

Modificación de la Directiva IVA: ‘quick fixes’ para las existencias de reserva.

La Directiva 2018/1910 del Consejo, de 4 de diciembre de 2018, por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE (Directiva IVA) introduce mejoras destinadas a armonizar y simplificar las disposiciones, entre otras, en acuerdos sobre existencias de reserva (call-off stock).

Las existencias de reserva hacen referencia a una situación en la que, en el momento del transporte de los bienes a otro Estado miembro, el proveedor ya conoce la identidad de la persona que adquiere los bienes, al que se entregarán en una fase posterior y tras su llegada al Estado miembro de destino.

Actualmente, esta situación da lugar a una operación asimilada a una entrega intracomunitaria (en el Estado miembro de partida de los bienes) y a una operación asimilada a una adquisición intracomunitaria (en el Estado miembro de llegada de los bienes), seguidas de una entrega local en el Estado miembro de llegada, y obliga al proveedor a estar identificado a efectos del IVA en dicho Estado miembro. Para evitar esto, debe considerarse que tales operaciones, cuando tienen lugar entre dos sujetos pasivos y en determinadas condiciones, dan lugar a una entrega exenta en el Estado miembro de partida y a una adquisición intracomunitaria en el Estado miembro de llegada.

A partir del 1 de enero de 2020 se considerará que existen acuerdos sobre existencias de reserva cuando se cumplan las siguientes condiciones:

- Los bienes son expedidos o transportados a otro Estado miembro por un sujeto pasivo, o por un tercero por cuenta de este, con el fin de que esos bienes sean entregados allí, en una fase posterior y después de su llegada, a otro sujeto pasivo que esté habilitado para entrar en posesión de dichos bienes con arreglo a un acuerdo existente entre ambos sujetos pasivos.

- El sujeto pasivo que expide o transporta los bienes no ha establecido su empresa ni tiene un establecimiento permanente en el Estado miembro al que se expiden o transportan los bienes.
- El sujeto pasivo al que van destinados los bienes está identificado a efectos del IVA en el Estado miembro al que se expiden o transportan los bienes, y tanto su identidad como el número de identificación a efectos del IVA que le ha sido asignado por ese Estado miembro son datos conocidos por el sujeto pasivo que expide o transporte los bienes en el momento del inicio de la expedición o transporte.
- El sujeto pasivo que expide o transporta los bienes debe inscribir la transferencia en un registro que permita a las autoridades fiscales verificar la correcta aplicación de los acuerdos de existencias de reservas e incluir en una declaración recapitulativa tanto la identidad del sujeto pasivo que adquiere los bienes como el número de identificación asignado a este último por el Estado miembro al que se expiden o transportan los bienes.

Cuando se cumplan las anteriores condiciones, se aplicarán las siguientes normas en el momento en que el derecho a disponer de los bienes como propietario se transfiere al sujeto pasivo al que van destinados los bienes:

- Se considerará que una entrega intracomunitaria de bienes ha sido realizada por el sujeto pasivo que ha expedido o transportado los bienes, bien por sí mismo o bien por un tercero a su nombre, en el Estado miembro a partir del cual los bienes han sido expedidos o transportados.
- Se considerará que una adquisición intracomunitaria de bienes ha sido realizada por el sujeto pasivo al que se hace entrega de ellos en el Estado miembro al que se han expedido o transportado los bienes.

Esto resuelve el problema actual provocado por el desfase temporal entre en el momento en el que una operación asimilada a una adquisición intracomunitaria se lleva a cabo por el proveedor y el momento en el que el derecho de disposición de los bienes se transfiere a su destinatario, cuando estos ocurren en diferentes periodos impositivos.

Si en el plazo de 12 meses a partir de la llegada de los bienes al Estado miembro al que han sido expedidos o transportados, los bienes no han sido entregados al sujeto pasivo al que estaban destinados, se considerará que se ha producido una operación asimilada a una transacción intracomunitaria al día siguiente de la expiración del plazo de 12 meses.

Es preciso tener en cuenta que esta Directiva necesita trasposición por parte de los Estados miembros, encontrándose en estos momentos el documento del Anteproyecto de Ley sometido a trámite de información pública en España.

No obstante, si la transposición de la Directiva no se realiza antes del 1 de enero de 2020, entendemos que será de aplicación desde ese momento puesto que esta problemática ya fue analizada y resuelta en ese mismo sentido por la Consulta Vinculante V1725/2013 de la Dirección General de Tributos española. Además, la jurisprudencia comunitaria ha reconocido el derecho de los particulares a invocar una Directiva expresada en términos suficientemente precisos e incondicionales (C-188/95, 02-12-97, Asunto Fanstak).

Nota: Este documento tiene carácter informativo y en ningún caso implica un asesoramiento fiscal individualizado.