

Novedades en materia de IVA para el año 2020

A continuación tenemos el gusto de avanzarles nuestros comentarios en relación con las novedades en materia de IVA que resultarán de aplicación a partir del próximo 1 de enero de 2020, con motivo de la entrada en vigor de la Directiva (UE) 2018/1910, del Consejo, de 4 de diciembre de 2018 (en adelante, “la Directiva”) y del Reglamento de Ejecución (UE) 2018/1912, del Consejo, de 4 de diciembre (en adelante, “el Reglamento de ejecución”), que tienen por objeto simplificar y armonizar el tratamiento en IVA aplicable a determinadas operaciones de comercio intracomunitario de bienes.

- Entregas intracomunitarias de bienes

En la actualidad la normativa de IVA exige, para la aplicación de la exención del Impuesto en las entregas intracomunitarias, la válida identificación del destinatario, mediante el correspondiente **NIF-IVA** en un Estado miembro distinto de España, así como la justificación por el vendedor del transporte intracomunitario desde España al Estado miembro de destino.

La primera novedad en relación con estas operaciones consiste en que determinados requisitos que hasta ahora tienen carácter formal, de modo que su incumplimiento no impide necesariamente la exención en IVA si de otro modo el contribuyente puede acreditar la condición de sujeto pasivo del Impuesto en el adquirente, no obstante, a partir del 1 de enero de 2020 adquieren carácter material y, por tanto, su inobservancia por el proveedor lleva a la inaplicación de la exención, con la correspondiente tributación para el proveedor en el Estado miembro de origen, a saber:

- ✓ La inclusión del cliente en el VIES y, por tanto, su identificación a efectos de IVA en un Estado miembro de destino distinto de España y comunicación del correspondiente NIF IVA al proveedor.
- ✓ La inclusión completa de la información relativa al cliente en la declaración recapitulativa (modelo 349) por parte del proveedor.

La segunda novedad, relativa al requisito de **justificación del transporte intracomunitario**, consiste en que el Reglamento de ejecución establece¹ una serie de

¹ Sin perjuicio de la posibilidad de que el contribuyente acredite el transporte intracomunitario mediante cualquier medio de prueba admitido en derecho. El Reglamento de Ejecución es directamente aplicable en España sin necesidad de trasposición al ordenamiento jurídico español.

documentos que se presumirán válidos a efectos probatorios² (tanto si el transporte corre de cuenta del vendedor como si es asumido por el comprador):

- ✓ Al menos se requieren dos de los siguientes documentos:
 - Carta o documento CMR firmados
 - Conocimiento de embarque
 - Factura de flete aéreo
 - Factura de transportista de los bienes.
- ✓ Alternativamente, se presume justificado el transporte intracomunitario mediante uno de los documentos señalados en el punto anterior más uno de los siguientes documentos:
 - Póliza de seguro relativa a la expedición o al transporte de los bienes, o documentos bancarios que prueben el pago de la expedición o del transporte de bienes.
 - Documento oficial expedido por una autoridad pública, como un notario, que acrediten la llegada de los bienes al Estado miembro de destino.
 - Un recibo extendido por un depositario en el Estado miembro de destino que confirme el almacenamiento de los bienes en ese Estado miembro.

En todo caso, nos referimos a documentos que hayan sido extendidos por dos partes distintas que sean independientes entre sí, del vendedor y del adquirente.

Adicionalmente, y para el caso de que el transporte corra por cuenta del comprador, el cliente deberá presentar al proveedor, en el plazo de los primeros 10 días del mes posterior a aquel en que se efectuase la entrega, una declaración escrita certificando que los bienes han sido expedidos o transportados por él o por un tercero en su nombre, y en la que se mencione el Estado miembro de destino de las mercancías, conteniendo la siguiente información:

- ✓ Fecha de emisión.
- ✓ Nombre y dirección del adquirente.

² Se trata de una presunción "iuris tantum" que podrá ser rebatida por las autoridades fiscales mediante prueba en contra.

- ✓ Cantidad y naturaleza de los bienes.
- ✓ Fecha y lugar de entrega de los bienes.
- ✓ Número de identificación de los medios de transporte (en caso de entrega de medios de transporte) y,
- ✓ Identificación de la persona que acepte los bienes en nombre del adquirente.

De acuerdo con lo anterior, recomendamos que revisen sus procedimientos de obtención y archivo de los documentos acreditativos del transporte intracomunitario a los efectos de disponer, al menos, de los medios de prueba establecidos por el Reglamento de Ejecución y, de este modo, evitar potenciales cuestionamientos por parte de la Administración Tributaria en relación con la exención del Impuesto en entregas intracomunitarias de bienes, habida cuenta de la dificultad que la obtención de dichos documentos puede llegar a suponer en algunos casos.

▪ Ventas en consignación (“call off stocks”):

Con el objeto de asegurar un aprovisionamiento ágil y eficiente, algunas empresas establecidas a efectos de IVA en un Estado miembro (de origen) mantienen un stock de mercancías en las instalaciones de su cliente en otro Estado miembro (de destino), previo pacto entre las partes en que se acuerda que la venta de las mercancías tiene lugar en el momento en que son dispuestas por el cliente en el Estado miembro de destino según sus necesidades.

Actualmente, y a efectos de IVA, esta operativa da lugar a una entrega exenta en el Estado miembro de origen (transferencia de bienes) y a una subsiguiente operación asimilada a una adquisición intracomunitaria en el Estado miembro de llegada (ambas realizadas por el proveedor), seguidas de una posterior entrega nacional en que opera el mecanismo de inversión de sujeto pasivo.

Por lo que se refiere a los requisitos formales aplicables a las ventas en consignación, los mismos varían dependiendo de los Estados en que se encuentran establecidas las partes, exigiendo algunos Estados miembros la identificación del proveedor en el Estado miembro de destino, con los correspondientes costes para el vendedor; en otros Estados, sin embargo, se han adoptado medidas de simplificación que permiten al proveedor evitar dicha identificación en destino y, consecuentemente, reducir su carga administrativa.

Debido a lo anterior, como novedad, y con el objeto de homogeneizar, reducir costes y agilizar estas operaciones, a partir del 1 de enero de 2020, la Directiva establece que las ventas en consignación tendrán el tratamiento de entrega intracomunitaria exenta para el proveedor y adquisición intracomunitaria para el comprador cuando la mercancía sea retirada del stock del proveedor en el Estado miembro de destino y, adicionalmente, no se exigirá al proveedor que asuma obligaciones formales en dicho Estado de destino.

Para que ello sea así, los requisitos que deben asumir proveedor y cliente son los siguientes:

- a) Transporte o expedición de las mercancías por el proveedor o por un tercero en su nombre y por su cuenta, con el objeto de que los bienes sean adquiridos en un momento posterior a su llegada al Estado miembro de destino por otro empresario o profesional (el cliente), de acuerdo con lo establecido en un acuerdo previo suscrito entre las partes.
- b) El proveedor no se encuentre establecido ni disponga de un establecimiento permanente en el Estado miembro de destino de los bienes.
- c) El adquirente debe estar identificado en el Estado miembro de llegada y el proveedor debe conocer la identidad y el NIF IVA del destinatario en el Estado miembro de destino en el momento de inicio de la expedición de los bienes.
- d) Proveedor y cliente deben llevar un control y registro exhaustivo de los bienes entregados bajo esta modalidad. En concreto, deberán detallar el envío de los bienes en el libro registro de determinadas operaciones intracomunitarias, constituyendo la llevanza de este libro un requisito material para que la operación sea considerada exenta del Impuesto para el proveedor³. Asimismo, vendedor y adquirente deben reportar estas operaciones en la correspondiente declaración modelo 349.
- e) El cliente debe adquirir los bienes en el plazo de 12 meses desde su llegada a destino.

³ La Disposición Transitoria Única del Proyecto de Real Decreto por el que se modifica el Reglamento de IVA prevé retrasar al 1 de enero de 2021 la obligación de reportar a través del Suministro Inmediato de Información las operaciones de ventas en consignación mediante el formato establecido en el nuevo libro registro de determinadas operaciones intracomunitarias que contiene dicha disposición. No obstante, habrá que estar a su publicación en el Boletín Oficial del Estado a fin de conocer si esta moratoria finalmente resulta de aplicación. Mientras tanto dichas operaciones deben figurar en el formato tradicional de dicho libro de IVA.

En otro caso (esto es, si se produce un cambio sobrevenido del destinatario de los bienes, si se produce un cambio sobrevenido del Estado miembro de destino de los bienes, si se produce la destrucción, pérdida o robo de los bienes o, finalmente, cuando no se hubiese producido la puesta a disposición del destinatario en los 12 meses posteriores a contar desde la llegada de los bienes al Estado de destino) la venta en consignación tendrá el tratamiento actualmente aplicable a estas operaciones, es decir, como una transferencia de bienes, según expuesto previamente.

▪ Operaciones en cadena

Estas operaciones consisten en sucesivas entregas de bienes entre operadores establecidos en distintos Estados miembro cuando exista un único transporte intracomunitario desde el primer proveedor al cliente final de la cadena.

En la actualidad el criterio definido por la Administración Tributaria consiste en que tendrá la consideración de entrega intracomunitaria de bienes exenta del IVA aquella venta a la que se vincule el transporte, cuestión esta que en la práctica ha venido suponiendo cierta controversia e interpretaciones dispares.

Para evitar diferentes interpretaciones entre los distintos Estados miembro y, con el objeto de aportar mayor seguridad jurídica, como novedad, la Directiva establece que a partir del 1 de enero de 2020 el transporte intracomunitario se imputará a la entrega realizada por el proveedor inicial al primer intermediario, operación esta que constituirá una entrega intracomunitaria de bienes exenta de IVA.

No obstante, en caso de que se cumplan los siguientes requisitos, tendrá la consideración de entrega intracomunitaria exenta la venta realizada por el intermediario, es decir, la segunda en la cadena en vez de la primera:

- a) Que el intermediario comunique al proveedor un NIF IVA asignado por el Estado miembro desde el que se transportan las mercancías y,
- b) El intermediario transporte las mercancías por él mismo o a través de un tercero que actúe en su nombre.

En este caso, la entrega del proveedor al intermediario constituirá una entrega interior sujeta y no exenta del IVA, mientras que la entrega efectuada por el intermediario a su cliente será una entrega intracomunitaria de bienes exenta de IVA.

Recomendamos la revisión de aquellas operaciones que vengan realizando hasta la fecha y que pudiesen encajar en este supuesto, con el objeto de cerciorarse de que sus procedimientos internos y de que el tratamiento fiscal que apliquen a las mismas sea acorde a los cambios que describimos en párrafos anteriores.

Como siempre quedamos a su disposición en caso de que precisen ampliar o aclarar cualquier cuestión relativa al contenido de esta nota informativa.



Más información:
info@baltarabogados.com
Tel: 986 119 370