

NOVEDADES EN EL IVA RELATIVO AL COMERCIO INTRACOMUNITARIO DE BIENES, DE APLICACIÓN A PARTIR DEL 1 DE ENERO DE 2020

Mediante la Directiva (UE) 2018/1910 y el Reglamento de Ejecución (UE) 2018/1912 del Consejo, ambos de 4 de diciembre de 2018, se aprobaron diversas modificaciones normativas en el ámbito del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), aplicables desde el pasado 1 de enero de 2020, que están enfocadas a la simplificación y armonización del régimen de las operaciones intracomunitarias, así como a evitar el fraude transfronterizo.

Exponemos a continuación, de forma breve, el contenido de las medidas aprobadas:

1. Medidas introducidas por la Directiva (UE) 2018/1910 del Consejo, de 4 de diciembre de 2018

1.1. Simplificación de las ventas de existencias de reserva, o ventas en consignación

Las “existencias de reserva”, “ventas en consignación” o *call-off stock* hacen referencia a la situación, habitual hoy en día, en que las empresas transportan bienes a otro Estado miembro y los almacenan allí, conociendo ya la identidad del cliente que los irá adquiriendo a medida que los necesite. Hasta que el cliente los reclame, los bienes continúan siendo propiedad del vendedor español.

Conforme a la regulación precedente, esta situación daba lugar a una operación equiparada a una entrega intracomunitaria en el Estado miembro de partida de los bienes y a una operación asimilada a una adquisición intracomunitaria en el Estado miembro de llegada. Posteriormente se producía una entrega interior en el Estado miembro de llegada, lo que obligaba al proveedor a estar identificado allí a efectos de IVA.

A partir del 1 de enero, el tratamiento de estas operaciones se simplifica, asimilándose al del resto de entregas intracomunitarias.

Así, podrá considerarse que estas transacciones, cuando tienen lugar entre dos sujetos pasivos y en determinadas condiciones, dan lugar a una entrega exenta en el Estado miembro de partida, y a una adquisición intracomunitaria en el Estado miembro de llegada.

1.2. Armonización en la tributación de las ventas en cadena

Las “ventas en cadena” suponen la realización de dos o más entregas de bienes sucesivas, que son objeto de un único transporte intracomunitario.

Este transporte solo puede imputarse a una de las entregas, de modo que únicamente esa venta puede beneficiarse de la exención del IVA prevista para las entregas intracomunitarias. Las demás operaciones han de ser objeto de gravamen por IVA, como entregas interiores, ya sea en el Estado de origen o en el de llegada de los bienes.

La determinación de a qué entrega se debe adscribir el transporte y, en consecuencia, quedar exenta, es en ocasiones una cuestión compleja.

Con el objeto de evitar planteamientos divergentes entre los Estados miembros se ha regulado que el transporte intracomunitario ha de imputarse, con carácter general, a la entrega realizada por el proveedor al operador intermediario.

Por el contrario, el transporte intracomunitario se imputará a la venta realizada por el operador intermediario a su cliente cuando dicho operador haya comunicado al proveedor un NIF IVA asignado por el Estado miembro de partida de los bienes. Esa venta constituirá una entrega intracomunitaria de bienes, exenta de IVA, mientras la entrega realizada por el proveedor al operador intermediario será una entrega interior de bienes, sujeta a IVA y no exenta.

1.3. Obligaciones relativas a las entregas intracomunitarias

La aplicación de la exención en las entregas intracomunitarias de bienes queda sujeta al requisito material -y ya no meramente formal- de que el transmitente disponga de un NIF IVA del adquirente, atribuido por otro Estado miembro, e incluya la operación en la declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias (modelo 349).

Si bien la Directiva ya se encuentra en vigor, las medidas que regula debían ser objeto de trasposición a la normativa interna española a más tardar el 31 de diciembre de 2019. Sin embargo, esa modificación legal no ha tenido lugar aún.

2. Medidas introducidas por el Reglamento de Ejecución (UE) 2018/1912, del Consejo, de 4 de diciembre de 2018

2.1. Medios de prueba del transporte intracomunitario de bienes

La aplicación de la exención en las entregas intracomunitarias de bienes exige, necesariamente, que las mercancías sean expedidas o transportadas a otro Estado miembro. La prueba del transporte ha sido históricamente una fuente de conflictos entre los empresarios y las administraciones tributarias.

Con el objetivo de alcanzar una mayor seguridad jurídica sobre esta cuestión, se ha regulado un sistema armonizado de presunciones *iuris tantum*, que permite considerar cuándo los bienes han sido efectivamente expedidos o transportados desde un Estado miembro a otro.

En función de si el vendedor declara que los bienes han sido expedidos o transportados por él o por el adquirente, o por un tercero en nombre de uno u otro, deberá estar en posesión de uno o varios de los siguientes elementos de prueba para justificar la exención:

- Carta o documento CMR firmados.
- Conocimiento de embarque.
- Factura de flete aéreo.
- Factura del transportista de los bienes.
- Póliza de seguro relativa al transporte de los bienes o documentos bancarios que prueben el pago del mismo.
- Documentos oficiales expedidos por una autoridad pública, como un notario, que acrediten la llegada de los bienes al Estado miembro de destino.
- Recibo extendido por un depositario en el Estado miembro de destino que confirme el almacenamiento de los bienes en ese Estado miembro.

- Declaración escrita del adquirente que certifique que los bienes han sido transportados por él o por un tercero en su nombre, mencionando el Estado miembro de destino de las mercancías.

Este Reglamento de Ejecución es directamente aplicable desde el 1 de enero de 2020, sin necesidad de trasposición por parte de los Estados miembros.

Montero Aramburu Abogados
Departamento Tributario