

# **REFORMA FISCAL IMPOSICIÓN INDIRECTA IVA-IGIC**

**ENERO/2015**



**AEDAF**  
Asociación Española  
de Asesores Fiscales

## INDICE

INTRODUCCION .....	4
IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO .....	4
I. Operaciones no sujetas al impuesto.....	5
Transmisión global o parcial de un patrimonio empresarial o profesional.....	5
Entregas gratuitas de impresos u objetos publicitarios. ....	5
Operaciones realizadas por los Entes públicos. ....	6
II. Concepto de entrega de bienes.....	7
III. Exenciones de Operaciones interiores .....	8
IV. Exenciones en las exportaciones de bienes.....	11
V. Lugar de realización .....	11
VI. Base imponible. ....	13
VII. Inversión del sujeto pasivo. ....	15
VIII. Tipo impositivo. ....	17
IX. Deducciones y Devoluciones .....	18
X. Importaciones de bienes y Operaciones asimiladas a la importación .....	18
XI. Régimen de depósito distinto del aduanero. ....	21
XII. Régimen Simplificado .....	22
XIII. Régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca. ....	22
XIV. Régimen especial de las agencias de viajes.....	23
XV. Régimen especial de grupo de entidades.....	25
XVI. Infracciones y Sanciones.....	26
XVII. Entrada en vigor. ....	27

IMPUESTO GENERAL INDIRECTO CANARIO .....	28
I. Supuestos de no sujeción .....	28
Transmisión global o parcial de un patrimonio empresarial o profesional.....	28
Operaciones realizadas por los Entes públicos. ....	28
II. Concepto de entrega de bienes.....	29
III. Exenciones en operaciones interiores.....	30
IV. Lugar de realización .....	31
V. Base imponible .....	31
VI. Inversión del sujeto pasivo. ....	33
VII. Tipo impositivo. ....	33
VIII. Deducciones.....	34
IX. Regímenes especiales en el IGIC.....	34
X. Infracciones y Sanciones.....	35
XI. Entrada en vigor.....	35

## INTRODUCCION

El pasado 28 de noviembre se publicaron en el Boletín Oficial del Estado las Leyes de Reforma Fiscal que afectan a las principales figuras impositivas: IRPF, IS, IRNR e IVA, quedando pendiente de aprobación la reforma de la Ley General Tributaria. La Reforma Fiscal entró en vigor el 1 de enero de 2015, aunque algunas medidas, a las que haremos referencia, se aprobaron con carácter retroactivo y otras con fecha de entrada en vigor posterior al 1 de enero de 2015.

El presente documento tiene por objeto la realización de un análisis descriptivo de las principales modificaciones que afectan al Impuesto sobre el Valor Añadido y al Impuesto General Indirecto Canario.

## IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO

En el ámbito del IVA, la Reforma Fiscal plantea diversas modificaciones en su normativa con el objeto de: (i) adaptar el texto de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido a la normativa y jurisprudencia comunitaria, (ii) conseguir una mejora técnica del Impuesto, bien aclarando algún aspecto de la tributación, bien suprimiendo determinados límites o requisitos todo ello, y (iii) contribuir en la lucha contra el fraude fiscal. En consecuencia, se aprobó **la Ley 28/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias, la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, y la Ley 16/2013, de 29 de octubre, por la que se establecen determinadas medidas en materia de fiscalidad medioambiental y se adoptan otras medidas tributarias y financieras.**

El desarrollo reglamentario de las modificaciones introducidas por la Ley 28/2014 en el ámbito del IVA se ha llevado a cabo por el **Real Decreto 1073/2014, de 19 de diciembre, por el que se modifican el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, y el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por el Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre.** Reglamento publicado en el Boletín Oficial del Estado de 20 de diciembre de 2014.

La Reforma Fiscal propuesta para el IVA entró en vigor el pasado 1 de enero de 2015, salvo determinadas medidas cuya entrada en vigor ha sido pospuesta (regla de la inversión del sujeto pasivo, régimen de depósito distinto del aduanero, régimen simplificado).

A continuación, se exponen las modificaciones aprobadas en el marco de la tan esperada Reforma Fiscal.

## I. Operaciones no sujetas al impuesto

### Transmisión global o parcial de un patrimonio empresarial o profesional.

Se introduce una modificación en el apartado 1 del artículo 7 de la Ley del IVA con el fin de clarificarlo y adaptarlo a la doctrina del Tribunal de Justicia de la Unión Europea. El Texto definitivo recoge la no sujeción de la transmisión de un conjunto de elementos que formando parte del patrimonio empresarial del contribuyente, constituyan o sean susceptibles de constituir una unidad económica autónoma en sede del transmitente.

La redacción del precepto ha mejorado durante el trámite parlamentario al admitir la posibilidad de que el conjunto de bienes y derechos transmitidos no han de funcionar como una unidad autónoma e independiente en sede del transmitente, bastando que puedan ser susceptibles de constituir una actividad autónoma. A pesar de la matización realizada, la AEDAF prevé problemas en su aplicación práctica, de acuerdo con la jurisprudencia comunitaria y del Tribunal Supremo existente al respecto.

**Ejemplo:** *Un empresario dedicado al alquiler de viviendas y locales comerciales, transmite a un empresario un local comercial y a una sociedad un edificio de locales junto con el personal vinculado al edificio encargado del mantenimiento y administración del mismo.*

**Solución:** *La transmisión del local comercial tributará de acuerdo con las reglas de tributación inmobiliaria del IVA: operación sujeta a IVA por renuncia a la exención inmobiliaria o no sujeta a IVA y sujeta a TPO por constituir una segunda entrega sin ejercer el derecho a la renuncia a la exención. Con respecto a la segunda transmisión, se trata de un conjunto de elementos, bienes y derechos, susceptibles de constituir una unidad económica autónoma, por lo que la operación estaría no sujeta a IVA.*

### Entregas gratuitas de impresos u objetos publicitarios.

Se incrementa el umbral establecido a partir del cual se considera sujeta la entrega efectuada de objetos publicitarios a un mismo destinatario durante el año natural, salvo que se entreguen a otros empresarios o profesionales para su distribución gratuita. Se eleva de 90,15 euros a 200 euros (artículo 7.4 de la Ley del IVA)

### Operaciones realizadas por los Entes públicos.

El presente supuesto de no sujeción se ciñe a las operaciones realizadas por las Administraciones Públicas y no por los “Entes Públicos” como hasta ahora, definiendo el texto legal qué se ha de entender por Administraciones Públicas<sup>1</sup> (en adelante AAPP). Asimismo, la Ley 28/2014 recoge de forma expresa que las entidades públicas empresariales estatales y los organismos asimilados dependientes de las Comunidades Autónomas y Entidades Locales no tendrán la consideración de AAPP (artículo 7.8 de la Ley del IVA).

Una vez determinado el ámbito subjetivo, el texto legal pasa a delimitar el ámbito objetivo del supuesto de no sujeción, estableciendo la no sujeción de los siguientes servicios:

- Los servicios prestados, en virtud de encomiendas de gestión, por los entes, organismos y entidades del sector público que ostenten la condición de medio propio instrumental y servicio técnico de la Administración Pública encomendante y de los poderes adjudicadores dependientes del mismo de acuerdo con el Texto Refundido de la Ley de Contratos del Sector Público (TRLCSF).
- Se eleva a rango de ley la doctrina administrativa de los denominados “**Entes técnico-jurídicos**”, al establecer la no sujeción al impuesto de los servicios prestados por los entes, organismos o entidades del sector público (según el artículo 3.1 del TRLCSF) a favor de cualquiera de las AAPP de las que dependan, o de otra íntegramente dependiente de éstas, cuando dichas AAPP ostenten la titularidad íntegra de los mismos. si bien, se amplía su contenido al no exigir que estén participados por una única Administración Pública, se exige en todo caso que sean de titularidad íntegramente pública (según la exposición de motivos y el artículo 7.8 de la Ley del IVA).

En todo caso hay que tener en cuenta que la no sujeción tiene un límite: el listado de actividades recogido en el propio precepto. La realización de cualquiera de dichas actividades implica la sujeción al Impuesto del servicio prestado. Respecto a la actividad comercial o mercantil de los Entes públicos de radio y televisión, se añade que, a estos efectos, se considerarán actividades comerciales o mercantiles en todo caso aquellas que generen o sean susceptibles de generar ingresos de publicidad no provenientes del sector público.

---

<sup>1</sup> Artículo 7.8 de la Ley del IVA “...A estos efectos se considerarán Administraciones Públicas:

- a) La Administración General del Estado, las Administraciones de las Comunidades Autónomas y las Entidades que integran la Administración Local.
- b) Las entidades gestoras y los servicios comunes de la Seguridad Social.
- c) Los organismos autónomos, las Universidades Públicas y las Agencias Estatales.
- d) Cualquiera entidad de derecho público con personalidad jurídica propia, dependiente de las anteriores que, con independencia funcional o con una especial autonomía reconocida por la Ley tengan atribuidas funciones de regulación o control de carácter externo sobre un determinado sector o actividad.”

Dado que la no sujeción al Impuesto implica la no deducibilidad de las cuotas soportadas por la adquisición de bienes y servicios destinados a la realización de las operaciones no sujetas, se aclara, en relación con la modificación realizada en la regulación de los entes públicos, que para los denominados entes públicos «duales», que realizan conjuntamente operaciones sujetas y no sujetas al Impuesto, la deducción de las cuotas soportadas por la adquisición de bienes y servicios destinados a la realización conjunta de ambos tipos de operaciones, sea en función de un criterio razonable. (Artículo 93.Cinco de la LIVA)

(Se recuerda que los sectores diferenciados y la aplicación de la regla de la prorrata únicamente es de aplicación con respecto a operaciones sujetas al Impuesto)

## II. Concepto de entrega de bienes

Se califica como entrega de bienes la transmisión de aquellas participaciones o acciones en sociedades cuya posesión asegure, de hecho o de derecho, la atribución de la propiedad, el uso o disfrute de un inmueble en los supuestos previstos en el artículo 20<sup>2</sup>.Uno.18º.k de la LIVA. (Artículo 8.Dos.8º de la LIVA). La presente modificación trae causa en la STJUE de 5 de julio de 2012, C-259/11.

Con este cambio se pretende adecuar la normativa interna relativa a la no-exención recogida en el artículo 20.Uno.18º.k) de la Ley del IVA a la normativa comunitaria, la Directiva 2006/112/CE, puesto que la Directiva exigía a los Estados miembros que recogieran expresamente en su legislación nacional esta excepción a la exención del impuesto cuando desearan su aplicación.

Pero esta modificación no resuelve el problema de base, la aplicación, en términos de IVA, del reiteradamente modificado artículo 108 de la Ley del Mercado de Valores, Ley 24/1988.

---

<sup>2</sup> **Artículo 20.Uno.18.k)** establece la exención del impuesto de: "...Los servicios y operaciones, exceptuados el depósito y la gestión, relativos a acciones, participaciones en sociedades, obligaciones y demás valores no mencionados en las letras anteriores de este número, con excepción de los siguientes:

a') Los representativos de mercaderías.

b') Aquellos cuya posesión asegure de hecho o de derecho la propiedad, el uso o el disfrute exclusivo de la totalidad o parte de un bien inmueble, que no tengan la naturaleza de acciones o participaciones en sociedades.

c') Aquellos valores no admitidos a negociación en un mercado secundario oficial, realizadas en el mercado secundario, mediante cuya transmisión, se hubiera pretendido eludir el pago del impuesto correspondiente a la transmisión de los inmuebles propiedad de las entidades a las que representen dichos valores, en los términos a que se refiere el artículo 108 de la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores.

### III. Exenciones de Operaciones interiores

- Se amplía el ámbito objetivo de la **exención educativa**, puesto que pasan a estar exentos los servicios de 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, con independencia de que estos servicios se realicen con medios propios o ajenos. (Artículo 20.Uno.9º de la Ley del IVA)

**Ejemplo:** Un colegio privado ofrece un servicio de guardería para aquellos niños que entren al colegio antes del inicio del horario escolar y/o salgan un tiempo después de la finalización de las clases. Tributación a efectos del IVA

**Solución:** Esta prestación de servicios de guardería estará exenta de IVA no generando el derecho a deducir las cuotas de IVA soportado correspondientes a las adquisiciones de bienes y servicios utilizados en dichos servicios.

- **Servicios prestados a sus miembros por entidades legalmente reconocidas sin finalidad lucrativa como los Colegios profesionales, las Cámaras Oficiales y las Organizaciones patronales:** en la descripción de las entidades acogidas a esta exención y en relación con los objetivos perseguidos por las mismas, se suprime el término “exclusivamente” con el propósito de ampliar los supuestos de aplicación de la exención prevista en el artículo 20.uno.12 de la LIVA, ya que supone la exención de las prestaciones de servicios y de las entregas de bienes efectuadas a sus miembros, aun cuando tengan además otros fines distintos de los meramente políticos, sindicales o religiosos.

Por tanto, la nueva redacción del precepto queda de la siguiente manera: “...cuyos objetivos sean ~~exclusivamente~~ de naturaleza política, sindical, religiosa...”.

- **Servicios prestados por los fedatarios públicos, incluidos los registradores de la propiedad y mercantiles:** se suprime la exención prevista hasta la fecha a los servicios prestados por éstos en conexión con operaciones financieras exentas o no sujetas a dicho impuesto. (Artículo 20.uno.18º.ñ) de la LIVA).

**Ejemplo:** Un empresario adquiere un local para afectarlo a su actividad empresarial mediante un préstamo hipotecario. El notario otorga la correspondiente escritura de compraventa y de constitución de préstamo hipotecario. Tributación de los servicios notariales.

**Solución:** El notario emitirá su factura con el IVA correspondiente a las dos operaciones: su intervención en la compraventa del local y en la formalización del préstamo hipotecario. El empresario, en función de su porcentaje de prorrata, podrá deducirse el IVA soportado.

- **Entregas de terrenos urbanizados o en curso de urbanización, aunque no tengan la condición de edificables:** El artículo 20.Uno.20º de la Ley de IVA establece la exención de las entregas de terrenos rústicos y demás que no tengan la condición de edificables. Pero, a su vez, se establecía la no aplicación de la referida exención a la transmisión de terrenos urbanizados o en curso de urbanización –con excepción de los destinados exclusivamente a parques y jardines públicos o a superficies viales de uso público- cuando la entrega era efectuada por el promotor de la urbanización.

La Ley 28/2014 modifica el precepto eliminando el requisito exigido al transmitente, su condición de promotor de la urbanización, para la no-aplicación de la exención del Impuesto en las entregas de terrenos no edificables, de manera que no se aplicará la exención cualquiera que sea el transmitente siempre y cuando sea empresario o profesional.

**Ejemplo:** *Un empresario no promotor transmite un edificio que todavía no está acabado recibido en dación en pago por el promotor del mismo.*

**Solución:** *A pesar de que el transmitente no es el promotor de la urbanización, se trata de una entrega de bienes sujeta y no exenta, puesto que no tiene la consideración de primera entrega al no haber finalizado su construcción.*

- **Entregas y adjudicaciones de terrenos realizadas entre la Junta de Compensación y los propietarios de aquellos:** se suprime la exención con el fin de eliminar un tratamiento desigual entre las Juntas de Compensación “no fiduciarias”, que actualmente resultan exentas, y las “fiduciarias” (artículo 20.uno.21º de la LIVA). En consecuencia se modifica el artículo 20.Uno.24º relativo a la exención de las entregas de bienes que hayan sido utilizados por el transmitente en la realización de operaciones exentas, eliminando la referencia al apartado 21º , sobre Juntas de Compensación, del artículo 20.Uno de la LIVA.

Por tanto, las aportaciones de los terrenos a la Junta de Compensación y las devoluciones de la Junta a los propietarios de los mismos se regiran por las reglas generales de sujeción al impuesto, de exención inmobiliaria, artículo 20.Uno.20º y 22º, y de renuncia a la exención (artículo 20.Dos de la LIVA)

**Ejemplo:** *¿Pueden estar exentas las aportaciones de los terrenos efectuadas por los propietarios a la Junta de Compensación? Y las devoluciones de los terrenos?*

**Solución:** *Sobre las aportaciones, será necesario distinguir si el aportante es un particular (operación no sujeta a IVA) o si es un empresario o profesional (operación sujeta y exenta - artículo 20.Uno.20º, terrenos rústicos- con posibilidad de renuncia a la exención).*

*Las devoluciones de terrenos efectuadas por la Junta de Compensación, sea o no fiduciaria, serán operaciones sujetas y no exentas.*

- **Renuncia a las exenciones inmobiliarias:** se amplía el ámbito subjetivo de aplicación del precepto, al no vincular la misma a la exigencia de que el empresario o profesional adquirente tenga derecho a la deducción total del impuesto soportado, requiriéndose tan solo que el empresario o profesional adquirente tenga derecho a efectuar la deducción total o parcial del impuesto soportado, o cuando no cumpliéndose lo anterior, en función de su destino previsible, los bienes inmuebles adquiridos vayan a ser utilizados, total o parcialmente, en la realización de operaciones que originen el derecho a la deducción. (Artículo 20.Dos LIVA).

**Ejemplo:** *Un dentista transmite el local en el que desarrollaba su actividad a un empresario dedicado al alquiler de viviendas y locales con prorrata general del 40%. Tributación de la operación.*

**Solución:** *El dentista, al realizar una actividad exenta de IVA, no tiene derecho a deducción alguna del IVA soportado en sus adquisiciones de bienes y servicios. En un principio, la entrega del local afecto a una actividad exenta estaría igualmente exenta por el artículo 20.Uno.24º de la Ley del IVA, pero, de acuerdo con lo previsto en este artículo, éste no es de aplicación cuando sean procedentes los artículos 20.Uno.20º o 20.Uno.22º.*

*Por tanto, en la presente situación, sería de aplicación la exención inmobiliaria del artículo 20.Uno.22º con la posibilidad de renunciar a la misma según la nueva redacción del artículo 20.Dos de la Ley del IVA.*

El artículo 8 y 24.ª parte del Reglamento del IVA han sido modificados por el RD 1073/2014, de 19 de diciembre, con el fin de adecuar el desarrollo reglamentario al cambio introducido en la Ley en su artículo 20.Dos. Así, para poder aplicar practicar la renuncia a la exención, el adquirente deberá emitir una declaración (que podrá efectuarse en la misma escritura pública de compraventa) en la que haga constar su condición de sujeto pasivo con derecho a la deducción total o parcial del IVA soportado por las adquisiciones de los inmuebles o, en otro caso, que el destino previsible para el que vayan a ser utilizados los bienes adquiridos le habilita para el ejercicio del derecho a la deducción total o parcialmente.

#### IV. Exenciones en las exportaciones de bienes

- **Exenciones en entregas en régimen de viajeros:** El RD 1073/2014 introduce una modificación al artículo 9.1.2º.B).e) del Reglamento del Impuesto con respecto al medio a través del cual el proveedor devolverá al viajero la cuota repercutida, permitiendo la devolución mediante el abono en tarjeta de crédito u otro medio que permita acreditar el reembolso.
- **Exenciones entregas de bienes a organismos reconocidos para su posterior exportación:** La normativa reglamentaria exigía, para poder aplicar la exención, que la exportación de los bienes fuera de la Comunidad se efectuase en el plazo de los tres meses siguientes a la fecha de la adquisición por el organismo que ejerza actividades caritativas, humanitarias o educativas. El RD de modificación del Reglamento del IVA permite que, previa solicitud y posterior autorización por la AEAT, este plazo de tres meses pueda ser ampliado.
- La Ley 28/2014, de 28 de noviembre, restringe la aplicación de **la exención para las prestaciones de servicios que estén directamente relacionadas con las exportaciones de bienes**, cuando se presten a quienes realicen dichas exportaciones, a los destinatarios de los bienes o a sus representantes aduaneros. Previamente a la entrada en vigor de la Ley 28/2014, la exención abarcaba a los servicios prestados a quienes actuaran por cuenta de los exportadores y destinatarios de los bienes (artículo 21.5º.a) de la Ley del IVA.

#### V. Lugar de realización

##### Lugar de realización de entregas de bienes.

**Las entregas de bienes que hayan de ser objeto de instalación o montaje antes de su puesta a disposición en el territorio de aplicación del Impuesto:** pasan a tributar como entregas de bienes con independencia de que el coste de la instalación exceda o no del 15% del total de la contraprestación correspondiente. No obstante, se mantiene la exigencia de que la instalación o montaje implique la inmovilización de los bienes entregados (artículo 68.Dos.2º de la LIVA).

**Ejemplo:** Una empresa de Barcelona vende e instala un ordenador informático muy complejo en una empresa francesa. La valoración del equipo es de 100.000€ y el coste de instalación es de 10.000€.

**Solución:** Si el equipo queda inmovilizado en Francia, con independencia del coste de la instalación, la entrega de bienes se entenderá realizada en Francia, siendo una operación interior.

#### Lugar de realización de prestaciones de servicios.

Desde el 1 de enero de 2015, son de aplicación **las nuevas reglas de localización de los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión y de televisión y de las prestaciones de servicios efectuadas por vía electrónica, cuando se presten a una persona que no tenga la condición de empresario o profesional**, actuando como tal, por cuanto dichos servicios pasan a gravarse en el lugar donde el destinatario del servicio esté establecido, tenga su domicilio o residencia habitual, independientemente del lugar donde esté establecido el prestador de los servicios.

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

Consecuencia de lo anterior la tributación de los servicios referidos, en los casos en que el destinatario no sea un empresario o profesional actuando como tal, se regula exclusivamente en el **artículo 70 de la LIVA** (lugar de realización) desde la fecha mencionada. Destaca la modificación del apartado Dos del artículo 70 de la Ley relativo a la regla de cierre de localización de las prestaciones de servicios, denominada “regla de utilización o explotación efectiva”, modificación por la cual esta regla resulta también de aplicación en los casos de los servicios prestados por vía electrónica cuando el destinatario no sea un empresario o profesional actuando como tal y se encuentre establecido o tenga su residencia o domicilio habitual fuera de la Comunidad.

Se establecen dos **Regímenes especiales, de carácter OPCIONAL, aplicables a los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión o de televisión y a los prestados en vía electrónica: “Régimen exterior a la Unión” y el “Régimen de la Unión”**: (Se suprime el Capítulo VIII y se añade el Capítulo XI en el Título IX de la LIVA –regímenes especiales en el IVA-)

- **“Régimen exterior a la Unión”**: Se modifica el régimen especial de los servicios prestados por vía electrónica a personas que no tengan la condición de empresarios o profesionales actuando como tales por parte de proveedores no establecidos en la Unión Europea, régimen que se amplía a los servicios de telecomunicaciones y de radiodifusión o de televisión, pasando a denominarse “régimen especial aplicable a los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión o de televisión y a los prestados por vía electrónica por empresarios o profesionales no establecidos en la Comunidad”. Este régimen, de carácter opcional, constituye una medida de simplificación, al permitir a los sujetos pasivos liquidar el Impuesto adeudado por la prestación de dichos servicios a través de un portal web **“Ventanilla única”** en el Estado miembro en que estén identificados, evitando tener que registrarse en cada Estado miembro donde realicen las operaciones (Estado miembro de consumo). Para poder acogerse a este régimen especial el empresario o profesional no ha de tener ningún tipo de establecimiento permanente ni obligación de registro a efectos del Impuesto en ningún Estado miembro de la Comunidad.

- “Régimen de la Unión”: Nuevo régimen denominado “régimen especial aplicable a los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión o de televisión y a los prestados por vía electrónica por empresarios o profesionales establecidos en la Comunidad pero no en el Estado miembro de consumo”, que resultará aplicable, cuando se opte por él, a los empresarios o profesionales que presten los servicios indicados a personas que no tengan la condición de empresarios o profesionales actuando como tales, en Estados miembros en los que dicho empresario no tenga su sede de actividad económica o un establecimiento permanente. En los Estados miembros en que el empresario se encuentre establecido, las prestaciones de servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión o de televisión y electrónicos que preste a personas que no tengan la condición de empresarios o profesionales actuando como tales se sujetarán al régimen general del Impuesto.

**Ejemplo:** *Un particular residente en España se descarga música desde una plataforma online. La empresa prestadora del servicio electrónico radica en Luxemburgo. ¿Cómo tributaría esta operación si el consumidor final hubiese realizado la descarga en el mes de diciembre de 2014? y ¿si la realiza en el mes de enero de 2015?*

**Solución:** *Si la descarga de música se hubiera efectuado en el mes de diciembre de 2014, la operación se entendería realizada en Luxemburgo, según la sede del prestador, y por tanto sujeta al tipo del IVA luxemburgués. Con la reforma fiscal, al realizar la descarga de música en el mes de enero de 2015, se entiende realizada en España, domicilio del destinatario-consumidor final, y por tanto sujeta al tipo impositivo español.*

## VI. Base imponible.

### Determinación de la Base imponible.

- **Subvenciones no vinculadas al precio de las operaciones:** se diferencia expresamente en el articulado las subvenciones no vinculadas al precio, que no forman parte de la base imponible de las operaciones, de las contraprestaciones pagadas por un tercero, que si forman parte de la base (artículo 78.tres.4º LIVA). La presente modificación trae causa en la STJUE de 14 de marzo de 2014, C-151/13.
- **Regla de valoración de las operaciones cuya contraprestación no sea carácter monetario:** se modifica fijándose, como base imponible de dicha operación, el valor acordado entre las partes, que tendrá que expresarse de forma monetaria, acudiendo como criterio residual a las reglas de valoración del autoconsumo de bienes o, en su caso,

del autoconsumo de servicios. (Artículo 79.uno de la LIVA). Esta modificación es consecuencia directa de la STJUE de 19 de diciembre de 2012, C-549/11.

#### Modificación de la Base imponible.

Sobre la modificación de la base imponible (artículo 80 de la LIVA), se flexibiliza el procedimiento mediante las siguientes alteraciones:

- En caso de **deudor en concurso**: se amplía de 1 a 3 meses el plazo para poder realizar la modificación a la baja de la base imponible cuando el destinatario no haya pagado las cuotas del impuesto repercutidas y haya entrado en situación de concurso con posterioridad al devengo del impuesto.

**Ejemplo:** *Un empresario entra en concurso, publicándose el Auto de declaración de concurso en el Boletín Oficial del Estado del 15 de enero de 2015. Uno de sus proveedores desea recuperar el IVA repercutido e ingresado de los pagos pendientes de cobro ¿Cuándo podrá modificar la base imponible?*

**Solución:** *El proveedor podrá modificar la base imponible en el plazo de 3 meses contados desde la publicación del Auto de declaración de concurso en el BOE.*

- En el caso de **créditos incobrables**: los empresarios o profesionales que sean considerados PYME (con un volumen de operaciones no superior a 6.010.121,04 euros) podrán modificar la base imponible, bien una vez transcurrido el plazo de 6 meses, como se venía exigiendo hasta la fecha, o bien podrán esperar al plazo general de 1 año que se exige para el resto de empresarios y profesionales.

Se introduce una regla especial para declarar un crédito incobrable, con respecto a las operaciones en régimen especial del criterio de caja, de tal manera que se permite la modificación de la base imponible por créditos incobrables cuando se produzca el devengo del impuesto según dicho régimen especial, por aplicación de la fecha límite del 31 de diciembre del año inmediato posterior a la fecha de realización de la operación, sin tener que esperar a un nuevo transcurso del plazo de 6 meses o 1 año desde el devengo del Impuesto. No obstante, cuando se trate de operaciones a plazos o con precio aplazado será necesario que transcurra el plazo de 6 meses o 1 año desde el vencimiento del plazo o plazos correspondientes hasta la fecha de devengo de la operación (31 de diciembre del ejercicio siguiente).

La modificación deberá realizarse en el plazo de los tres meses siguientes a la finalización del periodo de 6 meses o un año anteriormente indicado. En las operaciones realizadas bajo el criterio de caja, el plazo de 3 meses se computará a partir de la fecha límite del 31

de diciembre del ejercicio posterior a la realización de la operación con el fin de que pueda ser registrado en el mismo trimestre/mes la declaración del IVA repercutido y su modificación (artículo 80.Cuatro.b) de la Ley del IVA)

**Ejemplo:** Un empresario acogido al régimen especial del criterio de caja del IVA, realizó una entrega de bienes con fecha 3 de enero de 2014. A 31 de diciembre de 2015, el empresario proveedor no ha cobrado el importe de la operación. ¿A partir de qué momento podrá recuperar el IVA que debería ingresar por el devengo de la operación el 31 de diciembre de 2015?

**Solución:** El 31 de diciembre de 2015 se produciría el devengo de la operación. Según la nueva redacción del artículo 80 de la Ley del IVA, ya no tendrá que esperar al transcurso del plazo de 6 meses desde el devengo de la operación, sino que desde el devengo podrá rectificar la factura y recuperar el IVA ingresado y no cobrado.

- **Expedición y remisión de la factura rectificativa en los supuestos del artículo 80.Tres y Cuatro de la Ley del IVA:** Se modifica el artículo 24.1 del Reglamento del IVA, con el propósito de limitar la obligación de acreditar la remisión de la factura rectificativa a los supuestos del artículo 80. Tres y Cuatro de la LIVA

## VII. Inversión del sujeto pasivo.

**Con entrada en vigor el 1 de abril de 2015**, se amplían los supuestos de aplicación de la denominada “regla de inversión del sujeto pasivo” (regla de ISP) a la entrega determinados productos, en particular, **los teléfonos móviles, consolas de videojuegos, ordenadores portátiles y tabletas digitales, así como plata, platino y paladio.** (Artículo 84.Uno.2º.g) de la LIVA)

- Con respecto a los nuevos supuestos de inversión del sujeto pasivo aplicables a las **entregas de teléfonos móviles, consolas de videojuegos, ordenadores portátiles y tabletas digitales**, la Ley 28/2014 limita la aplicación de la regla de inversión del sujeto pasivo a cuando el destinatario sea:

- Un empresario o profesional revendedor de estos bienes, cualquiera que sea el importe de la entrega.

- Un empresario o profesional no revendedor, cuando el importe total de las entregas de dichos bienes efectuadas al mismo, documentadas en la misma factura, exceda de 10.000 euros, IVA excluido. Para el cálculo de este límite, se atenderá al importe total de las entregas realizadas cuando, documentadas en más de una factura, resulte acreditado que se trata de una única operación y que se ha producido el desglose artificial de la misma a los únicos efectos de evitar la aplicación de la norma.

El destinatario de estas operaciones, cuando sea de aplicación la regla de ISP, deberá acreditar su condición de empresario o profesional con carácter previo o simultáneo a la adquisición, en las condiciones previstas a tal efecto en el Reglamento del IVA, en sus artículos 24. quarter.5º y 24. quinquies, artículos modificados, con efecto a partir de 1 de abril de 2015, por el RD 1073/2014. Así, se establece que:

- Según artículo 24. quarter del RIVA, el destinatario de las entregas deberá comunicar expresa y fehacientemente al empresario o profesional que realice las mismas las siguientes circunstancias:

- i. Que está actuando, con respecto a dichas operaciones, en su condición de empresario o profesional.
- ii. Que está actuando, con respecto a dichas operaciones, en su condición de revendedor, lo que deberá acreditar mediante la aportación de un certificado específico emitido a estos efectos a través de la Sede electrónica de la AEAT.

- Según artículo 24. quinquies del RIVA:

- i. 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.
- ii. El empresario o profesional revendedor deberá comunicar a 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. La comunicación se entenderá prorrogada para los años siguientes en tanto no se produzca la pérdida de dicha condición, que deberá ser comunicada a la AEAT.

La comunicación de revendedor, para el año 2015, se podrá realizar hasta el 31 de marzo del 2015 por aquellos empresarios o profesionales que vinieran realizando actividades empresariales o profesionales en el año 2014, mediante la correspondiente declaración censal. (D.T. Primera del RD 1073/2014 de modificación del Reglamento del IVA)

- iii. 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.

**Ejemplo:** Un empresario adquiere ordenadores portátiles para su nueva oficina por un importe de 8.000 euros ¿debería aplicarse la regla de inversión del sujeto pasivo?

**Solución:** A partir del 1 de abril de 2015, si el empresario no es un revendedor de dichos productos y no actúa en la operación como consumidor final, solo se aplicaría la regla de inversión del sujeto pasivo si en una misma factura figurara un importe superior a 10.000 euros, IVA no incluido. Por tanto, en la presente situación, no procedería su aplicación.

## VIII. Tipo impositivo.

- Como consecuencia de la STJUE de 17 de enero de 2013, C-360/11, se modifica la normativa del Impuesto en lo referente a los tipos impositivos aplicables a **los productos sanitarios**.

Los equipos médicos, aparatos, productos sanitarios y demás instrumental, de uso médico y hospitalario, son el grueso de productos más afectados por la modificación del tipo impositivo, al pasar a tributar, con carácter general, del tipo reducido del 10% del Impuesto al 21%, manteniéndose exclusivamente la tributación por el tipo del 10% para aquellos productos que, por sus características objetivas, estén diseñados para aliviar o tratar deficiencias, para uso personal y exclusivo de personas que tengan deficiencias físicas, mentales, intelectuales o sensoriales, y cuya relación se incorpora a un **nuevo apartado octavo del Anexo de la LIVA**.

El listado de productos que se relacionan en el nuevo apartado octavo del anexo incorpora productos destinados exclusivamente a personas con discapacidad como aparatos que están diseñados para uso personal y exclusivo de personas con deficiencia visual y auditiva; con otros, donde puede resultar un uso mixto de los mismos, si bien con una clara y objetiva utilidad para personas con discapacidad. (Artículo 91 y apartado octavo del Anexo de la LIVA)

- Las entregas, adquisiciones intracomunitarias e importaciones de **flores y plantas vivas de carácter ornamental** pasan a tributar nuevamente al tipo reducido del 10% (artículo 91.Uno.1.8º de la Ley del IVA)

## IX. Deducciones y Devoluciones

### Deducciones. Prorrata especial.

Se amplía el ámbito de aplicación de la prorrata especial, al **disminuir del 20% al 10%** la diferencia admisible en cuanto a montante de cuotas deducibles en un año natural que resulten por aplicación de la prorrata general en comparación con las que resulten por aplicación de la prorrata especial. (Artículo 103.Dos.2º de la LIVA)

Por tanto, la modalidad especial de la regla de prorrata resultará de aplicación obligatoria cuando el montante total de las cuotas deducibles en un año natural por aplicación de la modalidad general de la regla de prorrata exceda en un 10% o más del que resultaría por aplicación de la modalidad especial.

### Devoluciones. Régimen especial para empresarios o profesionales no establecidos en el TAI, CE, Canarias, Ceuta o Melilla.

Con respecto al régimen especial de devoluciones a determinados empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto ni en la Comunidad, Islas Canarias, Ceuta o Melilla, **se exceptiona la exigencia del principio de reciprocidad** en determinadas cuotas soportadas en las adquisiciones e importaciones de determinados bienes y servicios, como los derivados de servicios de acceso, hostelería, restauración y transporte vinculados con la asistencia a ferias, congresos y exposiciones. (Artículo 119.bis LIVA)

Asimismo, estos empresarios o profesionales no establecidos podrá obtener la devolución de las cuotas del Impuesto soportadas respecto de las importaciones de bienes y las adquisiciones de bienes y servicios relativas al suministro 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.

## X. Importaciones de bienes y Operaciones asimiladas a la importación

### Importación de bienes.

- **No constituirá importación** la salida de las áreas a que se refiere el artículo 23 (zonas francas depósitos francos y otros depósitos) o el abandono de los regímenes aduaneros o fiscales referidos en el artículo 24 cuando la salida determine una entrega de bienes a la

que resulte aplicable la exención por exportaciones, operaciones asimiladas a la exportación o por entregas intracomunitarias. (Artículo 18.Dos de la Ley del IVA)

- **Respecto a la liquidación del IVA a la importación:** se posibilita a que ciertos operadores, determinados reglamentariamente, puedan **optar por diferir el ingreso de las cuotas del IVA a la importación al tiempo de presentar la declaración-liquidación del IVA, modelo 303**, correspondiente al periodo en que reciban el documento en el que conste la liquidación practicada por la Administración, mediante la inclusión de dichas cuotas en la misma, sin tener que realizar el pago previo en la Aduana. (Artículo 167. Dos de la LIVA).

Por tanto, la autoridad aduanera será, como hasta ahora, la competente para practicar las liquidaciones de IVA a la importación, tanto en los procedimientos iniciados mediante declaración como en los procedimientos de inspección, comprobación limitada y verificación de datos; la novedad estriba en que el ingreso de dichas liquidaciones podrá ser diferido al momento de presentación de la correspondiente declaración-liquidación periódica del IVA, por lo que el modelo 303 pasa a integrar la autoliquidación ordinaria del declarante y el documento de ingreso de una liquidación previamente girada por la Administración en concepto de IVA a la importación (Disposición adicional única de la Ley 28/2014). Como consecuencia, la falta de consignación en el modelo de declaración-liquidación periódico correspondiente de las cuotas de IVA a la importación liquidadas por la Administración supondrá directamente el inicio de la vía ejecutiva para el pago de dichas cuotas.

El Reglamento del IVA, en su artículo 74.1, regula el **procedimiento a seguir para el diferimiento de las cuotas del IVA a la importación**, estableciendo:

- Podrán acogerse a este diferimiento el importador empresario o profesional que actúe como tal y siempre que tribute en la Administración del Estado con un periodo de liquidación mensual. En el caso de sujetos pasivos que no tributen íntegramente en la Administración del Estado, la cuota liquidada por las Aduanas se incluirá en su totalidad en la declaración-liquidación presentada a la Administración del Estado.
- La opción deberá ejercitarse al presentar la declaración censal de inicio de actividad o la del mes de noviembre anterior al año natural en el que deba surtir efecto, entendiéndose prorrogada para los años siguientes en tanto no se produzca la renuncia a la misma o la exclusión. Para el año 2015, el ejercicio de la opción se podrá realizar hasta el 31 de enero de dicho año (Disposición Transitoria Única del Reglamento de modificación)

La opción se referirá a todas las importaciones realizadas por el sujeto pasivo que deban ser incluidas en la autoliquidación periódica del mismo.

La renuncia se ejercerá mediante la presentación de la correspondiente declaración censal en el mes de noviembre anterior al inicio del año que deba surtir efecto. La renuncia tendrá efectos para un periodo mínimo de 3 años.

La exclusión se producirá cuando el periodo de liquidación del sujeto pasivo deje de coincidir con el mes natural.

- Se introduce una serie de especificidades a los **procedimientos de inspección, comprobación limitada y verificación de datos relativos al IVA devengado en las importaciones de bienes**. Así, si bien se registrarán por lo dispuesto en el Título III de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, se establece que:

- Estos procedimientos quedarán limitados a la inspección, comprobación, investigación y verificación de datos de las obligaciones tributarias derivadas exclusivamente a operaciones de importación. Cuando se trate de un procedimiento de inspección, este alcance no podrá ser ampliado en virtud de lo dispuesto en el artículo 149 de la LGT.

- Cuando las cuotas del IVA liquidadas por estos procedimientos se refieran a operaciones de importación realizadas por sujetos pasivos acogidos –en el momento de su realización- al sistema de diferimiento de ingresos, el ingreso de dichas cuotas liquidadas se efectuarán mediante el sistema de diferimiento. (Disposición Adicional única de la Ley 28/2014 de modificación de la Ley del IVA).

- **Nuevo supuesto de infracción** (falta de consignación de las cuotas en la declaración cuando sea de aplicación lo previsto en el apartado primero –artículo 167 LIVA-). Ver apartado *Infracciones y Sanciones*.

- Se deroga el **sistema de reembolso a los agentes de aduanas del IVA a la importación** con efectos a 1 de abril de 2016. (Disposición Derogatoria única de la Ley 28/2014 de modificación).

#### Operaciones asimiladas a la importación.

Se introduce un nuevo supuesto **no sujeto al Impuesto**, hasta ahora gravado como operación asimilada a la importación: la salida de bienes de depósitos y zonas francas o de los regímenes aduaneros y fiscales cuando determine una entrega de bienes exenta en concepto de exportación, asimilación a la exportación o entrega intracomunitaria de bienes. (Artículo 19.5º de la LIVA). Esta modificación recoge lo previsto en la Contestación a la consulta V1213-13.

## XI. Régimen de depósito distinto del aduanero.

Respecto al Régimen de depósito distinto del aduanero se presentan distintas modificaciones en aras de la lucha contra el fraude:

- Se estructura el uso del régimen de depósito distinto del aduanero para restringir la exención de las importaciones de bienes que se vinculen a dicho régimen, así como las prestaciones de servicios relacionadas directamente con las referidas importaciones, a los bienes objeto de Impuestos Especiales que se refiere el apartado quinto del anexo de la Ley, a los bienes procedentes del territorio aduanero de la Comunidad y a determinados bienes cuya exigencia viene establecida por la Directiva de IVA. (artículos 24.1.3º.f y 65, y el apartado quinto del anexo de la LIVA). Esta restricción al ámbito objetivo de la exención entrará en vigor el **1 de enero de 2016**.

**Ejemplo:** *Un empresario importa bienes de Japón que son introducidos en un Depósito aduanero distinto del aduanero. Después de 2 meses, los vende a un empresario alemán encargándose de su transporte desde el depósito distinto del aduanero hasta la sede del comprador en Dusseldorf.*

**Solución:** *Por la entrada de los bienes al territorio comunitario, se produce una importación de bienes que a efectos de IVA estaría exenta de acuerdo con el artículo 65 de la Ley (a partir de 1/1/2016 se deberá atender al tipo de bien). Respecto a la salida de los bienes del depósito distinto del aduanero, no constituirá una operación asimilada a la importación, puesto que la salida determina una entrega intracomunitaria de bienes exenta (artículos 18.Dos y 19.5º de la Ley del IVA)*

- Se incorpora un nuevo supuesto de responsabilidad subsidiaria: de forma que los titulares de los depósitos distintos de los aduaneros 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 los bienes objeto de Impuestos Especiales (apartado quinto del anexo de la LIVA). Esta responsabilidad será independiente de que puedan actuar como representantes fiscales de los empresarios o profesionales no establecidos en el ámbito espacial del impuesto. Se pospone la entrada en vigor de este nuevo supuesto de responsabilidad subsidiaria a **1 de enero de 2016**.

## XII. Régimen Simplificado

Con efectos desde 1 de enero de 2016, se establecen nuevos límites de exclusión del Régimen Simplificado del IVA con el fin de homogeneizar la normativa con la del IRPF. (Artículo 122.dos.2º y 3º y artículos 36.1 del Reglamento del IVA).

Los nuevos límites de exclusión son:

- **Actividades no agrícolas:** se reduce de 450.000 a 150.000 euros el volumen de ingresos máximos anuales y de 300.000 a 150.000 euros el volumen de compras correspondientes al año inmediato anterior –excluido el IVA–.
- **Actividades agrícolas, forestales y ganaderas:** el nivel de ingresos máximos anuales pasa de 300.000 a 250.000 euros, y el de compras, de 300.000 a 150.000 euros –excluido el IVA–.

A efectos de determinar el volumen de ingresos del año anterior, se incluye la totalidad de los ingresos obtenidos en el conjunto de las actividades, sin computar las subvenciones corrientes o de capital, las indemnizaciones, el IVA y, de acuerdo con la modificación introducida por la Ley 28/2014, el recargo de equivalencia que grave la operación.

**Ejemplo:** *Un empresario se encuentra acogido al Régimen simplificado del IVA ¿le afectan los cambios planteados en la Ley 28/2014 de modificación de la Ley del IVA?*

**Solución:** *Para el ejercicio 2015, se mantienen los mismos límites de exclusión del régimen previstos hasta ahora: volumen de ingresos íntegros del ejercicio anterior no superior a 450.000 euros, siempre y cuando la cuantía de las adquisiciones e importaciones de bienes y servicios no exceda de 300.000 euros.*

*En 2016, los límites de exclusión del régimen simplificado se verán minorados, pasando a 150.000 euros tanto para el volumen máximo de rendimientos íntegros como de adquisiciones e importaciones de bienes.*

## XIII. Régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca.

- o La Ley 28/2014 introduce una aclaración sobre el ámbito subjetivo del presente régimen, no considerándose titulares de explotaciones agrícolas, forestales, ganaderas o pesqueras a efectos de este régimen especial:

- Los propietarios de fincas o explotaciones que las cedan en arrendamiento o en aparcería o que de cualquier otra forma cedan su explotación, así como cuando cedan el aprovechamiento de la resina de los pinos ubicados en sus fincas o explotaciones.
- Los que realicen explotaciones ganaderas en régimen de ganadería integrada.
- o **Con efectos desde el 1 de enero de 2016**, se reduce el límite cuantitativo de exclusión de 300.000 a 150.000 euros relativo al volumen de adquisiciones e importaciones de bienes y servicios para el conjunto de las actividades empresariales o profesionales realizadas por el sujeto pasivo acogido al régimen, excluido el IVA y las relativas a elementos del inmovilizado (artículo 124.dos.6º de la LIVA y artículo 43 del Reglamento del IVA).

Se recuerda que el límite de exclusión relativo al volumen de ingresos íntegros se reduce de 300.000 a 250.000 euros (expuesto en el punto anterior).

#### **XIV. Régimen especial de las agencias de viajes**

- o La STJUE de 26 de septiembre de 2013 (C-189/11) conlleva la modificación del presente régimen (artículos 98.Cinco y 120 de la Ley del IVA y el Capítulo VI del Título IX de la LIVA) en determinados aspectos. Las modificaciones principales son:
  - Será aplicable a cualquier empresario o profesional que organice viajes (servicios de hostelería, transporte y/o accesorios a éstos), siempre y cuando actúe en nombre propio respecto de los viajeros y utilicen en la realización del viaje bienes entregados o servicios prestados por otros empresarios o profesionales. El régimen especial de Agencias de viajes no será de aplicación cuando se utilice para la realización del viaje *exclusivamente* medios de transporte o de hostelería propios.
  - Se suprime la prohibición de la aplicación del régimen a las ventas al público efectuadas por agencias minoristas de viajes organizados por agencias mayoristas.
  - Se elimina el método de determinación global para cada periodo impositivo de la base imponible, de manera que exclusivamente podrá determinarse operación por operación (artículo 145 de la Ley del IVA).
  - Se suprime la posibilidad de consignar separadamente en factura el IVA repercutido, debiéndose entender, el IVA repercutido incluido en el precio de la operación. Se deberá hacer constar en la factura la mención “régimen especial de las agencias de viajes”. El adquirente del servicio, en consecuencia, no podrá deducirse el IVA de la operación.

Pero, al margen de las modificaciones obligadas por la referida sentencia, **se introduce la posibilidad de ejercitar, operación por operación, la opción de aplicar el régimen general del Impuesto**, siempre y cuando el destinatario de las operaciones sea un empresario o profesional que tenga, en alguna medida, derecho bien a la deducción, bien a la devolución de las cuotas del IVA soportadas por la adquisición del viaje. Según la Exposición de Motivos de la Ley 28/2014, el derecho a la deducción o a la devolución de las cuotas del IVA soportadas por parte del destinatario podrá ser total o parcial a la hora de plantear la posible aplicación del régimen general del impuesto (artículo 147 de la LIVA). En este supuesto el derecho a la deducción del impuesto del destinatario del viaje nacerá en el momento en que se produzca el devengo del impuesto repercutido.

El Reglamento del IVA, tras la modificación sufrida por el RD 1073/2014, establece que la opción por la aplicación del régimen general del impuesto se practicará por cada operación realizada por el sujeto pasivo y deberá ser comunicada por escrito por el sujeto pasivo al destinatario de la operación con carácter previo o simultáneo a la prestación de los servicios integrantes del viaje. No obstante, se presumirá realizada la comunicación cuando en la factura no se incluya la mención anteriormente indicada “régimen especial de las agencias de viajes” (artículo 52 del Reglamento del IVA).

El sujeto pasivo, de acuerdo con el nuevo apartado cinco del artículo 98 de la Ley del IVA, tendrá derecho a la deducción de las cuotas soportadas con ocasión de la adquisición o importación de los bienes y servicios que redunden en la realización del viaje sobre el que no se aplique el régimen especial –por aplicación del régimen general del impuesto- desde el momento en el que se devengue el IVA correspondiente a la operación. (Artículos 98.Cinco y 146 de la Ley)

**Ejemplo:** *Un empresario establecido en Madrid tramita a través de una agencia de viajes un viaje de trabajo en Barcelona, incluyendo el transporte en avión y el alojamiento en la ciudad condal. El viaje se desarrollará los días 21, 22 y 23 de enero de 2015, si bien la agencia solicita el pago anticipado del viaje, pago que se realiza el 10 de enero de 2015.*

**Solución:** *La agencia de viajes optará por la no aplicación del régimen especial de agencias de viajes, optando, en esta operación, por el régimen general del IVA, por lo que repercutirá el impuesto en la factura, con base imponible, tipo y cuota. La factura será emitida el 10 de enero de 2015, fecha en la que se produce el devengo del impuesto de acuerdo con las regla del devengo en pagos anticipados.*

*El 10 de enero, fecha del devengo del impuesto, nace el derecho a deducir las cuotas soportadas por parte del empresario.*

## XV. Régimen especial de grupo de entidades.

- Se modifica, con efectos **1 de enero de 2015**, para incorporar la exigencia de los tres órdenes de vinculación: económica, financiera y de organización, a las entidades del grupo. (Artículo 163 quinquies de la LIVA)

La Ley delega la definición y alcance de los distintos vínculos a su desarrollo reglamentario, aunque ya establece que la **vinculación financiera** exige un control efectivo de la entidad a través de una participación **de más del 50 por ciento** en el capital o en los derechos de voto de las mismas.

El Reglamento del IVA, en su nuevo apartado 7 del artículo 61.bis, establece qué se ha de entender por cada una de estas vinculaciones:

- **Se considerará que existe vinculación financiera** cuando la entidad dominante, a través de una participación **de más del 50 por ciento** en el capital o en los derechos de voto de las entidades del grupo, tenga el control efectivo sobre las mismas.
  - Se considerará que existe **vinculación económica** cuando las entidades del grupo realicen una misma actividad económica o cuando, realizando actividades distintas, resulten complementarias o contribuyan a la realización de las mismas.
  - Se considerará que existe **vinculación organizativa** cuando exista una dirección común en las entidades del grupo.
  - **Se presumirá, salvo prueba en contrario, que una entidad dominante que cumple el requisito de vinculación financiera también satisface los requisitos de vinculación económica y organizativa.**
- Todas las sociedades mercantiles que no actúen como empresarios o profesionales podrán ser **entidades dominantes del grupo**, siempre y cuando cumplan con los requisitos establecidos para ello (v.gr. las entidades holding).
  - Se establece un **régimen transitorio** que permitirá a las entidades que estuvieran acogidas al régimen especial del grupo de entidades, que no cumplan los nuevos requisitos de vinculación, seguir acogidas a dicho régimen hasta el 31 de diciembre de 2015, con sujeción a los requisitos de vinculación exigibles en la normativa vigente a 31/12/2014, con el fin de que puedan adaptarse a los nuevos requisitos a lo largo del año 2015. (Disposición Transitoria única del Proyecto de Ley de modificación)

- A efectos de **mera aclaración**, se señala que las operaciones realizadas en el sector diferenciado de actividad de grupo de entidades no pueden tenerse en cuenta a efectos del **cálculo de la prorrata común** en caso de empresarios que realicen actividades en más de un sector diferenciado, al margen del régimen especial del grupo de entidades. (Artículos 101.Uno y 163 octies de la LIVA)

## XVI. Infracciones y Sanciones

- Nuevo tipo de **infracción relativo a la falta de comunicación en plazo o la comunicación incorrecta por parte de los empresarios o profesionales destinatarios de determinadas operaciones a las que resulta aplicable la regla de inversión del sujeto pasivo**, tratándose de ejecuciones de obra para la construcción o rehabilitación de edificios o urbanización de terrenos y transmisiones de inmuebles en ejecución de garantía. La conducta se sanciona con el 1% de las cuotas devengadas respecto a las que se ha producido el incumplimiento en la comunicación con un mínimo de 300 euros y un máximo de 10.000 euros. (Artículos 170.Dos.6º, 170.Dos.7º y 171.6º de la LIVA).

Con la modificación del artículo 24.quarter.8 del Reglamento del IVA, se añade la posibilidad de que **los destinatarios incurran en un supuesto de responsabilidad solidaria** no solo en la infracción tributaria ya prevista en el artículo 170.Dos.2 de la Ley del IVA (obtención, mediante acción u omisión culposa o dolosa de una incorrecta repercusión del IVA, siempre y cuando el destinatario de la misma no tenga derecho a la deducción total de las cuotas soportadas), sino también en los nuevos supuestos mencionados anteriormente (artículos 170.Dos.6º, 170.Dos.7º de la LIVA)

- Nuevo tipo de **infracción relativo a la falta de consignación o consignación incorrecta o incompleta de las cuotas liquidadas del impuesto por el IVA a la importación** para aquellos operadores que puedan diferir el ingreso del Impuesto al tiempo de la presentación de la correspondiente declaración-liquidación. La sanción consistirá en multa pecuniaria del 10% de las cuotas devengadas correspondientes a las liquidaciones efectuadas por las Aduanas correspondientes a las operaciones no consignadas en la autoliquidación. (Artículos 170.Dos.8º y 171.7º de la LIVA)

## **XVII. Entrada en vigor.**

La Reforma Fiscal del IVA entró en vigor el 1 de enero de 2015 con las siguientes excepciones:

- Con entrada en vigor el 1 de abril de 2015:
  - El supuesto de Inversión del Sujeto Pasivo en operaciones de entrega de plata, platino, paladio, teléfonos móviles, consolas de videojuegos, ordenadores portátiles y tabletas digitales recogido en la nueva letra g) del artículo 84.Uno.2 de la Ley del IVA.
- Con entrada en vigor el 1 de enero de 2016:
  - La nueva redacción del artículo 65 de la Ley sobre la exención de las importaciones de bienes que se vinculen al régimen de depósito distinto del aduanero.
  - Los nuevos límites de exclusión al régimen simplificado de IVA y al régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca (artículos 122 y 124.Dos.6º de la Ley del IVA).
  - El nuevo supuesto de responsabilidad subsidiaria previsto para los titulares de los depósitos distintos a los aduaneros en el Anexo Quinto de la Ley del IVA.
- Con entrada en vigor el 1 de abril de 2016:
  - Se deroga el sistema de reembolso a los agentes de aduanas del IVA a la importación.

## IMPUESTO GENERAL INDIRECTO CANARIO

Las modificaciones incorporadas en la normativa reguladora del Impuesto General Indirecto Canario por la **Ley 28/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias, la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, y la Ley 16/2013, de 29 de octubre, por la que se establecen determinadas medidas en materia de fiscalidad medioambiental y se adoptan otras medidas tributarias y financieras**, pretenden, básicamente, incorporar a la regulación de éste las modificaciones efectuadas en el Impuesto sobre el Valor Añadido, con el fin de conseguir una mayor adecuación de ambos tributos.

Al igual que para el IVA, la Reforma Fiscal propuesta con respecto al IGIC pretende su entrada en vigor para el 1 de enero de 2015, salvo en relación con determinadas medidas cuya entrada en vigor se ha anticipado o pospuesto a dicha fecha.

Con el propósito de incorporar en el presente estudio las principales modificaciones aprobadas en el ámbito del IGIC, se incorpora lo dispuesto por la **Ley 9/2014, de 6 de noviembre, de medidas tributarias administrativas y sociales de Canarias**, en relación con el IGIC y su regulación prevista en la Ley 4/2012, de 25 de junio, de medidas administrativas y fiscales, en materia de exenciones y tipos impositivos, todo ello con efectos desde el 1 de enero de 2015<sup>3</sup>.

Seguidamente se exponen las modificaciones previstas en el ámbito del IGIC:

### I. Supuestos de no sujeción

#### Transmisión global o parcial de un patrimonio empresarial o profesional.

De acuerdo con la modificación planteada para el Impuesto sobre el Valor Añadido, se plantea un cambio equivalente en el IGIC, respecto a su artículo 9.9º de la Ley 20/1991, de 7 de junio, incluida la matización realizada sobre el conjunto de elementos transmitidos, por la cual éstos deben constituir o ser susceptibles de constituir una unidad económica autónoma en sede del transmitente. (Artículo 9.1º de la Ley 20/1991)

#### Operaciones realizadas por los Entes públicos.

Con respecto a las operaciones realizadas por entes públicos sin contraprestación o de naturaleza tributaria, se incluyen los mismos cambios que los propuestos para el IVA, como:

<sup>3</sup> Corrección de errores de la Ley 9/2014, de 6 de noviembre (BOC nº 244, 17 de diciembre de 2014).

- Se define el concepto de Administraciones Públicas. Asimismo, la Ley 28/2014 recoge de forma expresa que las entidades públicas empresariales estatales y los organismos asimilados dependientes de las Comunidades Autónomas y Entidades Locales no tendrán la consideración de AAPP (artículo 9.9º de la Ley del IGIC)
- Se establece la no sujeción de los servicios prestados en virtud de las encomiendas de gestión
- Se especifican los supuestos de no sujeción correspondientes a los «entes técnico-jurídicos»: las prestaciones de servicios realizadas por el ente público a favor de cualquiera de las Administraciones Públicas que participen en el mismo, o a favor de otras dependientes de éstas. (Artículo 9.9º de la Ley 20/1991)

A mayor abundamiento, para los entes públicos «duales» que realizan conjuntamente operaciones sujetas y no sujetas al Impuesto, se reconoce la posibilidad de deducir las cuotas soportadas por la adquisición de bienes y servicios destinados a la realización conjunta de ambos tipos de operaciones, en función de un criterio razonable. (Artículo 28.5 de la Ley 20/1991)

## II. Concepto de entrega de bienes

Con el firme propósito de homogeneizar el IVA y el IGIC, se proponen los siguientes cambios en relación con el concepto de entrega de bienes:

- Se califica como entrega de bienes la transmisión de valores cuya posesión asegure, de hecho o de derecho, la atribución de la propiedad, el uso o disfrute de un inmueble en los supuestos previstos en el artículo 50.Uno.18º.k de la Ley 4/2012 de la Comunidad Autónoma de Canarias. (Artículo 6.2.2º de la Ley 20/1991).
- Con respecto a las ejecuciones de obra, se incrementa, del 33% al 40%, el límite mínimo del coste del material aportado por el empresario con respecto al coste total de la obra, para poder considerar la ejecución de obra destinada a la construcción o rehabilitación de una edificación, como entrega de bienes. La presente modificación fue incluida en el IVA por el RD-Ley 20/2012, de 13 de julio. (Artículo 6.2.4º de la Ley 20/1991)
- Se incluye, como entrega de bienes, las cesiones de bienes en virtud de contratos de venta con condición suspensiva y todos aquellos contratos asimilados a los previstos en la normativa (ventas a plazos con pacto de reserva de dominio o condición suspensiva y de arrendamientos-venta) según lo dispuesto en el artículo 6.2.7º de la Ley 20/1991

### III. Exenciones en operaciones interiores.

Con efectos desde el 1 de enero de 2015 y respecto a las exenciones relativas a las operaciones interiores previstas por la Ley 4/2012, de 25 de junio, de Canarias, la Ley 9/2014, introduce una serie de cambios en la línea de lo dispuesto para el IVA en la Reforma Fiscal, como los siguientes:

- **Exención relativa a las prestaciones de servicios de asistencia social:** Se amplía el ámbito de aplicación de la exención a la protección de la infancia y de la juventud, incluyendo expresamente la custodia y atención a niños, la realización de cursos, excursiones, campamentos o viajes infantiles o juveniles y otras análogas prestadas en favor de personas menores de veinticinco años.

También, se incluye la cooperación para el desarrollo entre las actividades de asistencia social objeto de exención.

- **Exención relativa a operaciones financieras:** En la línea de lo dispuesto para el IVA sobre la exención de las operaciones financieras por la Ley 7/2012, de 29 de octubre, de prevención y lucha contra el fraude, se establece la **no-exención del IGIC** para las operaciones y servicios relativos a:

- Aquellos valores cuya posesión asegure de hecho o de derecho la propiedad, el uso o el disfrute exclusivo de la totalidad o parte de un bien inmueble, que no tengan la naturaleza de acciones o participaciones en sociedades.

- Aquellos valores no admitidos a negociación en un mercado secundario oficial, realizadas en el mercado secundario, mediante cuya transmisión, se hubiera pretendido eludir el pago del impuesto correspondiente a la transmisión de los inmuebles propiedad de las entidades a las que representen dicho valores, en los términos a que se refiere el artículo 108 de la Ley de Mercado de Valores

- **Exención de servicios profesionales:** Se excluye de la exención a los servicios prestados por traductores.

- **Exención relativa a los comerciantes minoristas:** en lo que respecta al requisito cuantitativo de que el importe de las entregas efectuadas a consumidores finales durante el año precedente hubiera excedido del 70% del total de las realizadas, se añade que tal requisito no será de aplicación en relación con los sujetos pasivos que no puedan calcular tal porcentaje por no haber realizado durante el año precedente actividades comerciales. En tales casos se establece la siguiente presunción:

- Si el sujeto pasivo debe darse de alta en epígrafes de comercio al por menor en el Impuesto sobre Actividades Económicas, se presume que durante el año de inicio de la

actividad comercial dispone de la consideración de comerciante minorista a efectos del IGIC.

- Si se debe dar de alta en algún epígrafe de comercio al por mayor, se presume que durante el año de inicio de la actividad comercial no dispone de la consideración de comerciante minorista.

#### IV. Lugar de realización

##### Lugar de realización de entregas de bienes.

Al igual que en el IVA, **las entregas de bienes que hayan de ser objeto de instalación o montaje antes de su puesta a disposición en el territorio de aplicación del Impuesto:** Tributarán como entregas de bienes con independencia de que el coste de la instalación exceda o no del 15% del total de la contraprestación correspondiente, siempre y cuando la instalación o montaje implique la inmovilización de los bienes entregados en el territorio de aplicación del impuesto. (Artículo 16.Dos.2º de la Ley 20/1991).

##### Lugar de realización de prestaciones de servicios.

Desde el 1 de enero de 2015 y con respecto a **los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión y de televisión y de los servicios prestados por vía electrónica,** se entienden realizados en el territorio de aplicación del impuesto cuando el destinatario no sea un empresario o profesional actuando como tal en la referida operación y esté establecido, tenga su domicilio o residencia habitual en dicho territorio, independientemente del lugar donde esté establecido el prestador de los servicios. (Artículo 17 de la Ley 20/1991)

#### V. Base imponible

##### Determinación de la Base imponible.

- **Subvenciones no vinculadas al precio de las operaciones:** con fin aclaratorio, se incluyen, de forma expresa, las subvenciones no vinculadas al precio dentro de las partidas que no forman parte de la base imponible del impuesto. (Artículo 22.3 de la Ley 20/1991).
- **Regla de valoración de las operaciones cuya contraprestación no sea carácter monetario:** se modifica estableciendo como base imponible el valor acordado entre las

partes que tendrá que expresarse de forma monetaria. Subsidiariamente serán de aplicación las reglas de valoración del autoconsumo de bienes o, en su caso, del autoconsumo de servicios.

Con respecto al autoconsumo de servicios, se indica expresamente, como coste de la prestación, la inclusión de la amortización de los bienes cedidos. (Artículo 23.1 de la Ley 20/1991).

#### Modificación de la Base imponible.

Sobre la modificación de la base imponible (apartados 6,7 y 8 del artículo 22 de la de la Ley 20/1991), se introducen diversas modificaciones tendentes a unificar la normativa de ambos impuestos, el IVA y el IGIC, de tal forma que:

- En el caso de **deudor en concurso**: se amplía de 1 a 3 meses el plazo para poder realizar la modificación de la base imponible.

Con respecto a los créditos correspondientes a cuotas repercutidas por operaciones realizadas antes del auto de declaración de concurso, con independencia de que adquieran la condición de crédito incobrable tras la declaración de concurso, el empresario deberá modificar la base imponible según el procedimiento establecido para el supuesto de deudor en concurso.

- En el caso de **créditos incobrables**: los empresarios que sean considerados PYME/s podrán modificar la base imponible transcurrido el plazo de 6 meses o podrán esperar al plazo general de 1 año.

Con respecto a las operaciones en régimen especial del criterio de caja, se introduce una regla especial para declarar un crédito incobrable de tal manera que se permite la modificación de la base imponible por créditos incobrables cuando se produzca el devengo de dicho régimen especial por aplicación de la fecha límite del 31 de diciembre del año inmediato posterior a la fecha de realización de la operación, todo ello, sin tener que esperar a un nuevo transcurso del plazo de 6 meses o 1 año desde el devengo del Impuesto.

No obstante, cuando se trate de operaciones a plazos o con precio aplazado acogidas al régimen del criterio de caja, será necesario que haya transcurrido el plazo de seis meses o un año desde el vencimiento del plazo o plazos correspondientes hasta la fecha de devengo de la operación.

Por último y para el caso de operaciones efectuadas bajo el criterio de caja del IVA, el plazo de tres meses para realizar la modificación de la base imponible se computará a

partir de la fecha límite del 31 de diciembre del año inmediato posterior a la fecha de realización de la operación.

## VI. Inversión del sujeto pasivo.

Con efectos desde el 1 de abril de 2015, se introduce un nuevo supuesto de aplicación de la “regla de inversión del sujeto pasivo” a la entrega determinados productos, en particular, **los teléfonos móviles, consolas de videojuegos, ordenadores portátiles y tabletas digitales, así como plata, platino y paladio.** (Artículo 19.1.2º.i) de la Ley 20/1991)

○ Respecto a las entregas de teléfonos móviles, consolas de videojuegos, ordenadores portátiles y tabletas digitales, la Ley 28/2014 limita la aplicación de la regla de inversión del sujeto pasivo a cuando el destinatario sea:

- Un empresario o profesional revendedor de estos bienes, cualquiera que sea el importe de la entrega.
  
- Un empresario o profesional no revendedor, cuando el importe total de las entregas de dichos bienes efectuadas al mismo, documentadas en la misma factura, exceda de 10.000 euros, IGIC excluido. Para el cálculo de este límite, se atenderá al importe total de las entregas realizadas cuando, documentadas en más de una factura, resulte acreditado que se trata de una única operación y que se ha producido el desglose artificial de la misma a los únicos efectos de evitar la aplicación de la norma.

El destinatario de estas operaciones, cuando sea de aplicación la regla de ISP, deberá acreditar su condición de empresario o profesional con carácter previo o simultáneo a la adquisición en las condiciones que se determinen reglamentariamente por el Gobierno de Canarias.

## VII. Tipo impositivo.

La Ley 9/2014 introduce diversas modificaciones a lo dispuesto por la ley 4/2012 en relación con los tipos impositivos:

- Los **transportes terrestres turísticos y los transportes marítimos y aéreos de pasajeros de carácter turístico**, recreativo o de ocio, educativo o de instrucción dejan de tributar al tipo reducido del 3%, pasando a tributar al tipo general del 7%.
  
- Los **objetos elaborados total o parcialmente con rodio y paladio** se incluyen entre los bienes cuyas entregas e importaciones tributan al tipo incrementado del 13,5%.

- La entrega de los vehículos de motor, cualquiera que sea su potencia, y la entrega de buques, embarcaciones y artefactos navales, que se afecten a **actividades de protección civil, de prevención y extinción de incendios y de fuerzas y cuerpos de seguridad** pasan a tributar al tipo general del 7%.

En el caso de entrega de aviones, avionetas y demás aeronaves que se afecten a las citadas actividades y **al traslado de enfermos y heridos** queda también sujeta al tipo general del 7%.

Como consecuencia de dicha modificación, el arrendamiento y las prestaciones de servicio de ejecución de obra mobiliaria que tengan por objeto la producción de los citados medios de transporte también quedan ahora sujetos al tipo general del 7%.

- La **prestación de servicio de ejecución de obra mobiliaria** que tenga por objeto la producción de un vehículo accionado a motor, de un buque, embarcación o artefacto naval, o de un avión, avioneta o aeronave, cuya entrega se encuentre sujeta al tipo impositivo incrementado del 9,5%, queda sujeta al IGIC también al citado tipo incrementado del 9,5%

## VIII. Deducciones

- **Deducciones en actividades diferenciadas:** Cuando se efectúen adquisiciones o importaciones de bienes o servicios para su utilización en común en varios sectores diferenciados, **no se tendrá en cuenta para el cálculo de la prorrata en común las operaciones realizadas en el sector de actividad de grupo de entidades** (artículo 34.2.c') de la Ley 20/1991)
- Se amplía el ámbito de aplicación de la **prorrata especial**, al **disminuir del 20% al 10%** la diferencia admisible en cuanto a montante de cuotas deducibles en un año natural que resulten por aplicación de la prorrata general en comparación con las que resulten por aplicación de la prorrata especial (artículo 36 de la Ley 20/1991)

## IX. Regímenes especiales en el IGIC.

La Ley 28/2014, de 27 de noviembre no ha incluido ninguna de las modificaciones inicialmente previstas en su Anteproyecto de Ley relativas al **Régimen simplificado**, al **Régimen especial de la agricultura y ganadería**, al **Régimen especial de las agencias de viajes** y al **Régimen especial del grupo de entidades**.

## X. Infracciones y Sanciones.

Con efectos desde el 1 de julio de 2014, la Ley 28/2014 introduce:

- Nuevo tipo de **infracción relativo a la falta de consignación en la autoliquidación de las cuotas del Impuesto correspondientes a operaciones por las cuales sea sujeto pasivo el destinatario de las mismas** (nuevo supuesto de inversión de sujeto pasivo). La sanción consistirá en el 75% de la cuota no consignada. (Artículo 63.5 de la Ley 20/1991).
- Nuevo tipo de **infracción relativo a la falta de comunicación en plazo o la comunicación incorrecta por parte de los empresarios o profesionales destinatarios de operaciones de transmisiones de inmuebles en ejecución de garantía a las que resulta aplicable la regla de inversión del sujeto pasivo**. La sanción asciende a una multa del 1% de las cuotas devengadas respecto a las que se ha producido el incumplimiento en la comunicación con un mínimo de 300 euros y un máximo de 10.000 euros. (Artículo 63.9 Ley 20/1991)
- Nuevo tipo de **infracción relativo a la falta de comunicación en plazo o la comunicación incorrecta por parte de los empresarios o profesionales destinatarios de operaciones a las que resulta aplicable la regla de inversión del sujeto pasivo, tratándose de ejecuciones de obra para la construcción o rehabilitación de edificios o urbanización de terrenos**. La conducta se sanciona con el 1% de las cuotas devengadas respecto a las que se ha producido el incumplimiento en la comunicación con un mínimo de 300 euros y un máximo de 10.000 euros. (Artículo 63.10 de la Ley 20/1991).

## XI. Entrada en vigor.

La Reforma Fiscal del IGIG entró en vigor el 1 de enero de 2015 con las siguientes excepciones:

- Con entrada en vigor el 1 de julio de 2014:
  - Los nuevos supuestos de infracción tributaria previstos en los apartados 5, 9 y 10 del artículo 63 de la Ley 20/1991.
- Con entrada en vigor el 1 de abril de 2015:
  - El supuesto de Inversión del Sujeto Pasivo en operaciones de entrega de plata, platino, paladio, teléfonos móviles, consolas de videojuegos, ordenadores portátiles y tabletas digitales recogido en la nueva letra i) del artículo 19.1.2º de la Ley 20/1991.