

COMENTARIOS AL ANTEPROYECTO QUE MODIFICA EL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO E IMPUESTOS ESPECIALES

Dentro del marco de la reforma fiscal tributaria, se ha dado a conocer el Anteproyecto de ley que modifica el Impuesto sobre el Valor Añadido -IVA- y algunos Impuestos Especiales -IEE-.

En materia de IVA, algunos de los cambios ya estaban anunciados, como la regla de localización de las prestaciones de servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión y televisión y electrónicos, prestados a destinatarios que no tengan la consideración de empresarios o profesionales, que pasan a tributar en destino a partir de 2015. Recordamos que ya se aplica esta norma cuando los destinatarios son empresarios o profesionales.

Otras novedades son fruto de la necesidad de adaptar la norma a varias sentencias del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, como sucede con las modificaciones que se introducen en el régimen especial de las agencias de viajes. También se incluyen correcciones técnicas que aclaran o suprimen determinados límites o requisitos. Finalmente, se regulan otras medidas motivadas por la lucha contra el fraude fiscal, como es el establecimiento de nuevos supuestos en los que será de aplicación la regla de inversión del sujeto pasivo.

Respecto a los Impuestos Especiales, las novedades vienen dadas por la aprobación de un nuevo régimen sancionador en el Impuesto sobre Hidrocarburos, y el Impuesto sobre la Electricidad deja de configurarse como un tributo sobre la fabricación, pasando a gravar el suministro de energía eléctrica para consumo o el consumo de los productores de la electricidad generada por ellos mismos.

Modificaciones tributarias

Impuesto sobre el Valor Añadido

Territorialidad

Pasan a ser considerados Estados miembros los Departamentos de ultramar, las Islas del Canal y las islas Aland, de la República Francesa, Reino Unido y de la República de Finlandia, respectivamente.

Las operaciones realizadas con las zonas de soberanía del Reino Unido en Akrotiri y Dhekelia tendrán la misma consideración que las efectuadas con Chipre.

Operaciones no sujetas

1.- Transmisión de un patrimonio empresarial:

Para que quede no sujeta la transmisión de un patrimonio empresarial se va a exigir que exista una unidad económica autónoma en sede del transmitente, requisito que actualmente no se requiere.

No se aplicará la no sujeción cuando se cedan bienes o derechos que no constituyan una unidad económica, salvo que la cesión vaya acompañada de una estructura organizativa de factores de producción materiales y humanos, o de uno de ellos, que entonces sí se aplicará la no sujeción.

Respecto de las operaciones realizadas por entes públicos sin contraprestación, o mediante contraprestación de naturaleza tributaria, se señalan una serie de servicios que van a quedar no sujetos:

Los 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.

Los prestados por cualquiera de los entes, organismos o entidades del sector público, a favor de las Administraciones Públicas de las que dependan o de otra íntegramente dependiente de estas,

Cuando dichas Administraciones Públicas ostenten el control de su gestión, o el derecho a nombrar a más de la mitad de los miembros de su órgano de administración, dirección y vigilancia.

Concepto de entrega de bienes

Pasan a considerarse entregas de bienes los valores cuya posesión asegure, de hecho o de derecho, la atribución de la propiedad, el uso o disfrute de un inmueble o de una parte del mismo.

Importaciones de bienes.

No se considerarán operaciones asimiladas a las importaciones las salidas de las zonas francas, de depósitos francos u otros depósitos, ni el abandono de los regímenes aduaneros y fiscales, de bienes cuyo destino sean la exportación o una entrega intracomunitaria.

Se incorpora la posibilidad de que determinados operadores puedan diferir el ingreso del impuesto al tiempo de presentar la correspondiente declaración-liquidación, sin tener que hacer, por tanto, el pago previo en la Aduana.

Exenciones en operaciones interiores

Ya no quedarán exentas las entregas de terrenos que se aporten inicialmente a las Juntas de compensación por los propietarios, ni las adjudicaciones que realice la Junta a aquéllos en proporción a sus aportaciones. La eliminación de esta exención se justifica para evitar el diferente tratamiento de las juntas fiduciarias y las no fiduciarias.

Se suprime la exención de los servicios prestados por los fedatarios públicos en relación con las transacciones financieras. Es decir tributará, por ejemplo, el servicio prestado por un notario en la constitución de un préstamo.

Se elimina el requisito, para las entidades sin ánimo de lucro, de que su objeto exclusivo sea de naturaleza política, sindical, religiosa, patriótica, filantrópica o cívica, para tener derecho a la exención.

Para aplicar la exención por las entregas de terrenos urbanizados, o en curso de urbanización, ya no será necesario que la entrega sea realizada por el promotor de la urbanización.

Para renunciar a las exenciones inmobiliarias se exigirá que el sujeto pasivo tenga derecho a la deducción total, o parcial del impuesto soportado, al realizar la adquisición o en función del destino previsible del inmueble adquirido. Por ejemplo, se podrá renunciar cuando se adquiriera un local para ser alquilado por un empresario que realiza operaciones exentas por dedicarse al alquiler de viviendas.

Lugar de realización del hecho imponible

Se suprime el requisito de que el coste de la instalación exceda del 15% de la contraprestación por la adquisición de los bienes instalados para que las entregas, que hayan de ser objeto de instalación y montaje antes de su puesta a disposición en el territorio de aplicación del impuesto (TAI), se entiendan localizadas en dicho territorio.

Los servicios prestados por vía electrónica, de telecomunicaciones, de radiodifusión y de televisión, se localizarán en el TAI cuando el destinatario no sea un empresario o profesional y se encuentre establecido o tenga su residencia o domicilio habitual en el TAI. A estos servicios se les aplicará la regla especial de utilización y explotación efectiva cuando no se realicen en la Comunidad, pero su utilización o explotación efectiva se realice en el TAI.

Componentes de la base imponible

Aunque las subvenciones no vinculadas al precio seguirán sin incluirse en la base imponible, se aclara que sí formarán parte de ésta los importes pagados por un tercero en contraprestación de dichas operaciones.

Cuando la contraprestación sea no dineraria, la base imponible será el importe, expresado en dinero, que se hubiera acordado entre las partes, sustituyéndose, de esta manera, la referencia al valor de mercado y aplicándose por defecto las reglas de los autoconsumos.

Modificación de la base imponible por créditos incobrables

El acreedor podrá modificar la base imponible cuando el deudor entre en concurso en el plazo de 3 meses, contados a partir de la publicación del Auto de declaración de concurso en el Boletín Oficial del Estado (B.O.E.) (actualmente el plazo es de 1 mes).

Los sujetos pasivos, con volumen de operaciones inferior a 6.010.121,04 euros, podrán modificar la base imponible una vez transcurrido el plazo de 6 meses desde que se produjo el devengo o, y esta es la novedad, podrán esperar al plazo general de 1 año.

Los sujetos pasivos, acogidos al régimen especial del criterio de caja, podrán modificar la base imponible por sus créditos incobrables cuando se produzca el devengo a 31 de diciembre del año inmediato posterior a la fecha de realización de la operación. Así se evita el tener que esperar otros 6 meses, o 1 año, desde dicha fecha para modificar la base.

Tipos impositivos

Pasan a tributar al tipo general del 21%, actualmente lo hacen al 10%, las sustancias medicinales susceptibles de ser utilizadas habitualmente e idóneamente en su obtención y 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.

La norma crea un Anexo donde se recoge un listado de productos sanitarios que seguirán tributando al 10%.

Inversión del sujeto pasivo.

Se añaden nuevos supuestos a los que se aplicará la regla de inversión del sujeto pasivo. En concreto a las entregas de plata, platino y paladio, en bruto, en polvo o semilabrado; teléfonos móviles; consolas de videojuegos; y ordenadores portátiles y tabletas digitales.

Deducciones de las cuotas soportadas

Se regula la posibilidad de que los Entes públicos, que realizan operaciones sujetas y no sujetas, puedan deducir las cuotas soportadas por las adquisiciones de bienes y servicios destinados de forma simultánea a la realización de unas y otras operaciones en función de un criterio razonable, como es el porcentaje que resulte de la siguiente fracción: En el numerador el importe total, excluido el IVA, de las entregas de bienes y prestaciones de servicios de las operaciones sujetas, y en el denominador el total de ingresos de su actividad.

No obstante, no serán deducibles, en ninguna proporción, las cuotas soportadas por las adquisiciones de bienes o servicios destinados exclusivamente a la realización de las operaciones no sujetas.

Las operaciones acogidas al régimen especial del grupo de entidades no se tendrán en cuenta a efectos del cálculo de la prorrata común en caso de empresarios que realicen actividades en más de un sector diferenciado.

La prorrata especial será de aplicación obligatoria cuando el montante total de las cuotas deducibles por aplicación de la regla de la prorrata general exceda en un 10% del que resultaría por aplicación de la regla de la prorrata especial (actualmente el porcentaje exigido es del 20%).

Régimen especial de devoluciones a determinados empresarios o profesionales no establecidos en el TAI, ni en la Comunidad, Islas Canarias, Ceuta y Melilla

El régimen especial de devoluciones a determinados empresarios o profesionales no establecidos en el TAI, ni en la Comunidad, Islas Canarias, Ceuta o Melilla se amplía significativamente al exceptuar la exigencia del principio de reciprocidad en las adquisiciones e importaciones de los siguientes bienes y servicios:

- 1.- Plantillas, moldes y equipos adquiridos o importados en el territorio de aplicación del Impuesto 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 exportados con destino al empresario o profesional no establecido o destruidos.
- 2.- Hostelería, restauración y transportes vinculados con la asistencia a ferias, congresos y exposiciones de carácter comercial o profesional que se celebren en el territorio de aplicación del Impuesto.

Regímenes especiales

1.- Régimen simplificado: no podrán acogerse a este régimen los sujetos pasivos cuyo volumen de rendimientos íntegros supere los 150.000 euros ó 200.000 euros, si se tratan de actividades agrícolas, forestales y ganaderas (actualmente los límites son de 450.000 y 300.000 euros, respectivamente). Las adquisiciones e importaciones de bienes y servicios, excluidas las relativas a elementos del inmovilizado, no podrán superar tampoco el importe de 150.000 euros (actualmente 300.000 euros).

2.- Régimen de la Agricultura, Ganadería y Pesca:

3.- No se considerarán titulares de explotaciones agrícolas, forestales, ganaderas o pesqueras los propietarios de fincas que las cedan en arrendamiento o en aparcería o que de cualquier forma cedan su explotación, así como cuando cedan el aprovechamiento de la resina de los pinos ubicados en sus fincas. Tampoco los que realicen explotaciones ganaderas en régimen de ganadería integrada.

Se rebaja el importe de los gastos para aplicar este régimen: cuando las adquisiciones e importaciones de bienes y servicios para el conjunto de sus actividades empresariales o profesionales, excluidas las relativas a elementos del inmovilizado, hayan superado en el año inmediato anterior el importe de 150.000 euros (ahora 300.000 euros).

4.- Régimen especial de las agencias de viaje:

Los sujetos pasivos podrán optar por no aplicar este régimen cuando presten servicios a destinatarios con derecho a la deducción o devolución del IVA.

Se aplicará este régimen respecto de las operaciones de ventas al público efectuadas por agencias minoristas de viajes organizados por agencias mayoristas (actualmente estas operaciones no estaban amparadas por el régimen especial).

Se elimina la opción de que conste en la factura "cuotas de IVA incluidas en el precio".

Las agencias de viaje acogidas al régimen especial no podrán deducir el Impuesto soportado en las adquisiciones de bienes y servicios que, efectuadas para la realización del viaje, redunden directamente en beneficio del viajero.

El derecho a la deducción de las cuotas soportadas por la adquisición o importación de bienes y servicios que redunde directamente en beneficio del viajero, y se destinen a la realización de una operación al margen del régimen especial, nacerá en el momento en que se devengue el Impuesto correspondiente a dicha operación.

5.- Régimen especial de Grupo de entidades:

Para aplicar este régimen se exigirá la concurrencia de vínculos en los órdenes financiero, económico y de organización entre la entidad dominante y las dependientes. Además, la entidad dominante deberá tener el control efectivo de las participadas, con más del 50% de participación en el capital o en los derechos de voto (hasta ahora se exigía una participación directa o indirecta de al menos el 50% del capital de otra u otras entidades).

Tendrán la consideración de dominantes las sociedades mercantiles que no actúen como empresarios o profesionales porque su actividad se limite a la mera posesión de las acciones o participaciones que ostenten en las entidades participadas.

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:

Podrán acogerse los empresarios o profesionales, no establecidos en la Comunidad, que presten sus servicios a destinatarios consumidores finales establecidos en la Comunidad o que tengan en ella su domicilio o residencia habitual.

Cuando el empresario o profesional elija a España como Estado miembro de identificación, deberán cumplirse los siguientes requisitos formales:

- Declarar por vía electrónica el inicio, la modificación o el cese de sus operaciones.
- Presentar por vía electrónica una declaración-liquidación del IVA por cada trimestre natural, independientemente de que se haya suministrado o no este tipo de servicios. La declaración no podrá ser negativa y se presentará dentro del plazo de 20 días a partir del final del período al que se refiere la declaración.
- Ingresar el impuesto correspondiente a cada declaración, haciendo referencia a la declaración específica a la que corresponde y dentro del plazo de presentación de la declaración.
- Mantener un registro de las operaciones incluidas en este régimen especial.

- Expedir y entregar factura cuando los destinatarios se encuentren establecidos o tengan su residencia o domicilio habitual en el TAI.

Cuando el empresario o profesional elija otro Estado miembro de identificación distinto de España y las operaciones se localicen en España, el ingreso del Impuesto deberá efectuarse en el TAI. El empresario o profesional deberá cumplir con las mismas obligaciones formales del punto anterior.

Aunque no se podrán deducir las cuotas soportadas en las adquisiciones o importaciones de bienes y servicios que se destinen a la prestación de estos servicios, sí se tendrá derecho a la devolución de las mismas. Cuando España sea el Estado miembro de consumo la devolución de las cuotas soportadas en el TAI se registrará por el procedimiento previsto en el artículo 119 bis de la ley.

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.

Podrán acogerse los empresarios o profesionales establecidos en la Comunidad, pero no establecidos en el Estado miembro de consumo, cuando presten sus servicios a consumidores finales establecidos en un Estado miembro o tengan en él su domicilio o residencia habitual.

Cuando España es el Estado miembro de identificación elegido por el empresario o profesional deberán cumplirse los siguientes requisitos formales:

- Declarar por vía electrónica el inicio, la modificación o el cese de sus operaciones.
- Presentar por vía electrónica una declaración-liquidación del IVA por cada trimestre natural, independientemente de que se haya suministrado o no estos servicios de telecomunicaciones. La declaración no podrá ser negativa y se presentará dentro del plazo de 20 días a partir del final del período al que se refiere la declaración.
- Ingresar el impuesto correspondiente a cada declaración, haciendo referencia a la declaración específica a la que corresponde dentro del plazo de presentación de la declaración.
- Mantener un registro de las operaciones incluidas en este régimen especial.

En el caso de que el empresario o profesional considere a España como Estado miembro de identificación deberá presentar, exclusivamente en España, las declaraciones-liquidaciones e ingresar, en su caso, el importe del impuesto correspondiente de todas las operaciones a que se refiere el régimen especial realizadas en todos los Estados miembros de consumo.

Aunque no se pueden deducir las cuotas soportadas en las adquisiciones o importaciones de bienes y servicios que se destinen a la prestación de estos servicios de telecomunicaciones, los sujetos pasivos que realicen en el Estado miembro de consumo operaciones acogidas a este régimen especial y otras operaciones distintas que determinen la obligación de registrarse y de presentar declaraciones-liquidaciones en dicho Estado, podrán deducir las cuotas soportadas en la adquisición o importación de bienes y servicios que se entiendan realizadas en el Estado miembro de consumo.

Se tendrá derecho a la devolución de las cuotas soportadas en la adquisición o importación de bienes y servicios que se destinen a la prestación de los servicios que deban entenderse realizadas en el Estado miembro de consumo. Los sujetos pasivos establecidos en el TAI solicitarán la devolución de las cuotas soportadas, con excepción de las realizadas en el indicado territorio, a través del procedimiento previsto en el artículo 117 bis de la ley.

Si España es el Estado miembro de identificación, las cuotas soportadas por los bienes y servicios que se entiendan realizadas en el TAI y se destinen a la prestación de estos servicios de telecomunicaciones, podrán deducirse a través de las declaraciones-liquidaciones conforme al régimen general del Impuesto, con independencia de que a los referidos servicios les resulte o no aplicable el régimen especial.

Cuando España sea el Estado miembro de consumo la devolución de las cuotas soportadas en el TAI se regirá por el procedimiento previsto en el artículo 119 bis de la ley.

Infracciones y sanciones (se añaden nuevas infracciones tributarias):

Cuando se entreguen inmuebles en ejecución de garantías y sea de aplicación la regla de inversión del sujeto pasivo, se sancionará al destinatario, con una multa del 10% de la cuota devengada, cuando no comunique en plazo, o lo haga de manera incorrecta, que está actuando como empresario o profesional.

En las ejecuciones de obra inmobiliaria en las que sea de aplicación la regla de inversión del sujeto pasivo, se sancionará al destinatario, con una multa del 10% de la cuota devengada, cuando no comunique, o lo haga de manera incorrecta, que está actuando como empresario o profesional y que la operación se realiza en un marco de un proceso de urbanización de terrenos o de construcción o rehabilitación de edificaciones.

Podrá sancionarse, con una multa pecuniaria proporcional del 10% de la cuota, a los importadores que puedan diferir el ingreso del impuesto al tiempo de la presentación de la declaración-liquidación, cuando no consignen o, lo hagan incorrectamente, las cuotas tributarias en dicha declaración.

Régimen de depósito aduanero: los titulares de depósitos distintos del aduanero serán responsables subsidiarios del pago de la deuda tributaria que corresponda a la salida o abandono de los bienes de estos depósitos, independientemente de que puedan actuar como representantes fiscales de los empresarios o profesionales no establecidos en el ámbito espacial del Impuesto.

2.2 Impuestos Especiales

Impuesto sobre hidrocarburos (se añaden nuevas infracciones tributarias):

Constituye infracción grave, sancionada con una multa pecuniaria proporcional del 100%, con un mínimo de 1.200 euros, la circulación de productos objeto de los impuestos especiales de fabricación con fines comerciales sin acreditar el pago del impuesto devengado, la aplicación del régimen suspensivo o de un supuesto de exención.

Constituye infracción grave, sancionada con una multa pecuniaria proporcional del 100%, con un mínimo de 1.200 euros, la tenencia de productos objeto de los impuestos especiales de fabricación con fines comerciales sin acreditar el pago del impuesto devengado, la aplicación del régimen suspensivo o de un supuesto de exención.

Constituye infracción leve, sancionada con una multa pecuniaria proporcional del 10%, con un mínimo de 600 euros, la circulación de productos especiales de fabricación con fines comerciales el ámbito territorial interno cuando, con relación a los documentos de circulación existan omisiones o inadecuaciones con la realidad de datos esenciales del documento y no constituya infracción grave.

Constituye infracción leve, sancionada con una multa de 150 euros por cada 1.000 cigarrillos, con un mínimo de 600 euros, la tenencia, con fines comerciales, de labores de tabaco que no ostenten marcas fiscales o de reconocimiento, cuanto tal requisito será exigible.

Constituye infracción leve, sancionada con una multa de 10 euros por cada 1.000 cigarrillos, con un mínimo de 600 euros, la tenencia, con fines comerciales, de bebidas alcohólicas que no ostenten marcas fiscales o de reconocimiento, cuanto tal requisito será exigible.

Las sanciones se graduarán incrementando la sanción en un 25% cuando se produzca comisión repetida de infracciones tributarias.

Impuesto especial sobre la electricidad

Deja de configurarse como un impuesto sobre la fabricación pasando a gravar el suministro de energía eléctrica para consumo, o el consumo de electricidad que hacen los productores de la misma.

El hecho imponible es el suministro de energía eléctrica a una persona o entidad que adquiere la electricidad para su propio consumo y el consumo por los productores de energía eléctrica de aquella electricidad generada por ellos mismos. En el primer supuesto el Impuesto se devengará en el momento en que resulte exigible la parte del precio correspondiente a la energía eléctrica suministrada en cada período de facturación, siendo los contribuyentes quienes realicen suministros de energía eléctrica al consumidor. En el segundo supuesto el Impuesto se devengará en el momento de su consumo, siendo los contribuyentes los que consuman la energía eléctrica generada por ellos mismos.

No estará sujeto el consumo por los generadores o conjunto de generadores de potencia total no superior a 100 kilovatios de la energía eléctrica producida por ellos mismos.

Se regulan la siguientes exenciones:

- La energía eléctrica suministrada en el marco de las relaciones diplomáticas o consulares.
 - La energía eléctrica suministrada a organizaciones internacionales reconocidas como tales en España y por los miembros de dichas organizaciones.
 - La energía eléctrica suministrada a las fuerzas armadas de cualquier Estado, distinto de España, que sea parte del Tratado del Atlántico Norte o por el personal civil a su servicio, o en sus comedores y cantinas.
-
- La energía eléctrica suministrada en el marco de un acuerdo celebrado con países terceros u organizaciones internacionales, siempre que dicho acuerdo se admita o autorice en materia de exención del Impuesto sobre el Valor Añadido.
 - La energía eléctrica consumida por los titulares de las instalaciones de producción de energía eléctrica cuya potencia no supere los 50 megavatios, siempre que la energía eléctrica consumida haya sido producida en dichas instalaciones.
 - La energía eléctrica suministrada que haya sido generada por pilas de combustibles.
 - La energía eléctrica consumida en las instalaciones de producción, transporte y distribución de energía eléctrica para la realización exclusiva de estas actividades.
 - La base imponible será la misma del IVA, excluidas las cuotas del propio impuesto sobre la Electricidad, siempre que no se trate de un suministro entre personas vinculadas.
 - La base liquidable se obtendrá aplicando una reducción del 85% sobre la cantidad de energía eléctrica que suministre con destino a alguno de los usos que enumera la norma.
 - El tipo impositivo será de 5,11269632%, sin que las cuotas resultantes de la aplicación del tipo sean inferiores a las cuantías fijadas en la norma.
 - Los contribuyentes deberán repercutir íntegramente el importe del impuesto sobre aquel para quien realicen la operación gravada, quedando este obligado a soportarla. La repercusión se efectuará en la factura separadamente del resto de conceptos. Cuando se trate de operaciones exentas o con reducción en la base liquidable, se hará mención de dichas circunstancias.
 - Se regulan las siguientes infracciones
 - Constituye infracción grave comunicar datos falsos o inexactos a los contribuyentes en los suministros de electricidad realizados con aplicación de una exención o reducción y ello

produzca repercusiones de cuotas inferiores a la procedentes. La sanción consistirá en una multa pecuniaria proporcional del 50%.

- Constituye infracción grave el incumplimiento de nombrar representante, en los casos de contribuyentes no establecidos en territorio español. La sanción consistirá en una multa pecuniaria de 1.000 euros.
 - Impuesto sobre los Gases Fluorados de Efecto Invernadero
 - Entre otras modificaciones, se define lo que se ha de entender por consumidor final y revendedor.
 - Se establece la sujeción de la importación y adquisición intracomunitaria de los gases fluorados de efecto invernadero que impliquen su envío directo por el productor, importador o adquirente intracomunitario a un destino fuera del ámbito territorial de aplicación del impuesto. No estarán sujetas al impuesto, dentro de unos límites, las pérdidas de gases derivadas de las imprecisiones de los diferentes instrumentos de medición.