

Estudios

Análisis y comentario de las recientes modificaciones introducidas en la normativa reglamentaria de la imposición indirecta.

José Miguel Martínez-Carrasco Pignatelli

Profesor Titular Derecho Financiero y Tributario
Universidad Autónoma de Barcelona

Resumen

Mediante el **Real Decreto 1075/2017**, de 29 de diciembre, se han introducido en nuestro sistema tributario medidas fiscales que implican hasta catorce modificaciones normativas, con efectos desde el 1 de enero de 2018. Ciertamente, resultaba necesario que el legislador actualizara la normativa reglamentaria reguladora de la imposición indirecta, sobre todo, en aras del principio de legalidad, pieza medular del ordenamiento jurídico de cualquier Estado que se precie realmente de ser un *Estado de Derecho*. Pero, en ningún caso puede orillarse el respeto al principio de seguridad jurídica, de modo que debe procurarse por el legislador que los impuestos sean claros, justos, conocidos y duraderos. En general, tales reformas afectan a la gestión y procedimientos tributarios. Y, en particular, se actualiza la normativa hasta ahora vigente para adecuarla a la realidad económica y social existente.

Tres son los fines perseguidos por el legislador con la publicación del Real Decreto a comentar, a saber: adecuación de las normas reglamentarias modificadas a la normativa legal en vigor; aclaración del contenido de diversos artículos; agilización de la gestión, con reducción de obligaciones administrativas.

Se modifican los Reglamentos reguladores de los impuestos indirectos siguientes: Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA); Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITP-AJD); Impuestos Especiales (II.EE.); e Impuesto sobre los Gases Fluorados de Efecto Invernadero (aprobado por el RD 1042/2013, de 27 de diciembre).

Pero, el RD 1075/2017 también reforma el Reglamento de Facturación (RD 1619/2012, de 30 de noviembre), estrechamente vinculado a ciertas figuras de la imposición indirecta.

Palabras clave

Real Decreto 1075/2017, Modificación Reglamentos imposición indirecta, Reglamento facturación.

Recibido el 22-02-2018/Aceptado el 5-06-2018

Analysis and commentary on the amendments to the indirect taxation regulations.

Abstract

Through Royal Decree 1075/2017, of December 29, fiscal measures have been introduced in our tax system that imply up to fourteen regulatory modifications, effective as of January 1, 2018.

Certainly, it was necessary for the legislator to update the regulatory regulations of indirect taxation, especially for the sake of the principle of legality, a core piece of the legal system of any State that truly boasts of being a State of Law. But in no case can respect be respected to the principle of legal security, so that the legislator must ensure that taxes are clear, fair, known and durable.

In general, such reforms affect tax management and procedures. And, in particular, the legislation up to now in force is updated to adapt it to the existing economic and social reality.

There are three purposes pursued by the legislator with the publication of the Royal Decree to be commented, namely: adaptation of the amended regulatory standards to the current legal regulations; clarification of the content of various articles; streamlining of management, with reduction of administrative obligations.

The regulations governing the following indirect taxes are modified: Value Added Tax (VAT); Tax on Patrimonial Transmissions and Documented Legal Acts (ITP-AJD); Special Taxes (II.EE.); and Tax on Fluorinated Greenhouse Gases (approved by RD 1042/2013, of December 27).

But, RD 1075/2017 also reforms the Billing Regulation (RD 1619/2012, of November 30), closely linked to certain figures of indirect taxation.

Keywords

Royal Decree 1075/2017, Modification of indirect tax regulations, Billing regulation.

Sumario

1. Introducción.
2. Modificación del reglamento del IVA (RD 1624/1992).
 - 2.1 Régimen especial del grupo de entidades.
 - 2.2 Autorizaciones en relación con los libros registro del IVA.
 - 2.3 Procedimiento de devolución del IVA a viajeros.
 - 2.4 Sistema de suministro inmediato de información.
 - 2.5 Rectificaciones registrales.
 - 2.6 Diferimiento de la recaudación del IVA en las importaciones.
3. Modificación del Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (RD 828/1995).
 - 3.1 Autoliquidación y pago de las operaciones continuadas de adquisición de cualquier tipo de bienes muebles a particulares por empresarios y profesionales para su incorporación a sus actividades económicas.
 - 3.2 Medios de acreditación de la presentación y pago, en su caso, del impuesto ante la oficina gestora competente.
4. Modificación del Reglamento sobre Impuestos Especiales (RD 1165/1995).
 - 4.1 Introducción.
 - 4.2 Normas generales de circulación y control de establecimientos.
 - 4.3 Creación de un procedimiento de control informatizado para el sistema de ventas en ruta.
 - 4.4 Obligación de llevanza a través de la sede electrónica de la AEAT de los libros de contabilidad.
 - 4.5 Adaptación normativa a los nuevos procesos industriales y comerciales. Simplificación de procedimientos y reducción de formalidades.
 - 4.6 Establecimiento de un nuevo sistema de precintas para las bebidas derivadas.
 - 4.7 Normas específicas de control.
5. Modificación del Reglamento del Impuesto sobre Gases Fluorados de Efecto Invernadero (RD 1042/2013).
 - 5.1 Introducción.
 - 5.2 Lugar de conservación del libro registro de existencias.
 - 5.3 Supresión de la obligación de aportar una comunicación o declaración suscrita para la obtención de exenciones.

6. Modificación del reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación (RD 1619/2012).
 - 6.1 Procedimientos específicos de rectificación de facturas autorizados por el Departamento de Gestión tributaria.
 - 6.2 Plazo de remisión de las facturas rectificativas.
 - 6.3 Facturación por agencias de viaje.

1. Introducción.

En el último Consejo de Ministros del año 2017, celebrado el 29 de diciembre, se aprobó el **Real Decreto 1075/2017**, de 29 de diciembre¹. A través de dicha norma se han introducido en nuestro sistema tributario medidas fiscales que implican hasta catorce modificaciones normativas, con efectos desde el 1 de enero de 2018.

Ciertamente, resultaba necesario que el legislador actualizara la normativa reglamentaria reguladora de la imposición indirecta, sobre todo, en aras del principio de legalidad, pieza medular del ordenamiento jurídico de cualquier Estado que se precie realmente de ser un *Estado de Derecho*. Pero, en ningún caso puede orillarse la observancia del **principio de seguridad jurídica** (art. 9.3 **Constitución española**), de modo que se atienda a las sabias palabras del llamado padre del liberalismo económico, el escocés Adam SMITH, quien ya en el siglo XVIII escribió que *los impuestos han de ser claros, justos y conocidos*². Amén, añadiríamos nosotros, de duraderos, para lograr una mínima planificación de nuestra actividad.

No en vano, el **art. 9.2 Ley 58/2003, General Tributaria** al referirse a la **publicidad** de las normas dispone que *Las Leyes y Reglamentos que modifiquen normas tributarias contendrán una relación completa de las normas derogadas y la nueva redacción de las que resulten modificadas*.

También en el **art. 9.1 LGT**, al exigir que las leyes y reglamentos que contengan normas tributarias deben mencionarlo expresamente en el título y en la rúbrica de los preceptos en que se articulen.

Y, en fin, el **art. 85.2 a** del mismo texto legal conforme al cual se ordena al Ministerio de Hacienda la difusión anual (dentro del primer trimestre del año) de los textos actualizados de las normas estatales con rango de Ley y Real Decreto en materia tributaria, en los que se hayan producido variaciones respecto de los textos vigentes en todo el año precedente³.

Así las cosas, reformados un buen puñado de reglamentos y publicados oficialmente estos, corresponde a los expertos (abogados tributaristas, asesores fiscales, economistas, gestores

1 BOE núm. 317, de 30 de diciembre de 2017.

2 ADAM, Smith. *La riqueza de las naciones*. Alianza editorial. 2011.

3 Respecto a la estabilidad del sistema tributario, el estudio *Propuestas CEOE para la Reforma Fiscal*, de febrero de 2014, considera la inexistencia de un marco estable como una de las deficiencias del sistema tributario español. Como señala la Confederación Española de Organizaciones Empresariales (CEO), las modificaciones normativas, muchas no esperadas, con entrada en vigor inmediata, afectando en muchas ocasiones a decisiones de inversión ya tomadas, provocan una **falta de seguridad jurídica** que provoca la reducción de la competitividad de las empresas y perjudica la inversión futura que desconfiará de cualquier medida o incentivo que se adopte por cuanto no tendrá seguridad estable en que permanezca estable en el tiempo.

En el estudio titulado *La percepción de las Grandes Empresas sobre el sistema tributario español*, Informe de resultados (Fundación Impuestos y Competitividad-FIC/Universidad Pontificia de Comillas, ICAI/ICADE. Unidad de Investigación y Estudios Sociales. Madrid. 2012), se concluye que es criterio generalizado el que el sistema tributario es enormemente cambiante.

El 78 por 100 de los entrevistados en dicha investigación considera que el grado de estabilidad de las normas fiscales españolas es poco o ninguno. Algun entrevistado considera que el bajo nivel de seguridad se debe a los criterios administrativos cambiantes, a la no aplicación por la inspección y también al nivel cambiante de la normativa.

Respecto a los tiempos de los operadores para adaptarse a los cambios de la normativa tributaria, el 81,25% de los encuestados encuentra insuficientes los plazos para que los contribuyentes puedan adaptarse a los cambios de las nuevas normativas.

Y en el estudio titulado *Diez propuestas para la mejora de la seguridad jurídica*, encargado por la Fundación Impuestos y Competitividad (FIC 2014), se propone asegurar que los cambios normativos se adopten con suficiente antelación a su entrada en vigor, de forma que permita a los contribuyentes una adecuada adaptación a los mismos y su incorporación a la planificación empresarial.

Vid. Ana María JUAN LOZANO, A.M.^a. y FUSTER ASENCO, C. "Buena Administración tributaria y seguridad jurídica: cumplimiento tributario y aplicación del sistema como factores de competitividad y legitimidad" Universitat de València. Instituto de Estudios Fiscales (IEF) Documento n. 05/2016, págs. 95 y ss.

tributarios y profesores de universidad), analizar, desbrozar y explicar a los pacientes y sufridos obligados tributarios el alcance y contenido de las modificaciones operadas, con especial énfasis en las novedades introducidas por la norma reglamentaria⁴.

Pues bien. En general, tales reformas afectan a la gestión y procedimientos tributarios. Y, en particular, se actualiza la normativa hasta ahora vigente para adecuarla a la realidad económica y social existente.

Tres son los fines perseguidos por el legislador con la publicación del Real Decreto que se analiza, a saber: adecuación de las normas reglamentarias modificadas a la normativa legal en vigor; aclaración del contenido de diversos artículos; agilización de la gestión, con reducción de obligaciones administrativas.

Se modifican los Reglamentos reguladores de los impuestos indirectos siguientes: Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA); Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITP-AJD); Impuestos Especiales (II.EE.); e Impuesto sobre los Gases Fluorados de Efecto Invernadero (aprobado por el RD 1042/2013, de 27 de diciembre).

Pero, el RD 1075/2017 también reforma el Reglamento de Facturación (RD 1619/2012, de 30 de noviembre), estrechamente vinculado a importantes figuras de la imposición indirecta; Reglamento sobre franquicias y exenciones en régimen diplomático, consular y de organismos internacionales (RD 3485/2000, de 29 de diciembre); y el 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 (RD 1065/2007, de 27 de julio).

2. Modificación del Reglamento del IVA (RD 1624/1992).

Son diversas las materias afectadas por las modificaciones introducidas por el RD 1075/2017. Su examen se realiza a continuación.

2.1 Régimen especial del grupo de entidades (art. 61 sexies).

La reforma normativa introducida en el régimen especial de IVA del grupo de entidades obedece a la necesidad de adaptar la regulación de dicho régimen a la modificación operada en el art. 150 LGT (en virtud de la Ley 34/2015), mediante la que se posibilita la interrupción justificada y las dilaciones por causa no imputable a la Administración en actuaciones de comprobación tributaria, y las especialidades del procedimiento inspector previstas para las entidades integradas en un grupo de consolidación fiscal del Impuesto sobre Sociedades contempladas en el art. 195 Reglamento de gestión e inspección tributaria (Real Decreto 1065/2007).

Así, el RD 1075/2017 modifica en diversos aspectos el régimen de control de los sujetos pasivos acogidos a este régimen del IVA adecuándolo a la nueva regulación meritada de la LGT, relativa a las actuaciones de comprobación tributaria en el ámbito de las entidades que integran el grupo.

4 En este sentido, entendemos que, en Derecho, la capacidad analítica -consustancial con la actividad hermenéutica- debe partir siempre -como base ineludible- de la existencia de unas normas jurídicas, discerniendo después acerca de cuál es el sentido de las mismas para así, finalmente, poder determinar con acierto su correcta aplicación.

Vid. LARENZ, Karl. *Metodología de la Ciencia del Derecho*. Ed. Ariel. Barcelona. 1994, págs. 272 a 275.

2.2 Autorizaciones en relación con los libros registro del IVA (art. 62.5).

El RD 1075/2017 reafirma la facultad del Departamento de Gestión de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) de autorizar la sustitución de los libros registro del IVA (cualquiera que sea la forma en que se lleven) por sistemas de registro distintos.

Se introduce la posibilidad de que dicho órgano administrativo pueda autorizar -mediante las comprobaciones que considere necesarias- que el contenido de los libros registro de facturas emitidas y recibidas sea menor que el previsto en el **art. 63.3 y 4 del Reglamento IVA** para todo empresario o profesional, o que se establezcan condiciones distintas de las fijadas en el **art. 63.4 y 5** del mismo texto reglamentario para la confección de asientos resúmenes.

Se otorgan, pues, unas facultades discrecionales a los órganos gestores de la Administración tributaria, en cuyo ejercicio tendrán en cuenta las prácticas comerciales o administrativas del sector de actividad de que se trate, o las condiciones técnicas de expedición de las facturas, justificantes contables y documentos de Aduanas que obstaculicen la consignación de tales menciones e información.

Finalmente, se prevé la revocación (suficientemente motivada, es obvio, pese a que la dicción de la norma reglamentaria no lo indique) de estas autorizaciones en cualquier momento.

2.3 Procedimiento de devolución del IVA a viajeros (art. 9.1, 2º b).

Respecto a la exención que pueden solicitar los viajeros respecto a exportaciones, se reforman algunas cuestiones del procedimiento⁵.

Así, con la intención de asistir al denominado “turismo de compras”, y aprovechando el adelanto y simplificación que ha implicado el sistema electrónico (*documento electrónico de reembolso*) para la tramitación de estas devoluciones, con efectos desde el 1 de enero de 2019, este sistema, que tenía carácter optativo hasta ahora, se convierte en obligatorio. Por consiguiente, se impone el deber de utilizar el documento electrónico de reembolso en materia de devolución de viajeros para todo empresario o profesional.

De este modo, los viajeros deberán remitir a los proveedores el documento electrónico de reembolso que fue visado por la Administración aduanera. Sin embargo, esta obligación sólo será exigible a partir de 1º de enero de 2019, pudiendo ser suficiente, durante el año 2018, el envío de la factura.

Por tanto, durante el ejercicio 2018, será válido tanto el envío de la factura, como la del documento electrónico.

Es importante señalar que se elimina el importe mínimo de 90,15 euros, para poder reclamar la exención.

Se insiste en que esta novedad solo tendrá eficacia a partir del 1 de enero de 2019 (para ello se incluye una **disposición transitoria 6º** en el texto del **Reglamento IVA**). Así pues, a lo largo de 2018 subsistirá simultáneamente el procedimiento tradicional de la factura expedida por el proveedor y el sistema electrónico, con lo que se pretende facilitar la adaptación de los empresarios que no hubieran aplicado este mecanismo de devolución a este nuevo documento electrónico de reembolso.

⁵ Cfr. DE MIGUEL CANUTO, E. “Las ventas a distancia transfronterizas en el Impuesto sobre el Valor Añadido”. Carta tributaria. Revista de opinión”, nº 23. 2017, págs. 23-37.

2.4 Sistema de suministro inmediato de información (arts. 63, 64, 69 bis y 71).

El RD 1075/2017 introduce una serie de modificaciones en el Reglamento de IVA con el fin de adaptarlo al nuevo sistema de llevanza de libros registro del impuesto a través de la Sede Electrónica de la AEAT.

Con carácter general, se introducen medidas tendentes a facilitar al contribuyente la adopción de este nuevo sistema (SII), a saber:

- a) La AEAT podrá autorizar, en ciertos casos justificados, el que en la información remitida por el obligado tributario no se incluyan todas las menciones o toda la información reflejada en los libros registros del impuesto.

Esto es, cuando se aprecie que las prácticas comerciales o administrativas del sector económico de que se trate obstaculizan el cumplimiento del deber de reflejar ciertas menciones en los libros registro, previa autorización, el obligado tributario no quedará sujeto al deber de hacer constar tales informaciones.

- b) Se posibilita el que se efectúen asientos resúmenes de facturas en condiciones diferentes a las establecidas como regla general, pero ello siempre que las facturas se hubieran expedido en la misma fecha.
- c) Se permite que aquellos sujetos pasivos que opten voluntariamente por aplicar el SII puedan mantener su período de liquidación trimestral.

Con esta medida, el Reglamento se adapta –como no podía ser de otra manera– a la Ley del impuesto.

En particular, tales reformas en el SII se concretan en los aspectos siguientes:

1º Libro registro de facturas expedidas (art. 63.3 y 4).

Si las operaciones a las que sea de aplicación el SII están acogidas al régimen especial de los bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección, y al régimen especial de las agencias de viaje, el RD 1075/2017 prevé como novedad la obligación del sujeto pasivo de consignar el importe total de la operación.

Destaca también la supresión del vocablo *periodo* en relación con los asientos resúmenes. Se pretende así precisar que, en el procedimiento general para la realización de asientos resúmenes, las facturas tienen que haberse expedido en la misma fecha, al margen de que el devengo de las operaciones de que se traten se haya realizado en un mismo mes natural.

2º Libro registro de facturas recibidas (art. 64.4).

Se establece la obligación –en concomitancia con lo establecido para las facturas expedidas– de suministrar la misma información reflejada en las facturas recibidas sujetas a los regímenes especiales de bienes usados y de las agencias de viaje, de manera que se hará constar también el importe total de la operación que aparece en la factura recibida.

3º Plazos para la remisión electrónica de los registros de facturación (art. 69 bis).

Se introducen ciertos ajustes técnicos en cuanto a los plazos para la remisión electrónica de los registros de facturación en el caso del régimen especial del criterio de caja, y también respecto a la rectificación de las anotaciones registrales.

Es preciso advertir que desde el 1 de enero de 2018, el plazo para suministrar la información es, con carácter general, de 4 días naturales. Por tanto, ya no es posible como sucedía hasta el 31 de diciembre de 2017 proporcionar a la Administración tributaria la información exigida en el plazo más amplio de 8 días.

Pues bien, en la nueva redacción del Reglamento del IVA dada por el RD que se analiza no hay una reforma completa del precepto, pero sí se introducen las novedades siguientes respecto a los plazos de suministro de los registros de facturación en el SII:

- * Facturas emitidas.

El **RD 1075/2017** confirma el plazo de 4 días naturales para el suministro de la información desde la emisión de la factura, excepto en el caso de las facturas expedidas por el destinatario o por un tercero, siendo entonces de 8 días naturales.

Tanto en uno como en otro caso, los sujetos pasivos deberán suministrar la información con anterioridad al día 16 del mes siguiente a aquel en que se hubiera devengado el impuesto correspondiente a la operación que haya de registrarse.

Como novedad, el RD que se examina establece que para operaciones no sujetas al IVA por las que el sujeto pasivo hubiera debido expedir factura, el plazo se determinará con referencia a la fecha en que se hubiera efectuado la operación.

- * Facturas rectificativas emitidas y recibidas.

La transmisión de los datos relativos a estas facturas deberá realizarse en el plazo de 4 días naturales desde que, respectivamente, se haya producido la emisión o el registro contable de cada factura.

Sin embargo, el plazo será de 4 días naturales a contar desde la fecha en que se produzca el registro contable de la factura y, siempre antes del día 16 del mes siguiente al periodo de liquidación en que se hayan incluido las operaciones correspondientes (de manera semejante a lo previsto para las facturas recibidas), si la rectificación supone un aumento del importe de las cuotas deducidas inicialmente.

- * Días no computables en los plazos para el suministro de información.

El **RD 1075/2017** extiende a todos los supuestos (en algunos casos ya se reconocía) la exclusión de los sábados, domingos y declarados festivos nacionales del cómputo del plazo de 4 u 8 días naturales para transmitir la información.

- * Operaciones a las que se aplica el régimen especial del criterio de caja.

Se confirma el deber de suministrar la información en los plazos generales, tal y como si se tratara de operaciones a las que no fuera aplicable dicho régimen especial, a salvo de los datos que hayan de transmitirse en la fecha en que se realicen los cobros o pagos totales o parciales.

Como novedad, el **RD 1075/2017** que se estudia, clarifica el plazo de remisión de los datos referidos a cobros o pagos, indicando que deberán transmitirse en el plazo de 4 días naturales desde el cobro o pago realizado.

- * Rectificaciones registrales del **art. 70 Reglamento IVA**.

Se introduce la posibilidad de comunicar a la AEAT la rectificación de las anotaciones registrales reflejándose estas, no desde la fecha de devengo de la operación que hubiera imposibilitado el cumplimiento del plazo de suministro, sino en el momento en que al obligado tributario le conste la equivocación incurrida.

De esta forma, en el caso de rectificaciones registrales, el suministro de los registros de facturación que recojan tales rectificaciones deberá realizarse antes del día 16 del mes siguiente al final del periodo en que el obligado tributario tenga constancia del error cometido (hasta ahora era antes del día 16 del mes siguiente al final del periodo al que se refiera la declaración en la que deban tenerse en cuenta).

4º Periodos de liquidación trimestral o mensual (art. 71.4).

Conforme al **art. 71.3 Reglamento IVA**, dos son los periodos de liquidación del IVA, a saber: con carácter general, el trimestre natural; y el mes natural si los sujetos pasivos son algunos de los empresarios o profesionales descritos en dicho apdo., esto es: grandes empresas, sujetos acogidos al sistema de devolución mensual, sujetos pasivos que apliquen el régimen especial del grupo de entidades y, desde el 1 de julio de 2017 –en virtud del **RD 596/2017**- los sujetos pasivos que opten por llevar los libros registro mediante la sede electrónica de la AEAT.

No obstante, la modificación introducida por el **RD 1075/2017** es que, desde el 1 de enero de 2018, estos últimos sujetos pasivos no podrán ya presentar la liquidación mensualmente, sino que deberán presentarla de nuevo cada trimestre otra vez (se elimina así el **número 5º del art. 71.3 Reglamento IVA**).

El legislador pretende favorecer con esta medida la implantación del SII en aquellos sujetos pasivos que no tienen que aplicarlo de manera obligatoria, optando voluntariamente, sin alterar su periodo de liquidación trimestral.

2.5 Rectificaciones registrales (art. 70.1).

Es sabido que los sujetos pasivos del IVA que cometan algún error material al realizar sus anotaciones registrales deben rectificarlas. En esto consiste la obligación general de rectificación de facturas.

Hasta ahora, la obligación de rectificación debía cumplirse al finalizar el periodo de liquidación correspondiente en su caso, a través de una anotación o grupo de anotaciones que permita determinar, en cada periodo de liquidación, el impuesto devengado y soportado, después de que haya sido practicada la rectificación.

El **RD 1075/2017** establece la obligación de que la rectificación se efectúe por los empresarios o profesionales “tan pronto tengan constancia de que se han producido” los errores materiales, y no “al finalizar el periodo de liquidación”, como acontecía antes. Esta novedad resulta más coherente con el cumplimiento de las obligaciones formales que se imponen al sujeto pasivo en materia de registro de facturas.

El modo de efectuar la rectificación no experimenta cambio alguno.

2.6 Diferimiento de la recaudación del IVA en las importaciones (art. 74.1)

Se incluye en este régimen a los obligados tributarios que tributan únicamente ante una Administración tributaria foral, con regulación del procedimiento para el ejercicio de la opción para acogerse a tal régimen fiscal.

Se adecúa así el Reglamento del IVA al criterio fijado por el **Tribunal Supremo** (TS) en **sentencia 418/2016**, de **9 de febrero de 2016**. En dicha resolución, el TS declaró la nulidad -por discriminatoria- de la regulación contenida en el Reglamento del IVA aplicable al ejercicio de la opción para acogerse al régimen de diferimiento del impuesto en la importación, dado que se excluía de su ejercicio a los sujetos pasivos que tributan exclusivamente ante una Administración tributaria Foral.

En consecuencia, a partir de ahora, y con carácter general, los sujetos pasivos podrán optar por el régimen de diferimiento del IVA a la importación durante el mes de noviembre del año anterior al que deba surtir efecto, incluyendo en sus autoliquidaciones periódicas las deudas por IVA a la importación liquidadas por la Administración aduanera, consiguiendo así un diferimiento de las cuotas calculadas. No obstante, deberán declarar a su Hacienda foral sus cuotas restantes del IVA.

A fin de posibilitar que los sujetos pasivos que tributan exclusivamente ante una Administración tributaria Foral puedan optar para su aplicación en el 2018 fuera del plazo general, el **RD 1075/2017** prevé en una **disposición transitoria única** la posibilidad de que aquellos puedan ejercer la opción respecto de las cuotas liquidadas por la Administración aduanera correspondientes al periodo del mes de febrero de 2018 y siguientes, hasta el día 15 de enero de 2018. Ello implica que los sujetos pasivos a los que afecta esta medida no podrán aplicar este sistema a las liquidaciones del mes de enero expedidas por la aduana.

3. Modificación del Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (RD 828/1995).

Se introducen las siguientes modificaciones en el Reglamento ITP-AJD, con efectos desde el 1 de enero de 2018.

3.1 Autoliquidación y pago de las operaciones continuadas de adquisición de cualquier tipo de bienes muebles a particulares por empresarios y profesionales para su incorporación a sus actividades económicas (nuevo art.102 bis).

En los casos de adquisiciones por empresarios o profesionales de bienes muebles a particulares de modo continuado en el tiempo, el **RD 1075/2017** introduce un mecanismo de autoliquidación mediante el que aquellos podrán incluir en autoliquidaciones mensuales las transmisiones efectuadas durante el mes de que se trate.

En efecto. Se establece un procedimiento de autoliquidación para los supuestos de adquisiciones de un gran número de bienes muebles a particulares por parte de empresarios o profesionales de manera continuada en el tiempo.

En concreto, si los adquirentes son empresarios o profesionales que adquieran de modo regular a particulares cualquier tipo de bienes muebles para desarrollar su actividad económica, en una cantidad que exceda las 100 adquisiciones mensuales, podrán autoliquidar todas las adquisiciones de cada mes completo, presentando un solo impreso, pero con la condición de que el importe individual de cada compra no sobrepase la cifra de 1.000 €.

Se exige la presentación por el sujeto pasivo de la documentación correspondiente a todas las adquisiciones efectuadas, autoliquidando el impuesto en un único impreso, en el plazo de treinta días hábiles a contar desde el último día del mes que se liquide, con ingreso de la suma de las cuotas correspondientes a todas las adquisiciones de dicho mes.

3.2 Medios de acreditación de la presentación y pago, en su caso, del impuesto ante la oficina gestora competente (nuevo art. 107 bis).

El RD 1075/2017 introduce un nuevo modo de acreditación de la presentación y, en su caso, ingreso del impuesto liquidado, ante la oficina gestora de la Administración competente, para aquellos contribuyentes que deban tributar ante la Administración tributaria estatal (no a las Comunidades Autónomas).

Así, con la reforma operada tales contribuyentes dispondrán de un nuevo medio de acreditación de la presentación y, en su caso, pago ante la oficina competente, a saber:

- a) Certificación expedida *ad hoc* por la oficina gestora competente de la AEAT incluyendo todas las menciones y requisitos necesarios para identificar el documento notarial, judicial, admvo. o privado que contenga o en el que se relacione el acto o contrato que origine el impuesto, acompañada, en su caso, de la carta de pago o del impreso correspondiente de la autoliquidación efectuada.
- b) Cualquier otro medio que se determine vía reglamento por el Ministro de Hacienda y Función Pública.

3.3 Derogación de varios preceptos del reglamento.

Se derogan diversos preceptos⁶ del Reglamento sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados por dos motivos:

- a) Como consecuencia de su inaplicación por la existencia de otras normas legales previas que los abolieron de manera tácita.
- b) Por resultar su contenido contrario al régimen fijado por la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía.

4. Modificación del Reglamento sobre Impuestos Especiales (RD 1165/1995).

4.1 Introducción.

El RD 1075/2017 persigue estimular la utilización de las nuevas tecnologías para la gestión y control de los impuestos especiales⁷, implementando así –tal y como indica el propio Real Decreto- el derecho de los ciudadanos a relacionarse electrónicamente con las Administraciones Públicas,

6 Los preceptos abrogados del Reglamento ITP-AJD son los siguientes: art. 17, art. 21, art. 43.1.b), art. 52, art. 53, art. 57, art. 59, art. 80, art. 86, art. 91.5, art. 100, art. 104, art. 105, art. 106.1 y 2, art. 118 y art. 119.

7 Sobre los II.EE. consultense las obras siguientes:

– MASCÓ PALAU, B., BERCHÉ MORENO, E. y Otros. Tratado de Aduanas e Impuestos Especiales. Ed. Bosch. 2013.
– CASTAÑEDA CASADO, E.: Impuestos especiales, IVA e impuesto sobre transmisiones patrimoniales. Lex Nova. Valladolid. 2014.
– DE LA HUCHA CELADOR, F.; LÓPEZ LÓPEZ, H.; MARTÍNEZ CABALLERO, R. e IBÁÑEZ GARCÍA, R. Impuestos especiales. Thomson Reuters Aranzadi. Cizur Menor (Navarra). 2015.
– SERRANO ZUAZUA, S. Impuestos especiales. Comentarios y casos prácticos. Centro de Estudios Financiero (CEF). Madrid. 2018.

conforme a lo prevenido en la Ley 39/2015, de 1 de octubre, de Procedimiento Admvo. Común de las Administraciones Públicas.

Pero, además, se han introducido mejoras en la gestión y control de los impuestos especiales de fabricación, demandados desde hacía tiempo por los operadores del sector.

Se pretende también, entre otros objetivos, introducir nuevas normas específicas de control en aplicación de la doctrina administrativa y de la doctrina jurisprudencial emanada del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) y de los Tribunales estatales de la jurisdicción ordinaria.

Así las cosas, con efectos desde el 1 de enero de 2018 (aunque hay ciertas novedades que entrarán en vigor más tarde, en distintos plazos, según dispone la **disposición final 2^a** de la norma que se analiza), se introducen en el Reglamento II.EE. las medidas fiscales que se examinan seguidamente.

Sin perjuicio de que se comenten todas las modificaciones operadas en el reglamento de los II.EE., los cambios más relevantes se refieren a la contabilidad reglamentaria, las precintas fiscales de las bebidas derivadas y al sistema de ventas en ruta, con vigencia en diferentes fechas para permitir así que los operadores de este importante sector económico adapten sus sistemas internos a las modificaciones introducidas.

4.2 Normas generales de circulación y control de establecimientos.

4.2.1 Zona delimitada para devoluciones.

En la zona de las fábricas autorizada para almacenar y reexpedir productos con impuesto devengado que fueron devueltos, se podrá recibir para su reexpedición productos objeto de entregas directas que no hayan salido del propio establecimiento (**art. 11.2 c párrafos 1^o y 2^o Reglamento II.EE.**).

4.2.2 Depósitos fiscales. Devoluciones.

No será necesario hacer referencia al asiento originario de salida del depósito fiscal en los asientos de cargo de las devoluciones a dicho depósito. Para su justificación será suficiente aportar el albarán que emita la persona o entidad que realice la devolución (**art. 11.2 c párrafo 3^o Reglamento II.EE.**).

4.2.3 Salidas a exportación.

El lugar donde los productos salidos de fábrica o depósito fiscal pueden almacenarse para su exportación, sin que pierdan la condición de productos en régimen suspensivo, se extiende a cualquier zona autorizada por la Administración aduanera.

Sin embargo, el plazo durante el que pueden quedar almacenados con la categoría de producto en régimen suspensivo es de ciento veinte días, en lugar de seis meses como hasta ahora (**art. 14.3 Reglamento II.EE.**).

4.2.4 Ultimación del régimen suspensivo.

Tratándose de circulación con origen y destino en el ámbito territorial interno, si no hubiera notificación de la recepción (por causas diferentes a las previstas en el art. 32), tendrá valor de prueba demostrativa ante la oficina gestora competente del expedidor de que la circulación ha finalizado cualquier medio probatorio admisible en derecho que contenga los mismos datos que la notificación de recepción.

Una vez que la AEAT admite como adecuada la prueba aportada, dará por concluida la circulación, reflejándolo en el documento administrativo electrónico interno (**art. 14.12 Reglamento II.EE.**).

4.2.5 Circulación con documento administrativo electrónico (EMCS⁸) en el ámbito interno.

El RD 1075/2017 añade dos casos en los que no será preciso la expedición de un documento administrativo electrónico, a saber:

- 1º Cuando se trate de avituallamientos de combustibles y carburantes a aeronaves desde fábricas, depósitos fiscales, almacenes fiscales y puntos de suministro autorizados, situados en aeropuertos, que se documenten mediante los comprobantes de entrega del **art. 101 Reglamento II.EE.**
- 2º En los supuestos de devoluciones a fábrica o depósito fiscal de productos con destino a la exportación almacenados en los lugares autorizados por la autoridad aduanera competente para la presentación de las mercancías para la exportación (**art. 14.3**), previa autorización de la oficina gestora correspondiente.

Se reemplaza el deber de *entregar* una copia impresa del documento administrativo electrónico o cualquier otro documento comercial que identifique el transporte y que mencione de forma claramente identificable el ARC, por la obligación de *poner a disposición* (**art. 29.B 1 c Reglamento II.EE.**).

4.2.6 Validez de los documentos de circulación.

La falta del código administrativo de referencia (ARC⁹) no podrá ser subsanada (**art. 28.2 Reglamento II.EE.**).

La sanción aplicable por ausencia de subsanación de datos esenciales (identificación expedidor, destinatario, producto, cantidad, número del documento, fecha de inicio de la expedición, precintas) se eleva imponiéndose una multa pecuniaria proporcional del 10 por ciento de la cuota que correspondería a los productos en circulación, con un mínimo de 600 €. (**art. 28.5 Reglamento II.EE.**).

4.3 Creación de un procedimiento de control informatizado para el sistema de ventas en ruta.

El sistema introducido es semejante al procedimiento ya existente *Excise Movement and Control System* (EMCS) para las ventas en ruta¹⁰ contemplado para la circulación de productos con impuesto devengado a tipo reducido o exento, con el que se trata de dar continuidad al procedimiento de control informatizado de los movimientos de los productos objeto de los impuestos especiales de fabricación (**art. 27 Reglamento II.EE.**).

El RD 1075/2017 implanta un procedimiento de control informatizado de los movimientos con albarán electrónico similar al EMCS. Se extiende el plazo de tiempo de retorno al establecimiento de origen a tres días naturales.

8 *Excise Movement Control System* (EMCS) es un mecanismo diseñado por la UE para controlar los movimientos de los productos sujetos a los impuestos especiales (alcohol y bebidas alcohólicas, tabaco e hidrocarburos) entre los Estados miembros.

9 Una vez enviado por las empresas el *Documento administrativo electrónico* (eDA) a la Administración de II.EE., esta, en su caso, procede a validarla y a devolverla, asignándole un número llamado ARC que identifica al envío. Las siglas ARC se corresponden a las siglas en inglés *Administrative Reference Code* (Código Administrativo de Referencia).

10 Consultese DE MIGUEL CANUTO, E., "Ventas a distancia intracomunitarias gravadas con impuestos especiales". Carta tributaria. Revista de opinión, nº 24. 2017, págs. 19-32.

La implementación efectiva de este nuevo sistema implicará la supresión del modelo 511 (II.EE. Notas de entrega). Se prevé la aprobación de un modelo para las Notas de Entrega. El mecanismo informatizado entrará en vigor el 1 de enero de 2019.

El nuevo procedimiento de venta en ruta será el siguiente:

Con carácter previo a la expedición, el expedidor cumplimentará un borrador electrónico de albarán de circulación en el que figurará la clase y cantidad de productos a suministrar, así como la fecha de inicio de circulación y lo enviará a la AEAT para su validación por esta con una antelación no superior a los siete días naturales anteriores al inicio de la circulación.

La AEAT verificará por vía electrónica los datos del borrador del albarán de circulación y asignará al mismo un código de referencia electrónico y lo comunicará al expedidor. La circulación se amparará con un ejemplar impreso del albarán de circulación validado en el que se haga constar que se trata de productos salidos para su distribución por el procedimiento de ventas en ruta.

En caso de indisponibilidad del sistema informático de la AEAT, la circulación podrá ampararse con un albarán de circulación que contenga los mismos datos que el albarán electrónico. Se comunicará la incidencia antes del inicio de la circulación y cuando el sistema vuelva a estar disponible, a más tardar al siguiente día hábil tras el restablecimiento de la conexión, el expedidor cumplimentará electrónicamente el borrador de dicho documento.

En el momento de la entrega de producto a cada adquirente se emitirá una nota de entrega ajustada al modelo que se apruebe por el Ministro de Hacienda y Función Pública, con cargo al albarán de circulación, acreditativa de la operación.

Una vez efectuadas las entregas, el suministrador numerará correlativamente las notas de entrega expedidas. La numeración será única siendo los primeros dígitos los del código de referencia electrónico del respectivo albarán de circulación a cuyo cargo se hubieren emitido dichas notas.

El retorno al establecimiento de origen debe producirse dentro de los tres días naturales siguientes al de la salida. Los expedidores estarán obligados a comunicar a la AEAT la información contenida en las notas de entrega con cargo al albarán de circulación dentro de los cinco días hábiles siguientes a la terminación de la circulación. Esta comunicación pretende solventar la problemática de los suministros a personas difuntas.

La introducción de este procedimiento eximirá a los obligados tributarios de la presentación del modelo 511 (II.EE. *Notas de entrega*)¹¹.

11 El nuevo sistema introducido por el RD 1075/2017 afecta, entre otros, al art. 106.4 Reglamento II.EE.

Este precepto prevé que los consumidores finales de gasóleo bonificado acreditarán, para cada suministro o para varios suministros, su condición ante el proveedor, mediante la aportación de una declaración suscrita al efecto que deberá ajustarse a los modelos que apruebe el Ministro de Hacienda y Función Pública, además de la exhibición de su número de identificación fiscal.

Pues bien, la Orden 293/2018, de 15 de marzo (BOE núm. 70 de 21 de marzo de 2018), ha desarrollado la modificación indicada anteriormente del art. 106 Reglamento II.EE., aprobando dos nuevos modelos *Declaración de consumidor final artículo 106.4 RIE suministro único y Declaración de consumidor final artículo 106.4 RIE varios suministros*.

Estos modelos de Declaración de consumidor final se aplicarán a los seis meses de su publicación en el BOE.

4.4 Obligación de llevanza a través de la sede electrónica de la AEAT de los libros de contabilidad.

Con vigencia desde el 1 de enero de 2020, se introducen modificaciones para que la llevanza de los libros de contabilidad exigidos reglamentariamente se realice a través de un sistema contable en soporte informático, a cumplimentar en la Sede electrónica de la AEAT.

De esta manera, los establecimientos sujetos al régimen de intervención (fábricas, depósitos fiscales, almacenes fiscales y fábricas de vinagre) deberán llevar los libros de contabilidad exigidos reglamentariamente a través de la Sede Electrónica de la AEAT.

El nuevo sistema contable consistirá en el suministro electrónico de los procesos, movimientos y existencias que deban ser objeto de registro, en conformidad con los campos de registros que se aprueben por Orden del Ministro de Hacienda y Función Pública.

Además, previa autorización de la Administración tributaria gestora correspondiente, se posibilita la presentación de los libros de contabilidad a través de dicha Sede electrónica a aquellos sujetos pasivos que no estén obligados a llevar la contabilidad mediante un sistema contable en soporte informático. Es decir, este sistema de suministro inmediato de la información contable será voluntario para el resto de establecimientos, previa autorización de la oficina gestora correspondiente (**art. 50.10 y 11 Reglamento II.EE.**).

4.5 Establecimiento de un nuevo sistema de precintas para las bebidas derivadas.

Con vigencia a partir del 1 de enero de 2020, se implanta un nuevo sistema de **precintas fiscales (documentos timbrados y numerados, elaborados por la Fábrica Nacional de Moneda y Timbre, debiendo adherirse a los recipientes o envases conforme a ciertas normas)**, por el que se incorpora un código electrónico de seguridad capaz de almacenar los datos relativos a la trazabilidad del producto, facilitando así su seguimiento y rastreo, en aras de la comprobación inmediata de su autenticidad, al objeto de combatir con mayor eficacia el comercio ilícito de las bebidas derivadas (**art. 26 Reglamento II.EE.**).

4.6 Adaptación normativa a los nuevos procesos industriales y comerciales. simplificación de procedimientos y reducción de formalidades.

Se incorporan diversas modificaciones tendentes a la actualización de la normativa reglamentaria de los II.EE., agilizando tales procesos con reducción de formalidades.

A esta finalidad obedecen en concreto las reformas operadas, siendo las más importantes de entre ellas, las siguientes:

- 1^a Modificación del procedimiento de circulación intracomunitaria de *ventas a distancia*, facultando al representante fiscal para presentar una única solicitud por proveedor y por período de liquidación.

Otrora, la solicitud de autorización de recepción era operación por operación.

- 2^a Se incorpora una nueva excepción a la cuantía mínima de prestación de garantía exigida a los depositarios autorizados expedidores de productos al ámbito territorial comunitario no interno.

Se introduce una disminución de garantías para pequeñas cantidades de bebidas en régimen suspensivo cuyo destino sea el ámbito territorial comunitario no interno.

Se refiere este caso a los contribuyentes de la Unión Europea (UE) del **Impuesto Especial sobre el alcohol y bebidas derivadas** que al año realicen envíos (en términos de alcohol puro), que no excedan los 25.000 litros. Siendo ello así, la cuantía mínima será de 1 €. por cada litro de alcohol puro, con un mínimo de 3.000 €.

Es decir, no se aplicará el importe mínimo de 60.000 €. de garantía para los expedidores de pequeñas cantidades de bebidas derivadas a la Unión Europea, en régimen suspensivo, cuyos envíos anuales, en términos de alcohol puro, no superen los 25.000 litros. La garantía estará constituida por 1 euro por cada litro de alcohol puro, con un mínimo de 3.000 euros (**art. 43.11 a 3º Reglamento II.EE.**).

- 3^a Se posibilita que la mezcla de todos los productos incluidos en el ámbito material del **Impuesto Especial sobre Hidrocarburos** destinados a un depósito fiscal con otros productos objeto del impuesto pueda realizarse en el mismo buque que transporta tales bienes (**art. 108 ter Reglamento II.EE.**).
- 4^a En el **Impuesto Especial sobre determinados Medios de Transporte** se exige como requisito previo para el reconocimiento de la exención de vehículos automóviles que se matriculen a nombre de minusválidos para su uso exclusivo, la verificación por la Administración tributaria del transcurso de cuatro años –como mínimo- desde la matriculación de otro vehículo en análogas condiciones (**art. 137.1 c y e Reglamento II.EE.**).
- 5^a Respecto a la liquidación y pago del **Impuesto Especial sobre el Carbón**, se determina que la presentación de la autoliquidación y, en su caso, el pago simultáneo de la deuda tributaria se efectuará, con carácter general, por cada uno de los establecimientos o lugares de recepción.

No obstante, en aras de la eficacia en la gestión del pago, la oficina gestora podrá autorizar a los contribuyentes la centralización de la presentación de las autoliquidaciones y el ingreso simultáneo de la deuda tributaria, mediante la presentación de una única autoliquidación tributaria en una entidad colaboradora autorizada (**art. 140 Reglamento II.EE.**).

- 6^a En el **Impuesto Especial sobre la Electricidad** se introduce la novedad de que no se exigirá la presentación de autoliquidaciones a aquellos contribuyentes que no sean comercializadores o distribuidores en los períodos impositivos en los que no exista cuota tributaria a ingresar (**art. 147.1 Reglamento II.EE.**).

4.7 Normas específicas de control.

El RD 1075/2017 introduce medidas de control dirigidas a los establecimientos en los que se efectúe la primera transformación del tabaco crudo dentro del ámbito material del Impuesto Especial sobre las Labores del Tabaco.

5. Modificación del reglamento del impuesto sobre gases fluorados de efecto invernadero (RD 1042/2013).

5.1 Introducción.

A los efectos de lograr una mayor efectividad en el control de este impuesto¹², se incorporan las innovaciones que se analizan a continuación.

5.2 Lugar de conservación del libro registro de existencias.

Se concreta dónde ha de conservarse el libro registro de existencias (art. 4.3 RD 1042/2013), a saber:

- a) Con carácter general, deberá conservarse por los obligados a su llevanza durante el período de prescripción del impuesto en el lugar donde ejerzan su actividad.
- b) Siendo establecimientos ubicados en el ámbito territorial de más de una oficina gestora, los registros de existencias habrán de conservarse en el lugar donde se encuentre el centro de gestión y control de dicho establecimiento.
- c) Si los obligados no tienen establecimiento para ejercer su actividad, deberán conservarse los registros de existencias en su domicilio fiscal o en lugar diferente, pero en todo caso, habiendo obtenido previamente la autorización de la oficina gestora.

5.3 Declaración recapitulativa de operaciones efectuadas con gases fluorados.

Se modifica la declaración recapitulativa de operaciones efectuadas con gases fluorados, correspondiente al modelo 586 (art. 5 RD 1042/2013).

12 Vid. un análisis de este impuesto y de los fundamentos de la fiscalidad medioambiental en:

- CALVO VÉRGEZ, J. "El nuevo impuesto sobre los gases fluorados de efecto invernadero: principales rasgos configuradores de su estructura impositiva". *Nueva Fiscalidad* núm. 5/2014, págs. 97-126.
- CHECA GONZÁLEZ, C. "Los impuestos con fines no fiscales: Notas sobre las causas que los justifican y sobre su admisibilidad constitucional". *Civitas Revista Española de Derecho Financiero* núm. 40. 1983, págs. 505-516.
- DE MIGUEL CANUTO, JC. "El impuesto sobre gases fluorados de efecto invernadero". *Revista de Contabilidad y Tributación*, nº 396. 2016, págs. 113 a 144. Centro de Estudios Financieros (CEF).
- HERRERA MOLINA, P. M.:
 - *Derecho Tributario Ambiental*. Marcial Pons, Madrid. 2000.
 - El principio «quien contamina paga», en BECKER ZUAZUA, F.; CAZORLA PRIETO, L.M. y MARTÍNEZ-SIMANCAS SÁNCHEZ, J. *Tratado de tributación medioambiental*. Vol. 1. Thomson Reuters Aranzadi. 2008. Cizur Menor (Navarra), págs. 187-212.
- LUCAS DURÁN, M. "El impuesto sobre gases fluorados de efecto invernadero: reflexiones a los dos años de su aprobación". *Documentos*, nº 16/2015. Instituto de Estudios Fiscales (IEF).
- LUCHENA MOZO, G. M. "Protección fiscal del medio ambiente" en ORTEGA ÁLVAREZ, L.
- I. (Coord.). *Lecciones de Derecho de Medio Ambiente*. Lex Nova. Valladolid. 2002, págs. 445-473.
- RODRÍGUEZ MUÑOZ, J. M. *La alternativa fiscal verde: los tributos ambientales como respuesta al deterioro ecológico*. Lex Nova. Valladolid. 2004.
- RUIZ ALMENDRAL, V. "La compleja compatibilización del establecimiento de beneficios fiscales por motivos medioambientales con el principio de igualdad tributaria: (a propósito de la Sentencia del Tribunal Constitucional alemán de 20 de abril de 2004, sobre los impuestos ecológicos «Ökosteuer»". *Crónica Tributaria*, núm. 114. 2005, págs. 175-190.
- SCHWARZ, W., et al. *Preparatory study for a review of Regulation (EC) No 842/2006 on certain fluorinated greenhouse gases*, september, 2011 (Final Report, Prepared for the European Commission in the context of Service Contract num. 070307/2009/548866/SER/C4, http://ec.europa.eu/clima/policies/f-gas/docs/2011_study_en.pdf, consultado el 27-7-2015).
- VARONA ALABERN, J. E. *Extrafiscalidad y dogmática tributaria*. Marcial Pons, Madrid. 2009.

Los fabricantes, importadores, adquirentes intracomunitarios, revendedores y gestores de residuos deben presentar una declaración anual recapitulativa comprensiva de las operaciones de adquisición, importación, adquisición intracomunitaria, venta o entrega, o autoconsumo que, durante el año natural al que la declaración se refiera, realicen con gases fluorados de efecto invernadero objeto del impuesto.

En la declaración anual de operaciones con gases fluorados de efecto invernadero (modelo 586, a presentar exclusivamente por internet) se harán constar los siguientes datos:

- a) Identificación del declarante.
- b) Identificación de cada una de las personas o entidades con las que el declarante ha efectuado operaciones a las que se refiere el número anterior.
- c) Cantidad expresadas en kilogramos agrupadas por operador y epígrafe que corresponda conforme al cálculo del tipo de gravamen (coeficiente por el potencial de calentamiento atmosférico, PCA, que corresponda a cada gas fluorado).
- d) Indicación de las operaciones con gases fluorados que están sujetas, no sujetas o exentas.

La declaración recapitulativa debe presentarse durante el mes de marzo respecto a las operaciones del año natural anterior. El importante cambio descrito en la Declaración anual recapitulativa del impuesto de gases fluorados comenzará a aplicarse en la declaración del año 2018 a presentar en marzo de 2019¹³.

5.4 Supresión de la obligación de aportar una comunicación o declaración suscrita para la obtención de exenciones.

A partir del 1 de enero de 2018, se elimina el deber de aportar una declaración suscrita o, en su caso, una comunicación suscrita para la obtención de las exenciones (**disposición adicional primera RD 1042/2013**) previstas en los arts. 11, 12, 13, 14, 15, 17 y en la **disposición transitoria segunda del Reglamento** del impuesto.

Por tanto, el disfrute de las exenciones se condiciona -sin más- a que el destino de los gases fluorados adquiridos sea efectivamente el que genera el derecho a la exención (**art. 10.2 RD 1042/2013**).

13 A consultas sobre si las modificaciones en la declaración del modelo 586 entrarían en vigor o no en el período impositivo 2017 a presentar en marzo de 2018, la Subdirección General de Gestión e Intervención de II.EE. del Ministerio de Hacienda aclaró:

“La modificación del artículo 5 del Reglamento del impuesto sobre gases fluorados de efecto invernadero, introducida por el Real Decreto 1075/2017, no es de inmediata aplicación. Entró en vigor, tal y como señala la Orden en su disposición final segunda, el 01/01/2018. En otras palabras, la modificación comenzará a aplicarse a las declaraciones que, respecto al ejercicio 2018, deban presentarse en marzo de 2019 no siendo exigible, por tanto, a las declaraciones que, respecto al ejercicio 2017, deban presentarse en marzo de 2018.

La modificación afecta a las operaciones que deben ser objeto de declaración y no a la forma en que estas deben declararse pues, ya en su primitiva redacción, el artículo 5 del Reglamento del impuesto sobre gases fluorados de efecto invernadero exigía que en la declaración se consignasen los datos referidos a las cantidades “agrupados por operador y por epígrafe”. Por otra parte, la información que debe declararse coincide con la contenida en el registro de existencias en el que deben registrarse operaciones sujetas, no sujetas y exentas.

Finalmente señalar que la futura Orden Ministerial que contenga el nuevo formato de declaración (modelo 586) será sometida, previamente a su aprobación, a información pública, momento en que los sectores afectados podrán efectuar las alegaciones que estimen oportunas. Alegaciones que serán analizadas en su totalidad y que, en caso de estimarse procedentes, serán debidamente incorporadas”.

6. Modificación del reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación (rd 1619/2012).

Habida cuenta de la estrecha relación de la obligación formal de facturación¹⁴ con algunos de los tributos que conforman la imposición indirecta, se examinan a continuación las reformas más importantes introducidas por el RD 1075/2017 en el Reglamento de facturación. Todas ellas entran en vigor a partir del 1 de enero de 2018.

6.1 Procedimientos específicos de rectificación de facturas autorizados por el departamento de gestión tributaria (art. 15.4).

Se introduce la posibilidad de que la Administración tributaria gestora de la AEAT autorice procedimientos específicos de rectificación de facturas para ciertos sectores de actividad que lo pidan, siempre y cuando se justifique por las prácticas comerciales o administrativas del sector de que se trate.

De esta manera, se flexibilizan las normas de rectificación de las facturas¹⁵, siempre que se justifique suficientemente por el sector económico interesado.

Sin duda es esta una reforma muy favorable para los contribuyentes afectados. Ello implica que resulte previsible que gran número de empresarios y/o profesionales de sectores determinados soliciten a la AEAT que les sea aplicado este sistema rectificativo, dado que presenta una gestión más rápida del impuesto.

6.2 Plazo de remisión de las facturas rectificativas (art. 18).

A partir del 1 de enero de 2018 cabe la posibilidad de que las facturas rectificativas se transmitan a la AEAT con anterioridad al día 16 del mes siguiente al que se hubieran emitido, si el destinatario es un empresario o profesional.

6.3 Facturación por agencias de viaje (disp. ad. cuarta 1, 2, 3, 6 y 7).

Se amplían los casos en los que se permite a las agencias de viaje emitir facturas por la prestación del servicio cuando actúen en nombre y por cuenta ajena.

A tales efectos, se examinan a continuación las reformas operadas.

14 Consultese la Resolución vinculante de Dirección General de Tributos, V1588-17, de 20 de Junio de 2017, sobre la obligación de llevanza de los libros registro de facturas recibidas en el nuevo sistema de Suministro Inmediato de Información.

15 La flexibilización mostrada por el legislador en cuanto a la posibilidad de rectificación de las facturas como soporte documental de la operación efectuada está en consonancia con el principio de proporcionalidad y con el principio de neutralidad que caracterizan al IVA.

Así lo ha expresado reiteradamente el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) en las sentencias siguientes:

– STJUE de 27 de septiembre de 2007. Asunto COLLÉE, C-146/05.

– STJUE de 8 de mayo de 2008. ECOTRADE, C-95/07 y C-96/07.

– STJUE de 21 de junio de 2012. Asunto MAHAGÉBEN y DÁVID, C-80/11 y C-142/11.

– STJUE de 28 de julio de 2016. Asunto ASTONE, C-332/15.

– STJUE de 15 de septiembre de 2016. Asunto SENATEX GmbH c. Finanzamt Hannover Nord, C-518/14.

En el mismo sentido se ha pronunciado también nuestro Tribunal Supremo. Consultese, entre otras muchas, la sentencia del alto Tribunal de 3 de diciembre de 2012 (Rec. 15385/2011).

a) No resulta exigible cuando el destinatario sea empresario o profesional. Con la modificación efectuada es aplicable el sistema, cualquiera que sea la condición del destinatario. Sólo se requiere que este solicite a la agencia de viajes la emisión de la factura correspondiente a los servicios prestados.

b) Ámbito objetivo.

Los servicios a los que se aplica este sistema son los siguientes:

- Transporte de viajeros y sus equipajes.
- Hostelería, acampamento y balneario.
- Restauración y *catering*.
- Arrendamiento de medios de transporte a corto plazo.
- Visitas a museos, galerías de arte, pinacotecas, monumentos, lugares históricos, jardines botánicos, parques zoológicos y parques naturales y otros espacios naturales protegidos de características similares.
- Acceso a manifestaciones culturales, artísticas, deportivas, científicas, educativas, recreativas, ferias y exposiciones.
- Seguros de viajes.

c) Contenido de las facturas.

Junto al contenido ya exigido, a partir del 1 de enero de 2018 las facturas contendrán además la información siguiente:

- Datos relativos al obligado a expedir la factura (Número de Identificación Fiscal, nombre y apellidos, razón o denominación social completa del obligado a su expedición, conforme indica el **art. 7.1 d**).
- Referencia incuestionable que identifique a los servicios prestados que se reflejan en las facturas, con mención a la información del destinatario de las operaciones a la que se refiere el **art. 6.1 c), d) y e**).

Se suprime la referencia a los billetes, exigida por el anterior Reglamento.

d) Desde el 1 de enero 2018, las facturas reflejarán la expresión *relativos a los servicios que la agencia de viajes preste al destinatario de los mismos* (**apdo. 3**).

Queda suprimida así la anterior expresión sobre servicios *relativos a los servicios de transporte de viajeros y de sus equipajes*.

e) En la declaración anual de operaciones con terceras personas, las agencias de viajes deberán consignar en el concepto de *compras* los datos referentes a las prestaciones de servicios en cuya realización han intervenido como mediadores en nombre y por cuenta ajena, debidamente diferenciada.

Desaparece la referencia a *prestaciones de servicios de transporte de viajeros y de sus equipajes por vía aérea*.

Y en el concepto de *ventas*, las agencias de viaje informarán de los servicios documentados mediante las referidas facturas, debidamente diferenciadas.

