

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 [BOE n.º 288, de 28-XI-2014]

## IVA

La Ley 28/2014, de 27 de noviembre, de título inmenso, justifica tal extensión por la gran reforma que encierra, ya que modifica cuatro leyes de gran calado: 1- la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido; 2- la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias; 3- la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, y 4- 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. Una vez más el legislador incluye modificaciones relevantes sobre distintas materias (desde IVA a fiscalidad ambiental) en un mismo texto legal, que, como ya hemos advertido en otras ocasiones, no nos parece la manera más adecuada de transmitir a la ciudadanía los cambios normativos.

Vamos a referenciar brevemente los cambios que supone la entrada en vigor de las distintas reformas que encierra esta Ley 28/2014, de 27 de noviembre.

En primer lugar, se modifica la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, reguladora del Impuesto sobre el Valor Añadido. 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: 1- 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; 2- algunos ajustes técnicos tendentes a dotar la aplicación del impuesto de una mayor seguridad jurídica y, finalmente, 3- una serie de medidas de lucha contra el fraude. Respecto a los cambios producidos por la normativa comunitaria, comenzamos por la adaptación a las modificaciones introducidas por la Directiva 2008/8/CE, de 12 de febrero, en lo que respecta al lugar de la prestación de servicios, que introdujo, entre otras, unas nuevas reglas de localización aplicables a los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión y televisión y electrónicos, prestados a destinatarios que no tengan la condición de empresarios o profesionales actuando como tal, aplicables a partir de 1 de enero de 2015. Así, estos servicios pasan a gravarse en el lugar donde el destinatario del servicio esté establecido, tenga su domicilio o residencia habitual, independientemente del lugar donde esté establecido el prestador de los servicios según la previsión que

a tal efecto recoge la Directiva de IVA. Como consecuencia de las nuevas reglas de localización de los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión o de televisión y electrónicos, se modifica el régimen especial de los servicios prestados por vía electrónica a personas que no tengan la condición de empresarios o profesionales actuando como tales por parte de proveedores no establecidos en la Unión Europea, régimen que se amplía a los servicios de telecomunicaciones y de radiodifusión o de televisión, pasando a denominarse «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). Junto al régimen especial anterior se incorpora uno nuevo denominado «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), que resultará aplicable, cuando se opte por él, a los empresarios o profesionales que presten los servicios indicados a personas que no tengan la condición de empresarios o profesionales actuando como tales, en Estados miembros en los que dicho empresario no tenga su sede de actividad económica o un establecimiento permanente. Además, las modificaciones obedecen a la obligación de ejecutar diversas sentencias del TJUE, que inciden de forma directa en nuestra normativa interna, así como del ajuste 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. Así, entre otras, la Sentencia del TJUE de 17 de enero de 2013, en el asunto C-360/11, conocida comúnmente como la sentencia de «productos sanitarios», determina que se deba modificar la Ley del Impuesto en lo que se refiere a los tipos aplicables a los productos sanitarios. Los equipos médicos, aparatos, productos sanitarios y demás instrumental, de uso médico y hospitalario, son el grueso de productos más afectados por la modificación del tipo impositivo, al pasar a tributar, con carácter general, del tipo reducido del 10% del Impuesto al 21%, manteniéndose exclusivamente la tributación por aquel tipo para aquellos productos que, por sus características objetivas, estén diseñados para aliviar o tratar deficiencias, para uso personal y exclusivo de personas que tengan deficiencias físicas, mentales, intelectuales o sensoriales, y cuya relación se incorpora a un nuevo apartado octavo al anexo de la Ley del Impuesto. Del mismo modo, como consecuencia de la Sentencia del TJUE de 26 de septiembre de 2013, en el asunto C-189/11, relativa al régimen especial de las agencias de viaje, se modifica la regulación de este régimen especial. Al margen de las modificaciones obligadas por la sentencia citada, se introduce la posibilidad, a ejercitar operación por operación, de aplicar el régimen general del Impuesto, siempre y cuando el destinatario de las operaciones sea un empresario o profesional que tenga, en alguna medida, derecho bien a la deducción, bien a la devolución de las cuotas soportadas del Impuesto; a tal efecto se ha tenido en cuenta la regulación

del régimen especial que se contiene en otros Estados miembros, en concreto, en los casos en que el destinatario del régimen es un empresario o profesional.

También se producen mejoras técnicas en el impuesto, citaremos solo algunas a modo de ejemplo, se introduce una regla especial para declarar un crédito incobrable, con respecto a las operaciones en régimen especial del criterio de caja, de tal manera que se permite la modificación de la base imponible por créditos incobrables cuando se produzca el devengo de dicho régimen especial por aplicación de la fecha límite del 31 de diciembre del año inmediato posterior a la fecha de realización de la operación, sin tener que esperar a un nuevo transcurso del plazo de 6 meses o 1 año que marca la normativa a computar desde el devengo del Impuesto; se amplía el ámbito de aplicación de la prorrata especial, al disminuir del 20 al 10 por ciento la diferencia admisible en cuanto a montante de cuotas deducibles en un año natural que resulten por aplicación de la prorrata general en comparación con las que resulten por aplicación de la prorrata especial; el régimen especial del grupo de entidades se modifica, con efectos al 1 de enero de 2015, para incorporar la exigencia de los tres órdenes de vinculación: económica, financiera y de organización, a las entidades del grupo ajustándose así a la dicción de la Directiva de IVA.

Por último, se realizan modificaciones para contribuir a la lucha contra el fraude, así, por ejemplo, se amplían los supuestos de aplicación de la denominada «regla de inversión del sujeto pasivo» a la entrega de determinados productos, en particular, los teléfonos móviles, consolas de videojuegos, ordenadores portátiles y tabletas digitales; en las entregas a un empresario revendedor o que excedan de 10.000 euros, así como plata, platino y paladio; se crea un nuevo tipo de infracción relativo a la falta de comunicación o la comunicación incorrecta por parte de los empresarios o profesionales destinatarios de determinadas operaciones a las que resulta aplicable la regla de inversión del sujeto pasivo, tratándose de ejecuciones de obra para la construcción o rehabilitación de edificios o urbanización de terrenos y transmisiones de inmuebles en ejecución de garantía, dada la trascendencia de dichas comunicaciones para la correcta aplicación del Impuesto y por la incidencia que puede tener respecto a otros sujetos pasivos del impuesto; se establece un nuevo tipo de infracción relativo a la falta de consignación de las cuotas liquidadas por el Impuesto a la importación para aquellos operadores que puedan diferir el ingreso del Impuesto al tiempo de la presentación de la correspondiente declaración-liquidación.

Por lo que respecta a la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias, las modificaciones realizadas en el Impuesto General Indirecto Canario incorporan a la regulación de este buena parte de las efectuadas en el Impuesto sobre el Valor Añadido, con el fin de conseguir una mayor adecuación de ambos tributos, si bien teniendo presente que las Islas Canarias, aunque forman parte del territorio aduanero de la Comunidad, no son un territorio incluido en la armonización de los impuestos sobre el volumen de negocios. Asimismo

se actualizan varias de las referencias normativas que se contienen en la norma. En cuanto a la Ley 38/1992, de 28 de diciembre de Impuestos Especiales, la reforma afecta a dos grandes bloques. En primer lugar, al Impuesto sobre la electricidad, se revisa en profundidad este tributo, que pasa de tratarse 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. Por ello se regulan 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. Un segundo bloque de reforma es el dedicado a través de determinados preceptos que se modifican con el fin de otorgar una mayor seguridad jurídica a los contribuyentes. Así, 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. Y respecto al régimen sancionador previsto en la normativa de Impuestos Especiales, se establece un mayor detalle en la tipificación de las infracciones.

Por último y respecto a 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, la reforma afecta al Impuesto sobre gases fluorados de efecto invernadero en el que se realizan ajustes técnicos de cara a lograr una mayor seguridad jurídica. Así, por un lado, 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 y, por otro, se introducen nuevas exenciones respecto de operaciones no previstas en su redacción inicial.

M.<sup>a</sup> Ángeles GUERVÓS MAÍLLO  
*Profesora Contratada Doctora de Derecho Financiero y Tributario*  
*Universidad de Salamanca*  
[mguervos@usal.es](mailto:mguervos@usal.es)