

Breves comentarios al Real Decreto que modifica el Reglamento del IVA, de los IIEE, del ITP y AJD, del Impuesto sobre Gases de Efecto Invernadero, de Facturación, de franquicias y exenciones en régimen diplomático, consular y de organismos internacionales y de aplicación de los tributos

1. Introducción

Con carácter general las modificaciones inciden en el ámbito procedimental y gestor y, en determinados supuestos, abordan las actuaciones normativas necesarias para adecuar la normativa vigente a la realidad social y económica.

Respecto al Impuesto sobre el Valor Añadido se adapta la norma al nuevo sistema de suministro inmediato de información (SII) y se mejora el procedimiento de devolución a viajeros, pasando a ser obligatorio a partir de 2019 el sistema electrónico. Por último, se incorporan modificaciones al régimen de control de los sujetos pasivos acogidos al Régimen Especial del Grupo de entidades para adaptarlo a la Ley General Tributaria en vigor.

En cuanto al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados se establece un procedimiento de autoliquidación cuando existen adquisiciones de gran número de bienes muebles a particulares por empresarios de manera continuada en el tiempo, de esta forma podrán incluir en liquidaciones mensuales todas las operaciones realizadas en ese período.

En lo que concierne al resto de textos reglamentarios, destacamos la modificación de la declaración recapitulativa de operaciones del Impuesto sobre los Gases Fluorados de Efecto Invernadero y la ampliación de la competencia de la AEAT en materia de facturación.

2. Impuesto sobre el Valor Añadido

Entregas en régimen de viajeros

Los viajeros que quieran solicitar la devolución del IVA soportado en el territorio de aplicación del impuesto (TAI) deberán remitir a los proveedores o, en su caso, a las entidades colaboradoras, de manera obligatoria, el documento electrónico de reembolso visado por la Aduana.

Durante 2018 se podrá obtener la devolución, todavía, remitiendo la factura.

Se elimina el importe mínimo de 90,15 euros para que resulte de aplicación la exención.

Régimen especial de entidades del grupo

- ✓ Se adapta a la actual Ley General Tributaria el procedimiento de control en materia de interrupción justificada y de dilaciones por causa no imputable a la Administración en actuaciones de comprobación.
- ✓ La comprobación de la entidad dominante y del grupo de entidades se realizará en un único procedimiento, que incluirá la comprobación de las obligaciones tributarias del grupo y de la entidad dominante objeto del procedimiento.

- ✓ En cada entidad dependiente que sea objeto de comprobación, como consecuencia de la comprobación de un grupo de entidades, se desarrollará un único procedimiento, que incluirá la comprobación de las obligaciones tributarias que se derivan del régimen de tributación individual del IVA y las demás obligaciones tributarias objeto del procedimiento, e incluirá actuaciones de colaboración respecto de la tributación del grupo por el régimen del grupo de entidades.
- ✓ El plazo de prescripción del Impuesto sobre el Valor Añadido del grupo de entidades se interrumpirá:
 - Por cualquier actuación de comprobación realizada con la entidad dominante del grupo respecto al IVA.
 - Por cualquier actuación de comprobación relativa al IVA realizada con cualquiera de las entidades dependientes, siempre que la entidad dominante del grupo tenga conocimiento formal de dichas actuaciones.
- ✓ En los casos en que se solicite por el contribuyente que la inspección no realice actuaciones o manifieste que no va a aportar la información o documentación solicitada, o bien cuando se produzcan interrupciones justificadas o las dilaciones no imputables a la Administración tributaria, en el curso de las actuaciones seguidas con cualquier entidad del grupo, afectarán al plazo de duración del procedimiento seguido cerca de la entidad dominante y del grupo de entidades, siempre que la entidad dominante tenga conocimiento formal de ello. El periodo de extensión del plazo se calculará para la entidad dominante y el grupo teniendo en cuenta los periodos no coincidentes solicitados por cualquiera de las entidades integradas en el grupo de entidades.
- ✓ Las sociedades integrantes del grupo podrán solicitar hasta 60 días naturales en los que la inspección no podrá actuar, pero el período por el que se extenderá el plazo de resolución del procedimiento de la entidad dominante y del grupo no podrá exceder, en su conjunto, de 60 días naturales.
- ✓ La documentación del procedimiento seguido cerca de cada entidad dependiente se desglosará, a efectos de la tramitación, de la siguiente forma:
 - Un expediente relativo al IVA que se remitirá al órgano que esté desarrollando las actuaciones de comprobación de la entidad dominante y del grupo de entidades.
 - Otro expediente relativo a las demás obligaciones tributarias objeto del procedimiento.
- ✓ La documentación del procedimiento seguido cerca de la entidad dominante del grupo se desglosará, a efectos de su tramitación, de la siguiente forma:
 - Un expediente relativo al IVA del grupo de entidades.
 - Otro expediente relativo a las demás obligaciones tributarias objeto del procedimiento.

Libros registros del IVA

- ✓ Se permite la autorización por el Departamento de Gestión de la AEAT, cuando se aprecie que las prácticas comerciales o administrativas del sector de la actividad de que se trate, o bien las condiciones técnicas de expedición de las facturas, justificantes contables y documentos en Aduanas dificulten la consignación de dichas menciones e información, a lo siguiente:
 - Que no consten en los libros registros de facturas expedidas y recibidas todas las menciones e información de carácter obligatorio.
 - La realización de asientos resúmenes.
- ✓ Libro Registro de facturas emitidas y recibidas: para los obligados al SII, a la información que ya tenían que remitir, se añade la siguiente:
 - Operaciones del REBU: importe total de la operación.
 - Operaciones a las que se aplique el régimen especial de Agencias de Viaje: el importe total de la operación.

Plazos para remitir los registros de facturación por obligados al SII

- ✓ Operaciones no sujetas al IVA por las que se debió de expedir factura: el plazo de remisión (que en general es de 4 u 8 días desde expedición y, en todo caso, antes del 16 del mes siguiente a aquel al que se produjera el devengo), en este caso se determinará con referencia a la fecha en la que se hubiera realizado la operación.
- ✓ La información de las facturas rectificativas, tanto expedidas como recibidas, habrá de remitirse en 4 días desde que se expidieron aquellas o se registraron estas, con la excepción de las que supongan mayor importe a deducir, en cuyo caso el plazo se determinará a partir del momento en el que se registren.
- ✓ La información correspondiente a los cobros y pagos, de las operaciones a las que sea de aplicación el criterio de caja, se remitirá en el plazo de 4 días naturales desde el cobro o pago correspondiente.

Rectificación de las anotaciones registrales

Se aclara que los errores materiales en las anotaciones registrales deberán ser rectificadas tan pronto se tenga constancia de que se han producido los mismos.

Liquidación del Impuesto:

- ✓ Se mantiene el periodo de liquidación trimestral para aquellos sujetos pasivos que opten voluntariamente al SII.

- ✓ Se permite también (en cumplimiento de sentencia del Tribunal Supremo) que los importadores que tributen exclusivamente a una Administración Foral puedan acogerse al régimen de diferimiento del Impuesto en la Importación. La opción por dicho diferimiento podrán ejercerla para las cuotas liquidadas por la Aduana correspondientes al mes de febrero de 2018, hasta el 15 de enero de 2018.

3. Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados

Autoliquidación y pago en operaciones continuadas de adquisición de cualquier tipo de bienes muebles a particulares por empresarios y profesionales

Los empresarios o profesionales que adquieren a particulares regularmente bienes muebles en cantidades importantes (superiores a 100 adquisiciones mensuales), para desarrollar su actividad económica, podrán autoliquidar todas las adquisiciones de cada mes completo, presentando la documentación correspondiente a todas ellas (si el importe individual de cada adquisición no supera 1.000 euros) y autoliquidar en un solo impreso, en el plazo de 30 días hábiles a contar desde el último día del mes, e ingresando la suma de las cuotas correspondientes a todas las adquisiciones de dicho mes en ese plazo.

Se derogan los siguientes artículos del Reglamento

El motivo es que, en unos casos, están ya abrogados por normas legales de manera tácita, clarificando así su no aplicabilidad y, en otros, que su contenido es contrario a la ley actual que regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas. Enumeramos a continuación los preceptos derogados:

- Transmisión de valores admitidos o no a negociación en un mercado secundario oficial (art.17).
- Comprobación y diferencias de valor (art.21).
- Concesiones administrativas cuando se capitaliza al 10 por 100 el canon anual (art.43.1.b).
- Tarifa para arrendamientos (art.52).
- Tarifa para transmisión de valores (art.53).
- Concepto de fusión y escisión (art.57).
- Conversión de obligaciones en acciones como operación sujeta a la modalidad de operaciones societarias (art.59).
- La escala para efectos timbrados y pago en efectivo (art.80).
- La cuota tributaria para grandezas y títulos (art.86).
- La comprobación de valores cuando el valor comprobado excede en más del 100 por 100 del declarado (art.91.5).
- El relativo a la presentación de la autoliquidación del Impuesto (art.100).
- El correspondiente al de unidad de competencia territorial (art.104).
- Atribución de rendimientos (art.105).
- El correspondiente al contribuyente cuando ingresa el impuesto en una oficina incompetente (art.106.1 y 2).
- El de procedimiento para el ejercicio del derecho de adquisición por la Administración (art.118).

- Devolución del Impuesto pagado (art.119).

Acreditación de la presentación del impuesto ante la oficina competente

Se regula un nuevo medio de acreditación de la presentación y, en su caso, pago ante la oficina competente por los contribuyentes que deban de tributar a la Administración Tributaria del Estado.

4. Impuestos Especiales

- ✓ Se introducen modificaciones reglamentarias para incorporar a este ámbito las relaciones electrónicas de los ciudadanos con las Administraciones Públicas, de tal forma que la llevanza de los libros de contabilidad exigibles reglamentariamente mediante un soporte informático se realice a través de la Sede Electrónica de la AEAT, dando la posibilidad a los que no están obligados a ello de que también puedan hacerlo.
- ✓ Para limitar el fraude se establece un sistema de precintos en las bebidas derivadas, que incorpora un código electrónico de seguridad que almacena los datos de la trazabilidad del producto.
- ✓ Recordamos que el 1 de enero de 2014 se extendió la utilización del Sistema de Control de Movimientos de Impuestos Especiales (EMCS) a las expediciones de productos objeto de IIEE de Fabricación con origen y destino en el ámbito territorial comunitario interno, incluso desde el lugar de importación, en determinados casos. Ahora la norma reglamentaria introduce disposiciones relacionadas con el ámbito tributario, para las circulaciones internas, considerando oportuno implantar un procedimiento similar al EMCS para los procedimientos de ventas en ruta, avituallamiento a embarcaciones y aeronaves al amparo de una exención.
- ✓ También se incorporan las modificaciones exigidas por la necesaria actualización de la normativa para su adaptación a los nuevos procesos industriales y comerciales, así como para el cumplimiento de los objetivos de simplificar procedimientos y reducir formalidades. Por ejemplo, se modifica:
 - El procedimiento de circulación intracomunitaria de ventas a distancia.
 - La reducción de garantías para pequeñas cantidades de bebidas en régimen suspensivo con destino al ámbito territorial comunitario no interno.
 - La implantación de la posibilidad de que todos los productos incluidos en el ámbito del Impuesto sobre Hidrocarburos destinados a un depósito fiscal, para mezclarse en este con otros productos objeto del impuesto, pueda realizarse en el buque que transporta los referidos productos.
 - La no exigencia de presentación de autoliquidaciones del Impuesto Especial sobre la Electricidad por parte de aquellos contribuyentes que no sean comercializadores o distribuidores en aquellos períodos en los que la cuota a ingresar es de cero euros.
- ✓ Se regulan normas específicas de control para aquellos establecimientos en los que se lleve a cabo la primera transformación del tabaco crudo, dándose de plazo el primer mes de 2018 para que estos establecimientos se inscriban en el registro territorial de la oficina gestora en cuya demarcación se instalen.

5. Impuesto sobre los Gases Fluorados de Efecto Invernadero

Registro de existencias

Se establece que este registro deberá conservarse durante el período de prescripción del impuesto en el establecimiento donde se ejerza la actividad, con las siguientes precisiones:

- ✓ Cuando se trate de establecimientos que se extiendan por el ámbito territorial de más de una oficina gestora, el registro de existencias deberá conservarse donde radique el centro de gestión y control de dicho establecimiento.
- ✓ Cuando los obligados no dispongan de establecimiento para ejercer su actividad, deberá conservarse el registro de existencias en su domicilio fiscal o en lugar distinto previamente autorizado por la oficina gestora.

Declaración recapitulativa de operaciones con gases fluorados de efecto invernadero

- ✓ Los fabricantes, importadores, adquirentes intracomunitarios, revendedores y gestores de residuos deberán presentar la declaración anual recapitulativa por todas las operaciones realizadas, estén o no sujetas o exentas (hasta ahora solo por las operaciones no sujetas o exentas), pero se obliga a indicar si las operaciones están sujetas, no sujetas o exentas.
- ✓ Las declaraciones se presentarán durante el mes de marzo con relación a las operaciones del año natural anterior (antes se presentaban durante los treinta primeros días naturales del mes de enero con relación a las operaciones del año natural anterior).

Exenciones:

Se especifica que la aplicación de las exenciones queda condicionada a que el destino de los gases fluorados adquiridos sea efectivamente el que genera el derecho a la exención (antes la aplicación de las exenciones quedaba condicionada a que el destino de los gases fluorados adquiridos fuera el consignado en la declaración suscrita por el adquirente).

Supresión de la presentación de declaraciones o comunicaciones suscritas para el disfrute de beneficios fiscales

A partir de 1 de enero de 2018 se suprime la obligación de aportar una declaración suscrita o, en su caso, una comunicación suscrita para el disfrute de los beneficios fiscales para:

- ✓ Quienes destinen los gases fluorados de efecto invernadero a su reventa en el ámbito territorial de aplicación del impuesto.
- ✓ Quienes destinen los gases fluorados de efecto invernadero a su venta a empresarios que los utilicen o envíen fuera del ámbito territorial de aplicación del Impuesto, incluidos los contenidos en productos, equipos o aparatos.
- ✓ Quienes utilicen los gases fluorados de efecto invernadero como materia prima para su transformación química en un proceso en el que estos gases son enteramente alterados en su composición o como materia prima para mezclas de otros gases fluorados.

- ✓ Quienes utilicen los gases fluorados de efecto invernadero para su incorporación por primera vez a equipos o aparatos nuevos.
- ✓ Quienes utilicen los gases fluorados de efecto invernadero para la fabricación de medicamentos que se presenten como aerosoles dosificadores para inhalación.
- ✓ Quienes destinen los gases fluorados de efecto invernadero a su incorporación en sistemas fijos de extinción de incendios o se importen o adquieran en sistemas fijos de extinción de incendios.
- ✓ Quienes los destinen a producir poliuretano o se importen o adquieran en poliuretano ya fabricado.

6. Reglamento de Facturación

Facturas rectificativas

El Departamento de Gestión Tributaria de la AEAT podrá autorizar otros procedimientos de rectificación de facturas, previa solicitud de los interesados, cuando queden justificados por las prácticas comerciales o administrativas del sector de actividad de que se trate.

Plazo para la remisión de facturas

También las facturas rectificativas deberán remitirse antes del día 16 del mes siguiente a aquel en que se hubiera expedido la factura.

Facturación de determinadas prestaciones de servicios en cuya realización intervienen agencias de viaje

Se actualiza el régimen de facturación de servicios en los que intervienen agencias de viaje en nombre y por cuenta de otros empresarios o profesionales, incluyendo nuevos servicios a los que será aplicable este procedimiento especial de facturación.

7. Franquicias y exenciones en régimen diplomático, consular y de organismos internacionales reguladas por el Real Decreto 3485/2000

Objeto y ámbito de aplicación

Se especifica que lo regulado en este Reglamento se aplicará sin perjuicio de lo dispuesto en los Convenios internacionales que formen parte del ordenamiento interno español, así como en los Acuerdos de sede de organismos internacionales, entendiéndose por organismo internacional cualquier entidad con personalidad jurídica internacional propia y capacidad de obrar nacida del acuerdo de, al menos, dos Estados soberanos.

Nuevas exenciones en el Impuesto sobre el Valor Añadido

- ✓ Quedan exentas las prestaciones de servicios de consultoría, de traducción, corrección o composición de textos y los servicios prestados por intérpretes, efectuados para uso oficial de las representaciones diplomáticas u Oficinas consulares.
- ✓ Se determina que las exenciones no se extenderán a los miembros con Estatuto diplomático de las Misiones Diplomáticas, Oficinas Consulares y Organismos Internacionales que sean nacionales españoles o residentes fiscales en España con carácter previo a su incorporación a la sede u oficina en España.

Entregas de bienes a las personas acreditadas en país distinto de un Estado miembro de la Comunidad

Las entregas de bienes realizadas en el TAI cuando los destinatarios sean las personas a que se refiere el artículo 2 de este Reglamento, con residencia habitual en un país distinto de los Estados miembros de la Comunidad conforme al procedimiento previsto para las entregas de bienes a viajeros.

Cese de actividad de los beneficiarios de las franquicias

En el caso de vehículos automóviles exentos que hubiesen sido utilizados por los Agentes diplomáticos, los funcionarios consulares de carrera y los funcionarios con Estatuto diplomático, durante un período superior a 12 meses antes de su cese, no perderán la exención del IVA siempre que sigan afectos a su patrimonio personal durante al menos 4 años.

Aplicación y solicitud de la franquicia de los derechos de importación y de la exención del IVA

Cuando un Convenio o el Acuerdo de sede de un Organismo internacional prevea una exención previa o directa para las operaciones que tengan por destinatario a dicho Organismo o su personal, se aplicará el procedimiento previsto en el apartado 1 del artículo 10 de este Reglamento.

Vehículos con franquicia o exentos de toda clase de derechos e impuestos

- ✓ Los automóviles que se importen, arrienden con opción de compra o adquieran por el Estado extranjero correspondiente, que sean razonablemente precisos para las necesidades de la Misión y de las oficinas consulares de carrera, dentro de los límites de aplicación del principio de reciprocidad, deberán dedicarse exclusivamente al servicio oficial.
- ✓ Los automóviles que se importen, arrienden con opción de compra o adquieran por Organismos internacionales con sede u oficina en España, dentro de los límites y con las condiciones fijadas en los respectivos Convenios internacionales.
- ✓ Los automóviles que se importen o adquieran en el número de unidades que se fije por el Ministro de Hacienda y Función Pública, por los Agentes diplomáticos y por los funcionarios consulares de carrera para su uso y el de su cónyuge e hijos, siempre que convivan y dependan económicamente del titular, no ejerzan ninguna actividad lucrativa en España y estén debidamente acreditados y documentados por el Ministerio de Asuntos Exteriores y de Cooperación.

- ✓ Los automóviles que se importen o adquieran por los funcionarios con estatuto diplomático de los Organismos internacionales con sede u oficina en España.
- ✓ Los automóviles que se importen o adquieran, en el número de unidades que se fije por el Ministro de Hacienda y Función Pública, por los miembros del personal técnico-administrativo de las Misiones Diplomáticas acreditadas y residentes en España y de los Organismos internacionales con sede u oficina en territorio español, así como por los empleados consulares de las oficinas consulares de carrera acreditadas y residentes en España siempre que, en todos los casos, no sean españoles ni tengan residencia permanente en España y estén debidamente aceptados y documentados por el Ministerio de Asuntos Exteriores y de Cooperación en las correspondientes categorías.
- ✓ Los automóviles que se adquieran por las personas o entidades a que se refieren los puntos anteriores, acreditadas o con sede en otro Estado miembro y que justifiquen la concesión por las autoridades competentes del Estado de destino del derecho a adquirir los mencionados automóviles con exención.

Vehículos beneficiados por la exención en otros Estados o territorios que no formen parte de la Unión Europea

- ✓ Se determina que la importación de los vehículos deberá realizarse en el plazo máximo de 12 meses a partir de la fecha del traslado de residencia al TAI.
- ✓ Estos vehículos exentos no podrán ser transmitidos, cedidos o arrendados durante el plazo de 12 meses posteriores a la importación, salvo causa justificada.

8. 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

La modificación introducida obedece a la necesidad de establecer los efectos de la falta de resolución en plazo de la solicitud de autorización del procedimiento de rectificación de facturas. Así, el procedimiento de autorización de otros procedimientos de rectificación de facturas podrá entenderse desestimado por haber vencido el plazo máximo establecido sin que se haya notificado resolución expresa.

Fuente: REAF-REGAF