una cuestión prejudicial planteada por la Cour Administrative D’Appel de Versailles (Francia). En dicha cuestión prejudicial, el Tribunal francés preguntó (en términos generales) si los importes pagados por un tercero como contraprestación de una operación sujeta al IVA constituye una subvención directamente vinculada al precio.

Para contestar a esta cuestión, el TJUE recurrió a su propia Jurisprudencia, en la cual viene a declarar que las subvenciones vinculadas al precio de una operación sujeta al IVA es una de las situaciones contempladas en el artículo 11.A.1.a) de la Sexta Directiva de IVA (precepto sustituido por el artículo 73 de la Directiva de IVA).

Adentrándonos en la Ley del IVA española, el artículo 78.Tres.3º establece que están incluidas en el concepto de contraprestación las subvenciones directamente vinculadas al precio de las operaciones sujetas.

En cuanto al concepto de subvención directamente vinculada al precio, tanto la respuesta a la consulta vinculante V1027-11 como el propio artículo 78.Tres.3º disponen (utilizando las mismas palabras) que “se considerarán subvenciones directamente vinculadas al precio de las operaciones sujetas al Impuesto las subvenciones 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”.

El hecho de que estas subvenciones se incluyan dentro del concepto de contraprestación tiene como consecuencia inmediata y más importante el que quedan incluidas en la base imponible del IVA.

Pero ¿qué ocurre con las subvenciones no vinculadas al precio de las operaciones?

En primer lugar, hay que tener en cuenta que nos encontramos ante un concepto residual, es decir, entran en este concepto todas las subvenciones que no se considere que estén directamente vinculadas al precio.

Antes de la reforma, la Ley del IVA no tenía en cuenta estas subvenciones no vinculadas al precio de las operaciones en lo que se refiere a su inclusión o no en la base imponible del impuesto.

El legislador, amparándose en la citada sentencia del TJUE, introdujo un nuevo apartado 4º en el artículo 78.Tres de la Ley del IVA, de tal modo que las subvenciones no vinculadas al precio de las operaciones no se incluyen en la base imponible del IVA. Además, en el mismo precepto se indica que no se consideraran subvenciones no vinculadas al precio de la operación los importes abonados por una tercera persona como contraprestación de dicha operación, y por tanto sí se incluirían dentro de la base imponible del IVA.

### **2.2.3. Modificación del artículo 79 de la Ley del IVA (Base Imponible. Reglas Especiales)**

Otra modificación que viene dada por la necesidad de adecuarse a la normativa y Jurisprudencia comunitaria se puede observar en el artículo 79.Uno de la Ley del IVA.

El precepto modificado se refiere a reglas especiales para la determinación de la Base Imponible en el caso de operaciones cuya contraprestación o bien no consiste en dinero, o bien consiste parcialmente en dinero (siendo el resto de la contraprestación no dineraria).

Antes de la reforma introducida por la Ley 28/2014, el artículo 79.Uno de la Ley del IVA disponía que en las operaciones cuya contraprestación no consistiera en dinero, la base imponible sería “la que se hubiese acordado en condiciones normales de mercado, en la misma fase de producción o comercialización, entre las partes que

fuesen independientes”. Si la contraprestación consistía parcialmente en dinero, se consideraba “base imponible el resultado de añadir al valor en el mercado de la parte no dineraria de la contraprestación el importe de la parte dineraria de la misma”. Se puede apreciar que la norma se basaba esencialmente en el valor de mercado.

Sin embargo, este precepto tuvo que ser modificado como consecuencia de la STJUE de 19 de diciembre de 2012 (asunto C-549/11). Esta Sentencia responde a la cuestión prejudicial planteada por el Varhoven Administrativen Sad (Bulgaria).

Entre otras cuestiones, el Tribunal búlgaro preguntó si era compatible con los artículos 73 y 80 de la Directiva de IVA una norma nacional que disponga que la base imponible de una operación esté constituida por el valor normal del bien entregado o del servicio prestado, si la contraprestación es en parte o totalmente no dineraria.

A esta cuestión respondió el TJUE que, si conforme al artículo 80 de la Directiva de IVA, la operación no es realizada entre partes vinculadas entre sí, y la contraprestación de dicha operación no es dineraria, la base imponible de la operación será el valor normal de los bienes entregados o servicios prestados como contraprestación.

Como consecuencia de este fallo, era necesaria la modificación del artículo 79.Uno de la Ley del IVA.

Desde el 1 de enero de 2015, conforme al artículo 79.Uno de la Ley del IVA, para el caso de las operaciones cuya contraprestación no consista en dinero, la base imponible será el importe que se acuerde entre las partes. Y se añade 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 siguientes” (que establecen reglas especiales para la determinación de la base imponible para los casos de autoconsumo y transferencia de bienes y para los casos de autoconsumo de servicios).

Asimismo, también se modifica el párrafo tercero del precepto citado. Ahora, si la contraprestación de la operación consiste parcialmente en dinero, la base imponible será 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”. En resumen, la base imponible para este caso se determinará mediante la siguiente operación:

Importe (en dinero y acordado por las partes) de la parte no dineraria + Importe de la parte dineraria
--

Ahora bien, para que lo anterior sea aplicable, el resultado de la operación debe ser superior al que se obtendría de haber seguido las normas para la determinación de la base imponible de las operaciones cuya contraprestación no consista en dinero.

## **2.3. Modificaciones que afectan a los Regímenes Especiales**

### **2.3.1. Régimen Especial de las Agencias de Viajes**

La STJUE de 26 de septiembre de 2013 (Asunto C-189/11) obligó a realizar una reforma muy amplia y significativa del Régimen Especial de las Agencias de Viajes contemplado en la Ley del IVA.

La Sentencia del TJUE tiene su origen en una demanda de la Comisión contra el Reino de España, dado que la Comisión entendía que la normativa española no se ajustaba a la Directiva de IVA en lo referente al Régimen Especial de las Agencias de Viajes por cuatro motivos:

- 1- Aplicar el Régimen Especial de las Agencias de Viajes en aquellos casos en que los servicios de viajes se han vendido a una persona distinta del viajero.
- 2- Excluir de la aplicación de dicho régimen especial las ventas al público, por parte de las agencias minoristas que actúan en su propio nombre, de viajes organizados por las agencias mayoristas.
- 3- Autorizar a las agencias de viajes, bajo determinadas circunstancias, a consignar en la factura una cuota global que no guarda relación con el Impuesto sobre el Valor Añadido efectivo repercutido al cliente, y al autorizar a éste último, siempre que sea sujeto pasivo del IVA, a deducir esa cuota global del IVA pagadero.
- 4- Autorizar a las agencias de viajes, en la medida en que se acojan al régimen especial, a determinar la base imponible del impuesto de forma global para cada período impositivo.

### Sobre el primer motivo:

El primero de los motivos alegados por la Comisión fue desestimado por el TJUE. Sin embargo, los otros tres motivos alegados por la Comisión sí fueron aceptados por el TJUE, lo cual obligó a la reforma del Régimen Especial de las Agencias de Viajes para adecuar su regulación a la normativa comunitaria.

La Comisión alegaba que el Régimen Especial de las Agencias de viajes sólo podía aplicarse cuando los servicios de viajes fuesen vendidos directamente a la persona que va a realizar efectivamente el viaje, prescindiendo del criterio del cliente.

Sin embargo, el TJUE entendió que, teniendo en cuenta que uno de los objetivos de este régimen especial es simplificar las normas del IVA para las agencias de viajes, el criterio del cliente es el más apto, dado que permite a las agencias de viajes acogerse a normas simplificadas independientemente de que el viaje vaya a ser realizado por el cliente o por una tercera persona.

### Sobre el segundo motivo:

En lo que se refiere al segundo motivo alegado por la Comisión, éste fue estimado por el TJUE. La Comisión entendía que el texto del antiguo artículo 141.Dos.1º de la Ley del IVA era contrario al artículo 306 de la Directiva de IVA<sup>6</sup>.

Efectivamente, el artículo 141.Dos.1º<sup>7</sup> de la Ley del IVA impedía que fuese aplicable el régimen especial de las agencias de viajes a las ventas efectuadas por agencias minoristas de viajes organizados por agencias mayoristas, lo cual consideraba la Comisión que era contrario al artículo 306 de la Directiva de IVA, hecho que es apreciado también por el propio TJUE en el párrafo 77 de la sentencia.

---

<sup>6</sup> Artículo 306 de la Directiva de IVA: “1) Los Estados miembros aplicarán un régimen especial del IVA a las operaciones de las agencias de viajes conforme al presente capítulo, en tanto tales agencias actúen en su propio nombre con respecto al viajero y siempre que utilicen para la realización del viaje entregas de bienes y prestaciones de servicios de otros sujetos pasivos. El presente régimen especial no será aplicable a las agencias de viajes que actúen únicamente en calidad de intermediario y a las que sea de aplicación la letra c) del párrafo primero del artículo 79 para el cálculo de la base imponible. 2) A efectos del presente capítulo, los organizadores de circuitos turísticos tendrán la consideración de agencias de viajes”.

<sup>7</sup> Artículo 141.Dos.1º de la Ley del IVA (redacción anterior a la reforma): “El régimen especial de las agencias de viajes no será de aplicación a las siguientes operaciones: 1º) Las ventas al público efectuadas por agencias minoristas de viajes organizados por agencias mayoristas”.

El TJUE señala que esta exclusión que contemplaba el ordenamiento español no está recogida de ninguna forma en el artículo 306 de la Directiva de IVA, así como también expresa que el Reino de España en ningún momento aportó resoluciones administrativas ni jurisprudencia de sus órganos jurisdiccionales que permitiera entender que el artículo 141.Dos.1º se aplicara de un modo distinto a su tenor literal.

En consecuencia, el TJUE concluyó que el precepto aquí examinado contravenía lo dispuesto en el artículo 306 de la Directiva IVA.

Sobre el tercer motivo:

El TJUE concluyó también que España incurrió en incumplimiento al autorizar a las agencias de viajes bajo determinadas circunstancias, a consignar en la factura una cuota global que no guarda relación con el impuesto sobre el valor añadido efectivo repercutido al cliente, y al autorizar a este último, siempre que fuese sujeto pasivo, a deducir esa cuota global del IVA pagadero (artículo 142 de la Ley del IVA, en su redacción anterior).

La infracción consistía en lo siguiente: la agencia de viajes podía, previa consulta al cliente, hacer constar en la factura (bajo el concepto “cuotas de IVA incluidas en el precio”) un porcentaje del precio con IVA incluido, el cual se considera soportado por el cliente y que éste tiene derecho a deducir si dicho cliente es sujeto pasivo del IVA con derecho a deducir.

La Comisión consideraba que ello infringía lo establecido por el artículo 226 de la Directiva de IVA, que recoge las menciones obligatorias en las facturas, así como también consideraba que infringía lo establecido por los artículos 168 y 169 de la misma Directiva, al autorizar la deducción de una cantidad que no guarda ninguna relación con el IVA soportado por el destinatario de los servicios prestados por las agencias de viajes. Por otro lado, consideró que ello era discriminatorio por el hecho de que únicamente era aplicable a los viajes que comprendiesen exclusivamente servicios proporcionados en territorio español.

El TJUE señaló que el artículo 142 de la Ley del IVA contemplaba la autorización al sujeto pasivo a deducir (bajo ciertas circunstancias) deducir un importe de IVA fijado en el 6% del precio total facturado (con IVA incluido). Y al mismo tiempo, en el párrafo 90 de la sentencia señala que esa deducción no aparece

contemplada en la Directiva de IVA en lo referente al régimen especial de las agencias de viajes.

El TJUE puso el acento en el hecho de que el artículo 142 de la Ley del IVA (en su redacción anterior) no se refería a la cuota exacta de IVA que gravaba los servicios obtenidos por el sujeto pasivo, sino a una cuota estimada en relación con el importe total pagado por éste, IVA incluido, lo cual da a entender que dentro la base imponible del IVA se encontraba la cuota de IVA que debía repercutir la agencia de viajes. Según el TJUE, ese cálculo no se corresponde con el cálculo del IVA establecido por el sistema común del IVA, ya que el artículo 78.a) de la Directiva de IVA establece que de la base imponible del IVA se excluye el propio IVA.

En consecuencia, el TJUE estimó la reclamación de la Comisión sobre este hecho. Por ello, el artículo 142 de la Ley del IVA actualmente dispone que cuando sea de aplicación el régimen especial, los sujetos pasivos no están obligados a consignar separadamente en la factura la cuota de IVA repercutida, presumiéndose en tal caso que el precio de la operación comprende ya la cuota repercutida.

Sobre el cuarto motivo:

En último lugar, el TJUE declaró que el Reino de España incurrió en incumplimiento al autorizar a las agencias de viajes, en la medida en que se acojan al régimen especial, a determinar la base imponible del impuesto de forma global para cada período impositivo.

En su redacción anterior, el artículo 146 de la Ley del IVA disponía que para determinar la base imponible del impuesto, los sujetos pasivos podían optar por una de las siguientes opciones:

- 1- Determinar la base imponible operación por operación
- 2- Determinar la base imponible de forma global para cada período impositivo

Si las agencias de viajes optaban por determinar la base imponible de forma global para cada período impositivo, debían seguir el siguiente procedimiento contemplado en el artículo 146.2 de la Ley del IVA:

- 1) Del importe global cargado a los clientes (IVA incluido) correspondientes a las operaciones devengadas en el período impositivo, se le restaba el importe efectivo global (impuestos incluidos) de las entregas de bienes y prestaciones de servicios (realizadas por otros empresarios y profesionales) adquiridos por la agencia de viajes en el mismo período y que utilizase en la realización del viaje y redundase en beneficio del viajero.
- 2) El resultado de la operación anterior se multiplicaba por 100; y el producto se dividía por 100 más el tipo impositivo general del artículo 90 de la Ley del IVA.

El resultado de estas operaciones daba como resultado la Base Imponible Global.

Para defender su posición, el Estado español alegó que el alcance del artículo 308 de la Directiva de IVA es lo suficientemente amplio como para entender permitido un sistema de determinación global de la base imponible del impuesto para cada período impositivo. Asimismo, también alegó que este método de cálculo de la base imponible era respetuoso con el principio de neutralidad y que no imponía obligaciones, y que por tanto no producía una reducción de los recursos de la Unión Europea (motivo que fue alegado por la Comisión).

Sin embargo, el TJUE indica que el artículo 308 de la Directiva de IVA en ningún momento prevé que pueda determinarse globalmente la base imponible del margen de beneficio de las agencias de viajes.

También indica el TJUE que el artículo 318 de la Directiva de IVA no contempla al Régimen Especial de las Agencias de Viajes como uno de los supuestos en los que se permite determinar la base imponible de forma global.

Por todo ello, el TJUE declaró que la determinación de forma global de la base imponible en el Régimen Especial de las Agencias de Viajes era incompatible con los artículos 306 a 310 de la Directiva de IVA.

Por ello, desde el 1 de enero de 2015 ya no es posible determinar la base imponible de forma global en el citado régimen especial. Conforme al artículo 145 de la Ley del IVA, la base imponible estará constituida por el margen bruto de la agencia de viajes, siendo éste “la diferencia entre la cantidad total cargada al cliente (sin IVA) y el

importe efectivo (con impuestos) de las entregas de bienes o prestaciones de servicios que, efectuadas por otros empresarios o profesionales, sean adquiridos por la agencia para su utilización en la realización del viaje y redunden directamente en beneficio del viajero”.

Por tanto, las reformas introducidas en este régimen especial como consecuencia del fallo del TJUE se pueden resumir así:

- 1- Se modifica el artículo 141.Dos.1º de la Ley del IVA, de tal forma que el Régimen Especial de las Agencias de Viajes sea aplicable a las ventas al público realizadas por agencias minoristas de viajes organizados por agencias mayoristas.
- 2- Se suprime la posibilidad de consignar de forma separada el IVA repercutido en los casos en que el cliente era un sujeto pasivo del IVA con derecho a deducción o devolución de las cuotas soportadas.
- 3- Queda suprimido el método de determinación global de la base imponible, entendiéndose que la base imponible se calculará operación por operación.

Al margen de la STJUE, se modifica el artículo 147 (que antes se refería a las deducciones en este régimen especial, que pasan al artículo 146), incluyéndose un supuesto de no aplicación del régimen especial. Este supuesto de no aplicación consiste en que se otorga la posibilidad (a ejercitar operación por operación) de aplicar el régimen general del IVA en el caso de que el destinatario de la operación u operaciones sea un empresario o profesional con derecho a la deducción o devolución de las cuotas del IVA.

### **2.3.2. Régimen Especial Aplicable a los Servicios Prestados por Vía Electrónica**

La Ley 28/2014 suprime por completo el Régimen Especial Aplicable a los Servicios Prestados por Vía Electrónica, sustituyéndolo por dos regímenes especiales, dentro de los cuales se encuentran contemplados los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión o de televisión y los servicios prestados por vía electrónica.

### **2.3.3. Regímenes Especiales Aplicables a los Servicios de Telecomunicaciones, de Radiodifusión o de Televisión y a los Prestados por Vía Electrónica**

Tal y como se indicó anteriormente, la Ley 28/2014 suprimió el Régimen Especial Aplicable a los Servicios Prestados por Vía Electrónica, y lo sustituyó por los siguientes regímenes especiales:

- 1- 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)
- 2- 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)

Esta modificación tiene su origen en la Directiva 2008/8/CE del Consejo, cuyo artículo 5 modifica la Directiva 2006/112/CE relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido, introduciendo nuevas reglas de localización de servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión o de televisión y electrónicos prestados a quienes no tengan la condición de sujeto pasivo del IVA.

Básicamente, el artículo 5 de la Directiva 2008/8/CE establece que el lugar de prestación de los servicios mencionados, siempre que se presten a personas que no tengan la condición de sujetos pasivos del IVA, será aquel en el que el destinatario del servicio esté establecido, domiciliado o donde resida habitualmente.

Anteriormente, la prestación de los servicios referidos por parte de empresarios de la UE se gravaba en el país del proveedor; mientras que si el proveedor de los servicios estaba establecido fuera de la UE, esa prestación de servicios ya estaba gravada por el IVA del país en el que el destinatario del servicio estuviera establecido, domiciliado o donde residiera habitualmente.

Con la introducción de los mencionados regímenes especiales, se introduce la siguiente distinción:

- Régimen exterior a la Unión: artículos 163 octiesdecies y siguientes. Es aplicable a los empresarios o profesionales que no tengan establecimiento permanente ni obligación de identificarse a efectos del IVA en ningún Estado miembro de la Comunidad.
- Régimen de la Unión: artículos 163 undecies y siguientes. Se aplica a los empresarios y profesionales comunitarios que presten los servicios referidos a consumidores finales en Estados miembros en los que no tenga su sede de actividad económica o un establecimiento permanente.

En lo que se refiere a los nuevos regímenes especiales introducidos, ambos tienen carácter opcional, es decir, el empresario o profesional elegirá si quiere acogerse o no a ellos.

Para acogerse a estos regímenes especiales, el artículo 61 duodecies del Reglamento del IVA establece que el sujeto pasivo deberá ejercer la opción presentando en el Estado miembro de identificación la correspondiente declaración de inicio en los regímenes especiales.

El ejercicio de esta opción empezará a surtir efectos en el primer día del trimestre natural posterior al de la presentación de la declaración de inicio.

En cuanto a la renuncia, ésta también es voluntaria. La renuncia deberá ser ejercida por el sujeto pasivo mediante la presentación de la declaración de cese en los regímenes especiales, con al menos quince días de antelación a la finalización del trimestre natural anterior a aquel en el que se quiera que la renuncia empiece a surtir efectos. La renuncia surtirá efectos el primer día del trimestre natural posterior a aquel en el que se presentó la declaración de cese, y surtirá sus efectos durante al menos los dos trimestres naturales posteriores respecto del régimen especial al que se hubiese renunciado.

Ambos regímenes especiales intentan simplificar el proceso de liquidación del impuesto al permitir a los sujetos pasivos que se acojan a ellos liquidar el Impuesto

adeudado por la prestación de servicios a través del portal web “Ventanilla Única” del Estado miembro de identificación.

En el caso de que un empresario o profesional se acoja a uno de estos regímenes (el que sea de aplicación según el caso), deberá presentar trimestralmente en la Ventanilla Única del Estado de identificación la declaración-liquidación del impuesto.

Una característica muy importante de estos nuevos regímenes especiales es que los empresarios o profesionales acogidos a ellos no podrán deducirse en la declaración-liquidación cantidad alguna por las cuotas soportadas en la adquisición o importación de bienes y servicios que posteriormente se destinen a la prestación de servicios a los que se aplique el régimen especial (artículos 163 vicies y 163 ter vicies de la Ley del IVA). Ello no implica que dichas cuotas no les vayan a ser devueltas, sino que dicha devolución deberá tramitarse por el procedimiento de devolución que sea de aplicación conforme a las siguientes Directivas comunitarias:

- Directiva 86/560/CEE, del Consejo, de 17 de noviembre de 1986: para los empresarios no establecidos en el territorio de la Comunidad
- Directiva 2008/9/CE, del Consejo, de 12 de febrero de 2008: para los empresarios establecidos en un Estado miembro distinto del Estado miembro en el que se prestan los servicios.

Sin embargo, en el párrafo segundo del apartado Uno del artículo 163 ter vicies se introduce una excepción a lo anteriormente expresado, ya que los empresarios o profesionales acogidos al Régimen de la Unión que en el Estado miembro de consumo lleven a cabo de forma conjunta las operaciones sujetas al régimen especial y otras distintas que determinen la obligación de registrarse y presentar las declaraciones-liquidaciones en dicho Estado miembro, tendrán derecho a deducir las cuotas soportadas por las operaciones de adquisición o importación de bienes y servicios que se entiendan realizadas en el Estado miembro de consumo y que sean destinadas para la prestación de los servicios acogidos al régimen especial.

En lo que se refiere a las obligaciones formales impuestas por los artículos 163 noniesdecies (Régimen exterior a la Unión) y 163 duovicies (Régimen de la Unión), ambos preceptos en su apartado Uno establecen una serie de obligaciones comunes en los dos regímenes especiales:

- a) Declarar el inicio, modificación o cese de sus operaciones comprendidas en ambos regímenes especiales, presentándose dicha declaración por vía electrónica
- b) Presentar por vía electrónica una declaración-liquidación del IVA trimestralmente
- c) Ingresar el impuesto correspondiente a cada declaración, indicando la declaración específica a la que corresponde.
- d) Mantener un registro de las operaciones incluidas en los regímenes especiales referidos.

El apartado Dos del artículo 163 noniesdecies dispone que en caso de que el empresario o profesional no establecido en la Comunidad elija un Estado miembro distinto de España para presentar la declaración de inicio en el régimen especial y realice operaciones dentro del territorio de aplicación del impuesto, deberá ingresar el impuesto de esas operaciones cuando presente la declaración en el Estado miembro de identificación.

Por otro lado, el apartado Dos del artículo 163 duovicies dispone que cuando el empresario o profesional esté identificado en España, deberá presentar exclusivamente en España las declaraciones-liquidaciones e ingresar el importe del impuesto que corresponda a las operaciones contempladas en el régimen especial y que hayan sido realizadas en todos los Estados miembros de consumo.

La regulación de estos regímenes aplicables termina con el artículo 163 quaterdecies, que establece que el régimen especial de aplicación a empresarios y profesionales establecidos en la Comunidad, pero no en el Estado miembro de consumo, no será aplicable a los servicios de telecomunicaciones, radiodifusión o de televisión y electrónicos prestados en el territorio de aplicación del impuesto por empresarios o profesionales cuya sede de actividad económica se encuentre en el mismo territorio o dispongan en el mismo de un establecimiento permanente. En este caso se aplicará el régimen general.

## **2.4. Otras Modificaciones**

### **2.4.1. Modificaciones en la Territorialidad**

Otra modificación motivada en la adaptación de la legislación española a la normativa comunitaria es la experimentada por el artículo 3 (Territorialidad), apartados Dos y Tres de la Ley del IVA.

Aparte de sustituir la expresión “Tratado Constitutivo de la Comunidad Económica Europea” por “Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea”, se reformó dicho precepto respecto de los territorios excluidos e incluidos en el territorio de la Comunidad.

Por un lado, se reformó al artículo 3.Dos.1º, letra b) introduciendo nuevos territorios en el elenco de territorios excluidos de la armonización de los impuestos sobre el volumen de negocios. Concretamente, son los siguientes territorios:

- Las regiones ultraperiféricas francesas mencionadas en los artículos 349 y 351.1 TFUE
- Islas del Canal
- Islas Aland

Esto tiene como principal consecuencia el que las operaciones de entregas de bienes, en las que España sea el país de destino, serán calificadas como importaciones.

El caso contrario se da en la modificación del artículo 3.Tres, al incluirse dentro del territorio de la Comunidad a las regiones de Akrotiri y Dhekelia (en las zonas de soberanía del Reino Unido).

En el régimen del IVA en España, la principal consecuencia es que las operaciones de entregas de bienes realizadas con dichos territorios, y siendo España el país de destino (exceptuando Ceuta, Melilla y las Islas Canarias), tendrán la consideración de adquisiciones intracomunitarias de bienes.

#### **2.4.2. Nuevas reglas de localización de los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión y televisión y de las prestaciones de servicios efectuadas por vía electrónica**

La transposición de la Directiva 2008/8/CE también obligó a modificar los artículos 69 y 70 de la Ley del IVA en lo referente a los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión y televisión y de las prestaciones de servicios efectuadas por vía electrónica.

Concretamente, las modificaciones introducidas son las siguientes:

- Artículo 69.Dos: se suprimen los servicios de telecomunicaciones, radiodifusión y televisión de la lista de servicios que no se entienden realizados dentro del territorio de aplicación del impuesto cuando el destinatario no sea empresario o profesional en ejercicio de su actividad y esté establecido, domiciliado o resida habitualmente fuera de la Comunidad.
- Artículo 69.Tres: se introduce el apartado 5º, en el cual se indica que se entenderá por servicios de radiodifusión y televisión a efectos de la Ley del IVA.
- Artículo 70.Uno: se modifican los apartados 4º y 8º, indicando ahora ambos que tanto los servicios prestados por vía electrónica (apartado 4º) como los de telecomunicaciones, de radiodifusión y televisión (apartado 8º) se entenderán prestados en el territorio de aplicación del Impuesto cuando el destinatario no sea un empresario o profesional actuando como tal y además esté establecido, domiciliado o resida en dicho territorio.
- Artículo 70.Dos: se añade un apartado 4º, que establece que se entenderán prestados en el territorio de aplicación del impuesto los citados servicios cuando conforme a las reglas de localización que resulten aplicables no sean realizados dentro de la Comunidad, pero que su utilización o explotación efectivas se realicen en dicho territorio.

## **CAPÍTULO III: MODIFICACIONES DEL IVA DIRIGIDAS A LA MEJORA TÉCNICA DEL IMPUESTO**

### **3.1. Modificaciones que afectan a la sujeción al impuesto**

#### **3.1.1. Hecho Imponible**

Aquí se analizan las modificaciones que afectan al hecho imponible del Impuesto, referidas al lugar de realización de las entregas de bienes objeto de instalación así como a las importaciones y operaciones asimiladas a la importación de bienes.

El párrafo 2º del artículo 68.Dos de la Ley del IVA trata el supuesto del **lugar de realización de las entregas de bienes que hayan de ser objeto de instalación.**

Antes del 01/01/2015, este precepto establecía que cuando el bien debiera ser objeto de instalación o montaje antes de ser puesto a disposición del adquirente, la entrega sólo se entendería realizada en el territorio de aplicación del impuesto cuando se cumpliesen dos requisitos:

- Que la instalación o montaje implicase la inmovilización de los bienes
- Que el coste de la instalación o montaje excediese del 15% de la total contraprestación que correspondiese a la entrega de los bienes.

Con la reforma realizada por la Ley 28/2014, se ha suprimido el requisito de que el coste de la instalación o montaje excediese del 15% en relación con el total de la contraprestación de la operación, exigiéndose únicamente, por tanto, que la instalación o montaje implique la inmovilización de los bienes objeto de la entrega.

En lo que se refiere concretamente al **hecho imponible importación de bienes y operaciones asimiladas a las importaciones de bienes**, se introduce en los artículos 18.Dos y 19.5º de la Ley del IVA un párrafo nuevo en el que se estipula que no constituirá importación de bienes (artículo 18.Dos) ni operación asimilada a las importaciones de bienes (artículo 19.5º) la salida de las áreas exentas a las que se refiere el artículo 23 de la Ley del IVA (zonas francas, depósitos francos y otros depósitos), así

como tampoco el abandono de los regímenes del artículo 24 cuando ello determine una entrega de bienes exenta conforme a los artículos 21, 22 o 25 de la misma Ley.

Debe destacarse que con esta modificación de los artículos 18.Dos y 19.5° lo que se ha hecho es elevar a rango legal el criterio reiteradamente expresado por la Dirección General de Tributos en la contestación a consultas.

### **3.1.2. Exenciones**

En este subapartado se estudian las modificaciones introducidas en la denominada “exención educativa”, así como en las conocidas como “exenciones inmobiliarias”. Dentro de las últimas, hay tres modificaciones que consisten en la modificación de la excepción a la exención en la transmisión de suelo urbanizado o en curso de urbanización, la supresión de la exención de las entregas y adjudicaciones de terrenos entre Juntas de Compensación y los propietarios, así como la modificación en la renuncia a las exenciones inmobiliarias.

La **exención educativa** se encuentra dentro del apartado 9° del artículo 20.Uno, que en su redacción anterior, declaraba exentos los “servicios educativos” (enseñanza escolar, universitaria...) prestados por entidades de Derecho Público o entidades privadas autorizadas.

Lo que hace la Ley 28/2014 a este respecto es extender la exención educativa a los servicios de “atención a niños en los centros docentes en tiempo interlectivo durante el comedor escolar o en las aulas en servicio de guardería fuera del horario escolar”.

También se modifica la letra a) del número 20° del artículo 20.Uno de la Ley del IVA, llevándose a cabo la **modificación de la excepción a la exención en la transmisión de suelo urbanizado o en curso de urbanización**

En términos generales, el artículo 20.Uno.20° establece que están exentas del IVA las entregas de terrenos rústicos y demás terrenos no edificables necesarios para el desarrollo de explotaciones agrarias, así como los destinados exclusivamente a parques y jardines públicos o superficies viales de uso público.

Sin embargo, el propio precepto contempla en las letras a) y b)<sup>8</sup> del párrafo tercero dos excepciones, habiéndose modificado por la Ley 28/2014 la primera.

En su redacción anterior, el artículo 20.Uno.20º, letra a), disponía que no estaban exentas “las entregas de terrenos urbanizados o en curso de urbanización” (a excepción de los destinados exclusivamente a parques y jardines públicos o superficies viales de uso público) que fuesen realizadas por el promotor de la urbanización.

En la redacción actual de esta norma, se ha suprimido la exigencia de que la entrega de dichos terrenos sea realizada por el promotor de la urbanización, de tal manera que la exención no se aplicará cuando el terreno entregado ya haya sido urbanizado o esté en curso de urbanización (con las mencionadas excepciones), independientemente de que la persona que entrega el terreno sea el promotor de la urbanización o no.

Como indica Begoña Hernando<sup>9</sup>, la exigencia de esta condición subjetiva podía implicar distorsiones que provocaban la quiebra de la neutralidad del IVA en la cadena de transmisiones durante el proceso de urbanización de los terrenos.

En lo que se refiere a la **supresión de la exención de las entregas y adjudicaciones de terrenos entre Juntas de Compensación y los propietarios**, para ello se ha eliminado del texto de la Ley del IVA el número 21º del artículo 20.Uno.

Antes de quedar totalmente suprimido, el número 21º del citado artículo declaraba exentas de tributar en el IVA a las entregas de terrenos realizadas como aportación inicial a las Juntas de Compensación por propietarios de terrenos enclavados en polígonos de actuación urbanística, así como también declaraba exentas las

---

<sup>8</sup> Artículo 20.Uno.20º, letra b) de la Ley del IVA: La exención no se extiende a las entregas de los siguientes terrenos, aunque no tengan la condición de edificables:... b) Las de terrenos en los que se hallen enclavadas edificaciones en curso de construcción o terminadas cuando se transmitan conjuntamente con las mismas y las entregas de dichas edificaciones estén sujetas y no exentas al impuesto. No obstante, estarán exentas las entregas de terrenos no edificables en los que se hallen enclavadas construcciones de carácter agrario indispensables para su explotación y las de terrenos de la misma naturaleza en los que existan construcciones paralizadas.

<sup>9</sup> HERNANDO, Begoña, “La Reforma del IVA”, Tirant lo Blanch, Valencia, 1ª Edición, 2014, pág. 40

adjudicaciones de terrenos realizadas a favor de esos mismo propietarios por la Junta de Compensación de forma proporcional a la aportación de cada propietario.

Al igual que ocurría con la suprimida excepción en la transmisión de suelo urbanizado o en curso de urbanización, esta exención distorsionaba la neutralidad del IVA al darse un tratamiento diferenciado a la actuación en procesos de urbanización de las Juntas de Compensación, dependiendo de si actuaban como “fiduciarias” o “no fiduciarias”<sup>10</sup>.

La Junta de Compensación actúa con carácter fiduciario cuando, como norma general, la aportación de terrenos que realicen sus miembros como aportación inicial no conlleve la cesión de su propiedad. En cambio, si conforme a los Estatutos de la Junta de Compensación, la aportación de los terrenos por parte de los propietarios implica la cesión de la propiedad, la Junta de Compensación tendrá carácter no fiduciario.

En el caso de la Junta de Compensación de carácter fiduciario, ni la entrega de terrenos realizada por los propietarios miembros de la misma como aportación inicial ni la adjudicación de los terrenos están sujetas al IVA (al no transmitirse su propiedad, la Junta actúa en nombre propio pero por cuenta de sus miembros).

En cambio, en el caso de las Juntas de Compensación no fiduciarias, tanto la entrega de terrenos a favor de la Junta como aportación inicial como la adjudicación de los mismos realizada por la Junta de Compensación eran operaciones sujetas y exentas del Impuesto.

Asimismo, la supresión de esta exención trae consigo como novedad el hecho de que las Juntas de Compensación no fiduciarias tendrán derecho a la deducción de los gastos ocasionados por la urbanización de los terrenos<sup>11</sup>.

En cuanto a la **renuncia a las exenciones inmobiliarias**, se produce una modificación muy relevante del artículo 20.Dos de la Ley del IVA, que regula mencionada la posibilidad de renunciar a las denominadas exenciones inmobiliarias,

---

<sup>10</sup> HERNANDO, Begoña, Op.cit, págs. 40-41

<sup>11</sup> HERNANDO, Begoña, Op.cit, pág. 41

teniendo ello como consecuencia que las operaciones correspondientes se sujetarán al IVA y no al ITPO como ocurriría si el sujeto pasivo no renunciase a la exención en el IVA.

En su redacción anterior, esta norma disponía que para que las exenciones relativas a los números 20º, 21º y 22º del apartado Uno del artículo 20 pudiesen ser objeto de renuncia por parte del sujeto pasivo se exigía que el adquirente sea un sujeto pasivo del IVA que actúe en el ejercicio de sus actividades empresariales o profesionales (requisito aun vigente), también tuviese derecho a la deducción total del Impuesto soportado por las adquisiciones de los bienes inmuebles, en función del destino previsible de los mismos.

Sin embargo, tras la reforma, se suprime la exigencia de que el sujeto pasivo adquirente tenga derecho a la deducción total del impuesto, bastando simplemente con que como mínimo tenga derecho a la deducción parcial del impuesto, independientemente del destino que se le dé al bien inmueble; y en defecto del requisito anterior de que el sujeto pasivo tenga derecho a la deducción total o parcial del impuesto, también se podrá renunciar a la exención cuando, en función del destino previsible de los bienes inmuebles adquiridos, éstos vayan a ser empleados, total o parcialmente, en operaciones que generen en derecho a la deducción.

### **3.1.3. Supuestos de no Sujeción**

En lo que se refiere a los supuestos de no sujeción al IVA, nos encontramos con modificaciones en el ámbito de la no sujeción de la transmisión de una empresa o parte de la misma, así como también en el caso de operaciones realizadas por los entes públicos.

En lo que se refiere a la **no sujeción de la transmisión de una empresa o parte de la misma**, se modifica el texto del artículo 7.1 de la Ley del IVA, estableciéndose ahora que no estarán sujetas al impuesto las transmisiones de bienes corporales o incorporeales que, formando parte del patrimonio empresarial o profesional del sujeto pasivo, constituyan o sean susceptibles de constituir (expresión añadida por la Ley 28/2014) una unidad autónoma en el transmitente (expresión también añadida por la Ley 28/2014), capaz de desarrollar una actividad empresarial o profesional por sus

propios medios, independientemente del régimen fiscal que sea aplicable a la operación en el ámbito del resto de tributos.

Con ello, parece que el legislador intenta ampliar (o clarificar) el elenco de transmisiones de este tipo que no quedarán sujetas al impuesto. Con la inclusión de la expresión “*sean susceptibles de constituir una unidad autónoma*” podría estar haciéndose referencia a bienes que en condiciones normales constituirían una unidad autónoma, pero que por algún motivo no pueden actuar como tal en el momento de la transmisión (Alejandro Menéndez Moreno).

Por otro lado, los bienes que se transmitan deben constituir o ser susceptibles de constituir una unidad autónoma “en el transmitente”. Para poder comprender mejor el significado de esta expresión, hay que acudir tanto a la doctrina del TJUE (Sentencias de los asuntos C-444/10 y C-497/01) como a la doctrina administrativa (contestaciones a las consultas vinculantes V3271-13, V2682-4 y V2694-14), pudiendo entenderse que en caso de ser necesaria la transmisión del inmueble donde radiquen los bienes, dicha transmisión puede sustituirse por su mera cesión o puesta a disposición mediante un contrato de arrendamiento que posibilite la continuidad de la actividad económica en el largo plazo; e incluso podría prescindirse de la cesión de uso si el adquirente de los bienes dispone de un inmueble apropiado para ejercer la actividad económica.

En conexión con lo anterior, también se modifica el mencionado precepto al incluirse dentro del elenco de transmisiones excluidas de la no sujeción a “*La mera cesión de bienes o derechos*”, indicándose asimismo que “*...se considerará como mera cesión de bienes o derechos, la transmisión de éstos cuando no se acompañe de una estructura organizativa de factores de producción materiales y humanos, o uno de ellos, que permita considerar a la misma constitutiva de una unidad económica*”.

En lo que se refiere a las **operaciones no sujetas realizadas por entes públicos**, se produce una modificación sustancial del apartado 8º del artículo 7 de la Ley del IVA.

Antes de la reforma, el artículo 7.8º únicamente se limitaba a mencionar que no estaban sujetas al impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios que los entes públicos realizasen directamente sin recibir contraprestación o recibiendo una contraprestación de carácter tributario; y que esta norma no sería aplicable cuando

actuasen por medio de empresa pública, privada, mixta o, en general, empresas mercantiles.

Con la reforma, el contenido del artículo 7.8º se ha visto sustancialmente ampliado. El sentido del párrafo primero del precepto se mantiene casi idéntico, pero ya no se habla de operaciones realizadas directamente por entes públicos, ya que se sustituye la expresión “entes públicos” por “Administraciones Públicas”.

No se trata de una simple modificación de términos, sino que se amplía el contenido del precepto, explicitándose qué se considera Administración Pública<sup>12</sup>, y que no se considera Administración Pública<sup>13</sup>.

Por otro lado, dentro de este precepto se incluye un específico supuesto de no sujeción, no estando sujetos al IVA los servicios prestados en virtud de encomiendas de gestión por los entes, organismos y entidades del sector público que sean medio propio instrumental y servicio técnico de la Administración Pública encomendante, así como de sus poderes adjudicadores.

También se introduce una mención a los servicios prestados por entes, organismos o entidades del sector público (conforme al artículo 3.1 del Texto Refundido de la Ley de Contratos del Sector Público) cuyos destinatarios sean las Administraciones Públicas titulares de los mismos, indicándose que dichos servicios tampoco estarán sujetos al Impuesto sobre el Valor Añadido.

Finalmente, la reforma del artículo 7.8º culmina con la modificación de su último párrafo. En este caso, vuelve a suprimirse la expresión “ente público”

---

<sup>12</sup> Artículo 7.8 de la Ley del IVA, párrafo segundo: A estos efectos se considerarán Administraciones Públicas: 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; 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.

<sup>13</sup> Artículo 7.8 de la Ley del IVA, párrafo tercero: No tendrán la consideración de Administraciones Públicas las entidades públicas empresariales estatales y los organismos asimilados dependientes de las Comunidades Autónomas y Entidades locales

sustituyéndose por “las Administraciones, entes, organismos y entidades del sector público”, de tal modo que dicho párrafo ahora dice así:

*“En todo caso, estarán sujetas al impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios que las Administraciones, entes, organismos y entidades del sector público realicen en el ejercicio de las actividades que a continuación se relacionan: ...”*

Dentro de esa lista de actividades, en el inciso g´) se mencionan las actividades comerciales o mercantiles de los Entes públicos de radio o televisión. A continuación de esta mención, para tratar de aclarar este concepto de actividades comerciales o mercantiles, se indica ahora que se considerarán como tales toda actividad que genere o pudiese generar ingresos de publicidad que no provengan del sector público, es decir, que provengan del sector privado.

### **3.2. Modificaciones que Afectan a la Cuantificación del Impuesto y a los Obligados Tributarios**

#### **3.2.1. Ampliación de los plazos para la modificación de la base imponible**

Se produce una ampliación de los plazos contemplados en el artículo 80 de la Ley del IVA (apartados Tres y Cuatro) para dos supuestos: deudor en concurso y créditos incobrables

Para el caso de los **deudores declarados en concurso de acreedores**, el artículo 80.Tres establecía que la base imponible sólo podía modificarse durante el plazo máximo fijado en el número 5º del artículo 21.1 de la Ley Concursal (un mes a contar desde el día siguiente en que el auto de declaración de concurso se publique en el BOE).

Con la modificación del artículo 80.Tres, el plazo para modificar la base imponible (en el caso de deudor concursado) se ha ampliado a tres meses, ya que este precepto dice ahora que la modificación de la base imponible “no podrá efectuarse después de transcurrido de dos meses contados a partir del fin del plazo fijado en el número 5º del apartado 1 del artículo 21 de la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal”.

El artículo 80.Cuatro regula la modificación (reducción) de la base imponible del IVA en el caso de **créditos que se consideren total o parcialmente incobrables**, refiriéndonos en este caso a créditos que correspondan a las cuotas repercutidas por operaciones gravadas.

Para que, a efectos del IVA, un crédito se considere total o parcialmente incobrable, debe cumplir las cuatro reglas establecidas en la letra A) del artículo 80.Cuatro. La Ley 28/2014 modifica la primera regla, modificando concretamente su párrafo tercero y añadiendo dos párrafos más.

En primer lugar, se modifica el párrafo tercero, que antes establecía que cuando el titular del crédito fuese una sujeto cuyo volumen de operaciones durante el año natural anterior no superase los 6.01.121, 04 euros, el plazo de tiempo que debía pasar para considerar el crédito como incobrable era de seis meses desde el devengo del impuesto repercutido sin haber cobrado todo o parte del crédito.

Tras la reforma, ese plazo podrá ser bien de seis meses (cómo se preveía antes) o de un año (que es el plazo general).

En segundo lugar, a la letra A) del artículo 80.Cuatro se le añaden dos párrafos nuevos (cuarto y quinto) que contienen reglas especiales para el caso de que se aplique el Régimen Especial del Criterio de Caja.

El párrafo cuarto sustituye los plazos indicados en los párrafos anteriores de la referida regla, de tal manera que se podrá considerar incobrable el crédito cuando a 31 de diciembre del año inmediatamente posterior al de la realización de la operación no se hubiese cobrado parte o la totalidad del crédito.

No obstante, el nuevo párrafo quinto introduce una excepción al párrafo cuarto. En el caso de operaciones a plazos o precio aplazado, deberá transcurrir necesariamente el plazo de seis meses o un año a que se refiere la regla 1ª, desde el vencimiento del plazo o plazos hasta la fecha de devengo de la operación.

Por otro lado, también se modifica la letra B) del artículo 80.Cuatro, que disponía en su párrafo primero que la modificación de la base imponible debía realizarse en el plazo de tres meses tras la finalización del plazo de un año necesario

para considerar como incobable el crédito, debiéndose enviar comunicación a la AEAT. En el párrafo segundo disponía que cuando el volumen de operaciones del sujeto pasivo en el año natural anterior no superase los 6.010.121, 04 euros, el plazo era de tres meses tras el fin del plazo de seis meses específico para este supuesto.

Con la reforma del IVA se modificó sustancialmente la redacción de la letra B) del artículo 80.Cuatro. Ahora, el párrafo primero establece que la modificación de la base imponible debe realizarse en el plazo de tres meses desde que finalice el plazo de seis meses o un año referido en la norma 1ª de la letra A), manteniéndose la obligación de comunicar a la AEAT. Mientras, el párrafo segundo dispone ahora que cuando se aplique el régimen especial del criterio de caja, el plazo de tres meses comenzará a partir de la fecha límite de 31 de diciembre establecida en el artículo 163 terdecies de la Ley del IVA.

### **3.2.2. Modificaciones de las deducciones y devoluciones**

En este subapartado se analizan concretamente las modificaciones que afectan a la deducibilidad de las cuotas soportadas por entes públicos “duales”, a la prorrata especial, así como al régimen especial de devoluciones a determinados empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto, ni en la Comunidad, Islas Canarias, Ceuta o Melilla

En lo que se refiere a las modificaciones que afectan a la **deducibilidad de las cuotas soportadas por entes públicos “duales”** (a efectos del IVA, se habla de ente público dual cuando éste, en el ejercicio de sus funciones, realice operaciones sujetas y no sujetas al Impuesto), se incluye un nuevo apartado Cinco en el artículo 93. En él, se aclara que los entes públicos “duales” que realicen conjuntamente operaciones sujetas y no sujetas al IVA podrán deducir las cuotas soportadas por la adquisición de bienes y servicios destinados simultáneamente a la realización de dichas operaciones, imputándose las cuotas bajo un criterio razonable y homogéneo que deberá mantenerse en el tiempo salvo que concurran causas razonables que determinen la necesidad de su modificación.

En el párrafo segundo, se establece que el cálculo que resulte de aplicar dicho criterio podrá determinarse de forma provisional atendiendo a los datos del año natural anterior, y ello sin perjuicio de la regularización que proceda al final de cada año.

Sin embargo, en el párrafo tercero se indica que los entes públicos duales a los que se refiere este precepto no podrán deducir las cuotas soportadas o satisfechas por la adquisición o importación de bienes o servicios que se destinen exclusivamente a la realización de operaciones no sujetas al IVA conforme al artículo 7.8°.

Por último, las deducciones a las que se refiere este artículo 93.Cinco se ajustaran también a los requisitos previstos en el Capítulo I del Título VIII de la Ley del IVA, particularmente los requisitos referidos a la regla de la prorrata.

Esta aclaración se realizó para aplicar la STJUE del asunto C-437/06 (Asunto Securenta), en la que se responde a una cuestión prejudicial planteada por el Niedersächsisches Finanzgericht (Alemania).

En la Sentencia, el TJUE declaró que cuando un sujeto pasivo realice actividades económicas (gravadas o exentas) junto con actividades no económicas no incluidas en el ámbito de aplicación de la Sexta Directiva de IVA (ahora Directiva de IVA), la deducción del IVA soportado por los gastos en los que se incurra sólo será admisible en la medida en que esos gastos puedan imputarse a la actividad económica del sujeto pasivo.

También declara el TJUE que los Estados deben establecer un método de cálculo que refleje objetivamente la parte de los gastos soportados que es realmente imputable a cada actividad.

Por otro lado, también se modifica el número 2° del artículo 103.Dos, ampliando el ámbito de aplicación de la **prorrata especial** al reducirse del 20% al 10% la diferencia mínima que debe darse entre el montante de cuotas deducibles en el año natural calculado utilizando la regla de prorrata general y el calculado utilizando la regla de prorrata especial.

Al artículo 119 bis de la Ley del IVA, que se refiere al **régimen especial de devoluciones a determinados empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto, ni en la Comunidad, Islas Canarias, Ceuta o Melilla**, se le añade un número 3º.

El artículo 119 bis establece que los empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto (Península Ibérica e Islas Baleares), Islas Canarias, Ceuta, Melilla ni en la Comunidad (UE) tiene derecho a la devolución de las cuotas del IVA soportadas por la adquisición o importación de bienes o servicios, concurriendo las limitaciones y condiciones del artículo 119 y dándose únicamente las siguientes especialidades:

- 1º. Los solicitantes deben, previamente, nombrar un representante que resida en el territorio de aplicación del impuesto, que deberá cumplir con las obligaciones formales y procedimentales que correspondan, y que responderá solidariamente junto con los solicitantes en caso de devolución improcedente.
- 2º. Los solicitantes deben estar establecidos en un Estado en el que se de reciprocidad de trato a favor de los empresario o profesionales establecidos en el territorio de aplicación del impuesto, Islas Canarias, Ceuta y Melilla.

El nuevo número tercero exceptúa lo dispuesto por el número segundo, permitiendo la devolución de las cuotas del IVA soportadas por cualesquiera empresarios o profesionales no establecidos, en relación con importaciones de bienes y servicios relativos a las siguientes operaciones<sup>14</sup>:

- El suministro de plantillas, moldes y equipos adquiridos o importados en el territorio de aplicación del impuesto por el empresario o profesional no establecidos, 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

---

<sup>14</sup> Fuente: artículo 119 bis, número 3º de la Ley del IVA

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 Impuesto.

### **3.3. Régimen Especial del Grupo de Entidades**

La primera modificación que afecta al Régimen Especial del Grupo de Entidades (si bien no es un precepto de su específico régimen jurídico contenido en la Ley del IVA), es la del artículo 101.Uno, párrafo quinto. La modificación consiste en que desde el 01/01/2015, para el cálculo de la prorrata general no se tendrán en cuenta las operaciones realizadas en el seno de este régimen especial cuando el empresario o profesional actúe en otros sectores diferenciados.

En su redacción anterior, el apartado Uno del artículo 163 quinquies indicaba que se consideraba como grupo de entidades “el formado por una entidad dominante y sus entidades dependientes”, cuando las sedes de actividad económica o los establecimientos permanentes de dichas entidades se encuentren en el territorio de aplicación del Impuesto.

Con la modificación de este apartado Uno, se ha introducido (además de lo que ya disponía dicho apartado) la exigencia de que tanto la entidad dominante como sus entidades dependientes se encuentren vinculadas en los órdenes financiero, económico y de organización, ajustándose así a lo dispuesto por la Directiva de IVA en su artículo 11, párrafo primero<sup>15</sup>, en la forma que dispone el Reglamento del IVA<sup>16</sup>.

---

<sup>15</sup> Artículo 11, párrafo primero, de la Directiva de IVA: “Previa consulta al Comité consultivo del Impuesto sobre el Valor Añadido (denominado en lo sucesivo «Comité del IVA»), cada Estado miembro podrá considerar como un solo sujeto pasivo a las personas establecidas en el territorio de ese mismo Estado miembro que gocen de independencia jurídica, pero que se hallen firmemente vinculadas entre sí en los órdenes financiero, económico y de organización”.

<sup>16</sup> Artículo 61 Bis, número 7 del Reglamento del IVA: Se considerará que existe vinculación financiera cuando la entidad dominante, a través de una participación de más del 50 por ciento en el capital o en los derechos de voto de las entidades del grupo, tenga el control efectivo sobre las mismas.

No obstante, el cuarto párrafo del apartado 7 del artículo 61 bis del Reglamento del IVA establece una presunción iuris tantum de que cuando exista vinculación en el orden financiero, habrá también vinculación en los ordenes económico y organizativo.

También se modificó el apartado Dos, letra b) del artículo 163 quinquies. La letra b), en su redacción anterior decía que se consideraba entidad dominante aquella que (además de cumplir otros requisitos) participase directa o indirectamente en, al menos, el 50% del capital de otra u otras entidades. Ahora establece como requisito para que una entidad sea considerada dominante el que tenga control efectivo sobre las entidades del grupo, participando directa o indirectamente en más del 50% en el capital o derechos de voto de esas mismas entidades.

También se añade un párrafo nuevo al mencionado apartado Dos, según el cual podrán ser consideradas entidades dominantes (cumpliendo los requisitos establecidos) las sociedades mercantiles que no actúen como empresarios o profesionales (por ejemplo los holding).

Aunque estas modificaciones de los requisitos subjetivos surten efectos desde el 01/01/2015, la propia Ley 28/2014 establece en su Disposición Transitorio Única que aquellas entidades que a la entrada en vigor de la propia Ley 28/2014 estuvieran acogidas al Régimen Especial del grupo de Entidades y no cumplan con los nuevos requisitos de vinculación, podrán seguir acogidas al mismo bajo los requisitos de vinculación anteriores a los introducidos por la Ley 28/2014 hasta el 31/12/2015. Este régimen transitorio tiene como objetivo el que durante su vigencia, las entidades que el mismo acoge puedan adaptarse a los nuevos requisitos de vinculación durante el año 2015.

---

Se considerará que 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.

Se considerará que existe vinculación organizativa cuando exista una dirección común en las entidades del grupo.

Se presumirá, salvo prueba en contrario, que una entidad dominante que cumple el requisito de vinculación financiera también satisface los requisitos de vinculación económica y organizativa.

### **3.4. Ingreso del IVA a la importación**

Se modifica el apartado Dos del artículo 167, que antes de la reforma de la Ley del IVA únicamente constaba de un párrafo, que no ha sido modificado y que dispone que *“En las importaciones de bienes el Impuesto se liquidará en la forma prevista por la legislación aduanera para los derechos arancelarios”*.

Ahora, el artículo 167.Dos consta también de un segundo párrafo, en virtud del cual el ingreso del IVA a la importación se realizará en la forma que se determine reglamentariamente, pudiéndose establecer ahí los requisitos que deben cumplir los sujetos pasivos para poder incluir las cuotas correspondientes al IVA a la importación en la declaración-liquidación del periodo en que reciban el documento que acredite la liquidación practicada por la Administración.

Con ello se posibilita el hecho de que determinados operadores puedan diferir el ingreso del Impuesto al tiempo de la presentación de la correspondiente declaración-liquidación, sin necesidad de ingresar el importe del impuesto en el mismo momento de la importación.

## **CAPÍTULO IV: MODIFICACIONES DIRIGIDAS A LA LUCHA CONTRA EL FRAUDE**

La **lucha contra el fraude** es una de las razones más alegadas en las modificaciones operadas en el IVA, llegando incluso a modificar sustancialmente aspectos muy relevantes del Impuesto, tanto en el caso de los textos reguladores nacionales como en el caso de las Directivas Comunitarias.

Un buen ejemplo de lo indicado en el párrafo anterior puede apreciarse en el hecho de que respecto de la regulación inicial del IVA, se han introducido numerosos supuestos en los que se producirá la inversión del sujeto pasivo, que en esos casos será el empresario o profesional que adquiere los bienes o servicios, y no quien los entrega o presta (que es la regla general en el IVA).

### **4.1. Nuevos supuestos de inversión del sujeto pasivo**

Una de las principales novedades de la reforma de la Ley del IVA es la adición de nuevos supuestos de aplicación de la “regla de inversión del sujeto pasivo”, mediante la modificación del artículo 84.Dos.2º, el cual indica los casos en los que será sujeto pasivo del impuesto el adquirente o receptor de los bienes y servicios (y no quien entrega los bienes o presta los servicios).

Al mencionado precepto se le añade un nuevo inciso referenciado con la letra g), que indica que se aplicará la regla de la inversión del sujeto pasivo en las siguientes entregas de bienes:

- 1- Plata, platino y paladio<sup>17</sup>
- 2- Teléfonos móviles
- 3- Consolas de videojuegos, ordenadores portátiles y tabletas digitales

---

<sup>17</sup> 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.

En el caso de las entregas de plata, platino y paladio (guión 1) la inversión del sujeto pasivo se aplicará en todo caso; mientras que en las entregas de los productos electrónicos mencionados en los guiones 2 y 3 debe cumplirse una de las siguientes condiciones:

- a) Que el destinatario sea un empresario o profesional revendedor de los bienes; o
- b) Que el importe de las entregas (documentadas en factura) exceda de 10.000 euros, cuando el destinatario de los bienes sea un empresario o profesional no revendedor de esos mismos bienes.

Continúa el precepto citado diciendo que a efectos del límite de 10.000 euros mencionado, se atenderá al importe total de las entregas realizadas que estén documentadas en más de una factura, pero quede acreditado que se trate de una única operación desglosada para eludir la aplicación de esta norma.

Por otro lado, también dispone este precepto que antes o al tiempo de la adquisición, el adquirente deberá acreditar su condición de empresario o profesional en la forma determinada reglamentariamente.

Finaliza el precepto estableciendo que las entregas de estos bienes, cuando se invierta el sujeto pasivo, deben documentarse en una factura mediante serie especial.

En relación con esta modificación, se incluyó un apartado décimo en el Anexo de la Ley del IVA, en el cual se especifican más concretamente los bienes afectados por estos nuevos supuestos de inversión del sujeto pasivo.

Cabe destacar que en estos nuevos supuestos de inversión del sujeto pasivo del IVA juega un papel esencial la modificación de la Directiva de IVA, operada por la Directiva 2013/43/UE del Consejo, mediante la cual se incluyeron en el artículo 199 bis, apartado 1, de la Directiva de IVA las entregas de bienes afectadas por estos nuevos casos de inversión del sujeto pasivo.

Por último, cabe indicar que estos nuevos supuestos de inversión del sujeto pasivo son aplicables desde el 01/04/2015.

## **4.2. Modificaciones que afectan a los Regímenes Especiales**

### **4.2.1. Régimen Simplificado:**

Se trata de una de las modificaciones cuya entrada en vigor es 01/01/2016.

El artículo modificado es el artículo 122 de la Ley del IVA. Concretamente, se modifican los números 2º y 3º del apartado Dos (exclusiones del Régimen Especial) del citado artículo.

La modificación del número 2º consiste en que se reduce la cuantía máxima del volumen de ingresos en el año inmediato anterior, quedando de la siguiente manera:

- De 450.000 euros a 150.000 euros anuales, para el conjunto de actividades empresariales o profesionales del sujeto pasivo, salvo las actividades agrícolas, forestales y ganaderas.
- De 300.000 euros a 250.000 euros anuales, para el conjunto de actividades agrícolas, forestales y ganaderas determinadas por el Ministro de Hacienda.

Asimismo, también se modifica el último párrafo del apartado Dos, incluyendo el recargo de equivalencia que grave las operaciones (en su caso) como uno de los conceptos que no se tendrán en cuenta a la hora de determinar el volumen de ingresos.

La modificación del número 3º consiste en que se reduce de 300.000 euros a 150.000 euros anuales el importe máximo (sin IVA) de adquisiciones e importaciones de bienes y servicios que pueden realizar los sujetos pasivos para el conjunto de sus actividades empresariales o profesionales, con exclusión de las relativas a elementos de inmovilizado.

El fraude más realizado en el Régimen Simplificado, en términos generales, consiste en el desvío de operaciones hacia la economía sumergida para no superar los límites máximos de ingresos y compras para poder acogerse a dicho régimen especial. La rebaja del límite máximo de ingresos y compras operada por la ley 28/2014 tiene como principal consecuencia el que muchos sujetos pasivos del IVA no podrán acogerse al mismo, e incluso muchos sujetos pasivos que estaban acogidos al Régimen Simplificado quedan fuera de él. Ello, al menos de forma indirecta, podría tener como consecuencia el que se dificulte en gran medida el fraude en este régimen especial, al reducirse drásticamente el volumen de sujetos pasivos que pueden acogerse a él.

El Informe de Expertos sobre la Reforma Fiscal indica que el Régimen Simplificado del IVA (en el cual se utilizan índices y módulos, siendo un régimen de estimación objetiva), constituye un importante estímulo para el fraude al establecerse unos límites máximos de ingresos o compras por debajo de los cuales se aplicará dicho régimen especial del IVA. Más concretamente, la Comisión de Expertos entendía que este régimen especial induce al desvío de operaciones hacia la economía sumergida para así no superar los límites de ingresos o compras (no declaración de ingresos, facturas falsas...).

Por ello, la Comisión de Expertos recomendó, en la propuesta 116 del Informe de Expertos sobre la Reforma Fiscal, la completa supresión del Régimen Simplificado del IVA, ya que entendía que la mera rebaja de los límites máximos de ingresos no elimina los mencionados comportamientos, y seguiría constituyendo de ese modo un importante estímulo para el fraude.

#### **4.2.2. Régimen Especial de la Agricultura, Ganadería y Pesca**

Del Régimen Especial de la Agricultura, Ganadería y Pesca se reforman los apartados Uno y Dos del artículo 124 de la Ley del IVA.

En primer lugar, con la modificación del artículo 124.Uno se introduce la exclusión de este régimen especial de:

- a) Los propietarios de fincas o explotaciones que las arrienden, o las cedan en aparcería o cedan su explotación de cualquier otra forma. También cuando se ceda el aprovechamiento de la resina de los pinos que se encuentren en dichas fincas o explotaciones.
- b) Quienes realicen explotaciones ganaderas bajo el régimen de ganadería integrada. La ganadería integrada es considerada a efectos del IVA como una prestación de servicios que tributa en el régimen general.

Esta modificación presenta una importante novedad. Las personas, físicas o jurídicas, mencionadas quedan “excluidas” del Régimen Especial de la Agricultura, Ganadería y Pesca, pero no porque estén incluidas en una lista con rango legal que las excluya del régimen especial (lista que se encuentra en el artículo 124.Dos de la Ley del

IVA), sino porque directamente no son consideradas titulares de explotaciones agrícolas, ganaderas, forestales o pesqueras.

Teniendo en cuenta que, como señala Guervós Maíllo<sup>18</sup>, aquí se utiliza el concepto económico de titularidad de la explotación agrícola, forestal, ganadera o pesquera, ocurre que se considera titular de las mismas (y por tanto se considerará empresario o profesional que podrá acogerse a este régimen especial) a quien se encargue de la ordenación de los factores de producción, es decir, quien realice la actividad económica.

También se modifica el número 6º del artículo 124.Dos (si bien esta modificación entrará en vigor el 01/01/2016), reduciéndose de 300.000 euros a 150.000 euros (sin IVA) el importe anual máximo de las adquisiciones e importaciones de bienes y servicios que podrán realizar los empresarios o profesionales para el conjunto de sus actividades empresariales o profesionales (excluyendo las de inmovilizado) sin quedar excluidos del régimen especial.

### **4.3. Otras Modificaciones**

#### **4.3.1. Nuevos tipos de infracción y sanciones**

En la lucha contra el fraude, se ha optado por añadir nuevos tipos de infracción, así como también nuevas sanciones.

Los nuevos tipos de infracción se refieren a la falta de comunicación en plazo o comunicación incorrecta de determinada información, y con la no consignación o consignación incorrecta o incompleta de las cuotas tributarias que se correspondan con operaciones de importación que hubiesen sido liquidadas por las Administración. Estos nuevos tipos de infracción han sido introducidos en el régimen del IVA español mediante la adición de los números 6º, 7º y 8º al artículo 170.Dos de la Ley del IVA.

Entrando en un análisis más profundo de los nuevos tipos de infracción tributaria, el artículo 170.Dos.6º dispone que el destinatario de las operaciones

---

<sup>18</sup> GUERVÓS MAÍLLO, María Ángeles, “Los Regímenes Especiales del Impuesto sobre el Valor Añadido”, Tirant lo Blanch, 2ª Edición, Valencia, 2015, Pág. 69

recogidas en el artículo 84.Uno, número 2º, letra e)<sup>19</sup>, incurrirá en infracción tributaria cuando no comunique dentro del plazo correspondiente o comunique incorrectamente al empresario o profesional que realiza las operaciones el hecho de que actúa en su condición de empresario o profesional.

El segundo tipo de infracción introducido es el regulado por el número 7º del citado artículo 170.Dos, en virtud del cual el destinatario de las operaciones recogidas en la letra f) del artículo 84.Uno.2º<sup>20</sup> incurrirá en infracción si no comunica en plazo, o lo hace incorrectamente, a los empresario o profesionales encargados de realizar las operaciones de las siguientes circunstancias:

- Que está actuando en su condición de empresario o profesional con respecto a las operaciones de que se trate.
- Que las operaciones se realizan en el marco de un proceso de urbanización de terrenos o de construcción o rehabilitación de edificaciones.

Por último, el nuevo número 8º del artículo 170.Dos tipifica como infracción tributaria la no consignación o consignación incorrecta o incompleta en la autoliquidación, de las cuotas tributarias que surgiesen en operaciones de importación liquidadas por la Administración.

---

<sup>19</sup> Artículo 84.Uno, número 2º, letra e) de la Ley del IVA: Serán sujetos pasivos del Impuesto... Los empresarios o profesionales para quienes se realicen las operaciones sujetas al Impuesto en los supuestos que se indican a continuación:... e) Cuando se trate de las siguientes entregas de bienes inmuebles: – Las entregas efectuadas como consecuencia de un proceso concursal. – Las entregas exentas a que se refieren los apartados 20º y 22º del artículo 20.Uno en las que el sujeto pasivo hubiera renunciado a la exención. – Las entregas efectuadas en ejecución de la garantía constituida sobre los bienes inmuebles, entendiéndose, asimismo, que se ejecuta la garantía cuando se transmite el inmueble a cambio de la extinción total o parcial de la deuda garantizada o de la obligación de extinguir la referida deuda por el adquirente.

<sup>20</sup> Artículo 84.Uno, número 2º, letra f) de la Ley del IVA: Serán sujetos pasivos del Impuesto... Los empresarios o profesionales para quienes se realicen las operaciones sujetas al Impuesto en los supuestos que se indican a continuación:... f) Cuando se trate de 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.

Lo establecido en el párrafo anterior será también de aplicación cuando los destinatarios de las operaciones sean a su vez el contratista principal u otros subcontratistas en las condiciones señaladas.

En cuanto a los nuevos tipos de sanciones, estos se encuentran en los números 6º y 7º del artículo 171.Uno (antes inexistentes). En particular, disponen lo siguiente:

- El número 6º dispone que las infracciones contenidas en los números 6º y 7º del artículo 170.Dos se castigarán con una multa proporcional del 1% de las cuotas devengadas que se correspondan con las operaciones respecto de las cuales se ha incumplido la obligación de comunicación. El importe mínimo de la multa no podrá ser inferior a 300 euros, ni superior a 10.000 euros.
- El número 7º establece que las infracciones del número 8º del artículo 170.Dos se sancionarán con una multa pecuniaria proporcional del 10% del montante de cuotas devengadas que correspondan a las liquidaciones efectuadas por las Aduanas respecto de las operaciones que no se hubiesen consignado en la autoliquidación.

#### **4.3.2. Procedimiento específico de comprobación del IVA a la importación**

La Disposición Adicional única de la Ley 28/2014 establece que los procedimientos de inspección, comprobación limitada y verificación de datos referidos al IVA que se devengue en operaciones de importación de bienes se regirán por las normas del Título III de la Ley General Tributaria, si bien con las siguientes especialidades:

- a) El alcance de los procedimientos mencionados queda limitado a la inspección, investigación y verificación de datos de las obligaciones tributarias nacidas exclusivamente como consecuencia de operaciones de importación.

No será aplicable la ampliación del alcance del procedimiento de inspección recogida en el artículo 149, apartado tercero, de la Ley General Tributaria<sup>21</sup>.

---

<sup>21</sup> Artículo 149.3 de la Ley General Tributaria: La Administración tributaria deberá ampliar el alcance de las actuaciones o iniciar la inspección de carácter general en el plazo de seis meses desde la solicitud. El incumplimiento de este plazo determinará que las actuaciones inspectoras de carácter parcial no interrumpan el plazo de prescripción para comprobar e investigar el mismo tributo y período con carácter general.

- b) Cuando las cuotas liquidadas en los citados procedimientos se refieran a operaciones realizadas por sujetos pasivos que en el momento de las operaciones estén acogidos al sistema de diferimiento, el ingreso de las cuotas se realizará siguiendo el mencionado sistema de diferimiento.

#### **4.3.3. Régimen de depósito distinto del aduanero**

En lo que se refiere al Régimen de Depósito Distinto del Aduanero, se han modificado los artículos 24.Uno.3º.f) y 65, así como el apartado quinto del Anexo de la Ley del IVA.

En la Exposición de Motivos de la Ley 28/2014 se indica que con estas modificaciones lo que se hace es estructurar el uso del régimen de depósito distinto del aduanero para restringir la exención de determinadas importaciones de bienes. Cabe destacar que la entrada en vigor de estas modificaciones es el 01/01/2016 (Disposición Final Quinta, letra a), de la Ley 28/2014).

En primer lugar, se modifica la letra f) del número 3º del artículo 24.Uno, cuya redacción aun vigente (hasta el 01/01/2016) dispone que están exentas las prestaciones de servicios relacionadas directamente con las importaciones de bienes vinculadas a un régimen distinto del aduanero.

En la redacción de este mismo precepto que entrará en vigor el 01/01/2016, dichas prestaciones de servicios estarán exentas cuando estén directamente relacionadas con importaciones de bienes vinculadas a un régimen distinto del aduanero exentas conforme al artículo 65 de la Ley del IVA.

En segundo lugar, la Ley 28/2014 modifica el artículo 65 (modificación que también entrará en vigor el 01/01/2016).

En su redacción vigente hasta el 01/01/2016, el artículo 65 dispone que están exentas del impuesto (siempre que se cumplan ciertos requisitos establecidos reglamentariamente) todas las importaciones vinculadas al Régimen de Depósito Distinto del Aduanero (mientras permanezcan en él), incluyéndose también las prestaciones de servicios que se relacionen de forma directa con dichas importaciones.

Cuando entre el vigor la modificación del artículo 65, esta exención quedará restringida, aplicándose únicamente a las importaciones de los siguientes bienes:

- a) Los mencionados en el apartado quinto del Anexo de la Ley del IVA.
- b) Los bienes procedentes de los territorios comprendidos en el artículo 3.Dos, número 1º, letra b)<sup>22</sup>.
- c) Los que se relacionan a continuación: Patatas (Código NC 0701), aceitunas (Código NC 071120), cocos, nueces de Brasil y nueces de cajuil (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).

---

<sup>22</sup> En el Reino de España, Canarias; en la República Francesa, los territorios franceses a que se refieren el artículo 349 y el artículo 355, apartado 1 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea; en la República Helénica, Monte Athos; en el Reino Unido, las Islas del Canal, y en la República de Finlandia, las islas Aland, en cuanto territorios excluidos de la armonización de los impuestos sobre el volumen de negocios.

## **CAPÍTULO V: OTRAS MODIFICACIONES**

### **5.1. Modificaciones que afectan a la sujeción al impuesto:**

#### **5.1.1. Artículo 8 (Concepto de entrega de bienes)**

El artículo 8 regula el concepto de entrega de bienes, indicando en su apartado Uno que se entiende por entrega de bienes; mientras que en el apartado Dos se indican una serie de operaciones que se consideran entregas de bienes.

El 01/01/2015 entró en vigor el nuevo número 8º del artículo 8.Dos, en virtud del cual se consideran entregas de bienes las transmisiones de valores cuya posesión asegure la atribución de la propiedad, uso o disfrute de todo o parte de un inmueble, en los casos recogidos en el artículo 20.Uno.18º.k) de la Ley del IVA.

#### **5.1.2. Artículo 9 (Operaciones asimiladas a las entregas de bienes)**

Se “actualiza” la letra c) del artículo 9.1º de la Ley del IVA, que ahora indica que se entienden asimiladas a las entregas de bienes las operaciones de arrendamiento financiero mencionadas en la DA tercera de la Ley 10/2014, de 26 de junio, de Ordenación, Supervisión y Solvencia de Entidades de Crédito<sup>23</sup>.

Antes de la reforma, la disposición mencionada en este precepto era la DA séptima de la Ley 26/1998, de 29 de Julio, sobre Disciplina e Intervención de las Entidades de Crédito (también sobre las operaciones de arrendamiento financiero). Dicha Ley fue derogada por la mencionada Ley de Ordenación, Supervisión y Solvencia de Entidades de Crédito.

---

<sup>23</sup> DA tercera de la Ley 10/2014, apartado 1: Tendrán la consideración de operaciones de arrendamiento financiero aquellos contratos que tengan por objeto exclusivo la cesión del uso de bienes muebles o inmuebles, adquiridos para dicha finalidad según las especificaciones del futuro usuario, a cambio de una contraprestación consistente en el abono periódico de cuotas. Los bienes objeto de cesión habrán de quedar afectados por el usuario únicamente a sus explotaciones agrícolas, pesqueras, industriales, comerciales, artesanales, de servicios o profesionales. El contrato de arrendamiento financiero incluirá necesariamente una opción de compra, a su término, en favor del usuario.

### **5.1.3. Exenciones**

En este caso se producen modificaciones que afectan a las exenciones en las exportaciones de bienes (artículo 21 de la Ley del IVA) y en la exención que afecta a las entidades sin fines lucrativos.

En primer lugar, en lo que se refiere a las **exenciones en las exportaciones de bienes**, se modifica la letra a) del artículo 21.5º de la Ley del IVA, que ahora dispone que están exentas del Impuesto las prestaciones de servicios “que se presten a quienes realicen dichas exportaciones, a los destinatarios de los bienes o a sus representantes aduaneros” cuando antes de su modificación esta norma utilizaba la expresión más genérica “a quienes actúen por cuenta de unos y otros”.

El número 12º del artículo 20.Uno de la Ley del IVA se refiere a la **exención para las entidades sin ánimo de lucro**.

En la redacción anterior de la mencionada norma, para que dicha exención fuese aplicable, se exigía (entre otras condiciones) que los objetivos de dichas entidades fuesen exclusivamente de naturaleza política, sindical, religiosa, patriótica, filantrópica o cívica.

La modificación del artículo 20.Uno.12º realizada por la Ley 28/2014 consiste básicamente en la supresión de la referencia de exclusividad contenida en su redacción anterior.

## **5.2. Modificaciones que afectan a la cuantificación del impuesto y a los obligados tributarios:**

### **5.2.1. Cuantificación del impuesto**

La cuantificación del impuesto también se ha visto modificada por estas aclaraciones introducidas por la Ley 28/2014. Concretamente, estas modificaciones afectan al tipo impositivo de las flores y plantas vivas ornamentales, a la rectificación de las cuotas impositivas repercutidas (artículo 89) y a las obligaciones de los sujetos pasivos.

En primer lugar se reduce el **tipo impositivo aplicable a las flores y plantas vivas ornamentales**. Antes de la modificación del artículo 91.Uno.1.8° de la Ley del IVA, éste indicaba que tributaban en el tipo impositivo reducido del 10% las semillas, bulbos, esquejes y otros productos vegetales susceptibles de ser utilizados para obtener flores y plantas vivas.

La Ley 28/2014 modifica dicho precepto, en el sentido de que las flores y plantas vivas de carácter ornamental dejan de tributar en el tipo impositivo general del 21%, para pasar a tributar al tipo reducido del 10%, junto con las semillas, bulbos, esquejes y otros productos vegetales que pudieran ser utilizados para obtenerlas.

En segundo lugar, se modifica la letra a) del párrafo tercero del artículo 89.Cinco de la Ley del IVA, que anteriormente establecía que si la **rectificación de las cuotas impositivas repercutidas** conllevaba una reducción de las cuotas inicialmente repercutidas, el sujeto pasivo podía iniciar el correspondiente procedimiento de devolución de ingresos indebidos.

Tras su modificación, esta noma indica que en el caso de que la rectificación de la cuota repercutida implique una minoración de las cuotas inicialmente repercutidas, el sujeto pasivo podrá iniciar el procedimiento de rectificación de autoliquidaciones del artículo 120.3 LGT.

En tercer, lugar, en cuanto a las **obligaciones de los sujetos pasivos**, se modifica el número 4° del artículo 164.Uno, que establece que es obligación de los sujetos pasivos llevar la contabilidad y registros que se establezcan “en la forma definida reglamentariamente”, sin perjuicio de lo establecido en el Código de Comercio y normas contables.

Antes de la reforma, éste precepto no contenía ninguna referencia a la definición reglamentaria de la contabilidad y registros que los sujetos pasivos están obligados a llevar, de tal modo que sólo decía que era obligatorio para el sujeto pasivo llevar la contabilidad y registros que se estableciesen (también sin perjuicio de lo establecido en el Código de Comercio y normas contables).

### 5.2.2. Deducciones y devoluciones

En este subapartado se analizan las modificaciones relativas a las cuotas tributarias deducibles y al nacimiento del derecho a deducir, así como también se analiza la Disposición derogatoria única de la Ley por la que se modifica la Ley 37/1992.

En primer lugar, se modifica el apartado Uno del artículo 92, que se refiere a las **cuotas del IVA deducibles** que se devenguen por operaciones interiores gravadas.

La modificación de este precepto consiste únicamente en que se sustituye la expresión “satisfechas por” por la expresión “correspondan a”. De esta manera, los sujetos pasivos podrán deducir de las cuotas del IVA devengadas por realizar operaciones en el territorio de aplicación del impuesto, las cuotas también devengadas en el mismo territorio, que hayan soportado por repercusión directa o que correspondan a una serie de operaciones mencionadas en el artículo 92.Uno de la Ley del IVA<sup>24</sup>.

En segundo lugar, se añade un nuevo apartado Cinco al artículo 98 de la Ley del IVA, que regula el **nacimiento del derecho a deducir**.

Este nuevo apartado Cinco se refiere a la deducción de las cuotas soportadas o satisfechas por las adquisiciones o importaciones de bienes o servicios referidas en el artículo 146<sup>25</sup> de la Ley del IVA (destinadas a la realización del viaje y que redunden en beneficio del viajero), y que se destinen a la realización de una operación para la cual no sea aplicable el Régimen Especial de las Agencias de Viajes. Lo que dispone el nuevo

---

<sup>24</sup> Artículo 92.Uno de la Ley del IVA: 1º Las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por otro sujeto pasivo del Impuesto; 2º Las importaciones de bienes; 3º. Las entregas de bienes y prestaciones de servicios comprendidas en los artículos 9.1º c) y d); 84.uno.2º y 4º, y 140 quince, todos ellos de la presente Ley; 4º Las adquisiciones intracomunitarias de bienes definidas en los artículos 13, número 1º, y 16 de esta Ley.

<sup>25</sup> Artículo 146 de la Ley del IVA: Las agencias de viajes a las que se aplique este régimen especial podrán practicar sus deducciones en los términos establecidos en el Título VIII de esta Ley.

No obstante, no podrán deducir el Impuesto soportado en las adquisiciones de bienes y servicios que, efectuadas para la realización del viaje, redunden directamente en beneficio del viajero.

apartado Cinco del artículo 98 es que en este supuesto, conforme al artículo 147<sup>26</sup> de la Ley del IVA, el derecho a deducir nace en el momento del devengo del Impuesto.

Finalmente, a partir del 01/01/2016 entrará en vigor la **Disposición derogatoria única de la Ley por la que se modifica la Ley 37/1992 (Procedimiento de reembolso del IVA en importaciones)**, por la cual quedará totalmente suprimido el mecanismo de reembolso del IVA en importaciones de bienes realizadas mediante Agentes de Aduanas y personas/entidades que actúen en nombre propio y por cuenta de los importadores (estando habilitadas por la Administración aduanera) establecido por la Disposición Adicional Única de la Ley 9/1998, de 21 de abril, por la que se modifica la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.

### **5.3. Regímenes Especiales**

#### **5.3.1. Artículo 120 (Normas generales de los regímenes especiales)**

El artículo 120 de la Ley del IVA contiene una serie de normas generales sobre los regímenes especiales del IVA.

En primer lugar, dado que se suprime el Régimen Especial aplicable a los Servicios Prestados por Vía Electrónica, en el número 7º del artículo 120.Uno (que enumera los regímenes especiales del IVA) éste se sustituye por los nuevos Regímenes Especiales Aplicables a los Servicios de Telecomunicaciones, de Radiodifusión o de Televisión y a los Prestados por Vía Electrónica.

En segundo lugar, se modifica la redacción del apartado Cinco del artículo 120, sustituyéndose la previsión que dicho precepto contenía para el Régimen Especial

---

<sup>26</sup> Artículo 147 de la Ley del IVA: Por excepción a lo previsto en el artículo 141 de esta Ley, y en la forma que se establezca reglamentariamente, los sujetos pasivos podrán no aplicar el régimen especial previsto en este Capítulo y aplicar el régimen general de este Impuesto, operación por operación, respecto de aquellos servicios que realicen y de los que sean destinatarios empresarios o profesionales que tengan derecho a la deducción o a la devolución del Impuesto sobre el Valor Añadido según lo previsto en el Título VIII de esta Ley.

Aplicable a los Servicios Prestados por Vía Electrónica<sup>27</sup>. Ahora, el artículo 120.Cinco dispone (con una redacción parecida a la anterior) que los regímenes especiales aplicables a los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión o de televisión y a los prestados por vía electrónica se aplicará a los operadores que presenten las correspondientes declaraciones de inicio en dichos regímenes especiales previstas en los artículos 163 noniesdecies y 163 duovicies de la Ley del IVA.

### **5.3.2. Artículo 154 (Contenido del régimen especial del recargo de equivalencia)**

Como indica Begoña Hernando<sup>28</sup>, se trata de un ajuste técnico en el apartado Dos del artículo 154 de la Ley del IVA.

En este régimen especial, en virtud del citado artículo 154.Dos, los sujetos pasivos acogidos al mismo no están obligados ni a liquidar ni a pagar el Impuesto a la Hacienda Pública en relación con las operaciones comerciales que efectúen y que les sea aplicable este régimen especial.

Ahora bien, la previsión del párrafo anterior no es absoluta, sino que cuenta con su correspondiente excepción, siendo aquí donde se produce la modificación o ajuste técnico:

- Antes de la reforma, el sujeto pasivo sí debía repercutir, liquidar y pagar las cuotas del IVA correspondientes a las entregas de bienes inmuebles por las que el sujeto pasivo hubiese renunciado a la exención conforme al artículo 20.Dos de la Ley del IVA.
- Desde el 01/01/2015, la excepción consiste en que el sujeto pasivo deberá repercutir, liquidar y pagar las cuotas del IVA devengadas por las entregas de bienes inmuebles sujetas y no exentas.

---

<sup>27</sup> Artículo 120.Cinco de la Ley del IVA (redacción anterior): El régimen especial aplicable a los servicios prestados por vía electrónica se aplicara a aquellos operadores que hayan presentado la declaración prevista en el artículo 163 terde de esta ley, relativa al comienzo de la realización de las prestaciones de servicios electrónicos efectuadas en el interior de la Comunidad.

<sup>28</sup> HERNANDO, Begoña, Op.cit, Pág. 83

## **5.4. Otras modificaciones de técnica jurídica**

### **5.4.1. Disposición adicional octava. Referencia normativa**

Se incluye una nueva disposición adicional en la Ley del IVA (que es la octava), mediante la cual se aclaran los siguientes términos empleados en el texto de la Ley:

- Los términos “la Comunidad” y “la Comunidad Europea” se refieren a “la Unión”
- Los términos “de las Comunidades Europeas” o “de la CEE” se refieren a “de la Unión Europea”
- Los términos “comunitario”, “comunitaria”, “comunitarios” y “comunitarias” se refieren a “de la Unión”

### **5.4.2. Disposición final tercera de la Ley de modificación de la Ley 37/1992. Incorporación de derecho de la Unión Europea**

En esta Disposición Final de la Ley 28/2014 se declara que mediante dicha Ley se incorporan al Derecho español las siguientes Directivas comunitarias:

- Directiva 2008/8/CE del Consejo de 12 de Febrero de 2008/, por la que se modifica la Directiva de IVA, en lo que se refiere al lugar de prestación de servicios;
- Directiva 2013/43/UE de 22 de julio de 2013, por la que se modifica la Directiva de IVA en lo que respecta a la aplicación optativa y temporal del mecanismo de inversión del sujeto pasivo a determinadas entregas de bienes y prestaciones de servicios susceptibles de fraude.
- Directiva 2013/61/UE, de 17 de Diciembre de 2013, que modifica las Directivas 2006/112/CE (Directiva de IVA) y 2008/118/CE en lo que respecta a las regiones ultraperiféricas francesas
- Directiva 2003/96/CE del Consejo, de 27 de Octubre por la que se reestructura el régimen de imposición de los productos energéticos y de la electricidad.

## CONCLUSIONES

Del estudio de la reforma de la Ley del IVA se han extraído las siguientes conclusiones:

**I.** Las modificaciones orientadas a la adecuación de la normativa española a la normativa y jurisprudencia comunitaria han conseguido, aparentemente, alcanzar su fin, dado que la reiterada jurisprudencia del TJUE dispone que los términos de la Directiva de IVA deben ser siempre interpretados en sentido estricto, lo cual ha ocurrido en este caso en el que el legislador español ha empleado términos muy parecidos a los empleados por la Directiva de IVA, además de que cumple estrictamente con las Sentencias del TJUE que declaran que el Reino de España incurrió en infracciones al mantener preceptos de la Ley del IVA que eran contrarios al ordenamiento de la UE.

Cabe realizar una observación sobre la reforma del artículo 78 de la Ley del IVA. Debe decirse que esta modificación tiene un evidente efecto beneficioso al aclararse que las subvenciones no vinculadas directamente al precio no estarán incluidas en la base imponible. Puede entenderse que esta modificación también tiene un implícito fin aclaratorio. El hecho de que el precepto mencionado estableciera una definición de “subvenciones directamente vinculadas al precio” no terminaba de ofrecer un total entendimiento del precepto, dado que la no mención de las “subvenciones no vinculadas al precio” podía dar lugar a dudas importantes ante la falta de un criterio legal que indicase en qué lugar quedarían éstas respecto del IVA.

Ahora, con la aclaración que se hace en el artículo 78 de que las subvenciones no vinculadas al precio no estarán incluidas dentro de la base imponible del impuesto, junto con la definición de subvenciones directamente vinculadas al precio ofrecida por el mismo precepto, se consigue facilitar en gran medida la determinación de la base imponible al indicar que subvenciones quedan incluidas o no en la base imponible del impuesto.

**II.** En cuanto a las modificaciones orientadas a la mejora técnica del impuesto, no puede decirse aun (dado que esta reforma entró en vigor recientemente, salvo determinados preceptos que entraran en vigor el 01/01/2016) en términos absolutos si el conjunto de estas modificaciones cumple o no con el objetivo pretendido por las mismas. No se trata de un objetivo concreto en el que sea (relativamente) fácil

determinar si se ha cumplido con el objetivo de la reforma o no (como ocurre con las reformas fundamentadas en la adecuación al ordenamiento y jurisprudencia comunitaria), sino que es un objetivo más abstracto y de complicada definición, más aun si se tiene en cuenta que esta reforma no sigue un patrón concreto mediante el cual se modifiquen una serie de preceptos para un fin concreto, sino que se han modificado preceptos sueltos y, en principio, sin una relación tal que determine que la modificación de uno o varios de ellos justifique la modificación del resto.

No obstante, puede decirse que las modificaciones realizadas en las exenciones inmobiliarias suponen en sí una mejora del impuesto, ya que implican un mejor ajuste al principio de neutralidad que rige en el IVA. Ejemplo de ello es la supresión de la exención aplicable a las entregas y adjudicaciones de terrenos realizadas entre las Juntas de Compensación y los propietarios que la conforman.

**III.** En cuanto a las modificaciones que tienen como objetivo la lucha contra el fraude en el IVA, hay que destacar que se trata de modificaciones de gran calado. En términos generales, estas modificaciones suponen un buen avance en la lucha contra el fraude en el IVA, ya sea “desactivando” algunos mecanismos de fraude actualmente existentes, endureciendo requisitos para acogerse a los regímenes especiales mencionados en el Capítulo IV de este trabajo...

Destacan mucho los nuevos supuestos de inversión del sujeto pasivo, que constituyen una gran ayuda contra el fraude en el IVA, dado que al obligar ahora a los receptores de las mercancías afectadas por estos nuevos supuestos de inversión del sujeto pasivo, ello evita el funcionamiento de la mecánica de varios tipos de fraude que han supuesto el no ingreso en la Hacienda Pública de considerables cantidades de dinero (como ocurre por ejemplo con el denominado fraude carrusel en el ámbito de los productos tecnológicos).

Asimismo, también son muy importantes los nuevos tipos de sanciones introducidos con esta reforma respecto del incumplimiento de las obligaciones de comunicación, siendo esto necesario para la lucha contra el fraude, ya que de no cumplirse con las obligaciones de comunicación que establecen los ordinales 6º y 7º del artículo 170.Dos no se realizaría la inversión del sujeto pasivo que corresponde, y por

tanto se produciría el hecho de que las cuotas del IVA que se devenguen habrían de ser satisfechas por el empresario o profesional que realiza las operaciones. Esta modificación, per se, no evitará que esta infracción de no comunicación en plazo o comunicación incorrecta se produzca, pero sí ayuda a que no quede impune.

**IV.** En cuanto a las modificaciones que se encuadran dentro del grupo “otras modificaciones”, como ya se mencionó tienen como fin el realizar ciertas aclaraciones respecto del IVA.

Lejos de ser meras modificaciones de términos, aunque sin ser modificaciones de hondo calado, algunas de estas aclaraciones tienen cierta importancia por cuanto ayudarán a una mejor comprensión del Impuesto, e incluso llegan a corregir situaciones relevantes en las que se suscitaban ciertas dudas. Por ejemplo, con la modificación del artículo 164 de la Ley del IVA se aclaró que la contabilidad y registros a que se refiere el precepto debían llevarse conforme a lo establecido por el Reglamento del IVA, cuando antes de la reforma no existía ninguna previsión acerca de la normativa mediante la cual debían llevarse a cabo.

Finalmente, y a modo de conclusión general, esta reforma operada en el IVA mediante la Ley 28/2014 cumple (al menos en principio) con los objetivos que se propone, si bien, como se indicó en la Introducción de este trabajo, no puede entrarse aun a valorar de forma definitiva los efectos de esta reforma. No obstante, como se indica en estas mismas conclusiones, ya puede anticiparse que algunas de las modificaciones tienen evidentes efectos de mejora del Impuesto.

## **BIBLIOGRAFÍA**

### **Libros**

- Agencia Tributaria, “Manual Práctico IVA 2014”
- GUERVÓS MAÍLLO, María Ángeles, “Los Regímenes Especiales del Impuesto sobre el valor Añadido”, Tirant lo Blanch, 2ª edición, Valencia, 2015
- HERNANDO, Begoña, “La Reforma del IVA”, Tirant lo Blanch, Valencia, 2015

### **Artículos doctrinales:**

- AEDAF, “Reforma Fiscal Imposición Directa IVA-IGIC”, 2015
- BONMATÍ MARTÍNEZ, Julio, “La Inversión del Sujeto Pasivo”, Cont4bl3, número 44, 2012, páginas 5-7
- CARRIÓN MORILLO, David, “Síntesis de los Elementos Básicos del Impuesto sobre el Valor Añadido”, Saberes. Revista de estudios jurídicos, económicos y sociales, Volumen 4, 2006
- IBÁÑEZ GARCÍA, Isaac, “El IVA de los fedatarios públicos en las operaciones financieras”, Diario La Ley, nº 8361, 2014
- MENÉNDEZ MORENO, Alejandro, “Lo reformado y lo que debería reformarse (o mejor, transponerse) del IVA”, Quincena Fiscal, nº 6, páginas 11-17, 2015
- MORENO VALERO, Pablo Antonio, “El Fraude en el IVA y sus Desencadenantes”, Crónica Tributaria, nº 139, páginas 165-178, 2011
- VEIGA CALVO, Francisco, “La cuestionable (a veces) neutralidad del IVA”, Blog SIGA, Espacio Tributario, 2014  
(<http://www.garrigues.com/es/publicaciones/articulos/Paginas/La-cuestionable-a-veces-neutralidad-del-IVA.aspx>)

### **Textos jurídicos:**

- Ley 28/2015, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias, la

Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, y la Ley 16/2013, de 29 de octubre, por la que se establecen determinadas medidas en materia de fiscalidad medioambiental y se adoptan otras medidas tributarias y financieras.

- Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido

-Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido

-Directiva 2008/8/CE del Consejo, de 12 de febrero de 2008 por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE en lo que respecta al lugar de la prestación de servicios

-Directiva 2013/61/UE del Consejo, de 17 de diciembre de 2013 que modifica las Directivas 2006/112/CE y 2008/118/CE por lo que respecta a las regiones ultraperiféricas francesas y, en particular, a Mayotte

-Directiva 2013/43/UE de 22 de julio de 2013, por la que se modifica la Directiva de IVA en lo que respecta a la aplicación optativa y temporal del mecanismo de inversión del sujeto pasivo a determinadas entregas de bienes y prestaciones de servicios susceptibles de fraude

-STJUE de 27 de marzo de 2014, Asunto C-151/13

-STJUE de 26 de septiembre de 2013, Asunto C-189/11

-STJUE de 17 de enero de 2013, Asunto C-360/11

-STJUE de 19 de diciembre de 2012, Asunto C-549/11

-STJUE de 10 de noviembre de 2011, Asunto C-444/10

-STJUE de 27 de noviembre de 2003, Asunto C-497/01

- Conclusiones del Abogado General Sr. F.g. Jacobs presentadas el 26 de septiembre de 2002, Asunto C-497/01

-Contestación de la Dirección General de Tributos a la consulta V0104-15 de 16 de enero de 2015

-Contestación de la Dirección General de Tributos a la consulta V0103-15 de 16 de enero de 2015

-Contestación de la Dirección General de Tributos a la consulta V0102-15 de 16 de enero de 2015

-Contestación de la Dirección General de Tributos a la consulta V0101-15 de 16 de enero de 2015

-Contestación de la Dirección General de Tributos a la consulta V0100-15 de 16 de enero de 2015

-Contestación de la Dirección General de Tributos a la consulta V3386-14 de 29 de diciembre de 2014

-Contestación de la Dirección General de Tributos a la consulta V2682-14 de 8 de octubre de 2014

-Contestación de la Dirección General de Tributos a la consulta V3271-13 de 6 de noviembre de 2013

-Contestación de la Dirección General de Tributos a la consulta V1213-13 de 11 de abril de 2013

### **Otras fuentes bibliográficas**

-CENTRO DE ESTUDIOS FINANCIEROS, “Cuadro Comparativo: Ley 37/1992, de 28 de Diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido. Modificaciones efectuadas por la Ley 28/2014, de 27 de noviembre.

-Informe de la Comisión de Expertos para la Reforma del Sistema Tributario Español, Madrid, Febrero 2014

-THOMSOM REUTERS ARANZADI, “Cuadro comparativo de la REFORMA FISCAL que modifica el IVA, los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias, los Impuestos Especiales, y la Ley 16/2013, de 29 de octubre, por la que se establecen determinadas medidas en materia de fiscalidad medioambiental y se adoptan otras medidas tributarias y financieras”, Aranzadi Digital, 2014