

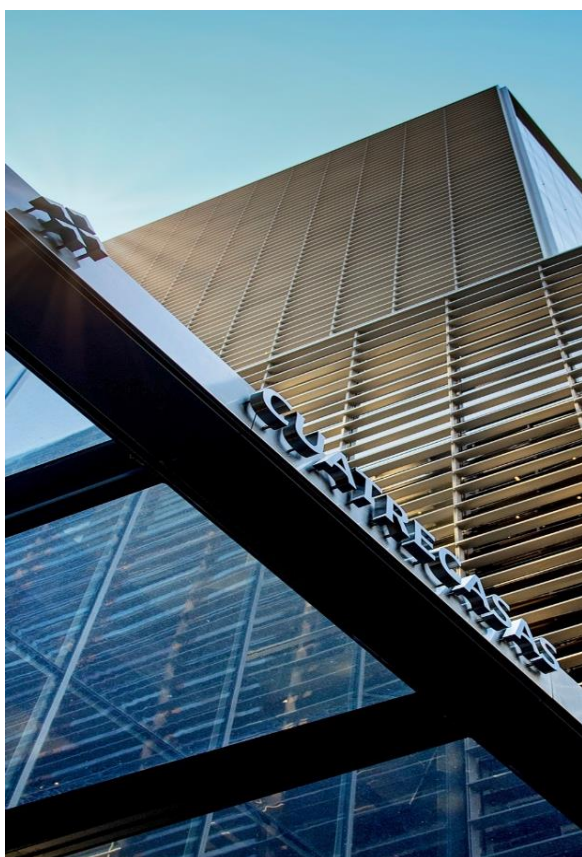
---

# “Quick fixes”: novedades en el régimen intracomunitario de bienes a partir de 1 de enero de 2020

Legal Flash del Área de Derecho Financiero y Tributario  
Octubre de 2019

---

## Análisis de las *quick fixes* que modificarán en 2020 el régimen intracomunitario a efectos del IVA.



---

## Aspectos clave

- > Se introducen novedades con efectos 1 de enero de 2020 para armonizar y simplificar determinadas normas en la imposición de los intercambios de bienes entre los Estados miembros a efectos del IVA.
- > 4 soluciones rápidas (*quick fixes*) clarificarán la tributación a efectos del IVA en lo que se refiere a las ventas en consignación y ventas en cadena, se armonizará la prueba del transporte en las entregas intracomunitarias y se establecerán nuevos requisitos materiales para que dichas entregas gocen de exención.
- > El pasado 1 de octubre el Ministerio de Hacienda publicó el Anteproyecto de la Ley del IVA y el Proyecto del Reglamento del IVA mediante los que se pretende incorporar al ordenamiento interno español dichas *quick fixes*.



---

## Introducción

Como es sabido, en abril de 2016 la Comisión Europea aprobó un Plan de Acción del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) para hacer frente al denominado *VAT gap*, es decir, la diferencia entre los ingresos estimados y los ingresos efectivamente recaudados en el IVA por los Estados miembros, y para adaptar el sistema del IVA a la economía digital y a las necesidades de las pequeñas y medianas empresas.

A los efectos que aquí interesan, una de las áreas de actuación en que se centra el Plan de la Comisión es establecer un sistema definitivo del IVA de la Unión para el comercio intracomunitario que reduzca las posibilidades de fraude. Dado que la aprobación de este régimen definitivo precisa la unanimidad de los Estados miembros, su debate se prevé largo y su entrada en vigor se demorará previsiblemente varios años (de momento su entrada en vigor está prevista para julio de 2022).

Hasta que el régimen definitivo entre en vigor, la Comisión ha decidido adoptar una serie de “soluciones rápidas” o *quick fixes*, que se han terminado regulando en la Directiva (UE) 2018/1910, del Consejo, de 4 de diciembre de 2018, y en el Reglamento de Ejecución (UE) 2018/1912 del Consejo, de 4 de diciembre de 2018, por el que se modifica el Reglamento de Ejecución (UE) 282/2011, del Consejo, de 15 de marzo de 2011 en lo que respecta a determinadas exenciones relacionadas con operaciones intracomunitarias.

Las cuatro *quick fixes* que a continuación se analizarán, y cuya entrada en vigor se producirá a partir de 1 de enero de 2020, tienen como finalidad garantizar que todos los Estados miembros apliquen de forma armonizada el mismo tratamiento tributario a determinadas operaciones del comercio intracomunitario.

En relación con las tres *quick fixes* previstas en la Directiva (UE) 2018/1910, el pasado 1 de octubre el Ministerio de Hacienda publicó un Anteproyecto<sup>1</sup> para modificar la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (Ley del IVA) y un proyecto<sup>2</sup> para modificar el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, que aprueba el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido (Reglamento del IVA), todo ello a fin de trasponerlas a la normativa española.

---

<sup>1</sup> En el siguiente enlace se puede consultar el texto íntegro:

[https://www.hacienda.gob.es/Documentacion/Publico/NormativaDoctrina/Proyectos/Tributarios/Anteproyecto\\_Trasposición\\_Directivas\\_2020\\_LIVA\\_y\\_LIIEE\\_acc.pdf](https://www.hacienda.gob.es/Documentacion/Publico/NormativaDoctrina/Proyectos/Tributarios/Anteproyecto_Trasposición_Directivas_2020_LIVA_y_LIIEE_acc.pdf)

<sup>2</sup> En el siguiente enlace se puede consultar el texto íntegro:

[https://www.hacienda.gob.es/Documentacion/Publico/NormativaDoctrina/Proyectos/Tributarios/Proyecto\\_RD\\_modificación\\_RIVA\\_acc.pdf](https://www.hacienda.gob.es/Documentacion/Publico/NormativaDoctrina/Proyectos/Tributarios/Proyecto_RD_modificación_RIVA_acc.pdf)



---

## Análisis de las 4 *quick fixes* que entrarán en vigor el 1 de enero de 2020

### ➤ Quick fix 1 - Venta de bienes en consigna (*call-off stock*)

Las mercancías en consigna son ventas de importancia creciente en los últimos años que tienen lugar cuando un empresario realiza una transferencia de bienes desde un Estado miembro con destino al territorio de otro Estado miembro con el fin de mantener un stock de producto en las instalaciones de sus clientes (conocidos de antemano) para, de esta manera, poder agilizar las entregas según las necesidades.

De conformidad con el criterio manifestado por la Dirección General de Tributos en numerosas consultas vinculantes, si desde el momento de la recepción en el territorio de aplicación del impuesto (TAI), e independientemente de cuando se produce la venta jurídica, el cliente asume el riesgo sobre el producto depositado y dispone del mismo para su uso industrial o comercial, sin que su poder de disposición sobre las mercancías tenga limitación alguna (al menos esencial), debe entenderse que el proveedor realiza una entrega intracomunitaria de bienes en su Estado de establecimiento y el cliente una adquisición intracomunitaria de bienes en territorio español (TAI). Si no se cumple lo anterior, actualmente el proveedor no establecido se ve forzado a registrarse en nuestro país y a cumplir con una serie de obligaciones formales.

Para simplificar estas operaciones y reducir las cargas administrativas de los proveedores intracomunitarios establecidos en Estados miembros distintos del de destino de las mercancías, se armonizan las mismas a nivel de la Unión, realizando el proveedor una entrega intracomunitaria de bienes seguida de su correspondiente adquisición intracomunitaria de bienes en destino, cuyo sujeto pasivo será su cliente, si de forma resumida se cumplen las siguientes condiciones:

- El proveedor no se encuentra establecido ni tiene un establecimiento permanente en el Estado miembro de llegada de los bienes (España en nuestro caso).
- El cliente dispone de un NIF-IVA, atribuido por el Estado miembro de llegada de los bienes, y su identidad es conocida en el momento del inicio del transporte de dichos bienes.
- Ambas partes llevan un control y registro exhaustivo de los bienes entregados bajo este sistema de ventas.
- La venta al cliente se produce dentro de los 12 meses posteriores a la llegada de los bienes al Estado miembro al que han sido transportados. Transcurrido dicho plazo sin que se haya producido la venta, se entenderá que se ha producido una transferencia de bienes asimilada.



Debe indicarse que el Anteproyecto presentado por el Ministerio de Hacienda aclara un punto que no estaba resuelto en cuanto el momento en el que deberá entenderse producido el devengo de la entrega intracomunitaria de bienes en este tipo de operaciones de venta de bienes en consigna. En la modificación que se propone en el artículo 75.8º de la Ley del IVA el devengo de las respectivas operaciones intracomunitarias se producirá con la puesta a disposición de los bienes.

### > **Quick fix 2 - Armonización de criterio para las ventas en cadena**

A fin de evitar diferentes interpretaciones entre los Estados miembros, a partir de 1 de enero de 2020 aplicará un tratamiento armonizado para las llamadas “operaciones en cadena”, entendidas como ventas sucesivas de una misma mercancía cuando los bienes entregados son objeto de un único transporte intracomunitario entre dos Estados miembros. La cuestión clave en este tipo de operativa, y de ahí su complejidad, estriba en que sólo una de dichas ventas podrá beneficiarse de la exención del IVA prevista para las entregas intracomunitarias de bienes.

En virtud de la modificación que se propone realizar en el artículo 68.Dos.1º de la Ley del IVA, con carácter general en este tipo de transacciones el transporte o expedición se imputará a la primera venta de la cadena, es decir, la que realice el primer proveedor a favor del intermediario. Esa entrega es la que se considerará como entrega intracomunitaria y, por tanto, la que se beneficiará de la exención.

No obstante, dicha expedición o transporte se entenderá vinculada a la entrega efectuada por el intermediario a su cliente cuando se produzcan las siguientes circunstancias:

- 1º. El intermediario comunique al proveedor un NIF-IVA español; y
- 2º. El intermediario transporte las mercancías, por él mismo o a través de un tercero que actúa en su nombre, desde el TAI con destino a otro Estado miembro.

En ese caso, la entrega efectuada por el primer proveedor será interior a efectos del IVA (sujeta y no exenta), siendo la entrega intracomunitaria exenta a efectos del IVA la realizada por el intermediario.



### ➤ Quick fix 3 - Requisitos materiales a cumplir para la exención en las entregas intracomunitarias de bienes: NIF-IVA y el modelo 349

El artículo 25 de la Ley del IVA se modificará a partir de 1 de enero de 2020 para ampliar los requisitos que habrá que cumplir para la aplicación de la exención del IVA en las entregas intracomunitarias de bienes. Así, para poder aplicar la exención, (i) al empresario o profesional que realice la entrega deberá comunicársele por parte del comprador un NIF-IVA válido asignado por un Estado miembro distinto del Estado español (requisito ya existente), y (ii) este empresario o profesional que realice la entrega deberá haber incluido dicha operación en la declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias (modelo 349).

Si bien hasta la fecha el Tribunal de Justicia de la Unión Europea estableció en múltiples sentencias<sup>3</sup> que *“la Administración de un Estado miembro no puede denegar la exención del IVA de una entrega intracomunitaria por el único motivo de que el adquirente no figure en el sistema VIES”*, en el marco de la lucha contra el fraude en la Unión, a partir de 1 de enero de 2020 ambos requisitos pasarán a ser requisitos materiales en vez de formales.

### ➤ Quick fix 4 - La prueba del transporte intracomunitario

Como es sabido, la aplicación de la exención en las entregas intracomunitarias a efectos del IVA se condiciona a que las mercancías sean expedidas o transportadas desde un Estado miembro a otro, y que la salida de dichas mercancías se pruebe. Y es ahí donde se genera la mayor problemática.

Tal y como ha reconocido la propia Comisión Europea, los enfoques divergentes entre los Estados miembros sobre este tema han generado dificultades e inseguridad jurídica para las empresas, siendo importante precisar y armonizar las pruebas del transporte para aplicar la exención en la entrega intracomunitaria.

Con efectos desde 1 de enero de 2020 se introduce en el Reglamento de Ejecución (UE) 282/2011, del Consejo, de 15 de marzo de 2011 un nuevo artículo 45 bis, que regulará un listado de pruebas en dos letras separadas, la letra a) – el documento CMR seguirá siendo una prueba clave - y la letra b) – p. ej., póliza de seguros relativa al transporte o un documento oficial expedido por una autoridad pública que acredite la llegada de los bienes al Estado miembro de destino -, exigiendo disponer de mayor o menor documentación probatoria en función de qué parte, comprador o vendedor, se ocupe del transporte.

Cuando el transporte de la entrega intracomunitaria lo realice el vendedor, este deberá disponer de al menos dos elementos de prueba no contradictorios. Cuando el transporte lo realice el

---

<sup>3</sup> Apartado 37 de la sentencia de 9 de febrero de 2017, Euro Tyre BV - Sucursal em Portugal, asunto C21/16.



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

Si bien esta *quick fix* no necesitaba trasposición a nuestro ordenamiento, el Proyecto del Reglamento del IVA modificará el artículo 13, señalando que la expedición o transporte de los bienes al Estado miembro de destino se justificará por cualquier medio de prueba admitido en derecho y, en particular, mediante los elementos de prueba establecidos por el artículo 45 bis del citado Reglamento de Ejecución.

Ante la inminente entrada en vigor de estas 4 soluciones rápidas, se recomienda a todos los empresarios o profesionales analizar su operativa y su sistema de facturación actual, a fin de anticiparse y tomar las medidas que resulten necesarias para cumplir con las nuevas reglas que, a efectos del IVA, afectarán al sistema intracomunitario de intercambio de mercancías.

---

Para obtener información adicional sobre el contenido de este documento puede dirigirse a su contacto habitual en Cuatrecasas.

©2019 CUATRECASAS

Todos los derechos reservados.

Este documento es una recopilación de información jurídica elaborado por Cuatrecasas. La información o comentarios que se incluyen en el mismo no constituyen asesoramiento jurídico alguno.

Los derechos de propiedad intelectual sobre este documento son titularidad de Cuatrecasas. Queda prohibida la reproducción en cualquier medio, la distribución, la cesión y cualquier otro tipo de utilización de este documento, ya sea en su totalidad, ya sea en forma extractada, sin la previa autorización de Cuatrecasas.