

Alerta Informativa

Departamento Fiscal

NOVEDADES PROYECTO IVA 2020: Proyecto de adaptación de la Ley 37/1992, del IVA y de su Reglamento de desarrollo a la Directiva (UE) 2018/1910, de 4 de diciembre, por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE del Consejo (Directiva IVA), que introduce cambios, aplicables a partir del 1 de enero de 2020, para armonizar y simplificar las disposiciones para la aplicación de la exención en operaciones intracomunitarias en general, así como la regulación de las operaciones en cadena y la venta de bienes en consigna.

El pasado 1 de enero de 2020 han entrado en vigor a nivel comunitario un conjunto de novedades cuyo origen se encuentra en el Plan de Acción del IVA de la Comisión Europea, de 7 de abril de 2016, cuya finalidad era establecer un sistema definitivo del IVA en el comercio intracomunitario. Dado que la aprobación de este régimen definitivo debe ser unánime entre los Estados miembros, la Comisión decidió adoptar, de momento, una serie de medidas que fueron incorporadas a la Directiva (UE) 2018/1910, del Consejo de 4 de diciembre de 2018, con entrada en vigor, como decíamos el pasado 1 de enero.

España no ha procedido todavía a trasponer a su normativa interna los preceptos de la Directiva 2018/1910. En este momento tan sólo disponemos del Anteproyecto para modificar la Ley del IVA que fue publicado el pasado 1 de octubre por el Ministerio de Hacienda, así como el Proyecto de modificación del Reglamento del impuesto. De ambos borradores se derivarán la introducción en España de las siguientes medidas:

- Reglas armonizadas de tributación en el IVA de los acuerdos de venta de bienes en consigna o depósito.
- Simplificación de las operaciones en cadena.
- Conversión de la obligación de incluir el NIVA en el VIES en una obligación material y no meramente formal como hasta ahora. A ello se une la ineludible obligación de demostrar el transporte intracomunitario de las mercancías.

La Directiva ordena a los Estados miembros adaptar su normativa interna antes del 31 de diciembre de 2019 y la entrada en vigor de dicha adaptación el 1 de enero de 2020. El proceso interno de aproximación legislativa ha de tener como meta conseguir una correcta transposición de la norma que ayude a materializar el principio de seguridad jurídica y evite una legislación confusa, oscura e incompleta, o ilegal, por vulneración del ordenamiento de la Unión Europea. La omisión de transponer, el retraso o la transposición incorrecta o parcial suponen una infracción del ordenamiento comunitario.

Junto a la normativa anterior, destacamos en esta Alerta la aprobación por el Consejo del Reglamento de Ejecución 2018/1912, de aplicación directa (sin necesidad de transposición a la normativa interna) a partir del 1 de enero de 2020. Esta disposición determina qué documentos deberán ser utilizados para acreditar las entregas intracomunitarias, estableciendo, al igual que la Directiva antes referida, la obligación de estar en posesión del NIF del destinatario como requisito *sine qua non* para que las entregas intracomunitarias gocen de exención en el IVA.

Veamos, pues, cada una de las novedades antes referidas.

Venta de bienes en consigna (art. 9 LIVA)

La Venta de bienes en consigna comprende aquellas operaciones consecuencia de acuerdos celebrados entre empresarios o profesionales para la venta transfronteriza de mercancías, en las que el proveedor envía bienes desde un Estado miembro a otro, dentro de la Unión Europea, para que queden almacenados en el Estado

miembro de destino a disposición del cliente. Los bienes quedan en depósito o consigna, a disposición del cliente que los adquirirá en un momento posterior a su llegada conforme los necesite.

Actualmente, esta operación da lugar a una transferencia de bienes o entrega intracomunitaria de bienes en el Estado miembro de partida de los bienes, y a una adquisición intracomunitaria de bienes en el Estado miembro de llegada de los bienes, efectuadas en ambos casos por el proveedor. Posteriormente, cuando el cliente adquiere el bien, el proveedor realizará una entrega interior en el Estado miembro de llegada en la que será de aplicación la regla de inversión del sujeto pasivo correspondiendo tal condición a su cliente. Este tratamiento exige, como no podía ser de otra forma, que el proveedor se encuentre identificado a efectos del IVA en el Estado miembro de destino de la mercancía.

La nueva regulación establece que las entregas de bienes efectuadas en el marco de un acuerdo de ventas de bienes en consigna darán lugar a una entrega intracomunitaria de bienes exenta en el Estado miembro de partida efectuada por el proveedor, y a una adquisición intracomunitaria de bienes en el Estado miembro de llegada de los bienes efectuada por el cliente, cumplidos determinados requisitos.

Tan sólo se entenderá que, como hasta ahora, se ha producido un autoconsumo en entrega intracomunitaria de bienes cuando el cliente no haya adquirido las mercancías después de doce meses de hallarse éstas en consigna a su disposición.

Operaciones en cadena (art. 68 LIVA)

Las operaciones en cadena son aquellas en las que se producen tres o más compraventas sobre unos mismos bienes que son enviados o transportados con destino a otro Estado miembro directamente desde el primer proveedor al adquirente final de la cadena, existiendo un único transporte intracomunitario. El caso más típico es el de las operaciones triangulares. La Directiva (UE) 2018/1910 armoniza y simplifica su tributación.

Con el objetivo de evitar las diferentes interpretaciones que han realizado hasta la fecha los diferentes Estados Miembros, impedir supuestos de doble tributación, o de desimposición, reforzar la seguridad jurídica de los distintos operadores, la Directiva establece que la expedición se entenderá vinculada únicamente a la entrega de bienes efectuada a favor del primer intermediario, que constituirá de este modo una entrega intracomunitaria de bienes exenta del IVA. Si hubiera más de dos entregas en cadena, habrá que analizar el tratamiento de la tercera y siguientes.

La expedición tan sólo se entenderá vinculada a la entrega efectuada por el primer intermediario cuando dicho intermediario hubiera comunicado a su proveedor un NIVA español. En este caso, la venta del proveedor español al primer intermediario español (NIVA español), con destino de la mercancía al cliente del primer intermediario en otro Estado miembro, constituirá una entrega interior sujeta y no exenta. La subsiguiente venta del primer intermediario a su cliente establecido en otro Estado miembro gozará de exención por tratarse de una entrega intracomunitaria de bienes.

NIF/IVA y Modelo 349 (arts. 25 y 164 LIVA)

Conocedores todos los Estados miembros que la lucha contra el fraude en las operaciones intracomunitarias de bienes exige una actuación coordinada y diligente, que garantice la adecuada asignación de los números de identificación a efectos del IVA (NIF-IVA) a los operadores que realicen estas operaciones, han sido modificados los requisitos exigidos para la aplicación de la exención a las entregas intracomunitarias de bienes.

A efectos de aplicar la exención en las entregas intracomunitarias de bienes, el destinatario debe disponer de un NIVA asignado por un Estado miembro distinto del Estado de origen de los bienes y haberlo comunicado al

vendedor. El vendedor, además, deberá incluir estas operaciones en la declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias (349). Ambos elementos, disponer del NIVA del cliente y registrar adecuadamente la transacción en el modelo 349 se convierten en requisitos materiales, y no meramente formales, (como sucedía hasta ahora) para aplicar la exención en las entregas intracomunitarias de bienes.

Acreditación del transporte intracomunitario de bienes (art. 13 RIVA):

Con el objetivo de aumentar la seguridad jurídica, se armonizan las condiciones para considerar que se ha producido una expedición o transporte intracomunitario de las mercancías. En este sentido, el Reglamento de Ejecución (UE) 2018/1912 del Consejo, de 4 de diciembre de 2018, cuya entrada en vigor se ha producido este 1 de enero pasado, modificó el Reglamento de Ejecución (UE) nº 282/2011, en relación a la aplicación de determinadas exenciones por operaciones intracomunitarias.

El nuevo texto reglamentario exige, para la aplicación de la exención del impuesto, que el vendedor, para el caso de que los bienes son transportados por él o por un tercero en su nombre, deberá encontrarse en posesión de al menos dos de los siguientes elementos de prueba expedidos por partes independientes entre sí y del vendedor y adquirente:

- Carta o documento CMR firmados.
- Conocimiento de embarque.
- Factura de flete aéreo.
- Factura del transportista.

O bien encontrarse en posesión de uno de los elementos de prueba anteriores junto con alguno de los siguientes elementos de prueba, también expedidos por partes independientes:

- Póliza de seguro del transporte o documentos bancarios que prueben el pago del transporte.
- Documentos oficiales expedidos por autoridad pública (p ej. 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.

Cuando los bienes son transportados por el comprador o un tercero en su nombre, el vendedor deberá estar en posesión de una declaración escrita del adquirente (la debe entregar dentro de los 10 días del mes siguiente a la entrega) 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 y además estar en posesión de al menos dos de los siguientes elementos de prueba:

- Carta o documento CMR firmados.
- Conocimiento de embarque.
- Factura de flete aéreo.
- Factura del transportista.

O bien se encuentre en posesión de uno de los elementos de prueba anteriores junto con alguno de los siguientes elementos de prueba, también expedidos por partes independientes:

- Póliza de seguro del transporte o documentos bancarios que prueben el pago del transporte.
- Documentos oficiales expedidos por autoridad pública (p ej. 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.