

## MODIFICACIONES EN IVA PARA 2015 (Y II)

**Francisco Javier Sánchez Gallardo**

*Economista*

*Inspector de Hacienda del Estado (excedente)*

---

### EXTRACTO

Junto con otras modificaciones, dirigidas a mejorar la neutralidad del impuesto, y que ya hemos comentado en la primera parte de este trabajo (RCyT. CEF, núm. 386, mayo 2015), la Ley 28/2014 introduce ajustes en la Ley del IVA dirigidos a la lucha contra el fraude y al perfeccionamiento técnico del impuesto. De ellos, tienen especial importancia los relativos a la inversión del sujeto pasivo en determinadas entregas de equipos electrónicos, la actualización de las condiciones de no sujeción de la transmisión de negocios en marcha, ciertas modificaciones en materia de tipos reducidos, especialmente la relativa a material sanitario, y la revisión del régimen de grupos de IVA en lo que se refiere a su perímetro subjetivo.

**Palabras claves:** inversión del sujeto pasivo, unidades económicas autónomas, material sanitario y régimen de grupos de IVA.

---

## CHANGES IN THE SPANISH VAT LAW 2015 (AND II)

Francisco Javier Sánchez Gallardo

---

### ABSTRACT

Together with other modifications, intended to improve the neutrality of the tax, which we have already spoken about in the first part of this work (*RCyT*. CEF, no. 386, May 2015), Law 28/2014 introduces changes in the Spanish VAT Law addressed to fighting tax fraud and to perfecting technically the tax. Among them, there is a special importance relating to the reverse charge in certain supplies of electronic equipments, the update of the non taxation of the transmission of ongoing assets, certain modifications relating to reduced taxes, especially in relation with healthcare, and the revision of the VAT grouping special scheme concerning its subjective perimeter.

**Keywords:** reverse charge, ongoing assets, healthcare material and VAT grouping.

---

---

## Sumario

3. Modificaciones dirigidas a la lucha contra el fraude fiscal
  - A. Limitación a la aplicación del régimen de depósito distinto del aduanero
  - B. Nuevos supuestos de inversión del sujeto pasivo
  
4. Ajustes técnicos
  - A. Territorio de aplicación del IVA comunitario
  - B. Transmisiones de unidades económicas autónomas
  - C. Entregas de objetos publicitarios
  - D. Transmisiones de títulos valores relativos a entidades de activo inmobiliario
  - E. Operaciones asimiladas a importaciones
  - F. Exenciones
  - G. Servicios relacionados con exportaciones
  - H. Entregas de bienes con instalación o montaje
    - I. Base imponible en operaciones con contraprestación no dineraria. Inclusión de las subvenciones en la base imponible
    - J. Entregas de inmuebles en procedimientos de ejecución
  - K. Modificación de la base imponible por impago
  - L. Rectificación de la repercusión
  - M. Tipos impositivos reducidos
  - N. Aplicación de la regla de prorrata especial
  - Ñ. Regímenes especiales simplificado, de agricultura, ganadería y pesca y del recargo de equivalencia
  - O. Devoluciones a no establecidos y reciprocidad
  - P. Régimen especial de grupo de entidades
  - Q. Infracciones y sanciones

### 3. MODIFICACIONES DIRIGIDAS A LA LUCHA CONTRA EL FRAUDE FISCAL

#### A. LIMITACIÓN A LA APLICACIÓN DEL RÉGIMEN DE DEPÓSITO DISTINTO DEL ADUANERO

El tercer grupo de modificaciones que se han introducido en la Ley del IVA van dirigidas a la mejora de la lucha contra el fraude, para lo cual se han adoptado dos grupos de disposiciones que tienen como objetivo dificultar, cuando no impedir, determinadas modalidades de fraude contra las cuales la actuación ordinaria de la AEAT parecía ser insuficiente.

La primera de ellas supone la restricción del **régimen de depósito distinto del aduanero**, el cual pasará a ser aplicable exclusivamente a los siguientes bienes:

- 1.º Los bienes a que se refiere la letra a) del apartado quinto del anexo de la Ley del IVA, que son los sujetos a **Impuestos Especiales**.

La misma norma, el anexo de la Ley del IVA, se refiere al gas natural entregado a través de una red situada en el territorio de la Comunidad o de cualquier red conectada a dicha red, por lo que cabe entender que debería darse a las operaciones relativas al mismo un tratamiento equivalente.

- 2.º Los bienes procedentes de los territorios comprendidos en el artículo 3.dos.1.º b) de la Ley del IVA, de los cuales los más relevantes a estos efectos son las **Islas Canarias**.
- 3.º 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 (Códigos NC 09011100 y 09011200), té (Código NC 0902), cereales (Códigos NC 1001 a 1005 y NC 1007 y 1008), arroz con cáscara (Código NC 1006), semillas y frutos oleaginosos (incluidas las de soja) (Códigos NC 1201 a 1207), grasas y aceites vegetales y sus fracciones, en bruto, refinados pero sin modificar químicamente (Códigos NC 1507 a 1515), azúcar en bruto (Códigos 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 (Códigos 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 (Códigos NC 4001 y 4002), lana (Código NC 5101), estaño (Código NC 8001), cobre (Códigos NC

7402, 7403, 7405 y 7408), zinc (Código NC 7901), níquel (Código NC 7502), aluminio (Código NC 7601), plomo (Código NC 7801), indio (Códigos NC ex 811292 y ex 811299), plata (Código NC 7106) y platino, paladio y rodio (Códigos NC 71101100, 71102100 y 71103100). Todos estos bienes son los que se señalan en el anexo V de la Directiva 2006/112/CE, para los cuales, si el Estado en cuestión decide, como es el caso de España, aplicar el régimen de depósito distinto del aduanero, la admisión de su inclusión en el mismo es obligatoria.

Esta restricción, que se aplicará a partir del 1 de enero de 2016, tal y como dispone la disposición adicional quinta de la Ley 28/2014, elimina la posibilidad de importar mercancía no comunitaria sin tener que abonar el IVA a la importación en tanto no se conozca su destino. Desde esta fecha, las opciones a las que habrán de acogerse los operadores serán, pues, el despacho a libre práctica para su remisión a otro Estado de la Unión Europea, el régimen de no anticipo –diferimiento– del IVA a la importación, este último analizado anteriormente en este mismo trabajo o la importación en régimen ordinario.

La modificación que hemos señalado, que se concreta en la nueva redacción que se da al artículo 65 de la Ley del IVA, se completa con la **responsabilidad subsidiaria** que se establece para los titulares de los depósitos en supuestos distintos de los bienes sujetos a impuestos especiales. Así, el apartado quinto del anexo de la Ley del IVA dispone que estos serán responsables subsidiarios del pago de la deuda tributaria que corresponda a la salida o abandono de los bienes de estos depósitos, con excepción de aquellos a que se refiere la letra a) de esta disposición, independientemente de que puedan actuar como representantes fiscales de los empresarios o profesionales no establecidos en el ámbito espacial del impuesto. Esta medida, al igual que la anterior, entra en vigor el 1 de enero de 2016.

Ni que decir tiene que estas modificaciones van dirigidas a evitar el abuso que en algunas ocasiones se podía haber producido de las opciones que ofrece la importación exenta de mercancías cuando las mismas se acogen a este régimen especial, aunque, como suele ocurrir, puede complicar el comercio de ciertos empresarios o profesionales que operan con bienes distintos de los señalados antes, para los cuales, como decíamos, probablemente la única forma de agilizar la gestión de sus importaciones sea el uso del régimen de diferimiento o no anticipo del IVA a la importación.

## B. NUEVOS SUPUESTOS DE INVERSIÓN DEL SUJETO PASIVO

La segunda medida que se adopta para dificultar la operativa de los operadores fraudulentos es la introducción de dos nuevos supuestos de inversión del sujeto pasivo, relativos a ciertos metales y equipos electrónicos.

La **razón de ser** de la norma es relativamente evidente; con ella lo que se pretende es evitar que en mercancías de alto valor y poco volumen, por lo que su comercialización no requiere de especiales infraestructuras, se propicie la repercusión de una cuota que, deducible para su

7402, 7403, 7405 y 7408), zinc (Código NC 7901), níquel (Código NC 7502), aluminio (Código NC 7601), plomo (Código NC 7801), indio (Códigos NC ex 811292 y ex 811299), plata (Código NC 7106) y platino, paladio y rodio (Códigos NC 71101100, 71102100 y 71103100). Todos estos bienes son los que se señalan en el anexo V de la Directiva 2006/112/CE, para los cuales, si el Estado en cuestión decide, como es el caso de España, aplicar el régimen de depósito distinto del aduanero, la admisión de su inclusión en el mismo es obligatoria.

Esta restricción, que se aplicará a partir del 1 de enero de 2016, tal y como dispone la disposición adicional quinta de la Ley 28/2014, elimina la posibilidad de importar mercancía no comunitaria sin tener que abonar el IVA a la importación en tanto no se conozca su destino. Desde esta fecha, las opciones a las que habrán de acogerse los operadores serán, pues, el despacho a libre práctica para su remisión a otro Estado de la Unión Europea, el régimen de no anticipo –diferimiento– del IVA a la importación, este último analizado anteriormente en este mismo trabajo o la importación en régimen ordinario.

La modificación que hemos señalado, que se concreta en la nueva redacción que se da al artículo 65 de la Ley del IVA, se completa con la **responsabilidad subsidiaria** que se establece para los titulares de los depósitos en supuestos distintos de los bienes sujetos a impuestos especiales. Así, el apartado quinto del anexo de la Ley del IVA dispone que estos serán responsables subsidiarios del pago de la deuda tributaria que corresponda a la salida o abandono de los bienes de estos depósitos, con excepción de aquellos a que se refiere la letra a) de esta disposición, independientemente de que puedan actuar como representantes fiscales de los empresarios o profesionales no establecidos en el ámbito espacial del impuesto. Esta medida, al igual que la anterior, entra en vigor el 1 de enero de 2016.

Ni que decir tiene que estas modificaciones van dirigidas a evitar el abuso que en algunas ocasiones se podía haber producido de las opciones que ofrece la importación exenta de mercancías cuando las mismas se acogen a este régimen especial, aunque, como suele ocurrir, puede complicar el comercio de ciertos empresarios o profesionales que operan con bienes distintos de los señalados antes, para los cuales, como decíamos, probablemente la única forma de agilizar la gestión de sus importaciones sea el uso del régimen de diferimiento o no anticipo del IVA a la importación.

## B. NUEVOS SUPUESTOS DE INVERSIÓN DEL SUJETO PASIVO

La segunda medida que se adopta para dificultar la operativa de los operadores fraudulentos es la introducción de dos nuevos supuestos de inversión del sujeto pasivo, relativos a ciertos metales y equipos electrónicos.

La **razón de ser** de la norma es relativamente evidente; con ella lo que se pretende es evitar que en mercancías de alto valor y poco volumen, por lo que su comercialización no requiere de especiales infraestructuras, se propicie la repercusión de una cuota que, deducible para su

destinatario, no se ingresa por quien la repercutió. La inversión del sujeto pasivo, que evita la disociación entre el empresario o profesional que repercute el impuesto y quien ha de soportarlo, erradica esta posibilidad.

La norma comunitaria da pábulo a esta opción, previéndola como facultad para los Estados de la Unión en el artículo 199 bis de la Directiva 2006/112/CE.

Así, desde el 1 de abril de 2014, se aplica la inversión del sujeto pasivo a las entregas de los siguientes bienes:

- 1.º **Plata, platino y paladio**, en bruto, en polvo o semilabrado, cuando se trate de entregas de los siguientes productos definidos en el apartado décimo del anexo de la Ley del IVA. A este respecto, los bienes que refiere la norma son los siguientes:

Código NCE	Designación de la mercancía
7106 10 00	Plata en polvo
7106 91 00	Plata en bruto
7106 92 00	Plata semilabrada
7110 11 00	Platino en bruto, o en polvo
7110 19	Platino. Los demás
7110 21 00	Paladio en bruto o en polvo
7110 29 00	Paladio. Los demás

El mismo artículo 84.uno.2.º g), que se añade a la Ley del IVA y que regula este nuevo supuesto de inversión del sujeto pasivo, establece que habrán de asimilarse a las de los referidos metales las entregas de bienes que tengan por objeto metales resultantes de la realización de actividades de transformación por el empresario o profesional adquirente. De igual modo, se dispone que habrá 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.

- 2.º Los siguientes **equipos electrónicos**:

- a) Teléfonos móviles.
- b) Consolas de videojuegos, ordenadores portátiles y tabletas digitales.

Al igual que en el caso anterior, esta delimitación conceptual se completa mediante su remisión al anexo de la Ley del IVA, que ofrece las siguientes referencias:

Código NCE	Designación de la mercancía
8517 12	Teléfonos móviles (celulares) y los de otras redes inalámbricas. Exclusivamente por lo que se refiere a los teléfonos móviles
9504 50	Videoconsolas y máquinas de videojuego excepto las de la subpartida 950430. Exclusivamente por lo que se refiere a las consolas de videojuegos
8471 30	Máquinas automáticas para tratamiento o procesamiento de datos, portátiles, de peso inferior a 10 kg, que estén constituidas, al menos, por una unidad central de proceso, un teclado y un visualizador. Exclusivamente por lo que se refiere a ordenadores portátiles y tabletas digitales.

En el caso de estos equipos, y a diferencia de lo señalado para las entregas de metales a las que nos hemos referido con anterioridad, la inversión del sujeto pasivo únicamente es aplicable cuando el **destinatario** sea:

- a) Un empresario o profesional revendedor de estos bienes, cualquiera que sea el importe de la entrega.
- b) Un empresario o profesional distinto de los referidos en la letra anterior, cuando el importe total de las entregas de dichos bienes efectuadas al mismo, documentadas en la misma factura, exceda de 10.000 euros, excluido el IVA.

A efectos del cálculo de este límite, la propia Ley del IVA señala que habrá que atender al importe total de las entregas realizadas cuando, documentadas en más de una factura, resulte acreditado que se trate de una única operación y que se ha producido el desglose artificial de la misma a los únicos efectos de evitar la aplicación de esta norma.

Asimismo, se establece que la acreditación de la condición del empresario o profesional a que se refieren las dos letras anteriores deberá realizarse con carácter previo o simultáneo a la adquisición, en las condiciones que se determinen reglamentariamente. Esta referencia reglamentaria se efectúa en el artículo 24 quinquies del Reglamento del IVA, añadido por el Real Decreto 1073/2014, que señala que, a estos efectos, se considerará **revendedor** al empresario o profesional que se dedique con habitualidad a la reventa de los bienes adquiridos a que se refieren dichas operaciones. Nada dice la norma, pero parece que el paralelismo con los supuestos en los que es aplicable el régimen de los bienes usados, antigüedades, obras de arte u objetos de colección es evidente, por lo que bien podría acudir a la doctrina y jurisprudencias emanadas al respecto para determinar cuándo nos encontramos ante un revendedor de estos equipos.

La misma norma reglamentaria indica que el empresario o profesional revendedor deberá comunicar al órgano competente de la AEAT su condición de revendedor mediante la presentación de la correspondiente declaración censal al tiempo de comienzo de la actividad, o bien durante el mes de noviembre anterior al inicio del año natural en el que deba surtir efecto. Esta comunicación se entenderá prorrogada para los años siguientes en tanto no se produzca la pérdida de dicha condición, que deberá asimismo ser comunicada a la Administración tributaria mediante la oportuna declaración censal de modificación.

Asimismo, dispone el reglamento que el empresario o profesional revendedor podrá obtener un certificado con el código seguro de verificación a través de la sede electrónica de la AEAT que tendrá validez durante el año natural correspondiente a la fecha de su expedición, certificado que, mediante su comunicación al empresario o profesional que le entregue los equipos, conducirá a este último a la aplicación de la inversión del sujeto pasivo en las adecuadas condiciones de seguridad jurídica.

Las previsiones reglamentarias que se han referido son de gran utilidad, pero bajo ningún concepto deberían conducir a la conclusión de que en ausencia de su cumplimiento ya no es aplicable el procedimiento de inversión del sujeto pasivo. No puede ser de otro modo. Tratándose de una norma antifraude, carecería de sentido que su aplicación efectiva se deje al albur de los intervinientes en las operaciones, según se decida aportar o no el certificado de revendedor. Así se indica en la contestación de la DGT de 31 de marzo de 2015, V1037/2015 (NFC053780), en la que, en buena lógica, se desvincula la aplicación del procedimiento de auto-liquidación de la aportación del certificado, a la vez que se señala la obligatoriedad de la misma. En idéntico sentido se expresa la contestación de 23 de abril de 2015, V1247/2015.

Cabe entender, pues, que el referido certificado se configura como un instrumento al servicio del principio de seguridad en el tráfico tal que su aportación permite a quien efectúa la entrega de bienes que corresponda asegurarse de la condición de su cliente, en su caso, pero no le habilita la repercusión del impuesto a falta del mismo. Igualmente, en ausencia del certificado, una hipotética repercusión del tributo no generaría una cuota deducible, por cuanto se trataría de cuotas indebidamente repercutidas a sus destinatarios (al menos, así lo ha establecido la jurisprudencia comunitaria, y con ella la doctrina administrativa, por más que la Ley del IVA, que trata esta cuestión en su art. 94.tres, no sea todo lo clara que debería).

Se dispone asimismo que las entregas de dichos bienes, en los casos en que sean sujetos pasivos del impuesto sus destinatarios, deberán documentarse en una factura mediante serie especial. A este respecto, debe señalarse que la DGT [contestaciones de 31 de marzo de 2015, V1037/2015 (NFC053780), o 23 de abril de 2015, V1247/2015, antes citadas] ha señalado que en dichas facturas se pueden documentar igualmente otras operaciones a las que no resulte aplicable el procedimiento de inversión del sujeto pasivo.

Finalmente, se ha suscitado la incidencia que puede tener este mecanismo de inversión del sujeto pasivo cuando interactúa con la relativamente habitual práctica en el sector de concesión de **ayudas** o incentivos a la compra de estos aparatos, que en muchas ocasiones no se hacen efectivas a través de toda la cadena de distribución por la que los mismos llegan a sus consumidores finales, sino que se entregan directamente a los comerciantes minoristas al objeto de que estos entreguen el equipo a un precio reducido.

A estos efectos, la DGT ha sido tradicionalmente bastante flexible a la hora de admitir la modificación de la base imponible en estas situaciones para el operador que concede la ayuda, acudiendo a los criterios establecidos por el TJUE. Las dudas se han suscitado cuando en la entrega de los terminales por parte de las entidades que conceden las ayudas ha desaparecido el IVA repercutido, ello como consecuencia de la aplicación del procedimiento de inversión del sujeto pasivo. Planteada la cuestión ante la DGT, esta ha mostrado de nuevo una cierta flexibilidad, admitiendo la recuperación del IVA incluido en los descuentos o ayudas concedidos, aunque por parte de quienes conceden dichas ayudas o descuentos no se haya repercutido ni, por tanto, ingresado cuota alguna por este concepto [DGT, contestaciones de 15 de abril de 2015, V1159/2015 (NFC054692), o V1160/2015 (NFC054780)].

#### 4. AJUSTES TÉCNICOS

El último grupo de modificaciones que analizaremos son las que hemos considerado como ajustes técnicos, denominación con la cual en modo alguno pretendemos privarles de trascendencia, aunque carecen del hilo conductor común que hemos apreciado en las demás modificaciones que ya hemos analizado.

##### A. TERRITORIO DE APLICACIÓN DEL IVA COMUNITARIO

El primer aspecto en el que ha incidido la Ley 28/2014 en la Ley del IVA ha sido en su ámbito territorial, en el que se ha procedido a la **actualización** del artículo que trata de esta cuestión, que es su artículo 3.

Las modificaciones introducidas a estos efectos son las siguientes:

- 1.<sup>a</sup> Como territorios excluidos de la armonización de los impuestos sobre el volumen de negocios, se ha precisado la referencia a los territorios franceses de ultramar, que ahora se hace mencionado los artículos 349 y 355.1 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, a la vez que se han incluido las Islas del Canal.
- 2.<sup>a</sup> Se ha añadido una nueva asimilación, de suerte que las operaciones efectuadas con las zonas de soberanía del Reino Unido en Akrotiri y Dhekelia tendrán la misma consideración que las efectuadas con Chipre.

Las dos modificaciones que se han señalado se supone que entran en vigor con el resto de la Ley 28/2014, es decir, el 1 de enero de 2015; no obstante, teniendo en cuenta que se trata de referencias que ya se incluían en la Directiva 2006/112/CE, podría igualmente considerarse que son modificaciones más de carácter aclaratorio que otra cosa, aunque de nulo efecto práctico, por cuanto en cualquier situación de controversia la norma comunitaria, precisa, clara e incondicional, hubiera debido prevalecer sin más género de dudas.

## B. TRANSMISIONES DE UNIDADES ECONÓMICAS AUTÓNOMAS

La siguiente modificación que analizamos tiene, sin duda, una relevancia muy superior a la que hemos comentado en el epígrafe anterior; se trata de la nueva redacción del artículo 7.1.º de la Ley del IVA y, con él, la revisión de las condiciones en las que cabe considerar no sujetas las transmisiones de unidades económicas autónomas u **operaciones de reestructuración**.

Las modificaciones que se introducen en el precepto, por más que en la exposición de motivos de la Ley 28/2014 se califiquen como meras aclaraciones, vienen a modificar en un doble sentido la no sujeción al IVA de estas operaciones.

Así, la primera cuestión que se revisa es la **autonomía de funcionamiento** que ha de concurrir en estas operaciones por referencia al conjunto de bienes y derechos transmitidos y que siempre ha suscitado la duda de si había de existir con carácter previo a la transmisión o no. La nueva redacción de la norma pretende despejar esta duda, al disponer que la no sujeción requiere que el citado conjunto de bienes y derechos «constituyan o sean susceptibles de constituir una unidad económica autónoma».

La dicción de la norma, al menos desde un punto de vista puramente teórico, no parece ofrecer especiales dudas; la no sujeción es aplicable tanto cuando la autonomía de funcionamiento existe, por cuanto los referidos bienes y derechos constituyen una unidad económica autónoma, como cuando, no existiendo, los bienes y derechos transmitidos son tales que pueden llegar a constituirla. Así, en la medida en que el conjunto de elementos transmitidos pueda alcanzar este funcionamiento autónomo, ya que dispongan de todo lo necesario para funcionar por sí mismos, cabría aplicar la no sujeción.

En esta delimitación objetiva de la norma de no sujeción, es menester traer a colación las contestaciones de la DGT en las que se ha llegado a admitir la no sujeción en supuestos en los que no transmitía en firme el total de elementos afectos a la actividad, pero se acompañaban los entregados con la cesión de uso de aquellos otros que no se transmitían. La jurisprudencia comunitaria dictada sobre la materia no parece que dejase margen para otra cosa.

Esta relativa flexibilidad en la aplicación de la norma de no sujeción, por sí misma, no plantea más problema. Las disfunciones se suscitan cuando la no sujeción en el IVA interactúa con la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, que grava los inmuebles incluidos en estos bloques empresariales por mandato del artículo 7.5 de su ley reguladora. Siendo cierto que esta norma sigue haciendo referencia a la transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial o profesional, por lo que en supuestos en los que no se transmite tal, bien podría intentarse su no aplicación, el es-

píritu de la misma es claro, sujetar a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas los inmuebles incluidos en transmisiones de unidades económicas autónomas no sujetas como tales.

En esta tesitura, la relativa flexibilización a la que hemos hecho referencia anteriormente puede dificultar la transmisión de negocios en marcha o de partes de ellos, especialmente cuando la no sujeción que analizamos es tal que, per se, no cabe la renuncia a la misma.

La segunda modificación que se ha hecho en el precepto ha consistido en la referencia de la autonomía de funcionamiento al **transmitente**, de suerte que es por referencia al mismo como ha de apreciarse si los bienes y derechos transmitidos son susceptibles de ese funcionamiento autónomo que hemos venido comentando.

Considerando que el hecho imponible del impuesto es la entrega de bienes o prestación de servicios y que ambas operaciones son efectuadas por los empresarios o profesionales que los entregan, bien podría entenderse que la matización que se introduce es acertada. Hay, sin embargo, dos matices de gran relevancia que se han de tener en cuenta a estos efectos y que son los siguientes:

- a) En primer lugar, la dicción de la Sentencia del TJUE de 10 de noviembre de 2011, asunto C-444/10, Schriever (NFJ044772), en la que con una cierta claridad se dice lo contrario (vide, en particular, los apartados 26 a 29). La posibilidad de enervar el contenido de esta sentencia con la posterior de 30 de mayo de 2013, asunto C-651/11, X BV (NFJ051037), no parece fácil, por cuanto esta última se refiere a operaciones de reestructuración empresarial articuladas mediante compraventas de valores, para las cuales la referencia directa a los activos de la entidad cuyas participaciones se transmiten no puede efectuarse directamente sin más cautela.
- b) En segundo lugar, la praxis empresarial, que en muchos casos conduce a que grupos de empresas que se desprenden de determinadas partes de su actividad las tengan articuladas con carácter previo en atención a la estructura del grupo, de suerte que los bienes y derechos objeto de la operación se transmiten desde diferentes entidades, por lo que, al menos en una interpretación literal de la norma en su redacción vigente desde el 1 de enero de 2015, ya no cabría la aplicación de la norma de no sujeción.

Esta negación de la norma de no sujeción por el hecho de que la autonomía de funcionamiento no concurra en sede de ninguno de los transmitentes, en el caso de que los mismos apliquen el régimen de los grupos de entidades, que debería conducir a la consideración de las entidades incluidas en el mismo como un sujeto pasivo único –al menos así es como se configura en la norma comunitaria–, resulta especialmente chocante.

Finalmente, la revisión del precepto se ha aprovechado para aclarar que la sujeción al impuesto de las **meras cesiones de bienes**, que se opera por la vía de la exclusión en estos casos de la aplicación de la norma de no sujeción, es una excepción que opera con carácter general y no solo en el entorno de las operaciones inmobiliarias, que es al que se refería con anterioridad al 1 de enero de 2015.

La no sujeción de las transmisiones de unidades económicas autónomas suscita muchas más dudas de las que se han señalado, habiéndonos limitado a indicar los aspectos que se derivan directamente de las modificaciones introducidas por la Ley 28/2014.

### C. ENTREGAS DE OBJETOS PUBLICITARIOS

Una modificación más, esta de carácter menor, al menos en cuanto a su dificultad práctica, es la revisión del umbral que se establece en el artículo 7.4.º de la Ley del IVA para la no sujeción de las entregas de objetos publicitarios, que se ha elevado hasta **200 euros**.

De este modo, a partir del 1 de enero de 2015, la no sujeción de las entregas de objetos publicitarios –se considerarán como tales aquellos que carezcan de valor comercial intrínseco, en los que se consigne de forma indeleble la mención publicitaria– tiene ese importe como umbral máximo.

A este respecto, son de notar dos elementos importantes, que son los siguientes:

- a) Lo que cabe considerar como elementos carentes de valor comercial intrínseco se ha interpretado en ocasiones por referencia al umbral mismo que establece la norma, lo que da una mayor relevancia a su elevación.
- b) En caso de que se supere el umbral que señalamos en las entregas a un único destinatario, y por más que se trate de entregas de objetos publicitarios, las mismas estarán sujetas al tributo, a menos que, en dicción expresa de la ley: «se entreguen a otros sujetos pasivos para su redistribución gratuita».

Finalmente, debe indicarse que el IVA soportado en la compra de estos objetos publicitarios por parte de los empresarios o profesionales es en todo caso deducible, sin que les afecte la exclusión del derecho a la deducción que establece el artículo 96.uno.5.º de la Ley del IVA, que proscribire de su ámbito de aplicación las entregas no sujetas por mandato de su artículo 7.4.º, que son las que aquí comentamos.

### D. TRANSMISIONES DE TÍTULOS VALORES RELATIVOS A ENTIDADES DE CAPITAL INMOBILIARIO

La siguiente modificación que explicamos tampoco tiene, per se, más dificultad, sin perjuicio de que esté relacionada con uno de los ámbitos más complejos de la tributación indirecta de las operaciones inmobiliarias, como es el de la no exención de las transmisiones de valores cuando, aunque formalmente sean tales, en el fondo se consideran como entrega de inmuebles. Como es de suponer, estamos hablando del **artículo 108 de la Ley del mercado de valores**.

La modificación que se introduce en la Ley del IVA supone la consideración como entregas de bienes de las transmisiones de valores a las que pudiera ser aplicable este precepto, tal y como viene a establecer, desde el 1 de enero de 2015, el nuevo ordinal 8.º del artículo 8.uno de la Ley del IVA.

La obligación de que las transmisiones de valores que hayan de quedar excluidas de la exención se consideren como entregas de bienes ya se había establecido en la Sentencia del TJUE de 5 de julio de 2012, asunto C-259/11, DTZ Zadelhoff vof (NFJ047554), por lo que no parece que quedase mucho margen de maniobra.

Al igual que en el caso de las transmisiones de unidades económicas autónomas, la problemática que subyace a estas operaciones va mucho más allá del detalle que hemos comentado, habiéndonos limitado en el comentario a la referencia a la novedad que se ha introducido.

## E. OPERACIONES ASIMILADAS A IMPORTACIONES

Otro ajuste estrictamente técnico que se ha introducido en la norma ha sido la excepción al hecho imponible operación asimilada a la importación cuando los bienes a los que pudiera referirse la operación sean objeto de una entrega de bienes a la que resulte aplicable las exenciones establecidas en los artículos 21, 22 o 25 de la Ley del IVA.

En este caso, lo que se pretende es evitar la liquidación de un impuesto que en la inmensa mayoría de las ocasiones es deducible y que carece de sentido cuando los bienes van a salir del territorio IVA –**exportaciones**, art. 21, o **entregas intracomunitarias de bienes**, art. 25– o se van a afectar a destinos equivalentes –operaciones asimiladas a exportaciones, art. 22–.

Hay que señalar que la improcedencia de proceder a dicha liquidación del impuesto ya se había indicado por la DGT, por lo que la modificación normativa que se comenta tiene un carácter meramente aclaratorio.

## F. EXENCIONES

### i. Servicios educativos

Algunos de los supuestos de exención limitada que establece la norma han sido igualmente objeto de revisión. El primero de ellos ha sido el de los servicios educativos, que se ha extendido para su aplicación a «la atención a niños en los centros docentes en tiempo interlectivo durante el comedor escolar o en aulas en servicio de guardería fuera del horario escolar».

La modificación que se comenta, que viene a poner fin a la relativa polémica que se había generado a este respecto, amplía el ámbito objetivo de la exención, que la DGT había considerado que no era tal como para dar pábulo a estos servicios.

Queda claro, pues, que desde el 1 de enero de 2015 los servicios prestados en los centros educativos están exentos en los términos que se han señalado, incluyendo, pues, tanto lo que serían los servicios docentes sensu stricto como aquellos otros que se pueden prestar en horario interlectivo, a menudo prestados por empresas distintas a los propios centros educativos.

## ii. Entidades de base asociativa

El segundo supuesto de exención en el que ha incidido la Ley 28/2014 es el contemplado por el ordinal 12.º del artículo 20.uno de la Ley del IVA.

Así, en la redacción vigente hasta el 31 de diciembre de 2014, se exigía que los **objetivos** de las referidas entidades fueran exclusivamente «de naturaleza política, sindical, religiosa, patriótica, filantrópica o cívica», por lo que en cuanto se tuviesen fines de naturaleza diferente, por más accesorios o residuales que resultasen, se podía cuestionar la exención.

Esta limitación, que carecía de antecedente en la norma comunitaria [art. 132.1 l) de la Directiva 2006/112/CE], se ha eliminado, por lo que cualquier entidad que persiga los objetivos que hemos referido podría considerarse acreedora a la exención.

## iii. Fedatarios públicos y operaciones financieras

La última exención en la que se ha incidido es la aplicable hasta el 31 de diciembre de 2014 a los servicios de intervención en operaciones financieras prestados por fedatarios públicos. Esta exención, que no tenía soporte en el Derecho de la Unión, había dado lugar al inicio del correspondiente procedimiento de infracción por parte de la Comisión Europea, que se ha solventado procediendo a su eliminación.

Quizá no esté de más señalar que en vigencia de la norma interna, por más que se pudiera considerar contraria al Derecho de la Unión, en tanto que beneficiosa para los contribuyentes, no se podía proceder a su inaplicación, como ha señalado el TJUE, que ha dispuesto con claridad que el efecto directo del Derecho comunitario en ningún caso puede oponerse a los contribuyentes, por cuanto los responsables de su correcta transposición son los Estados de la Unión, únicos obligados a asumir las consecuencias de sus incumplimientos.

## G. SERVICIOS RELACIONADOS CON EXPORTACIONES

La siguiente modificación que apuntamos tiene, de nuevo, un marcado componente técnico. Así, desde el 1 de enero de 2015, la exención de los servicios directamente relacionados con las exportaciones de bienes fuera de la Comunidad, que exige, entre otros requisitos, que se presten a determinados destinatarios, se refieren a los representantes aduaneros de los exportadores o de los destinatarios de los bienes, siendo que hasta el 31 de diciembre de 2014 se refería a quienes actuasen por cuenta de unos y otros.

Esta referencia sin duda conduce al Real Decreto 335/2010, de 19 de marzo, por el que se regula el derecho a efectuar declaraciones en aduana y la figura del representante aduanero y, en particular, a su artículo 4, a cuyo contenido nos remitimos.

La modificación que comentamos se contiene en el artículo 21.5.º de la Ley del IVA.

## H. ENTREGAS DE BIENES CON INSTALACIÓN O MONTAJE

Una modificación más de declarado carácter técnico es la nueva redacción que se da al artículo 68.dos.2.º de la Ley del IVA, que establece la regla de localización aplicable a las **entregas de bienes con instalación o montaje**.

Así, hasta el 31 de diciembre de 2014, la referida regla de localización disponía que habrían de considerarse efectuadas en el territorio de aplicación del impuesto aquellas tales que, amén del cumplimiento de otros requisitos, que se mantienen en la norma, el coste de los trabajos de instalación o montaje excediese del **15%** de la total contraprestación correspondiente a la entrega de los bienes instalados. Este requisito, que carecía de la adecuada cobertura comunitaria, se ha eliminado de nuestra norma.

En consecuencia, desde el 1 de enero de 2015, las referidas entregas de bienes se habrán de considerar efectuadas en el territorio de aplicación de impuesto cuando los trabajos de instalación o montaje sean previos a su puesta a disposición del adquirente, la instalación se ultime en el referido territorio y siempre que la instalación o montaje implique la inmovilización de los bienes entregados, con independencia del coste que supongan los referidos trabajos de instalación o montaje.

Como decíamos, la norma comunitaria, que es el artículo 36 de la Directiva 2006/112/CE, no hace referencia a esta cuestión, por lo que, como en cualquier otro supuesto en que la norma interna mejora su adecuación a la norma europea, el cambio debe valorarse positivamente.

En términos eminentemente prácticos, se podría plantear la relevancia del cambio, ya que parece que en este tipo de operaciones, cualquiera que sea la vía a través de la cual se sustancie su tributación, la carga tributaria que se habría de soportar es la misma. En la mayor parte de las situaciones es así; sin embargo, los procedimientos mediante los cuales se efectúa la exacción del tributo y las obligaciones formales pueden diferir sustancialmente.

De este modo, en supuestos en los que es aplicable la regla de localización que comentamos, la operación se califica en todo caso como entrega de bienes y tributa como tal, procediéndose a la repercusión del impuesto o no en función de las características de comprador y vendedor. Así, si aquel es empresario o profesional y este no dispone de un establecimiento permanente en el territorio de aplicación del impuesto o, disponiendo de él, no interviene en la realización de la operación, se aplicará la inversión del sujeto pasivo. En otro caso, operará la repercusión del impuesto en condiciones normales. En cualquiera de estas situaciones, la entrada en el territorio de aplicación del impuesto de los bienes que se hayan de instalar estará libre de imposición, sea por efecto de la no sujeción de las adquisiciones intracomunitarias de bienes con este destino que señala el artículo 13.1.º c) de la Ley del IVA, sea por la exención que se dispone para las importaciones con dicho destino por su artículo 66.1.º. La documentación de la operación se realizará conforme a las normas generales aplicables a las entregas de bienes «interiores».

En caso de que no sea aplicable la regla de localización que se contiene en el artículo 68.dos.2.º de la Ley del IVA, la entrada de bienes con origen extranjero dará lugar a la correspondiente liquida-

ción del IVA a la importación o adquisición intracomunitaria de bienes, IVA que será deducible en las mismas condiciones que cualesquiera otras cuotas soportadas por estos conceptos. Por su parte, la entrega posterior, en su caso, tributará como tal, localizándose en tal caso conforme a la regla general aplicable a las entregas de bienes que no son objeto de instalación o montaje, y aplicándose la inversión del sujeto pasivo o no en los mismos términos que hemos indicado con anterioridad.

Otro tanto cabría indicar de los supuestos en que las entregas se producen en otros Estados de la Unión Europea, en este caso con el matiz, que puede haber generado más de un disgusto, de que en caso de que a la entrega de los bienes le resulte aplicable la regla especial que comentamos, es posible que no le afecte la inversión del sujeto pasivo, que en muchos otros Estados tiene un ámbito objetivo de aplicación mucho más estrecho del que sigue en nuestro país. En este contexto, los disgustos se pueden haber producido en caso de que se haya acudido a una aplicación analógica de la norma española, en la convicción de que el requisito del 15%, ahora eliminado, operaba igualmente en otros países, de forma que, no superándolo, la remisión de la mercancía al Estado de destino únicamente tenía como obligación vinculada la de su consignación en la declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias. No necesariamente es así, habiéndose dado el caso de empresas establecidas en el territorio de aplicación del impuesto que estaban obligadas a repercutir e ingresar el impuesto en otros Estados europeos como consecuencia de la realización de este tipo de operaciones y no eran conscientes de ello.

Finalmente, hemos de insistir en que la aplicación de la norma está condicionada al cumplimiento de dos requisitos, como son que las obras de instalación o montaje sean previas a la puesta de los bienes a disposición del adquirente y que los mismos impliquen su inmovilización.

Como tales, ninguna de estas exigencias se prevé por la Directiva 2006/112/CE, por lo que bien podrían cuestionarse. El reproche de Derecho comunitario, sin embargo, ha de hacerse con algo más de cuidado, ya que habría que contrastar si se trata de requisitos que se derivan del espíritu o finalidad de la norma europea, cuestión siempre polémica.

## I. BASE IMPONIBLE EN OPERACIONES CON CONTRAPRESTACIÓN NO DINERARIA. INCLUSIÓN DE LAS SUBVENCIONES EN LA BASE IMPONIBLE

### i. Las operaciones de contraprestación no dineraria

Dos son las modificaciones que se han introducido en materia de base imponible, la primera de las cuales tiene por objeto las operaciones de contraprestación no dineraria. A esta cuestión se ha referido la Sentencia del TJUE de 19 de diciembre de 2012, asunto Orfey Bulgaria EOOD, C-549/11 (NFJ049500), relativa a la constitución de un derecho de superficie a cambio de la entrega de ciertas edificaciones que el superficiario había de construir por su riesgo y ventura.

Una de las cuestiones planteadas ante el TJUE consistía en la determinación de la base imponible de la operación, cuestionándose si la norma comunitaria se opone a una norma na-

cional en virtud de la cual, cuando la contraprestación de una operación consiste totalmente en bienes o servicios, la base imponible de la operación es el valor normal del bien entregado o del servicio prestado.

El TJUE, por referencia al artículo 80 de la Directiva 2006/112/CE, indicó que los requisitos de aplicación establecidos en dicha disposición son exhaustivos y, por tanto, una normativa nacional no puede determinar, apoyándose en esa disposición, que la base imponible es el valor normal de mercado en casos no comprendidos entre los contemplados en ella. Considerando que en el supuesto controvertido no había ningún tipo de vinculación entre las partes, se concluyó que: «en circunstancias como las del procedimiento principal, en las que la operación no se realizó entre partes vinculadas entre sí en el sentido del artículo 80 de la Directiva IVA, extremo que, sin embargo, incumbe comprobar al tribunal remitente, procede interpretar los artículos 73 y 80 de dicha Directiva en el sentido de que se oponen a una disposición como la controvertida en el procedimiento principal, en virtud de la cual, cuando la contraprestación de una operación está íntegramente constituida por bienes o servicios, la base imponible de la operación es el valor normal de los bienes entregados o de los servicios prestados» (apdo. 49).

Parece claro, pues, que la referencia de la base imponible de estas operaciones a su valor de mercado, como hacía la norma interna hasta el 31 de diciembre de 2014, era incompatible con la Directiva 2006/112/CE, habiéndose procedido al acomodo de aquella a la dicción de esta.

Es importante señalar que sobre esta cuestión ya se había pronunciado el TJUE en Sentencias de 2 de junio de 1994, asunto *Empire Stores*, C-33/93 (NFJ003379), y de 3 de julio de 2001, asunto *Bertelsmann*, C-380/99 (NFJ010915), de cuya lectura bien podía extraerse igualmente esta conclusión, aunque no se hubiera señalado por el TJUE con la contundencia con la que se expresa en la Sentencia de 19 de diciembre de 2012.

La redacción del artículo 79.uno de la Ley del IVA en vigor desde el 1 de enero de 2015 establece que en las operaciones cuya contraprestación no consista en dinero, se considerará como base imponible el importe, expresado en dinero, que se hubiera acordado entre las partes. La misma norma completa lo anterior disponiendo que, salvo que se acredite lo contrario, la base imponible coincidirá con los importes que resulten de aplicar las reglas previstas para las operaciones sin contraprestación.

Acaba el artículo señalando que si la contraprestación consistiera parcialmente en dinero, se considerará base imponible 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, siempre que dicho resultado fuere superior al determinado por aplicación de lo dispuesto en los párrafos anteriores.

La intelección de la norma no es sencilla. Así, parece partirse de la base imponible correspondiente a los autoconsumos u operaciones sin contraprestación, extendiéndose su aplicación a los supuestos en que hay contraprestación pero es no dineraria. Únicamente deja de ser así si, en expresión de la norma, se acredita lo contrario. Precisamente en la acreditación de lo contrario es

donde se suscitan las dudas, especialmente si tenemos en cuenta que estamos tratando de operaciones en las cuales la contraprestación es no dineraria.

Con esta premisa, es cuestionable si una valoración dada por las partes y consignada en la documentación que refleje la operación, como podría ser una escritura pública, podría considerarse como válida en tanto que base imponible de una operación, supuesto que la misma difiera de la valoración por el coste que establecen los apartados tres y cuatro del artículo 79 de la Ley del IVA para las operaciones sin contraprestación. Es de suponer que será la doctrina la que se encargue de aclarar esta cuestión.

## ii. Las subvenciones como contraprestación de las operaciones

La segunda modificación que ha incidido en la cuantificación de la base imponible podría calificarse, a simple vista, como tautológica, aunque a la vista de algún pronunciamiento reciente del TJUE no está tan claro que haya de ser así.

De este modo, desde el 1 de enero de 2015, el nuevo ordinal 4.º del artículo 78.tres de la Ley del IVA establece que no formarán parte de la base imponible «las subvenciones no vinculadas al precio de las operaciones, no considerándose como tales, los importes pagados por un tercero en contraprestación de dichas operaciones».

No se entiende la norma si no es en relación con lo dispuesto por el artículo 78.dos.3.º de la misma Ley del IVA, que señala la inclusión en la base imponible de las subvenciones vinculadas al precio, aclarándose desde el 1 de enero de 2015 que aquellas que no puedan considerarse como tales habrán de quedar excluidas de este tratamiento. Como decíamos, poco de nuevo parece que se aporte.

No se puede decir otra cosa de la segunda parte del precepto, en la que se establece que las cantidades pagadas por terceros en contraprestación de las operaciones han de considerarse igualmente como base imponible de las mismas. La referencia en este caso ha de hacerse al artículo 78.uno de la misma norma, que dispone algo muy similar.

Con toda probabilidad, la razón de ser de la norma se encuentra en la voluntad de dar pie a la aplicación de los criterios establecidos por el TJUE en su Sentencia de 27 de marzo de 2014, asunto *Le Rayon d'Or SARL*, C-151/13 (NFJ053978), a la que se refiere expresamente la exposición de motivos de la Ley 28/2014.

*Rayon d'Or* explotaba una residencia para personas mayores dependientes. La normativa francesa establecía que los gastos de estancia en este tipo de residencias serían sufragados por los regímenes de seguro de enfermedad o de ayuda social, que harían efectivas lo que en la sentencia se denominan «sumas a tanto alzado por cuidados», que incluían tarifas diarias para alojamiento, dependencia y cuidados y se fijaban en atención al número de residentes que vive en cada establecimiento y su nivel de dependencia, apreciados con arreglo a criterios administrativos establecidos al efecto. Los servicios prestados por *Rayon d'Or* estaban exentos, por lo que con-

sideración de estas cantidades como contraprestación por ellos había de tener la consecuencia de su cómputo como mayor base imponible de operaciones limitadoras del derecho a la deducción, esto es, su inclusión en el denominador de la prorrata de la entidad. Tal era la interpretación de las autoridades fiscales francesas, en contra de la del contribuyente.

El TJUE indicó que la consideración de las subvenciones como directamente vinculadas al precio no es más que una de las situaciones a las que se refiere la conformación de la base imponible, que con carácter general ha de incluir todo lo que se recibe como contrapartida del servicio prestado [Sentencia del mismo TJUE de 13 de junio de 2002, asunto Keeping Newcastle Warm, C-353/00 (NFJ012311)]. Las cantidades recibidas por residencias como Rayon d'Or debían, en opinión del TJUE, ser consideradas como contraprestación de los servicios prestados, por cuanto:

- a) La entidad se obligaba a la prestación de servicios que eran retribuidos mediante las cantidades recibidas a tanto alzado. Existía, pues, el elemento obligacional que debe concurrir para que exista vínculo directo.
- b) La contraprestación de cualquier operación efectuada a título oneroso puede no proceder de su destinatario, sino de un tercero. El hecho de que dicho tercero, en este caso, la caja nacional del seguro de enfermedad, no sea el beneficiario o destinatario del servicio no puede romper el vínculo directo existente entre la prestación de servicios efectuada y su contraprestación.
- c) En casos en los que el prestador de un servicio lo que asume es una obligación de disponibilidad para su prestación, no es necesario, para reconocer la existencia de un vínculo directo entre dicha prestación y la contrapartida obtenida a cambio, demostrar que cada pago se vincula a una prestación de servicios específica efectuada a petición de un residente. El hecho de que las prestaciones de servicios efectuadas no estén definidas a priori ni sean individualizadas y el que su contraprestación se haga efectiva en forma de una cantidad a tanto alzado tampoco puede afectar al vínculo existente entre la prestación de servicios llevada a cabo y la contrapartida recibida, cuyo importe se determina a priori y siguiendo los criterios establecidos al respecto.

Con estas premisas, se concluyó que: «un pago a tanto alzado, como la "suma a tanto alzado por cuidados" controvertida en el litigio principal, constituye la contrapartida de las prestaciones de cuidados llevadas a cabo a título oneroso por una residencia para personas mayores dependientes en beneficio de sus residentes y, en este concepto, está incluido en el ámbito de aplicación del impuesto sobre el valor añadido».

La intelección del precepto que comentamos, a la luz de la sentencia que acabamos de referir, resulta algo más transparente, al menos en cuanto a la *voluntas legislatoris*, al margen de que la forma en la que la misma se concreta siga suscitando dudas respecto a lo que tiene de novedoso.

En otro orden de cosas, lo que parece claro es la controversia que se puede esperar en esta materia, y de la cual la que señalábamos en la primera parte de este trabajo, en relación con las televisiones públicas, ya era un buen anticipo.

## J. ENTREGAS DE INMUEBLES EN PROCEDIMIENTOS DE EJECUCIÓN

El siguiente ámbito en el que ha habido una revisión de las condiciones de tributación en los últimos meses es el de las entregas de inmuebles en procedimientos de ejecución judicial o administrativa, si bien hay que señalar que la citada revisión no se ha producido como consecuencia de la modificación de la Ley del IVA, habiéndose operado, por el contrario, a través de la nueva redacción de su reglamento.

Efectivamente, el Real Decreto 1073/2014 ha dado nueva redacción a la disposición adicional quinta del Reglamento del IVA, especificando el procedimiento que ha de seguirse en los supuestos de ejecuciones judiciales o administrativas de patrimonios empresariales.

En ocasiones ocurre en estas operaciones que el empresario o profesional cuyo patrimonio empresarial o profesional es objeto de ejecución judicial o administrativa se resiste al cumplimiento de sus obligaciones tributarias, lo cual puede poner en serias dificultades al adquirente de los bienes de que se trate. Para intentar solventar esta cuestión, la disposición adicional sexta de la Ley del IVA y quinta de su Reglamento regulan un supuesto especial de representación legal que se aplica a estas operaciones.

La norma legal habilita a los adjudicatarios que tengan la condición de empresarios o profesionales para, en nombre y por cuenta del sujeto pasivo, y con respecto a las entregas de bienes y prestaciones de servicios que se produzcan en el desarrollo de dichos procedimientos, proceder a:

- a) Expedir la factura en la que se documente la operación y se repercuta el IVA.
- b) Presentar la autoliquidación correspondiente e ingresar el tributo a la Hacienda Pública.
- c) Efectuar, en su caso, la renuncia a la exención que pudiera ser aplicable a la operación.

Por su parte, la norma reglamentaria establece los siguientes requisitos:

- 1.º El ejercicio de esta facultad por parte del adjudicatario debe ser manifestado ante el órgano judicial o administrativo que esté desarrollando el procedimiento respectivo. Esta manifestación ha de efectuarse por escrito y de forma previa o simultánea al pago del importe de la adjudicación. La comunicación debe contener, en su caso, la constancia de que el adjudicatario cumple los requisitos que se establecen para la renuncia a la exención de las operaciones inmobiliarias y el ejercicio de la misma, lo cual inhabilitará su práctica por el transmitente.

Este ejercicio ha de comunicarse al transmitente, obligación que, sin embargo, se exceptúa en los supuestos de aplicación de la norma de inversión del sujeto pasivo.

- 2.º El adjudicatario procederá igualmente a la expedición de la factura en la que se documente la operación, ello en el plazo ordinario establecido al efecto (un mes), que habrá de computarse desde la fecha en la que se dicte el decreto de adjudica-

ción (referencia temporal que hace directamente la norma reglamentaria). Estas facturas tendrán una serie especial de numeración.

El adjudicatario remitirá una copia de la factura al sujeto pasivo del impuesto, o a sus representantes, en el plazo de los siete días siguientes a la fecha de su expedición, debiendo quedar en poder del adjudicatario el original de la misma.

Es importante tener en cuenta que esta obligación no se exceptiona en los casos de aplicación de la norma de inversión del sujeto pasivo, por lo que es de suponer que incluso en dichos casos persiste.

- 3.º El adjudicatario efectuará la declaración e ingreso de la cuota resultante de la operación mediante la presentación de una declaración-liquidación especial de carácter no periódico, remitiéndose una copia de la declaración-liquidación, en la que conste la validación del ingreso efectuado, al sujeto pasivo, o a sus representantes, en el plazo de los siete días siguientes a la fecha del mencionado ingreso, debiendo quedar en poder del adjudicatario el original de la misma. Esta obligación se exceptiona igualmente en los supuestos de inversión del sujeto pasivo.
- 4.º Cuando no sea posible remitir al sujeto pasivo, o a sus representantes, la comunicación del ejercicio de estas facultades, la copia de la factura o de la declaración-liquidación a que se refieren las reglas anteriores por causa no imputable al adjudicatario, dichos documentos habrán de remitirse, en el plazo de siete días desde el momento en que exista constancia de tal imposibilidad, a la AEAT, indicando tal circunstancia.

## K. MODIFICACIÓN DE LA BASE IMPONIBLE POR IMPAGO

La modificación de la base imponible por impago ha sido objeto de dos modificaciones dirigidas, en ambos casos, a la flexibilización de los plazos de los que se dispone a estos efectos.

La primera de ellas se refiere a los supuestos de **declaración de concurso** del destinatario de la operación, para los cuales se ha establecido como novedad que el plazo del que se dispondrá para la modificación de la base imponible será de dos meses contados a partir del fin del plazo máximo fijado en el artículo 21.1.5.º de la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal. Este precepto establece el plazo de un mes a contar desde el día siguiente a la publicación en el BOE del auto de declaración de concurso para que los acreedores pongan en conocimiento de la administración concursal la existencia de sus créditos.

En consecuencia, y desde el 1 de enero de 2015, el plazo del que se dispone para la modificación de la base imponible en estos supuestos es de tres meses a contar desde el día siguiente a la fecha de publicación en el BOE del auto de declaración del concurso. Hasta el 31 de diciembre de 2014, el plazo que establecía el ahora modificado artículo 80.tres de la Ley del IVA era directamente el señalado en el artículo 21.1.5.º de la Ley Concursal, por lo que la entrada en vigor de la Ley 28/2014 ha supuesto una notable ampliación del mismo, de uno a tres meses.

Quizá no está de más recordar que el destinatario de las operaciones declarado en situación de concurso está obligado a la **rectificación de la deducción** de las cuotas soportadas y después modificadas por su acreedor en virtud de la norma que ahora comentamos. Esta rectificación de deducciones, que regula el artículo 114 de la Ley del IVA, ha de efectuarse por referencia a la autoliquidación o autoliquidaciones en las que se dedujeron, tal y como señala este último precepto, sin que a su revisión se le hayan de aplicar recargos ni intereses de demora, según dispone esta misma norma. Nada obsta, pues, a la protección de los derechos de la Hacienda Pública el hecho de que el acreedor modifique su base imponible después de transcurrido el plazo de presentación de créditos para su reconocimiento por parte de la Administración concursal (sin perjuicio de la conveniencia de la revisión de su importe en caso de que este se vea alterado como consecuencia de la no exigencia del IVA al deudor y, en su lugar, su recuperación de la Administración tributaria).

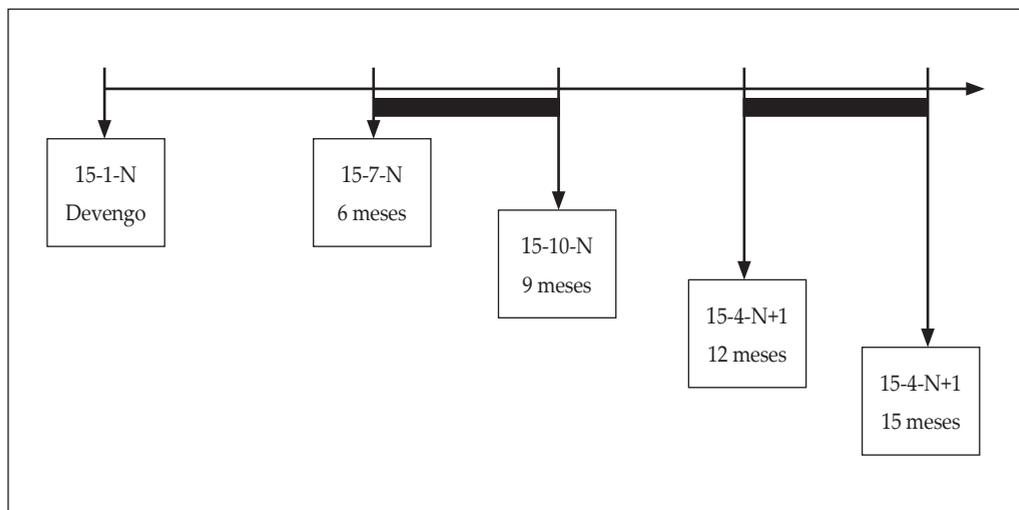
Una cuestión dudosa que se puede suscitar a partir de la modificación que comentamos es la fecha de su entrada en vigor, esto es, si cabe su aplicación únicamente a operaciones realizadas a partir del 1 de enero de 2015 o si, por el contrario, también sería factible a operaciones anteriores para las cuales las circunstancias temporales a las que se refiere la norma, la declaración de concurso, su publicación o la concusión del plazo de uno o de tres meses, se producen en la citada fecha o con posterioridad.

Nada dice la norma, por lo que parece que habría que estar a la interpretación que pudiera resultar más flexible, especialmente cuando plazos de un mes, como el que se disponía hasta el 31 de diciembre de 2014, no han sido vistos con muy buenos ojos por la jurisprudencia comunitaria, que con carácter general ha sido proclive a plazos algo más flexibles.

A mayor abundamiento, cabría señalar que cuando el legislador ha querido limitar los efectos de estas modificaciones a operaciones cuyo devengo se hubiera producido a partir de la fecha de su entrada en vigor, así lo ha hecho (a título de ejemplo, pero en esta misma materia, no está de más recordar que cuando la Ley 66/1997 introdujo en nuestro ordenamiento la posibilidad de modificar la base imponible por impago en los supuestos de impago y suspensión de pagos o quiebra del destinatario, limitó los efectos de la modificación legislativa a las operaciones cuyo devengo se hubiera producido a partir de su entrada en vigor, el 1 de enero de 1998, disposición transitoria tercera de la citada norma, limitación que no se ha producido en este caso).

La segunda novedad que se ha introducido en este ámbito comparte con la anterior la bondad de su intención, aunque ha dado lugar a un resultado que no deja de ser llamativo. Así, desde el 1 de enero de 2015, las entidades que **no** sean consideradas como **grandes empresas** a los efectos del IVA, esto es, aquellas cuyo volumen de operaciones no supere los 6.010.121,04 euros, pueden modificar la base imponible en los supuestos de impago en los que no hay declaración de concurso del deudor en los tres meses siguientes a los seis meses tras la fecha del devengo de las operaciones, como venía ya ocurriendo, o en los siguientes a los doce meses tras el devengo.

Quizá en este caso merece la pena la ilustración de lo anterior con un gráfico.



De esta forma, únicamente dentro de los meses 7.º a 9.º y 13.º a 15.º, en todo caso inclusive, cabe la modificación de la base imponible. Por el contrario, en los meses 10.º, 11.º y 12.º tras el devengo no es factible la modificación. Como decíamos, es clara la bondad de la *voluntas legislatoris*, que pretende ofrecer a los operadores dos posibilidades para la recuperación de estas cuotas, pero resulta igualmente evidente lo farragoso del esquema que se les ofrece.

Con un rango normativo menor, el artículo 24.1 del Reglamento del impuesto se ha revisado para establecer que la obligación de acreditación de la remisión de la factura rectificativa al destinatario de la operación únicamente opera en los supuestos de modificación de la base imponible por impago, no en el resto de casos de modificación de esta magnitud. Por tanto, en situaciones como concesión de descuentos, devolución de envases o embalajes, operaciones que quedan sin efecto o alteración del precio de las operaciones, la modificación de la base imponible no se condiciona a la citada acreditación.

Nótese que los supuestos que se han señalado al final del párrafo anterior son los que realmente dan lugar a una modificación de la base imponible en tanto que alteración en la contraprestación de la operación, no así los previstos en los apartados tres y cuatro del artículo 80 de la Ley del IVA, en los que la minoración de la base imponible no deja de ser el tecnicismo al que acude la norma para habilitar la recuperación de una cuota ingresada pero no cobrada del destinatario de la operación. Esta diferente naturaleza puede justificar el distinto alcance que se da a las obligaciones formales en este ámbito.

## L. RECTIFICACIÓN DE LA REPERCUSIÓN

Otro precepto en el que ha incidido la Ley 28/2014, aunque en este caso con un declarado carácter de ajuste técnico, es el artículo 89.cinco de la Ley del IVA. En los supuestos de rectificación

de la repercusión por exceso de la misma, la letra a) del tercer párrafo habilitaba hasta el 31 de diciembre la solicitud de la devolución de ingresos indebidos. Esta referencia se ha sustituido desde el 1 de enero de 2015 por una mucho más precisa, de forma que en la actualidad lo que se habilita es el inicio del procedimiento de impugnación de autoliquidaciones que establece el artículo 120.3 de la Ley 58/2003, de 18 de diciembre, General Tributaria, y completan los artículos 126 a 129 del Reglamento General de Aplicación de los Tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, el cual, en su caso, dará lugar al reconocimiento de la correspondiente devolución de ingresos indebidos.

La referencia que se contiene en la norma es, como decíamos, mucho más precisa, pero incompleta, ya que, como es sabido, son varios los procedimientos que pueden dar lugar al reconocimiento de una devolución de ingresos indebidos a favor de un contribuyente que ingresó IVA en exceso (así lo indica el art. 15 del Reglamento de Revisión, aprobado por el RD 520/2005), entre los que pueden tener especial relevancia, a estos efectos, los de aplicación de los tributos o cualquiera de los de revisión.

En buena lógica, el hecho de que la Ley del IVA se refiera únicamente a este procedimiento no debería perjudicar el derecho del contribuyente al reconocimiento del derecho a la devolución en el desarrollo de cualquiera de estos procedimientos cuando ha habido un exceso de ingreso, aunque habrá que estar a la aplicación de la norma por parte de la Administración tributaria.

## M. TIPOS IMPOSITIVOS REDUCIDOS

### i. Material sanitario

Las modificaciones que se han introducido en materia de tributación reducida han sido varias, aunque, sin duda, la más relevante ha sido la correspondiente al material sanitario.

Así, hasta el 31 de diciembre de 2014, el artículo 91.uno.1.6.º de la Ley del IVA disponía la aplicación del tipo reducido para varios tipos de bienes que tienen como característica común su relación con la sanidad.

Esta regulación supuso el inicio de un **expediente de infracción** por parte de la Comisión Europea contra España, que dio lugar a la Sentencia del TJUE de 17 de enero de 2013, asunto C-360/11 (NFJ049511), Comisión contra España, relativa a la aplicación en nuestro país del tipo reducido a determinados productos farmacéuticos y equipamientos sanitarios.

La posibilidad de considerar los productos sanitarios, material, equipos o instrumental que, objetivamente considerados, solamente puedan utilizarse para prevenir, diagnosticar, tratar, aliviar o curar enfermedades o dolencias del hombre o de los animales, prevista en la legislación española, englobados dentro del concepto de «producto farmacéutico», fue descartada por el TJUE, que entendió esta posibilidad incompatible con el principio de interpretación estricta en materia de tipos reducidos, que se había señalado, e incluso con el sentido habitual de la expresión, con-

forme a la cual no todo producto, material, equipo o instrumental de uso médico o veterinario puede considerarse comprendido en este concepto.

Esta interpretación se entendió corroborada por el TJUE por el hecho de que el punto 4 del anexo III de la Directiva prevea la aplicación del tipo reducido para productos sanitarios de uso personal y específico por discapacitados, lo cual carecería de sentido si en el punto 3 se pudiera considerar incluido todo el material sanitario.

Con estas premisas, se concluyó que: «(...) ni el punto 4 ni el punto 3 del anexo mencionado permiten la aplicación de un tipo reducido de IVA a los "productos sanitarios, material, equipos o instrumental que, objetivamente considerados, solamente puedan utilizarse para prevenir, diagnosticar, tratar, aliviar o curar enfermedades o dolencias del hombre o de los animales"» (apdo. 67).

Otro tanto se señaló en cuanto a la aplicación del tipo reducido a los bienes utilizados para aliviar las deficiencias físicas de los animales (apdo. 75).

Asimismo, se analizó la posibilidad de aplicar el tipo reducido a 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 discapacitados, sobre lo cual el TJUE hizo de nuevo una interpretación literal de la norma, señalando que del propio sentido de los términos «personal» y «exclusivo», que figuran en el mencionado punto 4, se desprende que este punto no se refiere a los productos de uso general. El objetivo de disminuir el coste de determinados bienes esenciales para el consumidor final, antes mencionado, no permite justificar la aplicación de un tipo reducido de IVA a los productos sanitarios de uso general utilizados por hospitales y profesionales del sector sanitario.

A este respecto, se concluyó que: «(...) 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, no puede aplicarse un tipo reducido de IVA, en virtud del punto 4 del anexo III de la Directiva 2006/112» (apdo. 88).

Finalmente, hemos de señalar que, en tanto que perjudicial para los contribuyentes, no cabe dar efecto retroactivo a la sentencia. En consecuencia, sus efectos únicamente se producen a partir de la fecha de modificación de la norma interna.

Esta sentencia ha obligado al cambio de la Ley del IVA, que se ha realizado por la Ley 28/2014. De este modo, desde el 1 de enero de 2015, se aplica el 10% a los siguientes bienes:

- a) Los productos farmacéuticos comprendidos en el Capítulo 30 «Productos farmacéuticos» de la Nomenclatura Combinada, susceptibles de uso directo por el consumidor final, distintos de los incluidos en el artículo 91.uno.1.5.º de la Ley del IVA (medicamentos de uso animal) y de aquellos a los que les resulte de aplicación el 4% conforme a su artículo 91.dos.1.3.º (medicamentos de uso humano).
- b) Las compresas, tampones, protegeslips, preservativos y otros anticonceptivos no medicinales.

- c) Los equipos médicos, aparatos y demás instrumental, relacionados en el apartado octavo del anexo de la Ley del IVA, 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, sin perjuicio de lo previsto en el artículo 91.dos.1 de la misma norma.

No se incluyen en este supuesto, por mandato expreso de la norma, los accesorios, recambios y piezas de repuesto de dichos bienes.

El desarrollo más pormenorizado de estos supuestos de **tributación reducida** puede realizarse como sigue:

- 1.º **Productos farmacéuticos** comprendidos en el Capítulo 30 de la Nomenclatura Combinada «Productos farmacéuticos», susceptibles de uso directo por el consumidor final, que no sean medicamentos de uso veterinario y a los que tampoco sea aplicable el 4%. La contestación de 20 de enero de 2015, V0185/2015 (NFC053054), establece los criterios que son aplicables a estos efectos.

El primer ámbito sobre el que se ha pronunciado la DGT ha sido el de los productos que se pueden considerar comprendidos en el Capítulo 30 «Productos farmacéuticos» de la Nomenclatura Combinada, susceptibles de uso directo por el consumidor final.

A este respecto se refiere la citada contestación de 20 de enero de 2015, V0185/2015 (NFC053054), que se remite expresamente a la contestación de 29 de diciembre de 2014, V3386/2014 (NFC052923). La DGT considera que aplicación del tipo reducido en este supuesto requiere el cumplimiento de cuatro **requisitos** conjuntamente:

- a) Debe tratarse de productos que se encuentren incluidos en la categoría 30 de la Nomenclatura Combinada.
- b) Los productos en cuestión no deben ser medicamentos.
- c) Debe tratarse de productos cuya entrega, adquisición o importación no esté exenta del impuesto, por cuanto la categoría 30 mencionada incluye, por ejemplo en la partida 30.02 a la sangre humana, que se encuentra sujeta pero exenta.
- d) Los productos han de ser susceptibles de uso directo por el consumidor final, lo que implica que, con independencia de la persona que adquiera el producto (paciente consumidor final u otra persona, como por ejemplo un profesional sanitario o un hospital), por sus características objetivas, en el momento de la entrega, adquisición o importación, este sea susceptible de aplicación directa sobre un paciente consumidor final, lo que excluye, por ejemplo, a los deshechos farmacéuticos, que se incluyen en la partida 30.06, en los que no cabe dicha aplicación.

La misma DGT matiza que hay que tener en cuenta que la inclusión en la categoría 30 de la Nomenclatura Combinada implica, para algunos productos, el cumplimiento de determinados requisitos de presentación. Así, la partida 30.05 relativa a «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» según las notas explicativas al «Sistema armonizado de Designación y Codificación de Mercancías Quinta edición (2012)» hace referencia a la forma en que se acondicionan o a su modo de presentación como destinados exclusivamente a la venta directa a los usuarios (particulares, hospitales, etc.).

Dicha aplicación directa se entiende con independencia de que el producto permanezca o no en el paciente. Así, por ejemplo, los cementos y demás productos de obturación dental que se incluyan en la partida 30.06 están destinados a permanecer en el cuerpo del paciente, mientras que una gasa, que se incluya en la partida 30.05 no está destinada a permanecer en el cuerpo del paciente, si bien, ambos, en cuanto se encuentren incluidos en la categoría 30 de la Nomenclatura Combinada y, cumplan el resto de requisitos mencionados, estarán sujetos al tipo impositivo del 10%.

En cuanto a los que cabe considerar como productos incluidos en la categoría 30 de la Nomenclatura Combinada, la DGT se remite a lo señalado al efecto por el Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales de la AEAT.

- 2.º Compresas, tampones, protegeslips, preservativos y otros **anticonceptivos** no medicinales, que la contestación de la DGT V0185/2015 (NFC053054) refiere a bienes tales como DIU, preservativos y diafragmas.
- 3.º **Equipos médicos, aparatos y demás instrumental**, relacionados en la misma Ley del IVA, apartado octavo del anexo, 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 (sin perjuicio de la posible aplicación del 4%).

El referido apartado octavo del anexo de la Ley del IVA cita los siguientes bienes:

- a) Gafas, lentes de contacto graduadas y los productos necesarios para su uso, cuidado y mantenimiento.
- b) 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.
- c) 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.

- d) Bolsas de recogida de orina, absorbentes de incontinencia y otros sistemas para incontinencia urinaria y fecal, incluidos los sistemas de irrigación.
- e) 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.
- f) Cánulas de traqueotomía y laringectomía.
- g) 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.
- h) Plataformas elevadoras, ascensores para sillas de ruedas, adaptadores de sillas en escaleras, rampas portátiles y barras autoportantes para incorporarse por sí mismo.
- i) Aparatos y demás instrumental destinados a la reducción de lesiones o malformaciones internas, como suspensorios y prendas de compresión para varices.
- j) Dispositivos de tratamiento de diálisis domiciliaria y tratamiento respiratorios.
- k) 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.
- l) 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.

En relación con estos bienes, la DGT, en la contestación de 20 de enero de 2015, V0185/2015 (NFC053054), establece los criterios que son aplicables a estos efectos. Para ello, comienza por señalar que se trata de una **definición objetiva**, de forma tal que la aplicación del tipo reducido está supeditada al cumplimiento de la condición principal que se establece en el artículo mencionado y es que se trate de 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, con independencia de quien resulte ser el adquirente del mismo. Sentado lo anterior, entiende aplicable el 10% a las entregas de los siguientes bienes:

- 1.º **Gafas, lentes de contacto** y productos necesarios para su uso, cuidado y mantenimiento:
  - a) La DGT admite la aplicación del tipo reducido a las entregas de gafas graduadas, tanto lentes con monturas como a las lentes; a las lentes de contacto graduadas y a los líquidos de lentillas.
  - b) Por el contrario, no entiende incluidos en esta categoría los estuches para la conservación de las lentes o de las gafas, las lágrimas artificiales o soluciones oculares de limpieza, lubricación e hidratación u otras soluciones salinas, sin perjuicio de que a estos productos les pueda resultar aplicable el tipo reducido por aplicación de algún otro precepto de la Ley del IVA y, sin perjuicio de que su entrega o adquisición se realice de forma conjunta con las gafas, lentes de contacto u otros productos y sea considerada accesorio a la misma, aplicándose en tal caso el mismo gravamen.
- 2.º **Sillas terapéuticas y de ruedas**, que se gravan al 10%, al igual que los cojines antiescaras y arneses para el uso de las mismas, muletas, andadores y grúas para movilizar personas con discapacidad, ello en los términos siguientes:
  - a) Se incluyen en este precepto los productos a que se refiere el mismo, sin que se exija la existencia de una discapacidad, siempre que por sus características objetivas estén diseñados para uso personal y exclusivo de personas que tengan deficiencias físicas, mentales, intelectuales o sensoriales, con independencia de la finalidad concreta a la que se destinen.
  - b) No procederá la aplicación del tipo reducido a otro tipo de material antiescaras, distintos de los cojines antiescaras que se mencionan en el precepto como almohadas, asientos y colchonetas, sin perjuicio de que alguno de ellos, como las taloneras y coderas les pueda resultar aplicable el tipo reducido por aplicación de algún otro precepto de la Ley del IVA.

3.º **Prótesis, ortesis, ortoprótesis e implantes quirúrgicos**, para los que se establece lo siguiente:

- a) Se incluyen dentro de la relación todos los productos considerados como prótesis, ortesis, ortoprótesis e implantes quirúrgicos, estén o no incluidos en el Real Decreto 1030/2006, siempre que, por sus características objetivas estén diseñados para uso personal y exclusivo de personas que tengan deficiencias físicas, mentales, intelectuales o sensoriales, con independencia de la finalidad concreta que pueda darse a los mismos, como por ejemplo las prótesis, ortesis e implantes que se utilizan en el campo dental, las lentes intraoculares tóricas y multifocales o las prótesis mamarias.
- b) Se aplica igualmente el tipo reducido a las entregas de componentes y accesorios de las prótesis, ortesis, ortoprótesis e implantes quirúrgicos (en adelante, la referencia se hace con carácter general a los componentes y accesorios de prótesis), ya se entreguen de forma conjunta o separada a la prótesis:
  - Se incluirían como componentes las piezas de una prótesis en general, diseñadas y fabricadas como parte integral de la misma y que sean necesarias para su funcionamiento, como por ejemplo, los implantes cocleares, que se venden de forma conjunta con sus distintos componentes, esto es, el micrófono, el procesador de voz, el transmisor, el receptor estimulador, los electrodos, etc.
  - Cabe considerar accesorio de una prótesis al artículo que es destinado específicamente a ser utilizado de forma conjunta con la misma, para que esta pueda utilizarse de conformidad con su finalidad, como por ejemplo los tornillos o los productos adhesivos de las prótesis dentales, sin los cuales no puede sujetarse o implantarse la prótesis y que permanece en el cuerpo del paciente al igual que la prótesis.

La misma DGT explica que existen productos de un solo uso, que son accesorios necesarios del implante, que se utilizan en un único paciente para preparar la vía de abordaje y poder poner el implante, como por ejemplo las cánulas, agujas de biopsia, rellenadores de cemento que ayudan al implante en las cifoplastias, jeringas, cánulas introductoras de los cementos, fijadores externos de los implantes, protectores de agujas para fijación de fracturas, las jeringas precargadas con las lentes intraoculares, los sistemas de retracción de iris o las guías quirúrgicas así como los productos de punción para la infusión en los PORTs.

En todos los casos, sigue la DGT, se trata de **instrumental para la implantación de la prótesis**, que una vez implantada se desechan, por lo que no cabe calificarlos de accesorios a efectos de que les resulte de aplicación

el tipo reducido, sin perjuicio de que dicho tipo les pueda resultar aplicable el tipo reducido conforme a otro precepto de la Ley del IVA, y salvo que su adquisición o entrega se realice conjuntamente con la prótesis y sea considerada accesoria a la misma.

Lo mismo concluye la DGT respecto de accesorios que se utilizan en la colocación de los estents u otros implantes cardiovasculares, neuromodulación y afines como llaves, alargaderas, introductores, guías para permitir la entrada percutánea en los vasos y facilitar la introducción del dispositivo intravascular, balones para predilatar la lesión, balones dimensionadores para seleccionar el ocluser de tamaño correcto, catéter guía para acceder a la lesión, microcatéteres, manómetros para inflar la prótesis a implantar, los introductores y las vainas de implantación para proporcionar una vía de colocación de un implante cardíaco, que o bien se comercializan y facturan junto con el implante en un kit estéril de un solo uso, o bien se comercializan por separado, pero que en ambos casos son accesorios del implante, necesarios para su implantación y de uso personal y exclusivo de personas con deficiencias, al igual que los equipos utilizados en la monitorización remota de implantes cardíacos o los dispositivos de activación de monitores cardíacos tipo *holter*, etc., que son de uso personal y exclusivo de personas con deficiencias.

La DGT concluye señalando que no cabe la aplicación del tipo reducido a los siguientes productos:

- a) Productos limpiadores de prótesis dentales: en comprimidos, sobres, en solución.
- b) Deslizador de medias de compresión.
- c) Productos sanitarios ingeridos, para el tratamiento de afecciones respiratorias y afecciones del aparato digestivo: productos sanitarios para el alivio de síntomas del resfriado, contra la acidez, contra los gases, contra el estreñimiento, para el control y la pérdida de peso.
- d) Productos sanitarios administrados por vía nasal para el lavado nasal: irrigaciones y duchas nasales.
- e) Productos sanitarios administrados por vía nasal para el tratamiento de la congestión nasal.
- f) Productos sanitarios para el tratamiento de las hemorroides.
- g) Productos sanitarios para el tratamiento de afecciones vaginales: geles, óvulos, cápsulas y comprimidos vaginales.
- h) Productos sanitarios contra la sequedad vaginal: lubricantes vaginales y lubricantes para favorecer las relaciones sexuales.
- i) Productos sanitarios para la prevención y tratamiento de infecciones urinarias (cistitis).

- 4.º Para el caso de las **lesiones o malformaciones internas**, se admite la aplicación del tipo reducido a las entregas de aparatos y demás instrumental destinados a su reducción, como:
- a) Suspensorios y prendas de compresión para varices; bragueros y suspensorios; tejidos elásticos destinados a la protección o reducción de lesiones o malformaciones internas; inmovilizadores; prendas de compresión de varices; medias, pantis y calcetines elásticos terapéuticos y vendas enyesadas y fajas posparto.
  - b) Rodilleras, tobilleras, musleras, coderas, muñequeras, hombreras, perneras, pantorrilleras y cabestrillos, que estén destinadas a la reducción de lesiones, pero no cuando se trate meramente de productos destinados a prevenir las mismas.
  - c) Igualmente, se aplica el tipo reducido cuando por las características objetivas de dichos productos, estén diseñados para uso personal y exclusivo de personas que tengan deficiencias físicas, mentales, intelectuales o sensoriales, o cuando se trate de productos que se incluyan en las prótesis, ortesis y ortoprótesis a las que se refiere la misma Ley del IVA.
  - d) Bandas para epicondilitis, protectores tubulares para dedos, taloneras y cazoletas de espolón, calzas para disimetrías, separadores subdigitales para dedos en garra y collarines cervicales.
  - e) Por el contrario, no se admite el tipo reducido, por considerar que no se trata de aparatos destinados a la reducción de lesiones o malformaciones internas, a los protectores metatarsales para durezas plantares, apósitos para callos, protectores, correctores y separadores de juanetes, fajas, guantes, así como los productos para la reducción del dolor en lesión muscular o articular por aplicación de frío/calor (*sprays*, parches, vendajes efecto frío, geles, compresas, cuellos para protección térmica, bolsas efecto frío/calor), sin perjuicio de que a estos productos les pueda resultar aplicable el tipo reducido, por aplicación de algún otro precepto de la Ley del IVA.
- 5.º Dispositivos de tratamiento de **diálisis domiciliaria y tratamientos respiratorios**.

Por el contrario, la DGT excluye los aparatos de inhalación, que sirven para ayudar a una persona a inhalar o administrar medicamentos en forma de vapor, gas, *spray* o polvos como los inhaladores, dispositivos de aerosoles, cámaras de inhalación y mascarillas que, por tanto, tienen un uso mixto ya que no se trata de 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.

- 6.º 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**, entre los que cabe incluir los bastones blancos para ciegos y los audífonos.

Por el contrario, no se entienden incluidos las soluciones para la limpieza de oídos, soluciones oculares humectantes, soluciones oculares para el baño ocular, lágrimas artificiales, colirios, pomadas y gotas oculares lubricantes e hidratantes para ojos, sin perjuicio de que a estos productos les pueda resultar aplicable el tipo reducido por aplicación de algún otro precepto de la Ley del IVA, y sin perjuicio de que su entrega o adquisición se realice de forma conjunta con las gafas, lentes de contacto, audífonos u otros productos y sea considerada accesorio a la entrega de la misma, gravándose como tal al tipo reducido.

Finalmente, se analiza el tratamiento que ha de darse a la **venta conjunta** de productos vendidos conjuntamente por un único precio, cuando el tipo aplicable a cada uno de ellos de forma individual es diferente. Para ello, la DGT atiende a la aproximación tradicional al concepto de lo accesorio, así como a lo dispuesto por el artículo 79.dos de la Ley del IVA para el caso de entregas de bienes a cambio de una contraprestación única y a los que corresponden tipos impositivos distintos.

Con estas premisas, concluye la DGT que cuando lo que se produzca sea la adquisición o entrega de distintos productos, con independencia del formato o presentación de los mismos, ya se vendan de forma conjunta como pudiera ser el caso de kits o *packs*, o separada, solo procederá la aplicación del tipo reducido del 10% a aquellos productos que cumplan las condiciones antes mencionadas.

## ii. Flores naturales y plantas vivas ornamentales

El siguiente ámbito en el que se modifica el espectro de bienes y servicios gravados a tipos reducidos es el de las flores naturales y plantas vivas ornamentales, disponiendo el artículo 91.uno.1.8.º en vigor desde el 1 de enero de 2015 la aplicación del 10% a las entregas, importaciones y adquisiciones intracomunitarias de flores, plantas vivas de carácter ornamental, así como las semillas, bulbos, esquejes y otros productos de origen exclusivamente vegetal susceptibles de ser utilizados en su obtención.

De este modo, se reinstaura la aplicación del tipo reducido para estos bienes que se contenía en la Ley del IVA y que se suprimió a partir del 1 de septiembre de 2012 con ocasión de la entrada en vigor del Real Decreto-Ley 20/2012.

Considerando la coincidencia en la redacción de la norma, es de suponer que la doctrina administrativa que había a este respecto será trasladable, al menos mientras no haya sentencias que digan lo contrario o se evacúen nuevas contestaciones que modifiquen igualmente el criterio administrativo.

### iii. Vehículos para personas con necesidades especiales

La corrección en la aplicación del tipo del 4% a ciertos vehículos únicamente tiene por cometido corregir la referencia a las personas con discapacidad, que hasta 31 de diciembre de 2014 se hacía a personas con minusvalía.

## N. APLICACIÓN DE LA REGLA DE PRORRATA ESPECIAL

La siguiente modificación que analizamos se inscribe en el camino iniciado por la jurisprudencia y después seguido por el legislador dirigido a la mayor aplicación de la prorrata especial o, dicho con otras palabras, a la especificación del derecho a la deducción en función del uso real de los bienes y servicios adquiridos por los empresarios o profesionales. Así resulta de lo dispuesto por el artículo 106 de la Ley del IVA, regulador de la misma, que señala la deducción total o la exclusión de la misma según los bienes y derechos adquiridos se destinen exclusivamente a la realización de operaciones generadoras o no, respectivamente, del derecho a la deducción. Aquellos que se usen indistintamente en unas y otras verán las cuotas soportadas por ellos deducidas en función de la prorrata general que corresponda.

Decíamos que el camino iniciado por la jurisprudencia por referencia a la importante sentencia del Tribunal Supremo de 24 de febrero de 2011.

Esta vía fue seguida por el legislador, en este caso reglamentista, que mediante el Real Decreto 828/2013 modificó el Reglamento del IVA para admitir el efecto retroactivo de la opción por la prorrata especial. Así, el artículo 28.1.1.º a) de esta norma, al señalar que con carácter general la opción por la prorrata especial ha de realizarse en la última autoliquidación del año natural, añade que la misma se efectuará: «procediéndose en tal caso, a la regularización de las deducciones practicadas durante el mismo». Bien es cierto que el citado efecto retroactivo limita sus efectos al año al final del cual se ejercita la opción; sin embargo, no es menos cierto que desde finales de 2013 ya no es necesario el relativo ejercicio de prospección que había que hacer para determinar cuál de las dos opciones, prorrata general o especial, era más ventajosa para el contribuyente.

En esta senda se inscribe la modificación que comentamos, aunque no se configura precisamente como una opción más a disposición del contribuyente, sino más bien lo contrario.

Como es sabido, el régimen general de deducción que aplican los empresarios o profesionales que realizan operaciones limitativas del derecho a la deducción es el de la prorrata general, calculando, pues, un porcentaje que, aplicado al total del IVA soportado por los bienes y servicios que correspondan, determina el importe total de IVA deducible. Este régimen, que tiene como principal cometido la simplificación, ya que no obliga a hacer el seguimiento del uso real de los bienes y servicios adquiridos, tiene su trampa en el artículo 103.dos de la Ley del IVA, que obliga a aplicar la regla de prorrata especial cuando el importe total de cuotas deducibles en aplicación de la regla de prorrata general supere al que resultaría de la especial en más de, desde el 1 de enero de 2015, un 10%. Hasta el 31 de diciembre de 2014, el margen de tolerancia que daba la Ley del IVA era del 20%.

De este modo, la norma permite aplicar la simplificación que supone la prorata general, pero a condición de que la misma no resulte perjudicial para la Hacienda Pública en exceso. Así, en la hipótesis de que esta deducción «a porcentaje» se desvíe demasiado de que resulta de deducir el IVA soportado por cada bien o servicio adquirido en función de su destino específico, es obligatoria la deducción en atención al referido destino específico. En esta filosofía, se ha reducido el margen de tolerancia que establecía la norma, que era del 20 %, para situarlo desde el 1 de enero de 2015 en el 10 %.

Finalmente, en cuanto a la entrada en vigor de la norma, nada se dispone de manera específica, por lo que cabe entender que se produce como el resto de la Ley 28/2014, esto es, el 1 de enero de 2015, de donde cabe inferir igualmente que únicamente será aplicable para la determinación de las deducciones correspondientes a 2015, no antes.

La modificación que comentamos se inscribe en la vía de la aplicación preferente de la regla de prorata especial, que es la que de manera preferente establece la Directiva 2006/112/CE, como ya indicó el Tribunal Supremo en la sentencia que hemos referido *ut supra*. Desde este punto de vista, quizá convendría valorar, más en términos de *lege ferendam*, la aplicación obligatoria de la misma, quizá con algún límite mínimo de cuotas a las que afecte. Nótese que el esquema que ofrece la norma es engañosamente simplificador, por cuanto la aplicación de la regla general en ningún modo exime al contribuyente del cálculo de las deducciones que procedería haber practicado en aplicación de la regla especial, ya que una desviación excesiva entre una y otra obliga a la aplicación de esta última.

En descargo del legislador, hay que recordar la posibilidad de aplicación retroactiva de la prorata especial que ya antes apuntamos. Con todo, no se trata de disposiciones simétricas, ya que en ningún caso se establece la aplicación obligatoria de la regla de prorata especial cuando la general genera desviaciones en perjuicio del contribuyente.

## Ñ. RÉGIMENES ESPECIALES SIMPLIFICADO, DE AGRICULTURA, GANADERÍA Y PESCA Y DEL RECARGO DE EQUIVALENCIA

En cuanto a los regímenes especiales, se ha procedido a la reducción de los importes máximos de ventas y compras que se permiten a los empresarios o profesionales acogidos a los mismos.

Así, en cuanto al **régimen simplificado**, las ventas no podrán superar, para el conjunto de sus actividades empresariales o profesionales, excepto las agrícolas, forestales y ganaderas, los 150.000 euros anuales. Para el caso de las actividades agrícolas, forestales y ganaderas que se determinen por el ministro de Hacienda y Administraciones Públicas, el umbral se eleva a los 250.000 euros anuales. Por su parte, las compras de bienes o servicios, referidas al conjunto de la actividad, se limitan a 150.000 euros, aunque sin incluir para su cómputo los bienes que formen parte del inmovilizado.

En lo que se refiere al **régimen especial de la agricultura**, la modificación que se opera es equivalente, reduciéndose el importe máximo de las adquisiciones de bienes y servicios a 150.000 euros, con igual excepción para el inmovilizado. No hay, en este caso, un umbral máximo de ventas.

En cualquiera de los casos que se han señalado, la superación de los límites señalado dará lugar a la exclusión del régimen especial y la aplicación del general del impuesto. Todas estas modificaciones entran en vigor el 1 de enero de 2016.

Por último, se hace una corrección al artículo 154.dos de la Ley del impuesto para referir la excepción a la obligación de ingreso que tienen los empresarios o profesionales a los que sea aplicable el **régimen especial del recargo de equivalencia** no ya a las entregas de inmuebles en las que se renuncie a la exención, que ya no tiene sentido, sino a aquellas directamente excluidas de la exención.

## O. DEVOLUCIONES A NO ESTABLECIDOS Y RECIPROCIDAD

El siguiente aspecto de la Ley del IVA al que ha afectado la Ley 28/2014 es el de las devoluciones a no establecidos, en particular, al requisito de reciprocidad que se establece para los empresarios o profesionales no comunitarios. Así, para estos, el artículo 119 bis.2.º de la Ley del IVA establece que los solicitantes deberán estar establecidos en un Estado en que exista reciprocidad de trato a favor de los empresarios o profesionales establecidos en el territorio de aplicación del impuesto, Islas Canarias, Ceuta y Melilla, reciprocidad que se reconoce por resolución del Director General de Tributos del Ministerio de Hacienda, en cuya página web se pueden consultar las existentes hasta este momento.

La novedad en vigor desde el 1 de enero de 2015, y cabe suponer que aplicable a cuotas soportadas desde esta fecha, es la excepción de este requisito cuando se trate de cuotas soportadas respecto de las importaciones de bienes y las adquisiciones de bienes y servicios relativas a:

- a) Suministros de plantillas, moldes y equipos adquiridos o importados en el territorio de aplicación del impuesto por el empresario o profesional no establecido, para su puesta a disposición a un empresario o profesional establecido en dicho territorio para ser utilizados en la fabricación de bienes que sean expedidos o transportados fuera de la Comunidad con destino al empresario o profesional no establecido, siempre que al término de la fabricación de los bienes sean expedidos con destino al empresario o profesional no establecido o destruidos.
- b) 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.

El sentido de las dos excepciones que se han introducido es claro, la eliminación de las restricciones que pueden tener ciertos sectores de la actividad cuando pretenden competir con los operadores de otros Estados que no se ven «castigados» por la regla de reciprocidad, esto es, que no tienen que indicar a sus clientes no comunitarios que las cuotas de IVA que les hayan de repercutir se transformarán en mayores costes de las operaciones, ya que las administraciones respectivas procederán a su devolución.

Se trata, en cualquier caso, de situaciones bien diferentes, por lo que es conveniente su análisis por separado.

En lo que se refiere a **plantillas, moldes y equipos**, quizá convenga comenzar por señalar que el criterio administrativo ha sido siempre el de considerar estas operaciones como no accesorias de las de exportación o entrega intracomunitaria de los productos resultantes de su utilización, por lo que su adquisición o importación en el territorio de aplicación del impuesto ha sido tratada como sujeta y no exenta [entre otras, contestaciones de la DGT de 23 de enero de 2002, 83/2002 o de 20 de enero de 2009, V0081/2009 (NFC031718)].

La modificación que se introduce viene a flexibilizar, como decíamos, la operativa de las empresas industriales que utilizan estas plantillas, matrices o equipos en sus procesos productivos, aunque lo hace a condición de que los mismos se destruyan o se reexpidan al empresario no establecido. En otro caso, no sería aplicable la excepción. Cabe entender que será a dicho empresario al que le incumbirá la carga de la prueba.

Respecto a los servicios relacionados con la celebración de **ferias, congresos y exposiciones** de carácter comercial o profesional, la eliminación del requisito de reciprocidad completa todo un conjunto de medidas dirigidas a la ayuda a este sector, como son la aplicación del tipo reducido que establece el artículo 91.uno.2.9.º de la Ley del IVA o la posibilidad de renuncia al régimen especial de las agencias de viajes, que ya analizamos en la primera parte de este trabajo, y que para el caso de que los asistentes a este tipo de eventos organicen su asistencia a través de una entidad que debiera aplicar el citado régimen especial, habilita, mediante los efectos combinados de la renuncia al régimen especial y la devolución sin aplicación de la regla de reciprocidad, la posibilidad de que no se tengan que asumir costes en términos de impuestos indirectos soportados en el territorio de aplicación del impuesto por la organización en el mismo de estos eventos.

Todo este dispositivo se completa con un último elemento, de carácter doctrinal, pero no menos relevante. Se trata del criterio establecido por la DGT en las contestaciones evacuadas hasta la fecha sobre las condiciones de tributación de este tipo de eventos, en las que se ha venido a señalar la aplicación de la regla general de las prestaciones de servicios, esto es, su localización en sede del prestatario, cuando el organizador del evento proporciona el conjunto de bienes y servicios necesarios para su realización, incluso en los supuestos en los que se incluyen servicios de alojamiento o transporte.

## P. RÉGIMEN ESPECIAL DE GRUPO DE ENTIDADES

### i. Perímetro subjetivo

El penúltimo ámbito en el que ha introducido modificaciones el legislador es el régimen de grupos de IVA, en el cual se ha incidido fundamentalmente en lo que se refiere al perímetro subjetivo del mismo, aunque también se ha realizado algún ajuste, en este caso menor, en su régimen de funcionamiento.

En lo atinente al perímetro subjetivo del régimen especial, las modificaciones efectuadas van dirigidas fundamentalmente a la adecuación de su contenido a la regulación comunitaria del mismo, incidiendo tanto en el tipo de vinculación que tiene que existir entre las partes para que

sea aplicable el régimen especial como en la posible inclusión en el mismo de entidades que no tengan el estatuto de empresarios o profesionales, aunque en este caso con ciertas restricciones.

Respecto al **tipo de vinculación** que ha de concurrir para que sea factible la aplicación del régimen especial, la norma introduce varias modificaciones que vienen a reforzarlas.

Así, de una parte, se pasa a exigir que la participación por parte de la entidad dominante en las dependientes sea estrictamente superior al 50%, acabando, por tanto, con la posibilidad que existía en la normativa en vigor hasta el 31 de diciembre de 2014 de que con una mera participación del 50% ya cupiera la aplicación del régimen especial. Como decíamos, desde el 1 de enero la participación ha de ser estrictamente superior a dicho porcentaje. Esta participación ha de referirse al capital o a los derechos de voto de la entidad dependiente, debiendo admitirse su referencia a cualquiera de estos dos elementos, a condición de que se controle efectivamente la entidad dependiente [así se infiere del Documento de la Comisión COM 2009 (325) final, en el que, sin duda, se inspira el legislador en los cambios que ha introducido].

En la misma línea, se pasa a transcribir a nuestro ordenamiento la dicción de la Directiva 2006/112/CE, la cual, en su artículo 11, refiere la aplicación del régimen de grupos a entidades que se hallen vinculadas en los órdenes financiero, económico y organizativo, debiendo concurrir (en ello incide la Comisión en el documento que antes citamos) simultáneamente los tres órdenes de vinculación que hemos citado.

De este modo, desde el 1 de enero de 2015, las entidades que pretendan optar por la aplicación del régimen de grupos de IVA deberán estar vinculadas entre sí en los tres órdenes que hemos citado, por lo que, caso de que falte alguno de ellos, no cabrá la citada opción.

El alcance que ha de darse a cada uno de estos tipos de vinculación se delimita por el Reglamento del impuesto, que dispone a estos efectos lo siguiente:

- a) En cuanto al vínculo financiero, se admite su concurrencia cuando la entidad dominante, a través de una participación de más del 50% en el capital o en los derechos de voto de las entidades del grupo, tenga el control efectivo sobre las mismas. No parece que en este caso se aporte nada a lo que ya señala la ley.
- b) 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.
- c) Se considerará que existe vinculación organizativa cuando exista una dirección común en las entidades del grupo.

La misma norma, el artículo 61 bis.7 del Reglamento del impuesto, establece que 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.

De la delimitación que hace la norma reglamentaria hay dos elementos que hemos de señalar como relevantes, el primero de los cuales es la polémica que podría suscitar la definición que

se hace de lo que se debe entender como vinculación económica a estos efectos, especialmente en grupos que, por su diversificación, puedan no cumplir, si se hace una interpretación demasiado literal de la misma, esta delimitación.

Por otra parte, hay que insistir en la presunción *iuris tantum* que establece la norma, conforme a la cual se entenderá la concurrencia de los tres órdenes de vinculación cuando exista la vinculación financiera, apreciada esta en los términos que ya hemos señalado. Es de suponer que la actividad de contraprueba incumbirá a la Administración, que es a quien convendrá la denegación del régimen de grupos a aquellos que lo hayan aplicado de manera indebida.

Todos estos cambios pueden obligar a reconfiguraciones de grupos de entidades, los cuales, tanto por la exigencia de participación superior al 50% como por la necesaria concurrencia de los tres órdenes de vinculación que hemos referido, podrían ver cuestionada su composición. A esta posibilidad se refiere la ley, que permite que estas reconfiguraciones se realicen a lo largo de 2015, permitiendo que los cambios que hemos señalado no se apliquen hasta 2016 para los grupos que aplicaban el régimen de grupos a 1 de enero de 2015 y dejen de cumplir los requisitos para ello, admitiéndose para estos la aplicación durante 2015 de la normativa previa a la entrada en vigor de la Ley 28/2014 (disp. trans. única de la Ley 28/2014).

La última modificación que se ha introducido a estos efectos es compleja en su interpretación y puede dar lugar a disfunciones importantes en algunos grupos. Así, desde el 1 de enero de 2015, el segundo párrafo del artículo 163 quinquies.dos de la Ley del IVA señala que las **sociedades mercantiles que no actúen como empresarios o profesionales** podrán ser consideradas como entidad dominante, siempre que cumplan los requisitos previstos con carácter general para tener la condición de entidad dominante, entre los que no se encuentra el de ser empresario o profesional.

Con esta modificación, sin duda, se abre la puerta a la integración como dominantes en los grupos de entidades de las sociedades tenedoras de valores o *holdings* que, en muchas ocasiones, son cabecera de los mismos. Con ello, se permite su aplicación a muchos grupos que en cúspide tienen una entidad a la que difícilmente se puede reconocer su condición de empresario o profesional, por lo que, en la interpretación de la DGT, no cabría la opción por el régimen especial.

La modificación que comentamos sin duda se relaciona con la Sentencia del TJUE de 9 de abril de 2013, recaída en el asunto C-85/11 (NFJ050408), Comisión contra Irlanda, en la que se analizó directamente si personas o entidades que no tengan la condición de empresarios o profesionales pueden formar parte de un grupo a los efectos del IVA. Esta posibilidad fue admitida por el TJUE, que concluyó que: «En consecuencia, del texto del artículo 11 de la Directiva IVA no se deduce que no puedan ser incluidas en un grupo IVA personas que no son sujetos pasivos» (apartado 41). En el mismo sentido se pronunció el TJUE, con fecha 25 de abril de 2013, en los asuntos C-86/11, Comisión contra el Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte, C-95/11, Comisión contra Dinamarca, y C-109/11, Comisión contra la República Checa.

La integración de estas entidades, que de entrada se podría considerar beneficiosa, ya que permite la aplicación del régimen especial a entidades que de otro modo no podrían hacerlo, puede suscitar problemas cuando la entidad *holding* que hay en la cabecera del grupo tiene un

cierto componente personal, por incluir tanto las participaciones en lo que podríamos denominar el grupo industrial junto con otros activos, más relativos a las personas físicas propietarias mayoritarias de la misma, que pueden ser reticentes a la involucración de la entidad con el resto de entidades del grupo, al menos a este nivel.

No menos polémico es lo limitado de la transposición que se ha hecho en nuestro país del contenido de las sentencias que hemos citado, limitada a entidades mercantiles y como dominantes de grupo, sin habilitar la entrada en el régimen de grupos de otras personas o entidades sin actividad empresarial o profesional y sin permitir que la misma se produzca en niveles distintos al de la entidad dominante. Se trata de una decisión consciente del legislador [al menos, así lo indica la contestación de la DGT de 27 de marzo de 2015, V0986/2015 (NFC054576)], pero que difícilmente se compadece con la dicción de la jurisprudencia comunitaria.

Para terminar con la referencia al Derecho de la Unión, hemos de notar igualmente la ausencia en la Ley del IVA de lo que se ha dado en llamar la consolidación horizontal, que sí se prevé en la Ley del Impuesto sobre Sociedades y que, en tanto trae causa del principio de libertad de establecimiento, no se entiende. Bien es cierto que el artículo 11 de la Directiva 2006/112/CE limita la aplicación del régimen de grupos a entidades establecidas en el interior del país de que se trate, pero una cosa es que el régimen se limite a este tipo de entidades y otra muy distinta es que la ausencia de un vínculo común en forma de entidad matriz ubicada en el territorio de aplicación del impuesto impida la aplicación del régimen especial.

## ii. Funcionamiento

Las características básicas del funcionamiento del régimen de grupos se han mantenido intactas tras la entrada en vigor de la Ley 28/2014, por lo que siguen vigentes tanto la especialidad en el cálculo de la base imponible de las operaciones intragrupo como la posibilidad de renuncia a la exención en las mismas, con todo lo que ello implica.

El único cambio que se ha producido a estos efectos ha sido el establecimiento de la aplicación obligatoria de la regla de prorrata especial para la determinación de las deducciones cuando se realizan este tipo de operaciones (así lo señala el art. 61 bis.3 del Reglamento del impuesto, cuya nueva redacción se ha introducido por el RD 1073/2014).

Esta obligatoriedad de la prorrata especial es coherente con la forma en la que se configura el sector diferenciado de las operaciones intragrupo. Como es sabido, del mismo forman parte los bienes y derechos que usen total o parcialmente, directa o indirectamente, en la realización de dichas operaciones, abarcando únicamente la parte en la que dichos bienes y derechos se usen en dichas operaciones. La misma pauta se sigue para la cuantificación de su base imponible.

Esta configuración del sector diferenciado, en la que se atiende al uso de cada bien o servicio, difícilmente se compadece con la aplicación de la regla de prorrata general dentro del mismo, en la que se sigue a un principio distinto, como es el de la deducción en atención a un porcentaje

global que resulta de la toma en consideración del total de las operaciones del sector diferenciado. En esta idea, es coherente que, delimitados los bienes o servicios que, por razón de su uso específico, que puede ser total o parcial, directo o indirecto, forman parte del sector diferenciado de la actividad, la deducción del IVA soportado por ellos se realice igualmente en atención al uso de los referidos bienes o servicios. Así se dispone desde el 1 de enero de 2015, cabe entender que en relación con las cuotas soportadas a partir de esta fecha.

Como último comentario, hemos de señalar que, en el ámbito de excepcionalidad en el que nos movemos, tampoco hubiera resultado extraño señalar la referencia de la deducción al uso parcial de los bienes o servicios de aquellos que no se usen de manera exclusiva en operaciones intragrupo generadoras o no del derecho a la deducción, determinando igualmente su deducción parcial. Se trataría de una suerte de prorrata especialísima, que atendería al uso efectivo de los bienes o derechos de manera más cercana aún de lo que dispone la prorrata especial, que únicamente hace este seguimiento para el caso de los bienes o servicios que se usan en exclusiva en operaciones generadoras del derecho a la deducción o no, pero que refiere a la deducción el IVA soportado por bienes y servicios de uso indistinto en unas y otras. Para terminar, notemos que esta referencia a elementos distintos a la cifra de negocios se prevé en la misma Directiva 2006/112/CE, artículo 173.2, con todas las cautelas que hay que tomar para referir esta cuestión en el entorno del régimen de grupos de IVA existente en nuestro país.

## Q. INFRACCIONES Y SANCIONES

La última novedad que hemos de analizar tiene por objeto la introducción de tres nuevas infracciones relativas de manera específica a la exacción del IVA, añadidas, por ende, a su ley reguladora. Estas infracciones, que se acompañan de sus correspondientes sanciones, como es lógico, están relacionadas con varias de las modificaciones introducidas en los últimos años en relación con la exacción del tributo.

La primera de ellas tiene que ver con las **entregas de inmuebles a las que se aplica la inversión del sujeto pasivo** conforme al artículo 84.uno.2.º e) de la Ley del IVA (las efectuadas en procesos concursales, aquellas en las que se renuncia a la exención y las que se relacionen con la extinción de una garantía).

En estos casos, el artículo 24 quater del Reglamento del impuesto, añadido por el Real Decreto 828/2013, obliga al adquirente a comunicar expresa y fehacientemente al empresario o profesional que realice la operación que es empresario o profesional y que, en relación con dicha operación, está actuando como tal.

Lo que se tipifica como infracción tributaria es la falta de dicha comunicación, artículo 170.dos.6.º de la Ley del IVA, esto es, el incumplimiento de la antedicha obligación.

La sanción que se prevé es de multa pecuniaria proporcional del 1% de las cuotas devengadas correspondientes a las entregas y operaciones respecto de las que se ha incumplido la obligación de

comunicación, con un mínimo de 300 euros y un máximo de 10.000 euros. Es importante señalar que esta sanción admite la reducción del 25% que establece el artículo 188.3 de la Ley General Tributaria para los supuestos de pago en plazo y ausencia de recurso o reclamación, pero no la de conformidad, tal y como se deduce de lo dispuesto por el artículo 171.dos de la Ley del IVA.

El segundo supuesto de infracción que se tipifica se refiere a las **ejecuciones de obra** y cesiones de personal a las que se aplica igualmente la inversión del sujeto pasivo cuando se realicen en el seno de actuaciones de urbanización de terrenos, construcción o rehabilitación de edificaciones, tal y como establece el artículo 84.uno.2.º f) de la Ley del IVA.

En estos casos, el artículo 24 quater.3 del Reglamento del impuesto obliga a los destinatarios de las operaciones a comunicar expresa y fehacientemente al contratista o contratistas principales con los que contraten las siguientes circunstancias:

- a) Que están actuando, con respecto a dichas operaciones, en su condición de empresarios o profesionales.
- b) Que tales operaciones se realizan en el marco de un proceso de urbanización de terrenos o de construcción o rehabilitación de edificaciones.

El incumplimiento de esta obligación, a la que ya se apuntaba por la DGT con carácter previo, pero sin la correspondiente cobertura jurídica, se tipifica desde el 1 de enero como infracción tributaria, haciendo una transcripción casi literal de la dicción de la norma reglamentaria.

La sanción que se prevé es, al igual que en el caso anterior, de multa pecuniaria proporcional del 1% de las cuotas devengadas correspondientes a las entregas y operaciones respecto de las que se ha incumplido la obligación de comunicación, con un mínimo de 300 euros y un máximo de 10.000 euros. También en este caso, la sanción admite la reducción del 25% que establece el artículo 188.3 de la Ley General Tributaria para los supuestos de pago en plazo y ausencia de recurso o reclamación, pero no la de conformidad (art. 171.dos de la Ley del IVA).

La última infracción que se introduce en la norma se relaciona con el **nuevo régimen de no anticipo del IVA a la importación**, del que ya dimos cuenta en la primera parte de este trabajo.

Así, desde el 1 de enero de 2015 (aunque la entrada en vigor efectiva del citado régimen de liquidación no se haya producido hasta el 1 de febrero), se tipifica como infracción tributaria la no consignación o la consignación incorrecta o incompleta en la autoliquidación de las cuotas tributarias correspondientes a operaciones de importación liquidadas por la Administración por los sujetos pasivos que apliquen este régimen especial.

La sanción prevista es el de multa pecuniaria proporcional del 10% de las cuotas devengadas correspondientes a las liquidaciones efectuadas por las aduanas correspondientes a las operaciones y no consignadas en la autoliquidación. En este caso, la sanción admite tanto la reducción por conformidad como la correspondiente a los supuestos de pago en plazo y no recurso que establecen los apartados 1 y 3 del artículo 188 de la Ley General Tributaria (art. 171.dos y tres de la Ley del IVA).

destinatario, no se ingresa por quien la repercutió. La inversión del sujeto pasivo, que evita la disociación entre el empresario o profesional que repercute el impuesto y quien ha de soportarlo, erradica esta posibilidad.

La norma comunitaria da pábulo a esta opción, previéndola como facultad para los Estados de la Unión en el artículo 199 bis de la Directiva 2006/112/CE.

Así, desde el 1 de abril de 2014, se aplica la inversión del sujeto pasivo a las entregas de los siguientes bienes:

- 1.º **Plata, platino y paladio**, en bruto, en polvo o semilabrado, cuando se trate de entregas de los siguientes productos definidos en el apartado décimo del anexo de la Ley del IVA. A este respecto, los bienes que refiere la norma son los siguientes:

Código NCE	Designación de la mercancía
7106 10 00	Plata en polvo
7106 91 00	Plata en bruto
7106 92 00	Plata semilabrada
7110 11 00	Platino en bruto, o en polvo
7110 19	Platino. Los demás
7110 21 00	Paladio en bruto o en polvo
7110 29 00	Paladio. Los demás

El mismo artículo 84.uno.2.º g), que se añade a la Ley del IVA y que regula este nuevo supuesto de inversión del sujeto pasivo, establece que habrán de asimilarse a las de los referidos metales las entregas de bienes que tengan por objeto metales resultantes de la realización de actividades de transformación por el empresario o profesional adquirente. De igual modo, se dispone que habrá 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.

- 2.º Los siguientes **equipos electrónicos**:

- a) Teléfonos móviles.
- b) Consolas de videojuegos, ordenadores portátiles y tabletas digitales.

Al igual que en el caso anterior, esta delimitación conceptual se completa mediante su remisión al anexo de la Ley del IVA, que ofrece las siguientes referencias:

Código NCE	Designación de la mercancía
8517 12	Teléfonos móviles (celulares) y los de otras redes inalámbricas. Exclusivamente por lo que se refiere a los teléfonos móviles
9504 50	Videoconsolas y máquinas de videojuego excepto las de la subpartida 950430. Exclusivamente por lo que se refiere a las consolas de videojuegos
8471 30	Máquinas automáticas para tratamiento o procesamiento de datos, portátiles, de peso inferior a 10 kg, que estén constituidas, al menos, por una unidad central de proceso, un teclado y un visualizador. Exclusivamente por lo que se refiere a ordenadores portátiles y tabletas digitales.

En el caso de estos equipos, y a diferencia de lo señalado para las entregas de metales a las que nos hemos referido con anterioridad, la inversión del sujeto pasivo únicamente es aplicable cuando el **destinatario** sea:

- a) Un empresario o profesional revendedor de estos bienes, cualquiera que sea el importe de la entrega.
- b) Un empresario o profesional distinto de los referidos en la letra anterior, cuando el importe total de las entregas de dichos bienes efectuadas al mismo, documentadas en la misma factura, exceda de 10.000 euros, excluido el IVA.

A efectos del cálculo de este límite, la propia Ley del IVA señala que habrá que atender al importe total de las entregas realizadas cuando, documentadas en más de una factura, resulte acreditado que se trate de una única operación y que se ha producido el desglose artificial de la misma a los únicos efectos de evitar la aplicación de esta norma.

Asimismo, se establece que la acreditación de la condición del empresario o profesional a que se refieren las dos letras anteriores deberá realizarse con carácter previo o simultáneo a la adquisición, en las condiciones que se determinen reglamentariamente. Esta referencia reglamentaria se efectúa en el artículo 24 quinquies del Reglamento del IVA, añadido por el Real Decreto 1073/2014, que señala que, a estos efectos, se considerará **revendedor** al empresario o profesional que se dedique con habitualidad a la reventa de los bienes adquiridos a que se refieren dichas operaciones. Nada dice la norma, pero parece que el paralelismo con los supuestos en los que es aplicable el régimen de los bienes usados, antigüedades, obras de arte u objetos de colección es evidente, por lo que bien podría acudir a la doctrina y jurisprudencias emanadas al respecto para determinar cuándo nos encontramos ante un revendedor de estos equipos.

La misma norma reglamentaria indica que el empresario o profesional revendedor deberá comunicar al órgano competente de la AEAT su condición de revendedor mediante la presentación de la correspondiente declaración censal al tiempo de comienzo de la actividad, o bien durante el mes de noviembre anterior al inicio del año natural en el que deba surtir efecto. Esta comunicación se entenderá prorrogada para los años siguientes en tanto no se produzca la pérdida de dicha condición, que deberá asimismo ser comunicada a la Administración tributaria mediante la oportuna declaración censal de modificación.

Asimismo, dispone el reglamento que el empresario o profesional revendedor podrá obtener un certificado con el código seguro de verificación a través de la sede electrónica de la AEAT que tendrá validez durante el año natural correspondiente a la fecha de su expedición, certificado que, mediante su comunicación al empresario o profesional que le entregue los equipos, conducirá a este último a la aplicación de la inversión del sujeto pasivo en las adecuadas condiciones de seguridad jurídica.

Las previsiones reglamentarias que se han referido son de gran utilidad, pero bajo ningún concepto deberían conducir a la conclusión de que en ausencia de su cumplimiento ya no es aplicable el procedimiento de inversión del sujeto pasivo. No puede ser de otro modo. Tratándose de una norma antifraude, carecería de sentido que su aplicación efectiva se deje al albur de los intervinientes en las operaciones, según se decida aportar o no el certificado de revendedor. Así se indica en la contestación de la DGT de 31 de marzo de 2015, V1037/2015 (NFC053780), en la que, en buena lógica, se desvincula la aplicación del procedimiento de auto-liquidación de la aportación del certificado, a la vez que se señala la obligatoriedad de la misma. En idéntico sentido se expresa la contestación de 23 de abril de 2015, V1247/2015.

Cabe entender, pues, que el referido certificado se configura como un instrumento al servicio del principio de seguridad en el tráfico tal que su aportación permite a quien efectúa la entrega de bienes que corresponda asegurarse de la condición de su cliente, en su caso, pero no le habilita la repercusión del impuesto a falta del mismo. Igualmente, en ausencia del certificado, una hipotética repercusión del tributo no generaría una cuota deducible, por cuanto se trataría de cuotas indebidamente repercutidas a sus destinatarios (al menos, así lo ha establecido la jurisprudencia comunitaria, y con ella la doctrina administrativa, por más que la Ley del IVA, que trata esta cuestión en su art. 94.tres, no sea todo lo clara que debería).

Se dispone asimismo que las entregas de dichos bienes, en los casos en que sean sujetos pasivos del impuesto sus destinatarios, deberán documentarse en una factura mediante serie especial. A este respecto, debe señalarse que la DGT [contestaciones de 31 de marzo de 2015, V1037/2015 (NFC053780), o 23 de abril de 2015, V1247/2015, antes citadas] ha señalado que en dichas facturas se pueden documentar igualmente otras operaciones a las que no resulte aplicable el procedimiento de inversión del sujeto pasivo.

Finalmente, se ha suscitado la incidencia que puede tener este mecanismo de inversión del sujeto pasivo cuando interactúa con la relativamente habitual práctica en el sector de concesión de **ayudas** o incentivos a la compra de estos aparatos, que en muchas ocasiones no se hacen efectivas a través de toda la cadena de distribución por la que los mismos llegan a sus consumidores finales, sino que se entregan directamente a los comerciantes minoristas al objeto de que estos entreguen el equipo a un precio reducido.

A estos efectos, la DGT ha sido tradicionalmente bastante flexible a la hora de admitir la modificación de la base imponible en estas situaciones para el operador que concede la ayuda, acudiendo a los criterios establecidos por el TJUE. Las dudas se han suscitado cuando en la entrega de los terminales por parte de las entidades que conceden las ayudas ha desaparecido el IVA repercutido, ello como consecuencia de la aplicación del procedimiento de inversión del sujeto pasivo. Planteada la cuestión ante la DGT, esta ha mostrado de nuevo una cierta flexibilidad, admitiendo la recuperación del IVA incluido en los descuentos o ayudas concedidos, aunque por parte de quienes conceden dichas ayudas o descuentos no se haya repercutido ni, por tanto, ingresado cuota alguna por este concepto [DGT, contestaciones de 15 de abril de 2015, V1159/2015 (NFC054692), o V1160/2015 (NFC054780)].

#### 4. AJUSTES TÉCNICOS

El último grupo de modificaciones que analizaremos son las que hemos considerado como ajustes técnicos, denominación con la cual en modo alguno pretendemos privarles de trascendencia, aunque carecen del hilo conductor común que hemos apreciado en las demás modificaciones que ya hemos analizado.

##### A. TERRITORIO DE APLICACIÓN DEL IVA COMUNITARIO

El primer aspecto en el que ha incidido la Ley 28/2014 en la Ley del IVA ha sido en su ámbito territorial, en el que se ha procedido a la **actualización** del artículo que trata de esta cuestión, que es su artículo 3.

Las modificaciones introducidas a estos efectos son las siguientes:

- 1.<sup>a</sup> Como territorios excluidos de la armonización de los impuestos sobre el volumen de negocios, se ha precisado la referencia a los territorios franceses de ultramar, que ahora se hace mencionado los artículos 349 y 355.1 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, a la vez que se han incluido las Islas del Canal.
- 2.<sup>a</sup> Se ha añadido una nueva asimilación, de suerte que las operaciones efectuadas con las zonas de soberanía del Reino Unido en Akrotiri y Dhekelia tendrán la misma consideración que las efectuadas con Chipre.

Las dos modificaciones que se han señalado se supone que entran en vigor con el resto de la Ley 28/2014, es decir, el 1 de enero de 2015; no obstante, teniendo en cuenta que se trata de referencias que ya se incluían en la Directiva 2006/112/CE, podría igualmente considerarse que son modificaciones más de carácter aclaratorio que otra cosa, aunque de nulo efecto práctico, por cuanto en cualquier situación de controversia la norma comunitaria, precisa, clara e incondicional, hubiera debido prevalecer sin más género de dudas.

## B. TRANSMISIONES DE UNIDADES ECONÓMICAS AUTÓNOMAS

La siguiente modificación que analizamos tiene, sin duda, una relevancia muy superior a la que hemos comentado en el epígrafe anterior; se trata de la nueva redacción del artículo 7.1.º de la Ley del IVA y, con él, la revisión de las condiciones en las que cabe considerar no sujetas las transmisiones de unidades económicas autónomas u **operaciones de reestructuración**.

Las modificaciones que se introducen en el precepto, por más que en la exposición de motivos de la Ley 28/2014 se califiquen como meras aclaraciones, vienen a modificar en un doble sentido la no sujeción al IVA de estas operaciones.

Así, la primera cuestión que se revisa es la **autonomía de funcionamiento** que ha de concurrir en estas operaciones por referencia al conjunto de bienes y derechos transmitidos y que siempre ha suscitado la duda de si había de existir con carácter previo a la transmisión o no. La nueva redacción de la norma pretende despejar esta duda, al disponer que la no sujeción requiere que el citado conjunto de bienes y derechos «constituyan o sean susceptibles de constituir una unidad económica autónoma».

La dicción de la norma, al menos desde un punto de vista puramente teórico, no parece ofrecer especiales dudas; la no sujeción es aplicable tanto cuando la autonomía de funcionamiento existe, por cuanto los referidos bienes y derechos constituyen una unidad económica autónoma, como cuando, no existiendo, los bienes y derechos transmitidos son tales que pueden llegar a constituirla. Así, en la medida en que el conjunto de elementos transmitidos pueda alcanzar este funcionamiento autónomo, ya que dispongan de todo lo necesario para funcionar por sí mismos, cabría aplicar la no sujeción.

En esta delimitación objetiva de la norma de no sujeción, es menester traer a colación las contestaciones de la DGT en las que se ha llegado a admitir la no sujeción en supuestos en los que no transmitía en firme el total de elementos afectos a la actividad, pero se acompañaban los entregados con la cesión de uso de aquellos otros que no se transmitían. La jurisprudencia comunitaria dictada sobre la materia no parece que dejase margen para otra cosa.

Esta relativa flexibilidad en la aplicación de la norma de no sujeción, por sí misma, no plantea más problema. Las disfunciones se suscitan cuando la no sujeción en el IVA interactúa con la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, que grava los inmuebles incluidos en estos bloques empresariales por mandato del artículo 7.5 de su ley reguladora. Siendo cierto que esta norma sigue haciendo referencia a la transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial o profesional, por lo que en supuestos en los que no se transmite tal, bien podría intentarse su no aplicación, el es-

píritu de la misma es claro, sujetar a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas los inmuebles incluidos en transmisiones de unidades económicas autónomas no sujetas como tales.

En esta tesitura, la relativa flexibilización a la que hemos hecho referencia anteriormente puede dificultar la transmisión de negocios en marcha o de partes de ellos, especialmente cuando la no sujeción que analizamos es tal que, per se, no cabe la renuncia a la misma.

La segunda modificación que se ha hecho en el precepto ha consistido en la referencia de la autonomía de funcionamiento al **transmitente**, de suerte que es por referencia al mismo como ha de apreciarse si los bienes y derechos transmitidos son susceptibles de ese funcionamiento autónomo que hemos venido comentando.

Considerando que el hecho imponible del impuesto es la entrega de bienes o prestación de servicios y que ambas operaciones son efectuadas por los empresarios o profesionales que los entregan, bien podría entenderse que la matización que se introduce es acertada. Hay, sin embargo, dos matices de gran relevancia que se han de tener en cuenta a estos efectos y que son los siguientes:

- a) En primer lugar, la dicción de la Sentencia del TJUE de 10 de noviembre de 2011, asunto C-444/10, Schriever (NFJ044772), en la que con una cierta claridad se dice lo contrario (vide, en particular, los apartados 26 a 29). La posibilidad de enervar el contenido de esta sentencia con la posterior de 30 de mayo de 2013, asunto C-651/11, X BV (NFJ051037), no parece fácil, por cuanto esta última se refiere a operaciones de reestructuración empresarial articuladas mediante compraventas de valores, para las cuales la referencia directa a los activos de la entidad cuyas participaciones se transmiten no puede efectuarse directamente sin más cautela.
- b) En segundo lugar, la praxis empresarial, que en muchos casos conduce a que grupos de empresas que se desprenden de determinadas partes de su actividad las tengan articuladas con carácter previo en atención a la estructura del grupo, de suerte que los bienes y derechos objeto de la operación se transmiten desde diferentes entidades, por lo que, al menos en una interpretación literal de la norma en su redacción vigente desde el 1 de enero de 2015, ya no cabría la aplicación de la norma de no sujeción.

Esta negación de la norma de no sujeción por el hecho de que la autonomía de funcionamiento no concurra en sede de ninguno de los transmitentes, en el caso de que los mismos apliquen el régimen de los grupos de entidades, que debería conducir a la consideración de las entidades incluidas en el mismo como un sujeto pasivo único –al menos así es como se configura en la norma comunitaria–, resulta especialmente chocante.

Finalmente, la revisión del precepto se ha aprovechado para aclarar que la sujeción al impuesto de las **meras cesiones de bienes**, que se opera por la vía de la exclusión en estos casos de la aplicación de la norma de no sujeción, es una excepción que opera con carácter general y no solo en el entorno de las operaciones inmobiliarias, que es al que se refería con anterioridad al 1 de enero de 2015.

La no sujeción de las transmisiones de unidades económicas autónomas suscita muchas más dudas de las que se han señalado, habiéndonos limitado a indicar los aspectos que se derivan directamente de las modificaciones introducidas por la Ley 28/2014.

### C. ENTREGAS DE OBJETOS PUBLICITARIOS

Una modificación más, esta de carácter menor, al menos en cuanto a su dificultad práctica, es la revisión del umbral que se establece en el artículo 7.4.º de la Ley del IVA para la no sujeción de las entregas de objetos publicitarios, que se ha elevado hasta **200 euros**.

De este modo, a partir del 1 de enero de 2015, la no sujeción de las entregas de objetos publicitarios –se considerarán como tales aquellos que carezcan de valor comercial intrínseco, en los que se consigne de forma indeleble la mención publicitaria– tiene ese importe como umbral máximo.

A este respecto, son de notar dos elementos importantes, que son los siguientes:

- a) Lo que cabe considerar como elementos carentes de valor comercial intrínseco se ha interpretado en ocasiones por referencia al umbral mismo que establece la norma, lo que da una mayor relevancia a su elevación.
- b) En caso de que se supere el umbral que señalamos en las entregas a un único destinatario, y por más que se trate de entregas de objetos publicitarios, las mismas estarán sujetas al tributo, a menos que, en dicción expresa de la ley: «se entreguen a otros sujetos pasivos para su redistribución gratuita».

Finalmente, debe indicarse que el IVA soportado en la compra de estos objetos publicitarios por parte de los empresarios o profesionales es en todo caso deducible, sin que les afecte la exclusión del derecho a la deducción que establece el artículo 96.uno.5.º de la Ley del IVA, que proscribire de su ámbito de aplicación las entregas no sujetas por mandato de su artículo 7.4.º, que son las que aquí comentamos.

### D. TRANSMISIONES DE TÍTULOS VALORES RELATIVOS A ENTIDADES DE CAPITAL INMOBILIARIO

La siguiente modificación que explicamos tampoco tiene, per se, más dificultad, sin perjuicio de que esté relacionada con uno de los ámbitos más complejos de la tributación indirecta de las operaciones inmobiliarias, como es el de la no exención de las transmisiones de valores cuando, aunque formalmente sean tales, en el fondo se consideran como entrega de inmuebles. Como es de suponer, estamos hablando del **artículo 108 de la Ley del mercado de valores**.

La modificación que se introduce en la Ley del IVA supone la consideración como entregas de bienes de las transmisiones de valores a las que pudiera ser aplicable este precepto, tal y como viene a establecer, desde el 1 de enero de 2015, el nuevo ordinal 8.º del artículo 8.uno de la Ley del IVA.

La obligación de que las transmisiones de valores que hayan de quedar excluidas de la exención se consideren como entregas de bienes ya se había establecido en la Sentencia del TJUE de 5 de julio de 2012, asunto C-259/11, DTZ Zadelhoff vof (NFJ047554), por lo que no parece que quedase mucho margen de maniobra.

Al igual que en el caso de las transmisiones de unidades económicas autónomas, la problemática que subyace a estas operaciones va mucho más allá del detalle que hemos comentado, habiéndonos limitado en el comentario a la referencia a la novedad que se ha introducido.

## E. OPERACIONES ASIMILADAS A IMPORTACIONES

Otro ajuste estrictamente técnico que se ha introducido en la norma ha sido la excepción al hecho imponible operación asimilada a la importación cuando los bienes a los que pudiera referirse la operación sean objeto de una entrega de bienes a la que resulte aplicable las exenciones establecidas en los artículos 21, 22 o 25 de la Ley del IVA.

En este caso, lo que se pretende es evitar la liquidación de un impuesto que en la inmensa mayoría de las ocasiones es deducible y que carece de sentido cuando los bienes van a salir del territorio IVA –**exportaciones**, art. 21, o **entregas intracomunitarias de bienes**, art. 25– o se van a afectar a destinos equivalentes –operaciones asimiladas a exportaciones, art. 22–.

Hay que señalar que la improcedencia de proceder a dicha liquidación del impuesto ya se había indicado por la DGT, por lo que la modificación normativa que se comenta tiene un carácter meramente aclaratorio.

## F. EXENCIONES

### i. Servicios educativos

Algunos de los supuestos de exención limitada que establece la norma han sido igualmente objeto de revisión. El primero de ellos ha sido el de los servicios educativos, que se ha extendido para su aplicación a «la atención a niños en los centros docentes en tiempo interlectivo durante el comedor escolar o en aulas en servicio de guardería fuera del horario escolar».

La modificación que se comenta, que viene a poner fin a la relativa polémica que se había generado a este respecto, amplía el ámbito objetivo de la exención, que la DGT había considerado que no era tal como para dar pábulo a estos servicios.

Queda claro, pues, que desde el 1 de enero de 2015 los servicios prestados en los centros educativos están exentos en los términos que se han señalado, incluyendo, pues, tanto lo que serían los servicios docentes sensu stricto como aquellos otros que se pueden prestar en horario interlectivo, a menudo prestados por empresas distintas a los propios centros educativos.

## ii. Entidades de base asociativa

El segundo supuesto de exención en el que ha incidido la Ley 28/2014 es el contemplado por el ordinal 12.º del artículo 20.uno de la Ley del IVA.

Así, en la redacción vigente hasta el 31 de diciembre de 2014, se exigía que los **objetivos** de las referidas entidades fueran exclusivamente «de naturaleza política, sindical, religiosa, patriótica, filantrópica o cívica», por lo que en cuanto se tuviesen fines de naturaleza diferente, por más accesorios o residuales que resultasen, se podía cuestionar la exención.

Esta limitación, que carecía de antecedente en la norma comunitaria [art. 132.1 l) de la Directiva 2006/112/CE], se ha eliminado, por lo que cualquier entidad que persiga los objetivos que hemos referido podría considerarse acreedora a la exención.

## iii. Fedatarios públicos y operaciones financieras

La última exención en la que se ha incidido es la aplicable hasta el 31 de diciembre de 2014 a los servicios de intervención en operaciones financieras prestados por fedatarios públicos. Esta exención, que no tenía soporte en el Derecho de la Unión, había dado lugar al inicio del correspondiente procedimiento de infracción por parte de la Comisión Europea, que se ha solventado procediendo a su eliminación.

Quizá no esté de más señalar que en vigencia de la norma interna, por más que se pudiera considerar contraria al Derecho de la Unión, en tanto que beneficiosa para los contribuyentes, no se podía proceder a su inaplicación, como ha señalado el TJUE, que ha dispuesto con claridad que el efecto directo del Derecho comunitario en ningún caso puede oponerse a los contribuyentes, por cuanto los responsables de su correcta transposición son los Estados de la Unión, únicos obligados a asumir las consecuencias de sus incumplimientos.

## G. SERVICIOS RELACIONADOS CON EXPORTACIONES

La siguiente modificación que apuntamos tiene, de nuevo, un marcado componente técnico. Así, desde el 1 de enero de 2015, la exención de los servicios directamente relacionados con las exportaciones de bienes fuera de la Comunidad, que exige, entre otros requisitos, que se presten a determinados destinatarios, se refieren a los representantes aduaneros de los exportadores o de los destinatarios de los bienes, siendo que hasta el 31 de diciembre de 2014 se refería a quienes actuasen por cuenta de unos y otros.

Esta referencia sin duda conduce al Real Decreto 335/2010, de 19 de marzo, por el que se regula el derecho a efectuar declaraciones en aduana y la figura del representante aduanero y, en particular, a su artículo 4, a cuyo contenido nos remitimos.

La modificación que comentamos se contiene en el artículo 21.5.º de la Ley del IVA.

## H. ENTREGAS DE BIENES CON INSTALACIÓN O MONTAJE

Una modificación más de declarado carácter técnico es la nueva redacción que se da al artículo 68.dos.2.º de la Ley del IVA, que establece la regla de localización aplicable a las **entregas de bienes con instalación o montaje**.

Así, hasta el 31 de diciembre de 2014, la referida regla de localización disponía que habrían de considerarse efectuadas en el territorio de aplicación del impuesto aquellas tales que, amén del cumplimiento de otros requisitos, que se mantienen en la norma, el coste de los trabajos de instalación o montaje excediese del **15%** de la total contraprestación correspondiente a la entrega de los bienes instalados. Este requisito, que carecía de la adecuada cobertura comunitaria, se ha eliminado de nuestra norma.

En consecuencia, desde el 1 de enero de 2015, las referidas entregas de bienes se habrán de considerar efectuadas en el territorio de aplicación de impuesto cuando los trabajos de instalación o montaje sean previos a su puesta a disposición del adquirente, la instalación se ultime en el referido territorio y siempre que la instalación o montaje implique la inmovilización de los bienes entregados, con independencia del coste que supongan los referidos trabajos de instalación o montaje.

Como decíamos, la norma comunitaria, que es el artículo 36 de la Directiva 2006/112/CE, no hace referencia a esta cuestión, por lo que, como en cualquier otro supuesto en que la norma interna mejora su adecuación a la norma europea, el cambio debe valorarse positivamente.

En términos eminentemente prácticos, se podría plantear la relevancia del cambio, ya que parece que en este tipo de operaciones, cualquiera que sea la vía a través de la cual se sustancie su tributación, la carga tributaria que se habría de soportar es la misma. En la mayor parte de las situaciones es así; sin embargo, los procedimientos mediante los cuales se efectúa la exacción del tributo y las obligaciones formales pueden diferir sustancialmente.

De este modo, en supuestos en los que es aplicable la regla de localización que comentamos, la operación se califica en todo caso como entrega de bienes y tributa como tal, procediéndose a la repercusión del impuesto o no en función de las características de comprador y vendedor. Así, si aquel es empresario o profesional y este no dispone de un establecimiento permanente en el territorio de aplicación del impuesto o, disponiendo de él, no interviene en la realización de la operación, se aplicará la inversión del sujeto pasivo. En otro caso, operará la repercusión del impuesto en condiciones normales. En cualquiera de estas situaciones, la entrada en el territorio de aplicación del impuesto de los bienes que se hayan de instalar estará libre de imposición, sea por efecto de la no sujeción de las adquisiciones intracomunitarias de bienes con este destino que señala el artículo 13.1.º c) de la Ley del IVA, sea por la exención que se dispone para las importaciones con dicho destino por su artículo 66.1.º. La documentación de la operación se realizará conforme a las normas generales aplicables a las entregas de bienes «interiores».

En caso de que no sea aplicable la regla de localización que se contiene en el artículo 68.dos.2.º de la Ley del IVA, la entrada de bienes con origen extranjero dará lugar a la correspondiente liquida-

ción del IVA a la importación o adquisición intracomunitaria de bienes, IVA que será deducible en las mismas condiciones que cualesquiera otras cuotas soportadas por estos conceptos. Por su parte, la entrega posterior, en su caso, tributará como tal, localizándose en tal caso conforme a la regla general aplicable a las entregas de bienes que no son objeto de instalación o montaje, y aplicándose la inversión del sujeto pasivo o no en los mismos términos que hemos indicado con anterioridad.

Otro tanto cabría indicar de los supuestos en que las entregas se producen en otros Estados de la Unión Europea, en este caso con el matiz, que puede haber generado más de un disgusto, de que en caso de que a la entrega de los bienes le resulte aplicable la regla especial que comentamos, es posible que no le afecte la inversión del sujeto pasivo, que en muchos otros Estados tiene un ámbito objetivo de aplicación mucho más estrecho del que sigue en nuestro país. En este contexto, los disgustos se pueden haber producido en caso de que se haya acudido a una aplicación analógica de la norma española, en la convicción de que el requisito del 15%, ahora eliminado, operaba igualmente en otros países, de forma que, no superándolo, la remisión de la mercancía al Estado de destino únicamente tenía como obligación vinculada la de su consignación en la declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias. No necesariamente es así, habiéndose dado el caso de empresas establecidas en el territorio de aplicación del impuesto que estaban obligadas a repercutir e ingresar el impuesto en otros Estados europeos como consecuencia de la realización de este tipo de operaciones y no eran conscientes de ello.

Finalmente, hemos de insistir en que la aplicación de la norma está condicionada al cumplimiento de dos requisitos, como son que las obras de instalación o montaje sean previas a la puesta de los bienes a disposición del adquirente y que los mismos impliquen su inmovilización.

Como tales, ninguna de estas exigencias se prevé por la Directiva 2006/112/CE, por lo que bien podrían cuestionarse. El reproche de Derecho comunitario, sin embargo, ha de hacerse con algo más de cuidado, ya que habría que contrastar si se trata de requisitos que se derivan del espíritu o finalidad de la norma europea, cuestión siempre polémica.

## I. BASE IMPONIBLE EN OPERACIONES CON CONTRAPRESTACIÓN NO DINERARIA. INCLUSIÓN DE LAS SUBVENCIONES EN LA BASE IMPONIBLE

### i. Las operaciones de contraprestación no dineraria

Dos son las modificaciones que se han introducido en materia de base imponible, la primera de las cuales tiene por objeto las operaciones de contraprestación no dineraria. A esta cuestión se ha referido la Sentencia del TJUE de 19 de diciembre de 2012, asunto Orfey Bulgaria EOOD, C-549/11 (NFJ049500), relativa a la constitución de un derecho de superficie a cambio de la entrega de ciertas edificaciones que el superficiario había de construir por su riesgo y ventura.

Una de las cuestiones planteadas ante el TJUE consistía en la determinación de la base imponible de la operación, cuestionándose si la norma comunitaria se opone a una norma na-

cional en virtud de la cual, cuando la contraprestación de una operación consiste totalmente en bienes o servicios, la base imponible de la operación es el valor normal del bien entregado o del servicio prestado.

El TJUE, por referencia al artículo 80 de la Directiva 2006/112/CE, indicó que los requisitos de aplicación establecidos en dicha disposición son exhaustivos y, por tanto, una normativa nacional no puede determinar, apoyándose en esa disposición, que la base imponible es el valor normal de mercado en casos no comprendidos entre los contemplados en ella. Considerando que en el supuesto controvertido no había ningún tipo de vinculación entre las partes, se concluyó que: «en circunstancias como las del procedimiento principal, en las que la operación no se realizó entre partes vinculadas entre sí en el sentido del artículo 80 de la Directiva IVA, extremo que, sin embargo, incumbe comprobar al tribunal remitente, procede interpretar los artículos 73 y 80 de dicha Directiva en el sentido de que se oponen a una disposición como la controvertida en el procedimiento principal, en virtud de la cual, cuando la contraprestación de una operación está íntegramente constituida por bienes o servicios, la base imponible de la operación es el valor normal de los bienes entregados o de los servicios prestados» (apdo. 49).

Parece claro, pues, que la referencia de la base imponible de estas operaciones a su valor de mercado, como hacía la norma interna hasta el 31 de diciembre de 2014, era incompatible con la Directiva 2006/112/CE, habiéndose procedido al acomodo de aquella a la dicción de esta.

Es importante señalar que sobre esta cuestión ya se había pronunciado el TJUE en Sentencias de 2 de junio de 1994, asunto *Empire Stores*, C-33/93 (NFJ003379), y de 3 de julio de 2001, asunto *Bertelsmann*, C-380/99 (NFJ010915), de cuya lectura bien podía extraerse igualmente esta conclusión, aunque no se hubiera señalado por el TJUE con la contundencia con la que se expresa en la Sentencia de 19 de diciembre de 2012.

La redacción del artículo 79.uno de la Ley del IVA en vigor desde el 1 de enero de 2015 establece que en las operaciones cuya contraprestación no consista en dinero, se considerará como base imponible el importe, expresado en dinero, que se hubiera acordado entre las partes. La misma norma completa lo anterior disponiendo que, salvo que se acredite lo contrario, la base imponible coincidirá con los importes que resulten de aplicar las reglas previstas para las operaciones sin contraprestación.

Acaba el artículo señalando que si la contraprestación consistiera parcialmente en dinero, se considerará base imponible 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, siempre que dicho resultado fuere superior al determinado por aplicación de lo dispuesto en los párrafos anteriores.

La intelección de la norma no es sencilla. Así, parece partirse de la base imponible correspondiente a los autoconsumos u operaciones sin contraprestación, extendiéndose su aplicación a los supuestos en que hay contraprestación pero es no dineraria. Únicamente deja de ser así si, en expresión de la norma, se acredita lo contrario. Precisamente en la acreditación de lo contrario es

donde se suscitan las dudas, especialmente si tenemos en cuenta que estamos tratando de operaciones en las cuales la contraprestación es no dineraria.

Con esta premisa, es cuestionable si una valoración dada por las partes y consignada en la documentación que refleje la operación, como podría ser una escritura pública, podría considerarse como válida en tanto que base imponible de una operación, supuesto que la misma difiera de la valoración por el coste que establecen los apartados tres y cuatro del artículo 79 de la Ley del IVA para las operaciones sin contraprestación. Es de suponer que será la doctrina la que se encargue de aclarar esta cuestión.

## ii. Las subvenciones como contraprestación de las operaciones

La segunda modificación que ha incidido en la cuantificación de la base imponible podría calificarse, a simple vista, como tautológica, aunque a la vista de algún pronunciamiento reciente del TJUE no está tan claro que haya de ser así.

De este modo, desde el 1 de enero de 2015, el nuevo ordinal 4.º del artículo 78.tres de la Ley del IVA establece que no formarán parte de la base imponible «las subvenciones no vinculadas al precio de las operaciones, no considerándose como tales, los importes pagados por un tercero en contraprestación de dichas operaciones».

No se entiende la norma si no es en relación con lo dispuesto por el artículo 78.dos.3.º de la misma Ley del IVA, que señala la inclusión en la base imponible de las subvenciones vinculadas al precio, aclarándose desde el 1 de enero de 2015 que aquellas que no puedan considerarse como tales habrán de quedar excluidas de este tratamiento. Como decíamos, poco de nuevo parece que se aporte.

No se puede decir otra cosa de la segunda parte del precepto, en la que se establece que las cantidades pagadas por terceros en contraprestación de las operaciones han de considerarse igualmente como base imponible de las mismas. La referencia en este caso ha de hacerse al artículo 78.uno de la misma norma, que dispone algo muy similar.

Con toda probabilidad, la razón de ser de la norma se encuentra en la voluntad de dar pie a la aplicación de los criterios establecidos por el TJUE en su Sentencia de 27 de marzo de 2014, asunto *Le Rayon d'Or SARL*, C-151/13 (NFJ053978), a la que se refiere expresamente la exposición de motivos de la Ley 28/2014.

*Rayon d'Or* explotaba una residencia para personas mayores dependientes. La normativa francesa establecía que los gastos de estancia en este tipo de residencias serían sufragados por los regímenes de seguro de enfermedad o de ayuda social, que harían efectivas lo que en la sentencia se denominan «sumas a tanto alzado por cuidados», que incluían tarifas diarias para alojamiento, dependencia y cuidados y se fijaban en atención al número de residentes que vive en cada establecimiento y su nivel de dependencia, apreciados con arreglo a criterios administrativos establecidos al efecto. Los servicios prestados por *Rayon d'Or* estaban exentos, por lo que con-

sideración de estas cantidades como contraprestación por ellos había de tener la consecuencia de su cómputo como mayor base imponible de operaciones limitadoras del derecho a la deducción, esto es, su inclusión en el denominador de la prorrata de la entidad. Tal era la interpretación de las autoridades fiscales francesas, en contra de la del contribuyente.

El TJUE indicó que la consideración de las subvenciones como directamente vinculadas al precio no es más que una de las situaciones a las que se refiere la conformación de la base imponible, que con carácter general ha de incluir todo lo que se recibe como contrapartida del servicio prestado [Sentencia del mismo TJUE de 13 de junio de 2002, asunto Keeping Newcastle Warm, C-353/00 (NFJ012311)]. Las cantidades recibidas por residencias como Rayon d'Or debían, en opinión del TJUE, ser consideradas como contraprestación de los servicios prestados, por cuanto:

- a) La entidad se obligaba a la prestación de servicios que eran retribuidos mediante las cantidades recibidas a tanto alzado. Existía, pues, el elemento obligacional que debe concurrir para que exista vínculo directo.
- b) La contraprestación de cualquier operación efectuada a título oneroso puede no proceder de su destinatario, sino de un tercero. El hecho de que dicho tercero, en este caso, la caja nacional del seguro de enfermedad, no sea el beneficiario o destinatario del servicio no puede romper el vínculo directo existente entre la prestación de servicios efectuada y su contraprestación.
- c) En casos en los que el prestador de un servicio lo que asume es una obligación de disponibilidad para su prestación, no es necesario, para reconocer la existencia de un vínculo directo entre dicha prestación y la contrapartida obtenida a cambio, demostrar que cada pago se vincula a una prestación de servicios específica efectuada a petición de un residente. El hecho de que las prestaciones de servicios efectuadas no estén definidas a priori ni sean individualizadas y el que su contraprestación se haga efectiva en forma de una cantidad a tanto alzado tampoco puede afectar al vínculo existente entre la prestación de servicios llevada a cabo y la contrapartida recibida, cuyo importe se determina a priori y siguiendo los criterios establecidos al respecto.

Con estas premisas, se concluyó que: «un pago a tanto alzado, como la "suma a tanto alzado por cuidados" controvertida en el litigio principal, constituye la contrapartida de las prestaciones de cuidados llevadas a cabo a título oneroso por una residencia para personas mayores dependientes en beneficio de sus residentes y, en este concepto, está incluido en el ámbito de aplicación del impuesto sobre el valor añadido».

La intelección del precepto que comentamos, a la luz de la sentencia que acabamos de referir, resulta algo más transparente, al menos en cuanto a la *voluntas legislatoris*, al margen de que la forma en la que la misma se concreta siga suscitando dudas respecto a lo que tiene de novedoso.

En otro orden de cosas, lo que parece claro es la controversia que se puede esperar en esta materia, y de la cual la que señalábamos en la primera parte de este trabajo, en relación con las televisiones públicas, ya era un buen anticipo.

## J. ENTREGAS DE INMUEBLES EN PROCEDIMIENTOS DE EJECUCIÓN

El siguiente ámbito en el que ha habido una revisión de las condiciones de tributación en los últimos meses es el de las entregas de inmuebles en procedimientos de ejecución judicial o administrativa, si bien hay que señalar que la citada revisión no se ha producido como consecuencia de la modificación de la Ley del IVA, habiéndose operado, por el contrario, a través de la nueva redacción de su reglamento.

Efectivamente, el Real Decreto 1073/2014 ha dado nueva redacción a la disposición adicional quinta del Reglamento del IVA, especificando el procedimiento que ha de seguirse en los supuestos de ejecuciones judiciales o administrativas de patrimonios empresariales.

En ocasiones ocurre en estas operaciones que el empresario o profesional cuyo patrimonio empresarial o profesional es objeto de ejecución judicial o administrativa se resiste al cumplimiento de sus obligaciones tributarias, lo cual puede poner en serias dificultades al adquirente de los bienes de que se trate. Para intentar solventar esta cuestión, la disposición adicional sexta de la Ley del IVA y quinta de su Reglamento regulan un supuesto especial de representación legal que se aplica a estas operaciones.

La norma legal habilita a los adjudicatarios que tengan la condición de empresarios o profesionales para, en nombre y por cuenta del sujeto pasivo, y con respecto a las entregas de bienes y prestaciones de servicios que se produzcan en el desarrollo de dichos procedimientos, proceder a:

- a) Expedir la factura en la que se documente la operación y se repercuta el IVA.
- b) Presentar la autoliquidación correspondiente e ingresar el tributo a la Hacienda Pública.
- c) Efectuar, en su caso, la renuncia a la exención que pudiera ser aplicable a la operación.

Por su parte, la norma reglamentaria establece los siguientes requisitos:

- 1.º El ejercicio de esta facultad por parte del adjudicatario debe ser manifestado ante el órgano judicial o administrativo que esté desarrollando el procedimiento respectivo. Esta manifestación ha de efectuarse por escrito y de forma previa o simultánea al pago del importe de la adjudicación. La comunicación debe contener, en su caso, la constancia de que el adjudicatario cumple los requisitos que se establecen para la renuncia a la exención de las operaciones inmobiliarias y el ejercicio de la misma, lo cual inhabilitará su práctica por el transmitente.  
Este ejercicio ha de comunicarse al transmitente, obligación que, sin embargo, se exceptúa en los supuestos de aplicación de la norma de inversión del sujeto pasivo.
- 2.º El adjudicatario procederá igualmente a la expedición de la factura en la que se documente la operación, ello en el plazo ordinario establecido al efecto (un mes), que habrá de computarse desde la fecha en la que se dicte el decreto de adjudica-

ción (referencia temporal que hace directamente la norma reglamentaria). Estas facturas tendrán una serie especial de numeración.

El adjudicatario remitirá una copia de la factura al sujeto pasivo del impuesto, o a sus representantes, en el plazo de los siete días siguientes a la fecha de su expedición, debiendo quedar en poder del adjudicatario el original de la misma.

Es importante tener en cuenta que esta obligación no se exceptiona en los casos de aplicación de la norma de inversión del sujeto pasivo, por lo que es de suponer que incluso en dichos casos persiste.

- 3.º El adjudicatario efectuará la declaración e ingreso de la cuota resultante de la operación mediante la presentación de una declaración-liquidación especial de carácter no periódico, remitiéndose una copia de la declaración-liquidación, en la que conste la validación del ingreso efectuado, al sujeto pasivo, o a sus representantes, en el plazo de los siete días siguientes a la fecha del mencionado ingreso, debiendo quedar en poder del adjudicatario el original de la misma. Esta obligación se exceptiona igualmente en los supuestos de inversión del sujeto pasivo.
- 4.º Cuando no sea posible remitir al sujeto pasivo, o a sus representantes, la comunicación del ejercicio de estas facultades, la copia de la factura o de la declaración-liquidación a que se refieren las reglas anteriores por causa no imputable al adjudicatario, dichos documentos habrán de remitirse, en el plazo de siete días desde el momento en que exista constancia de tal imposibilidad, a la AEAT, indicando tal circunstancia.

## K. MODIFICACIÓN DE LA BASE IMPONIBLE POR IMPAGO

La modificación de la base imponible por impago ha sido objeto de dos modificaciones dirigidas, en ambos casos, a la flexibilización de los plazos de los que se dispone a estos efectos.

La primera de ellas se refiere a los supuestos de **declaración de concurso** del destinatario de la operación, para los cuales se ha establecido como novedad que el plazo del que se dispondrá para la modificación de la base imponible será de dos meses contados a partir del fin del plazo máximo fijado en el artículo 21.1.5.º de la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal. Este precepto establece el plazo de un mes a contar desde el día siguiente a la publicación en el BOE del auto de declaración de concurso para que los acreedores pongan en conocimiento de la administración concursal la existencia de sus créditos.

En consecuencia, y desde el 1 de enero de 2015, el plazo del que se dispone para la modificación de la base imponible en estos supuestos es de tres meses a contar desde el día siguiente a la fecha de publicación en el BOE del auto de declaración del concurso. Hasta el 31 de diciembre de 2014, el plazo que establecía el ahora modificado artículo 80.tres de la Ley del IVA era directamente el señalado en el artículo 21.1.5.º de la Ley Concursal, por lo que la entrada en vigor de la Ley 28/2014 ha supuesto una notable ampliación del mismo, de uno a tres meses.

Quizá no está de más recordar que el destinatario de las operaciones declarado en situación de concurso está obligado a la **rectificación de la deducción** de las cuotas soportadas y después modificadas por su acreedor en virtud de la norma que ahora comentamos. Esta rectificación de deducciones, que regula el artículo 114 de la Ley del IVA, ha de efectuarse por referencia a la autoliquidación o autoliquidaciones en las que se dedujeron, tal y como señala este último precepto, sin que a su revisión se le hayan de aplicar recargos ni intereses de demora, según dispone esta misma norma. Nada obsta, pues, a la protección de los derechos de la Hacienda Pública el hecho de que el acreedor modifique su base imponible después de transcurrido el plazo de presentación de créditos para su reconocimiento por parte de la Administración concursal (sin perjuicio de la conveniencia de la revisión de su importe en caso de que este se vea alterado como consecuencia de la no exigencia del IVA al deudor y, en su lugar, su recuperación de la Administración tributaria).

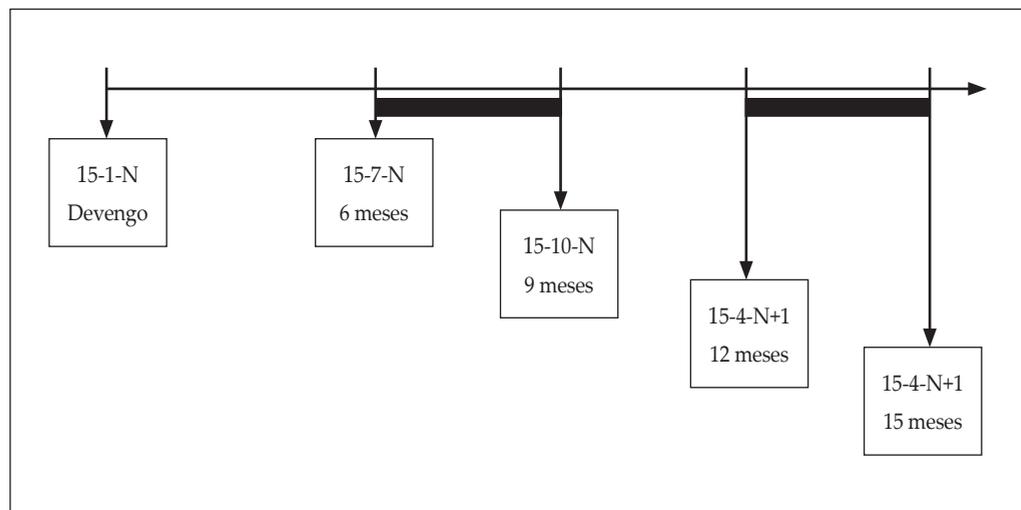
Una cuestión dudosa que se puede suscitar a partir de la modificación que comentamos es la fecha de su entrada en vigor, esto es, si cabe su aplicación únicamente a operaciones realizadas a partir del 1 de enero de 2015 o si, por el contrario, también sería factible a operaciones anteriores para las cuales las circunstancias temporales a las que se refiere la norma, la declaración de concurso, su publicación o la concusión del plazo de uno o de tres meses, se producen en la citada fecha o con posterioridad.

Nada dice la norma, por lo que parece que habría que estar a la interpretación que pudiera resultar más flexible, especialmente cuando plazos de un mes, como el que se disponía hasta el 31 de diciembre de 2014, no han sido vistos con muy buenos ojos por la jurisprudencia comunitaria, que con carácter general ha sido proclive a plazos algo más flexibles.

A mayor abundamiento, cabría señalar que cuando el legislador ha querido limitar los efectos de estas modificaciones a operaciones cuyo devengo se hubiera producido a partir de la fecha de su entrada en vigor, así lo ha hecho (a título de ejemplo, pero en esta misma materia, no está de más recordar que cuando la Ley 66/1997 introdujo en nuestro ordenamiento la posibilidad de modificar la base imponible por impago en los supuestos de impago y suspensión de pagos o quiebra del destinatario, limitó los efectos de la modificación legislativa a las operaciones cuyo devengo se hubiera producido a partir de su entrada en vigor, el 1 de enero de 1998, disposición transitoria tercera de la citada norma, limitación que no se ha producido en este caso).

La segunda novedad que se ha introducido en este ámbito comparte con la anterior la bondad de su intención, aunque ha dado lugar a un resultado que no deja de ser llamativo. Así, desde el 1 de enero de 2015, las entidades que **no** sean consideradas como **grandes empresas** a los efectos del IVA, esto es, aquellas cuyo volumen de operaciones no supere los 6.010.121,04 euros, pueden modificar la base imponible en los supuestos de impago en los que no hay declaración de concurso del deudor en los tres meses siguientes a los seis meses tras la fecha del devengo de las operaciones, como venía ya ocurriendo, o en los siguientes a los doce meses tras el devengo.

Quizá en este caso merece la pena la ilustración de lo anterior con un gráfico.



De esta forma, únicamente dentro de los meses 7.º a 9.º y 13.º a 15.º, en todo caso inclusive, cabe la modificación de la base imponible. Por el contrario, en los meses 10.º, 11.º y 12.º tras el devengo no es factible la modificación. Como decíamos, es clara la bondad de la *voluntas legislatoris*, que pretende ofrecer a los operadores dos posibilidades para la recuperación de estas cuotas, pero resulta igualmente evidente lo farragoso del esquema que se les ofrece.

Con un rango normativo menor, el artículo 24.1 del Reglamento del impuesto se ha revisado para establecer que la obligación de acreditación de la remisión de la factura rectificativa al destinatario de la operación únicamente opera en los supuestos de modificación de la base imponible por impago, no en el resto de casos de modificación de esta magnitud. Por tanto, en situaciones como concesión de descuentos, devolución de envases o embalajes, operaciones que quedan sin efecto o alteración del precio de las operaciones, la modificación de la base imponible no se condiciona a la citada acreditación.

Nótese que los supuestos que se han señalado al final del párrafo anterior son los que realmente dan lugar a una modificación de la base imponible en tanto que alteración en la contraprestación de la operación, no así los previstos en los apartados tres y cuatro del artículo 80 de la Ley del IVA, en los que la minoración de la base imponible no deja de ser el tecnicismo al que acude la norma para habilitar la recuperación de una cuota ingresada pero no cobrada del destinatario de la operación. Esta diferente naturaleza puede justificar el distinto alcance que se da a las obligaciones formales en este ámbito.

## L. RECTIFICACIÓN DE LA REPERCUSIÓN

Otro precepto en el que ha incidido la Ley 28/2014, aunque en este caso con un declarado carácter de ajuste técnico, es el artículo 89.cinco de la Ley del IVA. En los supuestos de rectificación

de la repercusión por exceso de la misma, la letra a) del tercer párrafo habilitaba hasta el 31 de diciembre la solicitud de la devolución de ingresos indebidos. Esta referencia se ha sustituido desde el 1 de enero de 2015 por una mucho más precisa, de forma que en la actualidad lo que se habilita es el inicio del procedimiento de impugnación de autoliquidaciones que establece el artículo 120.3 de la Ley 58/2003, de 18 de diciembre, General Tributaria, y completan los artículos 126 a 129 del Reglamento General de Aplicación de los Tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, el cual, en su caso, dará lugar al reconocimiento de la correspondiente devolución de ingresos indebidos.

La referencia que se contiene en la norma es, como decíamos, mucho más precisa, pero incompleta, ya que, como es sabido, son varios los procedimientos que pueden dar lugar al reconocimiento de una devolución de ingresos indebidos a favor de un contribuyente que ingresó IVA en exceso (así lo indica el art. 15 del Reglamento de Revisión, aprobado por el RD 520/2005), entre los que pueden tener especial relevancia, a estos efectos, los de aplicación de los tributos o cualquiera de los de revisión.

En buena lógica, el hecho de que la Ley del IVA se refiera únicamente a este procedimiento no debería perjudicar el derecho del contribuyente al reconocimiento del derecho a la devolución en el desarrollo de cualquiera de estos procedimientos cuando ha habido un exceso de ingreso, aunque habrá que estar a la aplicación de la norma por parte de la Administración tributaria.

## M. TIPOS IMPOSITIVOS REDUCIDOS

### i. Material sanitario

Las modificaciones que se han introducido en materia de tributación reducida han sido varias, aunque, sin duda, la más relevante ha sido la correspondiente al material sanitario.

Así, hasta el 31 de diciembre de 2014, el artículo 91.uno.1.6.º de la Ley del IVA disponía la aplicación del tipo reducido para varios tipos de bienes que tienen como característica común su relación con la sanidad.

Esta regulación supuso el inicio de un **expediente de infracción** por parte de la Comisión Europea contra España, que dio lugar a la Sentencia del TJUE de 17 de enero de 2013, asunto C-360/11 (NFJ049511), Comisión contra España, relativa a la aplicación en nuestro país del tipo reducido a determinados productos farmacéuticos y equipamientos sanitarios.

La posibilidad de considerar los productos sanitarios, material, equipos o instrumental que, objetivamente considerados, solamente puedan utilizarse para prevenir, diagnosticar, tratar, aliviar o curar enfermedades o dolencias del hombre o de los animales, prevista en la legislación española, englobados dentro del concepto de «producto farmacéutico», fue descartada por el TJUE, que entendió esta posibilidad incompatible con el principio de interpretación estricta en materia de tipos reducidos, que se había señalado, e incluso con el sentido habitual de la expresión, con-

forme a la cual no todo producto, material, equipo o instrumental de uso médico o veterinario puede considerarse comprendido en este concepto.

Esta interpretación se entendió corroborada por el TJUE por el hecho de que el punto 4 del anexo III de la Directiva prevea la aplicación del tipo reducido para productos sanitarios de uso personal y específico por discapacitados, lo cual carecería de sentido si en el punto 3 se pudiera considerar incluido todo el material sanitario.

Con estas premisas, se concluyó que: «(...) ni el punto 4 ni el punto 3 del anexo mencionado permiten la aplicación de un tipo reducido de IVA a los "productos sanitarios, material, equipos o instrumental que, objetivamente considerados, solamente puedan utilizarse para prevenir, diagnosticar, tratar, aliviar o curar enfermedades o dolencias del hombre o de los animales"» (apdo. 67).

Otro tanto se señaló en cuanto a la aplicación del tipo reducido a los bienes utilizados para aliviar las deficiencias físicas de los animales (apdo. 75).

Asimismo, se analizó la posibilidad de aplicar el tipo reducido a 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 discapacitados, sobre lo cual el TJUE hizo de nuevo una interpretación literal de la norma, señalando que del propio sentido de los términos «personal» y «exclusivo», que figuran en el mencionado punto 4, se desprende que este punto no se refiere a los productos de uso general. El objetivo de disminuir el coste de determinados bienes esenciales para el consumidor final, antes mencionado, no permite justificar la aplicación de un tipo reducido de IVA a los productos sanitarios de uso general utilizados por hospitales y profesionales del sector sanitario.

A este respecto, se concluyó que: «(...) 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, no puede aplicarse un tipo reducido de IVA, en virtud del punto 4 del anexo III de la Directiva 2006/112» (apdo. 88).

Finalmente, hemos de señalar que, en tanto que perjudicial para los contribuyentes, no cabe dar efecto retroactivo a la sentencia. En consecuencia, sus efectos únicamente se producen a partir de la fecha de modificación de la norma interna.

Esta sentencia ha obligado al cambio de la Ley del IVA, que se ha realizado por la Ley 28/2014. De este modo, desde el 1 de enero de 2015, se aplica el 10% a los siguientes bienes:

- a) Los productos farmacéuticos comprendidos en el Capítulo 30 «Productos farmacéuticos» de la Nomenclatura Combinada, susceptibles de uso directo por el consumidor final, distintos de los incluidos en el artículo 91.uno.1.5.º de la Ley del IVA (medicamentos de uso animal) y de aquellos a los que les resulte de aplicación el 4% conforme a su artículo 91.dos.1.3.º (medicamentos de uso humano).
- b) Las compresas, tampones, protegeslips, preservativos y otros anticonceptivos no medicinales.

- c) Los equipos médicos, aparatos y demás instrumental, relacionados en el apartado octavo del anexo de la Ley del IVA, 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, sin perjuicio de lo previsto en el artículo 91.dos.1 de la misma norma.

No se incluyen en este supuesto, por mandato expreso de la norma, los accesorios, recambios y piezas de repuesto de dichos bienes.

El desarrollo más pormenorizado de estos supuestos de **tributación reducida** puede realizarse como sigue:

- 1.º **Productos farmacéuticos** comprendidos en el Capítulo 30 de la Nomenclatura Combinada «Productos farmacéuticos», susceptibles de uso directo por el consumidor final, que no sean medicamentos de uso veterinario y a los que tampoco sea aplicable el 4%. La contestación de 20 de enero de 2015, V0185/2015 (NFC053054), establece los criterios que son aplicables a estos efectos.

El primer ámbito sobre el que se ha pronunciado la DGT ha sido el de los productos que se pueden considerar comprendidos en el Capítulo 30 «Productos farmacéuticos» de la Nomenclatura Combinada, susceptibles de uso directo por el consumidor final.

A este respecto se refiere la citada contestación de 20 de enero de 2015, V0185/2015 (NFC053054), que se remite expresamente a la contestación de 29 de diciembre de 2014, V3386/2014 (NFC052923). La DGT considera que aplicación del tipo reducido en este supuesto requiere el cumplimiento de cuatro **requisitos** conjuntamente:

- a) Debe tratarse de productos que se encuentren incluidos en la categoría 30 de la Nomenclatura Combinada.
- b) Los productos en cuestión no deben ser medicamentos.
- c) Debe tratarse de productos cuya entrega, adquisición o importación no esté exenta del impuesto, por cuanto la categoría 30 mencionada incluye, por ejemplo en la partida 30.02 a la sangre humana, que se encuentra sujeta pero exenta.
- d) Los productos han de ser susceptibles de uso directo por el consumidor final, lo que implica que, con independencia de la persona que adquiera el producto (paciente consumidor final u otra persona, como por ejemplo un profesional sanitario o un hospital), por sus características objetivas, en el momento de la entrega, adquisición o importación, este sea susceptible de aplicación directa sobre un paciente consumidor final, lo que excluye, por ejemplo, a los deshechos farmacéuticos, que se incluyen en la partida 30.06, en los que no cabe dicha aplicación.

La misma DGT matiza que hay que tener en cuenta que la inclusión en la categoría 30 de la Nomenclatura Combinada implica, para algunos productos, el cumplimiento de determinados requisitos de presentación. Así, la partida 30.05 relativa a «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» según las notas explicativas al «Sistema armonizado de Designación y Codificación de Mercancías Quinta edición (2012)» hace referencia a la forma en que se acondicionan o a su modo de presentación como destinados exclusivamente a la venta directa a los usuarios (particulares, hospitales, etc.).

Dicha aplicación directa se entiende con independencia de que el producto permanezca o no en el paciente. Así, por ejemplo, los cementos y demás productos de obturación dental que se incluyan en la partida 30.06 están destinados a permanecer en el cuerpo del paciente, mientras que una gasa, que se incluya en la partida 30.05 no está destinada a permanecer en el cuerpo del paciente, si bien, ambos, en cuanto se encuentren incluidos en la categoría 30 de la Nomenclatura Combinada y, cumplan el resto de requisitos mencionados, estarán sujetos al tipo impositivo del 10%.

En cuanto a los que cabe considerar como productos incluidos en la categoría 30 de la Nomenclatura Combinada, la DGT se remite a lo señalado al efecto por el Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales de la AEAT.

- 2.º Compresas, tampones, protegeslips, preservativos y otros **anticonceptivos** no medicinales, que la contestación de la DGT V0185/2015 (NFC053054) refiere a bienes tales como DIU, preservativos y diafragmas.
- 3.º **Equipos médicos, aparatos y demás instrumental**, relacionados en la misma Ley del IVA, apartado octavo del anexo, 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 (sin perjuicio de la posible aplicación del 4%).

El referido apartado octavo del anexo de la Ley del IVA cita los siguientes bienes:

- a) Gafas, lentes de contacto graduadas y los productos necesarios para su uso, cuidado y mantenimiento.
- b) 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.
- c) 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.

- d) Bolsas de recogida de orina, absorbentes de incontinencia y otros sistemas para incontinencia urinaria y fecal, incluidos los sistemas de irrigación.
- e) 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.
- f) Cánulas de traqueotomía y laringectomía.
- g) 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.
- h) Plataformas elevadoras, ascensores para sillas de ruedas, adaptadores de sillas en escaleras, rampas portátiles y barras autoportantes para incorporarse por sí mismo.
- i) Aparatos y demás instrumental destinados a la reducción de lesiones o malformaciones internas, como suspensorios y prendas de compresión para varices.
- j) Dispositivos de tratamiento de diálisis domiciliaria y tratamiento respiratorios.
- k) 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.
- l) 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.

En relación con estos bienes, la DGT, en la contestación de 20 de enero de 2015, V0185/2015 (NFC053054), establece los criterios que son aplicables a estos efectos. Para ello, comienza por señalar que se trata de una **definición objetiva**, de forma tal que la aplicación del tipo reducido está supeditada al cumplimiento de la condición principal que se establece en el artículo mencionado y es que se trate de 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, con independencia de quien resulte ser el adquirente del mismo. Sentado lo anterior, entiende aplicable el 10% a las entregas de los siguientes bienes:

- 1.º **Gafas, lentes de contacto** y productos necesarios para su uso, cuidado y mantenimiento:
  - a) La DGT admite la aplicación del tipo reducido a las entregas de gafas graduadas, tanto lentes con monturas como a las lentes; a las lentes de contacto graduadas y a los líquidos de lentillas.
  - b) Por el contrario, no entiende incluidos en esta categoría los estuches para la conservación de las lentes o de las gafas, las lágrimas artificiales o soluciones oculares de limpieza, lubricación e hidratación u otras soluciones salinas, sin perjuicio de que a estos productos les pueda resultar aplicable el tipo reducido por aplicación de algún otro precepto de la Ley del IVA y, sin perjuicio de que su entrega o adquisición se realice de forma conjunta con las gafas, lentes de contacto u otros productos y sea considerada accesorio a la misma, aplicándose en tal caso el mismo gravamen.
- 2.º **Sillas terapéuticas y de ruedas**, que se gravan al 10%, al igual que los cojines antiescaras y arneses para el uso de las mismas, muletas, andadores y grúas para movilizar personas con discapacidad, ello en los términos siguientes:
  - a) Se incluyen en este precepto los productos a que se refiere el mismo, sin que se exija la existencia de una discapacidad, siempre que por sus características objetivas estén diseñados para uso personal y exclusivo de personas que tengan deficiencias físicas, mentales, intelectuales o sensoriales, con independencia de la finalidad concreta a la que se destinen.
  - b) No procederá la aplicación del tipo reducido a otro tipo de material antiescaras, distintos de los cojines antiescaras que se mencionan en el precepto como almohadas, asientos y colchonetas, sin perjuicio de que alguno de ellos, como las taloneras y coderas les pueda resultar aplicable el tipo reducido por aplicación de algún otro precepto de la Ley del IVA.

3.º **Prótesis, ortesis, ortoprótesis e implantes quirúrgicos**, para los que se establece lo siguiente:

- a) Se incluyen dentro de la relación todos los productos considerados como prótesis, ortesis, ortoprótesis e implantes quirúrgicos, estén o no incluidos en el Real Decreto 1030/2006, siempre que, por sus características objetivas estén diseñados para uso personal y exclusivo de personas que tengan deficiencias físicas, mentales, intelectuales o sensoriales, con independencia de la finalidad concreta que pueda darse a los mismos, como por ejemplo las prótesis, ortesis e implantes que se utilizan en el campo dental, las lentes intraoculares tóricas y multifocales o las prótesis mamarias.
- b) Se aplica igualmente el tipo reducido a las entregas de componentes y accesorios de las prótesis, ortesis, ortoprótesis e implantes quirúrgicos (en adelante, la referencia se hace con carácter general a los componentes y accesorios de prótesis), ya se entreguen de forma conjunta o separada a la prótesis:
  - Se incluirían como componentes las piezas de una prótesis en general, diseñadas y fabricadas como parte integral de la misma y que sean necesarias para su funcionamiento, como por ejemplo, los implantes cocleares, que se venden de forma conjunta con sus distintos componentes, esto es, el micrófono, el procesador de voz, el transmisor, el receptor estimulador, los electrodos, etc.
  - Cabe considerar accesorio de una prótesis al artículo que es destinado específicamente a ser utilizado de forma conjunta con la misma, para que esta pueda utilizarse de conformidad con su finalidad, como por ejemplo los tornillos o los productos adhesivos de las prótesis dentales, sin los cuales no puede sujetarse o implantarse la prótesis y que permanece en el cuerpo del paciente al igual que la prótesis.

La misma DGT explica que existen productos de un solo uso, que son accesorios necesarios del implante, que se utilizan en un único paciente para preparar la vía de abordaje y poder poner el implante, como por ejemplo las cánulas, agujas de biopsia, rellenadores de cemento que ayudan al implante en las cifoplastias, jeringas, cánulas introductoras de los cementos, fijadores externos de los implantes, protectores de agujas para fijación de fracturas, las jeringas precargadas con las lentes intraoculares, los sistemas de retracción de iris o las guías quirúrgicas así como los productos de punción para la infusión en los PORTs.

En todos los casos, sigue la DGT, se trata de **instrumental para la implantación de la prótesis**, que una vez implantada se desechan, por lo que no cabe calificarlos de accesorios a efectos de que les resulte de aplicación

el tipo reducido, sin perjuicio de que dicho tipo les pueda resultar aplicable el tipo reducido conforme a otro precepto de la Ley del IVA, y salvo que su adquisición o entrega se realice conjuntamente con la prótesis y sea considerada accesoria a la misma.

Lo mismo concluye la DGT respecto de accesorios que se utilizan en la colocación de los estents u otros implantes cardiovasculares, neuromodulación y afines como llaves, alargaderas, introductores, guías para permitir la entrada percutánea en los vasos y facilitar la introducción del dispositivo intravascular, balones para predilatar la lesión, balones dimensionadores para seleccionar el ocluser de tamaño correcto, catéter guía para acceder a la lesión, microcatéteres, manómetros para inflar la prótesis a implantar, los introductores y las vainas de implantación para proporcionar una vía de colocación de un implante cardíaco, que o bien se comercializan y facturan junto con el implante en un kit estéril de un solo uso, o bien se comercializan por separado, pero que en ambos casos son accesorios del implante, necesarios para su implantación y de uso personal y exclusivo de personas con deficiencias, al igual que los equipos utilizados en la monitorización remota de implantes cardíacos o los dispositivos de activación de monitores cardíacos tipo *holter*, etc., que son de uso personal y exclusivo de personas con deficiencias.

La DGT concluye señalando que no cabe la aplicación del tipo reducido a los siguientes productos:

- a) Productos limpiadores de prótesis dentales: en comprimidos, sobres, en solución.
- b) Deslizador de medias de compresión.
- c) Productos sanitarios ingeridos, para el tratamiento de afecciones respiratorias y afecciones del aparato digestivo: productos sanitarios para el alivio de síntomas del resfriado, contra la acidez, contra los gases, contra el estreñimiento, para el control y la pérdida de peso.
- d) Productos sanitarios administrados por vía nasal para el lavado nasal: irrigaciones y duchas nasales.
- e) Productos sanitarios administrados por vía nasal para el tratamiento de la congestión nasal.
- f) Productos sanitarios para el tratamiento de las hemorroides.
- g) Productos sanitarios para el tratamiento de afecciones vaginales: geles, óvulos, cápsulas y comprimidos vaginales.
- h) Productos sanitarios contra la sequedad vaginal: lubricantes vaginales y lubricantes para favorecer las relaciones sexuales.
- i) Productos sanitarios para la prevención y tratamiento de infecciones urinarias (cistitis).

- 4.º Para el caso de las **lesiones o malformaciones internas**, se admite la aplicación del tipo reducido a las entregas de aparatos y demás instrumental destinados a su reducción, como:
- a) Suspensorios y prendas de compresión para varices; bragueros y suspensorios; tejidos elásticos destinados a la protección o reducción de lesiones o malformaciones internas; inmovilizadores; prendas de compresión de varices; medias, pantis y calcetines elásticos terapéuticos y vendas enyesadas y fajas posparto.
  - b) Rodilleras, tobilleras, musleras, coderas, muñequeras, hombreras, perneras, pantorrilleras y cabestrillos, que estén destinadas a la reducción de lesiones, pero no cuando se trate meramente de productos destinados a prevenir las mismas.
  - c) Igualmente, se aplica el tipo reducido cuando por las características objetivas de dichos productos, estén diseñados para uso personal y exclusivo de personas que tengan deficiencias físicas, mentales, intelectuales o sensoriales, o cuando se trate de productos que se incluyan en las prótesis, ortesis y ortoprótesis a las que se refiere la misma Ley del IVA.
  - d) Bandas para epicondilitis, protectores tubulares para dedos, taloneras y cazoletas de espolón, calzas para disimetrías, separadores subdigitales para dedos en garra y collarines cervicales.
  - e) Por el contrario, no se admite el tipo reducido, por considerar que no se trata de aparatos destinados a la reducción de lesiones o malformaciones internas, a los protectores metatarsales para durezas plantares, apósitos para callos, protectores, correctores y separadores de juanetes, fajas, guantes, así como los productos para la reducción del dolor en lesión muscular o articular por aplicación de frío/calor (*sprays*, parches, vendajes efecto frío, geles, compresas, cuellos para protección térmica, bolsas efecto frío/calor), sin perjuicio de que a estos productos les pueda resultar aplicable el tipo reducido, por aplicación de algún otro precepto de la Ley del IVA.
- 5.º Dispositivos de tratamiento de **diálisis domiciliaria y tratamientos respiratorios**.

Por el contrario, la DGT excluye los aparatos de inhalación, que sirven para ayudar a una persona a inhalar o administrar medicamentos en forma de vapor, gas, *spray* o polvos como los inhaladores, dispositivos de aerosoles, cámaras de inhalación y mascarillas que, por tanto, tienen un uso mixto ya que no se trata de 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.

- 6.º 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**, entre los que cabe incluir los bastones blancos para ciegos y los audífonos.

Por el contrario, no se entienden incluidos las soluciones para la limpieza de oídos, soluciones oculares humectantes, soluciones oculares para el baño ocular, lágrimas artificiales, colirios, pomadas y gotas oculares lubricantes e hidratantes para ojos, sin perjuicio de que a estos productos les pueda resultar aplicable el tipo reducido por aplicación de algún otro precepto de la Ley del IVA, y sin perjuicio de que su entrega o adquisición se realice de forma conjunta con las gafas, lentes de contacto, audífonos u otros productos y sea considerada accesorio a la entrega de la misma, gravándose como tal al tipo reducido.

Finalmente, se analiza el tratamiento que ha de darse a la **venta conjunta** de productos vendidos conjuntamente por un único precio, cuando el tipo aplicable a cada uno de ellos de forma individual es diferente. Para ello, la DGT atiende a la aproximación tradicional al concepto de lo accesorio, así como a lo dispuesto por el artículo 79.dos de la Ley del IVA para el caso de entregas de bienes a cambio de una contraprestación única y a los que corresponden tipos impositivos distintos.

Con estas premisas, concluye la DGT que cuando lo que se produzca sea la adquisición o entrega de distintos productos, con independencia del formato o presentación de los mismos, ya se vendan de forma conjunta como pudiera ser el caso de kits o *packs*, o separada, solo procederá la aplicación del tipo reducido del 10% a aquellos productos que cumplan las condiciones antes mencionadas.

## ii. Flores naturales y plantas vivas ornamentales

El siguiente ámbito en el que se modifica el espectro de bienes y servicios gravados a tipos reducidos es el de las flores naturales y plantas vivas ornamentales, disponiendo el artículo 91.uno.1.8.º en vigor desde el 1 de enero de 2015 la aplicación del 10% a las entregas, importaciones y adquisiciones intracomunitarias de flores, plantas vivas de carácter ornamental, así como las semillas, bulbos, esquejes y otros productos de origen exclusivamente vegetal susceptibles de ser utilizados en su obtención.

De este modo, se reinstaura la aplicación del tipo reducido para estos bienes que se contenía en la Ley del IVA y que se suprimió a partir del 1 de septiembre de 2012 con ocasión de la entrada en vigor del Real Decreto-Ley 20/2012.

Considerando la coincidencia en la redacción de la norma, es de suponer que la doctrina administrativa que había a este respecto será trasladable, al menos mientras no haya sentencias que digan lo contrario o se evacúen nuevas contestaciones que modifiquen igualmente el criterio administrativo.

### iii. Vehículos para personas con necesidades especiales

La corrección en la aplicación del tipo del 4% a ciertos vehículos únicamente tiene por cometido corregir la referencia a las personas con discapacidad, que hasta 31 de diciembre de 2014 se hacía a personas con minusvalía.

## N. APLICACIÓN DE LA REGLA DE PRORRATA ESPECIAL

La siguiente modificación que analizamos se inscribe en el camino iniciado por la jurisprudencia y después seguido por el legislador dirigido a la mayor aplicación de la prorrata especial o, dicho con otras palabras, a la especificación del derecho a la deducción en función del uso real de los bienes y servicios adquiridos por los empresarios o profesionales. Así resulta de lo dispuesto por el artículo 106 de la Ley del IVA, regulador de la misma, que señala la deducción total o la exclusión de la misma según los bienes y derechos adquiridos se destinen exclusivamente a la realización de operaciones generadoras o no, respectivamente, del derecho a la deducción. Aquellos que se usen indistintamente en unas y otras verán las cuotas soportadas por ellos deducidas en función de la prorrata general que corresponda.

Decíamos que el camino iniciado por la jurisprudencia por referencia a la importante sentencia del Tribunal Supremo de 24 de febrero de 2011.

Esta vía fue seguida por el legislador, en este caso reglamentista, que mediante el Real Decreto 828/2013 modificó el Reglamento del IVA para admitir el efecto retroactivo de la opción por la prorrata especial. Así, el artículo 28.1.1.º a) de esta norma, al señalar que con carácter general la opción por la prorrata especial ha de realizarse en la última autoliquidación del año natural, añade que la misma se efectuará: «procediéndose en tal caso, a la regularización de las deducciones practicadas durante el mismo». Bien es cierto que el citado efecto retroactivo limita sus efectos al año al final del cual se ejercita la opción; sin embargo, no es menos cierto que desde finales de 2013 ya no es necesario el relativo ejercicio de prospección que había que hacer para determinar cuál de las dos opciones, prorrata general o especial, era más ventajosa para el contribuyente.

En esta senda se inscribe la modificación que comentamos, aunque no se configura precisamente como una opción más a disposición del contribuyente, sino más bien lo contrario.

Como es sabido, el régimen general de deducción que aplican los empresarios o profesionales que realizan operaciones limitativas del derecho a la deducción es el de la prorrata general, calculando, pues, un porcentaje que, aplicado al total del IVA soportado por los bienes y servicios que correspondan, determina el importe total de IVA deducible. Este régimen, que tiene como principal cometido la simplificación, ya que no obliga a hacer el seguimiento del uso real de los bienes y servicios adquiridos, tiene su trampa en el artículo 103.dos de la Ley del IVA, que obliga a aplicar la regla de prorrata especial cuando el importe total de cuotas deducibles en aplicación de la regla de prorrata general supere al que resultaría de la especial en más de, desde el 1 de enero de 2015, un 10%. Hasta el 31 de diciembre de 2014, el margen de tolerancia que daba la Ley del IVA era del 20%.

De este modo, la norma permite aplicar la simplificación que supone la prorata general, pero a condición de que la misma no resulte perjudicial para la Hacienda Pública en exceso. Así, en la hipótesis de que esta deducción «a porcentaje» se desvíe demasiado de que resulta de deducir el IVA soportado por cada bien o servicio adquirido en función de su destino específico, es obligatoria la deducción en atención al referido destino específico. En esta filosofía, se ha reducido el margen de tolerancia que establecía la norma, que era del 20 %, para situarlo desde el 1 de enero de 2015 en el 10 %.

Finalmente, en cuanto a la entrada en vigor de la norma, nada se dispone de manera específica, por lo que cabe entender que se produce como el resto de la Ley 28/2014, esto es, el 1 de enero de 2015, de donde cabe inferir igualmente que únicamente será aplicable para la determinación de las deducciones correspondientes a 2015, no antes.

La modificación que comentamos se inscribe en la vía de la aplicación preferente de la regla de prorata especial, que es la que de manera preferente establece la Directiva 2006/112/CE, como ya indicó el Tribunal Supremo en la sentencia que hemos referido *ut supra*. Desde este punto de vista, quizá convendría valorar, más en términos de *lege ferendam*, la aplicación obligatoria de la misma, quizá con algún límite mínimo de cuotas a las que afecte. Nótese que el esquema que ofrece la norma es engañosamente simplificador, por cuanto la aplicación de la regla general en ningún modo exime al contribuyente del cálculo de las deducciones que procedería haber practicado en aplicación de la regla especial, ya que una desviación excesiva entre una y otra obliga a la aplicación de esta última.

En descargo del legislador, hay que recordar la posibilidad de aplicación retroactiva de la prorata especial que ya antes apuntamos. Con todo, no se trata de disposiciones simétricas, ya que en ningún caso se establece la aplicación obligatoria de la regla de prorata especial cuando la general genera desviaciones en perjuicio del contribuyente.

## Ñ. RÉGIMENES ESPECIALES SIMPLIFICADO, DE AGRICULTURA, GANADERÍA Y PESCA Y DEL RECARGO DE EQUIVALENCIA

En cuanto a los regímenes especiales, se ha procedido a la reducción de los importes máximos de ventas y compras que se permiten a los empresarios o profesionales acogidos a los mismos.

Así, en cuanto al **régimen simplificado**, las ventas no podrán superar, para el conjunto de sus actividades empresariales o profesionales, excepto las agrícolas, forestales y ganaderas, los 150.000 euros anuales. Para el caso de las actividades agrícolas, forestales y ganaderas que se determinen por el ministro de Hacienda y Administraciones Públicas, el umbral se eleva a los 250.000 euros anuales. Por su parte, las compras de bienes o servicios, referidas al conjunto de la actividad, se limitan a 150.000 euros, aunque sin incluir para su cómputo los bienes que formen parte del inmovilizado.

En lo que se refiere al **régimen especial de la agricultura**, la modificación que se opera es equivalente, reduciéndose el importe máximo de las adquisiciones de bienes y servicios a 150.000 euros, con igual excepción para el inmovilizado. No hay, en este caso, un umbral máximo de ventas.

En cualquiera de los casos que se han señalado, la superación de los límites señalado dará lugar a la exclusión del régimen especial y la aplicación del general del impuesto. Todas estas modificaciones entran en vigor el 1 de enero de 2016.

Por último, se hace una corrección al artículo 154.dos de la Ley del impuesto para referir la excepción a la obligación de ingreso que tienen los empresarios o profesionales a los que sea aplicable el **régimen especial del recargo de equivalencia** no ya a las entregas de inmuebles en las que se renuncie a la exención, que ya no tiene sentido, sino a aquellas directamente excluidas de la exención.

## O. DEVOLUCIONES A NO ESTABLECIDOS Y RECIPROCIDAD

El siguiente aspecto de la Ley del IVA al que ha afectado la Ley 28/2014 es el de las devoluciones a no establecidos, en particular, al requisito de reciprocidad que se establece para los empresarios o profesionales no comunitarios. Así, para estos, el artículo 119 bis.2.º de la Ley del IVA establece que los solicitantes deberán estar establecidos en un Estado en que exista reciprocidad de trato a favor de los empresarios o profesionales establecidos en el territorio de aplicación del impuesto, Islas Canarias, Ceuta y Melilla, reciprocidad que se reconoce por resolución del Director General de Tributos del Ministerio de Hacienda, en cuya página web se pueden consultar las existentes hasta este momento.

La novedad en vigor desde el 1 de enero de 2015, y cabe suponer que aplicable a cuotas soportadas desde esta fecha, es la excepción de este requisito cuando se trate de cuotas soportadas respecto de las importaciones de bienes y las adquisiciones de bienes y servicios relativas a:

- a) Suministros de plantillas, moldes y equipos adquiridos o importados en el territorio de aplicación del impuesto por el empresario o profesional no establecido, para su puesta a disposición a un empresario o profesional establecido en dicho territorio para ser utilizados en la fabricación de bienes que sean expedidos o transportados fuera de la Comunidad con destino al empresario o profesional no establecido, siempre que al término de la fabricación de los bienes sean expedidos con destino al empresario o profesional no establecido o destruidos.
- b) 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.

El sentido de las dos excepciones que se han introducido es claro, la eliminación de las restricciones que pueden tener ciertos sectores de la actividad cuando pretenden competir con los operadores de otros Estados que no se ven «castigados» por la regla de reciprocidad, esto es, que no tienen que indicar a sus clientes no comunitarios que las cuotas de IVA que les hayan de repercutir se transformarán en mayores costes de las operaciones, ya que las administraciones respectivas procederán a su devolución.

Se trata, en cualquier caso, de situaciones bien diferentes, por lo que es conveniente su análisis por separado.

En lo que se refiere a **plantillas, moldes y equipos**, quizá convenga comenzar por señalar que el criterio administrativo ha sido siempre el de considerar estas operaciones como no accesorias de las de exportación o entrega intracomunitaria de los productos resultantes de su utilización, por lo que su adquisición o importación en el territorio de aplicación del impuesto ha sido tratada como sujeta y no exenta [entre otras, contestaciones de la DGT de 23 de enero de 2002, 83/2002 o de 20 de enero de 2009, V0081/2009 (NFC031718)].

La modificación que se introduce viene a flexibilizar, como decíamos, la operativa de las empresas industriales que utilizan estas plantillas, matrices o equipos en sus procesos productivos, aunque lo hace a condición de que los mismos se destruyan o se reexpidan al empresario no establecido. En otro caso, no sería aplicable la excepción. Cabe entender que será a dicho empresario al que le incumbirá la carga de la prueba.

Respecto a los servicios relacionados con la celebración de **ferias, congresos y exposiciones** de carácter comercial o profesional, la eliminación del requisito de reciprocidad completa todo un conjunto de medidas dirigidas a la ayuda a este sector, como son la aplicación del tipo reducido que establece el artículo 91.uno.2.9.º de la Ley del IVA o la posibilidad de renuncia al régimen especial de las agencias de viajes, que ya analizamos en la primera parte de este trabajo, y que para el caso de que los asistentes a este tipo de eventos organicen su asistencia a través de una entidad que debiera aplicar el citado régimen especial, habilita, mediante los efectos combinados de la renuncia al régimen especial y la devolución sin aplicación de la regla de reciprocidad, la posibilidad de que no se tengan que asumir costes en términos de impuestos indirectos soportados en el territorio de aplicación del impuesto por la organización en el mismo de estos eventos.

Todo este dispositivo se completa con un último elemento, de carácter doctrinal, pero no menos relevante. Se trata del criterio establecido por la DGT en las contestaciones evacuadas hasta la fecha sobre las condiciones de tributación de este tipo de eventos, en las que se ha venido a señalar la aplicación de la regla general de las prestaciones de servicios, esto es, su localización en sede del prestatario, cuando el organizador del evento proporciona el conjunto de bienes y servicios necesarios para su realización, incluso en los supuestos en los que se incluyen servicios de alojamiento o transporte.

## P. RÉGIMEN ESPECIAL DE GRUPO DE ENTIDADES

### i. Perímetro subjetivo

El penúltimo ámbito en el que ha introducido modificaciones el legislador es el régimen de grupos de IVA, en el cual se ha incidido fundamentalmente en lo que se refiere al perímetro subjetivo del mismo, aunque también se ha realizado algún ajuste, en este caso menor, en su régimen de funcionamiento.

En lo atinente al perímetro subjetivo del régimen especial, las modificaciones efectuadas van dirigidas fundamentalmente a la adecuación de su contenido a la regulación comunitaria del mismo, incidiendo tanto en el tipo de vinculación que tiene que existir entre las partes para que

sea aplicable el régimen especial como en la posible inclusión en el mismo de entidades que no tengan el estatuto de empresarios o profesionales, aunque en este caso con ciertas restricciones.

Respecto al **tipo de vinculación** que ha de concurrir para que sea factible la aplicación del régimen especial, la norma introduce varias modificaciones que vienen a reforzarlas.

Así, de una parte, se pasa a exigir que la participación por parte de la entidad dominante en las dependientes sea estrictamente superior al 50%, acabando, por tanto, con la posibilidad que existía en la normativa en vigor hasta el 31 de diciembre de 2014 de que con una mera participación del 50% ya cupiera la aplicación del régimen especial. Como decíamos, desde el 1 de enero la participación ha de ser estrictamente superior a dicho porcentaje. Esta participación ha de referirse al capital o a los derechos de voto de la entidad dependiente, debiendo admitirse su referencia a cualquiera de estos dos elementos, a condición de que se controle efectivamente la entidad dependiente [así se infiere del Documento de la Comisión COM 2009 (325) final, en el que, sin duda, se inspira el legislador en los cambios que ha introducido].

En la misma línea, se pasa a transcribir a nuestro ordenamiento la dicción de la Directiva 2006/112/CE, la cual, en su artículo 11, refiere la aplicación del régimen de grupos a entidades que se hallen vinculadas en los órdenes financiero, económico y organizativo, debiendo concurrir (en ello incide la Comisión en el documento que antes citamos) simultáneamente los tres órdenes de vinculación que hemos citado.

De este modo, desde el 1 de enero de 2015, las entidades que pretendan optar por la aplicación del régimen de grupos de IVA deberán estar vinculadas entre sí en los tres órdenes que hemos citado, por lo que, caso de que falte alguno de ellos, no cabrá la citada opción.

El alcance que ha de darse a cada uno de estos tipos de vinculación se delimita por el Reglamento del impuesto, que dispone a estos efectos lo siguiente:

- a) En cuanto al vínculo financiero, se admite su concurrencia cuando la entidad dominante, a través de una participación de más del 50% en el capital o en los derechos de voto de las entidades del grupo, tenga el control efectivo sobre las mismas. No parece que en este caso se aporte nada a lo que ya señala la ley.
- b) 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.
- c) Se considerará que existe vinculación organizativa cuando exista una dirección común en las entidades del grupo.

La misma norma, el artículo 61 bis.7 del Reglamento del impuesto, establece que 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.

De la delimitación que hace la norma reglamentaria hay dos elementos que hemos de señalar como relevantes, el primero de los cuales es la polémica que podría suscitar la definición que

se hace de lo que se debe entender como vinculación económica a estos efectos, especialmente en grupos que, por su diversificación, puedan no cumplir, si se hace una interpretación demasiado literal de la misma, esta delimitación.

Por otra parte, hay que insistir en la presunción *iuris tantum* que establece la norma, conforme a la cual se entenderá la concurrencia de los tres órdenes de vinculación cuando exista la vinculación financiera, apreciada esta en los términos que ya hemos señalado. Es de suponer que la actividad de contraprueba incumbirá a la Administración, que es a quien convendrá la denegación del régimen de grupos a aquellos que lo hayan aplicado de manera indebida.

Todos estos cambios pueden obligar a reconfiguraciones de grupos de entidades, los cuales, tanto por la exigencia de participación superior al 50% como por la necesaria concurrencia de los tres órdenes de vinculación que hemos referido, podrían ver cuestionada su composición. A esta posibilidad se refiere la ley, que permite que estas reconfiguraciones se realicen a lo largo de 2015, permitiendo que los cambios que hemos señalado no se apliquen hasta 2016 para los grupos que aplicaban el régimen de grupos a 1 de enero de 2015 y dejen de cumplir los requisitos para ello, admitiéndose para estos la aplicación durante 2015 de la normativa previa a la entrada en vigor de la Ley 28/2014 (disp. trans. única de la Ley 28/2014).

La última modificación que se ha introducido a estos efectos es compleja en su interpretación y puede dar lugar a disfunciones importantes en algunos grupos. Así, desde el 1 de enero de 2015, el segundo párrafo del artículo 163 quinquies.dos de la Ley del IVA señala que las **sociedades mercantiles que no actúen como empresarios o profesionales** podrán ser consideradas como entidad dominante, siempre que cumplan los requisitos previstos con carácter general para tener la condición de entidad dominante, entre los que no se encuentra el de ser empresario o profesional.

Con esta modificación, sin duda, se abre la puerta a la integración como dominantes en los grupos de entidades de las sociedades tenedoras de valores o *holdings* que, en muchas ocasiones, son cabecera de los mismos. Con ello, se permite su aplicación a muchos grupos que en cúspide tienen una entidad a la que difícilmente se puede reconocer su condición de empresario o profesional, por lo que, en la interpretación de la DGT, no cabría la opción por el régimen especial.

La modificación que comentamos sin duda se relaciona con la Sentencia del TJUE de 9 de abril de 2013, recaída en el asunto C-85/11 (NFJ050408), Comisión contra Irlanda, en la que se analizó directamente si personas o entidades que no tengan la condición de empresarios o profesionales pueden formar parte de un grupo a los efectos del IVA. Esta posibilidad fue admitida por el TJUE, que concluyó que: «En consecuencia, del texto del artículo 11 de la Directiva IVA no se deduce que no puedan ser incluidas en un grupo IVA personas que no son sujetos pasivos» (apartado 41). En el mismo sentido se pronunció el TJUE, con fecha 25 de abril de 2013, en los asuntos C-86/11, Comisión contra el Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte, C-95/11, Comisión contra Dinamarca, y C-109/11, Comisión contra la República Checa.

La integración de estas entidades, que de entrada se podría considerar beneficiosa, ya que permite la aplicación del régimen especial a entidades que de otro modo no podrían hacerlo, puede suscitar problemas cuando la entidad *holding* que hay en la cabecera del grupo tiene un

cierto componente personal, por incluir tanto las participaciones en lo que podríamos denominar el grupo industrial junto con otros activos, más relativos a las personas físicas propietarias mayoritarias de la misma, que pueden ser reticentes a la involucración de la entidad con el resto de entidades del grupo, al menos a este nivel.

No menos polémico es lo limitado de la transposición que se ha hecho en nuestro país del contenido de las sentencias que hemos citado, limitada a entidades mercantiles y como dominantes de grupo, sin habilitar la entrada en el régimen de grupos de otras personas o entidades sin actividad empresarial o profesional y sin permitir que la misma se produzca en niveles distintos al de la entidad dominante. Se trata de una decisión consciente del legislador [al menos, así lo indica la contestación de la DGT de 27 de marzo de 2015, V0986/2015 (NFC054576)], pero que difícilmente se compadece con la dicción de la jurisprudencia comunitaria.

Para terminar con la referencia al Derecho de la Unión, hemos de notar igualmente la ausencia en la Ley del IVA de lo que se ha dado en llamar la consolidación horizontal, que sí se prevé en la Ley del Impuesto sobre Sociedades y que, en tanto trae causa del principio de libertad de establecimiento, no se entiende. Bien es cierto que el artículo 11 de la Directiva 2006/112/CE limita la aplicación del régimen de grupos a entidades establecidas en el interior del país de que se trate, pero una cosa es que el régimen se limite a este tipo de entidades y otra muy distinta es que la ausencia de un vínculo común en forma de entidad matriz ubicada en el territorio de aplicación del impuesto impida la aplicación del régimen especial.

## ii. Funcionamiento

Las características básicas del funcionamiento del régimen de grupos se han mantenido intactas tras la entrada en vigor de la Ley 28/2014, por lo que siguen vigentes tanto la especialidad en el cálculo de la base imponible de las operaciones intragrupo como la posibilidad de renuncia a la exención en las mismas, con todo lo que ello implica.

El único cambio que se ha producido a estos efectos ha sido el establecimiento de la aplicación obligatoria de la regla de prorrata especial para la determinación de las deducciones cuando se realizan este tipo de operaciones (así lo señala el art. 61 bis.3 del Reglamento del impuesto, cuya nueva redacción se ha introducido por el RD 1073/2014).

Esta obligatoriedad de la prorrata especial es coherente con la forma en la que se configura el sector diferenciado de las operaciones intragrupo. Como es sabido, del mismo forman parte los bienes y derechos que usen total o parcialmente, directa o indirectamente, en la realización de dichas operaciones, abarcando únicamente la parte en la que dichos bienes y derechos se usen en dichas operaciones. La misma pauta se sigue para la cuantificación de su base imponible.

Esta configuración del sector diferenciado, en la que se atiende al uso de cada bien o servicio, difícilmente se compadece con la aplicación de la regla de prorrata general dentro del mismo, en la que se sigue a un principio distinto, como es el de la deducción en atención a un porcentaje

global que resulta de la toma en consideración del total de las operaciones del sector diferenciado. En esta idea, es coherente que, delimitados los bienes o servicios que, por razón de su uso específico, que puede ser total o parcial, directo o indirecto, forman parte del sector diferenciado de la actividad, la deducción del IVA soportado por ellos se realice igualmente en atención al uso de los referidos bienes o servicios. Así se dispone desde el 1 de enero de 2015, cabe entender que en relación con las cuotas soportadas a partir de esta fecha.

Como último comentario, hemos de señalar que, en el ámbito de excepcionalidad en el que nos movemos, tampoco hubiera resultado extraño señalar la referencia de la deducción al uso parcial de los bienes o servicios de aquellos que no se usen de manera exclusiva en operaciones intragrupo generadoras o no del derecho a la deducción, determinando igualmente su deducción parcial. Se trataría de una suerte de prorrateo especialísima, que atendería al uso efectivo de los bienes o derechos de manera más cercana aún de lo que dispone la prorrateo especial, que únicamente hace este seguimiento para el caso de los bienes o servicios que se usan en exclusiva en operaciones generadoras del derecho a la deducción o no, pero que refiere a la deducción el IVA soportado por bienes y servicios de uso indistinto en unas y otras. Para terminar, notemos que esta referencia a elementos distintos a la cifra de negocios se prevé en la misma Directiva 2006/112/CE, artículo 173.2, con todas las cautelas que hay que tomar para referir esta cuestión en el entorno del régimen de grupos de IVA existente en nuestro país.

## Q. INFRACCIONES Y SANCIONES

La última novedad que hemos de analizar tiene por objeto la introducción de tres nuevas infracciones relativas de manera específica a la exacción del IVA, añadidas, por ende, a su ley reguladora. Estas infracciones, que se acompañan de sus correspondientes sanciones, como es lógico, están relacionadas con varias de las modificaciones introducidas en los últimos años en relación con la exacción del tributo.

La primera de ellas tiene que ver con las **entregas de inmuebles a las que se aplica la inversión del sujeto pasivo** conforme al artículo 84.uno.2.º e) de la Ley del IVA (las efectuadas en procesos concursales, aquellas en las que se renuncia a la exención y las que se relacionen con la extinción de una garantía).

En estos casos, el artículo 24 quater del Reglamento del impuesto, añadido por el Real Decreto 828/2013, obliga al adquirente a comunicar expresa y fehacientemente al empresario o profesional que realice la operación que es empresario o profesional y que, en relación con dicha operación, está actuando como tal.

Lo que se tipifica como infracción tributaria es la falta de dicha comunicación, artículo 170.dos.6.º de la Ley del IVA, esto es, el incumplimiento de la antedicha obligación.

La sanción que se prevé es de multa pecuniaria proporcional del 1% de las cuotas devengadas correspondientes a las entregas y operaciones respecto de las que se ha incumplido la obligación de

comunicación, con un mínimo de 300 euros y un máximo de 10.000 euros. Es importante señalar que esta sanción admite la reducción del 25% que establece el artículo 188.3 de la Ley General Tributaria para los supuestos de pago en plazo y ausencia de recurso o reclamación, pero no la de conformidad, tal y como se deduce de lo dispuesto por el artículo 171.dos de la Ley del IVA.

El segundo supuesto de infracción que se tipifica se refiere a las **ejecuciones de obra** y cesiones de personal a las que se aplica igualmente la inversión del sujeto pasivo cuando se realicen en el seno de actuaciones de urbanización de terrenos, construcción o rehabilitación de edificaciones, tal y como establece el artículo 84.uno.2.º f) de la Ley del IVA.

En estos casos, el artículo 24 quater.3 del Reglamento del impuesto obliga a los destinatarios de las operaciones a comunicar expresa y fehacientemente al contratista o contratistas principales con los que contraten las siguientes circunstancias:

- a) Que están actuando, con respecto a dichas operaciones, en su condición de empresarios o profesionales.
- b) Que tales operaciones se realizan en el marco de un proceso de urbanización de terrenos o de construcción o rehabilitación de edificaciones.

El incumplimiento de esta obligación, a la que ya se apuntaba por la DGT con carácter previo, pero sin la correspondiente cobertura jurídica, se tipifica desde el 1 de enero como infracción tributaria, haciendo una transcripción casi literal de la dicción de la norma reglamentaria.

La sanción que se prevé es, al igual que en el caso anterior, de multa pecuniaria proporcional del 1% de las cuotas devengadas correspondientes a las entregas y operaciones respecto de las que se ha incumplido la obligación de comunicación, con un mínimo de 300 euros y un máximo de 10.000 euros. También en este caso, la sanción admite la reducción del 25% que establece el artículo 188.3 de la Ley General Tributaria para los supuestos de pago en plazo y ausencia de recurso o reclamación, pero no la de conformidad (art. 171.dos de la Ley del IVA).

La última infracción que se introduce en la norma se relaciona con el **nuevo régimen de no anticipo del IVA a la importación**, del que ya dimos cuenta en la primera parte de este trabajo.

Así, desde el 1 de enero de 2015 (aunque la entrada en vigor efectiva del citado régimen de liquidación no se haya producido hasta el 1 de febrero), se tipifica como infracción tributaria la no consignación o la consignación incorrecta o incompleta en la autoliquidación de las cuotas tributarias correspondientes a operaciones de importación liquidadas por la Administración por los sujetos pasivos que apliquen este régimen especial.

La sanción prevista es el de multa pecuniaria proporcional del 10% de las cuotas devengadas correspondientes a las liquidaciones efectuadas por las aduanas correspondientes a las operaciones y no consignadas en la autoliquidación. En este caso, la sanción admite tanto la reducción por conformidad como la correspondiente a los supuestos de pago en plazo y no recurso que establecen los apartados 1 y 3 del artículo 188 de la Ley General Tributaria (art. 171.dos y tres de la Ley del IVA).