

MÁSTER UNIVERSITARIO EN TRIBUTACIÓN

LUIS LAMARQUE

CURSO 2021/2022

uc3m | Universidad **Carlos III** de Madrid

IVA

ENTREGAS INTRACOMUNITARIAS DE BIENES Y TRANSFERENCIAS DE BIENES

REGLAS PARA LA DETERMINACIÓN DEL TRANSPORTE

ADQUISICIONES INTRACOMUNITARIAS DE BIENES Y ASIMILADAS

BREVE REFERENCIA A LAS OPERACIONES DE FRAUDE CARRUSEL

Adquisiciones intracomunitarias

Adquisiciones intracomunitarias de bienes y servicios

Siempre hay dos partes: Un transmitente o prestador del servicio residente en otro estado de la EU y un adquirente del bien o servicio

Adquisiciones intracomunitarias asimiladas de bienes

Afección de los bienes de un empresario o profesional residente en otro Estado de la EU a sus actividades empresariales o profesionales realizadas en España. No hay dos partes. Jurídicamente no hay entrega ni prestación de servicios

Requisitos materiales para la exención de las entregas las entregas intracomunitarias

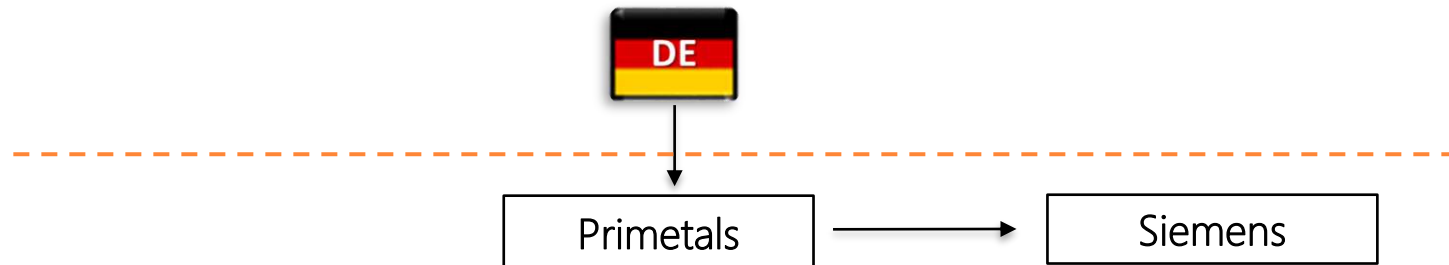
- Transporte de la mercancía
- Comunicación de un NIF intracomunitario por adquirente
- Inclusión de la entrega en la declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias (mod. 349) por el proveedor

Caso 1

La compañía española Siemens, S.A. le encarga a la compañía Primetals Ltd., con sede en UK, el diseño, fabricación, suministro y montaje de un tren de laminado.

Para llevar a cabo dicho proyecto, Primetals Ltd. adquiere diversos componentes de un proveedor alemán que los manda a España a la obra donde Primetals los afecta a su proyecto.

Una vez montados los componentes, Primetals Ltd. Entrega el producto terminado a Siemens, S.A. El montaje dura aproximadamente 5 meses



Requisitos materiales para la exención de las entregas intracomunitarias

- Obligaciones de Primetals en España a efectos del IVA

Caso 2

Primetals se da de alta a efectos de IVA en España el día 01.02.2022 y solicita desde ese mismo momento su alta en el ROI , por lo que encarga en ese mismo mes al proveedor alemán los componentes necesarios, comunicando su NIF español.

El proveedor alemán verifica en VIES que el NIF español de Primetals no es válido.

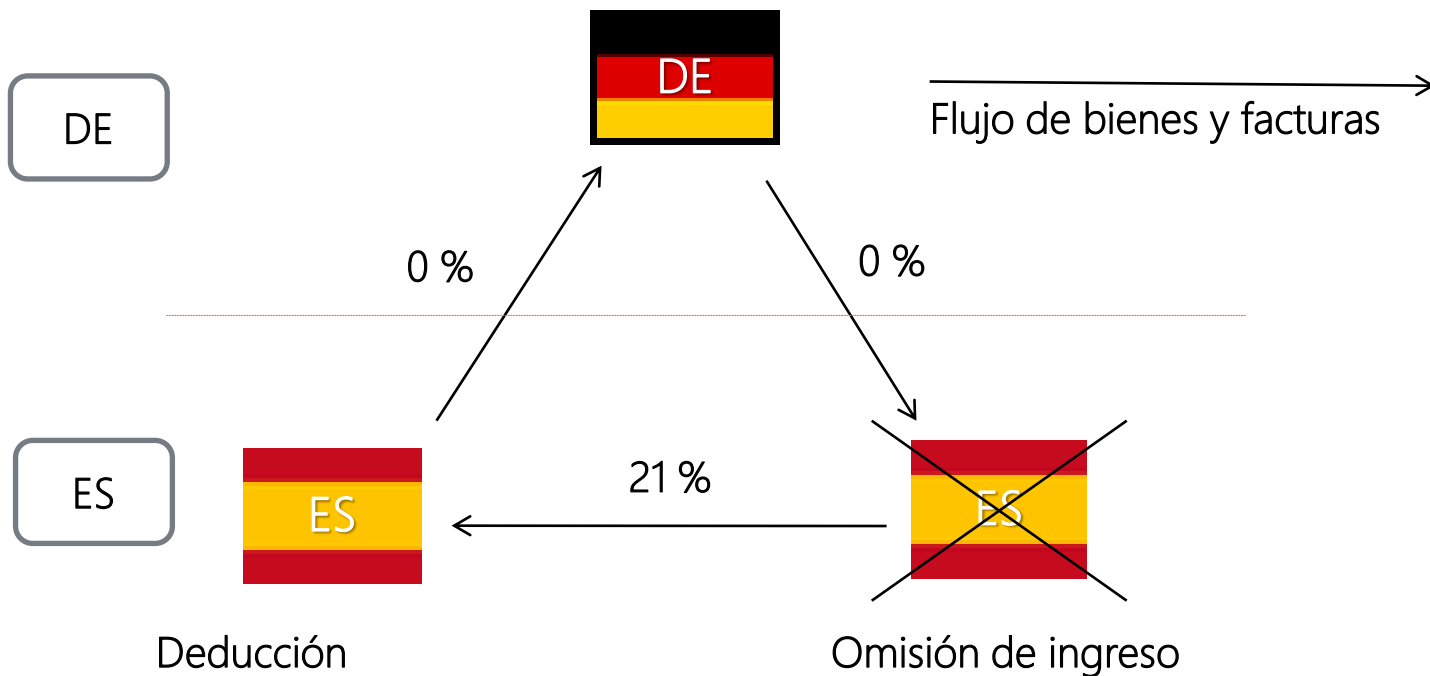
La Administración tributaria española le requiere a Primetals Ltd la acreditación de operaciones intracomunitarias en España:

- ¿Cómo debe de facturar el proveedor alemán sus componentes?
- ¿Cómo acredita Primetals la realización de operaciones intracomunitarias?
- ¿Puede la empresa alemana cumplir la obligación de incluir esta operación en su declaración recapitulativa?
- ¿Cómo recupera Primetals Lta. en su caso el IVA alemán que se le repercute?

Requisitos materiales para la exención de las entregas intracomunitarias

Caso 3

Operación carrusel:



Acreditación del transporte

Por cualquier medio de prueba admitida en derecho y en particular por los siguientes:

Categoría A: CMR (contrato de transporte), conocimiento de embarque, factura del transportista o factura del flete aéreo.

Categoría B: Póliza de seguro relativa al transporte de los bienes, documentos que acreditan el pago del transporte, documento oficial expedido por notario, recibí de un depositario en el Estado Miembro de destino.

Si el transporte lo realiza el proveedor, al menos dos medios de prueba de la categoría A o una de la categoría A y uno de la categoría B, emitidos por terceros independientes.

Si el transporte lo realiza el adquiriente, los mismos que en el caso anterior + declaración escrita del comprador que certifique que los bienes han sido transportados.

Acreditación del transporte

Caso 4

La compañía Yazaki Francia, envía un set de mazos de cable para los cockpits de determinados modelos de vehículos a Renault España en Palencia.

Yazaki declara en Francia la entrega intracomunitaria, pero Renault España, debido a un error informático, no declara la correspondiente adquisición.

Este descuadre entre lo declarado en Francia y en España, da lugar a un requerimiento de la Administración tributaria española que, entre otros extremos requiere la justificación del transporte. El transporte fue realizado por Yazaki FR y Renault ES sólo dispone de la factura, en la que se hace constar que se trata de una entrega intracomunitaria exenta y del albarán de entrega.

- ¿Esta documentación es suficiente para acreditar el transporte?
- Contingencia fiscal para Renault

IVA

REGLAS DE SIMPLIFICACIÓN. ART. 36 DIRECTIVA IVA

SUPUESTOS QUE NO SE CONSIDERAN TRANSFERENCIA DE BIENES

ALMACENES DE CONSIGNA

ACUERDOS DE EXISTENCIAS DE RESERVA

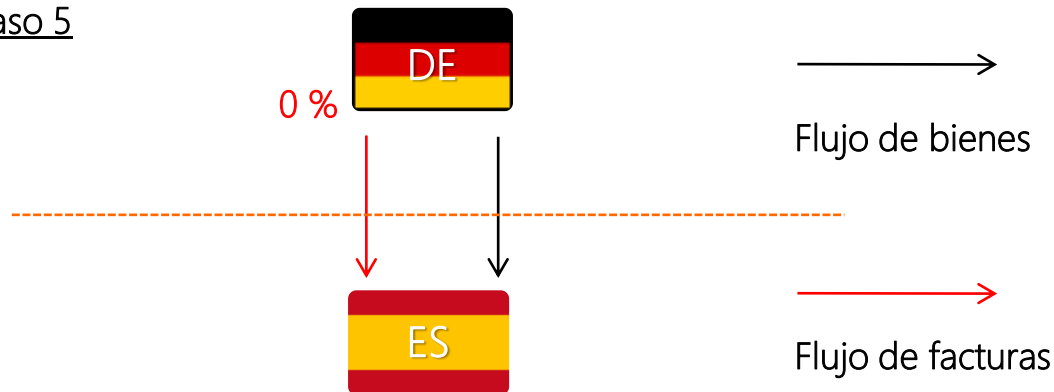
ENTREGAS EN CADENA

OPERACIONES TRIANGULARES

Regla de simplificación del artículo 36 Directiva IVA (traspuesta en art. 68.Dos.2 LIVA):

Ejemplo: Envío de componentes para el montaje e instalación de un almacén automatizado

Caso 5



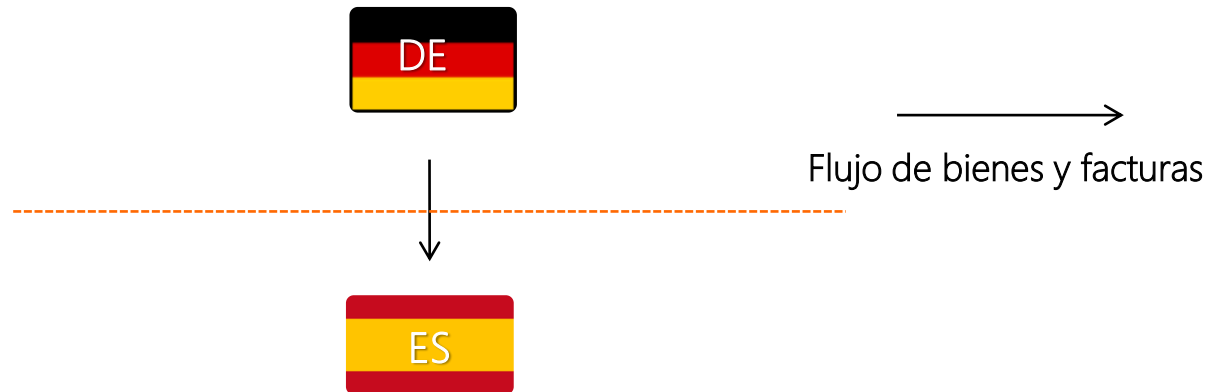
Puesto que los materiales y componentes enviados a España se instalan antes de su puesta a disposición y se inmovilizan no se realiza una adquisición intracomunitaria asimilada y DE no tiene que registrarse en España.

Una vez finalizado el Almacén se produce una entrega local de DE a ES bajo la aplicación de la regla de la inversión del sujeto pasivo.

Regla de simplificación del artículo 36 Directiva IVA (traspuesta en art. 68.Dos.2 LIVA):

Ejemplo: Envío de componentes para el montaje e instalación de molinos para un parque eólico

Caso 6

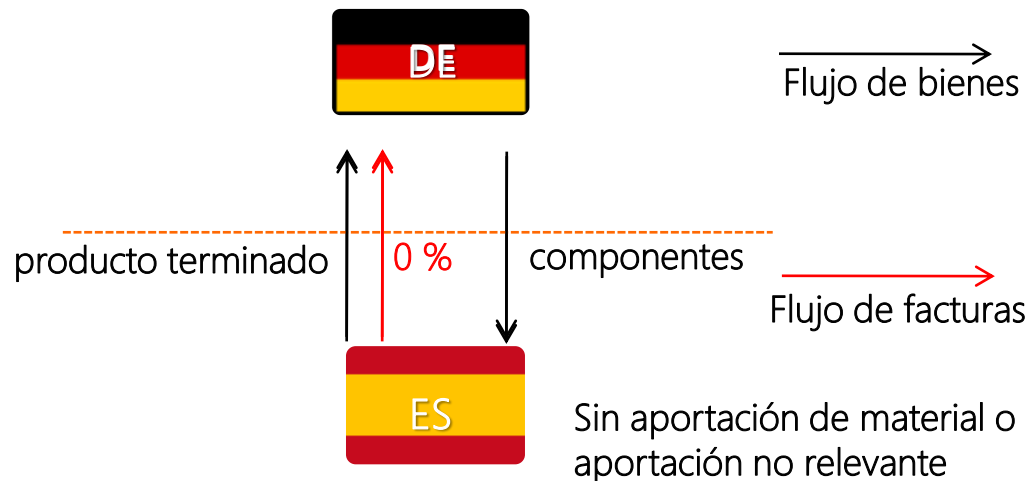


¿Bien inmueble?

Supuestos que no se consideran transferencia de bienes (art. 9.3 en relación con 16.2 LIVA)

Caso 7

Ejemplos de contratos de ejecución de obra con y sin suministro de material:



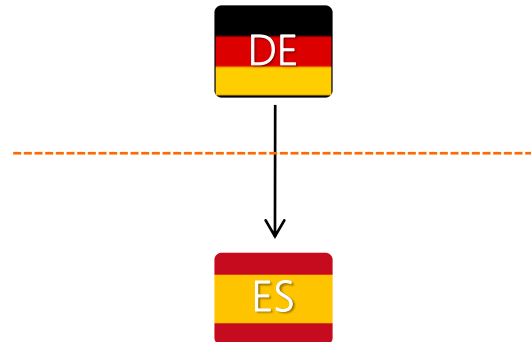
Calificación del hecho imponible: Contrato de ejecución de obra mobiliaria sin aportación de materiales y por tanto prestación de un servicio intracomunitario.

Lugar de prestación del servicio: Regla general B2B en sede del destinatario. IVA 0 %

Por motivo del envío de los componentes DE no se tiene que registrar en España (no transfer, art. 9.3.e) LIVA.

Caso 8

Ejemplo: Utilización temporal



DE envía una maquina a ES en marzo de 2022 para cedérsela en alquiler con opción de compra.

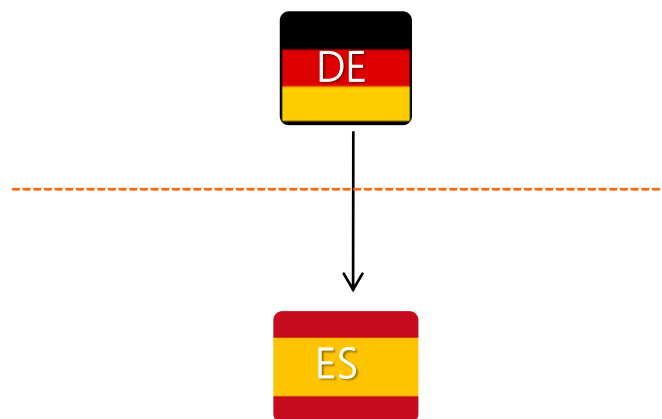
En septiembre de 2022 ES decide adquirirla.

Un solo movimiento de la maquinaria pero dos hechos imponible:

- Adquisición intracomunitaria asimilada
- Entrega con inversión del sujeto pasivo

Caso 8 (II)

cont. Ejemplo: Utilización temporal



¿Cuándo se devenga la adquisición intracomunitaria?

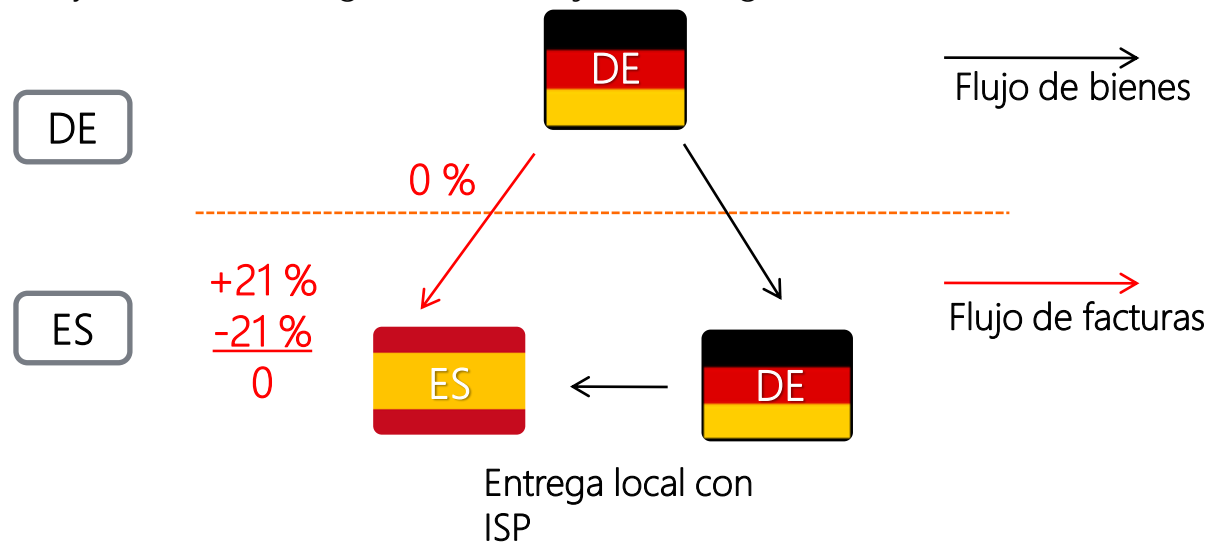
Art. 9.3.f) en relación con 16.2.2 LIVA

El envío a España para su utilización temporal no se considera transferencia de bien

Almacenes de consigna / Acuerdos de existencias de reserva

Caso 9

Por regla general el envío de productos al almacén supone una adquisición intracomunitaria asimilada y la ulterior entrega local esta sujeta a la regla de la ISP.



Deducible por ES cuando reciben la factura.

Problemática: Consulta DGT V1725-13 de 27-05-2013

Almacenes de consigna desde el 01.01.2020

La transferencia de bienes al almacén deja de tener la consideración de entrega intracomunitaria asimilada y será una entrega intracomunitaria propiamente dicha si concurren las siguientes condiciones:

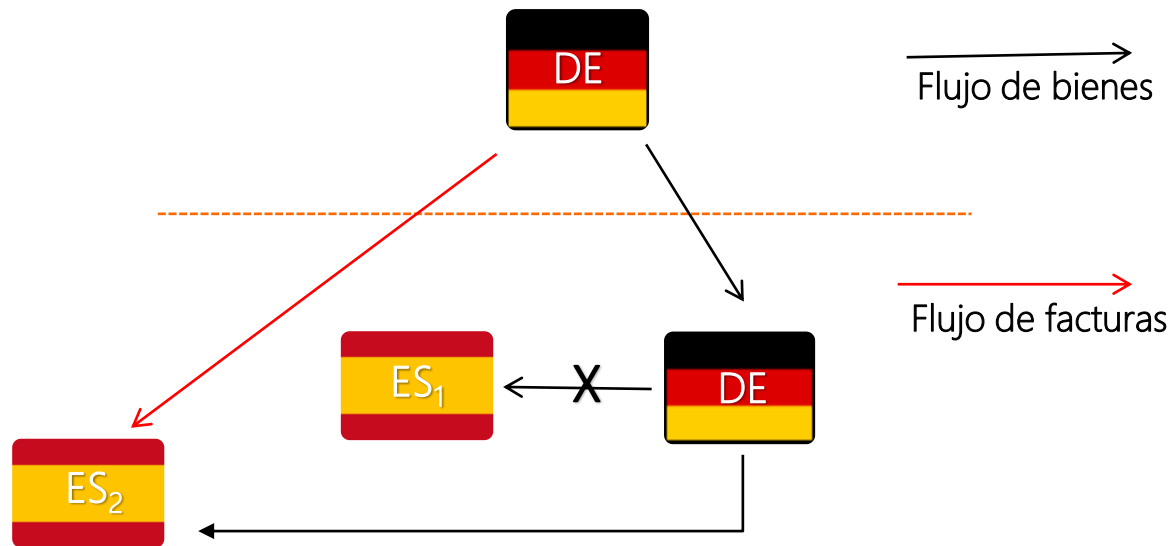
- El proveedor no se encuentra identificado en el Estado de destino y
- Conoce la identidad de la persona que adquirirá los bienes tras su envío a España
- El adquirente es un empresario o profesional
- Los bienes transportados deben de entregarse a su destinatario en el plazo de 12 meses contados a partir de la llegada de los mismos al Estado de destino

El devengo de la adquisición intracomunitaria se produce en el momento de la transmisión de los bienes

Requisitos formales: Ambas partes deben de llevar un registro de estas operaciones.

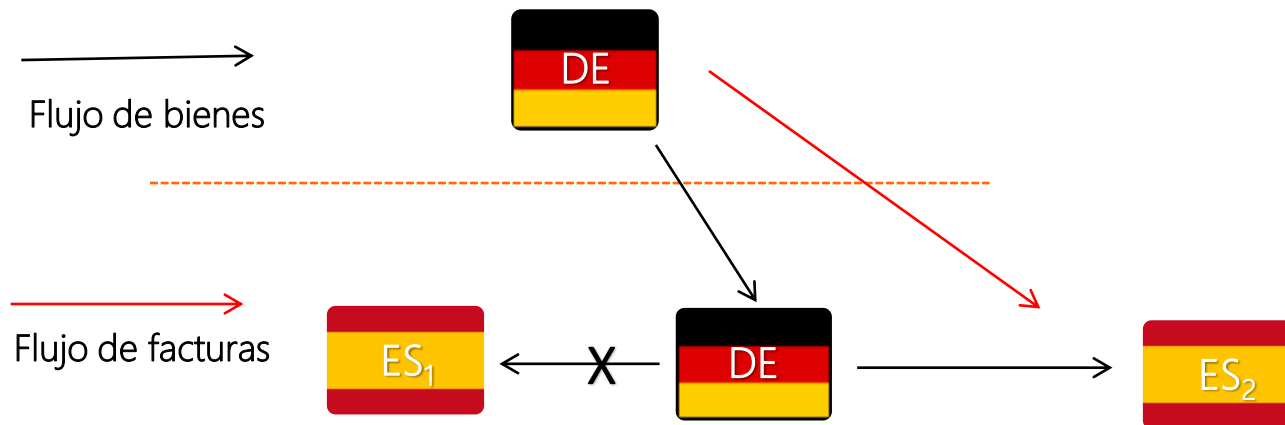
Almacenes de consigna, sustitución del adquiriente por acuerdo de las tres partes

Caso 10



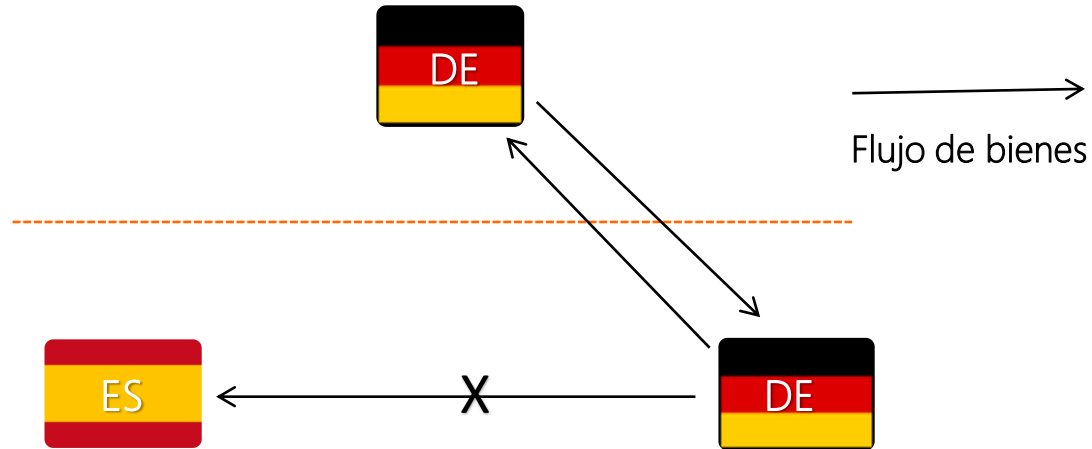
Almacenes de consigna, venta a un 3º

Caso 11



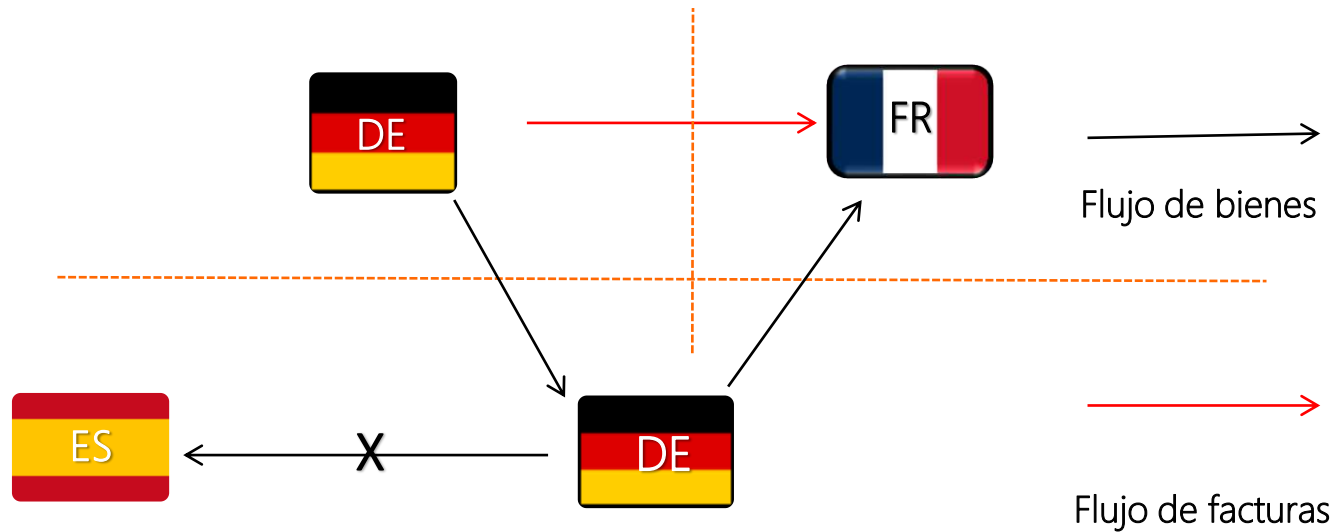
Almacenes de consigna, retorno de mercancía

Caso 12



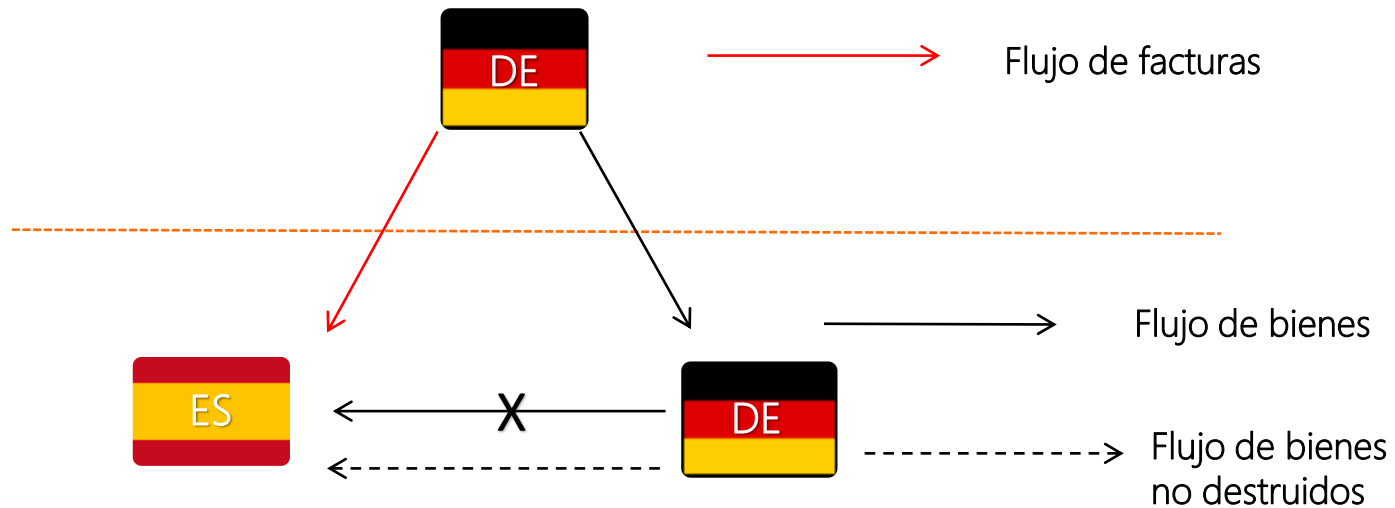
Almacenes de consigna, mercancía se remite a otro país

Caso 13



Almacenes de consigna, pérdida parcial de mercancía; pérdida total de la mercancía

Caso 14

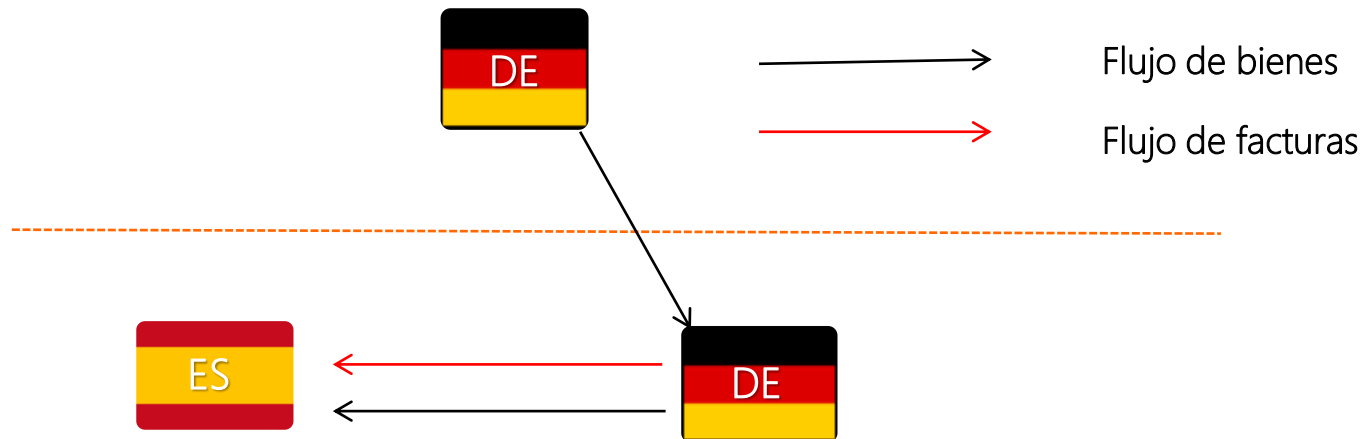


Notas explicativas de la Comisión:

En el caso de mermas pequeñas, razonables, sí se aplica régimen de almacén de consigna.

Almacenes de consigna, establecimiento permanente

Caso 15



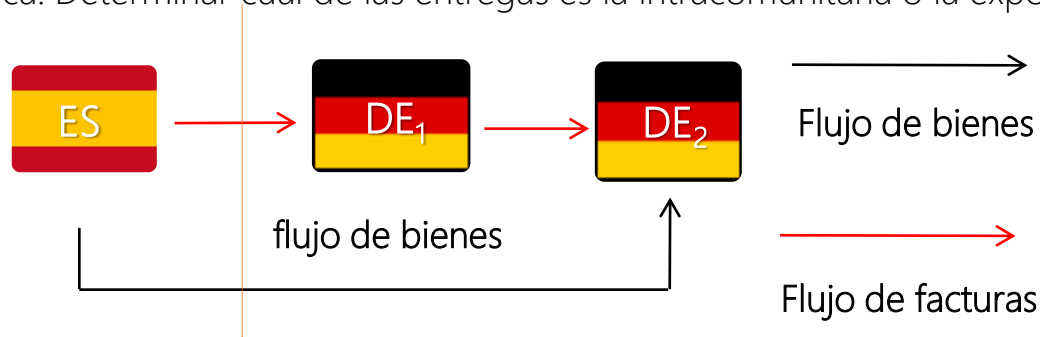
DE alquila el almacén y dispone de personal propio en España para gestionarlo.

Operaciones en cadena

Caso 16

Jurídicamente se producen dos o más entregas, pero hay un solo movimiento de mercancía.

Problemática: Determinar cual de las entregas es la intracomunitaria o la exportación



Incoterms solo relevantes a efectos interpretativos.

Si el transporte se atribuye a la primera entrega, ES realiza una entrega intracomunitaria exenta. La ulterior entrega sucede ya fuera del ámbito espacial del IVA español.

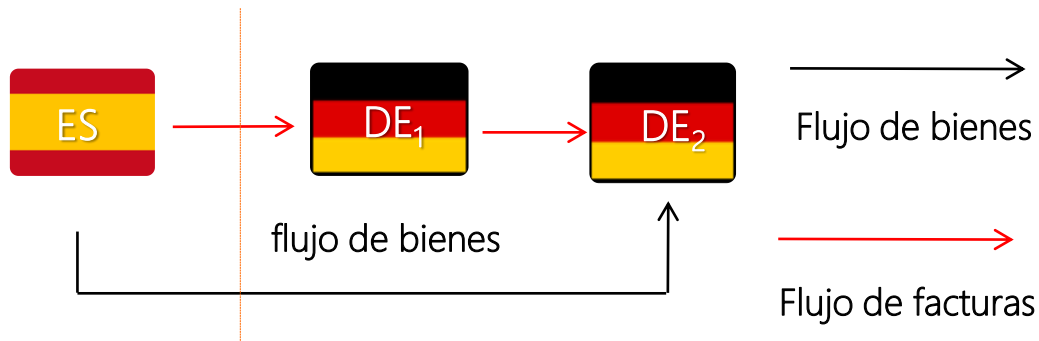
Si el transporte se atribuye a la 2ª entrega, ES realiza una entrega local sujeta y no exenta de IVA y DE realiza una entrega intracomunitaria exenta.

Con carácter general el transporte se vincula a la primera entrega.

No obstante, si el operador intermediario comunica a su proveedor un NIF intracomunitario expedido por el estado miembro de partida, el transporte se imputará a la segunda entrega.

Operación en cadena con identificación de Estado miembro de partida

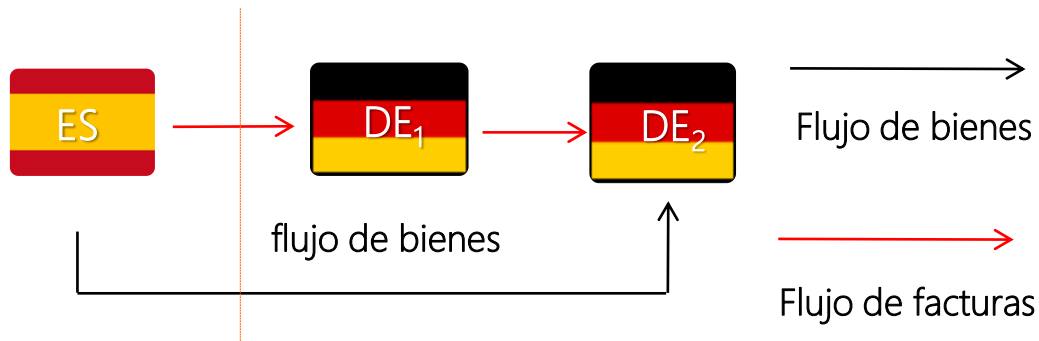
Caso 17



DE1 comunica a ES un NIF intracomunitario español

Operación en cadena con identificación en un país distinto al de salida de las mercancías

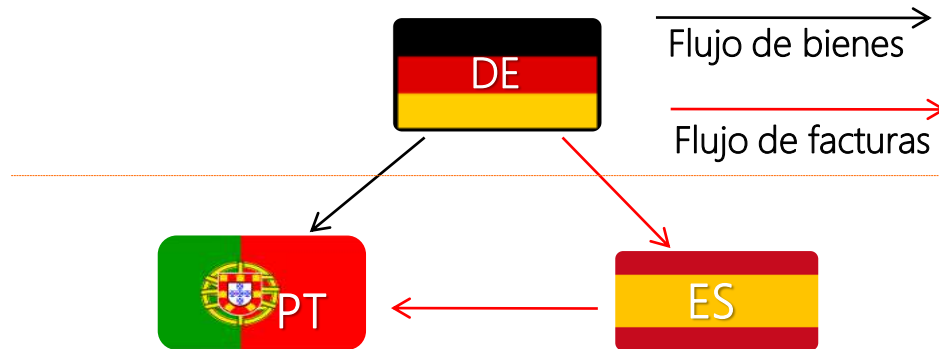
Caso 18



DE1 comunica a ES un NIF intracomunitario alemán

Operación en cadena: operación triangular

Caso 19



De no existir la regla de simplificación de operaciones triangulares las consecuencias serían:

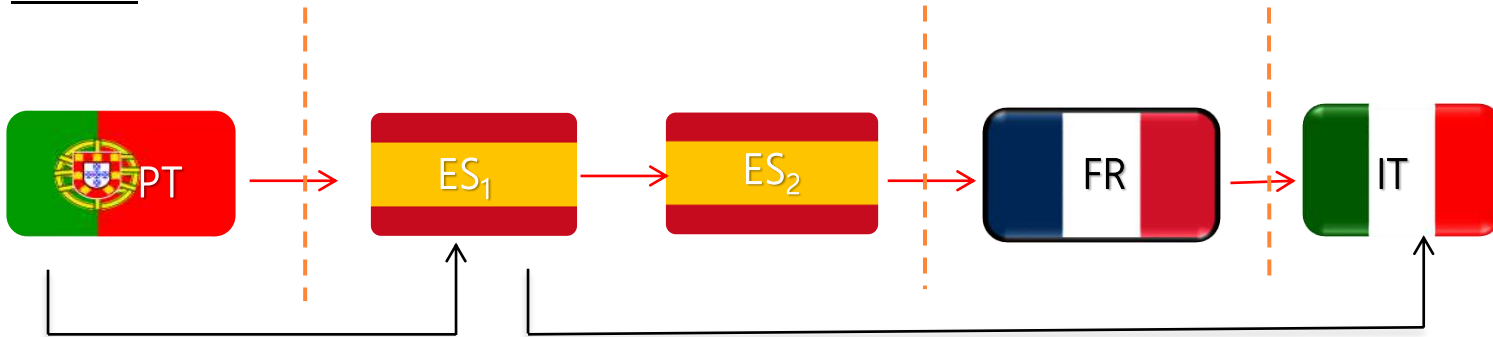
ES realiza una adquisición intracomunitaria en PT y se tiene que registrar en PT.
Esto se evita con la regla de la operación triangular.

Requisitos:

- 3 empresarios o profesionales
- registrados en 3 distintos estados miembro
- Transporte intracomunitario de mercancía
- La mercancía va directamente de DE a PT

Operaciones en cadena, entregas sucesivas

Caso 20



Variante 1: ES2 comunica NIF intracomunitario español

- La entrega intracomunitaria es realizada por ES2 a FR y se produce una adquisición intracomunitaria de FR en IT. Posible aplicación de las reglas de operación triangulares.

Variante 2: ES2, que también está registrada en Alemania comunica su NIF intracomunitario alemán

- La entrega intracomunitaria es la realizada por ES1 a ES2 que realiza una adquisición intracomunitaria en Italia a la que no le resulta de aplicación las reglas de las operaciones triangulares por estar ES2 identificada en España y por tratarse de 4 partes. ES2 realiza además una entrega local en Italia a FR y ésta última también en favor de IT.

IVA

VENTAS A DISTANCIA Y ENTREGAS DE BIENES FACILITADAS A TRAVÉS DE UNA INTERFAZ DIGITAL.

Ventas a distancia intracomunitarias OSS

- Adquisiciones intracomunitarias B2C

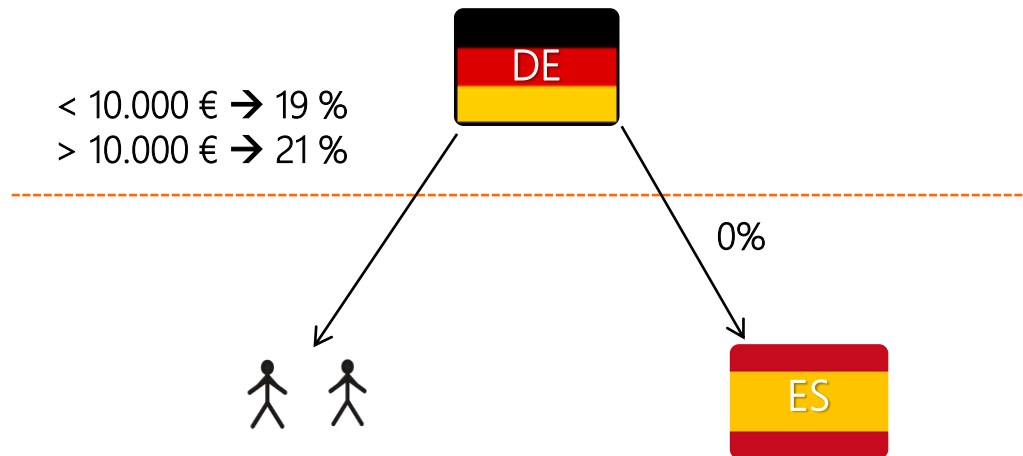
- El IVA se devenga en origen salvo que se supere durante el año natural precedente o en el corriente el umbral de 10.000,- €

Ventas a distancia intracomunitarias OSS (cont.)

Caso 21

Adquisiciones intracomunitarias B2C

En principio IVA de origen, salvo que se supere durante el año natural precedente o el corriente la cantidad de 10.000,- €.



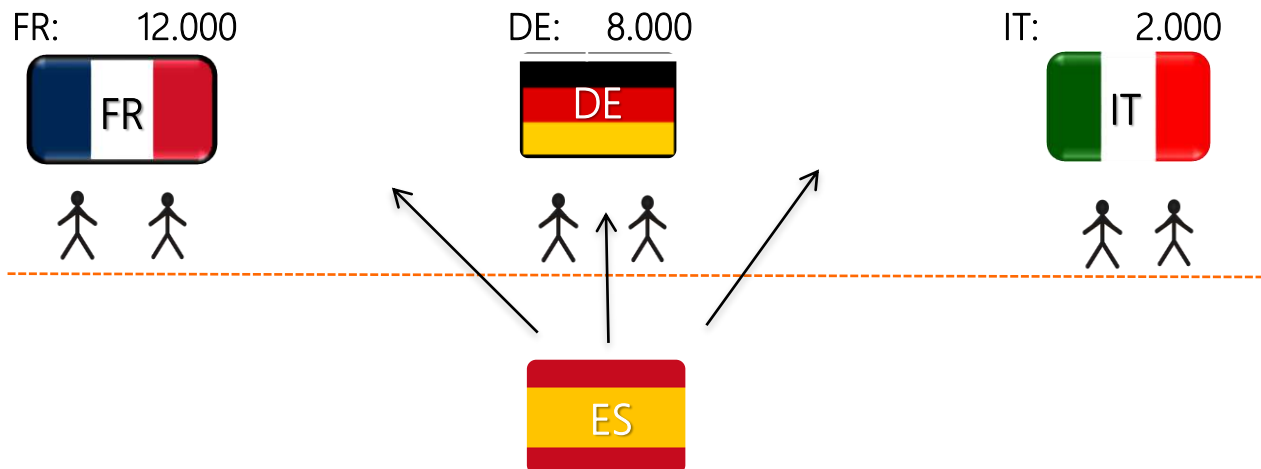
Posibilidad de optar por el régimen de ventas a distancia sin superar el umbral. Opción mínimo por 2 años.

Ventas a distancia intracomunitarias OSS (cont.)

Caso 22

ES está establecido únicamente en España y vende a través de su página web a clientes consumidores finales residentes en FR, DE e IT.

Los volúmenes de venta B2C en el año pasado a dichos países fueron los siguientes:

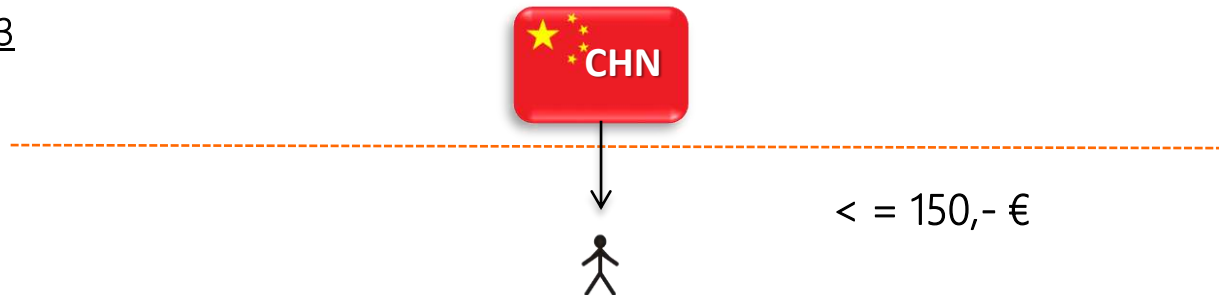


- ¿Dónde se entienden localizadas estas operaciones
- ¿Cabe optar por tributar en origen por las ventas a ES a IT?

Ventas a distancia de bienes importados IOSS

- Ventas desde terceros países B2C
- Valor de los bienes importados $\leq 150,-\text{€}$

Caso 23



Variante 1: el empresario chino se acoge al IOSS y comunica en la importación el número de identificación asignado para la aplicación del régimen

- La importación está exenta (art. 66.4 LIVA)
- La entrega B2C está sujeta a IVA español

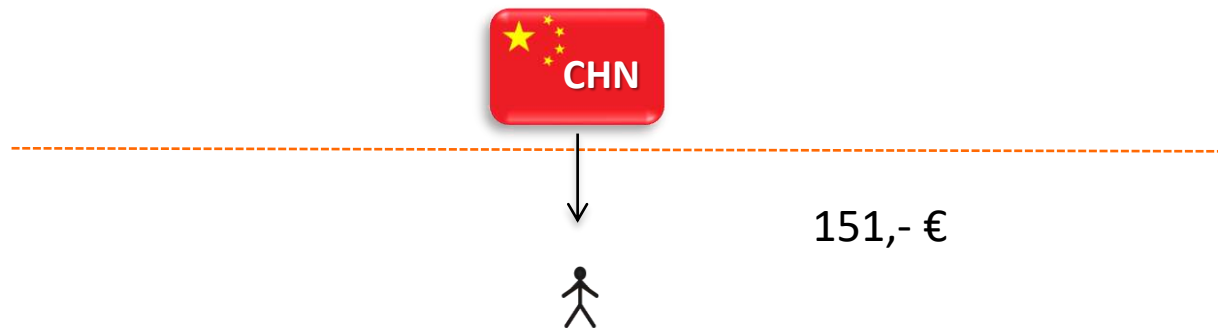
Variante 2: el empresario chino no se acoge al IOSS

- La venta a distancia de bienes importados no se localiza en España
- La importación no está exenta siendo el SP al empresario chino
- No se produce desimposición por ello

Ventas a distancia de bienes importados excluido IOSS

- Ventas desde terceros países B2C
- Valor de los bienes importados > 150,-€

Caso 24

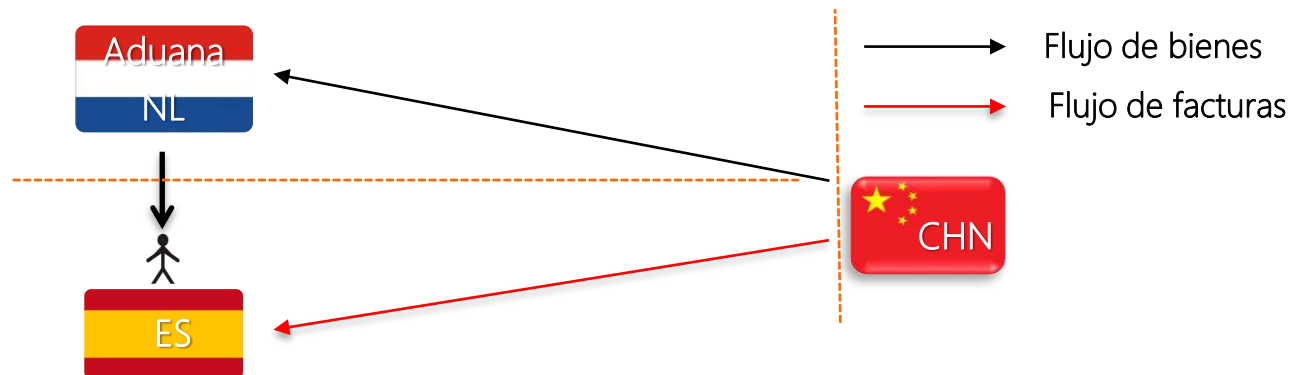


- La venta a distancia no se localiza en España
- La importación realizada por el empresario chino no está exenta.

Ventas a distancia de bienes importados a través de otro EM IOSS

- Ventas desde terceros países B2C
- Valor de los bienes importados $\leq 150,-\text{€}$
- Bienes se importan en un EM distinto al del consumo final

Caso 25



Variante 1

- El empresario chino se ha acogido al IOSS y ha comunicado en la aduana el número de identificación individual asignado para la aplicación del régimen.
- La importación en los Países Bajos está exenta (art. 143.1 Directiva IVA)
- La entrega posterior es una venta a distancia de bienes importados localizada en España y sujeta por tanto a IVA español (art. 8.Tres y 68.Tres.c) LIVA)

Variante 2

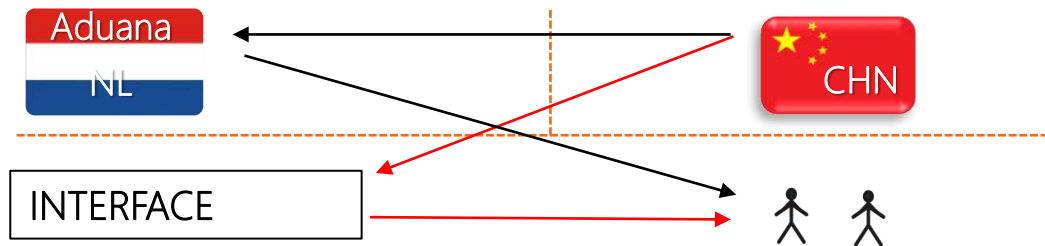
- El empresario chino no se acoge al IOSS
- La importación en NL no estará exenta
- La entrega posterior se entiende realizada en España (art. 33 Directiva IVA, art. 68. Tres.c) LIVA)

Ventas facilitadas por interfaces

- Entregas de bienes facilitados a través de un interface digital (ej. Amazon, Alibaba)
 - Se entiende que la interface facilita la operación cuando a través de la misma se pone en contacto al proveedor subyacente y al cliente B2C
 - Se establezcan de manera directa o indirecta los términos de la entrega
 - Se intervenga de manera directa o indirecta en la autorización del cobro al cliente
 - Se intervenga directa o indirectamente en el pedido entrega de bienes
- Nuevo obligado tributario: El sujeto pasivo considerado proveedor = el titular de la interface
- Sólo en 2 supuestos:
 - Ventas a distancia de bienes importados $\leq 150,- \text{€}$
 - Ventas en el interior de la UE (nacionales o a distancia intracomunitarias) realizadas por un proveedor subyacente no establecido en la UE a favor de consumidores finales residentes en la UE, con independencia del valor de los bienes.

Ventas facilitadas por interfaces

Caso 26



- Flujo de bienes
→ Flujo de facturas

Variante 1

Venta B2C

La interface acepta los pagos a nombre del empresario chino y fija las condiciones de entrega

Importe \leq 150,-

Empresario chino se acoge a IOSS

→ Ficción de 2 entregas, una del empresario chino al interface y otra de este a los consumidores finales

- Entrega entre empresarios (chino y titular de la interface) fuera del TAI
- Importación en NL por la interface exenta en caso de IOSS (art. 143.1 Directiva IVA)
- Venta a distancia de bienes importados, realizada por la interface y localizada en el TAI por ser el lugar de llegada de la mercancía sujeta a IVA español (art. 8.Tres y 68.Tres c) LIVA

Ventas facilitadas por interfaces

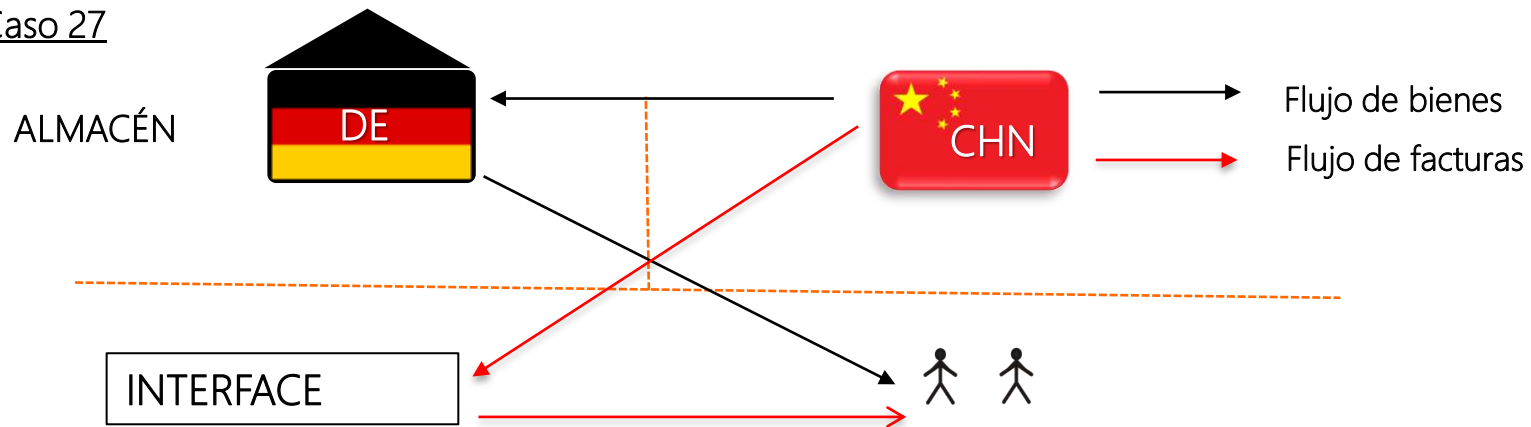
Variante 2

El valor de la mercancía supera los 150,- € por lo que no cabe el IOSS ni se aplica la ficción de las 2 entregas.

- Servicio por vía electrónica de la interface que se localiza en España por la regla de cierre del art. 70. Dos LIVA
- La empresa china realiza una importación en NL no exenta puesto que al superar el valor de la mercancía los 150,- € esta operación no puede acogerse al IOSS.
- La entrega posterior efectuada por el empresario chino se localiza en el TAI (art. 68. Tres c) LIVA.

Ventas a distancia de bienes importados a través de otro EM IOSS

Caso 27



Venta B2C

La interface acepta los pagos a nombre del empresario chino y fija las condiciones de entrega.

Valor mercancía : 600,- €

La interface ha facilitado operaciones en el año precedente a otros EM por importe superior a 10.000,- €

- Puesto que la mercancía ya se encuentra en un EM se produce la ficción de las 2 entregas con independencia del valor de la misma.
- Una primera entrega en Alemania, del empresario chino a la interface exenta por el artículo análogo alemán al 20.bis LIVA
- Una venta a distancia intracomunitaria realizada por la interface localizada en España y sujeta por ello al IVA español

IVA

DEVOLUCIÓN DEL IVA SOPORTADO

Devolución del IVA soportado

Dos procedimientos distintos que son incompatibles entre sí: El derivado de la mecánica del Tributo (art. 115 LIVA) y el previsto para sujetos pasivo no establecidos (art. 119 y 119 bis LIVA).

De conformidad con lo establecido en los artículos 119 y 119 bis LIVA el procedimiento previsto para sujetos pasivos no establecidos no resulta aplicable si se da alguno de los siguientes supuestos:

- El sujeto pasivo está establecido
- El sujeto pasivo realiza desde España entregas intracomunitarias o exportaciones
- El sujetos pasivo recibe facturas con ISP

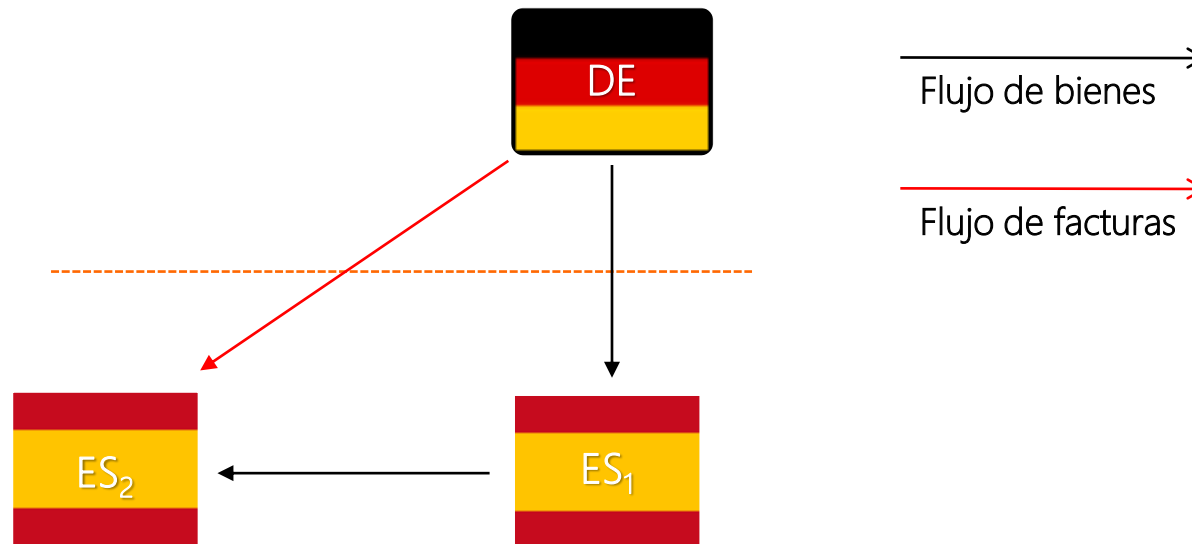
Cont. Devolución del IVA soportado

Las solicitudes de devolución a no establecidos caben anuales o trimestrales. Por ello se ha de atender a si en el respectivo trimestre concurre alguna de las circunstancias antedichas en cuyo caso el IVA soportado se declarará en la correspondiente declaración de IVA. Si en dicho trimestre no se da ninguna de dichas circunstancias habrá que acudir a la vía de no establecidos. Es decir, es posible tener que iniciar 4 o incluso 5 procedimientos distintos para solicitar la devolución del IVA soportado en España.

Plazo para las solicitudes de devolución de no establecidos: 30.09. del año siguiente.

Caso 28

MAN envía componentes de camiones a España.
En ES se montan los camiones (duración aproximada 1 mes) y se venden.

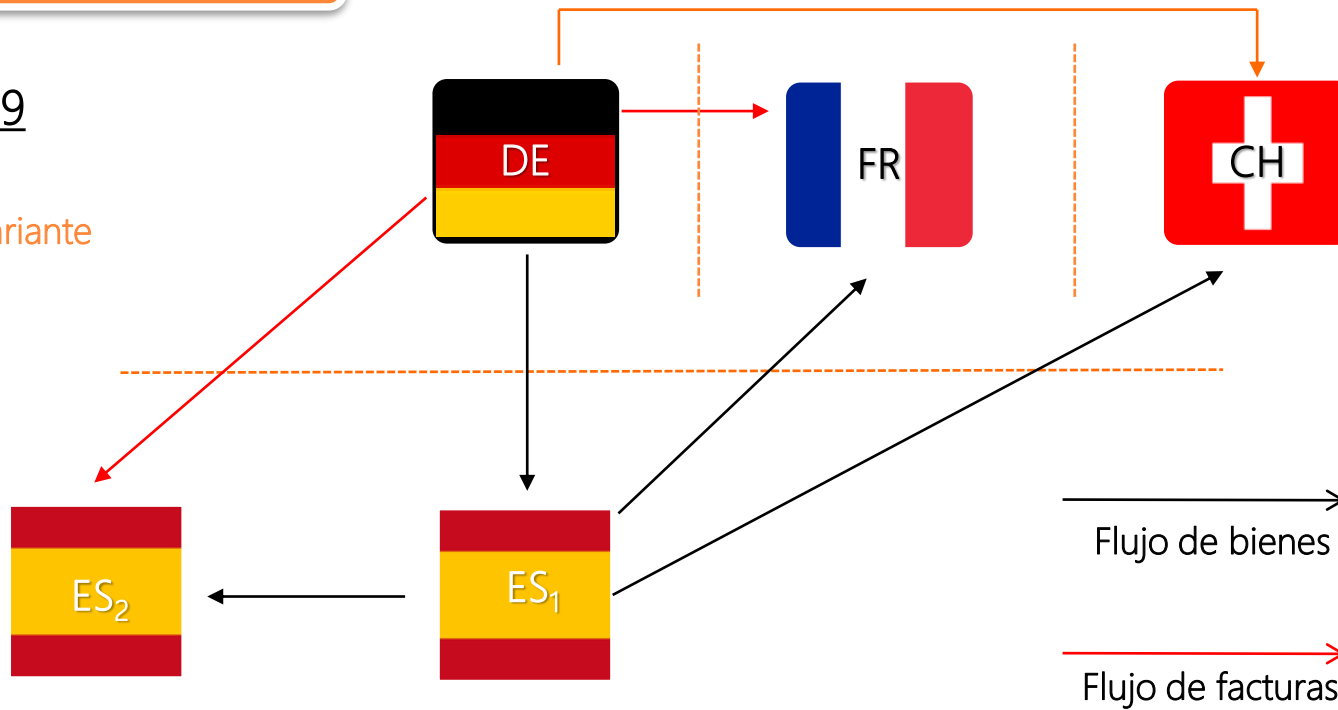


¿Qué procedimiento ha de seguir para pedir la devolución del IVA soportado?

Ejemplos Devolución de IVA

Caso 29

Variante



En Q2 y Q4 de 2022, MAN ha realizado respectivamente una entrega intracomunitaria a FR y una exportación a CH.

Ejemplos Devolución de IVA

- 1) MAN solicita la devolución de la totalidad del IVA soportado en 2022 por la vía del 115 LIVA.
 - ¿Es correcto?
 - ¿Qué riesgo asume?
 - ¿Qué sucede si Hacienda deniega la devolución del IVA soportado de Q1 y Q3 después del 30.09.2023?

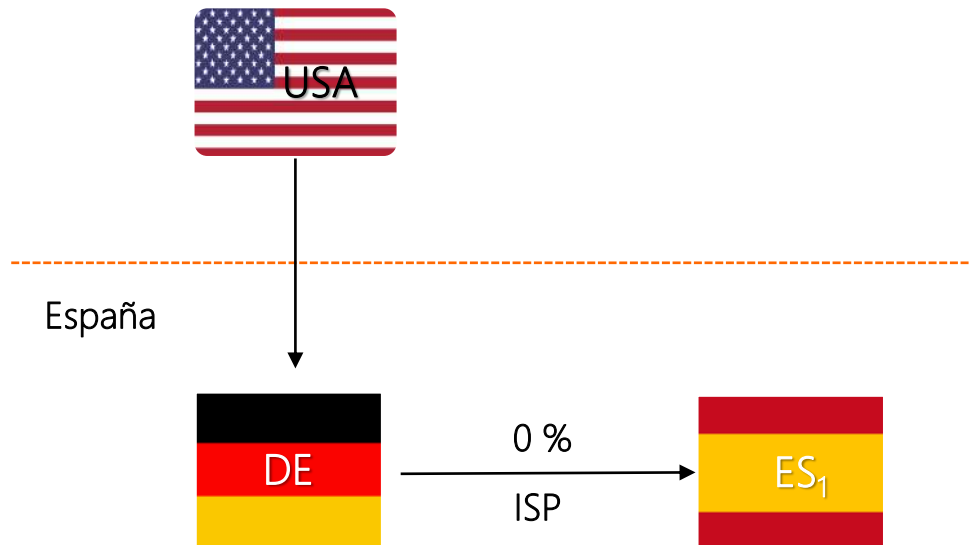
- 2) MAN Solicita la devolución de la totalidad del IVA Soportado en 2022 por la vía del 115 y del 119.
 - ¿Qué riesgo asume?

- 3) MAN solicita en abril de 2022 la devolución del IVA soportado del Q1 por la vía del 119 y en octubre solicita por esa vía la devolución del IVA soportado en Q3. Posteriormente, en marzo de 2023 recibe facturas adicionales con IVA soportado correspondientes a Q1 y Q3 del 2022.
 - ¿Como solicita la devolución?

Ejemplos Devolución de IVA

Caso 30

DE importa en ES acero y lo distribuye en ES.



Por motivo de las importaciones soporta un IVA a la importación significativa.

Decide solicitar el alta en el REDEME para obtener la devolución mensual del IVA a la importación.

¿Es correcto?

¿Cómo puede, en su caso, forzar la aplicación de la devolución mensual?

Ejemplos Devolución de IVA

DE importa en ES acero y lo distribuye en ES.

Variante:

Consigue forzar el régimen de devolución mensual pero incumple el SII y Hacienda deniega la devolución por este motivo.

¿Es correcto?

¿Qué cabe argumentar en defensa del cliente?

Devolución de IVA a no establecidos residentes en terceros países:

- Representante fiscal
- Reciprocidad