

1-2012
Octubre, 2012

MODIFICACIONES PREVISTAS EN LA NORMATIVA DEL IMPUESTO

Como es habitual, se prevé que la normativa del Impuesto sobre el Valor Añadido se vea modificada con efectos, en general, desde el próximo 1 de enero de 2013. Algunos de los proyectos normativos actualmente en tramitación y, con la salvedad y debida cautela precisamente por tratarse de textos no definitivos, contienen cambios en la norma que conviene conocer con una cierta antelación. Dedicamos este Boletín a resumir los principales.

1. PROYECTO DE LEY DE PRESUPUESTOS GENERALES DEL ESTADO

El pasado 1 de octubre se publicó en el Boletín Oficial de las Cortes Generales el Proyecto de Ley de Presupuestos Generales del Estado para 2013.

En el ámbito del Impuesto sobre el Valor Añadido se incluyen algunas modificaciones de “carácter técnico” que obedecen, según su Exposición de Motivos, a la necesaria adaptación del ordenamiento interno a la normativa y jurisprudencia comunitarias. Estas son:

- Se establecen reglas específicas de devengo para operaciones de “entregas intracomunitarias” y transferencias de bienes, que se fija en el día 15 del mes siguiente al de inicio del transporte de los bienes, salvo que se hubiese expedido factura con anterioridad, en cuyo caso el devengo coincidirá con la fecha de expedición de la factura.

En el caso de operaciones de suministro en los que no se haya pactado precio o plazo de exigibilidad del mismo o ésta se haya establecido con periodicidad superior a un mes natural, el devengo del impuesto se producirá el último día de cada mes por la parte proporcional correspondiente.

- Se introducen modificaciones de carácter técnico a fin de adecuar el texto legal a la nueva regulación de las obligaciones de facturación a las que hacemos breve referencia más adelante.
- Se modifica la exención aplicable a las uniones y agrupaciones de interés económico, restringiendo su alcance a los servicios que se utilicen directa y exclusivamente en una actividad exenta de sus miembros. En la actualidad, la afectación de los servicios lo es a una actividad esencialmente exenta, requisito que se cumple cuando el volumen de operaciones gravadas no exceda del 10 por 100 del total. Se elimina también el requisito de reconocimiento previo de la exención por la Administración.

- En sentido similar se regula la exención para organismos sin finalidad lucrativa, para la que tampoco se exigirá su reconocimiento previo.
- También se suprime el previo reconocimiento de la condición como tales de las “entidades y establecimientos privados de carácter social”, si bien se podrá solicitar, con carácter vinculante para la Administración su calificación como tales. La exención es, sin embargo, independiente de esta calificación, de forma que resulta aplicable cuando se cumplan las condiciones establecidas en el precepto.
- Finalmente, aun cuando se mantiene la calificación como no exenta de las entregas de bienes inmuebles en el ejercicio de la opción de compra en un contrato de arrendamiento financiero, se establece una duración mínima para que los contratos se califiquen como tales a estos efectos de diez años. Con ello se da carácter legal a la interpretación de que la cancelación anticipada del contrato adquiriendo el inmueble se calificaría como segunda entrega de edificaciones.

2. OTROS PROYECTOS NORMATIVOS EN CURSO

Las modificaciones descritas se añaden a otras también en tramitación parlamentaria y que se contienen en el Proyecto de Ley de Modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude (cuyo texto aprobado por el Congreso se ha remitido al Senado con fecha 5 de octubre) y en el Proyecto de Ley por la que se adoptan diversas medidas tributarias dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y el impulso de la actividad económica (BOCG de 4 de octubre).

2.1 Proyecto de Ley de Modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude

Este Proyecto de Ley en su redacción actual (que incorpora enmiendas relevantes aprobadas en el Congreso) afecta en esencia a las operaciones inmobiliarias y a la deducción, repercusión y declaración del impuesto en el marco de procedimientos concursales. Adicionalmente, incorpora una significativa modificación del artículo 108 de la Ley de Mercado de Valores.

2.1.1 Operaciones inmobiliarias: inversión del sujeto pasivo

En relación con las operaciones inmobiliarias se introducen tres nuevos supuestos de inversión del sujeto pasivo. En primer lugar, será el destinatario el obligado a liquidar las cuotas devengadas en las entregas de inmuebles contempladas en los números 20º y 22º del artículo 20.Uno (entregas de terrenos rústicos y segundas o ulteriores entregas de edificaciones) en las que, de acuerdo con el texto propuesto, el transmitente hubiese renunciado a la exención.

Asimismo operará esta regla en las entregas de inmuebles en ejecución de garantías sobre ellos, entendiéndose que se ejecuta la garantía cuando se transmite el inmueble a cambio de la extinción total o parcial de la deuda garantizada o de la obligación de extinguir la deuda garantizada por el adquirente.

Y finalmente resultará aplicable la inversión del sujeto pasivo en las ejecuciones de obra y las cesiones de personal para su realización, consecuencia de contratos directamente formalizados entre el promotor y el contratista que tengan por objeto la urbanización de terrenos o la construcción o rehabilitación de edificaciones. Esta regla se extiende a los supuestos en que el destinatario sea el contratista principal u otros subcontratistas.

En coherencia con los nuevos supuestos de inversión del sujeto pasivo, se modifica la Disposición Adicional Sexta de la Ley, que regula el régimen aplicable a la declaración de operaciones que tienen lugar como consecuencia de procedimientos judiciales o administrativos de ejecución forzosa, para excluir del mismo las operaciones inmobiliarias a las que resulte de aplicación la inversión del sujeto pasivo. Como es sabido, en este procedimiento especial no opera la inversión del sujeto pasivo sino que se faculta al destinatario a expedir la factura y presentar la declaración del impuesto a fin de efectuar el ingreso de la cuota devengada en nombre y por cuenta del deudor ejecutado.

2.1.2 Operaciones inmobiliarias: otras modificaciones

El artículo 108 de la Ley del Mercado de Valores que, en términos generales, grava por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales determinadas operaciones con valores representativos del capital de entidades cuyo activo esté compuesto mayoritariamente por inmuebles es objeto de una profunda revisión.

En esencia, se trata, de acuerdo con la justificación de la enmienda aprobada, de equiparar la transmisión de los valores a la de los inmuebles de la sociedad, limitándose el ámbito de aplicación del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales a los valores de entidades cuyos activos inmobiliarios no se encuentren afectos a actividades empresariales o profesionales.

En el caso de que los inmuebles estén afectos, la operación relativa a los valores quedará exceptuada de la exención en el Impuesto sobre el Valor Añadido cuando hubiese una finalidad elusoria del pago del impuesto, de acuerdo con el actual texto del Proyecto.

2.1.3 Procedimientos concursales

En lo que concierne a las medidas relacionadas con los procedimientos concursales y, junto con algún ajuste técnico en la redacción de los supuestos en los que procede la rectificación al alza de las cuotas en caso de sobreseimiento del concurso (modificación del artículo 80.Tres, segundo párrafo), las medidas más relevantes se refieren al ejercicio del derecho a deducción o compensación

y al momento de su repercusión e ingreso de cuotas para delimitar con la mayor precisión posible los créditos de la Hacienda Pública que deban calificarse como concursales o contra la masa.

Así, en caso de declaración de concurso, se prevé el fraccionamiento del período de liquidación de forma que debe presentarse una declaración-liquidación hasta la fecha del concurso, en la que se incluyan los hechos imponibles previos al mismo, y otra en la que se consignen los posteriores. En la primera de las mencionadas declaraciones deberán aplicarse la totalidad de los saldos a compensar que estuviesen pendientes a la fecha.

El concursado (o la administración concursal, en su caso), deberá por otro lado ejercer el derecho a la deducción de todas las cuotas devengadas con carácter previo a la declaración de concurso en las autoliquidaciones correspondientes al período en que se soportaron las cuotas, mediante su rectificación si fuese necesario.

En lo que concierne a la repercusión y su rectificación, el texto del Proyecto obligará, para el caso de operaciones que queden sin efecto como consecuencia de un procedimiento de reintegración concursal u otras de impugnación ejercitadas en el seno de un concurso, a rectificar el IVA repercutido en las declaraciones correspondientes al período en que tales operaciones tuvieron lugar.

Si el adquirente también está en situación de concurso, deberá rectificar sus deducciones en la autoliquidación correspondiente al momento en que tuvo lugar la operación, sin imposición de recargos ni intereses

2.1.4 Infracciones y sanciones en operaciones asimiladas a la importación

Finalmente se introduce un nuevo supuesto de infracción tributaria para la falta de presentación o presentación incorrecta de las declaraciones relativas a operaciones asimiladas a la importación, para la que se establece una sanción del 10 por 100 de las cuotas devengadas que no se hubiesen consignado o se hubieran consignado de forma incompleta o incorrecta, estableciendo así una regulación coherente con los supuestos de falta de consignación de cuotas devengadas en operaciones en las que el sujeto pasivo es su destinatario. No obstante, en los supuestos de abandono del régimen de depósito distinto del aduanero, dicha sanción sólo operará si el importe de las cuotas declaradas es inferior a las efectivamente devengadas en el período correspondiente.

2.2 Proyecto de Ley por la que se adoptan diversas medidas tributarias dirigidas a la consolidación de finanzas públicas y al impulso de la actividad económica

Este Proyecto de Ley incorpora una norma de carácter clarificador, en términos de su Exposición de Motivos, por la que se califica como entrega de bienes la adjudicación de inmuebles promovidos por comunidades de bienes a sus comuneros en proporción a su participación (la jurisprudencia del Tribunal Supremo, en ausencia de una disposición específica, consideraba que no existía tal hecho imponible).

Asimismo, el Proyecto incorpora medidas concretas en relación con las situaciones de morosidad, por las que se dispone que en las operaciones a plazo, bastará con instar el cobro (vía reclamación judicial o requerimiento notarial) de uno de los plazos para poder rectificar la base imponible, en proporción al plazo o plazos impagados y se aclara que los destinatarios que no actúen como empresarios o profesionales y cuyas facturas han sido rectificadas por impago, no se conviertan en deudores del impuesto en los supuestos de pago parcial o total a posteriori del crédito.

3. BORRADOR DE REAL DECRETO POR EL QUE SE APRUEBA EL REGLAMENTO POR EL QUE SE REGULAN LAS OBLIGACIONES DE FACTURACIÓN

Finalmente, debemos hacer referencia al Borrador de nuevo Reglamento de Facturación cuyo texto definitivo deberá entrar en vigor el próximo 1 de enero a fin de dar cumplimiento al mandato de la Directiva 2010/45, de 13 de julio de 2010 y que sustituirá, en tal fecha, al actual Reglamento aprobado por Real Decreto 1496/2003.

Se opta de esta forma por la promulgación de un nuevo texto reglamentario en lugar de modificar el actualmente vigente, a pesar de lo cual se mantiene esencialmente la estructura y buena parte del contenido de la norma hoy vigente.

Aun cuando se trata de un borrador y, por tanto, pueden introducirse modificaciones antes de su definitiva publicación (el texto disponible es previo al trámite de información pública), los cambios más destacables son los siguientes:

3.1 Reglas de facturación aplicables

La primera de las novedades que se introducen viene referida al establecimiento de puntos de conexión (antes no regulados) en aplicación de los cuales habrá de expedirse una factura de acuerdo con la normativa española. Los supuestos son:

- Cuando la operación se localice en España de acuerdo con las reglas de lugar de realización del hecho imponible de la normativa del IVA, a menos que el proveedor no se encuentre establecido en el territorio español de aplicación del impuesto, opere la inversión del sujeto pasivo y no se haya delegado la emisión de la factura en el destinatario¹.
- Cuando el proveedor esté establecido en el territorio de aplicación del Impuesto o tenga en el mismo un establecimiento permanente o, en su defecto, el lugar de su domicilio o residencia habitual, a partir del cual se efectúa la operación y ésta no se entienda realizada en el territorio de aplicación del Impuesto, en los siguientes supuestos:
 - Cuando la operación esté sujeta en otro Estado miembro, opere la inversión del sujeto pasivo y no se haya delegado la emisión de factura en el destinatario.

¹ No se hace distinción en relación con prestaciones de no comunitarios que, de acuerdo con la Directiva, quedan sometidos a la obligación de expedir la factura de acuerdo con las reglas del Estado miembro en que tenga lugar la operación.

- Cuando la operación se entienda realizada fuera de la Comunidad.

3.2 Obligación de expedición de factura y facturación por terceros

Los supuestos en los que debe expedirse factura permanecen en esencia inalterados. Sin embargo, como novedad, se excluyen de tal obligación las prestaciones de servicios financieros (excepto los relativos a fedatarios) y de seguros exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido cuando no se localicen en el territorio de aplicación del Impuesto y estén sujetas al mismo en otro Estado miembro (no en el caso de operaciones interiores o que se localicen fuera de la Comunidad, para las que sigue existiendo la obligación en idénticos términos a los hoy vigentes).

Asimismo, se mantienen los supuestos de expedición de facturas por terceros. En el caso de que el tercero esté radicado fuera de la UE y de países con los que se hayan suscrito instrumentos jurídicos de asistencia mutua no será necesaria autorización de la AEAT como hasta ahora, sino que bastará la mera comunicación previa².

Cuando el tercero sea el destinatario de la operación se exige:

- Acuerdo previo entre las partes (se elimina la referencia a “documentado”)
- El procedimiento de aceptación de las facturas se deja al procedimiento que decidan las partes.
- Se mantiene la obligación de que el destinatario remita una copia de la factura al empresario que realizó la operación.
- Deberá hacerse constar la expedición por el destinatario como contenido de la factura.

3.3 Eliminación de los tiques: la factura simplificada

Los actuales tiques se sustituyen por facturas simplificadas que pueden emitirse, a elección del obligado a su expedición, cuando el importe de la operación no exceda de 400 euros, IVA incluido; cuando se trate de facturas rectificativas, o en los supuestos en los que estaba autorizada la expedición de tiques y el importe de la operación no exceda de 3.000 euros, IVA incluido.

En relación con el contenido de las facturas y de las facturas simplificadas, así como de las menciones adicionales que éstas deben incluir para habilitar a la deducción del Impuesto repercutido, ver cuadro comparativo en Anexo I.

3.4 Facturación electrónica

Se incluye una definición de lo que haya de entenderse por factura electrónica: la que haya sido expedida y recibida en formato electrónico sin necesidad de sujetarse al empleo de una tecnología determinada.

² No es necesaria una nueva comunicación en los casos ya autorizados y en los que se hubiese iniciado el procedimiento de autorización antes de la entrada en vigor del RD.

Para su validez, el destinatario debe dar su consentimiento (se elimina la referencia a que éste sea expreso).

La norma pretende una equiparación de la factura electrónica y de la factura en papel que, en ambos casos:

- Deben reflejar la realidad de las operaciones que documentan y garantizar esta certidumbre durante toda su vigencia.
- Debe garantizarse su autenticidad, integridad y legibilidad.

Estos extremos deben garantizarse por cualquier medio de prueba admitido en Derecho y, en particular, mediante los controles de gestión o auditoría usuales de la actividad, que deben permitir una pista de auditoría fiable que establezca la necesaria conexión entre la factura y la operación documentada.

La autenticidad del origen de la factura debe garantizar la identidad del obligado a su expedición y del emisor de la factura.

La integridad del contenido de la factura debe garantizar que éste no ha sido modificado.

Para las facturas electrónicas se establece que, sin perjuicio de los medios descritos, pueda utilizarse una firma electrónica avanzada certificada (reconocida) o un sistema EDI, eliminándose la referencia a la posibilidad de proponer medios alternativos a la Administración para su aprobación.

3.5 Plazo emisión facturas

Se modifica el límite temporal del día 16 del mes siguiente para la expedición de las facturas refiriéndolo a la fecha de devengo y no al período de liquidación cuando el destinatario es empresario (en el caso de operaciones intracomunitarias, antes del 16 del mes siguiente al inicio de la expedición o transporte).

3.6 Conservación de las facturas

Se especifica la necesidad de que en los procedimientos que se utilicen para la conservación de las facturas se garantice la autenticidad del origen y la integridad de su contenido y su legibilidad.

Cuando se delegue la conservación en un tercero radicado fuera de la UE y de países con los que se hayan suscrito instrumentos jurídicos de asistencia mutua no será necesaria autorización de la AEAT como hasta ahora. Bastará la mera comunicación previa³.

³ Idem nota anterior.

3.7 Sustitución o canje de facturas simplificadas por facturas

Se mantiene en términos similares a la normativa precedente la sustitución de las facturas simplificadas por facturas, previéndose una disposición transitoria por virtud de la cual los documentos sustitutivos expedidos conforme al Reglamento en vigor pueden sustituirse por facturas en los supuestos en los que el destinatario sea empresario o exija factura, dentro del plazo de los cuatro años siguientes al devengo. La factura así expedida no tiene la consideración de factura rectificativa.

3.8 Régimen transitorio en relación con autorizaciones concedidas

Las autorizaciones concedidas por la Agencia Tributaria en materia de facturación se mantendrán vigentes con la entrada en vigor del nuevo texto reglamentario, tal y como se encuentra redactado en la actualidad.

No obstante se exceptúan las autorizaciones para la no consignación de los datos del destinatario (no empresario) o las concedidas para la simplificación de las menciones obligatorias de las facturas que, en ambos casos perderán su vigencia el 1 de enero de 2013.

Las autorizaciones concedidas para la expedición de tiques se entenderán concedidas, a partir de 1 de enero de 2013, para la expedición de facturas simplificadas.

4. OTRAS MODIFICACIONES

Finalmente conviene recordar que, de acuerdo con lo dispuesto en la Disposición Transitoria Tercera de la Ley 2/2010, de 2 de marzo, por la que se transponía al ordenamiento nacional el denominado “Paquete IVA”, a partir del próximo 1 de enero se verá modificada la regla de localización relativa a los servicios de arrendamiento de medios de transporte.

Esta regla pasará a incluir una norma específica en relación con el arrendamiento a largo plazo (superior a treinta días, a noventa en el caso de los buques). Cuando el destinatario no sea empresario (sea un consumidor final) domiciliado en el territorio español, dicho arrendamiento quedará gravado en España.

Sin embargo, en el caso del arrendamiento a largo plazo de embarcaciones de recreo, el servicio se localizará en España cuando aquéllas se pongan efectivamente en posesión del destinatario en su ámbito territorial “siempre que el servicio sea realmente prestado por un empresario o profesional desde la sede de su actividad económica o un establecimiento permanente situado en dicho territorio”.

CONTENIDO FACTURAS RD 1496/2003	CONTENIDO FACTURAS BORRADOR	CONTENIDO TIQUES	CONTENIDO FACTURAS SIMPLIFICADAS	CONTENIDO FACTURAS SIMPLIFICADAS (ART. 97)
Número y serie	Número y serie	Número y serie	Número y serie	Número y serie
Fecha expedición	Fecha expedición		Fecha expedición	Fecha expedición
Datos identificativos de prestador y destinatario	Datos identificativos de prestador y destinatario	Datos identificativos del prestador	Datos identificativos del prestador	Datos identificativos del prestador
NIF expedidor	NIF expedidor	NIF expedidor	NIF expedidor	NIF expedidor
NIF destinatario en supuestos tasados	NIF destinatario en supuestos tasados			NIF destinatario
Domicilio de prestador y destinatario	Domicilio de prestador y destinatario ⁴ (1)			Domicilio de prestador y destinatario
Descripción de la operación	Descripción de la operación		Identificación del tipo de bienes entregados o servicios prestados	Identificación del tipo de bienes entregados o servicios prestados
Datos necesarios para determinar la base imponible, incluyendo precio unitario y descuentos	Datos necesarios para determinar la base imponible, incluyendo precio unitario y descuentos			
Tipo impositivo	Tipo impositivo	Tipo aplicado o "IVA incluido"	Tipo aplicado y, opcionalmente "IVA incluido"	Tipo aplicado y, opcionalmente "IVA incluido"
Cuota	Cuota	Contraprestación total	Contraprestación total	Cuota
Fecha devengo si no coincide con la de expedición	Fecha devengo si no coincide con la de expedición			
Menciones específicas	Menciones específicas		Menciones específicas	Menciones específicas

⁴ Se elimina la mención específica a la exclusión de la obligación si el destinatario es un particular

MENCIONES ESPECÍFICAS FACTURAS	
RD 1496/2003	BORRADOR REGLAMENTO
Operación exenta	Operación exenta
Operación no sujeta	
Operación con inversión del sujeto pasivo	Operación con inversión del sujeto pasivo
	Facturación por destinatario
Medios de transporte nuevos	Medios de transporte nuevos
Operaciones triangulares (intermediario)	
	Facturación por destinatario
Régimen de agencias de viaje	Régimen de agencias de viaje
Régimen especial bienes usados objetos de arte y colección	Régimen especial bienes usados objetos de arte y colección

Para más información

Contactos:

Zona Centro
Carlos Gómez Barrero
Hermosilla, 3
28001 Madrid
Tel: 91 514 52 00

e-mail: carlos.gomez.barrero@garrigues.com

Zona Cataluña
Daniel Valldosera
Avinguda Diagonal, 654
08034 Barcelona
Tel: 93 253 37 00

e-mail: daniel.valldosera@garrigues.com

Zona Norte
Antonio Olivera
Rodríguez Arias, 15
48008 Bilbao
Tel: 94 470 06 99

e-mail: antonio.olivera@garrigues.com

Zona Andalucía/Extremadura
Irene González
Don Cristián, 2 – Ed. Málaga Plaza
29007 Málaga
Tel: 95 207 55 25

e-mail: irene.gonzalez@garrigues.com

Zona Centro
Arantxa de Luis
Hermosilla, 3
28001 Madrid
Tel: 91 514 52 00

e-mail: arantxa.de.luis@garrigues.com

Zona Castilla y León
Jesús Esparrells
Pl. de la Rinconada, 9
47001 Valladolid
Tel: 983 36 14 76

e-mail: jesus.esparrells@garrigues.com

Zona Norte
Francisco Soto Balirac
Arenal, 6
36201 Vigo
Tel: 986 81 55 25

e-mail: francisco.soto.balirac@garrigues.com

Zona Levante
M^a Angeles Bartolomé
San Fernando, 57
03001 Alicante
Tel: 96 598 22 01

e-mail: angeles.bartolome@garrigues.com

El presente Boletín contiene información de carácter general, sin que constituya opinión profesional ni asesoría jurídica-fiscal.

© Octubre 2012. J&A Garrigues, S.L.P., quedan reservados todos los derechos. Se prohíbe la explotación, reproducción, distribución, comunicación pública y transformación, total y parcial, de esta obra, sin autorización escrita de J&A Garrigues, S.L.P.