

CUESTIONES A PLANTEAR ANTE EL FORO DE ASESORES Y OTROS COLECTIVOS TRIBUTARIOS

1. NUEVO SISTEMA DE INGRESO POR DIFERIMIENTO DEL IVA A LA IMPORTACIÓN. EL RECARGO EN EJECUTIVA.

El nuevo sistema de ingreso por diferimiento del IVA a la importación permite a los sujetos pasivos, que opten por este régimen voluntario, a incluir las cuotas del impuesto a la importación en la declaración-liquidación, modelo 303/322, correspondiente al periodo en que se reciba el documento en el que conste la liquidación practicada por la Administración (en el caso del despacho esta notificación de produce en la fecha del levante)

Con respecto al nuevo sistema de ingreso del IVA a la importación, desde la AEDAF se viene observando que, con la práctica del mismo, surge la siguiente problemática:

La normativa establece que, “si un operador no incluye todas las cuotas de IVA de importación notificadas durante un mes en la declaración liquidación correspondiente a ese mes, las cantidades no incluidas pasarán directamente a periodo ejecutivo de cobro, por criterio FIFO”.

En la práctica, y en los primeros meses de aplicación del sistema, algunos operadores no han modificado su práctica habitual, de manera que consignaron las cuotas de IVA devengadas en la importación en el momento del levante de la mercancía, en la declaración-liquidación correspondiente a la recepción de la factura, resultando esta recepción posterior a la fecha del levante de las mercancías y, por consiguiente, consignando el IVA a la importación, tanto el IVA repercutido como el IVA soportado, en una declaración-liquidación posterior a la debida. Esta práctica no se deriva sino de la falta de adecuación de los sistemas, en particular en el caso de obligados no residentes que no cambiaron a tiempo su proceder dada la premura derivada de la entrada en vigor de la modificación.

La Administración tributaria, en aplicación literal de la norma y ante un supuesto como el planteado anteriormente -cuotas notificadas en el mes de febrero por el levante de las mercancías y que, por tanto, debían ser incluidas en la declaración-liquidación presentada el mes de marzo, pero han sido consignadas en una declaración-liquidación posterior de acuerdo con la fecha de recepción de la factura- procede a exigir el IVA a la importación repercutido respecto a la declaración-liquidación en la que se debió consignar, mes de febrero, junto con el recargo de ejecutiva, directamente del 20%.

Independientemente de que quepa acreditar en algunos casos que la cuota se incluyó en una declaración con anterioridad a la recepción de la notificación del apremio (lo que determinaría que el recargo exigible fuera del 5%), lo cierto es que la exigencia de la cuota no ingresada, además del citado recargo, determina un grave efecto que incluso puede dar lugar a que se limite absolutamente el derecho a deducir esa cuota. En efecto, una posterior deducción de la cuota (a la que el obligado siempre tendría derecho) en una declaración liquidación supondría, de registrarse además como IVA devengado, un ingreso por duplicado de la misma, o, en términos aritméticos, su no deducción efectiva, consecuencia que se entiende inadmisibles.

Ante esta situación, la AEDAF considera improcedente la actuación de la Administración por varios motivos: primero porque el recargo a aplicar debería ser por “declaración extemporánea sin requerimiento previo”, en base a la Ley General Tributaria, puesto que la cuota de IVA a la importación es consignada, declarada y, por tanto, ingresada por el sujeto pasivo, aunque en una declaración posterior sin requerimiento previo de la Administración, segundo porque el operador, sujeto pasivo de IVA, realmente no debe ingresar cantidad alguna, puesto que debe imputar en la declaración-liquidación correspondiente tanto el IVA repercutido como el IVA soportado por igual importe y, por último, porque

la Administración debe actuar de acuerdo con el principio de regularización plena, no procediendo la denegación del derecho a la deducción del IVA soportado en la importación aplicado por el sujeto pasivo.

En cualquier caso, se entiende que la Administración hubiera debido aplicar un criterio de mayor razonabilidad durante un plazo de tiempo suficiente hasta la efectiva implantación del nuevo sistema, lo que queda justificado además por las propias dudas existentes, incluso en el propio ámbito gestor de la AEAT, en relación con el paquete de modificaciones que afectan al régimen de las importaciones y de la comprobación de las mismas derivado de las diversas modificaciones introducidas por la Ley 27/2014, de 27 de noviembre.

2. EL IMPUESTO SOBRE LA ELECTRICIDAD. REDUCCIÓN DE LA BASE IMPONIBLE PARA ACTIVIDADES INDUSTRIALES.

La Ley 28/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifica la Ley del IVA y la Ley de Impuestos Especiales, introduce modificaciones sobre el Impuesto sobre la Electricidad, de la que se destaca la reducción de la base imponible en el 85% de la cantidad de energía eléctrica que se suministre con destino a determinadas actividades, reducción prevista en el artículo 98 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales.

El referido precepto establece, a la hora de determinar la base liquidable del Impuesto sobre la Electricidad, que *“La base liquidable será el resultado de practicar, en su caso, sobre la base imponible una reducción del 85 por ciento, que será aplicable, siempre que se cumplan los requisitos y condiciones que reglamentariamente se establezcan, sobre la cantidad de energía eléctrica que se suministre con destino a alguno de los siguientes usos:*

a) Reducción química y procesos electrolíticos.

b) Procesos mineralógicos. Se consideran procesos mineralógicos los clasificados en la división 23 del Reglamento (CE) n.º 1893/2006 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 20 de diciembre de 2006, por el que se establece la nomenclatura estadística de actividades económicas NACE Revisión 2 y por el que se modifica el Reglamento (CEE) n.º 3037/90 del Consejo y determinados Reglamentos de la CE sobre aspectos estadísticos específicos.

c) Procesos metalúrgicos. Se consideran procesos metalúrgicos los relativos a la producción de metal y su preparación, así como, dentro de la producción de productos metálicos, la producción de piezas de forjado, prensa, troquelado y estiramiento, anillos laminados y productos de mineral en polvo, y tratamiento de superficies y termotratamiento de fundición, calentamiento, conservación, distensión u otros termotratamientos.

d) Actividades industriales cuya electricidad consumida represente más del 50% del coste de un producto.

e) Riegos agrícolas.

f) Actividades industriales cuyas compras de electricidad representen al menos el 5 por ciento del valor de la producción.”

El procedimiento a seguir para la aplicación de la presente reducción se desarrolla en el Reglamento de los Impuestos Especiales, Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio, en especial en sus artículos 145 y 146, de tal forma que, el artículo 145 establece que, para la aplicación de la reducción, del 85% de la base

imponible en el Impuesto sobre la Electricidad, es necesario que los titulares de los establecimientos donde se desarrollen las actividades con derecho a la referida reducción comuniquen a la oficina gestora, correspondiente al lugar de ubicación de cada establecimiento, que cumplen, por cada una de sus actividades, con todos los requisitos para poder gozar de dicho beneficio fiscal. Asimismo, de acuerdo con el artículo 146 del Real Decreto 1165/1995 y el artículo 1.1.c) de la Orden HAP/2489/2014 de 29 de diciembre, deberán solicitar su inscripción en el Registro territorial correspondiente a su oficina gestora.

Posteriormente, una vez recibida la comunicación y realizada la inscripción correspondiente por la oficina gestora, ésta expedirá al solicitante la tarjeta acreditativa de la inscripción en el registro, en la cual constará el “Código de identificación de la Electricidad”, CIE. Esta tarjeta de inscripción deberá ser exhibida al suministrador de la electricidad, para que éste pueda efectuar dicho suministro con la correspondiente reducción en la base imponible del impuesto.

La AEDAF pone de manifiesto la problemática surgida con la puesta en funcionamiento de la presente reducción en la fase de obtención de la tarjeta de inscripción con el correspondiente CIE, en concreto, con el concepto de actividad industrial a efectos del presente beneficio fiscal.

El legislador nacional ha optado por delimitar la aplicación del presente beneficio fiscal objeto de estudio a un determinado tipo de actividades, entre las que se encuentran las “d) *Actividades industriales cuya electricidad consumida represente más del 50% del coste de un producto*” y las “f) *Actividades industriales cuyas compras de electricidad representen al menos el 5 por ciento del valor de la producción*”, pero no ha definido el concepto de actividad industrial a efectos de los Impuestos Especiales.

Si bien la Ley 21/1992, de 16 de julio, de Industria, en su artículo 3, recoge la definición de actividades industriales, la Ley de Impuestos Especiales no recoge su definición. Ante la falta de una definición legal a efectos de los Impuestos Especiales, **las oficinas gestoras, a la hora de llevar a cabo la inscripción de la actividad desarrollada, determinación del CIE y expedición de la tarjeta de inscripción correspondiente, se acogen a la contestación de la Dirección General de Tributos a una consulta planteada respecto al Impuesto sobre Hidrocarburos, consulta vinculante nº V0346/13 de 6 de febrero de 2013, en la que se identifica el concepto de actividad industrial a efectos fiscales, para el caso planteado, con la clasificación dispuesta en la normativa reguladora del Impuesto sobre Actividades Económicas, en concreto, con las actividades recogidas en las Divisiones 1, 2, 3 y 4 de las actividades empresariales de la Sección Primera.**

En consecuencia, a efectos de la aplicación de la reducción fiscal prevista en el Impuesto sobre la Electricidad, las oficinas gestoras limitan el ámbito de aplicación del beneficio fiscal, al limitar el concepto de actividad industrial a las actividades previstas en la normativa del IAE, en sus divisiones 1, 2, 3 y 4.

La AEDAF considera que esta actuación por parte de la Administración tributaria limita el alcance del beneficio fiscal respecto al inicialmente determinado por el legislador, lo que supone una extralimitación de sus funciones, máxime cuando la clasificación según la normativa del IAE no es plenamente coincidente con la prevista en el CNAE. Es incongruente poder desarrollar una actividad industrial a efectos del CNAE pero sin CIE y, por tanto, sin derecho a reducción del Impuesto sobre la Electricidad –siempre y cuando se cumplieran con el resto de requisitos-