Circular informativa

QUICK FIXES: NOVEDADES DEL IVA RELATIVAS A DETERMINADAS OPERACIONES INTRACOMUNITARIAS

Febrero de 2020

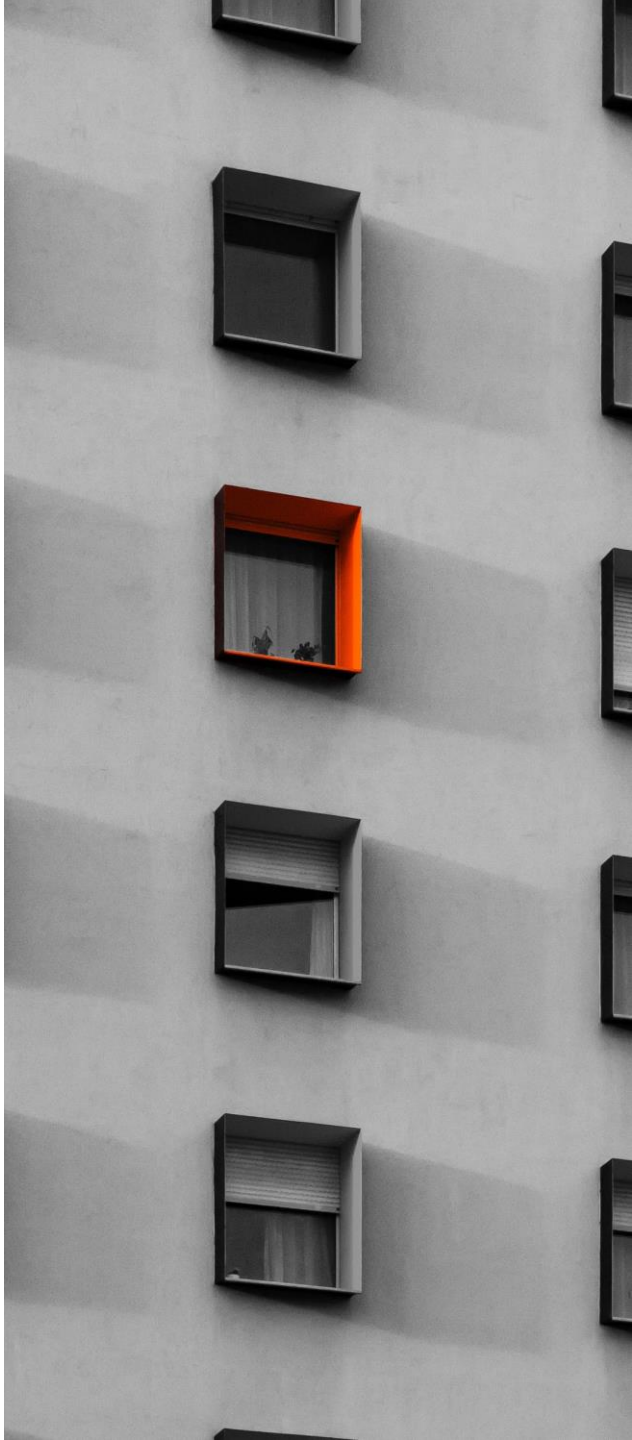
Quick Fixes:
Novedades del IVA relativas a determinadas operaciones intracomunitarias

Resumen ejecutivo

A través de la Directiva (UE) 2018/1910 del Consejo, de 4 de diciembre de 2018, que modifica la Directiva 2006/112/CE (en adelante, Directiva del IVA) y el Reglamento de Ejecución (UE) 2018/1912, de 4 de diciembre de 2018, por el que se modifica el Reglamento de Ejecución (UE) 282/2011, se han introducido modificaciones relativas al régimen actual aplicable a determinadas operaciones intracomunitarias de bienes, con el fin de lograr un tratamiento uniforme en todos los Estados Miembros y conseguir una tributación a efectos del IVA simplificada y armonizada de las operaciones intracomunitarias y cuyo tratamiento hasta la fecha había sido divergente por las distintas Administraciones Tributarias de los distintos Estados Miembros.

En este sentido, se han aprobado modificaciones relativas a los siguientes aspectos:

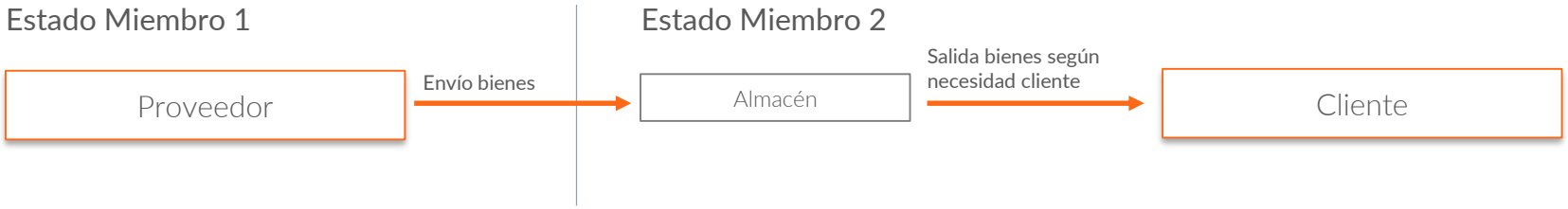
- Tratamiento a efectos del IVA de los acuerdos sobre existencias en reserva (ventas de bienes en consigna)
- Tratamiento a efectos del IVA de las operaciones en cadena
- Papel del número de identificación a efectos del IVA en relación con la aplicación de la exención sobre las entregas intracomunitarias de bienes
- Prueba del transporte a efectos de aplicar la exención sobre las entregas intracomunitarias de bienes



Simplificación del tratamiento a efectos del IVA de los acuerdos de venta de bienes en consigna

Concepto acuerdos de venta de bienes en consigna

Los acuerdos de venta de bienes en consigna son acuerdos celebrados entre empresarios para la venta transfronteriza de bienes, en las que el proveedor envía mercancías desde un Estado miembro a otro distinto, para que queden almacenados en el Estado miembro de llegada de los mismos, quedando así a disposición del cliente que puede adquirirlos en un momento posterior a su llegada, y según sus necesidades.



Tratamiento a efectos del IVA hasta 29/02/2020

Hasta 31 de diciembre de 2019, desde el punto de vista del proveedor, esta operativa había dado lugar a la realización de una operación asimilada a una entrega intracomunitaria de bienes en el Estado miembro de salida de los bienes (Estado Miembro 1), una operación asimilada a una adquisición intracomunitaria de bienes en el Estado miembro de llegada de los bienes (Estado miembro 2) y una entrega doméstica de bienes en el Estado miembro de llegada de los bienes y en relación con la subsiguiente entrega de los mismos al adquirente.

Ello implicaba obligaciones formales para el proveedor en ambos Estados Miembros, así como la necesidad de registro en el Estado miembro de llegada de los bienes.

Tratamiento a efectos del IVA a partir de 01/03/2020

El nuevo tratamiento simplificado implica que los envíos realizados por el proveedor desde el Estado Miembro de salida de los bienes se consideren entregas intracomunitaria de bienes, y una adquisición intracomunitaria de bienes en el Estado miembro de llegada de los mismos, efectuada por el cliente, siempre y cuando se cumplan con los siguientes requisitos:

a) Debe tratarse de operaciones transfronterizas realizadas bajo previos acuerdos sobre existencias en reserva.
b) El proveedor que transporta los bienes no debe encontrarse establecido a efectos del IVA en el Estado Miembro de llegada de los bienes.
c) El adquirente de los bienes debe encontrarse identificado a efectos del IVA en el Estado miembro de llegada de los bienes, y tanto su NIF como identidad deben ser datos conocidos para el proveedor de los bienes antes del momento de inicio del transporte de los bienes.
d) El proveedor deberá inscribir la transferencia de bienes en un registro especifico y debe declarar dichas operaciones en la declaración recapitulativa (Modelo 349).
e) Los bienes han de ser entregados al adquirente en el plazo máximo de 12 meses a partir de la llegada de los bienes a dicho Estado miembro.

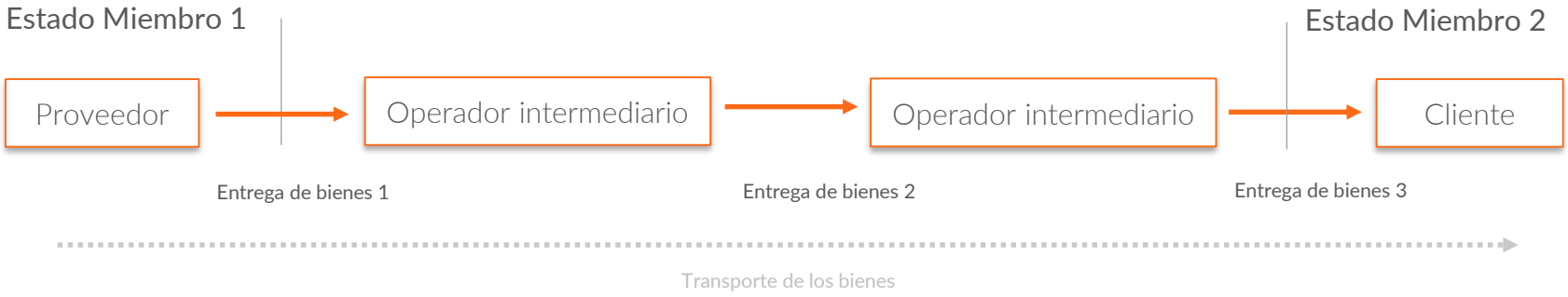
Por otro lado, en el supuesto que dejen de cumplirse cualquiera de los requisitos exigidos para aplicar la simplificación, se considerará que se ha realizado una transferencia de bienes, desde el momento en que deje de cumplirse el requisito y deberán cumplirse las consecuentes obligaciones formales y de registro en el Estado Miembro de llegada de los bienes por parte del proveedor.

Simplificación del tratamiento a efectos del IVA de las operaciones en cadena

Concepto operaciones en cadena

La segunda de las medidas aprobadas establece una simplificación para las operaciones en cadena, dada la disparidad de tratamiento aplicado por los distintos Estados Miembros, dándose supuestos de doble imposición o ausencia de tributación.

Se entiende que existe una operación en cadena, cuando unos mismos bienes son objeto de entregas sucesivas entre diferentes empresarios y los bienes son transportados con destino a otro Estado miembro directamente desde el primer proveedor al adquirente final de la cadena, y existiendo un único transporte intracomunitario:



Del esquema planteado, puede observarse que determinar a qué operación se vincula el transporte intracomunitario de los bienes no es fácil y su determinación puede ser dispar por parte de los Estados Miembros involucrados en la operación en cadena.

Tratamiento a efectos del IVA a partir de 01/03/2020

La modificación ha determinado que cuando se entregan sucesivamente los mismos bienes y estos son transportados a partir de un Estado miembro a otro Estado Miembro directamente desde el primer proveedor hasta el último cliente en la cadena de entregas, el transporte intracomunitario se imputará únicamente a la entrega realizada al operador intermediario, salvo que éste último comunique a su proveedor el número de identificación del IVA que le ha sido asignado el Estado miembro desde el que se transportan los bienes, en cuyo caso el transporte intracomunitario se vinculará a la entrega realizada por dicho operador intermediario.

La propia modificación determina que el operador intermediario será aquel proveedor de la cadena distinto del primer proveedor, que expide o transporta los bienes, bien él mismo o bien a través de un tercero que actúa en su nombre.

La simplificación plantea dudas en relación a la aplicación de la regla de simplificación establecida para las operaciones triangulares o como y cuando debe realizar el operador intermediario la comunicación a su proveedor de su número de identificación a los efectos de no aplicar la simplificación.

Las dudas planteadas, así como otras que irán surgiendo de la aplicación de la simplificación aprobada, entendemos se irán resolviendo por parte de la Administración Tributaria.

El número de identificación a efectos del IVA como requisito material para la aplicación de la exención sobre las entregas intracomunitarias de bienes

Nuevos requisitos formales

Otra de las modificaciones introducidas en la Directiva del IVA, tiene por objeto incentivar las medidas de control para la lucha contra fraude que se produce en la Unión Europea en relación con las operaciones intracomunitarias de bienes.

En este sentido, se han modificado los requisitos exigidos para la aplicación de la exención a las entregas intracomunitarias de bienes, adicionando como requisitos materiales para la aplicación de dicha exención;

i. que el adquirente disponga de un número de identificación fiscal a efectos del IVA de un Estado miembro distinto del del proveedor (España) y,

i. que el proveedor declare dicha operación intracomunitaria en la declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias (en España, el modelo 349). La única excepción a este último requisito se producirá cuando el proveedor pueda demostrar que, aun no habiendo declarado dicha operación, actúa de buena fe.

Implicaciones entidades no residentes

La modificación introducida implica que antes de realizar las entregas intracomunitarias de bienes, ambas partes, adquirente y proveedor, deben disponer de un número de identificación fiscal a efectos del IVA y el mismo debe estar registrado en el Registro de Operadores Intracomunitarios (o VIES a efectos de la Unión Europea). Ello conlleva a que los operadores que inicien su actividad en España deberán planificar con tiempo su registro en España antes de empezar a operar y realizar operaciones intracomunitarias, dado que las comprobaciones en España para el registro del número de IVA en el ROI o VIES, suelen dilatarse en el tiempo llegando a demorarse hasta los 4 meses.

Por tanto, recomendamos a todos aquellos operadores extranjeros que quieran iniciar su operativa económica en España, gestionen su registro en nuestro país con tiempo, a los efectos no le sea denegada la aplicación de la exención sobre entregas intracomunitarias realizadas desde España, por el simple hecho de encontrarse en el proceso de solicitud de un NIF IVA en España y su registro en el ROI o VIES.

Prueba del transporte a efectos de la aplicación de la exención sobre las entregas intracomunitarias de bienes

Nueva presunción Iuris Tantum

Para la correcta aplicación de la exención sobre las entregas intracomunitarias de bienes (EIB) el proveedor debe acreditar la salida de las mercancías con destino a otro Estado miembro del de salida de las mercancías.

En este sentido, se ha introducido una presunción iuris tantum en el Reglamento de Ejecución (UE) que permitirá a los contribuyentes tener seguridad jurídica en la correcta aplicación de la exención, siempre que cuenten con los medios de prueba suficientes para que la citada presunción resulte aplicable.

A estos efectos, se entenderá probado el transporte intracomunitario:

- Cuando el transporte de los bienes de la entrega intracomunitaria se realice por el proveedor, éste deberá disponer de al menos dos elementos de prueba no contradictorios.

- Cuando el transporte de los bienes de la entrega intracomunitaria se realice por el adquirente de los mismos, el proveedor deberá disponer de:

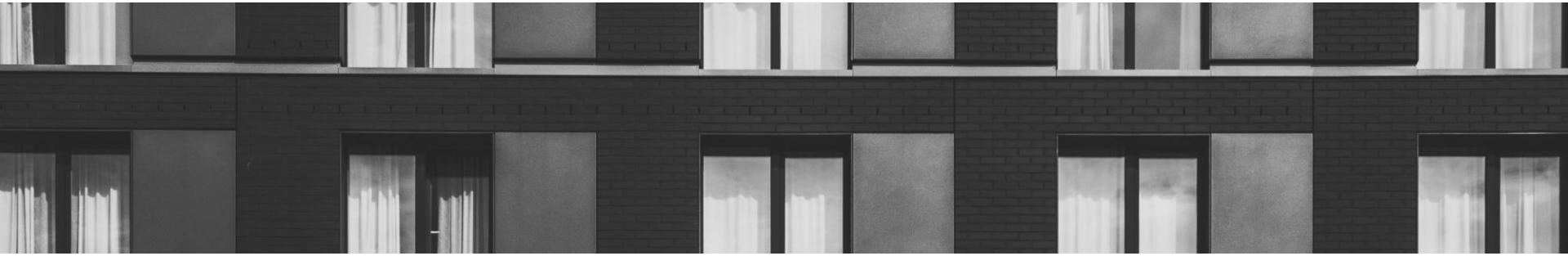
  (i) una declaración escrita del adquirente que certifique que los bienes han sido transportados por él y,
  (ii) al menos dos elementos de prueba no contradictorios.

Medios de prueba

El Reglamento de Ejecución ha determinado cuáles medios de prueba deben aceptarse para probar el transporte intracomunitario de bienes:

- Los documentos relacionados con la expedición o el transporte de los bienes, tales como un documento CMR, un conocimiento de embarque, una factura de flete aéreo o una factura del transportista de los bienes.
- Una póliza de seguros relativa a la expedición o al transporte de los bienes, o documentos bancarios que prueben el pago de la expedición o del transporte de los bienes.
- Documentos oficiales expedidos 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.

Por tanto, las entidades que apliquen exención sobre las EIB deberán disponer en todo caso de al menos dos documentos de prueba no contradictorios para poder probar frente la Administración Tributaria que ha existido un transporte intracomunitario de bienes de un Estado Miembro a otro distinto. En relación con lo anterior, recomendamos a las entidades revisen sus sistemas de control internos relacionados con la aplicación de la exención sobre las EIB.



Entrada en vigor de las modificaciones aprobadas

Entrada en vigor modificaciones Directivas de IVA

En fecha 5 de febrero de 2020, a través del Real Decreto-ley 3/2020, de 4 de febrero, de medidas urgentes por el que se incorporan al ordenamiento jurídico español diversas directivas de la Unión Europea en el ámbito de la contratación pública en determinados sectores; de seguros privados; de planes y fondos de pensiones; del ámbito tributario y de litigios fiscales, se ha transpuesto a nuestro ordenamiento jurídico las modificaciones de la Directiva del IVA y del Reglamento de Ejecución aprobadas.

En este sentido, las modificaciones relativas al tratamiento a efectos del IVA de las ventas de bienes en consigna y de las operaciones en cadena, así como el papel del número de identificación fiscal en relación con la aplicación de la exención sobre las entregas intracomunitarias de bienes y su declaración en el modelo 349, entraran en vigor el 1 de marzo del año 2020.

Entrada en vigor Reglamento Ejecución

Las modificaciones relativas a la prueba del transporte intracomunitario han entrado en vigor en fecha 6 de febrero de 2020, dado que dichas modificaciones venían aprobadas en el Reglamento de Ejecución, cuya aplicación es directa sin necesidad de transposición alguna a nuestro ordenamiento jurídico.

Equipo profesional

Departamento de Imposición Indirecta

COORDINADORA DEL SERVICIO

Anna Ric
Advocada

aric@duransindreu.com

FISCAL

Ariadna Celada
Advocada

acelada@duransindreu.com

DURÁNSINDREU

© Durán-Sindreu Asesores Legales y Tributarios, S.L.P.

Barcelona - Madrid - Valencia - Granada
www.duransindreu.com

N.I.F. B-62340716 / VAT ES-B62340716
Plaza Gala Placidia, 1-3 Esc.B 16º 2ª - 08006 Barcelona
T. 93 602 52 22
Registro Mercantil de Barcelona - Tomo 41.890 , folio 71, hoja 223.258

Esta publicación contiene exclusivamente información general sobre la materia analizada. A través de la misma Durán-Sindreu no emite opinión jurídica o técnica relativa a ningún supuesto concreto.

Antes de tomar cualquier decisión sobre su caso particular le recomendamos consultarnos para adoptar una solución a su caso concreto o acudir a un asesor profesional con la debida cualificación. Duran-Sindreu no asumirá responsabilidad alguna en caso de que la información expuesta no sea adaptada a un caso particular.