

Alerta Informativa

Departament Fiscal

NOVETATS PROJECTE IVA 2020: Projecte d'adaptació de la Llei 37/1992, de l'IVA, i del seu Reglament, a la Directiva (UE) 2018/1910, de 4 de desembre, per la que es modificà la Directiva 2006/112/CE del Consell (Directiva IVA), que introdueix canvis, aplicables a partir de 1 de gener de 2020, per harmonitzar i simplificar les disposicions per a l'aplicació de l'exempció a les operacions intracomunitàries en general, així com a la regulació de les operacions en cadena i la venda de béns en consigna.

El passat 1 de gener de 2020 han entrat en vigor a nivell comunitari un conjunt de novetats, l'origen de les quals es troba al Pla d'Acció de l'IVA de la Comissió Europea, de 7 d'abril de 2016, per establir un sistema definitiu de l'IVA per al comerç intracomunitari. Donada que l'aprovació d'aquest règim definitiu ha de ser unànime pels Estats membres, la Comissió decidí adoptar, de moment, una sèrie de mesures que foren incorporades a la Directiva (UE) 2018/1910, del Consell, de 4 de desembre, amb entrada en vigor, com dèiem, el passat 1 de gener.

Espanya no ha transposat encara a la seva normativa interna els preceptes de l'esmentada Directiva. En aquests moments només disposem de l'Avantprojecte per modificar la Llei de l'IVA que fou publicat el passat 1 d'octubre pel Ministeri d'Hisenda, així com del Projecte de modificació del Reglament de l'impost. D'ambdós esborranys es derivarà tard o d'hora la introducció a Espanya de les següents mesures:

- Regles harmonitzades de tributació a l'IVA dels acords de venda de béns en consigna o dipòsit.
- Simplificació de les operacions en cadena.
- Conversió de l'obligació d'incloure el NIF d'IVA (NIVA) al VIES en una obligació material i no merament formal com fins ara. A més, ineludible obligació de demostrar el transport intracomunitari dels béns.

La Directiva ordenava als Estats membres adaptar la seva normativa interna abans del 31 de desembre de 2019, permetent així la seva entrada en vigor el dia 1 de gener 2020. El procés intern d'aproximació legislativa ha de tenir com a finalitat aconseguir una correcta transposició de la norma comunitària que ajudi a materialitzar el principi de seguretat jurídica i eviti una legislació confosa, obscura o incompleta, o fins i tot il·legal per vulneració de l'ordenament de la Unió Europea. L'omissió de transposar, el seu retard o la seva transposició incorrecta o parcial suposen una infracció de l'ordenament comunitari.

Amb la normativa anterior, destaquem a aquesta Alerta l'aprovació pel Consell del Reglament d'Execució 2018/1912, d'aplicació directa (sense necessitat de la seva transposició a la normativa interna) a partir del 1 de gener de 2020. Aquesta disposició determina quins documents hauran d'ésser utilitzats per acreditar les entregues intracomunitàries, establint, igual que fa la Directiva abans esmentada, l'obligació de disposar del NIVA del destinatari com a requisit *sine qua non* per a que les entregues intracomunitàries gaudeixin de l'exempció a l'IVA.

Veiem, doncs, cadascuna de les referides novetats.

Venda de béns en consigna (art. 9 LIVA)

La venda de béns en consigna compren aquelles operacions conseqüència d'acords entre empresaris per a la venda transfronterera de productes on el proveïdor els envia des d'un Estat membre a un altre dins la Unió Europea, per a que restin emmagatzemats a l'Estat membre de destí a disposició del client. Els béns resten en

dipòsit o consigna, a disposició del client que els adquirirà en un moment posterior a la seva arribada, a mesura que els necessiti (normalment per vendre'ls a tercers).

Actualment, aquesta operació dona lloc a una transferència de béns o entrega intracomunitària de béns a l'Estat membre de partida dels béns i a una adquisició intracomunitària de béns a l'Estat membre d'arribada dels mateixos, fetes ambdues pel proveïdor. Posteriorment, quan el client adquireix els béns, el proveïdor realitzarà una entrega interior a l'Estat membre on es trobin, a la que serà d'aplicació la regla d'inversió del subjecte passiu, corresponent aquesta condició al client. Aquest tractament exigeix, com no podia ser d'altra forma, que el proveïdor s'identifiqui als efectes de l'IVA a l'Estat membre de destí dels béns.

La nova regulació estableix que les entregues de béns fetes en el marc d'un acord de vendes de béns en consignar donaran lloc a una entrega intracomunitària de béns exempta a l'Estat membre de partida, feta pel proveïdor, i a una adquisició intracomunitària de béns a l'Estat membre d'arribada, feta pel client, sempre que es compleixin determinats requisits, essencialment registrals.

Només es produirà un autoconsum, en els termes vigents fins a 31 de desembre, quan el client no hagi adquirit els béns després de passats dotze mesos de trobar-se els productes en consignar i a la seva disposició.

Operacions en cadena (art. 68 LIVA)

Les operacions en cadena són aquelles en les que es produeixen tres o més compravendes sobre uns mateixos béns que són enviats o transportats amb destí a un altre Estat membre directament des del primer proveïdor a l'adquirent final de la cadena, existint un únic transport intracomunitari. El cas més típic és el de les operacions triangulars. La Directiva (UE) 2018/1910 harmonitza i simplifica la seva tributació.

Amb l'objectiu d'evitar les diferents interpretacions que han vingut realitzant fins a la data els diferents Estats membres, impedir supòsits de doble tributació, o de desimposició, reforçar la seguretat jurídica dels diferents operadors, la Directiva estableix que l'expedició s'entendrà vinculada únicament a l'entrega de béns realitzada a favor del primer intermediari, que constituirà d'aquesta manera una entrega intracomunitària de béns exempta a l'IVA. Si hi hagués més de dos entregues en cadena, s'haurà d'analitzar el tractament a atorgar a la tercera i següents.

L'expedició tan sols s'entendrà vinculada a l'entrega realitzada pel primer intermediari quan aquest li hagués comunicat al proveïdor un NIVA espanyol. En aquest cas, la venda del proveïdor al primer intermediari espanyol (NIVA espanyol), amb destí dels béns al client del primer intermediari a un altre Estat membre, constituirà una entrega interior subjecta i no exempta. La venda consecutiva del primer intermediari al seu client establert a un altre Estat membre gaudirà d'exempció per tractar-se d'una entrega intracomunitària de béns.

NIF/IVA i Model 349 (arts. 25 y 164 LIVA)

Sabedors tots els Estats membres que la lluita contra el frau a les operacions intracomunitàries de béns exigeix una actuació coordinada i diligent, que garanteixi l'adequada assignació dels números d'identificació als efectes de l'IVA als operadors que realitzin aquestes operacions, han estat modificats els requisits exigits per a l'aplicació de l'exempció a les entregues intracomunitàries de béns.

Als efectes d'aplicar aquesta exempció, el destinatari haurà de disposar d'un NIVA assignat per un Estat membre diferent del d'origen dels béns i haurà de comunicar-lo al venedor. Aquest, a més, haurà d'incloure aquestes operacions a la declaració recapitulativa d'operacions intracomunitàries (model 349). Ambdós elements, disposar del NIVA del client i registrar adientment la transacció al model 349, es converteixen en

requisits materials, i no merament formals (com succeïa fins ara), per aplicar l'exempció a les entregues intracomunitàries de béns.

Acreditació del transport intracomunitari de béns (art. 13 RIVA):

Amb l'objectiu d'augmentar la seguretat jurídica, s'harmonitzen les condicions per considerar que s'ha produït una expedició o transport intracomunitari de béns. En aquest sentit, el Reglament d'Execució (UE) 2018/1912 del Consell, de 4 de desembre, amb entrada en vigor el passat primer de gener de 2020, modificà el Reglament d'Execució (UE) 282/2011, en relació a l'aplicació de determinades exempcions per operacions intracomunitàries.

El nou text reglamentari exigeix, per a l'aplicació de l'exempció de l'impost, que el venedor, per al cas que els béns hagin estat transportats per ell o per un tercer en el seu nom, haurà de disposar de, com a mínim, dos dels següents elements de prova emesos per parts independents entre sí i del venedor i el comprador:

- Carta o document CMR signats.
- Coneixement d'embarcament.
- Factura de noli aeri.
- Factura del transportista.

O bé disposar d'un dels elements de prova anterior juntament amb algun dels següents elements de prova, també emesos per parts independents:

- Pòlissa d'assegurança del transport o documents bancaris que provin el pagament del transport.
- Documents oficials emesos per autoritat pública que acreditin l'arribada dels béns a l'Estat membre de destí.
- Rebut emès per un dipositori a l'Estat membre de destí que confirmi el emmagatzematge dels béns a aquest Estat membre.

Quan els béns hagin estat transportats pel comprador o un tercer en el seu nom, el venedor haurà de disposar d'una declaració escrita del comprador (li ha d'ésser lliurada dins dels 10 primers dies del mes següent a l'entrega dels productes) que certifiqui que els béns han estat transportats pel comprador o per un tercer en el seu nom, esmentant l'Estat membre de destí dels béns i, a més, disposar de, com a mínim, dos dels següents elements de prova:

- Carta o document CMR signats.
- Coneixement d'embarcament.
- Factura del noli aeri.
- Factura del transportista.

O bé disposar d'un dels elements de prova anteriors més algun dels següents elements de prova, també emesos per parts independents:

- Pòlissa d'assegurança del transport o documents bancaris que provin el pagament del transport.
- Documents oficials emesos per autoritat pública que acreditin l'arribada dels béns a l'Estat membre de destí.
- Rebut emès per un dipositori a l'Estat membre de destí que confirmi l'emmagatzematge dels béns a aquest Estat membre.