



Alda. Urquijo, 4-6ª Planta
48008 Bilbao



944 165 268



944 161 861



euskaltax@euskaltax.com



www.euskaltax.com

Novedades tributarias en materia de IVA introducidas con efectos 1 de enero de 2020 por la Directiva (UE) 2018/1910 y por el Reglamento de Ejecución (UE) 2018/1912, ambos del Consejo de 4 de diciembre.

Nota informativa, Enero, 2020

Con efectos 1 de enero de 2020 ha entrado en vigor los denominados “*Quick Fixes o Soluciones Rápidas*”, adoptadas por las instituciones de la Unión Europea y definidas dentro del Plan de Acción sobre el IVA, destinadas a armonizar y simplificar determinadas disposiciones aplicables al intercambio intracomunitario de bienes.

En concreto, se trata de la **Directiva (UE) 2018/1910 del Consejo de 4 de diciembre de 2018** (en adelante, la Directiva del IVA), que modifica la Directiva 2006/112/CE en lo que se refiere a las **ventas en consignación** (acuerdos de existencia de reserva), las **ventas en cadena y el requisito del NIF-IVA** como elemento material para la aplicación del IVA en las entregas intracomunitarias de bienes.

Por su parte, el **Reglamento de Ejecución (UE) 2018/1912** (en adelante, Reglamento de ejecución) ha modificado el Reglamento de Ejecución (282)/2011 en lo que respecta a la **prueba de transporte en las entregas intracomunitarias** y desarrolla, en conformidad con las modificaciones introducidas por la Directiva del IVA, **el contenido del nuevo registro creado para las ventas en consignación**.

A continuación, señalamos las principales medidas contempladas por la Directiva del IVA y por el Reglamento de Ejecución¹:

1. Ventas en consignación (“call off stock”):

Determinadas compañías establecidas a efectos del IVA en un Estado miembro (de origen), con el objetivo de proporcionar un aprovechamiento ágil y eficiente de suministro de mercancías, disponen, previo acuerdo entre las partes, de un stock de mercancías en las instalaciones del propio cliente situado en un Estado miembro (de destino).

En virtud del citado acuerdo, la propiedad de la mercancía no pasa al cliente situado en el Estado miembro de destino hasta que éste retira, según sus necesidades, la mercancía del stock produciéndose en este momento la venta de las mercancías.

¹ El 1 de octubre de 2019 la AEAT a efectos de transponer el contenido de la Directiva de IVA y del Reglamento de Ejecución ha publicado un Anteproyecto de modificación de la Ley del IVA y un Proyecto de modificación del Reglamento del IVA.



Hasta la entrada en vigor de la Directiva del IVA, la normativa del IVA que resulta de aplicación en España no contemplaba ninguna medida dirigida a simplificar el tratamiento a efectos del IVA para las operativas de venta en consignación cuando el proveedor se halla establecido en otro Estado miembro y el cliente en España, siendo el tratamiento a efectos del IVA el siguiente²:

- Entrega exenta por parte del proveedor en el Estado miembro de origen y una subsiguiente operación asimilada a una adquisición intracomunitaria en el Estado miembro de destino.
- En el momento de la adquisición por parte del cliente, se produce una entrega interior en la que opera el mecanismo de inversión del sujeto pasivo.

Pues bien, la Directiva del IVA introduce determinadas medidas a efectos de simplificar el tratamiento de estas operaciones a efectos de IVA³, permitiendo al proveedor evitar la obligación de registrarse a efectos del IVA ante la Administración tributaria española y, por ende, reducir su carga administrativa.

Así, con efectos 1 de enero de 2020, la Directiva del IVA regula que las ventas en consignación tendrán, en la medida que se cumplan determinados requisitos, el tratamiento de entrega intracomunitaria exenta para el proveedor y de adquisición intracomunitaria para el adquirente de la mercancía cuando ésta sea retirada del stock en destino, no existiendo ninguna obligación formal en el Estado miembro de destino por parte del proveedor.

Los requisitos que deben darse para evitar el registro a efectos del IVA en España por el proveedor establecido en el Estado miembro de origen son los siguientes:

- Que las mercancías sean expedidas o transportadas a otro Estado miembro por el proveedor o por un tercero en su nombre y por su cuenta, con el fin de que la citada mercancía sea adquirida en momento posterior a su llegada al Estado miembro de destino por otro empresario o profesional (cliente), y en conformidad con acuerdo previo suscrito entre las partes.
- Que el proveedor no se encuentre establecido ni disponga de un establecimiento permanente en el Estado miembro de destino.
- El adquirente debe estar identificado a efectos del IVA en el Estado miembro de destino y el proveedor de la mercancía debe conocer del cliente su NIF IVA, nombre y apellidos, razón o denominación social completa en el momento del inicio del transporte o expedición.
- Tanto proveedor como el cliente deben registrar los bienes afectos a esta operativa en un libro de registro específico de estas operaciones intracomunitarias⁴. Adicionalmente, ambas partes deben reportar estas operaciones en la correspondiente declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias – modelo 349.
- La mercancía deberá ser adquirida por el cliente en un plazo de tiempo no superior a 12 meses a contar desde su llegada al Estado miembro de destino.

² Artículo 9.3 de la Ley del IVA) – transferencia de bienes.

³ La DGT ha establecido en diversas consultas tributarias que si desde el momento de la recepción de la mercancía en el Territorio de Aplicación del Impuesto (en adelante, TAI), e independiente de cuando se produzca la venta jurídica, el cliente asume el riesgo sobre la mercancía y dispone de la misma sin limitación alguna, debe entenderse que el proveedor realiza una entrega intracomunitaria y el cliente una adquisición intracomunitaria en el TAI.

⁴ La obligación de llevar estos libros registros a través de la sede electrónica de la AEAT para los sujetos acogidos al SII se retrasa hasta el 1 de enero de 2021 (habrá que estar atento a lo señalado por las Haciendas Forales a este respecto).



Ahora bien, en el supuesto de que (i) se produzca un cambio sobrevenido del destinatario de las operaciones (salvo que dentro de los 12 meses se sustituya por otro empresario o profesional y se cumplen el resto de requisitos), (ii) se produzca un cambio del Estado miembro de destino de la mercancía, (iii) se produzca la destrucción, pérdida o robo de las mercancías y (iv) cuando no se haya producido la puesta a disposición de las mercancías al cliente en el plazo de 12 meses posteriores a la llegada de los bienes al Estado miembro de destino, la venta en consignación tendrá el tratamiento que resulta de aplicación hasta el 31 de diciembre de 2019.

2. Entregas intracomunitarias de bienes

De acuerdo con la normativa del IVA que resulta de aplicación, a efectos de aplicar la exención en el IVA en las entregas intracomunitarias, se exige por un lado la identificación del destinatario de la operación mediante el correspondiente NIF IVA en un Estado miembro distinto de España y por otro lado, la justificación por el vendedor de los bienes del transporte intracomunitario de estos desde España al Estado miembro de destino.

Pues bien, la primera novedad que introduce a este respecto la Directiva del IVA es que el cumplimiento de determinados requisitos para la aplicación de la citada exención a efectos del IVA, que hasta ahora tenían carácter formal (esto es, que su incumplimiento no impedía la aplicación de la exención en el IVA en la medida en que el contribuyente pudiera acreditar la condición de sujeto pasivo del impuesto), con efectos 1 de enero de 2020 es que estos adquieren carácter material, esto es, la concurrencia de los mismos supeditan la aplicación de la exención de las entregas intracomunitarias de bienes a efectos del IVA. En concreto, para poder aplicar la exención:

- El destinatario de los bienes tiene que estar registrado en el VIES y debe comunicarle al proveedor de los mismos su correspondiente NIF IVA expedido por un Estado miembro de destino distinto de España.
- El empresario o profesional que realice la entrega deberá haber incluido dicha operación en la declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias – Modelo 349.

El incumplimiento de los citados requisitos implicará la sujeción y no exención al IVA de las entregas de bienes en cuestión.

Por otro lado, la segunda novedad respecto a las entregas intracomunitarias de bienes es introducida por el Reglamento de ejecución y se corresponde con la prueba del transporte intracomunitario en las citadas entregas de bienes, estableciendo⁵ una serie de documentos que se presumirán válidos a efectos probatorios por parte del vendedor (tanto si el transporte de la entrega intracomunitaria lo realiza el vendedor, el comprador o un tercero por cuenta de cualquier de ellos):

- Al menos se requieren dos de los siguientes documentos firmados:
 - Carta o documento CMR firmado.
 - Conocimiento de embarque.
 - Factura de flete aéreo.
 - Factura del transportista de los bienes.

⁵ Sin perjuicio de que la expedición o transporte se justifique por cualquier medio de prueba admitido en derecho.



- De forma alternativa, se entiende justificado el transporte intracomunitario mediante uno de los documentos señalados en el expositivo anterior y junto con uno de los siguientes:
 - o Póliza de seguro relativa a la expedición o al transporte de los bienes, o documentos bancarios que prueben el pago de la expedición o transporte.
 - o Documento oficial expedido por una autoridad pública, como un notario, que acrediten la llegada de los bienes al Estado miembro de destino.
 - o Un recibido extendido por un depositario en el Estado miembro de destino que confirme el almacenamiento de los bienes en ese Estado miembro.

A este respecto, el Reglamento de ejecución señala que se han de corresponder a documentos que hayan sido extendidos por dos partes distintas que sean independientes entre sí, del vendedor y del adquiriente.

Por su parte, en el supuesto de que el transporte se realice por el comprador o por un tercero en su nombre, adicionalmente a cualquier de los anteriores documentos el vendedor deberá disponer de:

- En el plazo de los primeros 10 días del mes siguiente a aquel en que se ha efectuado la entrega el vendedor debe disponer de una declaración escrita del adquiriente que certifique que los bienes han sido transportados por él o por un tercero en su nombre y en la que se mencione el Estado miembro de destino de la mercancía.

El contenido de la citada declaración debe ser el siguiente: La fecha de emisión, nombre y la dirección del adquiriente, la cantidad y naturaleza de los bienes, la fecha y lugar de entrega de los bienes, en nº de identificación de los medios de transporte (en caso de entrega de medios de transporte) y la identificación de la persona que acepta los bienes en nombre del adquiriente.

3. Ventas en cadena

También se introducen modificaciones en la regulación de las “operaciones en cadena” en las que entre el proveedor (vendedor) inicial y el adquiriente final existen uno o más intermediarios pero un único transporte intracomunitario, estando establecidos algunos de ellos o todos en diferentes Estados miembros.

En la practica el tratamiento de estas operaciones a efectos de IVA y, en concreto, a qué entrega corresponde la exención en el IVA, ha suscitado diversas controversias e interpretaciones diferentes entre los Estados miembros.

Así, la Directiva de IVA, con efectos 1 de enero de 2020, establece como regla general que el transporte intracomunitario se imputa a la entrega realizada por el proveedor inicial al primer intermediario, siendo considerada esta operación como una entrega intracomunitaria de bienes y, por ende, exenta a efectos del IVA.

Ahora bien, como excepción a la citada regla general y en el supuesto que se cumplan los siguientes requisitos, se considerará la venta realizada por el primer intermediario como entrega intracomunitaria exenta a efectos del IVA, esto es, la segunda en la cadena en defecto de la primera:

- Que el intermediario comunique al proveedor un NIF IVA asignado por el Estado miembro desde el que se transportan las mercancías y,
- El transporte de las mercancías sea efectuado por el citado intermediario o por un tercero en su nombre.



En caso de que resulte de aplicación la excepción a la regla general, la primera entrega de bienes efectuada por el proveedor inicial estará sujeta y no exenta al IVA, teniendo por ende la consideración de entrega interior en el TAI. Por el contrario, la entrega efectuada por el intermediario a su cliente será una entrega intracomunitaria de bienes exenta en el IVA. Todas las demás entregas de la cadena serán objeto de tributación y podrán obligar al proveedor a registrarse en el Estado miembro en el que se produzcan.

