

REFORMA FISCAL

Novedades en el Impuesto sobre el Valor Añadido, Impuesto General Indirecto Canario, Impuestos Especiales y Fiscalidad medioambiental

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

En el marco de la reforma fiscal, la Ley 28/2014 contiene las modificaciones relativas a los impuestos indirectos y a la fiscalidad medioambiental, publicada en el Boletín Oficial del Estado de 28 de Noviembre de 2014.

Resumimos a continuación los principales cambios que afectan a los distintos Impuestos.

Aun cuando la incorporación al ordenamiento de unas y otras puede obedecer a fundamentaciones distintas desde el punto de vista técnico, es habitual que, en aras de la coherencia del sistema fiscal español, los cambios que afectan al Impuesto Sobre el Valor Añadido (IVA) se reproduzcan fielmente en la normativa del Impuesto General Indirecto Canario (IGIC), si bien las Islas Canarias se encuentran fuera del ámbito de aplicación del sistema común del IVA, no resultándole de aplicación la normativa ni la jurisprudencia comunitaria.

Por ello, con el fin de evitar reiteraciones innecesarias, se abordan de forma conjunta, en lo que proceda, las modificaciones que afectan al IVA y al IGIC.

Algunos de los preceptos de la norma deben ser objeto de desarrollo reglamentario. Debe subrayarse que en lo que respecta al IVA ya se sometió a información pública un Proyecto de Real Decreto a fin de dar cumplimiento a esta obligación de desarrollo. Aun cuando el texto no ha sido aprobado y, por tanto, no puede considerarse definitivo, haremos referencia a él a fin de completar el análisis de los preceptos en los que resulte necesario.

1. Impuesto sobre el Valor Añadido e Impuesto General Indirecto Canario

La Exposición de Motivos de la Ley anticipa los tres grandes bloques en los que pueden agruparse las modificaciones que se introducen en la normativa del IVA: (i) las que obedecen a adaptaciones de sus disposiciones para adecuarlas a la normativa comunitaria, a su interpretación por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea o, en algunos casos, a los criterios de la Comisión; (ii) algunos ajustes técnicos tendentes a dotar la aplicación del impuesto de una mayor seguridad jurídica y, finalmente, (iii) una serie de medidas de lucha contra el fraude.

Seguiremos no obstante el texto del articulado en su exposición.

1.1 Territorialidad (IVA)

Una primera modificación, de carácter estrictamente técnico, viene referida a la adecuación de las referencias que delimitan la territorialidad del Impuesto a las disposiciones del Tratado de Funcionamiento de la UE, además de introducir la clasificación de algunos territorios en particular.

1.2 Supuestos de no sujeción (IVA e IGIC)

Dos son las principales modificaciones en este ámbito. Por un lado, en lo que concierne a las transmisiones no sujetas de unidades económicas autónomas, se condiciona la aplicación de la no sujeción a que la unidad económica lo sea (o sea susceptible de serlo) en sede del transmitente.

Parece así salir el legislador al paso del criterio del Tribunal Supremo que, en el análisis de la jurisprudencia de la UE aplicable, había considerado que la calificación como unidad económica autónoma debía valorarse en el adquirente.

Por otra parte, se especifica de forma expresa como exclusión al supuesto de no sujeción "la mera cesión de bienes o derechos" no referida exclusivamente a los sujetos pasivos ocasionales, considerándose que concurre esta circunstancia cuando la transmisión no vaya acompañada de una estructura organizativa de factores de producción materiales y humanos (o uno de ellos) que hagan que la transmisión pueda considerarse una unidad económica autónoma.

Se modifica también la no sujeción de las operaciones realizadas por Administraciones Públicas sin contraprestación o con contraprestación de naturaleza tributaria a fin de introducir precisiones técnicas de su ámbito de aplicación y dotar de rango legal a la interpretación que la Administración Tributaria venía haciendo en relación con el precepto.

Además de una delimitación de qué debe entenderse incluido y excluido del concepto de Administración Pública en lo que a la aplicación de este precepto concierne, se establece con carácter legal la no sujeción de las operaciones que realicen en el marco de encomiendas de gestión los entes, organismos o entidades públicas que tengan la condición de medio propio instrumental y servicio técnico de la Administración encomendante, así como los prestados a las Administraciones por entes, organismos o entidades del sector público en las que dichas Administraciones ostenten su titularidad íntegra.

En el ámbito del IVA, en relación con las operaciones que quedan en todo caso sujetas al impuesto aun cuando se realicen por Administraciones públicas, se introduce una precisión del

concepto de actividades comerciales o mercantiles de los Entes Públicos de radio y televisión con la finalidad, entendemos, de mera clarificación.

A ellas se une una tercera modificación, únicamente a efectos del IVA, que se circunscribe a la actualización del límite del coste total de entregas no sujetas de objetos publicitarios a un mismo destinatario a 200 euros.

1.3 Concepto de entrega de bienes (IVA e IGIC)

El Tribunal de Justicia dejó claro en su sentencia DTZ Zadelhoff, de 5 de julio de 2012 (asunto C-259/11) que, a fin de que un Estado miembro pueda excluir de la exención la venta de valores que atribuyan la propiedad, el uso o disfrute de un inmueble (que referiremos como "sociedades inmobiliarias") debía previamente calificar la transmisión de dichas acciones o participaciones como entrega de bienes.

La última modificación del artículo 108 de la Ley del Mercado de Valores llevó también aparejada la modificación del IVA y del IGIC para dejar no exentas las ventas de acciones o participaciones en sociedades inmobiliarias cuando mediante su transmisión se hubiese pretendido eludir el pago del impuesto.

No obstante no se había dado cumplimiento a la condición necesaria para la aplicación de un precepto de esta naturaleza, de calificar la venta de las acciones como entrega de bienes, cuestión esta que se subsana con la modificación aquí reseñada.

Adicionalmente, en el ámbito concreto del IGIC, se introducen las siguientes modificaciones en el concepto de entrega de bienes:

- (i) En las ejecuciones de obra que tengan por objeto la construcción o rehabilitación de una edificación, se exige que el coste de los materiales aportados por el ejecutante exceda del 40% de la base imponible (hasta ahora el citado porcentaje era del 33%).

Con la referida modificación se equipara tal concepto al existente en la normativa del IVA.

- (ii) Se consideran entregas de bienes las cesiones de bienes en virtud de contratos de ventas a plazos con condición suspensiva, los arrendamientos con opción de compra, desde el momento en que el arrendatario se comprometa a ejercitar tal opción y los arrendamientos con cláusula de transferencia de la propiedad, vinculante para ambas partes.

1.4 Sectores diferenciados de la actividad empresarial (IVA e IGIC)

Se actualiza la referencia al sector diferenciado de arrendamiento financiero para remitirlo a las operaciones reguladas en la disposición adicional tercera de la Ley 10/2014, de ordenación, supervisión y solvencia de entidades de crédito.

1.5 Abandono de las áreas o regímenes suspensivos (IVA)

Con esta modificación se dota de rango legal al criterio administrativo por el cual no tendrá lugar el hecho imponible "importación" u "operación asimilada a la importación", según los casos, cuando se produzca la salida de los bienes de las áreas o regímenes de los artículos 23 y 24, siempre que la citada salida lo sea con ocasión de la realización de una entrega exenta

con destino a otro Estado miembro, una operación de exportación o asimilada, también exentas.

1.6 Exenciones en operaciones interiores (IVA)

La Comisión Europea hizo público el 24 de octubre de 2012 la emisión de un dictamen motivado previo a la formulación de una demanda ante el Tribunal de Justicia por considerar que la exención aplicable a los servicios prestados por los notarios en relación con las transacciones financieras que contiene la norma española no se ajustaba a las disposiciones de la Directiva.

Con esta modificación, por la que se eliminan estos servicios de la lista de exenciones, el legislador español se aviene al criterio de la Comisión.

Además de esta adaptación, se modifican las siguientes exenciones:

- También en el marco de dudas planteadas por la Comisión, pasan a incluirse expresamente en la exención relativa a los servicios educativos la atención a niños en tiempo interlectivo o los servicios de guardería fuera del horario escolar.
- Se elimina la exención de las entregas de terrenos en las aportaciones iniciales a las Juntas de compensación por los propietarios y las adjudicaciones que realice la Junta a aquéllos en proporción a sus aportaciones.
- Se elimina la referencia al objeto "exclusivo" de las entidades sin ánimo de lucro dedicadas a fines políticos, sindicales, etc.
- Se elimina la restricción a la no exención de los terrenos en curso de urbanización a que sean realizadas por el promotor de la urbanización.
- Se actualizan las referencias en las exenciones técnicas del 20.Uno 24º a la eliminación de la exención en las aportaciones a Juntas de Compensación.

1.7 Renuncia a las exenciones en operaciones inmobiliarias (IVA)

Una de las modificaciones más relevantes que se introduce en la normativa para 2015 es la ampliación de las condiciones en las que cabe la renuncia a la exención en las operaciones inmobiliarias.

Si con la normativa vigente hasta 31 de diciembre de 2014 únicamente cabe la renuncia en el caso de que el adquirente tenga derecho a la deducción total del impuesto soportado en la adquisición, a partir del próximo 1 de enero bastará que el derecho a la deducción sea parcial, aun por el destino previsible de los bienes objeto de la transmisión. El Reglamento de desarrollo, lógicamente, adaptará sus disposiciones a esta nueva posibilidad.

1.8 Exenciones en operaciones de comercio exterior (IVA)

Se introducen algunos ajustes técnicos en relación con los servicios relacionados con las exportaciones, delimitando sólo a los representantes aduaneros como intermediarios susceptibles de la recepción de estos servicios. Esta modificación, de momento, no está acompañada de cambios en las disposiciones reglamentarias.

Por otra parte, en relación con los bienes vinculados a un depósito distinto del aduanero, se restringe (desde el 1 de enero de 2016) la exención de las importaciones de bienes y de los servicios relacionados a dichas operaciones y bienes a los productos objeto de Impuestos especiales, los bienes procedentes del territorio aduanero de la Comunidad y a otros bienes previstos en el Anexo V de la Directiva.

1.9 Lugar de realización de las operaciones (IVA e IGIC)

1.9.1 Reglas de lugar de realización de las prestaciones de servicios de telecomunicaciones, radiodifusión y televisión y servicios prestados por vía electrónica

Esta modificación obedece a la obligada transposición de las disposiciones de la Directiva 2008/8, con efectos 1 de enero de 2015, para establecer las nuevas reglas de localización que resultarán aplicables a los servicios telecomunicaciones, radiodifusión y televisión y a los prestados por vía electrónica y que han sido ampliamente comentados en Boletines anteriores.

A modo de recapitulación, hasta 31 de diciembre de 2014, estos servicios prestados por entidades establecidas en España a consumidores finales domiciliados en la Comunidad o en Canarias quedan sujetos a IVA español o a IGIC, respectivamente.

A partir de 1 de enero de 2015, sin embargo, van a quedar sujetos en el Estado miembro en el que radique el domicilio o residencia habitual del cliente de forma que, cuando éste sea consumidor final, el prestador quedará obligado a repercutir e ingresar el IVA del Estado del domicilio del cliente o, en su caso, el IGIC.

En el caso de destinatarios (empresarios o no) radicados fuera de la Comunidad, podrán quedar sujetos a tributación en el territorio de aplicación del IVA en el caso de que el servicio se utilice o explote en el citado territorio.

En el ámbito del IVA, a fin de simplificar la gestión de las obligaciones a cumplir en cada uno de los Estados miembros en los que se presten servicios, se establece la posibilidad de optar por el mecanismo que se ha dado en llamar de "Mini Ventanilla Única" por mor del cual la declaración del impuesto a ingresar en cada Administración se gestionará exclusivamente a través de la Administración Fiscal del lugar de establecimiento del prestador (española, en este caso).

1.9.2 Lugar de realización de las entregas de bienes con instalación

Se elimina el límite cuantitativo del coste de instalación para localizar las entregas de bienes con instalación o montaje en el territorio donde se ultime la instalación, si bien se mantiene el requisito de su inmovilización.

1.9.3 Cláusula de cierre (IGIC)

En lo que respecta al IGIC, se modifica la cláusula de cierre de utilización o explotación efectiva para evitar que se puedan seguir dando situaciones de doble sujeción como consecuencia de la modificación que se introdujo en la cláusula correlativa de la Ley del IVA con efectos 1 de enero de 2014 consistente en eliminar de la misma la referencia que se hacía a "Canarias, Ceuta y Melilla".

Con la nueva redacción de la citada regla especial se permite la no sujeción al IGIC de los servicios expresamente señalados en la norma que, se entiendan localizados en Canarias por aplicación de las reglas de localización, pero cuya utilización o explotación efectiva se realice en la Unión Europea, excluidas las Islas Canarias.

1.10 Devengo (IVA)

Se actualiza la referencia legal contenida en relación con el devengo en las certificaciones de obra pública al artículo 235 del Texto Refundido de la Ley de Contratos del Sector Público, sin alterar su contenido.

1.11 Base imponible (IVA e IGIC)

También en aplicación de los criterios de la jurisprudencia comunitaria, se sustituye la valoración a mercado de las operaciones cuya contraprestación no sea total o parcialmente dineraria por el "valor acordado por las partes".

La modificación se completa con una referencia a la aplicación, en ausencia de tal valor acordado, de las reglas de los autoconsumos.

En el ámbito concreto del IGIC, se establecen expresamente las siguientes reglas para determinar la base imponible en tales casos de ausencia de valor acordado:

- Si los bienes fuesen entregados en el mismo estado en que fueron adquiridos sin haber sido sometidos a proceso alguno de fabricación, elaboración o transformación por el propio sujeto pasivo, o por su cuenta, la base imponible será la que se hubiese fijado en la operación por la que se adquirieron dichos bienes.
- Tratándose de bienes importados, la base imponible será la que hubiera prevalecido para la liquidación del impuesto a la importación de los mismos.
- Si los bienes entregados se hubiesen sometido a procesos de elaboración o transformación por el transmitente o por su cuenta, la base imponible será el coste de los bienes o servicios utilizados para la obtención de dichos bienes, incluidos los gastos de personal efectuados con la misma finalidad.
- Si el valor de los bienes entregados hubiese experimentado alteraciones como consecuencia de su utilización, deterioro, obsolescencia, envilecimiento, revalorización o cualquier otra causa, la base imponible será el valor de los bienes en el momento en que se efectúe la entrega.
- Tratándose de servicios, se considerará como base imponible el coste de prestación de servicios incluida, en su caso, la amortización de los bienes cedidos.

Además de lo anterior, se introduce una referencia a que la exclusión de la base imponible de las subvenciones no vinculadas al precio no abarca los "*importes pagados por un tercero en contraprestación por las operaciones*".

1.12 Modificación de la base imponible (IVA e IGIC)

En los casos de declaración de concurso, se amplía de uno a dos meses el plazo para modificar la base imponible desde que finalice el llamamiento a los acreedores para que pongan en conocimiento de la administración concursal la existencia de sus créditos.

En los de morosidad, se amplía la posibilidad de los empresarios que tengan la consideración de Pymes en el Impuesto de reducir la base imponible en el plazo de seis meses desde el devengo o en el plazo general de un año.

En el caso de empresarios o profesionales que apliquen el criterio de caja, el plazo para la modificación de la base imponible empezará a computar desde el 31 de diciembre del año inmediato posterior a aquel en que se haya realizado la operación.

En el ámbito del IVA se incluye asimismo una corrección técnica en cuanto a la remisión al precepto por el que se regula la rectificación de las deducciones por el destinatario de las operaciones.

1.13 Nuevos supuestos de inversión del sujeto pasivo (IVA e IGIC)

En línea con las últimas modificaciones normativas que tienen por objeto la prevención del fraude, se establecen nuevos supuestos de inversión del sujeto pasivo. Estos nuevos supuestos son aplicables a las entregas de:

- Plata, platino y paladio.
- Teléfonos móviles.
- Consolas de videojuegos, ordenadores portátiles y tabletas digitales.

Los conceptos incluidos en esta nueva regla se delimitan con mayor detalle en el Anexo décimo de la Ley del IVA y en el Anexo VII de la Ley del IGIC, por referencia a la Nomenclatura combinada.

En el caso de los dos últimos puntos, la inversión del sujeto pasivo operará únicamente cuando el destinatario sea un revendedor de dichos bienes (empresarios dedicados con habitualidad a la reventa de estos bienes) o, en otro caso, cuando el importe total de entregas a un empresario, documentadas en una misma factura (o en más, si resulta acreditado que se trata de una única operación, desglosada artificialmente para no alcanzar el umbral cuantitativo que establece la regla), exceda de 10.000 euros.

Estas operaciones habrán de documentarse en una serie especial de facturas y deberá acreditarse la condición de empresario del adquirente, con carácter previo o simultáneo a la adquisición.

En el ámbito del IVA, el borrador de Reglamento prevé que los destinatarios de la operación acrediten al vendedor su condición de empresario de forma expresa y fehaciente o, en su caso, su condición de revendedor, en este caso mediante un certificado específico emitido a través de la sede electrónica de la AEAT, puesto que deberán comunicar a la Administración su condición mediante la presentación de la oportuna declaración censal.

Es de destacar que se difiere la entrada en vigor de estos nuevos supuestos de inversión del sujeto pasivo a 1 de abril de 2015, a fin de que los interesados puedan llevar a cabo las necesarias adaptaciones de sus sistemas.

1.14 Tipo impositivo aplicable a equipos médicos y sustancias medicinales (IVA)

En 2010, la Comisión Europea inició un procedimiento de infracción del Derecho de la UE contra España, en su fase administrativa previa, al considerar que no se ajustaba a la Directiva del impuesto la aplicación de tipos reducidos a:

- Las sustancias medicinales susceptibles de ser utilizadas habitual e idóneamente en la obtención de medicamentos;
- Los productos sanitarios, material, equipos o instrumental que, objetivamente considerados, solamente 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*»;
- Los aparatos y complementos susceptibles de destinarse esencial o principalmente a suplir las deficiencias físicas de los animales, y
- 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 minusválidos.

Puesto que España no acogió las tesis de la Comisión, ésta interpuso un recurso ante el Tribunal de Justicia con fecha 8 de julio de 2011, que se resolvió mediante sentencia condenatoria a España de 17 de enero de 2013.

A fin de adecuar la normativa a lo establecido en la sentencia del Tribunal, se modifican la lista de bienes a la que se aplica el tipo reducido del 10%.

Sólo se beneficiarán de este tipo reducido:

- los medicamentos de uso veterinario;
- determinados productos farmacéuticos susceptibles de uso por el consumidor (aquellos que se encuentren incluidos en el capítulo 30 de la Nomenclatura Combinada, que incluimos como Anexo);
- las compresas, tampones, protegeslips, preservativos y otros anticonceptivos no medicinales; y
- y los equipos, aparatos médicos y demás instrumental que se enumeran en un nuevo Anexo octavo de la Ley (que incluye, entre otros, las gafas y lentillas graduadas) diseñados para aliviar o tratar deficiencias físicas, mentales, intelectuales o sensoriales de las personas y que se destinen a su uso personal.

El tipo del 4% queda reservado para los medicamentos de uso humano, formas galénicas, fórmulas magistrales y preparados oficinales. Este tipo se mantiene también para los vehículos para personas con movilidad reducida y para la entrega de prótesis, órtesis e implantes internos para personas con discapacidad.

Se espera la publicación por el Ministerio de disposiciones de desarrollo con la finalidad de clarificar el alcance de los bienes a los que resultará de aplicación cada uno de los tipos impositivos.

Finalmente, se reintroduce la aplicación del tipo del 10% a las flores y plantas de carácter ornamental y los productos vegetales para su obtención.

1.15 Deducciones (IVA e IGIC)

En primer lugar, en el ámbito del IVA se incluye una corrección de carácter técnico en referencia a las cuotas tributarias "satisfechas" para que sean deducibles, por cuanto el requisito del pago del IVA a la importación había sido ya eliminado.

También en línea con los criterios de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la UE, se introduce, tanto en el IVA como en el IGIC, un precepto específico para establecer los criterios que deben seguirse en la determinación del montante de las cuotas deducibles por afectación a actividades empresariales y no empresariales en el caso de las entidades públicas que desarrollen ambos tipos de operaciones (las denominadas "empresas duales").

La norma se limita a referir la utilización de criterios razonables y homogéneos de imputación (y a su mantenimiento en el tiempo salvo por causas razonables) y a la posibilidad de aplicar provisionalmente el cálculo resultante del año natural precedente hasta su regularización a final del año.

Es destacable la eliminación en la tramitación parlamentaria de la posibilidad de que se atendiese a la proporción de ingresos que se obtengan de unas y otras.

Por otro lado, se excluyen del cómputo de la prorrata general aplicable a los inputs comunes, en el régimen de deducciones en sectores diferenciados de la actividad empresarial, el volumen de operaciones realizadas en el régimen especial de Grupo de entidades.

Finalmente, en el IVA se amplía la posibilidad de aplicación de la prorrata especial obligatoria a aquellos casos en los que el montante de las deducciones en prorrata general exceda en un 10 por 100 del que resultaría de la aplicación de la prorrata especial.

En lo que respecta al IGIC, tal posibilidad se introduce por primera vez en la norma, sustituyendo a los supuestos que hasta el momento obligaban a la aplicación de la prorrata especial.

1.16 Devoluciones a no establecidos en la UE (IVA)

Se elimina el requisito de reciprocidad para las cuotas soportadas por servicios de hostelería, restauración y transporte vinculados con la asistencia a ferias, congresos y exposiciones de carácter comercial y el acceso a éstas, así como en relación con la adquisición o importación de moldes, plantillas o equipos que se utilicen en la fabricación de bienes que sean exportados con destino al empresario no establecido, siempre que tales equipos sean también objeto de exportación finalizada su utilización o sean destruidos.

1.17 Liquidación del IVA en las importaciones (IVA)

Otra de las modificaciones relevantes que se introduce en la normativa viene referida a la liquidación del IVA a la importación.

Como es sabido, con ocasión de la importación, la Administración Aduanera liquida los derechos arancelarios y el IVA a la importación. Ambos conceptos deben hacerse efectivos,

sin perjuicio de que el documento que contiene la liquidación del IVA habilita a la deducción de su importe en las declaraciones ordinarias que deba presentar el sujeto pasivo.

La Administración Aduanera seguirá procediendo a liquidar el IVA a la importación, pero desde 1 de enero de 2015 se prevé que la recaudación e ingreso de las cuotas pueda efectuarse en la declaración-liquidación correspondiente al período en que se reciba dicha liquidación, lo que evitará el efecto financiero de ingreso de las cuotas en el Tesoro Público y posterior recuperación a través de la deducción en las declaraciones-liquidaciones periódicas.

El borrador de Reglamento de desarrollo prevé que puedan optar por la aplicación de este sistema - mediante declaración censal en el mes de noviembre anterior al año en el que surta efectos - todos aquellos sujetos pasivos que presenten declaraciones mensuales, con lo que se otorga a esta medida un amplio alcance. Por excepción, en el año 2015 podrá ejercitarse la opción durante el mes de enero.

Por otra parte se prevé que los procedimientos de inspección, comprobación limitada y verificación de datos del IVA devengado en las importaciones sean los previstos en la Ley General Tributaria con la especialidad de que el objeto de estos procedimientos se limitará a la comprobación del cumplimiento de la obligación tributaria en relación con este hecho imponible, sin que sea susceptible de ampliación en un procedimiento de inspección. Además, se establece expresamente que el ingreso de las cuotas liquidadas derivadas de estos procedimientos en los supuestos en los que resulte de aplicación el nuevo sistema de diferimiento para las importaciones, antes descrito, se efectuará mediante el mismo sistema (inclusión en la declaración-liquidación periódica junto con la deducción de las cuotas).

1.18 Liquidación del IGIC

Se establece como novedad la posibilidad de que la Administración inicie un procedimiento para la práctica de la correspondiente liquidación provisional en caso de que transcurran treinta días desde que el sujeto pasivo haya sido requerido para efectuar la autoliquidación que no realizó en plazo, salvo que dentro del citado plazo se subsane el incumplimiento o se justifique que no existe obligación.

Tales liquidaciones provisionales serían inmediatamente ejecutivas desde su notificación, sin perjuicio de la posibilidad de interponer las pertinentes reclamaciones.

1.19 Regímenes especiales simplificado y de la agricultura ganadería y pesca (IVA)

Se reducen los límites cuantitativos que permiten la aplicación del régimen simplificado y los requisitos subjetivos y cuantitativos para la aplicación del Régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca (estos últimos con entrada en vigor 1 de enero de 2016) y se introducen algunas correcciones técnicas en relación con las transmisiones de inmuebles en el régimen de recargo de equivalencia.

1.20 Régimen especial de las Agencias de viajes (IVA)

A fin de adecuar la normativa a la sentencia del Tribunal de 26 de diciembre de 2013, se introducen diversas modificaciones en el régimen especial de agencias de viajes:

- Se incluye expresamente la aplicación del régimen a las operaciones realizadas por cualquier empresario que impliquen la actuación en nombre propio en la contratación de servicios de hospedaje o transporte en beneficio de un tercero.

- Se elimina la posibilidad de hacer constar en la factura con la referencia a "cuotas de IVA incluidas en el precio" la cantidad resultante de multiplicar por 6 y dividir por 100 el precio de la operación y que esta cuantía se entienda soportada por el destinatario a los efectos de practicar sus deducciones.
- No obstante, cuando el destinatario sea empresario, podrá optarse por la aplicación del régimen general del impuesto, opción que, de acuerdo con el Borrador de Reglamento, se practicará por cada operación y deberá comunicarse por escrito al destinatario con carácter previo o simultáneo a la prestación, lo que se considera cumplido si la factura expedida no contiene la mención a la aplicación del Régimen especial de agencias de viaje.
- Se elimina la posibilidad de determinar la base imponible de forma global para cada período impositivo.

1.21 Régimen Especial de Grupo de Entidades (perímetro) (IVA e IGIC)

La normativa española permite la aplicación de este régimen a las entidades dominantes y a sus dependientes siempre que la participación de las primeras en las segundas sea de, al menos, el 50% del capital social.

En 2009, la Comisión publicó una Comunicación al Consejo y al Parlamento Europeo con su interpretación de las disposiciones de la Directiva en lo que concierne a los "grupos de IVA", que en España se ha transpuesto como el Régimen Especial de Grupo de Entidades.

En él, en relación con las entidades que pueden ser tratadas como un "sujeto pasivo único", la Comisión abogaba, sobre la base de la dicción literal de la Directiva, por la concurrencia simultánea de vínculos en el orden financiero, económico y organizativo que, en la norma española, se habían transpuesto por mera referencia a la citada participación en el capital social en un mínimo del 50%.

Las modificaciones que se introducen en el ámbito exclusivo del IVA en relación con el perímetro del Grupo son:

- Por un lado, en atención a la habilitación que se deriva del criterio del Tribunal de Justicia de la UE, se permite que las sociedades mercantiles que no tengan la consideración de empresarios o profesionales puedan tener la consideración de entidades dominantes del Grupo.
- Por otro y, a fin de adecuar la norma española al criterio de la Comunicación de la Comisión, la norma modifica los requisitos subjetivos de aplicación del Régimen, de forma que, con efectos 1 de enero de 2015, se exige la concurrencia de vínculos en los órdenes financiero, económico y organizativo.

Así, la norma legal exige que la entidad dominante tenga el control efectivo de las participadas, con más del 50% de participación en el capital o en los derechos de voto.

En el borrador de Reglamento, que delimita los citados vínculos, se define también en este sentido (más del 50% de participación en el capital o en los derechos de voto) el vínculo financiero.

El vínculo económico vendrá referido a la realización por las entidades de la misma actividad o actividades que resulten complementarias entre sí y la vinculación organizativa a que las entidades tengan una dirección común.

La concurrencia de estos dos últimos vínculos se presume, de acuerdo con el borrador de Reglamento, si concurre el requisito de vinculación financiera.

Debe destacarse por último que esta nueva configuración del perímetro del Grupo de Entidades se difiere a 1 de enero de 2016 para las entidades que ya viniesen aplicando el régimen a la entrada en vigor de la modificación.

En lo que respecta al IGIC, únicamente se añade, mediante una disposición adicional, la posibilidad de que las fundaciones bancarias que posean una participación igual o superior al 30% del capital en una entidad de crédito o que les permita el control de la misma, que sean empresarios o profesionales y estén establecidas en territorio de aplicación del IGIC, tengan la consideración de entidades dependientes a efectos de la aplicación del régimen especial del grupo de entidades.

Tal consideración se extiende a las entidades en las que las citadas fundaciones mantengan una participación, directa o indirecta, de más del 50% de su capital.

Asimismo, se establece que se considerará como dominante a la entidad de crédito que determine con carácter vinculante las políticas y estrategias de la actividad del grupo y el control interno y de gestión.

1.22 Nuevos tipos de infracciones (IVA e IGIC)

Se tipifican como infracciones tributarias:

- La falta de comunicación en plazo o la comunicación incorrecta de la actuación como empresarios en los supuestos de inversión del sujeto pasivo aplicables a las entregas de inmuebles, que se sanciona con multa proporcional del 1% de la cuota correspondiente a las operaciones en las que se produzca el incumplimiento, con un mínimo de 300 euros y un máximo de 10.000.
- La falta de comunicación en plazo o la comunicación incorrecta de la actuación como empresarios y de la naturaleza de las obras en los supuestos de inversión del sujeto pasivo aplicables a las ejecuciones de obra inmobiliaria, que se sanciona con multa proporcional del 1% de la cuota correspondiente a las operaciones en las que se produzca el incumplimiento, con un mínimo de 300 euros y un máximo de 10.000.
- En el ámbito del IVA, la no consignación o consignación incorrecta o incompleta del IVA liquidado a la importación en la autoliquidación en los casos que proceda, que podrá ser sancionada con una multa del 10% de la cuota de IVA devengada correspondiente a la liquidación efectuada.
- En el ámbito del IGIC, la no consignación en la correspondiente autoliquidación de las cuotas de IGIC de las que el destinatario sea el sujeto pasivo en las entregas de oro de inversión en las que se haya renunciado a la exención.

La sanción aplicable en este caso será la prevista hasta el momento para los supuestos de inversión del sujeto pasivo y que consistirá en multa pecuniaria proporcional del 75% de la cuota tributaria correspondiente a las operaciones no consignadas en la autoliquidación.

A todas las sanciones anteriores les resultarán de aplicación las reducciones establecidas en la Ley General Tributaria.

1.23 Responsabilidad del titular del depósito distinto del aduanero (IVA)

Se establece a partir del 1 de enero de 2016 la responsabilidad subsidiaria del titular del depósito distinto del aduanero del pago de la deuda tributaria devengada con ocasión de la salida de los bienes, salvo para los bienes objeto de impuestos especiales.

1.24 Reembolso del impuesto en importaciones de bienes (IVA)

A partir de 1 de abril de 2016 se deroga la Disposición en virtud de la cual se permite en determinadas circunstancias el reembolso del IVA a la importación que hubiera sido pagado por los representantes aduaneros que estuvieran actuando en nombre propio y por cuenta de los importadores.

1.25 Habilitación para modificar la regulación de determinados elementos del impuesto (IGIC)

Se modifica la Disposición Adicional Novena de la Ley del IGIC para incluir la posibilidad de que en las leyes de Presupuestos Generales del Estado se modifique la regulación de las exenciones por exportaciones, operaciones asimiladas a las exportaciones e importaciones, la regulación del lugar de realización del hecho imponible y la regulación de la deducción. Todo ello sin perjuicio del informe previo de la Comunidad Autónoma de Canarias.

En consecuencia, mediante las leyes de Presupuestos Generales de la Comunidad Autónoma de Canarias se podrán modificar la regulación de las exenciones en operaciones interiores, los tipos de gravamen y los regímenes especiales.

1.26 Arbitrio sobre Importaciones y Entregas de Mercancías en las Islas Canarias

En lo que respecta al Arbitrio sobre Importaciones y Entregas de Mercancías en las Islas Canarias (AIEM), las referencias que se hacen a determinadas disposiciones de la Ley 20/1991 relativas al AIEM se remiten ahora a los artículos correspondientes de la Ley 4/2014, de 26 de junio, por la que se modifica la regulación del AIEM, y que entró en vigor el pasado 1 de julio de 2014.

2. Impuestos especiales

En el ámbito de los Impuestos Especiales, los tres grandes bloques de la reforma son los siguientes:

2.1 Impuestos sobre la Electricidad

La reforma del Impuesto sobre la Electricidad consiste en una revisión en profundidad de este tributo, que pasa de configurarse como un impuesto especial de fabricación a configurarse como un impuesto que grava el suministro de energía eléctrica para consumo o autoconsumo por los productores de electricidad.

Esta reconfiguración implica la regulación íntegra de todos los elementos de este impuesto como capítulo independiente, eliminándose las referencias al articulado de los Impuestos Especiales de Fabricación, pero sin llegar a tomarse en consideración el elemento ambiental, a

pesar de las recomendaciones del Informe de la Comisión de Expertos para la Reforma del Sistema Tributario.

Como principales modificaciones, cabe subrayar la reducción del 85% de la base imponible para aquellas actividades industriales cuya electricidad consumida represente más del 50% del coste de un producto o para actividades industriales cuyas compras o consumo de electricidad representen al menos el 5% del valor de la producción, de forma análoga a lo ya establecido en la Ley para otros supuestos.

Además, desde el punto de vista formal, las obligaciones de registro se limitan a aquellos operadores que realicen los suministros de electricidad así como a los beneficiarios de determinadas exenciones y reducciones de la base imponible, aliviándose de esta manera las cargas administrativas, sin perjuicio de las obligaciones para los contribuyentes no establecidos en territorio español. Las inscripciones ya efectuadas en el marco del antiguo Impuesto sobre la Electricidad serán válidas a efectos del nuevo impuesto.

2.2 Impuesto sobre gases fluorados de efecto invernadero

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, introdujo un nuevo Impuesto sobre gases fluorados de efecto invernadero con la finalidad de corregir las externalidades ambientales generadas por los hidrocarburos halogenados, entre los que destaca su negativa contribución al calentamiento de la atmósfera.

Este impuesto se configura como un tributo de naturaleza indirecta que recae sobre el consumo de hidrofluorocarburos (HFC), perfluorocarburos (PFC) y el hexafluoruro de azufre (SF6) y grava, en fase única, el consumo de estos productos atendiendo al potencial de calentamiento atmosférico.

Las principales modificaciones introducidas, fundamentalmente de carácter técnico, son las siguientes:

- Se recoge a nivel legal la definición de los conceptos de "consumidor final" y "revendedor", hasta ahora contenidas únicamente en el desarrollo reglamentario de la norma.
- Pasan a incluirse en el ámbito de las operaciones sujetas la importación y adquisición intracomunitaria de gases contenidos en los productos cuya utilización lleve aparejada inherentemente las emisiones de los mismos a la atmósfera, como los aerosoles, sistemas y espumas de poliuretano y poliestireno extruido, entre otros.
- Se considera como supuesto de no sujeción las pérdidas de gases objeto del impuesto derivadas de las imprecisiones de los diferentes instrumentos de medición, siempre que se pueda acreditar que dichas pérdidas se encuentran dentro de los límites de la tolerancia de peso especificados en el correspondiente certificado del instrumento de medición, debidamente homologado de conformidad con el programa de certificación establecido por la Organización Internacional de Metrología Legal.
- Se introducen nuevas exenciones asociadas a las recargas en equipos, aparatos o instalaciones en sustitución de otros gases bajo determinadas condiciones; a las entregas a buques o aeronaves que realicen navegación marítima o aérea internacional; a las entregas a centros oficialmente reconocidos docentes o de investigación y laboratorios de pruebas e investigación (exención del 95%); y a los destinados a las Fuerzas Armadas en equipos de extinción de incendios (exención del 95%).

- Se incrementa del 90% al 95% la exención prevista para la primera venta o entrega de gases con un potencial de calentamiento atmosférico igual o inferior a 3.500 para su incorporación en sistemas fijos de extinción de incendios.
- Se introduce un régimen especial para el sector del poliuretano, por el cual el tipo impositivo a aplicar a los gases fluorados que se destinen a producir poliuretano o se importen o adquieran en poliuretano ya fabricado será el resultado de multiplicar el tipo impositivo que le corresponda según su potencial de calentamiento atmosférico por el coeficiente 0,10.

2.3 Otras cuestiones

Se modifican determinados preceptos con el fin de otorgar una mayor seguridad jurídica a los contribuyentes y, en particular:

- (i) En el ámbito del Impuesto sobre Hidrocarburos se incluye una matización en cuanto al devengo del gas natural, previéndose que la regla especial de devengo para los contratos de suministro a título oneroso no resulta de aplicación cuando el suministro al consumidor final se realice por medios diferentes a tuberías fijas, dando así rango legal a la interpretación administrativa mantenida en la consulta de la Dirección General de Tributos número V0196-14.
- (ii) En relación con el régimen sancionador previsto en la normativa de Impuestos Especiales, estableciendo un mayor detalle en la tipificación de las infracciones.

Entre las modificaciones normativas, se recogen nuevos mínimos para la infracciones graves y se incrementa el importe de las multas, en relación con la tenencia con fines comerciales de bebidas alcohólicas o labores de tabaco que no ostenten las marcas fiscales establecidas reglamentariamente, minorando no obstante la graduación por comisión repetida de este tipo de infracciones.

Si bien la entrada en vigor de la norma se producirá el **1 de enero de 2015**, las modificaciones en el Impuesto sobre los Gases Fluorados de Efecto invernadero (salvo las nuevas exenciones y el nuevo régimen especial para el sector del poliuretano) serán de aplicación a partir de **1 de enero de 2014**.

Anexo I

**Productos farmacéuticos comprendidos en el
Capítulo 30 de la Nomenclatura Combinada**

30	CAPÍTULO 30 - PRODUCTOS FARMACÉUTICOS
3001	Glándulas y demás órganos para usos opoterápicos, desecados, incluso pulverizados; extractos de glándulas o de otros órganos o de sus secreciones, para usos opoterápicos; heparina y sus sales; las demás sustancias humanas o animales preparadas para usos terapéuticos o profilácticos, no expresadas ni comprendidas en otra parte
3001 20	■ Extractos de glándulas o de otros órganos o de sus secreciones
3001 20 10	● De origen humano
3001 20 90	● Los demás
3001 90	■ Las demás
3001 90 20	● De origen humano
	● Los demás
3001 90 91	◆ Heparina y sus sales
3001 90 98	◆ Las demás
3002	Sangre humana; sangre animal preparada para usos terapéuticos, profilácticos o de diagnóstico; antisueros (sueros con anticuerpos), demás fracciones de la sangre y productos inmunológicos, incluso modificados u obtenidos por procesos biotecnológicos; vacunas, toxinas, cultivos de microorganismos (excepto las levaduras) y productos similares
3002 10	■ Antisueros (sueros con anticuerpos), demás fracciones de la sangre y productos inmunológicos, incluso modificados u obtenidos por procesos biotecnológicos
3002 10 10	● Antisueros
	● Los demás
3002 10 91	◆ Hemoglobina, globulinas de la sangre y seroglobulina
3002 10 98	◆ Los demás
3002 20 00	■ Vacunas para uso en medicina
3002 30 00	■ Vacunas para uso en veterinaria
3002 90	■ Los demás
3002 90 10	● Sangre humana
3002 90 30	● Sangre de animales preparada para usos terapéuticos, profilácticos o de diagnóstico
3002 90 50	● Cultivos de microorganismos
3002 90 90	● Los demás
3003	Medicamentos (excepto los productos de las partidas 3002, 3005 o 3006) constituidos por productos mezclados entre sí, preparados para usos terapéuticos o profilácticos, sin dosificar ni acondicionar para la venta al por menor
3003 10 00	■ Que contengan penicilinas o derivados de estos productos con la estructura del ácido penicilánico, o estreptomycinas o derivados de estos productos
3003 20 00	■ Que contengan otros antibióticos
	■ Que contengan hormonas u otros productos de la partida 2937, sin antibióticos
3003 31 00	● Que contengan insulina
3003 39 00	● Los demás

3003 40	▪ Que contengan alcaloides o sus derivados, sin hormonas ni otros productos de la partida 2937, ni antibióticos
3003 40 20	• Que contengan efedrina o sus sales
3003 40 30	• Que contengan pseudoefedrina (DCI) o sus sales
3003 40 40	• Que contengan norefedrina o sus sales
3003 40 80	• Los demás
3003 90 00	▪ - Los demás
3004	Medicamentos (excepto los productos de las partidas 3002, 3005 o 3006) constituidos por productos mezclados o sin mezclar, preparados para usos terapéuticos o profilácticos, dosificados (incluidos los administrados por vía transdérmica) o acondicionados para la venta al por menor
3004 10 00	▪ Que contengan penicilinas o derivados de estos productos con la estructura del ácido penicilánico, o estreptomicinas o derivados de estos productos
3004 20 00	▪ Que contengan otros antibióticos
	▪ Que contengan hormonas u otros productos de la partida 2937, sin antibióticos
3004 31 00	• Que contengan insulina
3004 32 00	• Que contengan hormonas corticosteroides, sus derivados o análogos estructurales
3004 39 00	• Los demás
3004 40	▪ Que contengan alcaloides o sus derivados, sin hormonas ni otros productos de la partida 2937, ni antibióticos
3004 40 20	• Que contengan efedrina o sus sales
3004 40 30	• Que contengan pseudoefedrina (DCI) o sus sales
3004 40 40	• Que contengan norefedrina o sus sales
3004 40 80	• Los demás
3004 50 00	▪ Los demás medicamentos que contengan vitaminas u otros productos de la partida 2936
3004 90 00	▪ Los demás
3005	Guatas, gasas, vendas y artículos análogos (por ejemplo: apósitos, esparadrapos, sinapismos), impregnados o recubiertos de sustancias farmacéuticas o acondicionados para la venta al por menor con fines médicos, quirúrgicos, odontológicos o veterinarios
3005 10 00	▪ Apósitos y demás artículos, con una capa adhesiva
3005 90	▪ Los demás
3005 90 10	• Guatas y artículos de guata
	• Los demás
	◆ De materia textil
3005 90 31	✓ Gasas y artículos de gasa
3005 90 50	✓ Los demás
3005 90 99	◆ Los demás
3006	Preparaciones y artículos farmacéuticos a que se refiere la nota 4 de este capítulo
3006 10	▪ Catguts estériles y ligaduras estériles similares, para suturas quirúrgicas (incluidos los hilos reabsorbibles estériles para cirugía u odontología) y los adhesivos estériles para tejidos orgánicos utilizados en cirugía para cerrar heridas; laminarias estériles; hemostáticos reabsorbibles estériles para cirugía u odontología ; barreras antiadherencias estériles, para cirugía u odontología, incluso reabsorbibles
3006 10 10	• Catguts estériles
3006 10 30	• Barreras antiadherencias estériles para cirugía u odontología, incluso reabsorbibles
3006 10 90	• Los demás

3006 20 00	■	Reactivos para la determinación de los grupos o de los factores sanguíneos
3006 30 00	■	Preparaciones opacificantes para exámenes radiológicos; reactivos de diagnóstico concebidos para usar en el paciente
3006 40 00	■	Cementos y demás productos de obturación dental; cementos para la refección de los huesos
3006 50 00	■	Botiquines equipados para primeros auxilios
3006 60 00	■	Preparaciones químicas anticonceptivas a base de hormonas, de otros productos de la partida 2937 o de espermicidas
3006 70 00	■	Preparaciones en forma de gel, concebidas para ser utilizadas en medicina o veterinaria como lubricante para ciertas partes del cuerpo en operaciones quirúrgicas o exámenes médicos o como nexo entre el cuerpo y los instrumentos médicos
	■	Los demás
3006 91 00	●	Dispositivos identificables para uso en estomas
3006 92 00	●	Desechos farmacéuticos

Anexo II**Relación de equipos médicos, aparatos e instrumental que se benefician del tipo del 10% (Nuevo Anexo octavo de la Ley)**

- Las gafas, lentes de contacto graduadas y los productos necesarios para su uso, cuidado y mantenimiento.
- Dispositivos de punción, dispositivos de lectura automática del nivel de glucosa, dispositivos de administración de insulina y demás aparatos para el autocontrol y tratamiento de la diabetes.
- Dispositivos para el autocontrol de los cuerpos cetónicos y de la coagulación sanguínea y otros dispositivos de autocontrol y tratamiento de enfermedades discapacitantes como los sistemas de infusión de morfina y medicamentos oncológicos.
- Bolsas de recogida de orina, absorbentes de incontinencia y otros sistemas para incontinencia urinaria y fecal, incluidos los sistemas de irrigación.
- Prótesis, ortesis, ortoprotésis e implantes quirúrgicos, en particular los previstos en el Real Decreto 1030/2006, de 15 de septiembre, por el que se establece la cartera de servicios comunes del Sistema Nacional de Salud y el procedimiento para su actualización, incluyendo sus componentes y accesorios.
- Las cánulas de traqueotomía y laringectomía.
- Sillas terapéuticas y de ruedas, así como los cojines antiescaras y arneses para el uso de las mismas, muletas, andadores y grúas para movilizar personas con discapacidad.
- Plataformas elevadoras, ascensores para sillas de ruedas, adaptadores de sillas en escaleras, rampas portátiles y barras autoportantes para incorporarse por sí mismo.
- Aparatos y demás instrumental destinados a la reducción de lesiones o malformaciones internas, como suspensorios y prendas de compresión para varices.
- Dispositivos de tratamiento de diálisis domiciliaria y tratamiento respiratorios.
- Los equipos médicos, aparatos y demás instrumental, destinados a compensar un defecto o una incapacidad, que estén diseñados para uso personal y exclusivo de personas con deficiencia visual y auditiva.
- Los siguientes productos de apoyo que estén diseñados para uso personal y exclusivo de personas con deficiencia física, mental, intelectual o sensorial:
 - Productos de apoyo para vestirse y desvestirse: calzadores y sacabotas con mangos especiales para poder llegar al suelo, perchas, ganchos y varillas para sujetar la ropa en una posición fija.
 - Productos de apoyo para funciones de aseo: alzas, reposabrazos y respaldos para el inodoro.
 - Productos de apoyo para lavarse, bañarse y ducharse: cepillos y esponjas con mangos especiales, sillas para baño o ducha, tablas de bañera, taburetes, productos de apoyo para reducir la longitud o profundidad de la bañera, barras y asideros de apoyo.

- Productos de apoyo para posibilitar el uso de las nuevas tecnologías de la información y comunicación, como ratones por movimientos cefálicos u oculares, teclados de alto contraste, pulsadores de parpadeo, software para posibilitar la escritura y el manejo del dispositivo a personas con discapacidad motórica severa a través de la voz.
- Productos de apoyo y dispositivos que posibilitan a personas con discapacidad motórica agarrar, accionar, alcanzar objetos: pinzas largas de agarre y adaptadores de agarre.
- Estimuladores funcionales.