



Reproducimos cuestiones planteadas ante el Foro de Asesores por los compañeros de AEDAF y las respuestas a las mismas por parte de la AEAT.



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



Asociación Profesional de Expertos Contables y Tributarios de España

siempre tendría derecho) en una declaración liquidación supondría, de registrarse además como IVA devengado, un ingreso por suplicado de la misma, o, en términos aritméticos, su no deducción efectiva, consecuencia que se entiende inadmisibile.

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.



Asociación Profesional de Expertos Contables y Tributarios de España

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.



Asociación Profesional de Expertos Contables y Tributarios de España

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 exlimitación 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-

Aeat

A continuación les remitimos respuesta a las cuestiones planteadas:

En lo concerniente a la **primera cuestión** relativa al nuevo sistema de ingreso por diferimiento del IVA a la importación, que permite a los sujetos pasivos que opten por este régimen voluntario 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, hay que realizar las siguientes consideraciones:

Este nuevo régimen es consecuencia de la modificación del artículo 167 llevada a cabo por la Ley 28/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias, la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, y la Ley 16/2013, de 29 de octubre, por la que se establecen determinadas medidas en materia de fiscalidad medioambiental y se adoptan otras medidas tributarias y financieras. A su vez, esta modificación supuso la modificación del apartado 1 del artículo 74 y la nueva disposición adicional octava del Reglamento del Impuesto, aprobado por el Real Decreto 1073/2014, de 19 de diciembre.

En su escrito argumentan que *“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%.”*

En tales circunstancias, por aplicación de la citada disposición adicional octava, se inicia el período ejecutivo el día siguiente del vencimiento del plazo de ingreso de la correspondiente declaración-liquidación, respecto de las cuotas liquidadas y no incluidas en la misma por el sujeto pasivo. No se trata, por tanto, más que de la aplicación directa de la norma.

A consecuencia del cambio normativo y de posibles retrasos en la adaptación a la norma, se han podido producir incidencias como las descritas en su escrito, lo que ha motivado que la Administración haya llegado a liquidar el recargo del periodo ejecutivo en supuestos como el previsto en la disposición adicional octava. Tampoco ha resultado excepcional que, una vez notificada la providencia de apremio y la liquidación del citado recargo, el obligado haya recurrido argumentando que las liquidaciones de IVA a la



Asociación Profesional de Expertos Contables y Tributarios de España

importación practicadas por las Aduanas que, en principio, no constan consignadas por los sujetos pasivos en la casilla destinada al efecto en el modelo 303 (casilla 77) sí se incluyeron en dicha autoliquidación pero en otra casilla. Para estos casos, se transmitieron instrucciones a las Dependencias de Recaudación en el sentido de que lo procedente era considerar que ese IVA a la importación sí había sido ingresado en plazo, aunque se reflejara en una casilla errónea. En estas condiciones, se indicó a los órganos de Recaudación afectados que, una vez presentado el recurso contra el apremio de estas liquidaciones, éste tendrá que ser estimado al haberse acreditado que el ingreso se produjo en periodo voluntario.

Por otra parte, en su escrito se afirma que lo procedente en estos casos era la liquidación del recargo por declaración extemporánea sin requerimiento previo. Sin embargo, se considera que por aplicación directa de las normas citadas procede el recargo del periodo ejecutivo: si en la disposición adicional octava, se establece que se inicia el período ejecutivo el día siguiente del vencimiento del plazo de ingreso de la correspondiente declaración-liquidación, respecto de las cuotas liquidadas y no incluidas en la misma por el sujeto pasivo, la consecuencia de dicho inicio es, por aplicación Artículo 28.1 de la Ley General Tributaria, el devengo de los recargos del período ejecutivo. En el mismo sentido, el artículo 161 de la Ley General Tributaria, que establece que el inicio del período ejecutivo determinará la exigencia de los intereses de demora y de los recargos del período ejecutivo en los términos de los artículos 26 y 28 de esta ley y, en su caso, de las costas del procedimiento de apremio.

Asimismo, añaden en su escrito que *“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.”* Sin embargo, se recuerda que el derecho a la deducción de las cuotas soportadas puede ser ejercido por el contribuyente en las condiciones establecidas en la norma, sin que pueda presuponerse su ejercicio por la Administración tributaria.

En lo referente a la **segunda cuestión** planteada en su escrito, relativa al Impuesto Especial sobre la Electricidad y, en concreto, al alcance de la aplicación de la reducción del 85 por ciento en la base imponible del impuesto previsto para determinados supuestos de consumos intensivos de electricidad, en el marco de una actividad industrial, estimando en su escrito que la aplicación de esta reducción que está haciendo la Administración está basada en una interpretación restrictiva del concepto “actividad industrial”, basada en la consulta vinculante V0346/13, de 6 de febrero de 2013, de la Dirección General de Tributos, que limita el alcance del beneficio fiscal previsto por el legislador, al aplicarlo sólo a actividades recogidas en las divisiones 1, 2, 3 y 4 del Impuesto sobre Actividades Económicas y que, por su parte, la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de impuestos especiales, no contiene una definición a efectos de estos impuestos de lo que ha de entenderse por “actividad industrial”, hay que realizar las siguientes consideraciones:

1.- Otras consultas DGT: Además de la consulta de la Dirección General de Tributos previamente citada, otras dos recientes consultas han venido a confirmar y asentar el concepto de “actividad industrial” a efectos de la aplicación de la reducción del 85 por ciento en la base imponible prevista en el Impuesto Especial sobre la Electricidad. Se trata de las consultas V1574/15, de 27 de mayo de 2015, y V1656/15, de 27 de mayo de 2015. En estas dos consultas, la Dirección General de Tributos fija claramente el criterio de que a estos efectos debe entenderse por actividad industrial “únicamente las clasificadas en las divisiones 1, 2, 3 y 4 del Impuesto sobre Actividades Económicas”.

2.- Carácter vinculante consultas DGT: El artículo 89.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, establece en su último párrafo que “Los órganos de la Administración tributaria encargados de la aplicación de los tributos deberán aplicar los criterios contenidos en las consultas tributarias escritas a cualquier obligado, siempre que exista identidad entre los hechos y circunstancias de dicho obligado y los que se incluyan en la contestación a la consulta.” En consecuencia, la Administración tributaria debe respetar el criterio establecido por la Dirección General de Tributos, no sólo con relación al consultante,



Asociación Profesional de Expertos Contables y Tributarios de España

sino para todo obligado en el que se den las circunstancias de identidad de hecho con los hechos contenidos en la consulta de referencia.

3.- Interpretación restrictiva beneficio fiscal: Ha de recordarse que el artículo 14 de la Ley General Tributaria, al no admitir la analogía para extender más allá de sus “términos estrictos” el ámbito del hecho imponible, de las exenciones y demás beneficios o incentivos fiscales, está restringiendo el alcance de los beneficios fiscales, debiendo la Administración aplicar estos beneficios de forma estricta y sin extenderlos a través de ningún tipo de ejercicio de analogía.

Atentamente,

Secretaría Técnica del Foro de Asociaciones y Colegios de Profesionales Tributarios