

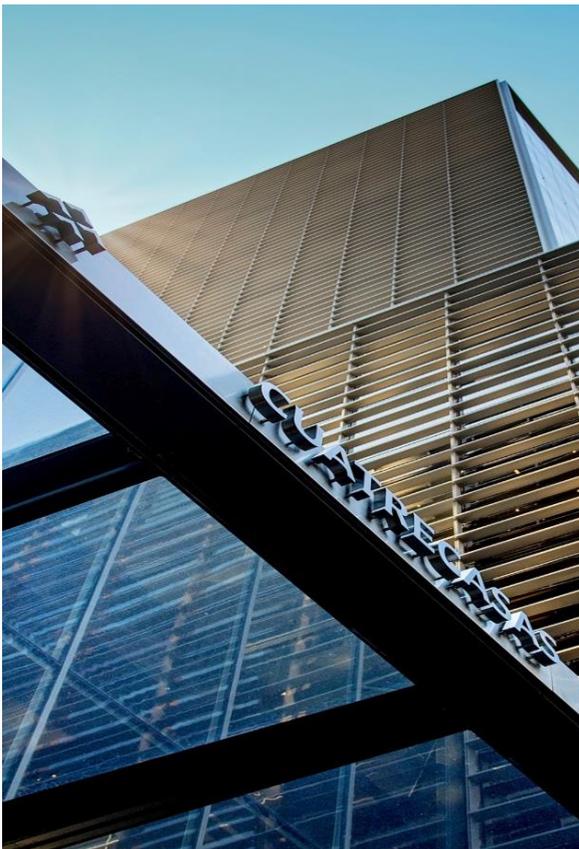
---

# “Quick fixes”: novedades en el régimen intracomunitario de bienes en el IVA

Legal Flash del Área de Derecho Financiero y Tributario  
Febrero de 2020

---

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



---

## Aspectos clave

- Mediante el Real Decreto-Ley 3/2020, se han incorporado en el ordenamiento tributario español las *quick fixes* en el IVA (4 soluciones rápidas), para armonizar y simplificar determinadas normas en la imposición de los intercambios de bienes entre los Estados miembros a efectos del IVA.
- Estas 4 soluciones rápidas (*quick fixes*) clarifican la tributación a efectos del IVA en lo que se refiere a las ventas en consigna y ventas en cadena, se armoniza la prueba del transporte en las entregas intracomunitarias y se establecen nuevos requisitos materiales para que dichas entregas gocen de exención.
- Se introducen estas novedades con efectos 1 de marzo de 2020, —salvo el relativo a la prueba del transporte intracomunitario que entró en vigor el pasado 1 de enero de 2020—y, por tanto, con cierto retraso respecto a la fecha de trasposición que imponía la Directiva europea.



---

## 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 decidió adoptar una serie de “soluciones rápidas” o *quick fixes*, que se terminaron 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 analizan, y cuya entrada en vigor debía producirse 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 octubre de 2019 se hizo público un Anteproyecto de Ley y Proyecto de Real Decreto para trasponer en la normativa española del IVA las *quick fixes*, a raíz de las cuales desde CUATRECASAS se elaboró un legal flash. Sin embargo, con motivo de la disolución de las Cámaras parlamentarias no fue posible aprobar estas medidas con efectos 1 de enero de 2020.

El 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 (..) aprueba las mismas en idénticos términos a los previstos en el citado Anteproyecto y Proyecto. La entrada en vigor el 1 de marzo de 2020, en lugar del 1 de enero de 2020, puede plantear en la práctica alguna duda.

A continuación hacemos un breve análisis de las 4 *quick fixes*.



---

## Análisis de las 4 *quick fixes*

### ➤ 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 cumplía con lo anterior, el proveedor no establecido se veía 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 la regulación aprobada aclara cuándo debe entenderse producido el devengo de la entrega intracomunitaria de bienes en este tipo de operaciones de venta de bienes en consigna: como regla general, el día 15 del mes siguiente a aquel en que se ponen a disposición del adquirente los bienes. Si con anterioridad a dicha fecha se hubiera expedido factura, el devengo del IVA tendrá lugar en la fecha de expedición de la misma.

### ➤ **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 marzo de 2020 en España, resulta de aplicación el 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 aprobada 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 al cliente final.

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

El artículo 25 de la Ley del IVA se modifica, con efectos 1 de marzo de 2020, para ampliar los requisitos que hay 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 que ya existía), y (ii) este empresario o profesional que realiza la entrega deberá incluir 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>1</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 marzo de 2020 ambos requisitos han pasado 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 debe disponer de al menos dos elementos de prueba no contradictorios. Cuando el transporte lo realice el comprador, el vendedor debe 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.

---

<sup>1</sup> Apartado 37 de la sentencia de 9 de febrero de 2017, Euro Tyre BV - Sucursal em Portugal, asunto C21/16.



Si bien esta *quick fix* no necesitaba trasposición a nuestro ordenamiento, el Real Decreto-ley 3/2020 ha modificado el artículo 13 del Reglamento del IVA, 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 las 3 primeras soluciones rápidas explicadas, se recomienda a todos los empresarios o profesionales analizar su operativa y su sistema de facturación actual, a fin de tomar las medidas que resulten necesarias para cumplir con las nuevas reglas que, a efectos del IVA, afectan 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.

©2020 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.



IS 713573