



Los pequeños arreglos del IVA: la reforma de la Directiva (UE) 2018/1910

Eduardo Fernández Caramazana

Inspector de Hacienda del Estado

eduardo.fernandez.caramazana@gmail.com | <https://orcid.org/0000-0002-8319-6306>

Pablo Grande Serrano

Inspector de Hacienda del Estado

grandeserrano@gmail.com | <https://orcid.org/0000-0001-9726-8705>

Extracto

El 1 de enero de 1993 entró en vigor la reforma del impuesto sobre el valor añadido (IVA) en el tráfico intracomunitario. El objetivo era un sistema de tributación en origen con atribución del ingreso fiscal al Estado miembro de destino. Las diferencias entre las legislaciones nacionales de los Estados miembros obligaron a crear un sistema transitorio. En 2021, veintiocho años después, el régimen transitorio sigue vigente. No obstante, desde 2016, la Comisión Europea y el Consejo de la Unión Europea están trabajando en un sistema definitivo de las operaciones intracomunitarias, que se prevé que entre en vigor en 2022. Hasta ese momento y con la finalidad de incrementar la seguridad jurídica; reducir las cargas administrativas, facilitando el tráfico intracomunitario; y reforzar la prevención del fraude se han aprobado la Directiva (UE) 2018/1910 y el Reglamento de Ejecución (UE) 2018/1912. Estas modificaciones, conocidas como *Quick Fixes* (arreglos rápidos), se refieren a las ventas en cadena, acuerdos de ventas en consigna, número de identificación del IVA y prueba del transporte intracomunitario. El presente trabajo tiene como finalidad analizar estas modificaciones, señalando los aspectos críticos y posibles mejoras.

Palabras clave: IVA; adquisición intracomunitaria de bienes; ventas en cadena; ventas en consigna; NIF-IVA; *Quick Fixes*.

Fecha de entrada: 08-10-2020 / Fecha de aceptación: 27-10-2020 / Fecha de revisión: 17-12-2020

Cómo citar: Fernández Caramazana, E. y Grande Serrano, P. (2021). Los pequeños arreglos del IVA: la reforma de la Directiva (UE) 2018/1910. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 455, E1-E34.





VAT Quick Fixes: the amendment of the Council Directive (EU) 2018/1910

Eduardo Fernández Caramazana

Pablo Grande Serrano

Abstract

On January 1, 1993 the intra-Community trade reform of the Value Added Tax entered into force. The objective was a system based on taxation at source with the allocation of tax revenue for the Member State of arrival. The differences between the national laws of the Member States required the development of a provisional system. In 2021, twenty-eight years later, that provisional regime remains applicable. However, since 2016, the European Commission and the Council of the European Union have been working on a definitive system for intra-Community operations, which is expected to apply in 2022. Until then and with the aim of increasing legal certainty; reduce administrative burdens, facilitating intra-Community trade; and strengthen the prevention of tax fraud, the Council Directive (EU) 2018/1910 and the Council Implementing Regulation (EU) 2018/1912 have been adopted. These amendments, known as «Quick Fixes», concern chain transactions, call-off stock arrangements, VAT identification number and the proof of intra-Community transport. The goal of this paper is to analyze these reforms, from a critical point of view, in order to propose certain improvements.

Keywords: VAT; intra-Community acquisition of goods; chain sales; consignment sales; VAT ID number; Quick Fixes.

Citation: Fernández Caramazana, E. y Grande Serrano, P. (2021). Los pequeños arreglos del IVA: la reforma de la Directiva (UE) 2018/1910. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 455, E1-E34.





Sumario

1. Historia del origen de la armonización del IVA
 2. Ventas en cadena
 - 2.1. Regulación antes del 2020
 - 2.2. Regulación desde el 2020
 3. Ventas en consigna
 - 3.1. Regulación antes del 2020
 - 3.2. Regulación desde el 2020
 - 3.2.1. Nueva tributación
 - 3.2.2. Incumplimiento de los requisitos
 - 3.2.3. Modificación de las obligaciones
 - 3.2.4. Controversias
 4. NIF-IVA como requisito material
 - 4.1. Regulación antes del 2020
 - 4.2. Necesidad del cambio
 - 4.3. Regulación desde el 2020
 - 4.3.1. Nuevos requisitos
 - 4.3.2. Modificación del sujeto pasivo
 - 4.3.3. No comunicación del NIF-IVA
 - 4.3.4. Presentación de la declaración recapitulativa
 5. Prueba del transporte intracomunitario
 - 5.1. Regulación antes del 2020
 - 5.2. Regulación desde el 2020
 6. Conclusiones
- Referencias bibliográficas



1. Historia del origen de la armonización del IVA

El Acta Única Europea de 1986 (DO L 169, de 29 de junio de 1987) impuso que la (por entonces) Comunidad Económica Europea adoptara las medidas destinadas a establecer progresivamente un mercado interior en el transcurso de un periodo que finalizaría el 31 de diciembre de 1992. Esta previsión suponía la eliminación de las fronteras fiscales, los gravámenes a la importación y las desgravaciones a las exportaciones entre los Estados miembros.

Por ello, obligó a reformar el sistema del impuesto sobre el valor añadido (IVA) en el tráfico intracomunitario, que hasta entonces consistía en exportaciones exentas en el Estado miembro de origen e importaciones gravadas en el Estado miembro de destino. Esta reforma se realizó a través de la Directiva 91/680/CEE del Consejo, de 16 de diciembre de 1991 (DO L 376, de 31 de diciembre de 1991), que sería aplicada por los Estados miembros desde el 1 de enero de 1993.

A este respecto, el objetivo a alcanzar consistía en un sistema de tributación en origen (repercusión del transmitente al tipo impositivo del Estado miembro de origen y deducción del adquirente), aunque se atribuía el ingreso fiscal al Estado miembro de destino. Sin embargo, como reconoce la exposición de motivos de esa directiva, en aquellos momentos las diferencias de las legislaciones internas impedían aplicar tal sistema, por lo que decidió crearse el régimen transitorio de las adquisiciones intracomunitarias de bienes (AIB) que se aplicaría hasta el 31 de diciembre de 1996. Urge decir que, cuando se escribe este trabajo en 2020, este régimen transitorio sigue vigente.

En él, el transmitente efectúa una entrega exenta en el Estado miembro de origen (generando el derecho a deducir el IVA soportado) y el adquirente realiza un nuevo hecho imponible: una AIB. Esta AIB está sujeta y, en general, no exenta, pero sus cuotas son deducibles para el sujeto pasivo, en igualdad de condiciones con las operaciones interiores. Como se puede apreciar, este régimen genera un efecto económico análogo al previo (exención en origen, gravamen en destino), pero sin que las operaciones se denominen exportación e importación. Sin embargo, formalmente sí que introdujo muchos cambios: las operaciones dejaron de documentarse en un documento único administrativo (DUA) y pasaron a incluirse en las autoliquidaciones de los operadores y comunicarse mediante una declaración recapitulativa.

Además de las evidentes diferencias en tributación con las operaciones interiores, también son destacables las mayores cargas administrativas para los operadores, lo que no parece

conforme con el objetivo de crear un mercado interior. Más aún, este sistema no está libre de fraude, que en las operaciones intracomunitarias alcanza los 50.000 millones de euros cada año según las estimaciones más recientes (Parlamento Europeo, 2018).

No obstante, debe señalarse que el Consejo de la Unión Europea, en el marco del Plan de acción sobre el IVA mostrado por la Comisión Europea en 2016, presentó el 25 de mayo de 2018 la Propuesta 2018/0164¹, por la que se propone el sistema definitivo de las operaciones intracomunitarias. Dicho sistema, que eliminaría las AIB, estaría basado en un nuevo hecho imponible: las «entregas de bienes dentro de la Unión». Estas serían aquellas realizadas por un empresario o profesional a otro empresario o profesional (o persona jurídica que no tenga esa condición) y en las cuales los bienes son enviados o transportados a otro Estado miembro. Estas operaciones se localizarían en el Estado miembro de destino y el sujeto pasivo sería el transmitente, de manera que este repercutiría el IVA del Estado miembro de destino y lo ingresaría en su Estado miembro a través de un sistema de ventanilla única. No obstante, el sujeto pasivo sería el adquirente (inversión del sujeto pasivo) cuando este fuera un sujeto pasivo certificado, que serán aquellos que tengan un adecuado historial de cumplimiento, de modo que se les aplicaría *de facto* el régimen de las AIB.

Por tanto, esta propuesta de régimen definitivo se basaría en la ventanilla única, extendiendo los actuales regímenes especiales de servicios de telecomunicaciones, radiodifusión o televisión y los prestados por vía electrónica a las entregas de bienes dentro de la Unión. No obstante, a partir del 1 de julio de 2021², este sistema de ventanilla única también se aplicará para las ventas intracomunitarias a distancia de bienes, de acuerdo con la Directiva (UE) 2019/1995 del Consejo³, pendiente de trasponer al ordenamiento jurídico español.

Dicho régimen, aún no aprobado, estaba previsto que comenzara a aplicarse el 1 de julio de 2022, aunque la pandemia de la covid-19 es posible que retrase esa fecha.

Sin embargo, hasta entonces, el Plan de acción de la Comisión Europea proponía efectuar reformas en el sistema de las AIB con varias finalidades: incrementar la seguridad jurídica; reducir las cargas administrativas, facilitando el tráfico intracomunitario; y reforzar la prevención del fraude. A este respecto, el Consejo, en las conclusiones del 8 de noviembre de 2016, invitó

¹ Propuesta de Directiva del Consejo por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE en lo que respecta a la introducción de medidas técnicas detalladas para el funcionamiento del régimen definitivo del IVA de tributación de los intercambios entre Estados miembros.

² Estaba prevista el 1 de enero de 2021, pero se ha aplazado por la pandemia de la covid-19. Se puede consultar en: <https://ec.europa.eu/taxation_customs/news/taxation-commission-proposes-postponement-taxation-rules-due-coronavirus-crisis_en>.

³ Directiva (UE) 2019/1995 del Consejo, de 21 de noviembre de 2019, por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE en lo que respecta a las disposiciones relativas a las ventas a distancia de bienes y a ciertas entregas nacionales de bienes (DOUE L 310, de 2 de diciembre de 2019). La fecha límite para su transposición también se retrasa 6 meses, hasta el 30 de junio de 2021, en lugar del 31 de diciembre de 2020.

a la Comisión Europea a presentar propuestas legislativas, por lo que, el 4 de octubre de 2017, la Comisión Europea presentó la Propuesta 2017/0251⁴ que recogía todas estas modificaciones.

Estas reformas son conocidas como *Quick Fixes* (arreglos rápidos) porque, si bien tienen un periodo de aplicación previsiblemente corto, pretenden hacer pequeñas mejoras en el régimen de las AIB. Consisten en: ventas en cadena, acuerdos de ventas en consigna, número de identificación del IVA como requisito material de la exención en las entregas intracomunitarias de bienes (EIB); y la prueba del transporte en las EIB. Por ello, el impacto económico de la reforma es moderado (Comisión Europea, 2017): generará un coste para las Administraciones tributarias de 79 millones de euros en el año de introducción y otros 35 millones, al año, los siguientes, mientras que para las empresas generará una reducción de los costes de cumplimiento de entre el 5 % (pequeñas empresas) y el 37 % (grandes empresas); el efecto neto en la economía será de 400 millones de euros acumulados durante su vigencia, inicialmente prevista de tres años.

Estas reformas se aprobaron con la Directiva (UE) 2018/1910⁵ y el Reglamento de Ejecución (UE) 2018/1912⁶, que han sido traspuestas al ordenamiento jurídico español a través del Real Decreto-Ley 3/2020⁷, que ha modificado la Ley 37/1992, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE núm. 312, de 29 de diciembre de 1992) (LIVA) y el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del IVA (BOE núm. 314, de 31 de diciembre de 1992) (RIVA).

2. Ventas en cadena

El término «ventas en cadena» se refiere a las sucesivas entregas de unos mismos bienes existiendo un único transporte entre dos Estados miembros. Por tanto, tiene lugar cuando un

⁴ Propuesta de Directiva del Consejo por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE en lo que se refiere a la armonización y la simplificación de determinadas normas del régimen del impuesto sobre el valor añadido y se introduce el régimen definitivo de tributación de los intercambios entre los Estados miembros. Se puede consultar en: <<https://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2017:0569:FIN:ES:PDF>>.

⁵ Directiva (UE) 2018/1910 del Consejo, de 4 de diciembre de 2018, por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE en lo que se refiere a la armonización y la simplificación de determinadas normas del régimen del impuesto sobre el valor añadido en la imposición de los intercambios entre los Estados miembros (DOUE L 311, de 7 de diciembre de 2018).

⁶ Reglamento de Ejecución (UE) 2018/1912, de 4 de diciembre de 2018, por el que se modifica el Reglamento de Ejecución (UE) 282/2011 en lo que respecta a determinadas exenciones relacionadas con operaciones intracomunitarias (DOUE L 311, de Reglamento de Ejecución (UE) 2018/1912).

⁷ 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 en el ámbito de la contratación pública en determinados sectores; de seguros privados; de planes y fondos de pensiones; del ámbito tributario y de litigios fiscales (BOE núm. 31, de 5 de febrero de 2020).

empresario o profesional situado en un Estado miembro (A) (primer proveedor) transporta o envía directamente unos bienes a otra persona en otro Estado miembro (B) (cliente), siendo dichos bienes objeto de entrega a otro empresario o profesional (operador intermediario) quien, a su vez, los entregará a otros operadores intermediarios o al cliente final.

Entre los requisitos esenciales para la aplicación de esta simplificación, conviene resaltar la importancia del transporte o envío directo de los bienes desde el primer proveedor hasta el cliente final, así como la existencia de, al menos, tres intervinientes; y decimos al menos tres intervinientes porque pueden ser varios los intermediarios que concurren, siempre que, como veremos más adelante, exista continuidad en el transporte, de forma que podamos hablar de un único transporte intracomunitario. No obstante, no es necesario que el destinatario final de los bienes sea un empresario o profesional actuando como tal⁸.

Cuando una operación quede amparada bajo la nueva regulación de las ventas en cadena, el transporte intracomunitario se imputará a una sola de las entregas sucesivas de bienes, de forma que será esta la que se beneficie de la exención del IVA prevista para las EIB. Con carácter general, el transporte se imputará a la entrega de bienes efectuada por el primer proveedor al operador intermediario, en consecuencia, en el Estado miembro (A) esta entrega se calificará como EIB sujeta, pero exenta del IVA. Sin embargo, si el operador intermediario comunica al primer proveedor un número de identificación del IVA asignado por este mismo Estado miembro (A) desde el que se expiden o transportan los bienes, el transporte intracomunitario se imputará a la entrega de bienes realizada por el operador intermediario al cliente final. El resto de operaciones se calificarán como entregas interiores sujetas y no exentas del IVA.

2.1. Regulación antes del 2020

Con anterioridad a la reforma tratada, ni la Directiva 2006/112/CE⁹, ni la LIVA contenían ningún tipo de mención expresa para este tipo de operaciones. Ahora bien, su no regulación expresa no suponía que estas operaciones quedasen desamparadas, puesto que para

⁸ Si el cliente final no es empresario o profesional actuando como tal, nos encontraremos ante dos posibles situaciones: (1) si el intermediario no comunica al primer proveedor su número de identificación del IVA que le ha asignado el Estado miembro (A), nos encontramos ante una venta en cadena en la que se aplicaría la regla general, así del proveedor al intermediario habría una EIB en el Estado miembro de origen, correlativamente el intermediario realizaría una AIB en el Estado miembro (B) y, posteriormente, una entrega interior al consumidor final; o bien, (2) si el intermediario comunica al proveedor el número de identificación fiscal, en primer lugar tendremos una entrega interior del proveedor al intermediario y, seguidamente, se producirá una venta a distancia o una entrega interior en función de las circunstancias.

⁹ Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DOUE L 347, de 11 de diciembre de 2006).

tales casos se utiliza la integración de la ley (Berliri, 1964)¹⁰, pero sí generaba un problema de seguridad jurídica.

Veámoslo con un ejemplo. En primer lugar, la operación intracomunitaria más sencilla consistiría en un proveedor situado en un Estado miembro (A) que envía unos bienes a un cliente situado en otro Estado miembro (B). Esta operación se calificaría en el Estado miembro (A) de EIB exenta, al tiempo que en el Estado miembro (B) tiene lugar una AIB sujeta y, en general, no exenta del IVA, pero con derecho a deducción. Por tanto, el ingreso tributario para las Haciendas Públicas de (A) y (B) es de 0 euros, y seguirá así hasta que el cliente venda los bienes a un consumidor final; en definitiva, se produce la transmisión del ingreso fiscal al Estado miembro en el que tiene lugar el consumo final de los bienes entregados, pero al mismo tiempo existe el riesgo de los fraudes en la operaciones intracomunitarias de IVA¹¹.

A continuación, introducimos un intermediario, quien adquiere los bienes del proveedor y se los transmite al cliente, pero los bienes son enviados o transportados directamente desde el proveedor al cliente. Podríamos decir que el tráfico físico y jurídico de los bienes discurre por el mismo camino, pero en el tráfico jurídico los bienes realizan más paradas. Pues bien, cabe plantearse si las entregas sucesivas de los bienes –del proveedor al intermediario y, a su vez, de este al cliente– tienen la consideración de EIB. Sobre esta cuestión se pronunció el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, actual Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE)¹², (Sala Primera), de 6 de abril de 2006, EMAG Handel Eder OHG, C-245/04 (NFJ021961), cuyo fallo fue el siguiente:

[c]uando dos entregas sucesivas sobre los mismos bienes, realizadas a título oneroso entre sujetos pasivos que actúan en su condición de tales, dan lugar a una única expedición intracomunitaria o a un único transporte intracomunitario de dichos bienes, esta expedición o este transporte solo puede imputarse a una de las dos entregas, que será la única exenta [...] con independencia de cuál de los sujetos pasivos –primer vendedor, adquirente intermedio o segundo adqui-

¹⁰ Para un mayor estudio sobre la interpretación e integración de las leyes tributarias nos remitimos al detallado análisis realizado por Berliri (1964, capítulo II, pp. 89 y ss.).

¹¹ El fraude por la desaparición del operador intracomunitario ocurre cuando un proveedor (empresa *conduit*) establecido en el Estado miembro (A) realiza entregas intracomunitarias de bienes (exentas) a otro empresario o profesional (operador desaparecido, trucha o *missing trader*) establecido en el Estado miembro (B). Este operador desaparecido ha adquirido los bienes sin pagar el IVA, aprovechando para realizar una entrega interior a un precio muy competitivo, repercutiendo el IVA y desapareciendo sin ingresarlo nunca. Si añadimos al final de la cadena un distribuidor (que se deduce el IVA soportado) y vuelve a vender los bienes al proveedor original (pantalla), entonces los bienes vuelven a dar otra vuelta y tenemos un fraude carrusel.

¹² Su denominación cambió como consecuencia del artículo 1 del Tratado de Lisboa (DOUE núm. 306, de 17 de diciembre de 2007), que modifica el artículo 9 del Tratado de la Unión Europea.

rente– tenga el poder de disposición sobre los bienes durante dicha expedición o dicho transporte.

Por tanto, solo puede existir una única EIB exenta del IVA, siendo la otra una entrega interior. La EIB se localizará en el Estado miembro (A) en todo caso, mientras que la entrega interior se localizará, bien en el Estado miembro (A) cuando sea la primera entrega sucesiva, bien en el Estado miembro (B) de llegada cuando sea la segunda, y última, entrega sucesiva de los bienes. Sin embargo, el TJUE no estableció un criterio sobre qué entrega tendría lugar en primer lugar, sino que fue necesario esperar a posteriores pronunciamientos¹³ para delimitar el criterio de imputación.

Esta ausencia de regulación expresa exigió una aproximación caso por caso por las Administraciones tributarias de cada uno de los Estados miembros, con el riesgo tributario que ello supone. Así podían darse situaciones de doble imposición cuando, tanto el Estado miembro (A) como el Estado miembro (B), considerasen que la entrega interior había tenido lugar en su territorio de aplicación del impuesto (TAI); no obstante, también podían acaecer situaciones de nula imposición en el supuesto contrario, esto es, que ambos Estados miembros considerasen que la entrega interior no había tenido lugar en su territorio.

¹³ STJUE (Sala Segunda) 16 de diciembre de 2010, Euro Tyre Holding BV, C-430/09 (NFJ041090), apartado 44: «la determinación de la operación a la que debe imputarse dicho transporte ha de efectuarse en función de una apreciación global de todas las circunstancias particulares con el fin de determinar cuál de esas dos entregas cumple todos los requisitos correspondientes a una entrega intracomunitaria».

STJUE (Sala Novena) de 26 de julio de 2017, Toridas, C-386/16 (NFJ067409), apartado 44: «una entrega de bienes efectuada por un sujeto pasivo establecido en un primer Estado miembro no está exenta del IVA [...] cuando, antes de que se lleve a cabo la referida entrega, el adquirente, [...], informa al proveedor de que las mercancías se revenderán inmediatamente a un sujeto pasivo establecido en un tercer Estado miembro antes de que salgan del primer Estado miembro».

STJUE (Sala Novena) de 21 de febrero de 2018, Kreuzmayr GmbH, C-628/16 (NFJ069651), apartados 35 y 36: en la medida en que el adquirente final «disponía de los bienes como propietario antes de que se realizase el transporte intracomunitario. De ello resulta que, [...] el transporte intracomunitario debe imputarse a la entrega realizada entre el operador intermedio y el adquirente final y que el artículo 32, párrafo primero, de la Directiva sobre el IVA [relativo al lugar de entrega de bienes con transporte] solo es aplicable a la segunda entrega»; además, «el lugar de la segunda entrega de una cadena de operaciones [...] no puede determinarse sin tomar en consideración los elementos objetivos pertinentes que conocían el operador intermedio y el adquirente final y no puede depender únicamente de la calificación dada por el primer proveedor a la primera entrega únicamente sobre la base de la información que le había sido aportada erróneamente por el operador intermedio».

STJUE (Sala Cuarta) de 19 de diciembre de 2018, AREX CZ, C-414/17 (NFJ072389), apartado 72: «para determinar a cuál de las adquisiciones de la cadena de que se trata en el litigio principal debe imputarse el único transporte intracomunitario, adquisición que, por tanto, debe ser la única calificada como adquisición intracomunitaria, el órgano jurisdiccional remitente ha de realizar una apreciación global de todas las circunstancias específicas del caso de autos y determinar, en particular, en qué momento se produjo la transmisión del poder de disponer del bien».

En España, contamos con pronunciamientos al respecto, tanto por la Administración tributaria, como por el Poder Judicial. En relación con la Administración tributaria, en primer lugar, se han emitido reiteradas resoluciones por la Dirección General de Tributos (DGT) en contestación a Consultas vinculantes (V1114/2012, de 23 de mayo –NFC044582–; V1987/2013, de 12 de junio –NFC048271–; V1509/2015, de 19 de mayo –NFC055367–; V0802/2017, de 30 de marzo –NFC064919–; V1792/2019, de 11 de julio –NFC073094–; por todas); por otro lado, también existen Resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) (de 17 de diciembre de 2008, RG 3263/2006; de 24 de marzo de 2009, RG 251/2007 –NFJ033273–; de 18 de diciembre de 2012, RG 3949/2010; por todas). Con relación al Poder Judicial, el Tribunal Supremo hizo suya la interpretación del TJUE, como no podía ser de otra manera¹⁴, en la Sentencia de 4 de marzo de 2013, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2.ª, recurso de casación número 3054/2010, ponente D. Emilio Frías Ponce (NFJ050271).

Pues bien, para evitar las situaciones de doble o nula imposición y reforzar la seguridad jurídica de los operadores económicos, se introduce la regulación de las ventas en cadena.

2.2. Regulación desde el 2020

La reforma se ha realizado mediante la modificación del artículo 68.Dos.1.º de la LIVA. La lógica de esta reforma consiste en vincular el transporte intracomunitario a una de las dos entregas realizadas y establecer, como requisito sustantivo, la inclusión de la operación intracomunitaria en la declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias (modelo 349, «Declaración Informativa. Declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias»).

En definitiva, si el objetivo principal de la reforma es la determinación de un criterio para la imputación del transporte a una de las entregas, la reforma debe tener como piedra angular las reglas de localización de las entregas de bienes. Por ello, es en la nueva letra B) del artículo 68.Dos.1.º de la LIVA donde se establece que «[...] la expedición o transporte se entenderá vinculada únicamente a la entrega de bienes efectuada a favor del intermediario», salvo que este «[...] hubiera comunicado a su proveedor un número de identificación fiscal a

¹⁴ Desde 2015, la Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial (BOE núm. 157, de 2 de julio de 1985), recoge expresamente el principio de primacía del Derecho de la Unión en el apartado 1 del artículo 4 bis; aunque su inclusión fue una cuestión más de hecho que de derecho, pues el principio de primacía del Derecho de la Unión sobre los derechos nacionales resulta de aplicación desde la, ya famosa, Sentencia del Tribunal de Justicia de 15 de julio de 1964, Costa contra ENEL, 6-64 (ECLI:EU:C:1964:66). No obstante, algunas autoridades judiciales ponen en duda la primacía sobre sus constituciones, como sucedió en mayo de 2020 en relación con el Tribunal Constitucional alemán y su Sentencia de 5 de mayo de 2020 sobre el programa de compras durante la emergencia pandémica. Emitiendo el TJUE la siguiente nota de prensa al respecto: <<https://curia.europa.eu/jcms/upload/docs/application/pdf/2020-05/cp200058en.pdf>>.

efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido suministrado por el Reino de España», en cuyo caso, «[...] se entenderá vinculada únicamente a la entrega efectuada por el intermediario».

Finalmente, la nueva redacción del precepto termina con la definición de «intermediario», sujeto esencial en las ventas en cadena, por cuanto según su elección se vinculará el transporte a una u otra entrega, entendiéndose por tal «[...] un empresario o profesional distinto del primer proveedor, que expida o transporte los bienes directamente, o por un tercero en su nombre y por su cuenta.» Por tanto, el intermediario será un empresario o profesional que transporta los bienes, bien por sí mismo, bien por un tercero. Ahora bien, la cuestión pendiente de resolver es cómo determinar si el tercero que transporta los bienes lo hace en nombre y por cuenta del intermediario o es, en sí mismo, un intermediario. Un criterio razonable, en nuestra opinión, sería considerar únicamente como intermediario al empresario o profesional que asume el riesgo de la pérdida durante el transporte intracomunitario de los bienes¹⁵.

También puede suceder que sean varios los intervinientes en el transporte de los bienes desde el primer proveedor hasta el cliente final (por ejemplo, porque sean varios los medios de transporte utilizados), en cuyo caso es posible seguir aplicando la simplificación de las ventas en cadena, siempre que la expedición de los bienes pueda considerarse un transporte único. Para ello, es esencial que el intermediario pruebe la organización del transporte (distinta de la prueba del transporte intracomunitario, que examinaremos más adelante), esto es, que se realizó en su nombre y por su cuenta. Volvemos a encontrarnos con la inseguridad de la apreciación de esta circunstancia y a la necesidad de examinar caso por caso el transporte efectuado.

Por último, otro elemento esencial de la reforma es la posibilidad, o no, de que el intermediario comunique a su proveedor el número de identificación del IVA que le ha asignado el Estado miembro (A) (el NIF-IVA en el caso de España). Sobre el NIF-IVA hablaremos más adelante, baste ahora señalar que sorprende la falta de previsión en la Directiva (UE) 2018/1910 de la forma en la que el intermediario debe comunicar al primer proveedor el número de identificación del IVA, y decimos que sorprende por la facilidad de la Unión Eu-

¹⁵ Opinión de la abogada general, Sra. Juliane Kokott, de 3 de octubre de 2019, *Herst*, C-401/18, apartado 79: «[a] la hora de imputar el único desplazamiento transfronterizo de mercancías a una entrega concreta en una operación en cadena es decisivo determinar quién soporta el riesgo de una eventual pérdida de los bienes en el transporte transfronterizo de estos. Dicha entrega será la entrega intracomunitaria exenta cuyo lugar de entrega se sitúa en el inicio del transporte». No obstante, el TJUE acaba resolviendo sobre la base del poder disposición, así señala el fallo de la STJUE (Sala Cuarta) de 23 de abril de 2020, *Herst*, C-401/18 (NFJ077411): «[l]a circunstancia de que el sujeto pasivo tuviera desde un principio la intención de adquirir dichos bienes para su actividad económica una vez despachados a libre práctica en el Estado miembro de destino constituye una circunstancia que debe tener en cuenta el órgano jurisdiccional nacional al realizar la apreciación global de todas las circunstancias particulares del asunto del que conoce para determinar a cuál de las adquisiciones sucesivas debe imputarse ese transporte intracomunitario».

ropea para *sobrerregular* (Berrocal, 2018). En consecuencia, consideramos razonable que sean el proveedor y el intermediario quienes libremente decidan el medio y el momento para comunicar el número de identificación fiscal a efectos del IVA, con la prudencia de conservar los medios de prueba que acrediten esta comunicación en caso de ser requeridos por la Administración tributaria correspondiente. En todo caso, la imposibilidad de probar esta comunicación no impide la aplicación de la regla general, pero sí de su excepción.

3. Ventas en consigna

El término «ventas en consigna» se refiere a aquellas operaciones en las cuales un empresario o profesional situado en un Estado miembro (A) (transmitente) envía unos bienes a otro Estado miembro (B) para que sean consignados o almacenados con carácter previo a su entrega a un cliente (cliente) en ese otro Estado miembro (B).

Debe puntualizarse que, en todo caso, la entrega debe realizarse en el Estado miembro (B) al que se transportan para ser almacenados¹⁶.

Asimismo, el cliente tiene que ser necesariamente un empresario o profesional¹⁷. Si no fuera así, la operación se calificaría como una entrega de bienes en el Estado miembro de inicio del transporte o una venta a distancia en el Estado miembro (B), en función de las circunstancias. Además, ese empresario o profesional tiene que estar identificado en el Estado miembro (B) al que se envían los bienes, para poder realizar la correspondiente AIB.

También se requiere que no haya transmisión del poder de disposición desde el inicio –de forma similar a como vimos en las ventas en cadena–, esto es, que mientras está consignado o almacenado en el Estado miembro (B), los riesgos sean asumidos por el transmitente y no se trasladen al cliente. En caso contrario, la operación no constituiría una venta en consigna, puesto que ha habido una transmisión del poder de disposición al cliente, de modo que se produciría una EIB exenta en el Estado miembro (A) y su correspondiente AIB en el Estado miembro (B).

En consecuencia, el concepto de «ventas en consigna» tiene como caracteres esenciales que el cliente sea un empresario o profesional, actuando como tal, y que se encuentre

¹⁶ En caso contrario, es decir, que posteriormente el bien se vaya a transportar a otro Estado miembro (C) o a un tercer país donde se encuentra el cliente, este tipo de operación no es un acuerdo de ventas en consigna, de modo que se aplicaría la misma tributación que había antes de esta modificación junto con la correspondiente entrega intracomunitaria exenta o exportación exenta.

¹⁷ Condición necesaria para que la operación pueda calificarse como transferencia de bienes en virtud del artículo 17.2 a) de la Directiva 2006/112/CE (en el caso de realizarse en el TAI, no sería una operación asimilada a una EIB exenta conforme al art. 9.3.º b) LIVA).

identificado en el Estado miembro (B); que la entrega se efectúe en el Estado miembro (B); y, como veremos más adelante, que el transmitente no esté establecido en el Estado miembro (B). Además, no puede haberse transmitido el poder de disposición.

Evidentemente, estas operaciones tienen la lógica económica de que el empresario o profesional, sabedor de la demanda que tienen ciertos bienes por sus clientes en el Estado miembro (B), quiere enviarlos a este por adelantado, para poder efectuar entregas más rápidas a medida que lo demanden sus clientes.

3.1. Regulación antes del 2020

Con anterioridad a la reforma tratada, ni la Directiva 2006/112/CE ni la LIVA contenían ningún tipo de mención específica para este tipo de operaciones, por lo que eran plenamente aplicables las normas sobre transferencias y AIB.

En cualquier caso, la problemática de estas operaciones residía en el Estado miembro (B). En efecto, en el Estado miembro (A), el transmitente realizaba una transferencia de bienes de un empresario o profesional desde un Estado miembro a otro (*transfer*), conforme al artículo 17.1 de la Directiva 2006/112/CE, que estaría exenta conforme al artículo 138.2 c) de la misma, incluso aunque ese empresario no se encontrara identificado de acuerdo con la Sentencia del TJUE (Sala Novena) de 9 de febrero de 2017, Euro Tyre BV, C-21/16 (NFJ065375).

En el caso de realizarse en el TAI, este *transfer* sería una operación asimilada a una entrega de bienes conforme al artículo 9.3.º de la LIVA, que estaría exenta de acuerdo con el artículo 25.Tres de la misma, siempre y cuando ese transmitente se encontrara identificado en el Estado miembro de destino conforme al artículo 13.4 del RIVA, a pesar de la contradicción de este con la directiva según el TJUE.

Por tanto, para el transmitente, en el TAI, la única obligación consistía en consignarlo en su declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias (modelo 349) conforme al artículo 79.1.1.º del RIVA (concordante con el art. 262 Directiva 2006/112/CE) y en su autoliquidación.

Estos criterios se pueden apreciar en las resoluciones de la DGT en contestación a Consultas vinculantes de 11 de septiembre de 2019 (V2378/2019 –NFC073757–) y de 29 de octubre de 2019 (V3049/2019 –NFC074240–).

En consecuencia, hay que centrarse en los efectos que se producían en el Estado miembro de destino (B), asumiendo que este era el TAI para estudiar su tratamiento por la normativa española. A este respecto, se distinguían dos posibilidades.

En primer lugar, que el transmitente establecido fuera del TAI dispusiera de un establecimiento permanente (EP) en el TAI. En este caso, la transferencia de los bienes producía

en el TAI una operación asimilada a una AIB de acuerdo con el artículo 16.2.º de la LIVA. Por tanto, el EP soportaría y se autorrepercutiría el IVA en su autoliquidación trimestral o mensual en el TAI e incluiría la operación en la declaración resumen de operaciones intra-comunitarias conforme al segundo párrafo del artículo 79.1.2.º del RIVA. Posteriormente, cuando realizaba la entrega de bienes, se producía una entrega interior en la que el EP sería el sujeto pasivo conforme al artículo 84.Uno de la LIVA. Por tanto, habría de incluirlo en su autoliquidación mensual o trimestral en el TAI (modelo 303, «IVA. Autoliquidación»).

En consecuencia, el transmitente no establecido en el TAI no sufría ninguna carga, puesto que su EP ya tenía que cumplir con tales obligaciones administrativas.

Por último, debe señalarse que el concepto de EP no permite considerar su existencia por el mero hecho de ser destinatario de servicios logísticos de almacenamiento, ya hayan sido prestados por el cliente o por terceros, como se puede apreciar en la Resolución de la DGT de 8 de septiembre de 2016 (V3790/2016 –NFC062183–), puesto que no existe un conjunto de medios humanos y técnicos que permitan realizar las entregas de bienes conforme al artículo 11 del Reglamento de Ejecución (UE) 282/2011, la jurisprudencia del TJUE y la doctrina del TEAC (Resolución de 22 de mayo de 2019, RG 43/2015 –NFJ074072–; por todas).

En segundo lugar, cabía la posibilidad de que el empresario o profesional establecido fuera del TAI no dispusiera de un EP en el TAI. En este caso, de nuevo, el *transfer* producía en el TAI una operación asimilada a una AIB conforme al artículo 16.2.º de la LIVA.

No obstante, dicha operación estaba exenta en virtud del artículo 26.Cuatro de la LIVA (trasposición del art. 140 c) Directiva 2006/112/CE), es decir, siempre que ese mismo empresario o profesional tuviera derecho a la deducción plena a través del régimen de devoluciones a empresarios o profesionales no establecidos en el TAI (arts. 119 y 119 bis LIVA). En este sentido, lo habitual es que dicho sujeto pasivo tuviera derecho a la deducción plena, puesto que la entrega de casi cualquier bien mueble está sujeta y no exenta¹⁸.

A su vez, cuando posteriormente se efectuaba la transmisión al cliente en el TAI, se producía una entrega interior. En este caso, dado que el cliente era un empresario o profesional, se producía la inversión del sujeto pasivo del artículo 84.Uno.2.º a) de la LIVA. No obstante, esta inversión del sujeto pasivo es tan solo potestativa conforme al artículo 194 de la Directiva 2006/112/CE, por lo que en otros Estados miembros el sujeto pasivo podía ser el transmitente no establecido.

La tributación anterior de esas operaciones ha sido afirmada en reiteradas resoluciones de la DGT en respuesta a Consultas vinculantes (V2139/2018, de 18 de julio

¹⁸ Salvo excepciones infrecuentes, como son la sangre, plasma sanguíneo y demás fluidos, tejidos y otros elementos del cuerpo humano efectuadas para fines médicos o de investigación o para su procesamiento con idénticos fines (art. 20.Uno.4.º LIVA).

–NFC069945–; V2676/2019, de 30 de septiembre –NFC073796–; V3207/2019, de 19 de noviembre –NFC074451–; por todas).

Al realizar esas operaciones, el transmitente no establecido realizaba una actividad empresarial en el TAI (art. 5.Dos LIVA), lo que producía las siguientes obligaciones para el transmitente, de acuerdo con el artículo 164 de la LIVA:

- La obligación de comunicar, con carácter previo, el inicio de una actividad empresarial en el TAI, a través de la declaración censal (modelos 036 y 037, «Censo de empresarios, profesionales y retenedores - Declaración censal de alta, modificación y baja y declaración censal simplificada») conforme al artículo 3.2 a) del Reglamento General de aplicación de los tributos (RGAT). Esta obligación se derivaba del artículo 214.1 b) de la Directiva 2006/112/CE, y no es una de las excepciones del artículo 272 de la misma, por lo que no podía ser eliminada por España.

Esta comunicación llevaba a que la Administración tributaria le asignara un número de identificación fiscal en el TAI (art. 22 RGAT).

- La solicitud de la inclusión en el Registro de operadores intracomunitarios, en virtud del artículo 3.3 a) del RGAT, dado que iba a realizar AIB. Dicha solicitud podía hacerse con la comunicación de inicio de la actividad. Con esta comunicación, la Administración tributaria, si no se apreciaba ningún riesgo fiscal, le asignaba el NIF-IVA (art. 25 RGAT).

La asignación de un NIF-IVA en el TAI resultaba obligatoria por los artículos 215 y 216 de la Directiva 2006/112/CE, por lo que no podía ser eliminada por España.

- La presentación de la declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias (art. 79.2.º RIVA), que expresamente se refiere a las operaciones asimiladas a las AIB del artículo 16.2.º de la LIVA. Esta se presentaba con periodicidad trimestral al concurrir, en principio, las circunstancias del artículo 81.2.2.º del RIVA; o, incluso, con periodicidad anual conforme al apartado 4 de ese mismo artículo.

Esta obligación no era exigida por la Directiva 2006/112/CE, puesto que el artículo 262 de la misma tan solo exigía que se comunicara la identidad de los sujetos a los que se hacían EIB o *transfers*, pero que España había establecido en virtud del artículo 266.

- Llevar libros registro del IVA conforme a los artículos 62 y siguientes del RIVA. Dicha obligación se derivaba de los artículos 242 y siguientes de la Directiva 2006/112/CE.

En consecuencia, en este segundo supuesto, la mecánica del impuesto era idéntica a una EIB y una AIB (al menos, en el TAI, por lo anterior):

- En el Estado miembro (A) de origen de las mercancías, el transmitente realiza una operación asimilada a una EIB exenta.

- En el TAI, ese transmitente no realiza ninguna operación del impuesto (la operación asimilada a la AIB está exenta).
- Finalmente, el cliente establecido en el TAI es sujeto pasivo de la entrega interior, debiéndose autorrepercutir y deducir el impuesto.

Sin embargo, a pesar de la identidad en la mecánica a una EIB y una AIB ordinarias, el transmitente se encontraba obligado a cumplir con muchas obligaciones formales adicionales a las que hubieran procedido en una EIB ordinaria.

Como consecuencia de estas cargas, los empresarios, o bien no realizaban una gestión que sería más adecuada a sus intereses comerciales, o bien incurrían en las mismas, a pesar de ser innecesarias para garantizar un adecuado control. Precisamente, con este doble objetivo de no desincentivar la actividad económica y eliminar las cargas, se ha creado el régimen de «acuerdos de ventas de bienes en consigna».

3.2. Regulación desde el 2020

3.2.1. Nueva tributación

La reforma se ha realizado mediante el nuevo artículo 9 bis y la modificación de los artículos 9.3.º, 15 y 75.Uno.8.º de la LIVA, así como los artículos 66, 79 y 80 del RIVA. La lógica de esta reforma consiste en convertir esta operativa en una EIB exenta y una AIB, siempre que se cumplan ciertos requisitos.

A este respecto, el nuevo artículo 9.3.º prevé que no tengan la condición de *transfer* las transferencias de bienes en el marco de acuerdos de ventas en consigna.

Por su parte, el artículo 9 bis define «las ventas de bienes en consigna» como aquellas que cumplan los siguientes requisitos, ya apuntados anteriormente:

1. Los bienes son transportados a otro Estado miembro (B) para ser entregados a otro empresario o profesional en un momento posterior a la llegada.
2. El vendedor no está establecido ni tiene un EP en el Estado miembro (B).
3. El adquirente es un empresario o profesional identificado en el Estado miembro (B) y comunique su NIF-IVA al transmitente al iniciarse el transporte.
4. Los bienes se entreguen a ese empresario o profesional dentro de los 12 meses siguientes a contar desde el día siguiente a la llegada al almacén del Estado miembro (B).

Cuando concurren estos requisitos, se producen los siguientes efectos:

- En el momento en que el transmitente envíe o expida los bienes al TAI, no se producirá un *transfer* en el Estado miembro (A) ni una operación asimilada a una AIB en el TAI. No obstante, tendrá que consignarlo en sus libros registro y declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias.
- Cuando se produzca la transmisión del poder de disposición, por un lado, el transmitente realizará en el Estado miembro (A) una EIB exenta.

En el caso de ser el TAI, se localiza en el mismo conforme a la regla general del artículo 68.Dos.1.º (ahora letra A) por la inclusión, como ya hemos señalado, de la letra B) para las ventas en cadena) y estará exenta conforme al artículo 25.Cuatro, ambos de la LIVA.

Asimismo, también ha requerido una modificación del artículo 75.Uno.8.º para determinar el devengo de estas operaciones: el día 15 del mes siguiente a aquel en que los bienes se pongan a disposición del adquirente, salvo que antes se hubiera emitido una factura, en cuyo caso será en ese momento.

Por ello, tan solo tendrá que consignarla en la declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias y actualizar el libro registro de las mismas.

- En el momento de la entrega, el adquirente realizará una AIB en el Estado miembro (B). Esta calificación ha requerido la modificación del artículo 15 de la LIVA para añadir, a la definición preexistente de la AIB, la adquisición de los bienes en el marco de un acuerdo de ventas en consigna como letra b).

En consecuencia, el adquirente identificado en el TAI tendrá que incluir esta AIB en su autoliquidación del IVA y en la declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias, así como actualizar el libro registro.

3.2.2. Incumplimiento de los requisitos

El artículo 9 bis.Tres de la LIVA establece que, si dentro de los 12 meses desde su llegada al TAI no se cumple alguno de los requisitos anteriores, se producirá un *transfer*, es decir, la tributación previa. En particular, son incumplimientos:

- La entrega a otro empresario o profesional distinto del inicialmente señalado. No obstante, se cumple el requisito si este nuevo cliente tiene un NIF-IVA español que comunica al transmitente y lo consigna en su libro registro, en cuyo caso este asumirá las obligaciones del inicial; este cambio también puede implicar un cambio de almacén en el TAI.

Además, el transmitente debe recoger en su declaración recapitulativa la modificación del cliente, así como en su libro registro.

- El transporte de los bienes a otro Estado miembro. No obstante, no se entiende incumplido el requisito cuando los bienes se transportan al Estado miembro (A), en cuyo caso el transmitente y el potencial adquirente lo han de consignar en sus libros registro, «deshaciendo» la operación.
- Y la destrucción, pérdida o robo de los bienes.

Igualmente, según el apartado Cuatro, se producirá el *transfer* al día siguiente del transcurso de los 12 meses posteriores a la llegada al TAI sin que se haya transmitido el poder de disposición a un cliente que cumpla los requisitos exigidos.

Por otro lado, en los supuestos del apartado Tres, la LIVA no establece cuándo se produce el *transfer* y la operación asimilada a la AIB, sino que se refiere a «cuando se incumpla cualquiera de las condiciones» anteriores. Por el contrario, la directiva lo fija:

- En caso de entrega a un cliente distinto, sin que haya habido sustitución, se deja de cumplir «en el momento inmediatamente antes» de esa entrega.
- En caso de envío a otro país, distinto del Estado miembro (A), se deja de cumplir «en el momento inmediatamente antes» del inicio del transporte.
- En el caso de destrucción o pérdida, en el momento en que fueron destruidos o sustraídos y, cuando no se pueda determinar, «en el momento en que se descubra que han sido destruidos o sustraídos».
- En los demás casos, «desde el momento en que deje de cumplirse la condición».

Por su parte, las Notas Explicativas de la Comisión Europea (2019) consideran que, en los dos primeros casos, se produce antes, pero en el mismo día que la entrega interior o del envío de los bienes a otro país. Parece que, en tales casos, la Directiva 2006/112/CE lo fija en el momento anterior a ese incumplimiento para evitar que esas operaciones coincidieran en el tiempo con una entrega interior o una posible EIB a un cliente distinto del inicial.

Así, a efectos prácticos, parece igualmente válida la solución de la LIVA de fijarlo en el mismo momento de ese incumplimiento, puesto que los efectos no difieren del segundo inmediatamente anterior para los dos primeros supuestos. En caso de destrucción o pérdida, cuando no se pueda determinar con exactitud cuándo se ha producido, la propia lógica lleva a fijarlo en el momento del descubrimiento, de modo que también lleva al mismo momento que la directiva.

En cualquier caso, el devengo de estos supuestos se produce el día 15 del mes siguiente a aquel en se produzca el incumplimiento (art. 75.Uno.8.º LIVA), conforme a los artículos 67 y 222 de la Directiva 2006/112/CE.

3.2.3. Modificación de las obligaciones

La nueva tributación supone que el transmitente no tenga que identificarse en el TAI. Sin embargo, para garantizar un adecuado control sobre estas operaciones, se le imponen una serie de obligaciones adicionales en el Estado miembro (A). En caso de ser el TAI, se le imponen las siguientes obligaciones:

- La obligación de incluir estas operaciones en el libro registro de operaciones intracomunitarias, conforme a los artículos 9 bis.Cinco de la LIVA y 66.2 B) a) del RIVA, preceptiva conforme al artículo 243.3 de la Directiva 2006/112/CE.

En el momento del envío se ha de registrar: el Estado miembro desde el que han sido enviados, la fecha del envío, el NIF-IVA del cliente, el Estado miembro al que se expiden, la dirección del almacén, la fecha de llegada a este y la descripción, el valor y la cantidad de los bienes que han llegado.

En el momento de la entrega, ha de registrarse la descripción, la base imponible, la fecha de la entrega y el NIF-IVA del adquirente; si se produce una modificación del cliente, el nuevo NIF-IVA; si se produce la devolución al TAI de los bienes, la descripción, cantidad, valor y la fecha de la devolución.

- La obligación de comunicar los envíos en sus declaraciones recapitulativas, según el artículo 79.2 del RIVA, preceptivo según los artículos 262.2 de la Directiva 2006/112/CE y 54 bis.1 del Reglamento de Ejecución (UE) 282/2011.

Así, según el artículo 80.1.4.º del RIVA, en el momento del envío, se ha de comunicar el NIF-IVA del cliente y el valor de los bienes; este último dato es adicional a la exigencia del artículo 262.2 de la Directiva 2006/112/CE. Si se produce una modificación en el cliente, se ha de comunicar su NIF-IVA.

Además, se ha de comunicar cualquier modificación en la información presentada (art. 80.2 LIVA), como podrían ser el valor de los bienes y la devolución al TAI. Sin embargo, el Comité del IVA¹⁹ considera que no tiene que hacerse mención de las propias entregas ni de cualquier incumplimiento (que genera un *transfer*), puesto que estos han de recogerse en todo caso en la declaración recapitulativa, de modo que ya tienen rastro.

- En el momento en que se efectúe la EIB, tendrá que declararla en su autoliquidación y en la declaración recapitulativa, cerrando el envío inicialmente realizado, aunque estas obligaciones ya existían.

¹⁹ «Comité del IVA» o «Comité consultivo del Impuesto sobre el Valor Añadido» es la denominación que recibe el grupo de expertos sobre el IVA creado por la Comisión Europea en 2012, mediante el artículo 398 de la Directiva 2006/112/CE.

Por otro lado, en caso de que el cliente esté en el TAI, se le impone únicamente una obligación novedosa:

- La obligación de incluir en su libro registro de operaciones intracomunitarias la recepción de los bienes a él destinados, así como las demás vicisitudes que acontezcan con los mismos, en virtud del artículo 9 bis.Cinco de la LIVA.

En el momento en que se envían, el artículo 66.2 B) b) del RIVA exige que registre el NIF-IVA del transmitente, la descripción y cantidad de los bienes y la fecha de llegada de los bienes. No obstante, si el cliente no es el depositario de los bienes no está obligado a registrar este último dato.

Posteriormente, cuando realiza la AIB, habrá de registrarse la descripción, base imponible, cantidad y precio unitario de los bienes y la fecha en que se realiza la AIB. De este modo, se actualiza el registro para permitir revisar qué bienes están pendientes de entrega en cada momento.

En cambio, si los bienes son retirados por el transmitente, destruidos, robados o desaparecen, habrá de registrar su descripción y cantidad, así como la fecha en que se produzca esa circunstancia. No obstante, si el adquirente no es el depositario de los bienes no está obligado a comunicar estos datos.

- En el momento en que se efectúen las entregas, habrá de recoger en su autoliquidación las correspondientes AIB y declararlas en su declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias.

Por último, debe mencionarse que el depositario puede ser una persona distinta del cliente. En este sentido, la normativa española no ha previsto ninguna obligación para ese depositario, puesto que el último párrafo del artículo 66.2 B) b) del RIVA tan solo exime al cliente de recoger ciertos datos cuando él no es el depositario. Sin embargo, la Comisión Europea (2019) considera que una interpretación sistemática del artículo 54 bis del Reglamento de Ejecución 282/2011, directamente aplicable en cada uno de los Estados miembros²⁰, en el que se basa el RIVA, supone que ese tercero debe llevar un registro con la información que no ha de registrar el cliente.

Conviene, por tanto, destacar ciertos aspectos que recogen las Notas Explicativas (Comisión Europea, 2019) y que, aun no siendo vinculantes, deberían informar la interpretación de la normativa:

²⁰ Los reglamentos de ejecución son actos no legislativos (de la Comisión o del Consejo) regulados en el artículo 291 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (DOUE núm. 202, de 7 de junio de 2016), cuyo apartado 1 establece su aplicabilidad directa por los Estados miembros en los siguientes términos: «[l]os Estados miembros adoptarán todas las medidas de Derecho interno necesarias para la ejecución de los actos jurídicamente vinculantes de la Unión».

- Las pequeñas pérdidas de bienes almacenados no darán lugar al *transfer*. Se entiende por pequeñas pérdidas las inferiores al 5 % del valor o la cantidad de los bienes almacenados.
- Esta regulación se podrá aplicar a los empresarios no establecidos en el Estado miembro de destino, incluso aunque se hubieran identificado allí con anterioridad. Sin embargo, si dicho empresario dispone de un EP, no se podrá aplicar este régimen, aunque el EP no intervenga.

3.2.4. Controversias

Un primer aspecto problemático es que esta simplificación no ampara aquellas transferencias de bienes que no tienen un cliente definido. Sin embargo, este requisito es fácilmente alcanzable, puesto que no se exige que la entrega se efectúe a ese cliente, de modo que sería conforme a la normativa una operativa por la cual el transmitente recibe los servicios de almacenamiento de un tercero distinto de sus compradores, tercero al que le imputa todos los envíos (sería un cliente en el acuerdo de ventas en consignación) y que, posteriormente, rectifica (mediante la sustitución) inmediatamente antes de efectuar las entregas a sus clientes.

En segundo lugar, como se ha mencionado, el incumplimiento de cualquiera de esos requisitos supone que se produzca un *transfer*, que estará exento (art. 25.Tres LIVA) cuando fuera aplicable la exención por EIB si el destinatario fuera otro empresario o profesional. Sin embargo, debe recordarse que con esta reforma la EIB solo podrá estar exenta cuando el adquirente tenga un NIF-IVA y se recoja la operación en la declaración recapitulativa (del transmitente). Por ello, se plantea la duda de si, en caso de incumplimiento, es aplicable tal exención, puesto que el transmitente, en principio, no estará identificado en el TAI y, por ello, tampoco podrá declararlo en la declaración recapitulativa.

A este respecto, la Comisión Europea (2019) asume que el incumplimiento es previsible para el transmitente, por lo que podrá solicitar por adelantado la identificación. No obstante, reconoce que cuando el incumplimiento no sea previsible no puede penalizarse a un sujeto que ha obrado de buena fe, dado que, conforme al tenor literal de la Directiva 2006/112/CE, en tal caso no tendría derecho a la exención.

Sin embargo, estamos en desacuerdo con esta conclusión, puesto que, siguiendo el ejemplo utilizado por la Comisión Europea, si bien es cierto que el transmitente conoce cuándo expira el plazo de 12 meses, no tiene por qué conocer si en los últimos días el cliente le va a exigir su entrega, aunque exista el riesgo de que no lo haga, o si podrá encontrar un nuevo cliente que le sustituya. Además, resulta sorprendente que se califique, *a contrario sensu*, como contrario a la buena fe el que no se haya solicitado la identificación cuando aún tenía derecho a efectuar la entrega sin identificarse, siendo este el objetivo de la norma. De igual modo, resulta paradójico que la normativa conceda al transmitente un plazo de 12 meses para hacer la entrega, pero las Administraciones consideren que dispone de un plazo menor

antes de que deba solicitar la identificación. Aun peor resulta la exigencia de que el transmitente conozca el tiempo que habitualmente precisa la Administración de ese país para conceder el NIF-IVA, cuando precisamente se trata de que no tenga que relacionarse con ella y, por ello, carece de experiencia en esos menesteres.

En todo caso, como reconoce la Comisión Europea, hay supuestos en los que el transmitente rara vez podría haber solicitado la identificación por adelantado, como en la destrucción o pérdida de las mercancías, por definición difícilmente previsibles. Por todo ello, consideramos que debería darse un tratamiento único basándose en este supuesto. En particular, debería modificarse este aspecto en la Directiva 2006/112/CE para garantizar uniformidad en todos los Estados miembros, regulando:

- Un plazo dentro del cual el transmitente tendrá que solicitar la identificación en el Estado miembro (B) desde el incumplimiento, sea previsible o no.
- Y, a su vez, un plazo posterior para rectificar la declaración recapitulativa (complementaria o sustitutiva de acuerdo con el art. 118 RGAT) en su Estado miembro de origen, a contar desde la notificación de la concesión del NIF-IVA, siempre que ya se hubiera iniciado el plazo para presentarla cuando se le notifique la concesión del NIF-IVA en el Estado miembro (B).

Adicionalmente, como la LIVA exige que el adquirente declare las AIB, el RIVA debería recoger un plazo específico para presentar la declaración recapitulativa del nuevo identificado, siempre que la concesión del NIF-IVA se le notifique una vez iniciado el plazo de presentación.

Con estas modificaciones se eliminarían los problemas de seguridad jurídica a que se enfrentan los empresarios cuando incumplen alguna de las condiciones, ya que en la situación actual la Administración tributaria del Estado miembro (A) podría negar la procedencia de la exención del *transfer* e, incluso, sancionar.

Por otro lado, cabe preguntarse si, tras el incumplimiento de los requisitos, se pueden aplicar los supuestos del artículo 17.2 de la Directiva 2006/112/CE (y 9.3.º LIVA). A este respecto, la Comisión Europea (2019) considera que la redacción del artículo 17 bis exige que se produzca el *transfer*, puesto que este se produce únicamente conforme al artículo 17.1, mientras que el apartado 2 establece que «no se considerará que se haya producido la transferencia en el sentido del artículo 17».

Tal interpretación resulta muy controvertida, puesto que el tenor literal del artículo 17 bis de la Directiva 2006/112/CE se remite, en caso de incumplimiento, al artículo 17 en su conjunto, no únicamente al apartado 1: «se considerará que se ha producido una transferencia en el sentido del artículo 17». Por tanto, nada en su redacción implica que no se pueda considerar el apartado 2, sino, al contrario, parece que se remite al conjunto del artículo 17 para decidir si se ha producido o no un *transfer*.

Asimismo, si los bienes en cuestión regresaran al Estado miembro (A), podrían volver al TAI aplicando tales exclusiones. Por ello, parece ilógico exigir a los empresarios que incurran en los costes adicionales de que los bienes salgan y vuelvan al TAI, cuando los bienes ya se encuentran en el TAI.

De igual modo, no contemplar tales exclusiones no parece consistente con la finalidad de este régimen (simplificar la operativa), por lo que es cuestionable que se impida el uso de las exclusiones preexistentes a bienes acogidos a la simplificación.

Por esta razón, estimamos que tales excepciones del apartado 2 del artículo 17 de la Directiva 2006/112/CE (los supuestos del art. 9.3.º LIVA) deben ser aplicables a los posibles incumplimientos, de modo que no se produjera un *transfer*.

Por su parte, en relación con la sustitución del cliente existen varios problemas. En primer lugar, la sustitución ha de producirse taxativamente antes de que el nuevo cliente adquiera el poder de disposición. No obstante, tan solo se requiere que, formalmente, el transmitente recoja el cambio en su libro registro y en su declaración recapitulativa, así como que el potencial adquirente lo recoja en su libro registro: las declaraciones recapitulativas se presentarán en todo caso con posterioridad y los libros registro se pueden actualizar prácticamente al tiempo que se efectúa la entrega. Por tanto, que la sustitución sea previa parece realmente fácil de conseguir.

En segundo lugar, el artículo 9 bis.Tres de la LIVA exige que la entrega al nuevo adquirente se realice dentro del periodo inicial de los 12 meses al establecer que la entrega se efectúe «dentro del referido plazo». Además, ninguna mención de la LIVA o la Directiva 2006/112/CE sugiere que ese periodo pueda verse alterado, por lo que solo puede reiniciarse si los bienes abandonan el TAI y vuelven a introducirse.

Por otro lado, el envío de los bienes a otro Estado miembro (distinto del de origen) supone un incumplimiento, de modo que se produciría un *transfer*. Dicho segundo envío, a su vez, podría constituir una EIB exenta u operar en el régimen de acuerdo de ventas en consignación (asumiendo que el destinatario es un empresario o profesional).

En cualquier caso, el TJUE ha declarado que las exclusiones de un *transfer* (como es el régimen de acuerdos de ventas en consignación) han de ser interpretados de forma estricta (Sentencia [Sala Séptima] de 6 de marzo de 2014, Dresser-Rand SA, C-606/12 y C-607/12 [acumulados] –NFJ053773–), por lo que el retorno al Estado miembro (A) no se puede aplicar analógicamente a otros Estados miembros. Sin embargo, resulta sorprendente que la normativa permitiera que no se produjera tal *transfer* si los bienes regresaran al Estado miembro (A) para, acto seguido, dirigirse a otro Estado miembro.

Dicha sorpresa se acentúa cuando se observa que se podría garantizar un mismo nivel de control si se permitiera directamente el envío a otro Estado miembro mediante la imposición de las siguientes obligaciones:

- En el caso de realizar una EIB exenta, el transmitente modificaría su libro registro de bienes, eliminando tales bienes (al igual que el cliente inicial); eliminaría los bienes enviados en el régimen de ventas en consignas en la declaración recapitulativa y declararía la correspondiente EIB exenta al adquirente efectivo; y en su autoliquidación de IVA, consignaría EIB la exenta.

No obstante, esto requeriría la ficción de que la EIB se localizara en el Estado miembro (A), como si los bienes hubieran efectivamente retornado, con una mención en el artículo 17 bis de la Directiva 2006/112/CE.

Además, es probable que la información en la declaración recapitulativa se declarara en distintos periodos porque la EIB se devenga el día 15 del mes posterior a que se inicie el transporte, mientras que la eliminación se tendría que hacer en el momento en que se produce el envío (si el periodo de declaración es mensual, ese decalaje está asegurado)²¹.

- En el caso de que celebrara un nuevo acuerdo de ventas en consignas, el transmitente modificaría su libro registro de bienes, eliminándolos respecto del cliente establecido en el TAI y registrándolos respecto del nuevo cliente establecido en otro Estado miembro, al tiempo que en la declaración recapitulativa registraría la eliminación del envío al TAI y reconocería el envío al tercer Estado miembro. De igual modo, el cliente inicial rectificaría su libro registro y el nuevo cliente lo registraría en su libro registro.

En este caso no habría decalaje porque el envío se declara en ese momento.

Como se puede apreciar, existiría un control simultáneo en las declaraciones recapitulativas y las autoliquidaciones del IVA, por lo que sugerimos que se estudien alternativas para que sea más flexible, con lo que se podrían reducir costes al no obligar al transmitente a retornar los bienes efectivamente al Estado miembro (A).

Cabe recordar que la regulación de las operaciones triangulares también tiene esa finalidad de no exigir al intermediario que se identifique en el Estado miembro de destino al que llegan los bienes, al tiempo que no obliga a que el transporte pase por el Estado miembro del intermediario. Por ello, nos parece que la propia lógica de esta regulación invita a que los mismos fines se extiendan a los envíos a otro Estado en el marco de acuerdos de ventas en consignas.

²¹ Este decalaje se podría controlar mediante una modificación en el modelo 349, introduciendo una nueva clave de operación específica, en la que se indicara que al mes siguiente se habría de registrar la correspondiente EIB. Para consultas más detallada nos remitimos a <https://www.agenciatributaria.es/static_files/Sede/Procedimiento_ayuda/GI28/instr_mod_349.pdf>.

4. NIF-IVA como requisito material

4.1. Regulación antes del 2020

La exención en las EIB se regulaba en el artículo 28 quáter.A.a) de la Sexta Directiva²², tras la Directiva 91/680/CEE, con el siguiente literal:

«[...] los Estados miembros concederán la exención a:

a) las entregas de bienes comprendidas en el artículo 5, expedidos o transportados, por el vendedor, por el adquirente o por cuenta de ellos, fuera del territorio contemplado en el artículo 3 pero en el interior de la Comunidad, efectuadas para otro sujeto pasivo, o para una persona jurídica que no sea sujeto pasivo, actuando en su condición de tal en un Estado miembro distinto del de partida de la expedición o del transporte de los bienes».

Posteriormente, la Directiva 2006/112/CE estableció idéntica exención, sin perjuicio de algún cambio en el orden de las palabras que no afectaba a su contenido.

Así, la Sexta Directiva y la Directiva 2006/112/CE exigían que se aplicara la exención cuando hubiera un transporte de los bienes a otro Estado miembro y el adquirente fuera un empresario o profesional (o una persona jurídica que no lo sea), siempre y cuando actuaran como tal, puesto que realizarían la correspondiente AIB. Sin embargo, ninguna de las dos concretaba cómo el transmitente podía saber la condición del destinatario, ni lo hacían para las reglas de localización.

Por otro lado, la misma Directiva 91/680/CEE incorporó el artículo 28 nono de la Sexta Directiva (actual 214 Directiva 2006/112/CE), cuyo apartado 1 establecía que los Estados miembros debían identificar a los empresarios o profesionales mediante un número de identificación. Por tanto, los Estados miembros, examinando de forma conjunta esos preceptos, utilizaron dicho número de identificación para conocer la condición del destinatario. Además, sus Administraciones tributarias intercambiarían información para que los transmitentes o prestatarios pudieran conocer la condición del destinatario; tan es así que el RIVA introdujo el artículo 17 del Real Decreto 338/1990 que otorgaba al transmitente el derecho de solicitar a la Administración la confirmación del NIF-IVA atribuido por cualquier otro Estado miembro al destinatario. De este modo, el transmitente, a través del NIF-IVA, podía conocer

²² Sexta Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados Miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios (Diario Oficial n.º L 145, de 13 de junio de 1977).

si el adquirente era un empresario o profesional para aplicar la exención en la EIB o, por el contrario, no tenía esa condición y le tenía que repercutir el IVA nacional.

Por ello, los artículos 25.Uno de la LIVA y 13 del RIVA establecieron la exención de toda entrega de bienes en la que se cumplieran los requisitos de transporte a otro Estado miembro y adquisición por un empresario o profesional identificado en un Estado miembro distinto de España.

No obstante, esta situación generaba cierta incertidumbre en el transmitente, puesto que el proceso de obtención de la confirmación requería un cierto tiempo, de modo que buscaban otros medios de acreditar esa condición del destinatario. Resulta muy reveladora la resolución de la DGT en contestación a la Consulta vinculante V1289/2000, de 19 de junio, en la que se pregunta si la declaración del adquirente, de ser empresario o profesional, servía para acreditar su condición. La DGT concluye que esa declaración no exime al transmitente de cumplir los requisitos de la exención y, por ello, no le eximiría del pago del impuesto si la entrega no estaba exenta. Asimismo, se remite al artículo 17 del Real Decreto 338/1990.

Por ello, los artículos 31 y 32 del Reglamento (UE) 904/2010 del Consejo, de 7 de octubre de 2010, relativo a la cooperación administrativa y la lucha contra el fraude en el ámbito del IVA (DOUE L 268, de 12 de octubre de 2010), crearon el sistema VIES, desarrollando la obligación de los Estados miembros de tener una base de datos electrónica con la identificación de los empresarios²³. Este sistema permite a los empresarios o profesionales, desde el 1 de enero de 2012, confirmar por vía electrónica (y, por tanto, con gran rapidez) el NIF-IVA del destinatario.

4.2. Necesidad del cambio

En el marco de la normativa anterior y entre las propuestas de la Comisión Europea y el Consejo, el TJUE (Sala Novena) dictó la Sentencia de 9 de febrero de 2017, Euro Tyre BV, C-21/16 (NFJ065375), que trata sobre una sucursal portuguesa de una empresa neerlandesa que vende bienes a una entidad española, sin que esta esté incluida en el Registro de operadores intracomunitarios y, por ello, sin disponer de NIF-IVA. Por ello, se plantea la controversia de si procede la exención a las EIB, ante lo que el TJUE afirma lo siguiente:

²³ Si bien, esta obligación ya estaba prevista en el artículo 27 del Reglamento (CE) 1798/2003 del Consejo, de 7 de octubre de 2003, relativo a la cooperación administrativa en el ámbito del impuesto sobre el valor añadido y por el que se deroga el Reglamento (CEE) n.º 218/92 (DOUE núm. 264, de 15 de octubre de 2003), cuyo apartado 1 establecía: «[c]ada Estado miembro mantendrá una base de datos electrónica en la que se incluirá un registro de las personas a las que se haya asignado un número de identificación a efectos del IVA en dicho Estado miembro».

«27. A este respecto, cabe señalar que no hay duda de que en el régimen transitorio de tributación de los intercambios en el seno de la Unión, la identificación de los sujetos pasivos del IVA mediante números individuales tiene por objeto facilitar la determinación del Estado miembro en el que tiene lugar el consumo final de los bienes entregados (sentencias de 6 de septiembre de 2012, *Mecsek-Gabona*, C-273/11, EU:C:2012:547, apartado 57, y de 14 de marzo de 2013, *Ablessio*, C-527/11, EU:C:2013:168, apartado 19).

[...]

29. No obstante, ni el artículo 138, apartado 1, de la Directiva sobre el IVA ni la jurisprudencia del Tribunal de Justicia mencionan, entre los requisitos materiales de una entrega intracomunitaria enumerados de manera exhaustiva, la obligación del adquirente de disponer de un número de identificación a efectos del IVA (véase, en este sentido, la sentencia de 6 de septiembre de 2012, *Mecsek-Gabona*, C-273/11, EU:C:2012:547, apartado 59) ni tampoco su obligación de figurar en el registro de operadores intracomunitarios y en el sistema VIES.

[...]

No se trata sino de requisitos formales, que no pueden poner en tela de juicio el derecho del vendedor a la exención del IVA si se cumplen los requisitos materiales de una entrega intracomunitaria (véanse, por analogía, las sentencias de 6 de septiembre de 2012, *Mecsek-Gabona*, C-273/11, EU:C:2012:547, apartado 60; de 27 de septiembre de 2012, *VSTR*, C-587/10, EU:C:2012:592, apartado 51, y de 20 de octubre de 2016, *Plöckl*, C-24/15, EU:C:2016:791, apartado 40)».

El TJUE se reiteró en estas conclusiones en la Sentencia (Sala Cuarta) de 20 de junio de 2018, *Enteco Baltic*, C-108/17 (NFJ070624)²⁴. No obstante, con anterioridad ya había apuntado que el número de identificación del IVA no constituía un requisito material, por lo que no podía negarse en todo caso la exención, como en la Sentencia (Sala Cuarta) de 27 de septiembre de 2012, *VSTR*, C-587/10 (NFJ048481)²⁵.

²⁴ En su apartado 51 señala «[a] este respecto, el Tribunal de Justicia ya ha declarado, en el contexto de la exención de las entregas intracomunitarias prevista en el artículo 138, apartado 1, de la Directiva del IVA, que, dado que tal exención depende del cumplimiento de los requisitos materiales enunciados taxativamente en dicha disposición, entre los que no figura la obligación del adquirente de disponer de un número de identificación a efectos del IVA, los Estados miembros no pueden, en principio, denegar esa exención por el incumplimiento de un requisito formal, como la identificación a efectos del IVA del adquirente, que pueda prever el Derecho nacional de un Estado miembro (véase, en este sentido, la sentencia de 9 de febrero de 2017, *Euro Tyre*, C-21/16, EU:C:2017:106, apartados 29 y 32)».

²⁵ En su apartado 58 señala: «la Sexta Directiva, debe interpretarse en el sentido de que no se opone a que [...] un Estado miembro supedita la exención del IVA de una entrega intracomunitaria a que el proveedor transmita el número de identificación a efectos del IVA del adquirente, siempre que, no obstante, no se

Esta situación suponía que los Estados miembros no podían cuestionar la procedencia de la exención porque el destinatario no dispusiera de NIF-IVA, lo cual suponía que el fraude intracomunitario no estuviera frenado por una barrera, como es exigir la concesión de un NIF-IVA previo examen de las circunstancias del solicitante.

4.3. Regulación desde el 2020

4.3.1. Nuevos requisitos

De acuerdo con lo anterior, se ha procedido a modificar el apartado 1 del artículo 138 de la Directiva 2006/112/CE, para que la exención solo se aplique cuando, además de los requisitos que ya exigía el precepto, el destinatario se encuentre identificado a efectos del IVA en otro Estado miembro y haya comunicado su NIF-IVA.

Adicionalmente, la Directiva ha incorporado un apartado 1 bis en el que también se determina la no aplicación de esa exención en caso de que el transmitente no haya presentado la declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias, o la haya presentado con información incorrecta, salvo que pueda justificar debidamente las carencias. La Comisión Europea (2019) considera que procedería esta última circunstancia en, al menos, los siguientes casos:

- El transmitente no incluyó la operación en la declaración por error, pero la consignó en la del siguiente periodo de declaración.
- El transmitente cometió un error involuntario al declarar el valor de la EIB.
- El transmitente utilizó el nombre y el NIF-IVA que previamente eran válidos, pero que han sido sustituidos por unos nuevos.

De esta manera, el Real Decreto-Ley 3/2020 ha modificado el artículo 25.Uno de la LIVA, refundiendo en un único párrafo la anterior redacción en cuanto al requisito de la identificación e incluyendo la necesidad de comunicar el NIF-IVA al transmitente.

Asimismo, se ha incluido un nuevo párrafo para condicionar la aplicación de la exención a que se recoja la operación en la declaración recapitulativa de operaciones intracomuni-

deniege tal exención por el mero hecho de que no se ha cumplido dicha obligación cuando el proveedor no puede, de buena fe, y tras haber adoptado todas las medidas que se le pueden exigir razonablemente, transmitir dicho número de identificación y transmite, por otro lado, indicaciones que sirven para demostrar de modo suficiente que el adquirente es un sujeto pasivo que actúa como tal en la operación en cuestión».

tarias (modelo 349). Sin embargo, no se ha incluido la mención de la directiva respeto a la información incorrecta.

De acuerdo con lo anterior, se ha eliminado la posibilidad de presentar la declaración recapitulativa por un periodo anual, suprimiendo el apartado 4 del artículo 81 del RIVA.

Este último requisito supone, necesariamente, que la exención está condicionada al cumplimiento de un requisito posterior, lo que es una anomalía en el IVA, que habitualmente solo atiende a las circunstancias existentes en el devengo. En efecto, la declaración recapitulativa se tendrá que presentar en los primeros 20 días naturales del mes inmediato siguiente al fin del periodo (salvo la correspondiente al mes de julio)²⁶.

Lo anterior implica que la exención se aplicará de inicio, sin perjuicio de que posteriormente pueda devenir improcedente por no haberse declarado correctamente.

A este respecto, la exigencia del NIF-IVA del destinatario de esta reforma no produce ningún cambio significativo respecto a lo que se venía exigiendo. Por el contrario, convertir la necesidad de incluirla en la declaración sí es novedosa.

4.3.2. Modificación del sujeto pasivo

Relacionado con lo anterior, se ha modificado el artículo 84.Uno.2.º c') de la LIVA para establecer que, cuando el transmitente no esté establecido en el TAI, no se aplicará la inversión del sujeto pasivo no solo cuando la operación esté exenta por los artículos 21, apartados 1.º y 2.º, y 25 de la LIVA (como establecía anteriormente), sino también cuando, de acuerdo con este último, la operación no esté exenta. Esta exclusión resulta coherente, puesto que:

- En caso de que el adquirente no haya comunicado un número de identificación de IVA, es de asumir que no dispone de uno²⁷, por lo que no se le podría exigir que se identificara en el TAI y liquidara el impuesto, puesto que ni siquiera está identificado en otro Estado miembro.
- En caso de que el transmitente no declare adecuadamente la operación en declaración recapitulativa, debe ser este el que asuma las consecuencias, y no podrían dirigirse las actuaciones contra el adquirente que nada ha incumplido.

²⁶ Esto supone que la operación será declarada hasta 110 días después de su realización (la realizada el primer día de un periodo trimestral).

²⁷ Disponiendo de uno, gozaría de exención y no tendría que recuperar el IVA en un Estado miembro en el que no se encuentra identificado. Por tanto, resultaría irracional no comunicarlo.

4.3.3. No comunicación del NIF-IVA

Por otro lado, en caso de que el adquirente esté identificado con un NIF-IVA en un Estado miembro distinto del TAI (en el que se inició el transporte), si no comunica aquel NIF-IVA, la EIB no estará exenta. Sin embargo, esta no exención no excluye que se produzca la correspondiente AIB en el Estado miembro de destino del transporte. En efecto, la AIB se producirá en todo caso cuando el adquirente, empresario o profesional identificado con un NIF-IVA, obtiene el poder de disposición sobre los bienes y los mismos se transportan a otro Estado miembro.

En tal caso, se produciría una doble tributación en el TAI y el Estado miembro de llegada del transporte. Sin embargo, la Comisión Europea (2019) considera que, si el adquirente es capaz de acreditar con posterioridad que disponía de tal NIF-IVA en el momento de realizar la operación, sin haber ningún tipo de fraude, el transmitente podrá rectificar la factura según la normativa nacional, aplicando la exención a la EIB.

No obstante, la Comisión Europea (2019) recalca que tal corrección solo es procedente cuando el adquirente disponía del NIF-IVA en el momento de iniciarse el transporte. Por tanto, no se puede aplicar la exención ni corregirlo *a posteriori*, cuando el adquirente tan solo había solicitado un NIF-IVA, pero no se le había concedido.

4.3.4. Presentación de la declaración recapitulativa

En primer lugar, la LIVA no ha recogido la posibilidad de que el incumplimiento de este requisito no excluya la exención cuando, a pesar de que el sujeto pasivo no haya declarado la información correcta, este justifique debidamente las carencias. A este respecto, consideramos que este supuesto no puede considerarse implícitamente asumido por la LIVA, puesto que esta no ha previsto ninguna excepción.

Asimismo, esto lleva a considerar si la directiva tiene eficacia directa²⁸, ante lo que nos inclinamos a responder afirmativamente, puesto que el derecho se encuentra reconocido de forma suficientemente precisa (que justifique debidamente las carencias de la información declarada, aunque no descienda a concretar qué se considera debidamente justificado), es incondicional (no es modulable por los Estados miembros)²⁹ y ha transcurrido el plazo de transposición.

²⁸ El Tribunal de Justicia estableció, en su Sentencia de 4 de diciembre de 1974, Van Duyn, 41-74 (ECLI:EU:C:1974:133), las condiciones en que una directiva tendría efecto directo.

²⁹ La STJUE (Sala Séptima) de 15 de mayo de 2014, Almos, C-337/13 (NFJ054398), apartado 34, declara el «carácter preciso e incondicional de la obligación de permitir la reducción de la base imponible» cuando la directiva establece que la base imponible se reducirá «en las condiciones que los Estados miembros determinen».

A su vez, esa calificación de la directiva supone que la norma ha de ser aplicada caso por caso y no permite un automatismo, puesto que ha de requerirse al sujeto pasivo para que justifique sus errores u omisiones. En consecuencia, un requerimiento efectuado por la Administración a un no declarante para que la presente no podría suponer, automáticamente, la imposibilidad de aplicar la exención. En efecto, tal actuación no habría concedido al sujeto pasivo la posibilidad de justificarlo debidamente, por lo que no sería conforme a la directiva.

Asimismo, la Comisión Europea (2019) considera cumplido este requisito cuando la información se declara correctamente en el periodo de liquidación siguiente al debido, lo que supondría que no se podría negar la aplicación de la exención hasta que haya transcurrido, al menos, el periodo voluntario de declaración correspondiente al siguiente periodo de declaración en el que se tendría que haber declarado.

Sin perjuicio de lo anterior, la inclusión de este requisito en el artículo 138 supone que, a *contrario sensu* de la propia Sentencia del TJUE Euro Tyre BV, C-21/16 (NFJ065375), tenga carácter material, por lo que no es aplicable la jurisprudencia del TJUE respecto al incumplimiento de requisitos formales.

5. Prueba del transporte intracomunitario

Como hemos señalado en los epígrafes anteriores, uno de los elementos esenciales en las operaciones intracomunitarias de bienes es la expedición o transporte de los mismos. Sin su acreditación no es posible acceder a la exención en las entregas intracomunitarias.

Con la finalidad de simplificar y aclarar la prueba del transporte intracomunitario se ha procedido a introducir dos presunciones *iuris tantum*.

5.2. Regulación antes del 2020

La normativa europea no establecía ningún criterio que permitiese acreditar la realidad del transporte, como en el caso de las ventas en cadena. Esta situación ha llevado a que los distintos Estados miembros hayan venido exigiendo distintos requisitos y, en consecuencia, como señala el considerando tercero del Reglamento de Ejecución (UE) 2018/1912 «[...] han generado dificultades e inseguridad jurídica para las empresas. Esto es contrario a los objetivos de mejorar los intercambios intracomunitarios y suprimir las fronteras fiscales».

No obstante, en España el RIVA sí establecía en su artículo 13 los documentos que, con carácter preferente, servían para justificar la expedición o transporte, si bien dentro del principio de libertad de prueba por cualquiera de los medios admitidos en derecho. Estos documentos eran los «contratos de transporte o facturas expedidas por el transportista» (si

la expedición o transporte lo realizaba el vendedor o por su cuenta) o «mediante el acuse de recibo del adquirente, el duplicado de la factura con el estampillado del adquirente, copias de los documentos de transporte o cualquier otro justificante de la operación» (si la expedición o transporte lo realizaba el comprador o por su cuenta).

5.2. Regulación desde el 2020

El Reglamento de Ejecución (UE) 2018/1912 introduce un nuevo artículo 45 bis en el Reglamento de Ejecución (UE) 282/2011. En la normativa nacional se ha optado por modificar el artículo 13.2 del RIVA para incluir la referencia a esta reforma, y ello pese a que, como ya señalamos anteriormente, aquel es directamente aplicable. Ahora bien, los Estados miembros pueden establecer condiciones más beneficiosas para la justificación de la expedición o transporte, posibilidad de la que no ha hecho uso España.

De esta forma, la nueva redacción del artículo 13.2 del RIVA, después de reiterar el principio de libertad de prueba, remite directamente a «[...] los elementos de prueba establecidos en cada caso, por el artículo 45 bis del Reglamento de Ejecución (UE) n.º 282/2011 [...], según haya sido realizado por el vendedor, por el comprador o por cuenta de cualquiera de ellos».

Los elementos de prueba se han agrupado en dos categorías. Por un lado, los relacionados directamente con la expedición o el transporte, como son «una carta o documento CMR firmados, un conocimiento de embarque, una factura de flete aéreo o una factura del transportista de los bienes» (en adelante documento del transporte); por otro lado, están los documentos accesorios al transporte, como son «(i) una póliza de seguros, o documentos bancarios que prueben el pago de la expedición o del transporte; (ii) documentos oficiales expedidos por una autoridad pública, como un notario, que acrediten la llegada de los bienes al Estado miembro de destino; (iii) un recibo extendido por un depositario en el Estado miembro de destino que confirme el almacenamiento de los bienes en ese Estado miembro» (en adelante documento accesorio).

Si la expedición o transporte ha sido realizada por el vendedor, o por un tercero en su nombre y por su cuenta, deberá estar en posesión de al menos dos documentos del transporte no contradictorios, o bien de un documento de transporte y un documento accesorio no contradictorios entre sí; en todo caso extendidos por dos partes distintas que sean interdependientes entre sí, del vendedor y del adquirente.

Si la expedición o transporte ha sido realizada por el comprador, o por un tercero en su nombre y por su cuenta, será el vendedor³⁰ quien deberá estar en posesión de los mismos

³⁰ Como no podía ser de otra forma, será el vendedor quien, en todo caso, deberá justificar la expedición o transporte ante la Administración tributaria del Estado miembro de expedición, por cuanto es él quien pretende beneficiarse de la exención en la EIB.

elementos de prueba referidos en el párrafo anterior y, adicionalmente, de una declaración escrita del comprador que certifique que los bienes han sido expedidos o transportados por él, o por un tercero en su nombre.

Finalmente, debemos señalar el problema al que se enfrentan los vendedores y adquirentes que realicen la expedición o transporte con sus propios medios de transporte. En estos casos no resulta de aplicación la presunción, ya que no pueden disponer de elementos de prueba no contradictorios extendidos por dos partes distintas, volvemos a la situación anterior a la reforma; en tales casos, consideramos que, si bien existe libertad de medios de prueba, deben tener una especial relevancia los documentos a los que hacía referencia el artículo 13 del RIVA hasta su reforma.

6. Conclusiones

En conclusión, estas reformas, aunque serán aplicables durante pocos años si se adopta el régimen definitivo en el calendario previsto, incrementarán la seguridad jurídica (ventas en cadena y prueba del transporte), reducirán las cargas administrativas para los empresarios y les permitirá nuevas operativas (acuerdos de ventas en consigna), al tiempo que, refuerzan la prevención del fraude (número de identificación del IVA como requisito material de la exención en las EIB). Por tanto, son objetivos muy convenientes y, en general, las medidas han sido bien diseñadas para su consecución.

No obstante, nos parece que se podría haber sido algo más ambicioso con los «arreglos rápidos». Así, las reformas adoptadas en el marco de las ventas en cadena y la prueba del transporte intracomunitario, si bien reducirán la litigiosidad, no la eliminarán. Creemos que, en el marco de las ventas en cadena, podría haberse introducido, como presunción *iuris tantum*, la consideración de intermediario a quien asuma el riesgo de la pérdida de los bienes durante el transporte intracomunitario de los mismos. Respecto a la prueba del transporte, creemos que la supresión de toda referencia a los documentos que puedan servir de prueba constituye una dificultad para los operadores en la comprensión y cumplimiento de las normas tributarias.

En relación con los acuerdos de ventas de bienes en consigna, consideramos que debería permitirse enviar directamente a otros Estados miembros y que deberían establecerse unos plazos para identificarse y presentar la declaración recapitulativa en caso de incumplimiento.

De forma similar, consideramos que la posibilidad de aplicar la exención en las EIB cuando, a pesar de no declarar correctamente la operación en la declaración recapitulativa, se justifiquen *debidamente las carencias* no ha sido definida con precisión, lo que puede producir cierta litigiosidad. A este respecto, por mucho que esta cláusula no haya sido recogida en la LIVA, consideramos que la directiva tiene efecto directo en este ámbito, por lo que podría ser invocada por los sujetos pasivos.

Referencias bibliográficas

- Berliri, A. (1964). *Principios de derecho tributario*. Editorial de Derecho Financiero.
- Berrocal, A. (2018). Los principios generales del derecho en la formación del jurista. Especial referencia al Derecho urbanístico. *Investigación sustantiva*, 17, 99-111. DOI: 10.24310/REJIE.2018.v0i17.4162.
- Consejo de la Unión Europea: Asuntos Económicos y Financieros. (2016). *Outcome of the Council meeting. 3495th Council meeting. Economic and Financial Affairs. 8 November 2016*. (Consultado: 8 de marzo de 2020). Recuperado de <<https://www.consilium.europa.eu/media/22643/st14094en16v3.pdf>>.
- Comisión Europea: Dirección General de Fiscalidad y Unión Aduanera. (2016). *Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo, al Consejo y al Comité Económico y Social Europeo relativa a un plan de acción sobre el IVA. Hacia un territorio único de aplicación del IVA en la UE. Es hora de decidir*. (Consultado: 8 de febrero de 2020). Recuperado de <<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/?uri=CELEX%3A52017DC0566>> .
- Comisión Europea: Dirección General de Fiscalidad y Unión Aduanera. (2017). *Commission Staff Working Document Impact Assessment. Accompanying the document Proposal for a Council Directive amending Directive 2006/112/EC as regards harmonising and simplifying certain rules in the value added tax system and introducing the definitive system for the taxation of trade between Member States*. (Consultado: 22 de marzo de 2020). Recuperado de <<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/IT/ALL/?uri=CELEX:52017SC0325>>.
- Comisión Europea: Dirección General de Fiscalidad y Unión Aduanera. (2019). *Explanatory Notes on the EU VAT changes in respect of call-off stock arrangements, chain transactions and the exemption for intra-Community supplies of goods («2020 Quick Fixes»)*. (Consultado: 5 de abril de 2020). Recuperado de <https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/explanatory_notes_2020_quick_fixes_en.pdf>.
- Comisión Europea. (08-05-2020). *Press release. Taxation: Commission proposes postponement of taxation rules due to Coronavirus crisis*. (Consultado: 8 de mayo de 2020). Recuperado de: <https://ec.europa.eu/taxation_customs/news/taxation-commission-proposes-postponement-taxation-rules-due-coronavirus-crisis_en>.
- Parlamento Europeo: Lamensch, M.; Ceci, E. (2018). *Vat fraud. Economic impact, challenges and policy issues*. DOI:10.2861/95467.
- Tribunal de Justicia de la Unión Europea. (08-05-2020). *Press release following the judgment of the German Constitutional Court of 5 May 2020*. (Consultado: 8 de mayo de 2020). Recuperado de <<https://curia.europa.eu/jcms/upload/docs/application/pdf/2020-05/cp200058en.pdf>>.