
Plan de Acción del IVA (2ª parte): Soluciones Rápidas o “Quick Fixes”

Febrero, 2019

En resumen

Como parte del Plan de Acción sobre el IVA, el pasado 4 de diciembre de 2018 el Consejo aprobaba, finalmente, mediante Directiva (UE) 2018/1910 y Reglamentos de Ejecución (UE) 2018/1909 y 2018/1912, las denominadas Soluciones Rápidas o “Quick Fixes”.

Como parte del Plan de Acción sobre el IVA, puesto en marcha en abril de 2016, el pasado 4 de diciembre de 2018, previa propuesta de la Comisión, el Consejo aprobaba, finalmente, mediante Directiva (UE) 2018/1910 y Reglamentos de Ejecución (UE) 2018/1909 y 2018/1912, las denominadas Soluciones Rápidas o “Quick Fixes”, en la terminología anglosajona.

Se trata de cuatro medidas de actuación concretas con las que la Comisión trata de resolver en el corto plazo, de forma más urgente, algunos de los problemas que actualmente se dan en el comercio transfronterizo entre los Estados miembros, a la espera de la implantación del régimen definitivo de tributación de las operaciones intracomunitarias, al que hacíamos referencia en nuestro anterior periscopio.

Los Estados miembros deberán adoptar y publicar las disposiciones legales y reglamentarias necesarias para la transposición de la citada Directiva comunitaria a más tardar el próximo 31 de diciembre de 2019, cuya entrada en vigor se producirá el 1 de enero de 2020. En línea con la Directiva, ambos Reglamentos de desarrollo serán, igualmente, de aplicación a partir del 1 de enero de 2020.

Se trata de medidas destinadas a simplificar el comercio intracomunitario de bienes, con la idea de atajar determinados problemas de aplicación de las reglas que rigen en este ámbito. Un enfoque divergente por parte de los Estados miembros en estas materias ha generado, tradicionalmente, dificultades e inseguridad jurídica, que deben ser objeto de una solución armonizada.

Estas cuatro Soluciones Rápidas o “Quick Fixes”, se establecen en las siguientes áreas:

- (i) Armonización de las reglas aplicables a los acuerdos de existencias de reserva o “Call-Off Stock”;
- (ii) Armonización de las reglas aplicables a las denominadas ventas en cadena;

- (iii) Importancia del Número Identificación IVA como requisito para la exención de las entregas intracomunitarias de bienes;
 - (iv) Armonización de la prueba documental del transporte intracomunitario de bienes;
- (i) *Existencias de Reserva o “Call-Off Stock”*

Este tipo de acuerdos, muy utilizados en el comercio transfronterizo de bienes, permiten a los empresarios mantener existencias o “stocks” de reserva en otras jurisdicciones, muy cerca de sus clientes, con el fin de garantizar el suministro, según las necesidades de estos últimos, en un corto período de tiempo.

En el comercio intracomunitario, los bienes son enviados por el empresario desde un Estado miembro 1 a otro Estado miembro 2, donde permanecerán almacenados durante un período más o menos prolongado de tiempo, hasta el momento en el que sean reclamados por el cliente. El empresario remitente de los bienes mantiene la propiedad sobre los mismos en el Estado miembro de destino. Así, la transmisión del poder de disposición a favor del cliente no se produce hasta el momento en que éste último decide incorporar los bienes a su proceso productivo, en función de sus necesidades.

En la actualidad son diversas las soluciones que varios Estados miembros han adoptado en sus respectivas legislaciones, con el fin de evitar las obligaciones de registro y declaración del impuesto a los sujetos pasivos, que simplemente introducen mercancías en sus territorios, procedentes de otros Estados miembros, para entregarlas a sus clientes, en función de las necesidades de éstos.

Otros Estados miembros no contemplan, sin embargo, ningún tipo de simplificación y obligan a aquellos sujetos pasivos a soportar la carga que supone a efectos del IVA el cumplimiento de obligaciones materiales y formales derivadas de dichos movimientos.

España, por su parte, permite cierta simplificación, por vía de exención de la adquisición intracomunitaria, aunque no llega a evitar el registro, ni el cumplimiento de obligaciones formales de carácter informativo, relativas al movimiento transfronterizo de las mercancías. Únicamente en aquellos casos en los que el cliente asume el riesgo sobre la mercancía depositada y puede llegar a disponer de la misma sin ninguna limitación, a pesar de no haber adquirido todavía la propiedad, nuestra Dirección General de Tributos (por todas, Consulta DGT V2890-18) permite, por vía de interpretación, anticipar la entrega al cliente, en términos del IVA, al momento de la llegada al depósito, lo que evitará que el sujeto pasivo remitente deba registrarse a efectos del IVA en nuestro país (la entrega se localiza en el Estado miembro de salida, donde se declara exenta, en tanto que entrega intracomunitaria de bienes). Se trata, sin embargo, de un mecanismo no exento de dificultades, que lo hacen complicado de aplicar en la práctica.

Así las cosas, surge la necesidad de armonizar las reglas relativas a estas existencias de reserva o “Call-Off Stock”, con el fin de asegurar una aplicación uniforme por parte de todos los Estados miembros, que evite interpretaciones divergentes, en aras tanto de la pretendida simplificación, como de la necesaria seguridad jurídica.

De esta forma, a partir del 1 de enero de 2020, únicamente cuando el cliente retira la mercancía del “stock”, en el momento en el que se produzca la transmisión del poder de disposición como propietario sobre los bienes, se considerará que el sujeto pasivo remitente ha realizado una entrega intracomunitaria exenta del IVA en el Estado miembro de origen y

su cliente una adquisición intracomunitaria de bienes en el Estado miembro de destino. Nada sucede hasta ese momento, sin que, en ningún caso, el sujeto pasivo, remitente de los bienes, deba registrarse, ni cumplir formalidad alguna a efectos del IVA en el Estado miembro de destino.

Dicha simplificación se aplicará tan sólo en aquellos casos en los que: i) el sujeto pasivo remitente de los bienes no está establecido en el Estado miembro de llegada; ii) conoce la identidad y el número de identificación a efectos del IVA de su cliente, al que van destinados los bienes; iii) e incluye los datos relativos a la transferencia de los bienes en un registro específico al efecto (presumiblemente nuestro Libro-Registro de Determinadas Operaciones Intracomunitarias), así como los relativos a la identidad y número de identificación IVA de su cliente en la correspondiente declaración recapitulativa (nuestro Modelo 349);

Como requisito adicional, la entrega al cliente debe producirse dentro del plazo de los 12 meses siguientes a la llegada de los bienes al Estado miembro de destino. En caso contrario, no podrá operar la simplificación y se considerará que se ha producido una transferencia de bienes, previa a la entrega, al día siguiente de la expiración de dicho plazo, que el sujeto pasivo remitente deberá declarar como tal, de acuerdo con las normas generales de aplicación a las operaciones intracomunitarias, tanto en el estado miembro de origen, como en el de destino.

Guarda, sin embargo, silencio la norma en cuanto al lugar en el que deberán permanecer almacenados los bienes en el estado miembro de llegada. Parece que nada impide que, aunque consignados a nombre del cliente, puedan ser depositados en las instalaciones de un tercero, como, por ejemplo, una compañía logística, hasta el momento en el que se produzca su retirada por parte de aquél.

(ii) *Ventas en cadena*

Se trata de operaciones en las que se producen dos o más entregas sucesivas de bienes que son objeto de un único transporte intracomunitario. Tan sólo una de ellas debe beneficiarse de la exención del IVA prevista para las entregas intracomunitarias, mientras que el resto serán consideradas operaciones interiores. Cuál de las entregas debe calificarse como intracomunitaria depende en gran medida de a cuál de ellas pueda vincularse el transporte.

En este sentido, ha tratado de esclarecer la situación el TJUE a lo largo de estos últimos años, a través de varias Sentencias (Asuntos “*Emag*”, “*Euro-Tyre*” o, más recientemente, “*Toridas*”, entre otros). A pesar de lo cual, la cuestión dista aún bastante de tener una solución uniforme, que evite planteamientos divergentes por parte de los Estados miembros, lo que provoca incertidumbre entre los operadores.

Mediante esta segunda medida de actuación, en el caso de dos o más entregas sucesivas de los mismos bienes, que son expedidos o transportados a partir de un Estado miembro a otro estado miembro directamente desde el primer proveedor hasta el último cliente de la cadena, todos los Estados miembros, sin excepción, deberán considerar el transporte vinculado necesariamente a la entrega realizada “al” operador intermedio. Dicha entrega será, por tanto, la entrega intracomunitaria exenta.

A estos efectos se considerará “operador intermedio” a aquel proveedor en la cadena, distinto del primero, que expide o transporta los bienes él mismo o a través de un tercero que actúa en su nombre, siempre que dicho operador intermedio haya facilitado a su proveedor un número de identificación a efectos del IVA atribuido por un Estado miembro *distinto* de

aquél desde el que se expiden o transportan los bienes. En caso contrario, si el operador intermedio ha facilitado a su proveedor el número de identificación a efectos del IVA atribuido por el Estado miembro desde el que se expiden o transportan los bienes, el transporte deberá considerarse necesariamente vinculado a la entrega realizada “por” el operador intermedio. Ésta última será, en principio, la entrega intracomunitaria exenta. Todas las demás entregas de la cadena deberán ser objeto de gravamen y podrán obligar al registro del proveedor en el Estado miembro en el que se produzcan.

(iii) *Importancia del NIF IVA como requisito para la exención de las entregas intracomunitarias*

Tratando de salir al paso de la jurisprudencia del TJUE más reciente en la materia, se eleva a la categoría de requisito material (y no formal) para la aplicación de la exención el hecho de que el adquirente suministre a su proveedor intracomunitario un NIF IVA atribuido por otro Estado miembro, válidamente incorporado al Sistema de Intercambio de Información IVA (VIES), así como el hecho de que el proveedor haya incorporado toda la información relativa al adquirente en el correspondiente estado recapitulativo de operaciones.

En caso contrario, el proveedor no podrá aplicar la exención. La Directiva hace, no obstante, una salvedad en el caso de operadores de buena fe, que puedan justificar debidamente la falta de cumplimiento de sus obligaciones. No queda del todo claro el alcance de esta salvedad, que parece matizar el carácter absoluto de este requisito y vuelve a enlazar de algún modo con los criterios del TJUE a este respecto.

(iv) *Prueba del transporte intracomunitario*

Nuevamente, los enfoques divergentes de los Estados miembros en cuanto a la intensidad de la prueba exigible con el fin de acreditar la realidad del transporte, como requisito necesario de la exención en el comercio intracomunitario, han generado dificultades e inseguridad jurídica a los operadores económicos.

Nuestro Reglamento del IVA, Real Decreto 1624/1992, ya recoge en su artículo 13 los distintos medios probatorios que podrán utilizarse con el fin de acreditar la exención y consagra, en este sentido, el principio de libertad de prueba.

No es este el criterio seguido ahora por el Reglamento de Ejecución (UE) 2018/1912, consciente de la importancia del transporte y de los innumerables supuestos de fraude que, en el pasado, de modo frecuente, han evidenciado las inconsistencias de esta prueba documental.

Se establece ahora la necesaria concurrencia de, al menos, dos elementos de prueba no contradictorios, expedidos por partes distintas, independientes entre sí, también del vendedor y del comprador, entre otros, contratos de transporte debidamente firmados, factura del transportista, póliza de seguros, certificado del depositario, etc. Se añade a todo ello, en aquellos casos en los que es el adquirente quien transporta los bienes, la necesidad de una declaración completa suscrita por este último, que deberá remitir al vendedor en el plazo perentorio de diez días siguientes al mes en el que se produjo la entrega.

Todas ellas, en fin, medidas cuya entrada en vigor se producirá el próximo 1 de enero de 2020, esperamos que acompañadas de la debida trasposición y adaptación, en tiempo y forma, para las que las empresas que operan en el ámbito intracomunitario del comercio de bienes deben empezar ya a prepararse.

¿Hablamos?

Alfonso Viejo Madrazo

Socio Responsable Impuestos Indirectos de PwC España

+34 915 684 226

alfonso.viejo@pwc.com