

DESENVOLUPAMENT REGLAMENTARI I MODIFICACIONS RELACIONADES AMB L' IVA

Reial Decret 828/2013 introdueix canvis en quatre reglaments tributaris que afecten l'IVA.

El dia 26 d'octubre de 2013, es va publicar el *Reial Decret 828/2013, de 25 d'octubre* que va entrar en vigor el 27 d'octubre de 2013 (amb algunes excepcions, com per exemple el desenvolupament reglamentari del nou règim especial del criteri de caixa o les modificacions introduïdes en relació amb la declaració anual d'operacions amb tercers persones –Model 347- que entraran en vigor el dia 1 de gener de 2014), i pel qual s'introdueixen canvis a quatre Reglaments tributaris que afecten l'IVA:

- El Reglament de l'Impost sobre el Valor Afegit
- El Reglament en matèria de revisió en via administrativa.
- El Reglament General de les actuacions i els procediments de gestió i inspecció tributària i de desenvolupament de les normes comunes dels procediments d'aplicació dels tributs, i
- El Reglament pel qual es regulen les obligacions de facturació.

La principal novetat és el desenvolupament reglamentari del nou règim especial del criteri de caixa per l'IVA, inclòs en la nova Llei 14/2013 de suport als emprenedors, que permetrà a PIMES i autònoms, a partir del 1 de gener de 2014, ajornar el pagament de l'IVA fins que es cobri la factura. Amb això es substitueix el tradicional criteri de meritació, normalment vinculat a la facturació, pel de cobrament.

A més a més, es desenvolupen els nous supòsits d'inversió del subjecte passiu en l'IVA que establí la Llei 7/2012 o es desenvolupa la forma de realitzar la presentació de dues declaracions, pels concursats, dins del període de liquidació normal, una anterior i una altra posterior a la declaració del concurs.

Així mateix es modifica la declaració d'operacions amb tercers persones (model 347) en el sentit d'ampliar els obligats tributaris i les operacions sobre les quals s'informa.

1. Modificacions en el Reglament de l'Impost sobre el Valor Afegit (RIVA)

1.1 Reconeixement de determinades exempcions en operacions interiors.

- Es suprimeix l'exigència legal de sol·licitud d'autorització prèvia per l'Administració tributària del requisit per a l'aplicació de determinades exempcions efectuades per la Llei de Pressupostos Generals de l'Estat per a l'any 2013.
- També es modifica la norma sobre el reconeixement del caràcter social de determinades entitats o establiments, en el sentit de donar la possibilitat d'obtenir la qualificació, i no com en la redacció anterior en la que s'obligava a obtenir-la per aplicar l'excepció.

1.2 Exempcions relatives a les exportacions, en les operacions assimilades a les exportacions, relatives a les zones franques i dipòsits francs, als règims suspensius i als serveis relacionats amb les importacions.

Es modifiquen determinats articles del RIVA relatius a les exempcions lligades a operacions duaneres, per a adaptar-los als canvis en els procediments aplicables a aquestes operacions, en especial, al caràcter electrònic de les comunicacions entre administrat i Administració per donar compliment a la normativa duanera que les regula.

- *Requisits per aplicar l'exempció als serveis relacionats directament amb les exportacions:* Per aplicar l'exempció d'aquests serveis s'han de complir una sèrie de requisits, entre els quals es troba justificar la sortida dels béns, que es podia i es podrà fer per qualsevol mitjà de prova admès en dret, si bé es suprimeix una sèrie de mitjans concrets.
- *Exempcions en les operacions assimilades a les exportacions:* S'aclareix que l'obligat a acreditar que els objectes s'han incorporat als vaixells o que s'han posat els productes d'avituallament a bord d'aquests, en el termini dels 3 mesos següents a la seva adquisició, mitjançant el corresponent document duaner, és el proveïdor, si bé ho farà amb la còpia d'aquest document que, si és el cas, li remetrà el titular dels mitjans de transport.
- *Exempcions relatives a zones i dipòsits francs i a règims suspensius:* Per l'aplicació de l'exempció s'obliga a l'adquirent o destinatari dels béns o dels serveis a que entregui al transmissor o prestador una declaració subscripta per ell en la qual manifesti la situació dels béns que justifiqui l'exempció. En el text vigent s'estableix un altre sistema en el que es comunica a la AEAT.
- *Exempció dels serveis relacionats amb les importacions:* Fins ara s'establí que es justifiqui l'exempció amb qualsevol prova admesa en dret, i en particular al·ludeix a una certificació administrativa i a un document normalitzat aprovat per la AEAT. Ara amb la modificació introduïda es pot justificar amb una còpia del DUA d'importació i la documentació que justifiqui que l'import del servei ha estat inclòs en la base imposable declarada en el DUA.

1.3 Modificació de la base imposable

Amb relació a la modificació de la base imposable, s'estableix el següent:

- Per a poder modificar la base imposable s'exigeix, a més de l'expedició i remissió de la factura rectificativa, que el subjecte passiu acrediti per qualsevol mitjà aquesta remissió.
- Obligatorietat de remetre a l'administració concursal una còpia de les factures rectificatives emeses com a conseqüència de la modificació de la base imposable per declaració de concurs del destinatari.
- Obligatorietat a partir del 1 de gener de 2014, tant per part del creditor com del deutor dels debits tributaris, de comunicar per mitjans electrònics les modificacions de bases imposables, a través del formulari disponible a tal efecte a la seu electrònica de la AEAT (fins ara no s'exigia via electrònica),

suprimint-se , en cas de concurs, d'acompanyar a la comunicació la còpia de l'auto judicial de declaració de concurs del destinatari de les operacions quina base imposable es modifica, o certificació del Registre Mercantil, en el seu cas, acreditativa d'aquell.

- Per últim, pels casos de modificació de la base imposable per concurs del creditor es matisa en quines declaracions s'hauran de fer constar les quotes rectificades:
 - Regla general: en les declaracions-liquidacions dels períodes en els quals s'hagin deduït les quotes suportades.
 - Excepció: en la declaració-liquidació relativa a fets impossibles anteriors a la declaració de concurs, si el destinatari no té dret a la deducció total –per la part de quota rectificada no deduïble-, o si el destinatari té dret a la deducció però hagués prescrit el període de liquidació en el qual s'hagués exercitat el dret a la deducció de les quotes suportades rectificades.

1.4 Aplicació de les regles d'inversió del subjecte passiu

Es desenvolupen els tres nous supòsits d'inversió del subjecte passiu introduïts per la Llei 7/2012, de 29 d'octubre: entregues de béns immobles exemptes que s'hagi renunciat, entregues de béns immobles en execució de garantia constituïda sobre el bé i dació en pagament i execucions d'obres en contractes formalitzats entre el promotor i contractista o entre aquest i el subcontractista, i tinguin per objecte la urbanització de terrenys o construcció o rehabilitació d'edificacions. En concret, es desenvolupen les normes relatives a la seva aplicació i a regular les comunicacions entre els empresaris i destinataris que intervenen en les operacions afectades per la inversió del subjecte passiu.

Segones o ulteriors entregues d'immobles en que es produeixi la renúncia a l'exempció:

- L'empresari o professional que realitza l'entrega haurà de comunicar fefaentment a l'adquirent la renúncia.
- Aquesta renúncia només podrà efectuar-se si l'adquirent li acredita ser subjecte passiu amb dret a deducció total de l'IVA suportat en l'adquisició de l'immoble. Així mateix, es dona la possibilitat a l'adquirent d'acreditar sota la seva responsabilitat, mitjançant declaració escrita firmada, que té dret a la deducció total de l'IVA de l'operació.

Entregues d'immobles en execució de garanties:

- Els destinataris han de comunicar expressa i fefaentment a l'empresari o professional que realitza l'entrega que estan actuant en aquestes operacions com empresaris o professionals. Així mateix, es dona la possibilitat a l'adquirent d'acreditar sota la seva responsabilitat, mitjançant declaració escrita firmada, que estan actuant en aquestes operacions com empresaris o professionals.

Execucions d'obra o cessions de personal per a la realització, conseqüència de contractes directament formalitzats entre el promotor i el contractista que tinguin per objecte la urbanització de terrenys o la construcció o rehabilitació d'edificacions:

Els destinataris han de comunicar expressa i fefaentment al contractista o contractistes principals el següent:

- Que estan actuant en aquestes operacions com empresaris o professionals.
- Que les operacions es realitzen en un procés d'urbanització de terrenys, o en un de construcció o rehabilitació d'edificacions.
- Així mateix l'apartat 6 d'aquest article dóna la possibilitat a l'adquirent d'acreditar sota la seva responsabilitat, mitjançant declaració escrita firmada, les dues circumstàncies anteriors.

Execucions d'obra o cessions de personal de subcontractistes a contractistes principals o a altres subcontractistes en el marc de processos d'urbanització de terrenys o de construcció o rehabilitació d'edificacions:

- Els destinataris han de comunicar que les operacions es realitzen en un procés d'urbanització de terrenys, o en un de construcció o rehabilitació d'edificacions.
- Així mateix l'apartat 6 d'aquest article dóna la possibilitat a l'adquirent d'acreditar sota la seva responsabilitat, mitjançant declaració escrita firmada, aquest fet.

Per últim, s'estableix un *supòsit de responsabilitat solidària* sobre el deute tributari pels destinataris de les operacions anteriors que per acció o omissió dolosa o culposa eludeixen la correcta repercussió de l'impost.

1.5 Tipus impositiu reduït: Vehicles pel transport de persones amb mobilitat reduïda

Amb relació a l'aplicació del tipus del 4% a l'adquisició de vehicles pel transport habitual de persones amb mobilitat reduïda o amb discapacitat en cadira de rodes, es precisa per la norma el següent:

- Es permet l'aplicació d'aquest tipus especial tot i que s'adquireixi un altre vehicle similar abans de que transcorrin 4 anys des de l'adquisició a tipus reduït d'un anterior si es destinen a transportar "diferents grups definits de persones o per la seva utilització en diferents àmbits territorials dels que donen lloc a adquirir els anteriors", havent l'adquirent de justificar aquestes condicions diferents.
- Per considerar que una persona, a aquests efectes, té mobilitat reduïda, amb la norma en vigor s'exigeix que sigui titular d'una targeta d'estacionament per discapacitats. Ara s'exigeix, de manera addicional, que el titular de la targeta tingui certificat o resolució expedit per l'IMSERSO o l'òrgan de la Comunitat Autònoma competent que acrediti la mobilitat reduïda.

1.6 Modificació del procediment per optar per l'aplicació de la regla de prorrata especial

Amb relació a l'opció per l'aplicació de la regla de prorrata especial, es modifica per permetre en general el seu exercici en la última declaració-liquidació de l'impost corresponent a cada any natural (anteriorment era durant el mes de desembre de l'any anterior a aquell a partir del qual es desitjava que tingués efecte), excepte en els supòsits d'inici d'activitat o de sector diferenciat en que l'opció per la seva aplicació es manté en la declaració-liquidació corresponent al període en el qual es produeixi el començament de l'activitat.

A més es matisa que l'opció per la seva aplicació té una validesa mínima de 3 anys naturals inclòs l'any natural al qual es refereix l'opció exercitada.

Per últim, es regula un règim transitori per l'opció per l'aplicació de la regla de prorrata especial per l'exercici 2013, que es podrà exercitar en la declaració censal a presentar el mes de desembre de 2013, tenint efectes per aquest exercici.

1.7 Exclusió del règim simplificat

S'especifica que l'exclusió del règim simplificat de l'IVA per l'exclusió del règim d'estimació objectiva a l'IRPF té efectes el mateix any en el qual es produeixi aquesta.

L'exclusió per realitzar operacions que tributen en règims especials de l'IVA diferents del simplificat, agricultura, ramaderia i pesca o recàrrec d'equivalència tindrà efectes a partir de any immediat posterior al que es produeixi, excepte que el subjecte passiu no realitzi activitats, en aquest cas tindrà efectes des de l'inici.

1.8 Règim especial del grup d'entitats: Informació censal

S'estableix que es podrà optar per aquest règim especial en la última declaració-liquidació de cada any natural, en la qual es realitzaran les deduccions de tot l'any, si bé l'aplicació tindrà una validesa mínima de 3 anys (anteriorment l'opció s'havia d'exercitar en el mes de desembre de l'any anterior al qual es volia que tingués efecte). La revocació també es realitza, transcorreguts els 3 anys, en la última declaració de l'any en el qual ha de tenir efecte.

1.9 Règim especial del criteri de caixa

Es desenvolupa reglamentàriament el nou règim especial del criteri de caixa (introduït per la Llei 14/2013 de suport a l'emprenedor) aplicable a partir de l'1 de gener de 2014, per regular diversos aspectes relatius a l'opció, renúncia i exclusió a l'aplicació del règim especial, a les obligacions registrals específiques i a les obligacions específiques de facturació:

Opció i renúncia al règim:

- Si s'inicia l'activitat, al temps de la declaració d'inici.
- Si és d'una activitat que s'està exercint, en el mes de desembre de l'any anterior al qual ha de tenir efecte.
- S'entén tàcitament prorrogada mentre no es renunciï.
- L'opció és global, per totes les operacions que no estiguin excloses.
- La renúncia també es realitza en el mes de desembre anterior a l'inici de l'any en que ha de tenir efectes i amb efectes mínims de 3 anys.

Exclusió:

- Volum d'operacions de l'any > 2.000.000 euros (en cas d'inici elevació a l'any).
- Cobraments en efectiu, respecte d'un mateix destinatari, en l'any natural > 100.000 euros.
- L'exclusió té efectes a l'any següent al qual s'hagi superat un dels límits i, quan torni a estar dins d'ells, pot tornar a optar.

Obligacions registrals i de facturació:

- Obligació d'anotar per part dels subjectes passius aollits a aquest règim en el llibre registre de factures expedides les dates de cobrament i del mitjà utilitzat.
- Obligació d'anotar per part dels subjectes passius aollits a aquest règim, així com els no aollits però que resulten ser destinataris d'operacions efectuades pel mateix, en llibre registre de factures rebudes les dates de pagament i del mitjà utilitzat.
- Menció expressa –per part del subjecte passiu aollits a aquest règim- en totes les factures i les seves còpies de “règim especial de criteri de caixa”.
- Expedició de la factura de les operacions aollides al règim en el moment de la seva realització excepte si el destinatari de l'operació és un empresari o professional que actuï com a tal. En aquest cas l'expedició s'haurà de realitzar abans del dia 16 del mes següent a la seva realització.

1.10 Normes generals de liquidació de l'IVA

Sobre les normes generals de liquidació de l'impost s'introdueixen dues novetats:

- Modificació del termini de presentació de les autoliquidacions de l'IVA, suprimint l'excepció existent per la liquidació del mes de juliol, que a partir d'ara s'ingressarà fins el 20 d'agost i no fins el 20 de setembre.
- Regulació de l'obligació de presentar dues declaracions-liquidacions pels casos en que el subjecte passiu hagi estat declarat en concurs, una referida als fets imposables anteriors a la declaració de concurs i una referida als posteriors.

2. Modificacions en el Reglament de revisió en via administrativa

Amb relació al Reglament General de desenvolupament de la Llei General Tributària, en matèria de revisió en via administrativa, s'aclareixen els requisits que han de complir-se perquè l'Administració Tributària pugui reconèixer el dret a la devolució d'unes quotes de l'IVA mal repercutides quin titular és l'obligat que suportà la indeguda repercussió, aclarint quan es considera ingressada la quota repercutida en les autoliquidacions amb resultat a ingressar.

Així, amb efectes a partir del 27 d'octubre de 2013, s'estableix que en els casos d'autoliquidacions a ingressar sense ingrés efectiu de l'autoliquidació, només es tornarà la quota indegudament repercutida que excedeixi del resultat de l'autoliquidació pendent d'ingrés, si bé no se li exigirà l'ingrés no efectuat al qui va repercutir indegudament (anteriorment, s'entenia que havien estat ingressades simplement quan el qui les repercutí les consignà en la seva declaració).

3. Modificacions en el Reglament General de les actuacions i els procediments de gestió i inspecció tributària i de desenvolupament de les normes comunes dels procediments d'aplicació dels tributs

Amb efectes a partir de l'1 de gener de 2014, s'introdueixen les següents modificacions:

- S'adapta la referència que determinats procediments realitzen al nou Reglament pel qual es regulen les obligacions de facturació.
- Pel que fa als censos tributaris, s'inclouen les referències corresponents derivades del règim especial del criteri de caixa. Així, dins del contingut del Cens d'Empresaris, Professionals i Retenidores, s'incorpora la menció al citat règim especial en relació a la inclusió, renúncia, revocació de la renúncia o exclusió del règim.
- En relació amb la **declaració anual d'operacions amb terceres persones (Model 347)** són varies les novetats que s'introdueixen, podent-ne destacar les següents:

S'amplien les obligacions a subministrar informació sobre operacions amb terceres persones a les comunitats de béns en règim de propietat horitzontal i a les entitats o establiments privats de caràcter social que compleixin els requisits establerts en la Llei de l'IVA (LIVA).

Obligació, per part dels subjectes passius que estiguin en règim simplificat d'IVA, d'incloure en la declaració anual les adquisicions de béns i serveis que hagin de ser objecte d'anotació en el llibre registre de factures rebudes.

Obligació d'incloure en la declaració anual els imports meritats durant l'any natural conforme a la regla general de meritació a qui realitzin operacions a les

que sigui d'aplicació el règim especial del criteri de caixa i als destinataris d'operacions incloses en el mateix. A més, aquestes operacions s'hauran d'incloure també en la declaració anual pels imports meritats durant l'any natural seguint el que disposa el règim especial del criteri de caixa.

Obligació per part dels subjectes passius que realitzen operacions a les que sigui d'aplicació el règim especial del criteri de caixa, de les comunitats de béns en règim de propietat horitzontal i dels destinataris d'operacions incloses en el règim especial del criteri de caixa, de subministrar tota la informació sobre una base de còmput anual.

Obligació per part de les entitats integrades en les diferents Administracions Públiques de relacionar en la declaració totes les persones que han rebut subvencions, auxilis o ajudes, qualsevol que sigui el seu import, eliminant-ne per tant el límit exclòs de 3.005,06 euros.

Les comunitats de béns en règim de propietat horitzontal i les entitats o establiments privats de caràcter social no han d'incloure en l'obligació de declarar les operacions de subministrament d'aigua, energia elèctrica i combustible i les derivades d'assegurances.

Pel que fa a la identificació de l'obligat tributari respecte del qui subministra la informació, es matisa que en absència de NIF s'haurà de consignar el NIF a efectes d'IVA atribuït a l'empresari o professional amb el qual s'efectuï l'operació per l'Estat membre d'establiment.

S'exigeix que es faci constar de forma separada d'altres operacions:

- Les operacions en les que es produeix la inversió del subjecte passiu previst en l'article 84.U.2n de la LIVA.
- Les operacions exemptes d'IVA per referir-se a béns vinculats o destinats a vincular-se al règim de dipòsit diferent dels duaners.
- Les operacions en les que sigui d'aplicació el règim de criteri de caixa de l'IVA, que s'hauran de consignar segons els següents criteris:
 - § Moment en que s'hagin meritats conforme a la regla general de meritació, com si no els hagués estat d'aplicació el règim especial.
 - § Moment de produir-se la meritació total o parcial de les mateixes pels imports corresponents.

Pel que fa als criteris d'imputació temporal, s'estableix respecte a les operacions a les que els resulti d'aplicació el règim especial del criteri de caixa,

que es consignin en la declaració de l'any natural corresponent al moment de la meritació total o parcial de les mateixes pels imports corresponents.

Pel que fa a la declaració d'operacions amb tercers persones de l'Administració de l'Estat, s'estableix la substitució de l'obligació de presentar el model de declaració d'operacions amb tercers persones per part de l'Administració General de l'Estat respecte a les operacions realitzades amb càrrec al Pressupost de despeses de l'Estat pel procediment de Pagament directe per l'enviament d'aquesta informació de manera única i centralitzada a través de la Intervenció General de l'Administració de l'Estat.

- Respecte a l'obligació d'informar sobre operacions incloses en els llibres registres, s'especifica que estan obligats a subministrar aquesta informació únicament els subjectes passius de l'IVA i els de l'IGIC inscrits en el registre de devolució mensual.

Es redueix, per tant, l'àmbit subjectiu de l'obligació d'informar ja que, anteriorment, estaven obligats a això els obligats tributaris que havien de presentar autoliquidacions o declaracions corresponents a l'IS, a l'IVA o a l'IGIC per mitjans telemàtics. Recordem que la norma posposava per a determinats obligats tributaris (els que havien de presentar autoliquidacions o declaracions corresponents a l'IS, a l'IVA o a l'IGIC per mitjans telemàtics) el compliment de l'obligació per la informació a subministrar corresponent l'any 2014. Ara es considera tàcitament derogat, ja que en base a la modificació efectuada ja no estan obligats a aquesta obligació (Model 340).

- Respecte de les actuacions en supòsits de liquidació o concurs, es clarifica el règim jurídic en relació amb la determinació de la persona amb la que s'han d'entendre les actuacions administratives en cas de concurs de l'obligat tributari. I les facultats del concursat no estan suspeses, les actuacions administratives s'entendran amb el concursat o el seu representant. Si s'hagués acordat la suspensió de facultats, s'entendran amb el concursat per mitjà de l'administració concursal.

4. Modificacions en el Reglament de Facturació

Amb efectes a partir de l'1 de gener de 2014, podem destacar les següents modificacions en el Reglament pel que es regulen les obligacions de facturació:

- S'inclouen les referències corresponents derivades del nou règim especial del criteri de caixa. Així, dins les dades que ha de contenir la factura es senyala que en el cas d'aplicació del referit règim ha de contenir la menció "règim especial del criteri de caixa", i respecte el termini per l'expedició de la factura en les operacions acollides al règim especial s'estableix que s'ha de realitzar en el moment de realització de les operacions, excepte si el destinatari és un empresari o professional que actuï com a tal, que en aquest cas s'haurà d'expedir abans del dia 16 del mes següent a la realització de l'operació.

- S'excepta la no obligació d'emetre factura en les prestacions de servei exemptes d'assegurances i d'operacions financeres.

Estem com sempre a la seva disposició per a qualsevol aclariment i ampliació.

SERAROLS & ASSOCIATS

Departament Fiscal