

Artículos sobre Modificaciones y Novedades IVA

Artículo de José M^a Tocornal (Inspector de Hacienda) para primera lectura sobre

“Comentarios sobre determinadas modificaciones introducidas en la Ley del IVA por la Ley de Presupuestos Generales para 2023”.

Fecha: 29/12/2022

La Ley 31/2022, de 23 de diciembre (BOE del 24), de los Presupuestos generales del Estado, introduce, entre otras, **las siguientes modificaciones en la Ley del IVA:**

1.- Se modifica sustancialmente la regla de cierre contenida en el artículo 70.Dos de la Ley del IVA, según se dice en la Exposición de Motivos de la Ley 31/2022, con el fin de armonizar la Ley del IVA a la comunitaria, y de garantizar la neutralidad del Impuesto; y también derivado de varios pronunciamientos jurisprudenciales, tanto internos como comunitarios.

1.1.- Antes de la modificación apuntada, se entendía que para determinadas prestaciones de servicios se atraía la tributación de esos servicios al IVA español (para las prestaciones de servicios recogidas en el artículo 69.Dos de la Ley del IVA, tales como la publicidad, el asesoramiento, la abogacía,..., además de otros servicios como comisiones, los servicios prestados por vía electrónica,...) cuando por aplicación de las reglas de localización:

- dichas reglas establecieran que dichos servicios estaban prestados en sede del destinatario,
- que dichos destinatarios estuvieran establecidos fuera de la UE,
- y los servicios se utilizaran o explotaran efectivamente en el TAI,

Esta norma ofrecía inseguridad jurídica, resultando controvertida en muchas ocasiones, con interpretaciones dispares entre contribuyentes y la Administración Tributaria. Además, en muchos casos quebraba la neutralidad del Impuesto debido a los requisitos exigidos para recuperar el IVA por los empresarios no establecidos (básicamente la falta de reciprocidad con terceros países, artículo 119.bis.2º Ley del IVA).

1.2.- Con la modificación establecida por el artículo 73 de la Ley 31/2022, se restringe de gran manera la aplicación de la regla de cierre, suprimiéndose para las prestaciones de servicios efectuadas entre empresarios en aquellos sectores y actividades generadoras del derecho a la deducción, manteniéndose su aplicación únicamente a los sectores que no generan tal derecho, como el sector financiero y los seguros.

Se extiende además la aplicación de la regla de cierre, a las prestaciones de servicios del artículo 69.Dos, para destinatarios consumidores finales (se reitera la no aplicación de la regla de cierre cuando los destinatarios sean empresarios o profesionales) cuando se constate que los servicios se utilicen, consuman o exploten efectivamente en el TAI.

Y, para evitar situaciones de fraude o abuso, esta cláusula también resulta de aplicación a los servicios de arrendamiento de medios de transporte¹, siempre que la utilización o explotación efectiva de esos servicios se realicen en el TAI, cualquiera que

¹ Regla de localización del servicio de arrendamiento de medios de transporte (artículo 70.Uno.9º Ley del IVA): Cuando sean “a corto plazo” (por periodo inferior a 30 días, 90 para embarcaciones): donde se realice la “puesta a disposición” de los medios de transporte. Para arrendamiento de medios de transporte a medio/largo plazo (periodos superiores a los indicados): sede del destinatario, independientemente de que tenga la condición de empresario, profesional o consumidor final.

sea la condición en la que actúe el destinatario, tanto cuando tenga la consideración de empresario, profesional, o no ostente tales condiciones.

2.- Exclusión de la aplicación de la regla de la inversión del sujeto pasivo para arrendamientos inmobiliarios sujetos y no exentos, cuando el prestador se considere no establecido en el TAI.

2.1.- Es criterio administrativo, con base a lo dispuesto por el artículo 11 del Reglamento de Ejecución 282/2011 del Consejo, (véase Consulta DGT V2915-17, de 13/11/2017, Consulta 141916 del Servicio Informa, Resolución TEAC 22/05/2019, 00/00043/2015/00/00) y criterio jurisprudencial (STJUE 03/06/2021, Asunto C-931/19), que para estar considerado establecido en un Estado de la UE se deben de disponer de medios materiales y humanos para poder prestar servicios. (Incluso la Consulta 145929 del Servicio Informa concluye con que NO existirá un establecimiento permanente cuando los medios humanos necesarios para la gestión del arrendamiento estuviesen a disposición del propietario de forma indirecta o subcontratada: debe tenerse personal propio).

De esta manera, dado que el arrendamiento inmobiliario es una prestación de servicios relacionado con bienes inmuebles, cuando dichos inmuebles estuvieran en el TAI, por aplicación de la regla de localización del artículo 70.Uno.1º.a) de la Ley del IVA, las prestaciones de servicios consistentes en el arrendamiento inmobiliario se entienden prestados en el TAI.

Si el arrendador se considera no establecido, y presta servicios (el alquiler) sujetos al IVA español (por estar el inmueble en el TAI) a un empresario o profesional, antes del 31/12/2022 debía aplicarse la regla de la inversión del sujeto pasivo, de modo que el arrendatario debía declarar el IVA correspondiente al alquiler, por el mecanismo de la inversión del sujeto pasivo.

Y, se comprometía la devolución de las cuotas soportadas por el arrendador no establecido (incluidas las soportadas por las adquisiciones del inmueble objeto del alquiler), sobre todo si se trataba de un propietario arrendador establecido fuera de la UE, por aplicación de la cláusula de reciprocidad mencionada anteriormente establecida por el artículo 119.bis.2º de la Ley del IVA.

2.2.- El artículo 75 de la Ley 31/2022, introduce la letra d') en el artículo 84.Uno.2º.a) de la Ley del IVA, para excluir de la aplicación de la regla de inversión del sujeto pasivo a las prestaciones de servicios de arrendamiento de inmuebles sujetas y no exentas del Impuesto, que sean efectuadas por personas o entidades no establecidas en el territorio de aplicación del Impuesto.

De esta forma, es el arrendador no establecido quien debe repercutir y declarar el IVA del arrendamiento, y se facilita que puedan acogerse al régimen general de deducción y devolución establecido en la Ley del Impuesto. Así, se garantiza la neutralidad del Impuesto y se reducen las cargas administrativas para la obtención de la devolución.

Igualmente, se añade la letra e'), con el objeto de excluir de la aplicación de la regla de la inversión del sujeto pasivo las prestaciones de servicios de intermediación en el arrendamiento de inmuebles realizadas por no establecidos. Según se dice en la Exposición de Motivos de la Ley 31/2022, con la finalidad de evitar situaciones de elusión fiscal, en particular cuando el arrendador presta servicios de arrendamiento exentos del IVA (alquiler de viviendas), garantizándose la recaudación del Impuesto correspondiente a los servicios de mediación y reduciendo las cargas administrativas derivadas de la declaración e ingreso del IVA por estos arrendadores que, con carácter general, no deben presentar declaraciones-liquidaciones del Impuesto, con lo que los servicios de mediación quedaban sin tributar.

3.- Con relación a los créditos incobrables.

El artículo 77 de la Ley 31/2022 modifica el artículo 80.Cuatro de la Ley del IVA (que regula la recuperación de las cuotas de IVA declaradas, cuando los créditos son incobrables).

3.1.- Se incorpora en la Ley del Impuesto la doctrina administrativa que permite la modificación de la Base imponible en caso de créditos incobrables como consecuencia de un proceso de insolvencia declarada por un órgano jurisdiccional de otro Estado miembro. (Artículo 80.Cinco.2º Ley del IVA).

3.2.- Se rebaja el importe mínimo de la Base imponible de la operación cuando el destinatario moroso tenga la condición de consumidor final, anteriormente no se permitía la modificación de la Base Imponible cuando ésta era inferior a 300 euros, rebajándose a 50 euros. (Artículo 80.Cuatro.A).3º Ley del IVA).

3.3.- Se flexibiliza el procedimiento incorporando la posibilidad de sustituir la reclamación judicial o requerimiento notarial previo al deudor por cualquier otro medio que acredite fehacientemente la reclamación del cobro a este deudor, (artículo 80.Cuatro.A).4º Ley del IVA).

3.4.- Se extiende a 6 meses el plazo para proceder a la recuperación del IVA desde que el crédito es declarado incobrable². (Artículo 80.Cuatro.B) Ley del IVA).

Esta última medida se acompaña de un régimen transitorio (Disposición Transitoria 5ª Ley 31/2022) para que puedan acogerse al nuevo plazo de 6 meses todos los sujetos pasivos del IVA cuyo plazo de modificación no hubiera caducado a la fecha de entrada en vigor de la Ley.

4.- Con relación a los tipos impositivos.

Artículo 78 Ley 31/2022: pasan a tributar al tipo impositivo reducido del 4 por ciento los tampones, compresas y protegeslips, así como los preservativos y otros anticonceptivos no medicinales.

5.- Otras modificaciones.

5.1.- El artículo 73 de la Ley del IVA, establece el umbral de 10.000 euros para tributar en origen por las ventas intracomunitarias a distancia efectuadas a consumidores finales³. El artículo 76 de la Ley 31/2022 determina que no se aplicará

² Artículo 80.Cuatro.A): Un crédito se considerará total o parcialmente incobrable cuando reúna las siguientes condiciones:

Que haya transcurrido un año desde el devengo del Impuesto repercutido sin que se haya obtenido el cobro de todo o parte del crédito derivado del mismo.

No obstante, cuando se trate de operaciones a plazos o con precio aplazado, deberá haber transcurrido un año desde el vencimiento del plazo o plazos impagados a fin de proceder a la reducción proporcional de la base imponible. A estos efectos, se considerarán operaciones a plazos o con precio aplazado aquéllas en las que se haya pactado que su contraprestación deba hacerse efectiva en pagos sucesivos o en uno sólo, respectivamente, siempre que el periodo transcurrido entre el devengo del Impuesto repercutido y el vencimiento del último o único pago sea superior a un año.

Cuando el titular del derecho de crédito cuya base imponible se pretende reducir sea un empresario o profesional cuyo volumen de operaciones, calculado conforme a lo dispuesto en el artículo 121 de esta Ley, no hubiese excedido durante el año natural inmediato anterior de 6.010.121,04 euros, el plazo a que se refiere esta condición podrá ser, de seis meses o un año.

Cuando se trate de operaciones a plazos o con precio aplazado será necesario que haya transcurrido el plazo de seis meses o un año a que se refiere esta regla 1.a, desde el vencimiento del plazo o plazos correspondientes hasta la fecha de devengo de la operación.

³ Requisitos: ventas intracomunitarias a distancia, más los servicios prestados por vía electrónica, no pueden superar 10.000 euros para consumidores finales establecidos en toda la UE, y debe estar establecido en un solo Estado miembro de la UE.

dicho umbral cuando los bienes se envíen desde un Estado miembro distinto al de establecimiento.

5.2.- Se declaran exentas las entregas, importaciones y adquisiciones intracomunitarias de bienes realizadas por las referidas fuerzas armadas, para su uso o del personal civil a su servicio, así como para el suministro de los comedores o cantinas de las mismas (artículo 72 Ley 31/2022, con efectos desde el 01/07/2022).

5.3.- El artículo 74 de la Ley 31/2022, modifica diversos artículos de la LIVA para la armonización y adaptación de su contenido a la normativa aduanera comunitaria, en lo relativo a: concepto de importación de bienes (artículo 18 Ley del IVA); las operaciones asimiladas a las importaciones de bienes (artículo 19 Ley del IVA); las exenciones en las exportaciones de bienes (artículo 21 Ley del IVA); las exenciones en las operaciones asimiladas a las exportaciones (artículo 22 Ley del IVA); las exenciones relativas a las situaciones de depósito temporal y otras situaciones (artículo 23 Ley del IVA); las exenciones relativas a regímenes aduaneros y fiscales (artículo 24 Ley del IVA); la Base imponible de las importaciones de bienes (artículo 83 Ley del IVA); la liquidación del impuesto en las importaciones (artículo 167 Ley del IVA); la liquidación del impuesto en los casos comprendidos en el (artículo 19.5 Ley del IVA) (Anexo sexto Ley del IVA).

5.4.- Disposición Final 36ª. Cuatro de la Ley 31/2022. Por excepción a lo dispuesto por el artículo 119.bis.2º de la Ley del IVA, no se exigirá el requisito de reciprocidad en la devolución de cuotas soportadas a empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto que soporten o satisfagan cuotas del Impuesto como consecuencia de la realización de operaciones relacionadas con la celebración de la «XXXVII Copa América Barcelona».