

Comentarios a las modificaciones introducidas en la normativa de los Impuestos Especiales y aspectos relevantes IVA importación

❖ NOVEDADES NORMATIVA IMPUESTOS ESPECIALES

Debido a la introducción de las modificaciones en la Ley de Impuestos Especiales, así como también en el Reglamento de los Impuestos Especiales, se han suprimido determinadas obligaciones, y a su vez se han introducido nuevos artículos para regular determinados aspectos relativos al impuesto sobre el alcohol.

También se ha incorporado una nueva regulación del procedimiento para aplicación de beneficios fiscales o de supuestos de no sujeción y debido a la nueva configuración del impuesto, se han corregido las diferentes referencias al mismo en los diversos artículos reguladores.

Ley 38/1992, de 28 de Diciembre de los Impuestos Especiales

La importante modificación es relativa al Impuesto Especial sobre la Electricidad, el cual deja de configurarse como un impuesto especial de fabricación, por lo que se establece una regulación expresa para dicho Impuesto en el Título III, Capítulo II. Debido a ello, la redacción de la Ley se adapta y las referencias del Impuesto Especial sobre la Electricidad como impuesto especial de fabricación se omiten.

También se puede observar alguna relevante modificación en cuanto a la regulación de las infracciones y sanciones.

Se modifican algunos aspectos del artículo 19. Apartado dos; en lo relativo a la circulación y tenencia de los productos con fines comerciales, se considerará infracción tributaria grave, cuando el documento de acompañamiento EMCS interno carezca del código de referencia (ARC), se añade otra infracción relativa a la acreditación del pago del impuesto devengado o del régimen fiscal aplicable y se establece un mínimo de 1.200 € para las infracciones definidas en ese apartado; se les da un nuevo redactado a los apartados 5 y 6 y se añade un apartado 7 relativo a las marcas fiscales falsas, regenerados o recuperadas, por el cual se sanciona con una multa pecuniaria fija de 10 euros por cada marca fiscal regenerada o recuperada.

Real Decreto 1165/1995, de 7 de Julio de los Impuestos Especiales

El nuevo Real Decreto incorpora modificaciones técnicas que afectan a todos los impuestos especiales de fabricación.

Teniendo en cuenta la modificación de la Ley de Impuestos Especiales, se consideran datos esenciales de los documentos de circulación los siguientes:

- Los datos necesarios para la correcta identificación del expedidor, destinatario, producto y cantidad, así como el número del documento de circulación.
- En el caso de precintas de circulación, la numeración o capacidad de las mismas y su correspondencia con los recipientes sobre los que estén colocadas.
- Los datos relativos a la fecha del inicio de la expedición.

En cuanto a las garantías, el importe mínimo de las garantías que deben prestar los titulares de los almacenes fiscales queda regulado de la siguiente manera:

- Almacenes fiscales de **GLP: 10.000 euros** (antes 30.000 euros).
- Demás almacenes fiscales: 30.000 euros. Este importe mínimo no será exigible cuando el almacén se dedique al almacenamiento exclusivo de vino y bebidas fermentadas

• Impuesto sobre hidrocarburos

En concreto, respecto al gas natural, se regulan los requisitos para solicitar la devolución del importe pagado en el ámbito territorial interno cuando el gas se envía, por medios diferentes a tuberías fijas y fuera del régimen suspensivo, con destino a operadores domiciliados en otro Estado miembro de la UE. Podrán solicitar la devolución de las cuotas satisfechas siempre y cuando se acredite el pago de las mismas.

También se clarifica el procedimiento para rectificar las cuotas impositivas repercutidas de forma provisional en la aplicación de los tipos reducidos establecidos por dicho gas. Se señala expresamente que las comunicaciones del porcentaje definitivo de gas natural sujeto a cada uno de los tipos establecidos deberán realizarse por los consumidores finales tanto al sujeto pasivo como a la oficina gestora.

• Impuesto sobre el alcohol y bebidas alcohólicas

Por lo que hace a las autorizaciones de los Depósitos Fiscales de bebidas alcohólicas y de labores del tabaco, que estén situados en puertos o aeropuertos y que funcionen exclusivamente como establecimientos minoristas, NO será exigible el cumplimiento de un volumen mínimo de salidas, aunque esos establecimientos no tengan reconocido el estatuto aduanero de depósitos aduaneros o depósitos francos.

Se homogeneiza el contenido de la memoria técnica a aportar por determinados usuarios de alcohol. La memoria contendrá, como mínimo la siguiente información:

- Justificación de la necesidad de utilización de alcohol etílico.
- Explicación del proceso industrial, con indicación de la fase en la que se utiliza el alcohol etílico.
- Productos que se van a obtener mediante la utilización del alcohol.
- Cantidad de alcohol que se precisa para la obtención de cada unidad de producto.
- Indicación de si los productos obtenidos contienen alcohol.
- Destino del alcohol, en el caso de que no se incorpore a los productos obtenidos ni desaparezca en el proceso de obtención de los mismos.

Se regula un procedimiento específico en el que se exige de determinadas obligaciones a quienes realizan procesos de depuración y recuperación de alcohol dentro del propio establecimiento donde haya sido utilizado. Los titulares de establecimientos industriales y de laboratorios que quieran acogerse a este procedimiento deberán solicitar la autorización de la oficina gestora en el plazo de seis meses, surtiendo efectos dicha autorización, en el caso de ser concedida, desde el 1 de enero de 2015

También se amplía la regulación de la destrucción de productos alcohólicos cuando el alcohol de partida es limpio o totalmente desnaturalizado. La Oficina Gestora podrá autorizar a los titulares de establecimientos donde se obtienen subproductos o residuos alcohólicos con un contenido alcohólico superior al 1,2 por 100, su destrucción, incluida la que se produzca mediante combustión y correspondiente aprovechamiento energético, con el cumplimiento de las medidas de control que se establecen.

• **Impuesto sobre la Electricidad**

Igual que en la Ley de Impuestos Especiales, en el Reglamento también se deroga el Capítulo que regula el Impuesto sobre la Electricidad (incluido en el Título I), donde se incluía dicho impuesto con los impuestos especiales de fabricación.

Por ello, se añade el Título IV, regulando de esta forma el Impuesto sobre la Electricidad, como un impuesto especial "nuevo".

Este cambio hace que se supriman determinadas obligaciones, las cuales se contemplaban para los impuestos de fabricación, como es la llevanza de la contabilidad de existencias, el cumplimiento con las reglas relativas a las pérdidas en el transporte y también en cuanto a la distribución de energía eléctrica.

Se establece una nueva regulación en cuanto a los procedimientos a seguir para la aplicación de determinadas exenciones (artículo 143) y para la aplicación de la reducción de la base imponible (artículo 145):

- **Procedimiento para la aplicación de determinadas exenciones:** Suministro de electricidad en el marco de relaciones internacionales o fuerzas armadas.
 1. Presentar ante el Ministerio de Asuntos Exteriores y de Cooperación o al Ministerio de Defensa, según proceda, una solicitud comprensiva de la electricidad (expresada en kilovatios hora), que precisan que les sea suministrada.
 2. Departamento comprueba el cumplimiento de las condiciones fijadas en los Convenios internacionales y da traslado a la oficina gestora para su resolución.

3. La oficina gestora expedirá, en su caso, la autorización para la aplicación de la exención correspondiente.
 4. La oficina gestora puede ampliar la autorización, si se produce un aumento sobrevenido, debidamente justificado, de las necesidades de consumo.
- **Procedimiento para la aplicación de la reducción de la base imponible:** Uso de electricidad en reducción química y procesos electrolíticos, procesos mineralógicos, procesos metalúrgicos y actividades industriales cuya electricidad consumida represente más del 50% del coste de un producto.
1. Los titulares de los establecimientos presentarán a la oficina gestora correspondiente al lugar de ubicación de cada establecimiento, una comunicación por cada una de las actividades que cumplen los requisitos para poder gozar de dicho beneficio fiscal. Cuando la electricidad suministrada para riegos agrícolas se realice a través de contratos cuyo titular sea una comunidad de regantes, será esta quien realice la comunicación para beneficiarse de la reducción. La comunicación se presentará a la oficina gestora donde radique el domicilio fiscal de la comunidad de regantes. En el supuesto de que el establecimiento no disponga de puntos de suministro individualizados por actividades, en la comunicación se deberá indicar el porcentaje de energía eléctrica que en cada suministro va a ser consumida en la actividad que cumple los requisitos para la reducción.
 2. La oficina gestora expedirá la tarjeta de inscripción en el Registro territorial que deberá ser exhibida al suministrador de la electricidad para que éste pueda efectuar dicho suministro con la correspondiente reducción.

Otra modificación importante, es la relativa a la Inscripción en el Registro Territorial. Ahora, la tarjeta acreditativa de inscripción CAE, pasa a ser CIE “Código de Identificación de la Electricidad”:

- Los titulares de CAEs L0 y L1 que pasen a ser a partir del 1 de enero de 2015 contribuyentes en el Impuesto Especial sobre la Electricidad, deberán solicitar un CIE con clave de actividad LC.
- Los titulares de un CAE en el Impuesto sobre la Electricidad a 31 de diciembre de 2014, que consideren que bajo la normativa vigente a partir de 1 de enero de 2015 no están obligados a solicitar un CIE, podrán solicitar la baja en el registro territorial donde figurase inscrito el CAE.
- Los sujetos obligados que ya estén inscritos en su correspondiente registro territorial por el Impuesto sobre Electricidad con CAE L2, L3, no deberán solicitar una nueva inscripción. Se realizará una conversión de oficio de CAES en CIES para los ya inscritos a fecha 1 de enero de 2015 y se emitirán nuevas tarjetas de inscripción para estos, que sustituirán a las tarjetas CAE. Las tarjetas CAE actuales mantendrán su vigencia como máximo hasta el 30 de septiembre de 2015, fecha en la que ya se deberán hacer recibido todas las nuevas tarjetas CIE.

❖ NOVEDADES EN LA GESTIÓN DEL IVA EN IMPORTACIONES

Como consecuencia de la modificación de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, sobre el IVA y de su Reglamento de aplicación. Desde el 1 de enero de 2015, con efectos a partir del 1 de Febrero de 2015, se establece la posibilidad de que la cuota de IVA a la importación liquidada por Aduanas se incluya directamente en la declaración-liquidación del impuesto correspondiente al periodo en que se reciba el documento donde conste dicha liquidación, en lugar de ingresarlo conjuntamente con el resto de tributos del DUA de importación. De esta forma se consigue evitar el efecto financiero del ingreso de las cuotas en el Tesoro Público para su posterior recuperación a través de su deducción en las declaraciones-liquidaciones periódicas, ni tampoco habrá retención de las cuotas del IVA diferido en la garantía de Aduanas.

Se ha modificado el apartado dos del artículo 167 de la Ley del IVA que queda redactado de esta forma:

“En las importaciones de bienes el Impuesto se liquidará en la forma prevista por la legislación aduanera para los derechos arancelarios.

La recaudación e ingreso de las cuotas del Impuesto a la importación se efectuará en la forma que se determine reglamentariamente, donde se podrán establecer los requisitos exigibles a los sujetos pasivos, para que puedan incluir dichas cuotas en la declaración-liquidación correspondiente al periodo en que reciban el documento en el que conste la liquidación practicada por la Administración.”

Se ha añadido respecto a la anterior redacción el párrafo respecto a la recaudación e ingreso de las cuotas del Impuesto. Para ello el importador deberá actuar como empresario o profesional, tener un periodo de liquidación que coincida con el mes natural, y solicitar la aplicación del IVA diferido a través del modelo 036.

Los requisitos para ello, se han establecido mediante la modificación del texto del Real Decreto 1624/1992, del reglamento del IVA, por el Real Decreto 1073/2014 que señala que se podrá optar a diferir el ingreso de las cuotas bajo las siguientes circunstancias:

- Que el importador se trate de un empresario o profesional que actúe como tal y que tenga un periodo de liquidación que coincida con el mes natural de acuerdo con lo establecido en el artículo 71.3 RIVA
- Que el importador solicite la aplicación del IVA diferido en los plazos establecidos

Una vez se ha optado por este sistema, esta operativa se debe mantener para la totalidad de las importaciones. Y únicamente puede procederse a la baja mediante una nueva comunicación censal dentro del plazo establecido a tal efecto, mes de noviembre del año previo al que quiera surgir efecto, o que por cualquier causa el periodo de liquidación de la empresa deje de coincidir con el mes natural.

Es importante destacar que este sistema no sustituye o elimina el sistema actual, si no que se trata de una facilidad para ciertos importadores. Coexistiendo los importadores que realicen el ingreso mediante la carta de pago – modelo 031 y los acogidos al nuevo sistema que realizarán el ingreso en sus declaraciones-liquidaciones mensuales.

El período de liquidación coincidirá con el mes natural, en el caso de los empresarios y profesionales que se relacionan a continuación (artículo 71.3 RIVA):

- Cuando el volumen de operaciones hubiese excedido durante el año natural inmediato anterior de 6.010.121,04 euros. Se entiende por volumen de operaciones el importe total, excluido el propio impuesto sobre el Valor Añadido y, en su caso, el recargo de equivalencia y la compensación a tanto alzado, de las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por el sujeto pasivo durante el año natural anterior, incluidas las exentas.
- Cuando se hubiese efectuado la adquisición de la totalidad o parte de un patrimonio empresarial, cuando la suma de su volumen de operaciones del año natural inmediato anterior y la del volumen de operaciones que hubiese efectuado en el mismo período el transmitente de dicho patrimonio mediante la utilización del patrimonio transmitido hubiese excedido de 6.010.121,04 euros.
- Los que apliquen el régimen especial del grupo de entidades.

Es a través del modelo 036 que se deberá solicitar la aplicación del IVA diferido, en los siguientes plazos:

- Hasta 31 de enero de 2015 para su aplicación a partir de 1 de febrero de 2015.
- Durante el mes de noviembre anterior al inicio del año natural en el que deba surtir efecto, para el resto de los años.
- En caso de comienzo de actividad mediante la declaración censal, en el modelo 036.

Aquellas empresas cuyo período de liquidación de IVA no sea mensual por no superar los 6.010.121,04.- euros de volumen de operaciones anuales, que quieran beneficiarse en 2015 de la aplicación del IVA diferido, deberán solicitar previamente, y durante los 30 primeros días de enero de 2015, la inscripción en el registro de devolución mensual a través del modelo 036. Para ello deberán cumplir las condiciones del artículo 30.3 RIVA y que son:

- Que soliciten la inscripción mediante la presentación de una declaración censal, en el lugar y forma que establezca el Ministro de Economía y Hacienda.
- Que se encuentren al corriente de sus obligaciones tributarias, en los términos a que se refiere el artículo 74 del 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.
- Que no se encuentren en alguno de los supuestos que podrían dar lugar a la baja cautelar en el registro de devolución mensual o a la revocación del número de identificación fiscal, previstos en los artículos 144.4 y 146.1 b), c) y d) del 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.
- Que no realicen actividades que tributen en el régimen simplificado.
- En el caso de entidades acogidas al régimen especial del grupo de entidades regulado en el capítulo IX del título IX de la Ley del IVA, la inscripción en el registro sólo procederá cuando todas las entidades del grupo que apliquen dicho régimen especial así lo hayan acordado y reúnan los requisitos establecidos en este apartado.

Se puede abandonar este sistema de ingreso de las cuotas del IVA a la importación mediante renuncia al mismo – declaración censal 036 durante el mes de noviembre – o exclusión – pérdida de la periodicidad mensual -, lo que comportará que no se puede volver a optar al sistema durante un periodo de tres años.

Una vez incluido en el sistema de liquidación mensual, no se debe realizar ninguna anotación especial en los DUA, será el propio sistema de despacho el que, al momento de la admisión del DUA, verificará si el importador ha ejercido o no la opción por el diferimiento de pago.

Una vez se ha optado por este sistema, el operador debe seguirlo para todas las importaciones (no existe la opción de liquidar el IVA de algunas importaciones al momento y otras diferirlas hasta la presentación de la declaración-liquidación).

Una vez se procede a la presentación del modelo 303/322, según corresponda, se podrá verificar como al mismo se le ha añadido una nueva casilla (77), en la que se deberá incluir la totalidad de las cuotas de IVA correspondientes a importaciones.

Estos modelos contemplaran la totalidad de las operaciones realizadas en el mes inmediatamente anterior, la no consignación, consignación incorrecta o consignación incompleta de las cuotas puede constituir infracción tributaria y por ende, ser susceptible de sanción. Igualmente la falta de inclusión o ingreso de algunas cuotas comportará el paso directo a periodo ejecutivo de cobro, siempre que no se rectifique antes del fin de plazo de presentación y ingreso voluntario de la declaración (20 de cada mes).

Para facilitar el trabajo al contribuyente, asistir al contribuyente en el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias y intentar evitar la evasión de impuestos, la Administración ha creado un nuevo trámite en sede electrónica que se encuentra tanto dentro del procedimiento de importación como dentro del de declaraciones de IVA. Este trámite denominado “Consulta del IVA importación con diferimiento de pago”, permite consultar las cuotas de IVA diferido correspondientes a cada periodo, así como el estado en que estas deudas se hallan.

Clàudia Capdevila Ferreró
Joan Borràs Tarancón
FIDE Asesores Legales y Tributarios