

Casos prácticos de las últimas novedades en el IVA: acuerdos de venta de mercancías en consigna, operaciones intracomunitarias y e-commerce

Javier Bas Soria

Inspector de Hacienda del Estado

Doctor en Derecho

Extracto

La Directiva IVA (Directiva 2006/112/CE) ha sido objeto de dos modificaciones relevantes por la Directiva 2017/2455, relativa al *e-commerce*, y por la Directiva 2018/1910, relativa al *quick fixes*. Igualmente, el Reglamento de Ejecución 282/2011 ha sido modificado por los Reglamentos de Ejecución 2017/2459, 2018/1912 y 2019/2026.

Estas modificaciones han sido objeto de incorporación a nuestra normativa mediante el Real Decreto-Ley 3/2020 y el Real Decreto-Ley 7/2021.

A través de 26 casos prácticos proponemos un análisis y estudio detallado de las mencionadas modificaciones normativas.

Palabras clave: IVA; operaciones intracomunitarias; acuerdos de venta de mercancías en consigna; ventas a distancia; facilitación de ventas por interfaces.

I. Acuerdos de ventas de mercancías en consigna

CASO PRÁCTICO 1. Acuerdo de venta de mercancías en consigna: caso general

Tintes, SA, un empresario a efectos de IVA establecido únicamente en España, aunque identificado también en Francia, remite un cargamento de tintes naturales a Francia, por valor de 50.000 euros, el mes de enero.

Aunque la mercancía sigue siendo propiedad de Tintes, SA, se remite con destino a su cliente Vin Du Medoc, SARL, entidad francesa, que lo transportará, lo almacenará y lo adquirirá en un momento posterior, cuando lo necesite en su producción. La empresa Vin Du Medoc, SARL recibe la mercancía en febrero.

En el mes de octubre, Vin Du Medoc, SARL adquiere la mercancía y se hace cargo de ella.

Tanto Tintes, SA como Vin Du Medoc, SARL han incluido las operaciones en sus declaraciones respectivas y han llevado los registros exigidos legalmente.

Solución

Situación antes del 1 de enero de 2020

La remisión de las mercancías por un empresario de un Estado miembro (EM) a otro, para afectarlo a las necesidades de su empresa en el Estado de llegada, en el mes de febrero constituía una operación asimilada a la entrega intracomunitaria de bienes (OAEIB), en los términos del artículo 9.3 de la Ley del impuesto sobre el valor añadido (LIVA), que se devengaría el día 15 de marzo, salvo que se hubiera emitido la factura con anterioridad a esta fecha (art. 75.8 LIVA). En este caso, esta operación tendría lugar en España. Esta operación está exenta por el artículo 25 de la LIVA.

La recepción de los citados bienes en el EM de llegada de la expedición daba lugar a una operación asimilada a la adquisición intracomunitaria de bienes (OAIB), de la que era sujeto pasivo el empresario que la realizaba, y devengada en el mismo momento en el que se devenga la OAEIB (art. 68 Directiva IVA). Ello conllevaba unas obligaciones de identificación y declaración en dicho Estado. En este caso, esta OAIB tendría lugar en Francia, realizada por Tintes, SA.

La entrega posterior en el territorio de llegada de las mercancías, esto es, Francia, realizada por un empresario no establecido para un empresario establecido, era una entrega interior, localizada en el territorio donde se encontraba la mercancía (art. 32 Directiva IVA), y a la que se aplicaría la inversión del sujeto pasivo, por realizarla un empresario no establecido (art. 194 Directiva IVA). En este caso, sería una entrega interior en Francia y de la que sería sujeto pasivo, por inversión, Vin Du Medoc, SARL.

Situación tras el 1 de enero de 2020

La transposición española se realizó por el Real Decreto-Ley 3/2020, de 4 de febrero, entrando en vigor el 1 de marzo de 2020; no obstante, la Directiva transpuesta, Directiva 2018/1910, preveía que la entrada en vigor de la transposición fuera el 1 de enero de 2020, razón por la que en todas las modificaciones operadas por estas normas haremos referencia a la fecha de 1 de enero de 2020.

La operación descrita es, tras la reforma codificada en el artículo 17 bis de la Directiva IVA, una venta de mercancías en consignación, ya que se cumplen las condiciones legalmente establecidas para la aplicación de este régimen particular:

- Existe un acuerdo para que el destinatario reciba las mercancías (según las Notas explicativas de la Comisión de esta modificación, aunque no hay previsión alguna en la directiva, normalmente se exigiría un contrato o similar que documentara esta operación).
- Las mercancías se remiten de un EM a otro, para que sean adquiridas en un momento posterior por un empresario cuya identidad está establecida. No limita la aplicación de la simplificación el hecho de que el transporte se realice por el propio futuro adquirente, tal y como afirman las Notas explicativas de la Comisión.
- El vendedor no está establecido en el lugar de llegada (no impide la aplicación, sin embargo, el hecho de que esté identificado en el lugar de llegada, como ocurre en este caso).
- El comprador está identificado en el lugar de llegada (no basta que esté identificado en otro EM, como ocurre en las AIB, sino que, necesariamente, debe ser en el lugar de destino, aunque no le hace falta estar registrado).

- Se cumplen además los requisitos reglamentarios de registro y declaración, a los que después haremos referencia.
- El plazo transcurrido entre la remisión y la puesta a disposición de los bienes es de 3 meses, es decir, no supera los 12 meses.

En consecuencia, esta operación no dará lugar a la realización del hecho imponible en el momento de la remisión de las mercancías.

Sin embargo, en octubre, momento en el que se produzca la transmisión del poder de disposición, dará lugar a una EIB en España y a una AIB en Francia, que se devengará, a más tardar, el 15 de noviembre (si no se ha facturado antes de dicha fecha) y de la que será sujeto pasivo el empresario francés que recibe las mercancías.

Este régimen, sin embargo, es opcional. Si no se desea aplicar el acuerdo de ventas en consigna, se puede mantener la tributación que hemos visto como previa a 1 de enero de 2020, tal y como señalan las Notas explicativas de la Comisión.

A continuación, realizaremos además una referencia a las obligaciones formales asociadas a esta simplificación:

- En enero, Tintes, SA ha de consignar el transporte de los bienes en el registro de determinadas operaciones intracomunitarias, haciendo constar las menciones contenidas en el artículo 66 B).2 del Reglamento del impuesto sobre el valor añadido –RIVA– (y 54 bis Reglamento de ejecución), esencialmente:
 - EM de partida y fecha expedición.
 - NIF-IVA destinatario.
 - EM de destino, NIF-IVA depositario.
- Además, debe declarar en su modelo 349 el NIF de Vin Du Medoc, SARL, ya que es a quien se han enviado los bienes en el marco del acuerdo sobre existencias de reserva.
- En febrero, Vin Du Medoc, SARL tiene que consignar la llegada de los bienes en el registro equivalente en Francia a nuestro libro de determinadas operaciones intracomunitarias (arts. 243.3 de la Directiva y 54 bis.2 del Reglamento de ejecución), esencialmente:
 - Descripción y cantidad de bienes enviados.
 - NIF-IVA del vendedor.
 - Fecha de llegada.

- A la llegada de las mercancías, en febrero, la entidad española que ha remitido las mercancías hará constar:
 - Dirección del almacén y fecha de llegada.
 - Valor, descripción y cantidad de bienes.
- En noviembre, se considera que Tintes, SA realiza una entrega intracomunitaria que debe declarar en su declaración modelo 303 e incluir la operación en su declaración recapitulativa modelo 349, indicando que Vin Du Medoc, SARL es el adquirente de los bienes, así como la base imponible por dicha entrega intracomunitaria.
- Vin Du Medoc, SARL tendrá que declarar la adquisición intracomunitaria en su declaración del IVA francesa.
- Tintes, SA tendrá que incluir en su registro las informaciones necesarias de la entrega realizada, a saber:
 - Descripción, base imponible, cantidad y precio unitario de los bienes entregados.
 - Fecha de entrega y NIF-IVA del adquirente.
- Vin Du Medoc, SARL deberá indicar los bienes que haya adquirido en el registro que ha de llevar en el momento en que asume su propiedad, detallando:
 - Descripción, base imponible, cantidad y precio unitario de los bienes adquiridos.
 - Fecha de la AIB.

CASO PRÁCTICO 2. Acuerdo de venta de mercancías en consigna: sustitución del adquirente

La entidad Decorante, SL, establecida e identificada únicamente en el territorio de aplicación del impuesto (TAI), ha cursado un encargo de muebles salón a un proveedor italiano, La Dona e Mobile, S.p.A., establecido exclusivamente en el país transalpino. Como quiera que Decorante, SL tiene sus almacenes vacíos, se acuerda remitir las mercancías desde Italia a España en el mes de febrero, aunque La Dona e Mobile, S.p.A. seguirá siendo propietaria de las mercancías hasta la fecha prevista para su entrega, dentro de 5 meses. Se cumplen, además, las obligaciones de registro y declaración de tales operaciones. Antes de que Decorante, SL se haga con las mercancías, una entidad vinculada con Decorante, SL, Comercial de Arte, SL necesita urgentemente algunos de los muebles como los almacenados. Decorante, SL acepta que parte de los muebles que almacena sean adquiridos

por Comercial de Arte, SL directamente de La Dona e Mobile, S.p.A., adquiriendo la parte restante. La sustitución se verifica en el mes de marzo, aunque la adquisición de las mercancías se realice en julio. ¿Cómo cabe calificar esta operación?

Solución

Situación antes del 1 de enero de 2020

Al igual que en el caso anterior, antes de la regulación de los acuerdos de ventas de mercancías en consigna, la remisión de las mercancías por un empresario de un EM a otro, para afectarlo a las necesidades de su empresa en el Estado de llegada, constituía una OAEIB, en los términos del artículo 17 de la Directiva IVA. En este caso, esta operación tendría lugar en Italia. Esta operación está exenta por el artículo 138 de la Directiva IVA.

La recepción de los citados bienes en el EM de llegada de la expedición, en este caso España, daba lugar a una OAIB, en los términos del artículo 16 de la LIVA, de la que era sujeto pasivo el empresario que la realizaba. Ello conllevaba unas obligaciones de identificación y declaración en dicho Estado (podría aplicarse la exención a la OAIB del art. 26. Cuatro LIVA, aunque exigiría la acreditación de la aplicación de la inversión del sujeto pasivo a la entrega posterior, lo que sin las obligaciones documentales de los acuerdos de venta en consigna puede resultar complicado).

En este caso, no existiría operación alguna con Decorante, SL, en el momento de llegada de las mercancías.

Las entregas posteriores, tanto a Decorante, SL como a Comercial de Arte, SL, efectuadas por un empresario no establecido para sendos empresarios establecidos, eran entregas interiores, localizadas en el TAI, por aplicación del artículo 68. Uno de la LIVA, y a las que se aplicaría la inversión del sujeto pasivo, en virtud del artículo 84. Uno. 2 de la LIVA, siendo sujeto pasivo Decorante, SL y Comercial de Arte, SL, respectivamente.

Situación tras el 1 de enero de 2020

La operación descrita es una venta de mercancías en consigna, en los términos del artículo 9 bis de la LIVA, en la que se cumplen las condiciones legalmente establecidas para la aplicación de este régimen particular (para mayor detalle véase el caso práctico 1):

- Las mercancías se remiten de un EM a otro, para que sean adquiridas en un momento posterior por un empresario cuya identidad está establecida.
- El vendedor no está establecido en el lugar de llegada.

- El comprador está identificado en el lugar de llegada.
- Se cumplen además los requisitos reglamentarios de registro y declaración.

La particularidad en este caso viene dada por la sustitución del destinatario original. Se permite la sustitución del adquirente original, siempre que se cumplan con las condiciones de registro y declaración correspondientes, siendo la consecuencia que la operación mantenga la tributación como una venta de bienes en consigna (arts. 17 bis.6 Directiva IVA y 9.Tres LIVA).

Para permitir esta sustitución, resulta fundamental, como señalan las Notas explicativas de la Comisión, que el acuerdo con el nuevo adquirente se formalice antes o simultáneamente a la sustitución. Igualmente se permite que la sustitución sea parcial, esto es, a parte de las mercancías originalmente remitidas.

Es importante señalar que las Notas explicativas de la Comisión destacan que la sustitución no abre un nuevo plazo de 12 meses para efectuar la entrega, sino que la entrega debe realizarse en el plazo de 12 meses desde la remisión de las mercancías.

Como consecuencia de la sustitución, aparecen unas obligaciones formales adicionales. La Dona e Mobile, S.p.A. deberá hacer constar en su estado recapitulativo a presentar en Italia (equivalente a nuestro modelo 349) y en su registro (equivalente a nuestro libro registro de determinadas operaciones intracomunitarias) que se ha producido la sustitución. Decorante, SL y Comercial de Arte, SL deben realizar los registros correspondientes en el libro de determinadas operaciones intracomunitarias, sin que sea exigible la consignación en la declaración recapitulativa modelo 349, ya que los destinatarios, hasta que no se produzca la AIB, no deben declarar la remisión de las mercancías.

En consecuencia, ni la remisión de las mercancías ni la sustitución darán lugar a la realización del hecho imponible en el momento de realizarse.

Sin embargo, en el momento en el que se produzca la transmisión del poder de disposición, dará lugar a una EIB en Italia y a una AIB en España, de la que serán sujetos pasivos tanto Decorante, SL como Comercial de Arte, SL, al ser los empresarios que reciben las mercancías.

CASO PRÁCTICO 3. Acuerdo de venta de mercancías en consigna: entrega a tercero

La entidad Decorante, SL, establecida e identificada únicamente en el TAI, ha cursado un encargo de muebles de salón a un proveedor italiano, La Dona e Mobile, S.p.A., establecido exclusivamente en el país transalpino, a entregar en septiembre. La mercancía es

remitida, en el mes de febrero, por La Dona e Mobile, S.p.A a un almacenista en España. La Dona e Mobile, S.p.A tiene una oportunidad de negocio y vende el cargamento situado en España a Muebles El Baratón, SL, un empresario español, en el mes de abril y piensa que ya remitirá nuevas mercancías a Decorante, SL. ¿Cómo cabe calificar esta operación?

Solución

Situación antes del 1 de enero de 2020

Este caso no presentaba ninguna variación sobre la solución anterior hasta el momento de la venta. La remisión de las mercancías por un empresario italiano de Italia a España, para afectarlas a las necesidades de su empresa en el Estado de llegada, constituía una OAEIB en Italia y exenta.

La recepción de los citados bienes en España daba lugar a una OAIB, de la que era sujeto pasivo La Dona e Mobile, S.p.A.

En este caso, no existiría operación alguna con Decorante, SL.

La entrega posterior a Muebles El Baratón, SL en el TAI, realizada por un empresario no establecido para un empresario establecido, era una entrega interior, localizada en el TAI, y a la que se aplicaría la inversión del sujeto pasivo, siendo sujeto pasivo Muebles El Baratón, SL.

Situación tras el 1 de enero de 2020

Aunque, en principio, la operación cumpliría las condiciones para ser tratada como una venta de mercancías en consignación, en el momento en el que se incumplen las condiciones a las que se sujetan estas, por ser las mercancías objeto de entrega a persona distinta del destinatario o de su sustituto, cambia la tributación.

De acuerdo con los artículos 9 bis.Tres y 75 de la LIVA, en ese momento (el mismo día de la entrega al tercero) se produce una OAIB en España, de la que será sujeto pasivo La Dona e Mobile, S.p.A. En Italia, consecuentemente, se produciría una OEIB. Nótese que, en este caso, no se retrasa el devengo hasta el 15 del mes siguiente al incumplimiento.

La entrega posterior a la OAIB a Muebles El Baratón, SL en el TAI, realizada por un empresario no establecido para un empresario establecido, es una entrega interior, localizada en el TAI, y a la que se aplicaría la inversión del sujeto pasivo, siendo sujeto pasivo Muebles El Baratón, SL.

CASO PRÁCTICO 4. Acuerdo de venta de mercancías en consigna: retorno de mercancías

La entidad Tejidos La Vallesa, SL, establecida e identificada únicamente en el TAI, ha recibido un encargo de telas de un cliente portugués, Toalhas Da Figeira, SC. Las telas se remiten a los almacenes de Toalhas Da Figeira, SC en el mes de marzo, aunque esta empresa no piensa adquirirlas hasta dentro de unos meses. Por un cambio en el acuerdo, en el mes de julio, de mutuo acuerdo, se decide que las telas se devuelvan al proveedor español. ¿Cómo cabe calificar esta operación?

Solución

Situación antes del 1 de enero de 2020

Esta operación daba lugar a dos operaciones de carácter contrario. La remisión de las mercancías por un empresario español de España a Portugal, para afectarlas a las necesidades de su empresa en el Estado de llegada, constituía una OAEIB en España y exenta. La recepción de los citados bienes en Portugal daba lugar a una OAIB, de la que era sujeto pasivo Tejidos La Vallesa, SL.

El retorno de las mercancías desde Portugal a España constituía una OAEIB exenta en Portugal. La recepción de los citados bienes en España daba lugar a una OAIB, de la que era sujeto pasivo Tejidos La Vallesa, SL.

No sería aplicable la exclusión de las OEIB y de las OAIB prevista en el artículo 9.3, letras d) y e), de la LIVA, y sus correlativos en el artículo 17.2 de la Directiva IVA, para mercancías que se remiten a otro EM pero que van a ser objeto de devolución al país de origen, en la medida en que se entiende que dicha exclusión requiere que, desde el mismo momento de la remisión de las mercancías, se hubiera conocido el destino final de retorno. No es lo que ocurre en este caso, en el que la remisión a Portugal no tenía, en principio, como destino, su retorno a España; siendo esta una circunstancia sobrevenida.

Situación tras el 1 de enero de 2020

La operación, en principio, cumple con las condiciones para calificarse como una venta de mercancías en consigna, siempre que se cumplieran las obligaciones de declaración y registro a las que ya hemos hecho referencia.

Si se cumplieran las condiciones de las ventas de mercancías en consigna, la remisión de las mercancías no daría lugar a hecho imponible alguno.

El régimen de los acuerdos de venta de mercancías en consigna se completa con la previsión que permite el retorno de las mercancías a su propietario si no ha existido entrega y se realiza antes de la finalización del plazo de 12 meses que existe para finalizar esta (arts. 9 bis.Tres LIVA y 17 bis.5 Directiva IVA).

Eso es lo que ocurre en este caso, y, en consecuencia, no se habrá producido hecho imponible alguno.

CASO PRÁCTICO 5. Acuerdo de venta de mercancías en consigna: pérdida parcial de las mercancías

La entidad Vinos El Villar, SA, establecida e identificada únicamente en el TAI, elabora mosto vinícola para diversos clientes. Recibe un encargo de una bodega francesa, Le Vin Des Connoisseurs, SAS. En el mes de marzo se remiten 10.000 litros de mosto, aunque el cliente no piensa adquirirlos hasta dentro de unos meses. En el mes de julio, la empresa francesa adquiere las mercancías, pero por las mermas normales de transporte y almacenamiento solo recibe 9.900 litros que es la cantidad que se le factura. ¿Cómo cabe calificar esta operación?

Solución

Situación antes del 1 de enero de 2020

Como ya hemos visto en los casos prácticos anteriores, en ausencia de una regulación especial, la remisión de las mercancías en el mes de marzo constituía una OAEIB en España, en los términos del artículo 9.3 de la LIVA, que se devengaría el día 15 de abril, salvo que se hubiera emitido la factura con anterioridad a esta fecha (art. 75.8 LIVA) y exenta por el artículo 25 de la LIVA.

La recepción de los citados bienes en Francia daba lugar a una OAIB (art. 21 Directiva IVA), de la que era sujeto pasivo el empresario que la realizaba, en este caso Vinos El Villar, SA, y devengada en el mismo momento en el que se devenga la OAEIB (art. 68 Directiva IVA).

La entrega posterior en el territorio de llegada, realizada por Vinos El Villar, SA para Le Vin Des Connoisseurs, SAS era una entrega interior, localizada en Francia, y a la que se aplicaría la inversión del sujeto pasivo, siendo sujeto pasivo Le Vin Des Connoisseurs, SAS.

Situación tras el 1 de enero de 2020

Tal y como también hemos visto, cumpliendo los requisitos de declaración y registro exigibles, la operación descrita es una venta de mercancías en consigna (art. 17 bis Directiva

IVA) que no dará lugar a la realización del hecho imponible en el momento de la remisión de las mercancías; pero que, en el momento en el que se produzca la transmisión del poder de disposición, dará lugar a una EIB en España y a una AIB en Francia, de la que será sujeto pasivo el empresario francés que recibe las mercancías.

La particularidad, en este caso, viene por la existencia de unas pequeñas pérdidas o «mermas» en los productos remitidos. Como sabemos, el artículo 17 bis de la Directiva IVA establece que no se aplicará el régimen particular de los acuerdos de ventas en consignación y que se producirá un *transfer* en los supuestos de destrucción, pérdida o robo de las mercancías. Una interpretación literal de este precepto nos llevaría a firmar que existen dos operaciones: una EIB y una AIB en el marco de un acuerdo de venta de bienes en consignación, por 9.900 litros de mosto, y un *transfer*, con la OAIB asociada, por los 100 litros perdidos.

No obstante, las Notas explicativas de la Comisión señalan que, en los casos de pequeñas pérdidas normales de mercancías, resulta más correcto considerar que existe exclusivamente una sola operación, el acuerdo de venta de mercancías en consignación, por las mercancías entregadas. Como decimos, el presupuesto para esta consideración es, necesariamente, que las mermas se consideren razonables. En este caso, en particular, debemos considerar que se trata de vino, producto objeto de impuestos especiales, y para el que se fijan reglamentariamente unos porcentajes máximos de pérdidas en transporte, almacenamiento y embotellado (en nuestra normativa, en el art. 67 Reglamento de impuestos especiales).

CASO PRÁCTICO 6. Acuerdo de venta de mercancías en consignación: mercancías remitidas a otro país

La entidad Vinos El Villar, SA, establecida e identificada únicamente en el TAI, elabora mosto vinícola para diversos clientes. Recibe un encargo de una bodega francesa, Le Vin Des Connoisseurs, SAS. En el mes de marzo se remiten 10.000 litros de mosto, aunque el cliente no piensa adquirirlas hasta dentro de unos meses, que se almacenan por cuenta de la empresa española. En el mes de julio, antes de que las mercancías se reciban por la empresa francesa, la empresa española percibe unas mejores oportunidades en el mercado alemán, por lo que decide remitir las mercancías a Alemania, donde se almacenarán bajo sus órdenes. ¿Cómo cabe calificar esta operación?

Solución

Situación antes del 1 de enero de 2020

Como ya hemos visto en los casos prácticos anteriores, en ausencia de una regulación especial, la remisión de las mercancías en el mes de marzo constituía una OAEIB en España,

en los términos del artículo 9.3 de la LIVA, que se devengaría el día 15 de agosto, salvo que se hubiera emitido la factura con anterioridad a esta fecha, y exenta por el artículo 25 de la LIVA.

La recepción de los citados bienes en Francia daba lugar a una OAIB (art. 21 Directiva IVA), de la que era sujeto pasivo el empresario que la realizaba, y devengada en el mismo momento en el que se devenga la OAEIB (art. 68 Directiva IVA).

Posteriormente, la remisión de las mercancías desde Francia a Alemania originaría, respectivamente, una nueva OEIB en Francia (art. 17 de la Directiva IVA) y una nueva OAIB en Alemania (art. 21 Directiva IVA).

No sería aplicable la exclusión de las OEIB y de las OAIB prevista en el artículo 9.3, letra e), de la LIVA, y su correlativo en el artículo 17.2 de la Directiva IVA, para mercancías que se remiten a otro EM pero que van a ser objeto de remisión a un tercer EM, en la medida en que se entiende que dicha exclusión requiere que, desde el mismo momento de la remisión de las mercancías, se hubiera conocido el destino final de remisión al tercer EM. No es lo que ocurre en este caso, en el que la remisión a Francia no tenía, en principio, como destino, su remisión posterior a Alemania; siendo esta una circunstancia sobrevenida.

Situación tras el 1 de enero de 2020

Tal y como también hemos visto, cumpliendo los requisitos de declaración y registro exigibles, la operación de remisión de España a Francia es una venta de mercancías en consigna (arts. 9 bis LIVA y 17 bis Directiva IVA), que no dará lugar a la realización del hecho imponible en el momento de la remisión de las mercancías.

No obstante, el artículo 17 bis.7 de la Directiva IVA (la transposición en nuestra ley se encuentra en el art. 9 bis.Tres LIVA) establece una regla especial para los casos en los que las mercancías sean expedidas o transportadas a un destino distinto del EM al que estaban inicialmente destinados según el acuerdo de ventas de bienes en consigna. En ese caso, no se aplicará el régimen particular de los acuerdos de ventas en consigna y se producirá un *transfer* inmediatamente antes de la remisión a un destino distinto del país inicialmente previsto. En consecuencia, existirá un *transfer* en España y la OAIB asociada en Francia, que se devengarán a más tardar el 15 del mes de agosto, siguiente a la remisión de las mercancías a Alemania.

Con los datos facilitados en el caso, existirá un nuevo *transfer* desde Francia y una OAIB en Alemania, que se devengará a más tardar el 15 del mes de agosto siguiente a la remisión de las mercancías a Alemania.

Nada impediría que, si se cumplieran las condiciones legalmente previstas (téngase presente que, aunque se exige que el empresario vendedor no esté establecido en el lugar de llegada de las mercancías, no se exige que esté establecido en el lugar desde el que parten

las mercancías), la remisión de las mercancías a Alemania se realizará para un cliente establecido en ese país y se tratará como un nuevo acuerdo de venta de mercancías en consigna. No obstante, deberían cumplirse las obligaciones formales y registrales en Francia.

CASO PRÁCTICO 7. Acuerdo de venta de mercancías en consigna: establecimiento permanente

La entidad irlandesa Milk and Chocolate, INC, establecida e identificada únicamente en el TAI de Irlanda, produce barras de chocolate para consumo humano. Sus mercancías son muy apreciadas en España, siendo distribuidas por la firma Chocolates Arrojo, SA, situada en el TAI, entidad que le exige tener un *stock* en el territorio español para su adquisición. Como quiera que el negocio marcha viento en popa, Milk and Chocolate, INC ha decidido arrendar un local que gestionará con empleados propios para realizar tal almacenaje y venta. En el mes de mayo, tras la apertura del local, se remiten 10.000 kg de chocolatinas que serán adquiridas por Chocolates Arrojo, SA en meses próximos. ¿Cómo cabe calificar esta operación?

Solución

Situación antes del 1 de enero de 2020

Como ya hemos visto en los casos prácticos anteriores, en ausencia de una regulación especial, la remisión de las mercancías en el mes de mayo constituía una OAEIB en Irlanda, en los términos del artículo 17 de la Directiva IVA, que se devengaría el día 15 de agosto y exenta por el artículo 138 de la Directiva IVA.

La recepción de los citados bienes en España daba lugar a una OAIB (art. 16 LIVA), de la que era sujeto pasivo el empresario que la realizaba, Milk and Chocolate, INC, y devengada en el mismo momento en el que se devenga la OAEIB (art. 76 LIVA).

La entrega posterior en España se considerará realizada, como veremos, por un empresario establecido por lo que no se aplicaría la inversión del sujeto pasivo. En este caso, sería una entrega interior en España y de la que sería sujeto pasivo Milk and Chocolate, INC, entidad establecida en el TAI.

Situación tras el 1 de enero de 2020

En principio, cumpliendo los requisitos de declaración y registro exigibles, podría pensarse que la operación descrita es una venta de mercancías en consigna. No obstante, entre los requisitos que debe cumplir esta operación se encuentra que el destinatario no cuente con un establecimiento permanente en el territorio donde llegan las mercancías.

En este caso, al contar la empresa irlandesa con una organización de medios materiales y humanos con permanencia para la realización de las operaciones el TAI español, cabe entender que existe un establecimiento permanente en el TAI. Así lo confirma, además, el artículo 69.Tres e) de la LIVA que considera como establecimiento permanente las instalaciones explotadas con carácter de permanencia por un empresario o profesional para el almacenamiento y posterior entrega de sus mercancías (artículo que, al menos en un caso como el planteado, entendemos que se corresponde con el art. 11 del Reglamento de ejecución, aunque este se refiera a los servicios, y con la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea [TJUE], entre las repetidas sentencias, Sentencia de 17 de julio de 1997 [asunto C-190/95 –NFJ005724–], ARO Lease BV).

Destacan este punto las Notas explicativas de la Comisión señalando que no resulta aplicable el régimen de los acuerdos de ventas en consigna cuando el vendedor disponga de un establecimiento permanente en el territorio de llegada de las mercancías.

Por lo tanto, la solución será idéntica en ambos casos.

II. Operaciones en cadena

CASO PRÁCTICO 8. Ventas en cadena: identificación en el país de salida de las mercancías

Tránsitos, SA, empresa establecida e identificada en el TAI y en Portugal, ha adquirido diversos productos para un cliente suyo portugués, Oliveira, SC. La adquisición se ha realizado de otra empresa española, Productos Kiva, SL, facilitándose el NIF-IVA español. Las mercancías, situadas en el TAI, se remitirán por Tránsitos, SA a Portugal. ¿Qué operaciones se entienden realizadas?

Solución

Situación previa al 1 de enero de 2020

Existen dos entregas de bienes realizadas con las mercancías, la efectuada por Productos Kiva, SL a Tránsitos, SL, y la efectuada por Tránsitos, SL a Oliveira, SC y un único transporte, por lo que solo una de las operaciones se podrá considerar como operación intracomunitaria.

El TJUE, en Sentencia de 16 de diciembre de 2010 (asunto C-430/09 –NFJ041090–), Euro Tyre Holding BV (criterio que ha reiterado en varias ocasiones), señaló que debería analizarse qué entrega se encuentra vinculada con el transporte, para determinar qué operación en concreto es la intracomunitaria.

La operación vinculada al transporte daría lugar a una EIB en el Estado de partida y a una AIB en el de llegada; mientras que la otra operación constituiría una entrega interior. No obstante, el TJUE señalaba que no se podía determinar *a priori* qué operación constituía la intracomunitaria, y que había que analizar cada caso concreto para determinar la operación asociada al transporte.

Situación a partir del 1 de enero de 2020

El cambio propiciado por la Directiva *Quick Fixes* (Directiva 2018/1910) permite objetivar la aplicación de la exención.

Dado que el intermediario Tránsitos, SA ha facilitado un NIF atribuido por la Administración española, lugar de salida de las mercancías, se considerará que la entrega realizada al intermediario es una entrega interior, mientras que la exención se aplica a la operación realizada entre el intermediario y el adquirente final (arts. 36 bis Directiva y 68.Uno.2 LIVA). Por lo tanto, la entrega de Productos Kiva, SL a Tránsitos, SA será una entrega de bienes localizada en el TAI, sin que le resulte aplicable exención por EIB. La entrega de Tránsitos, SA al cliente final, Oliveira, SC, será una EIB, exenta en España, y el cliente portugués realizará una AIB sujeta y no exenta, en Portugal.

En este caso, hubiera sido posible que Tránsitos, SA hubiera facilitado el NIF portugués, a pesar de estar establecido e identificado en España, y en ese caso la solución sería distinta, ya que se consideraría que la exención se aplicaba a la operación realizada entre el proveedor inicial y el intermediario.

CASO PRÁCTICO 9. Ventas en cadena: identificación en país distinto al de salida de las mercancías

Tránsitos, SA, empresa establecida e identificada en el TAI, ha adquirido diversos productos para un cliente suyo portugués, Oliveira, SC. La adquisición se ha realizado de una empresa alemana, Sturmgeschutz, GmbH. Las mercancías, situadas en Alemania, se remitirán por Tránsitos, SA a Portugal. ¿Qué operaciones se entienden realizadas?

Solución

Situación previa al 1 de enero de 2020

Existen dos entregas de bienes realizadas con las mercancías, la efectuada por Sturmgeschutz, GmbH a Tránsitos, SA, y la efectuada por Tránsitos, SA a Oliveira, SC y un único

transporte, por lo que solo una de las operaciones se podrá considerar como operación intracomunitaria.

El TJUE, en Sentencia de 16 de diciembre de 2010 (asunto C-430/09 –NFJ041090–), Euro Tyre Holding BV (criterio que ha reiterado en varias ocasiones), señaló que debería analizarse qué entrega se encuentra vinculada con el transporte, para determinar qué operación en concreto es la intracomunitaria. El criterio más fundado para ello es considerar quién soporta el riesgo de pérdida durante el transporte, de acuerdo con las Notas explicativas de la Comisión.

La operación vinculada al transporte daría lugar a una EIB en el Estado de partida y a una AIB en el de llegada.

Situación a partir del 1 de enero de 2020

El cambio propiciado por la Directiva *Quick Fixes* (Directiva 2018/1910) permite objetivar la aplicación de la exención.

Dado que el intermediario Tránsitos, SA ha facilitado un NIF atribuido por la Administración española, lugar distinto al de salida de las mercancías, se considerará que la exención se aplica a la operación realizada entre el proveedor inicial y el intermediario. Por lo tanto, la entrega de Sturmgeschutz, Gmbh a Tránsitos, SA será una entrega intracomunitaria de bienes (art. 138 Directiva IVA) y Tránsitos, SA realizará una AIB en Portugal, lugar de llegada de las mercancías (art. 20 Directiva IVA). Esta AIB podrá encontrarse exenta al tratarse de una operación triangular (art. 141 Directiva IVA).

La entrega de Tránsitos, SA al cliente final, Oliveira, SC, será una entrega de bienes localizada en Portugal, a la que se aplicará la inversión del sujeto pasivo.

CASO PRÁCTICO 10. Ventas en cadena: entregas sucesivas con un único transporte

La empresa portuguesa Os Tribalistas Lda. ha vendido unas mercancías que tiene en Portugal a la empresa española Los Dinámicos, SL, que esta recibirá en sus almacenes sitios en Villamarchante (Valencia). Los Dinámicos, SL vende las mercancías a otra empresa española, los Sirex, SA, quien a su vez las vende a una empresa francesa, Les Negresses, SASU; siendo nuevamente vendidas por esta empresa a una empresa italiana Rigeira, SAS. Las mercancías se trasladan directamente de los almacenes de Los Dinámicos, SL, sito en Villamarchante, a los de Rigeira, SAS, sitios en Rávena (Italia). Con ocasión de la venta de Los Dinámicos, SL a Sirex, SA se ha pactado el transporte desde España a Italia, del que se ocupará Sirex, SA. Sirex, SA, a pesar de estar identificada en España y Alemania, ha comunicado su NIF-IVA español.

Solución

Situación previa al 1 de enero de 2020

La entrega de mercancías efectuada por Os Tribalistas Lda. a Los Dinámicos, SL, efectuada entre dos empresarios y de mercancías que se van a trasladar desde Portugal a España, constituye una EIB en Portugal (art. 138 Directiva IVA) y una AIB en España (arts. 13 y 15 LIVA), de la que será sujeto pasivo quien la realice, en este caso Los Dinámicos, SL.

El resto de entregas van asociadas a un único transporte, por lo que solo la operación a la que se asigne el transporte se considerará como EIB y AIB. En este caso, sería la entrega entre Los Dinámicos, SL y Sirex, SA la que daría lugar a una EIB en España (art. 25 LIVA) y a una AIB en Italia (art. 20 Directiva IVA). Las entregas subsiguientes, efectuadas por Sirex, SA para Les Negresses, SASU y por Les Negresses, SASU para Rigeira, SAS serían entregas interiores en Italia, a las que, según los datos ofrecidos, se les aplicaría la inversión del sujeto pasivo.

Situación a partir del 1 de enero de 2020

La entrega de mercancías efectuada por Os Tribalistas Lda. a Los Dinámicos, SL constituye, al igual que en el caso precedente, una EIB en Portugal y una AIB en España, de la que será sujeto pasivo quien la realice, en este caso Los Dinámicos, SL.

El cambio en este caso se encuentra en la operación en cadena. Como hemos dicho, el transporte se asigna a la operación entre Los Dinámicos, SL y Sirex, SA, de acuerdo con los términos contractuales pactados; si bien existe una operación en cadena, en las entregas realizadas entre Los Dinámicos, SL, Sirex, SA y Les Negresses, SASU (art. 36 bis Directiva IVA), al existir dos entregas y un único transporte, organizado este transporte por el operador intermediario Sirex, SA. Como señala la Comisión en sus notas explicativas, el requisito para atribuir la condición de operador intermediario es ser un proveedor dentro de la cadena distinto del primer proveedor, que expide o transporta los bienes, bien él mismo o bien a través de un tercero que actúa en su nombre, asumiendo el riesgo de pérdida de las mercancías durante este transporte.

De acuerdo con la nueva regla de las operaciones en cadena, al realizarse una entrega entre Los Dinámicos, SL y Sirex, SA en la que la empresa compradora comunica un NIF-IVA atribuido por España, país donde se encuentran las mercancías al inicio del transporte, se considerará una entrega en el interior de España. Por consiguiente, el transporte se vinculará a la siguiente operación de la cadena, la efectuada por Sirex, SA para Les Negresses, SASU, que se considerará como EIB en España y como AIB en Italia. Esta AIB podría encontrarse exenta si se cumplen las condiciones de la exención del artículo 141 de la Directiva (exención en operaciones triangulares).

Debemos en este punto destacar que, si Sirex, SA hubiera decidido comunicar su NIF-IVA alemán, cuestión posible (como recuerdan las notas explicativas) cambiaría la atribución del transporte y, consecuentemente, la imputación de la operación intracomunitaria. En ese caso, la EIB se considerará la operación realizada por Los Dinámicos, SL a Sirex, SA, y Sirex, SA realizaría una AIB en Italia. Esta operación nunca estaría exenta como operación triangular, al estar Sirex, SA establecido e identificado en el territorio desde donde se remiten las mercancías, en este caso España. En tal caso, la entrega de Sirex, SA a Les Negresses, SASU sería una entrega interior en Italia.

La entrega de Les Negresses, SASU a Rigeira, SAS no cambiará su calificación de la situación previa, siendo una entrega interior en Italia.

III. Exención en entregas intracomunitarias

CASO PRÁCTICO 11. Exención en entregas intracomunitarias de bienes (EIB): falta de comunicación NIF y de declaración recapitulativa

La empresa española Los Dinámicos, SL ha transmitido unas mesas de mezclas a la empresa italiana Rigeira, SAS. Las mesas, que se encontraban en España, se han remitido a Italia, donde se encuentra la sede del comprador.

La empresa española ni ha declarado en el modelo 349 la EIB realizada ni cuenta con el NIF-IVA de la empresa italiana; aunque, habiendo sido requerido por la Administración española para justificar la exención por la entrega un año más tarde, lo ha pedido a Rigeira, SAS y lo ha acreditado.

Solución

Situación previa al 1 de enero de 2020

De acuerdo con la interpretación del TJUE, la exención en las EIB estaba condicionada a la existencia de unos requisitos materiales: que la operación fuera una entrega de bienes, se realizara entre empresarios y que las mercancías se trasladaran de un EM a otro, sin que la misma pudiera condicionarse a los requisitos formales, tales como la constancia del NIF o su inclusión en la declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias, salvo en aquellos casos en los que se tratara de una operación realizada en fraude (Sentencia de 9 de febrero de 2017 [asunto C-21/16 –NFJ065375–], Euro Tyre).

Por consiguiente, esta sería una operación exenta como EIB, sin perjuicio de la posibilidad de sancionar los incumplimientos formales.

Situación a partir del 1 de enero de 2020

Con la modificación efectuada en el artículo 138 de la Directiva IVA, se establece que los requisitos de constancia del NIF-IVA atribuido por una Administración de un país distinto del de salida de las mercancías y la declaración en la declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias se convierten en requisitos sustanciales para la aplicación de la exención.

En principio, el requisito que se debe cumplir para aplicar la exención, según las Notas explicativas de la Comisión, es la constancia del NIF-IVA atribuido por otro EM en el momento de realizar la operación, pues el estado recapitulativo debe presentarse tiempo después de realizarse la operación y no puede ser condición para aplicar, *ab origen*, la exención.

La falta de presentación de la declaración recapitulativa, no obstante, permitirá a la Administración «revocar» la exención aplicada.

En este caso, dado que se incumplen ambos requisitos, no se aplicará la exención, sin que el citado requisito de constancia del NIF-IVA se pueda completar en un momento posterior.

CASO PRÁCTICO 12. Exención en EIB: comunicación NIF atribuido por el país de salida de las mercancías

La empresa española Los Dinámicos, SL ha transmitido unas mesas de mezclas a la empresa española Sirex, SA. Las mesas, que se encontraban en España, se han remitido a Italia. Sirex, SA cuenta con NIF-IVA atribuido por la Administración española y ha solicitado, aunque no se le ha concedido aún, un NIF-IVA en Italia. Los Dinámicos, SL y Sirex, SA han declarado la operación en su modelo 349.

Solución

Situación previa al 1 de enero de 2020

De acuerdo con la interpretación del TJUE, la exención en las EIB estaba condicionada a la existencia de unos requisitos materiales: que la operación fuera una entrega de bienes, se realizara entre empresarios y que las mercancías se trasladaran de un EM a otro, sin que la misma pudiera condicionarse a los requisitos formales, tales como la constancia del NIF o su declaración en la declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias. A pesar de que la normativa nacional (art. 25 LIVA) exigía que el NIF-IVA estuviera atribuido por una Administración tributaria distinta de la española, no parece que dicha exigencia se corresponda con los pronunciamientos del TJUE.

Por consiguiente, esta sería una operación exenta como EIB.

Situación a partir del 1 de enero de 2020

Con la modificación efectuada en el artículo 138 de la Directiva, se establecen los requisitos de constancia del NIF-IVA atribuido por una Administración de un país distinto del de salida de las mercancías y la declaración en la declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias se convierten en requisitos sustanciales para la aplicación de la exención.

Las notas explicativas aclaran que ni resulta válido el NIF-IVA atribuido por la Administración del lugar de origen de las mercancías, ni se puede aplicar la exención cuando se ha solicitado, pero no concedido, el NIF-IVA por otro EM.

En consecuencia, no se aplicará la exención.

CASO PRÁCTICO 13. Exención en EIB: error justificado en declaración recapitulativa

La empresa española Los Dinámicos, SL ha transmitido unas mesas de mezclas a la empresa italiana Rigeira, SAS. Las mesas, que se encontraban en España, se han remitido a Italia, donde se encuentra la sede del comprador.

La empresa española cuenta que ha declarado en el modelo 349 la EIB realizada, si bien ha consignado un importe equivocado en el valor de venta y ha consignado el NIF-IVA de la empresa italiana que utilizaba en sus entregas anteriores, ya que este ha cambiado como consecuencia de una operación de fusión realizada por el comprador.

Solución

Situación previa al 1 de enero de 2020

De acuerdo con la interpretación del TJUE, la exención en las EIB estaba condicionada a la existencia de unos requisitos materiales: que la operación fuera una entrega de bienes, se realizara entre empresarios y que las mercancías se trasladaran de un EM a otro, sin que la misma pudiera condicionarse a los requisitos formales, tales como la constancia del NIF o su declaración en la declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias.

Por consiguiente, esta sería una operación exenta como EIB.

Los incumplimientos formales en este caso podrían, incluso, considerarse razonables, lo que hasta imposibilitaría sancionar.

Situación a partir del 1 de enero de 2020

Como hemos repetido, con la modificación efectuada en el artículo 138 de la directiva, se establecen los requisitos de constancia del NIF-IVA atribuido por una Administración de un país distinto del de salida de las mercancías y la declaración en la declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias se convierten en requisitos sustanciales para la aplicación de la exención.

En este caso, aunque existe error en los dos requisitos, las notas explicativas aclaran que, tanto uno como otro, pueden considerarse como carencias justificadas que no determinan la pérdida de la exención. Junto a estos dos supuestos, las notas incluyen, en lo que no es una lista cerrada, un tercer supuesto, que el proveedor no haya incluido, por error accidental, la EIB en el estado recapitulativo correspondiente al periodo en el que tuvo lugar la entrega, pero lo ha hecho en un estado recapitulativo que cubre el periodo siguiente.

En este caso, dado que ambos errores están entre los que cabe considerar como errores justificables, no se perdería la exención.

CASO PRÁCTICO 14. Exención en EIB: prueba del transporte

La empresa española El Masplet, SL ha transmitido una partida de fuegos artificiales a la empresa francesa Diseny France, SRL. Los productos, que se encontraban en España, se han remitido a Francia, donde se encuentra la sede del comprador.

Habiendo sido requerido por la Administración española para justificar el transporte a Francia un año más tarde, El Masplet, SL no dispone de otra documentación más que las autorizaciones selladas por la policía nacional y por la gendarmería francesa del tránsito seguido por las mercancías, al estar sometida a tales controles por tratarse de explosivos.

Solución

Situación previa al 1 de enero de 2020

Aunque el transporte ha sido siempre una condición para la existencia de una EIB, la normativa comunitaria no contemplaba de forma directa la prueba de dicho transporte.

La norma nacional (art. 13 RIVA) contemplaba una libertad de medios de prueba, estableciendo, en particular, como medios de prueba preferentes el contrato de transporte o facturas expedidas por el transportista, si el transporte se realiza por el vendedor o por su cuenta, o el acuse de recibo del adquirente, el duplicado de la factura con el estampillado del adquirente, copias de los documentos de transporte, si se realiza por el comprador o por su cuenta.

En este caso, a nuestro juicio, cabría entender acreditado el transporte, amparándonos en la mencionada libertad de medios de prueba. En este sentido se pronunció el Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana, en la Resolución de 30 de marzo de 2006 (expediente 46/9443/02).

Situación a partir del 1 de enero de 2020

La reforma producida en el artículo 45 bis del Reglamento de ejecución, que contempla la prueba del transporte a través de dos medios de prueba no contradictorios de los enumerados en el citado artículo, supone una regulación comunitaria de directa aplicación, sin necesidad de transposición.

No obstante, las notas explicativas señalan que, aunque dicho precepto sea directamente obligatorio, se permite que los EM apliquen medios de prueba menos exigentes.

Así, el artículo 13 del RIVA, en su redacción dada por el Real Decreto-Ley 3/2020, mantiene la posibilidad de justificar el transporte por cualquier medio de prueba admitido en derecho, aunque añade que se aplicarán especialmente los elementos de prueba establecidos por el artículo 45 bis del Reglamento de ejecución.

A nuestro juicio, la solución no debería cambiar en este caso, pues entendemos que existe una prueba inmejorable de la realidad del transporte. Las notas explicativas añaden que, aunque no se cumplan las condiciones del artículo 45 bis del Reglamento de ejecución, no se pierde el derecho a la exención, siempre que se acredite la realidad del transporte.

CASO PRÁCTICO 15. Exención en EIB: prueba del transporte con medios propios

La empresa española Citrícola, SL ha transmitido un cargamento de naranjas a la empresa alemana Tesco, GmbH. Los productos, que se encontraban en España, se han remitido a Alemania, donde se encuentra la sede del comprador. El transporte ha sido realizado con medios propios de Tesco, GmbH, remitiéndole Tesco, GmbH a Citrícola, SL a los 3 meses una declaración suscrita de la recepción de las naranjas.

Solución

Situación previa al 1 de enero de 2020

Aunque el transporte ha sido siempre una condición para la existencia de una EIB, la normativa comunitaria no contemplaba de forma directa la prueba de dicho transporte.

La norma nacional (art. 13 RIVA) contemplaba la libertad de medios de prueba, estableciendo en particular como medios de prueba el contrato de transporte o facturas expedidas por el transportista, si el transporte se realiza por el vendedor o por su cuenta, o el acuse de recibo del adquirente, el duplicado de la factura con el estampillado del adquirente, copias de los documentos de transporte, si se realiza por el comprador o por su cuenta.

El citado artículo 13 del RIVA no establecía un plazo para la remisión de los medios de prueba del transporte, incluyendo el acuse de recibo al que se refiere este caso. Por lo tanto, entendemos cumplido con el requisito.

Situación a partir del 1 de enero de 2020

La reforma producida en el artículo 45 bis del Reglamento de ejecución, que contempla la prueba del transporte a través de dos medios de prueba no contradictorios de los enumerados en el citado precepto, supone una regulación comunitaria de directa aplicación sin necesidad de transposición.

Sin embargo, este artículo 45 bis solo es aplicable cuando el transporte se realiza por tercero, ya que se exige que los medios de prueba se cumplimenten por dos partes independientes. Por lo tanto, como dicen las notas explicativas, el artículo 45 bis del Reglamento de ejecución no es aplicable cuando el transporte se realice por medios propios.

El artículo 13 del RIVA, en su redacción dada por el Real Decreto-Ley 3/2020, mantiene la posibilidad de justificar el transporte por cualquier medio de prueba admitido en derecho, aunque añade que se aplicarán especialmente los elementos de prueba establecidos por el artículo 45 bis del Reglamento de ejecución.

A nuestro juicio, esto supone que, aunque no gocen de la presunción reforzada que otorga el mencionado artículo 45 bis, los medios de prueba enumerados en este precepto pueden servir también como elementos de prueba del transporte en el supuesto de ser realizado con medios propios.

En particular, respecto del acuse de recibo, se exige que se formalice, a más tardar, el día 10 del mes siguiente a la realización del transporte. Las notas explicativas señalan que este plazo sirve para fijar un calendario para el cumplimiento de la obligación por el adquirente, pero no para sancionar al vendedor haciéndole perder la exención. En consecuencia, si cumple las restantes circunstancias para su validez, este documento no perderá su eficacia, aunque se expida después del plazo previsto.

A nuestro juicio, a partir de las consideraciones anteriores cabría entender que se ha acreditado la realidad del transporte.

IV. Ventas a distancia intracomunitarias

CASO PRÁCTICO 16. Ventas a distancia intracomunitarias: umbrales previos y posteriores a la reforma operada por el Real Decreto-Ley 7/2021

Un empresario español, Aceites de Algimia, SL, que está establecido únicamente en el TAI, ha vendido a través de su página web a clientes particulares situados en Francia, Alemania e Italia mercancías por importe de 20.000, 15.000 y 34.000 euros, que se remiten por el vendedor a sus destinatarios mediante una empresa de mensajería. El año precedente el conjunto de ventas a otros EM fue de 20.000 euros, pero en Francia se optó por tributar en destino, ya que el IVA francés era más reducido. ¿Dónde se entienden localizadas estas operaciones? ¿Dónde se localizaría una venta por importe de 2.000 euros a un particular de Italia?

Solución

Situación previa al 1 de julio de 2021

Se trata de ventas intracomunitarias a distancia, ya que el empresario vendedor remite por su cuenta las mismas a clientes que no tienen la condición de empresario situados en otro EM, en los términos en los que se definían en el artículo 68.Tres de la LIVA (transposición de los arts. 33 y 34 Directiva IVA), en su redacción previa al Real Decreto-Ley 7/2021, a saber, ventas efectuadas por un empresario con destino a clientes que no tengan la condición de empresario o que tengan la condición de sujetos a los que se refiere el artículo 14 de la LIVA, encargándose el empresario vendedor, directa o indirectamente, del transporte de las mercancías.

El régimen de las ventas a distancia se caracteriza por la existencia de una opción, en tanto no se superen los umbrales fijados por el legislador, para la localización de las entregas, en origen, esto es, el país desde el que se remiten las mercancías. Superados los umbrales o ejercida la opción, las ventas a distancia debían localizarse necesariamente en destino, esto es, el país donde se encuentra el cliente.

La diferencia fundamental estriba en el umbral establecido para que resultara obligatorio tributar en cada EM. Antes de la reforma, este era entre 35.000 y 100.000 euros (de los mencionados en el caso, Francia y Alemania aplicaban el de 100.000 euros, mientras que Italia el de 35.000 euros), computándose individualmente por cada uno de los Estados; quiere ello decir que se podía superar en un EM y no superar en otro EM, igual que podía optarse por tributar en destino en un EM y no optar en otros EM. Además, no se condicionaba la existencia de la opción a que el vendedor estuviera establecido solo en un EM. Tampoco se debían adicionar, para la aplicación del límite, las prestaciones de servicios por vía electrónica.

De acuerdo con lo expuesto, en el año anterior no se superó el umbral en ninguno de los EM, ya que el conjunto de las operaciones no supera ningún umbral individual.

No obstante, Aceites de Algimia, SL optó por tributar en Francia en sus ventas. De esta forma, dado que la opción tiene una duración mínima del año en el que se formula y los dos siguientes, todas las ventas realizadas a particulares franceses en el ejercicio anterior, a partir de la opción, y este año, se localizan en Francia. Aceites de Algimia, SL debería haberse identificado y declarado las operaciones realizadas en Francia.

No obstante, la opción formulada en un EM no condicionaba la opción para los demás Estados miembros. Por consiguiente, las ventas con destino a Alemania e Italia, al no haber superado los umbrales respectivos ni haber optado por tributar en esos países, se localizarían en el TAI.

La última operación que menciona el caso, una venta a Italia por importe de 2.000 euros, determinaría que se superase el umbral establecido en Italia. Por lo tanto, esa operación se localizaría en el TAI de Italia y todas las ventas a distancia sucesivas que se realizaran a Italia se localizarían, igualmente, en el TAI de Italia. Aceites de Algimia, SL debe identificarse y declarar las operaciones realizadas en Italia.

Situación a partir del 1 de julio de 2021

Se trata de ventas intracomunitarias a distancia (distingase de las ventas a distancia de bienes importados, a las que después nos referiremos, concepto que no existía antes de la reforma de 2021), definidas ahora en el artículo 8.Tres.1 de la LIVA, ya que el empresario vendedor remite por su cuenta las mismas a clientes que no tienen la condición de empresario situados en otro EM.

Como ya hemos dicho, la diferencia fundamental de la regulación actual con la precedente viene determinada por la aplicación del umbral. El umbral se aplica exclusivamente a los empresarios que se encuentran establecidos en un único EM, como es el caso de Aceites de Algimia, SL. No obstante, a diferencia de la normativa precedente, el umbral toma en consideración las ventas al conjunto de la Unión Europea, y se ha rebajado drásticamente su cuantía, a 10.000 euros, conjuntamente con las prestaciones de servicios por vía electrónica, de telecomunicaciones y televisión y radiodifusión. El umbral se ha regulado en el artículo 73 de la LIVA. Dicho umbral toma en consideración el año precedente o la superación del mismo en el propio año, si en el año precedente no se superó.

En el presente caso, con la normativa introducida por el Real Decreto-Ley 7/2021, la entidad superó dicho umbral en el ejercicio anterior, por lo que no dispone de opción. Todas las operaciones del ejercicio deberán localizarse en Francia, Alemania e Italia, respectivamente. Con esta nueva normativa no existe la posibilidad de optar por tributar en destino

en un EM y mantener la tributación en origen en otros; formulada la opción, se tributará en destino en todos los Estados de la Unión.

Otra novedad es que se dispone de la opción para tributar a través del régimen especial aplicable a las ventas a distancia y a determinadas entregas interiores de bienes y prestaciones de servicios (art. 163 septiesdecies y ss. LIVA). En concreto, por tratarse de ventas a distancia efectuadas por un empresario establecido en el TAI, la modalidad aplicable sería el Régimen de la Unión.

CASO PRÁCTICO 17. Ventas a distancia intracomunitarias y prestaciones por vía electrónica: límite conjunto

Un empresario español, Repuestos Informáticos, SA, que está establecido únicamente en el TAI, ha vendido a través de su página web a clientes particulares situados en Francia, Alemania e Italia mercancías por importe de 7.000 euros que se remiten por el vendedor a sus destinatarios. Por otro lado, después de realizar tales ventas, ha prestado un servicio por vía electrónica a un empresario irlandés por importe de 4.000 euros y otro servicio por vía electrónica a un particular polaco por importe de 2.000 euros. Este es el primer año en el que realiza operaciones de este tipo y el empresario no ha formulado opción de ningún tipo. ¿Dónde se entienden localizadas estas operaciones?

Solución

Situación previa al 1 de julio de 2021

Igual que en el caso anterior, tenemos unas ventas a distancia (art. 68.Tres LIVA), ya que el empresario vendedor remite por su cuenta las mismas a clientes que no tienen la condición de empresario situados en otro EM.

El umbral, antes de la reforma, para que resultara obligatorio tributar en cada EM era fijado por cada EM entre 35.000 y 100.000 euros, según los casos, computándose individualmente por cada uno de los Estados. Además, no se condicionaba a que el vendedor estuviera establecido solo en un EM, ni se debían adicionar, para la aplicación del límite, las prestaciones de servicios por vía electrónica.

Por otra parte, tendremos unos servicios por vía electrónica. A los prestados al empresario se les aplicaba la regla general de localización de los servicios (art. 69 LIVA), mientras que a los prestados a particulares se les aplicaba la regla especial de localización del artículo 70.Uno.8.º de la LIVA. Esta regla permitía optar por tributar en origen cuando se tratara de un empresario establecido únicamente en un EM y siempre que los servicios por vía electrónica, de telecomunicaciones y televisión y radiodifusión no hubieran superado el im-

porte de 10.000 euros al resto de los Estados miembros. No computaban en dicho umbral los servicios por vía electrónica, de telecomunicaciones y televisión y radiodifusión que se localizaran por la regla general, esto es, los prestados a empresarios.

Por lo tanto, el empresario, dado el importe de las operaciones realizado, podía considerar localizadas en el TAI tanto las ventas a distancia como los servicios por vía electrónica.

Situación a partir del 1 de julio de 2021

Las primeras operaciones tienen la consideración de ventas intracomunitarias a distancia, definidas ahora en el artículo 8.Tres.1 de la LIVA, ya que el empresario vendedor remite por su cuenta las mercancías a clientes que no tienen la condición de empresario situados en otro EM.

Como quiera que en el momento de realizar las ventas a distancia no ha superado el umbral de ventas al conjunto de la Unión Europea de 10.000 euros, previsto en el artículo 73 de la LIVA, el empresario dispondrá de la opción de localizar estas operaciones en el Estado de establecimiento desde el que se remiten o en el de llegada de las mercancías (téngase en cuenta lo indicado en el caso práctico anterior, que el umbral toma en consideración el año precedente o la superación del mismo en el propio año, si en el año precedente no se superó).

La primera de las prestaciones de servicios, al ser para un empresario o profesional localizado en otro EM de la Unión Europea, se localizará en Polonia, por aplicación de la regla general (art. 69 LIVA), ya que la regla especial del artículo 70.Uno.8.º de la LIVA no resulta aplicable a las operaciones realizadas entre empresarios. Esta operación tampoco computa en el límite del artículo 73 de la LIVA.

El siguiente servicio aplica la regla especial del artículo 70. Uno.8.º de la LIVA. En este caso, como el empresario solo cuenta con un establecimiento y no ha superado el límite conjunto del artículo 73 de la LIVA para ventas intracomunitarias a distancia y servicios por vía electrónica, de telecomunicaciones y televisión y radiodifusión (el servicio para empresarios no cuenta en este límite), el empresario mantiene la opción de localizar estas operaciones en el Estado de establecimiento desde el que se remiten o en el de llegada de las mercancías (salvo que en las operaciones anteriores hubiera optado por tributar en destino, ya que en ese caso desaparece la opción y deben tributar todas las operaciones en destino, durante al menos 2 años naturales).

CASO PRÁCTICO 18. Ventas a distancia intracomunitarias: umbral acumulativo con servicios por vía electrónica

Un empresario español, Jamones La Serrana, SL, con un único establecimiento, que está situado en el TAI, ha vendido a través de su página web a clientes particulares situados en

Francia, Alemania e Italia mercancías por importe de 9.000 euros que se remiten por el vendedor a sus destinatarios. Ha recibido un nuevo pedido de un particular rumano por importe de 2.000 euros. Este es el primer año en el que realiza operaciones de este tipo. El empresario no ha realizado opción alguna. ¿Dónde se entienden localizadas estas operaciones?

Solución

Situación previa al 1 de julio de 2021

Se trata nuevamente de ventas a distancia (art. 68.Tres LIVA), ya que el empresario vendedor remite por su cuenta las mismas a clientes que no tienen la condición de empresario situados en otro EM.

Antes de la reforma, el umbral para que resultara obligatorio tributar en cada EM era de 35.000 o de 100.000 euros, según los casos, computándose individualmente por cada uno de los Estados. Además, no se condicionaba a que el vendedor estuviera establecido solo en un EM, ni se debían adicionar, para la aplicación del límite, las prestaciones de servicios por vía electrónica, de telecomunicaciones y televisión y radiodifusión.

En el presente caso, en ninguno de los EM en los que ha vendido se ha superado el umbral de 35.000 euros, por lo tanto, el empresario dispondrá de la opción de localizar estas operaciones en el Estado de establecimiento desde el que se remiten o en el de llegada de las mercancías. Al no haberla formulado, según dice el caso.

Situación a partir del 1 de julio de 2021

Todas las operaciones son ventas intracomunitarias a distancia (art. 8.Tres.1 LIVA), ya que el empresario vendedor remite por su cuenta las mismas a clientes que no tienen la condición de empresario situados en otro EM.

En las primeras operaciones no ha superado el umbral de ventas al conjunto de la Unión Europea de 10.000 euros, previsto en el artículo 73 de la LIVA, por lo que el empresario dispondrá de la opción de localizar estas operaciones en el Estado de establecimiento desde el que se remiten o en el de llegada de las mercancías.

Al realizar la venta a Rumanía se supera el umbral, por lo que dicha operación se localizará necesariamente en destino, en este caso Rumanía.

Al haber superado el umbral, todas las operaciones posteriores que se realicen se localizarán también en destino. Al haber superado el umbral en el ejercicio, en el ejercicio siguiente se tributará obligatoriamente en destino.

V. Ventas a distancia de bienes importados

CASO PRÁCTICO 19. Ventas a distancia de bienes importados: sujeción de las operaciones

Un empresario taiwanés, Shun-Fu Inc, vende productos a través de su página web. Ha recibido un pedido de un particular español por importe de 20 euros. Las mercancías llegan al territorio comunitario por el TAI (puerto de Castellón) y se remiten por el vendedor directamente al cliente. El empresario taiwanés se ha acogido al régimen especial de IOSS (ventanilla única) y ha comunicado en la importación el número de identificación individual asignado para la aplicación del régimen.

Solución

Situación previa al 1 de julio de 2021

Antes de la reforma no existía una regla especial para estas operaciones. De hecho, no existía ni el régimen especial de IOSS (Régimen especial aplicable a las ventas a distancia de bienes importados de países o territorios terceros, modalidad de Regímenes especiales aplicables a las ventas a distancia y a determinadas entregas interiores de bienes y prestaciones de servicios, regulado en los arts. 163 quincies y ss. LIVA) ni debía comunicarse el número de identificación individual asignado para la aplicación del régimen, menciones que incluye el caso para realizar una comparativa completa.

En este caso se producía una importación. La práctica habitual era que la empresa vendedora declarara la importación a nombre del particular destinatario, amparándose en la previsión del artículo 86.Dos.1 LIVA que considera importadores a los destinatarios de los bienes.

En estos casos se producía una ventaja competitiva del vendedor que remitía las mercancías desde territorio tercero sobre la situación de un proveedor comunitario, ya que se aplicaba una exención prevista para bienes de escaso valor, recogida en el artículo 34 de la LIVA, cuando el valor de los bienes importados era inferior a 22 euros. Esta situación es, precisamente, la que se pretende atajar con la reforma.

Situación a partir del 1 de julio de 2021

En este caso, se ha producido una venta a distancia de bienes importados, de acuerdo con lo previsto en el artículo 8.Tres de la LIVA. Las ventas a distancia de bienes importados son ventas en las que el empresario vendedor transporta, directa o indirectamente, mercan-

cías a sus clientes, que no tienen la condición de empresario (rasgo común con las ventas a distancia intracomunitarias) de bienes que están situados en territorio tercero (rasgo que las diferencia de las ventas a distancia intracomunitarias).

Esta operación se sujeta al IVA en el TAI, por aplicación de la regla especial prevista en el artículo 68.Dos.3.º c) de la LIVA, al haberse acogido el empresario que remite las mercancías al régimen especial IOSS.

Por otro lado, se realiza una importación, que estará exenta, por el artículo 66.4 de la LIVA, al aplicar el régimen especial de IOSS y comunicar el número de identificación individual asignado, siendo el valor de los bienes importados no superior a 150 euros.

CASO PRÁCTICO 20. Ventas a distancia de bienes importados, excluido de IOSS

Un empresario taiwanés, Shun-Fu Inc, vende productos a través de su página web. Ha recibido un pedido de un particular español, por importe de 151 euros. Las mercancías llegan al territorio comunitario por el TAI (puerto de Castellón) y se remiten por el vendedor directamente al cliente.

Solución

Situación previa al 1 de julio de 2021

Antes de la reforma no existía una regla especial para estas operaciones. De hecho, no existía ni el régimen especial de IOSS (Régimen especial aplicable a las ventas a distancia de bienes importados de países o territorios terceros, modalidad de Regímenes especiales aplicables a las ventas a distancia y a determinadas entregas interiores de bienes y prestaciones de servicios, regulado en los arts. 163 quincies y ss. LIVA) ni debía comunicarse el número de identificación individual asignado para la aplicación del régimen, menciones que incluye el caso para realizar una comparativa completa.

En este caso se producía una importación, en los términos del artículo 18 de la LIVA, ya que se está produciendo la entrada de mercancías procedentes de territorio tercero y que no son originarias de la Unión.

Por el importe de este pedido, superior a 22 euros, no se aplicaba una exención prevista para bienes de escaso valor, recogida en el artículo 34 de la LIVA, cuando el valor de los bienes importados era inferior a 22 euros.

Situación a partir del 1 de julio de 2021

En este caso, el empresario realiza una importación por el TAI, pero no puede aplicar la exención prevista en el artículo 66.4 de la LIVA, por ser el valor de los bienes importados superior a 150 euros.

Por otro lado, existe una venta a distancia de bienes importados, de acuerdo con lo previsto en el artículo 8.Tres de la LIVA, ya que el empresario vendedor transporta, directa o indirectamente, mercancías a sus clientes, que no tienen la condición de empresario de bienes que están situados en territorio tercero. La venta a distancia de bienes importados no estará localizada en el TAI, ya que la aplicación de la regla especial prevista en el artículo 68.Tres d) de la LIVA exige que las mercancías que se importan por el TAI, siendo el propio TAI el lugar de destino de las mercancías, se hayan acogido al régimen especial de IOSS, no siendo posible la aplicación del mismo cuando el valor intrínseco de la mercancía sea superior a 150 euros.

Como se comprueba en este caso práctico, el hecho de que la regla de localización de las ventas a distancia de bienes importados no determine tributación en el TAI, lugar de consumo de los bienes, cuando la importación se produzca por el propio TAI de destino de las mercancías y no se acoja la importación a IOSS, no supone ninguna desimposición, ya que tributa la entrada en el lugar de consumo a través de la importación.

CASO PRÁCTICO 21. Ventas a distancia de bienes importados a través de otro EM

Un empresario taiwanés, Shun-Fu Inc, vende productos a través de su página web. Ha recibido un pedido de un particular español, por importe de 100 euros. Las mercancías llegan al territorio comunitario por el TAI de Países Bajos (puerto de Rotterdam) y se remiten por el vendedor directamente al cliente situado en España. El empresario taiwanés se ha acogido al régimen especial de IOSS (ventanilla única) y ha comunicado en la importación el número de identificación individual asignado para la aplicación del régimen.

Solución

Situación previa al 1 de julio de 2021

Antes de la reforma no existía una regla especial para estas operaciones. De hecho, no existía ni el régimen especial de IOSS (Régimen especial aplicable a las ventas a distancia de bienes importados de países o territorios terceros, modalidad de Regímenes especiales aplicables a las ventas a distancia y a determinadas entregas interiores de bienes y prestaciones de servicios, regulado en los artículos 163 quince y ss. LIVA) ni debía comunicarse

el número de identificación individual asignado para la aplicación del régimen, menciones que incluye el caso para realizar una comparativa completa.

En este caso se producía una importación en Países Bajos. Dado el valor de las mercancías, esta no podría acogerse a la exención prevista para bienes de escaso valor, cuando el valor de los bienes importados era inferior a 22 euros.

Por otra parte, la remisión de mercancías que se hubieran comunitarizado en Países Bajos, con destino a un particular en el TAI, encargándose el empresario vendedor de su transporte, de manera directa o indirecta, constituían una venta a distancia, en los términos del artículo 33 de la Directiva IVA. Como ya hemos visto en casos prácticos anteriores, estas operaciones se caracterizan por la existencia de una opción, en tanto no se superen los umbrales fijados por el EM de destino (en el caso de España, donde se remitían las mercancías por Shun-Fu Inc, era de 35.000 euros), para la localización de las entregas, en origen, esto es, el país desde el que se remiten las mercancías, es decir, Países Bajos. Superados los umbrales o ejercida la opción, las ventas a distancia debían localizarse necesariamente en destino, esto es, el país donde se encuentra el cliente, en este caso el TAI español.

Situación a partir del 1 de julio de 2021

En este caso, se producirá igualmente una importación, que se localizará en Países Bajos, por ser el territorio de entrada de las mercancías en la Unión Europea (art. 60 Directiva IVA). Esta importación estará exenta siempre que, como es el caso, se acoja al régimen especial de IOSS, siendo su valor no superior a 150 euros (art. 43.1 Directiva IVA).

La entrega posterior es una venta a distancia de bienes importados, de acuerdo con el artículo 8.Tres de la LIVA, localizada en el TAI, al haber entrado por un TAI distinto al de destino, por aplicación de la regla especial prevista en el artículo 68.Tres c) de la LIVA; y, por tanto, sujeta en el IVA.

Se produce en este caso la tributación exclusivamente en el EM de consumo de las mercancías, es decir, en el que se encuentra el cliente, al haberse acogido al régimen especial de IOSS, siendo una importante simplificación el mismo, ya que no solo permite al empresario de un territorio tercero cumplir con sus obligaciones en el EM elegido para su identificación, sino que también le exime de la tributación en la importación.

CASO PRÁCTICO 22. Ventas a distancia de bienes importados: no acogido IOSS

Un empresario argentino, El Potro de la Pampa, SLU, vende productos a través de su página web. Ha recibido un pedido de un particular italiano por importe de 100 euros. Las mercancías llegan al territorio comunitario por el TAI (puerto de Castellón) y se remiten por

el vendedor directamente al cliente, situado en Italia. El empresario argentino no se ha acogido al régimen especial de IOSS.

Solución

Situación previa al 1 de julio de 2021

Antes de la reforma no existía una regla especial para estas operaciones. De hecho, no existía ni el régimen especial de IOSS (Régimen especial aplicable a las ventas a distancia de bienes importados de países o territorios terceros, modalidad de Regímenes especiales aplicables a las ventas a distancia y a determinadas entregas interiores de bienes y prestaciones de servicios, regulado en los arts. 163 quinquies y ss. LIVA) ni debía comunicarse el número de identificación individual asignado para la aplicación del régimen, menciones que incluye el caso para realizar una comparativa completa.

En este caso se producía una importación en el TAI, al ser el territorio de entrada de las mercancías (art. 18 LIVA). Dado el valor de las mercancías, estas no podrían acogerse a la exención prevista para bienes de escaso valor, recogida en el artículo 34 de la LIVA, cuando el valor de los bienes importados era inferior a 22 euros.

Por otra parte, la remisión de mercancías que se hubieran comunitarizado en España, con destino a un particular en el TAI de otro EM, en este caso Italia, encargándose el empresario vendedor de su transporte, de manera directa o indirecta, constituían una venta a distancia, en los términos del artículo 68.Tres de la LIVA. Como ya hemos visto en casos anteriores, estas operaciones se caracterizan por la existencia de una opción, en tanto no se superen los umbrales fijados por el EM de destino (en el caso de Italia, donde se remitían las mercancías por la empresa argentina era de 35.000 euros), para la localización de las entregas, en origen, esto es, el país desde el que se remiten las mercancías, en este caso el TAI. Superados los umbrales o ejercida la opción, las ventas a distancia debían localizarse necesariamente en destino, esto es, el país donde se encuentra el cliente, en este caso el TAI de Italia.

Situación a partir del 1 de julio de 2021

El empresario sigue realizando una importación en el TAI. La misma no puede acogerse a la exención del artículo 66.4 de la LIVA, tanto porque no se cumple con la condición de haberse acogido al régimen especial de IOSS, como por su cuantía, superior a 150 euros, que queda excluida del citado régimen especial y de la exención del artículo 66.4 de la LIVA.

La entrega posterior no está localizada en el TAI, por aplicación de la regla especial prevista en el artículo 33 de la Directiva IVA, ya que se trata de mercancías que entran por el TAI, pero cuyo lugar de destino es el TAI de otro EM, en este caso Italia.

CASO PRÁCTICO 23. Venta a distancia de bienes importados entre empresarios

Un empresario americano, Cowboys Supplies Corp., vende productos a través de su página web. Ha recibido un pedido de un empresario español por importe de 120 euros. Las mercancías llegan al territorio comunitario por el TAI (puerto de Castellón) y se remiten por el vendedor directamente al cliente.

Solución

Situación previa al 1 de julio de 2021

En este caso se producía una importación en el TAI, al ser el territorio de entrada de las mercancías (art. 18 LIVA). Dado el valor de las mercancías, estas no podrían acogerse a la exención prevista para bienes de escaso valor, recogida en el artículo 34 de la LIVA, cuando el valor de los bienes importados era inferior a 22 euros.

Situación a partir del 1 de julio de 2021

En este caso, el cliente establecido en el TAI es un empresario, por lo que la operación no puede acogerse al régimen especial de IOSS.

Esta importación no puede aplicar el artículo 66.4 de la LIVA, al quedar excluida del régimen especial de IOSS, por ser el destinatario un empresario.

Tampoco puede considerarse que exista una venta a distancia de bienes importados, ya que el artículo 8.Tres de la LIVA requiere que el destinatario de las mercancías sea un particular.

No existe diferencia, por tanto, en la tributación de esta operación.

VI. Ventas facilitadas por interfaces

CASO PRÁCTICO 24. Venta por interfaz española de bienes importados por otro EM de valor inferior a 150 euros

Un empresario español, Ventas en Línea, SL, cuenta con una página web a través de la que se venden productos de otros empresarios. Dicha página web acepta los pagos a nombre de los vendedores y fija las condiciones de entrega. Ha recibido un pedido de un particular espa-

ñol para la venta de unas mercancías de un empresario ruso, Kalashnikov Zao, por importe de 100 euros. Las mercancías se remiten desde Rusia y entran por la frontera polaca, con destino a España. La mercantil Ventas en Línea, SL se encuentra acogida a IOSS y ha comunicado en la importación el número de identificación individual asignado para la aplicación del régimen.

Solución

Situación previa al 1 de julio de 2021

Antes de la reforma, Ventas en Línea, SL se consideraba un prestador de servicios, en este caso un servicio por vía electrónica y del que sería destinatario Kalashnikov Zao. Aunque, por aplicación de la regla general (art. 69 LIVA), el citado servicio se localizaría fuera del TAI, resulta aplicable en este caso la regla de cierre prevista en el artículo 70.Dos de la LIVA, ya que se trata de un servicio por vía electrónica cuyo consumo efectivo se realiza en el TAI (al menos, a nuestro juicio). En consecuencia, el servicio debe entenderse realizado en el TAI.

Por otro lado, se producía una importación en Polonia.

La remisión de mercancías que se hubieran comunitarizado en Polonia, con destino a un particular en el TAI, encargándose el empresario vendedor de su transporte, de manera directa o indirecta, constituían una venta a distancia, en los términos del artículo 33 de la Directiva IVA. Como ya hemos visto en casos anteriores, estas operaciones se caracterizan por la existencia de una opción, en tanto no se superen los umbrales fijados por el EM de destino (en el caso de España, donde se remitían las mercancías por Kalashnikov Zao, era de 35.000 euros), para la localización de las entregas, en origen, esto es, el país desde el que se remiten las mercancías, Polonia. Superados los umbrales o ejercida la opción, las ventas a distancia debían localizarse necesariamente en destino, es decir, el país donde se encuentra el cliente, en este caso el TAI español.

Situación a partir del 1 de julio de 2021

En este caso, existe una entrega de bienes facilitada por una interfaz, de acuerdo con el artículo 8 bis de la LIVA, ya que la intervención de la interfaz cumple con los requisitos del artículo 5 ter del Reglamento de ejecución para considerar que facilita la entrega, los bienes proceden de territorio tercero y su valor es inferior a 150 euros.

Se producen, en consecuencia, las siguientes operaciones:

- Una entrega entre empresarios (vendedor ruso Kalashnikov Zao a la interfaz Ventas en Línea, SL) que se localiza fuera del TAI. Esta operación no está sometida a obligaciones de facturación por entenderse realizada fuera del territorio IVA; si bien será necesario un documento comercial (factura comercial) para declarar la importación.

- Una importación realizada por la interfaz. Dicha importación puede encontrarse exenta en las condiciones del artículo 143.1 de la LIVA siempre que se cumplan los requisitos previstos para ello.
- Una venta a distancia de bienes importados, realizada por la interfaz, localizada en el TAI por ser el lugar de llegada de las mercancías y haberse introducido las mercancías por el TAI de otro EM. Esta operación está sometida a las obligaciones de facturación comunes a toda venta a distancia. Si se usa en el régimen especial de IOSS, las del Estado de identificación; si no se acoge al régimen especial de IOSS, las del lugar de localización: en este caso el TAI, con carácter general, factura simplificada.

En cuanto a las obligaciones registrales, al considerarse a la interfaz sujeto pasivo, deberá conservar la siguiente documentación:

- Si se acoge al régimen especial de IOSS, la determinada en el mismo.
- Si no se acoge a este, las obligaciones registrales normales de un sujeto pasivo (art. 242 Directiva IVA).

CASO PRÁCTICO 25. Venta por interfaz española de bienes importados por otro EM de cuantía superior a 150 euros

Un empresario español, Ventas en Línea, SL, cuenta con una página web a través de la que se venden productos de otros empresarios. Dicha página web acepta los pagos a nombre de los vendedores y fija las condiciones de entrega. Ha recibido un pedido de un particular español para la venta de unas mercancías de un empresario ruso, Kalashnikov Zao, por importe de 500 euros. Las mercancías se remiten desde Rusia y entran por la frontera polaca, con destino a España.

Solución

Situación previa al 1 de julio de 2021

Antes de la reforma, la situación es idéntica a la del caso anterior.

Ventas en Línea, SL ha prestado un servicio por vía electrónica, localizado en el TAI por la regla de cierre prevista en el artículo 70.Dos de la LIVA.

Por otro lado, la empresa rusa realizaría una importación, por la entrada de las mercancías, en Polonia, y una venta a distancia desde Polonia, que se localizará en los términos del artículo 33 de la Directiva IVA.

Situación a partir del 1 de julio de 2021

En este caso no se genera la ficción jurídica de considerar a la interfaz como sujeto pasivo, ya que los bienes proceden de territorio tercero y tienen un valor mayor de 150 euros; y tanto el artículo 242 bis de la Directiva IVA como el artículo 9 bis de la LIVA exigen que los bienes procedentes de territorio tercero tengan un valor inferior a 150 euros para generar la ficción de la interposición de la interfaz que facilita la entrega.

En consecuencia, al igual que en la situación previa a 1 de julio de 2021, existirá un servicio por vía electrónica de la interfaz prestado para la empresa rusa. Aunque en principio, este servicio no se localizaría en el TAI, por la regla general, como quiera que el servicio se presta materialmente en el TAI, resulta de aplicación la regla de cierre del artículo 70.Dos de la LIVA y dicho servicio se localizaría en el TAI.

También al igual que en el caso anterior, la empresa rusa realiza una importación que se localizará en Polonia. Esta operación no puede acogerse a la exención prevista en el artículo 143.1 de la Directiva IVA ya que, por su importe, está excluida de IOSS.

La entrega posterior efectuada por Kalashnikov Zao es una venta a distancia de bienes importados, de acuerdo con el artículo 8 bis de la LIVA, localizada en el TAI, al haber entrado por un TAI distinto al de destino, por aplicación de la regla especial prevista en el artículo 68.Tres c) de la LIVA.

CASO PRÁCTICO 26. Ventas por interfaz de bienes de empresario no residente por valor superior a 150 euros procedentes de la Unión Europea

Un empresario español, Ventas en Línea, SL, cuenta con una página web a través de la que se venden productos de otros empresarios. Dicha página web acepta los pagos a nombre de los vendedores y fija las condiciones de entrega. Ha recibido un pedido de un particular español para la venta de unas mercancías de un empresario ruso, Kalashnikov Zao, por importe de 500 euros. Ventas en Línea, SL ha facilitado operaciones a través de su página web por importe de más de 10.000 euros a otros EM. Las mercancías, propiedad del empresario ruso, están situadas en un almacén en Francia.

Solución

Situación previa al 1 de julio de 2021

Antes de la reforma no existía una regla especial para estas operaciones.

Ventas en Línea, SL ha prestado un servicio por vía electrónica, localizado en el TAI por la regla de cierre prevista en el artículo 70.Dos de la LIVA.

Por otro lado, Kalashnikov Zao habría realizado una venta intracomunitaria a distancia, ya que el empresario vendedor remite por su cuenta las mismas a clientes que no tienen la condición de empresarios situados en otro EM, en los términos en los que se definían en los artículos 33 y 34 de la Directiva IVA.

Como hemos visto en casos anteriores, el régimen de las ventas a distancia se caracteriza por la existencia de una opción, en tanto no se superen los umbrales fijados por el EM de destino, para la localización de las entregas, en origen, esto es, el país desde el que se remiten las mercancías. Superados los umbrales o ejercida la opción, las ventas a distancia debían localizarse necesariamente en destino, esto es, el país donde se encuentra el cliente.

En el presente caso no se indica nada sobre los umbrales o la opción, por ser cuestión que se ha tratado ampliamente en casos anteriores, siendo lo reseñable en este caso, exclusivamente, la diferencia con el nuevo régimen.

Situación a partir del 1 de julio de 2021

En este caso, existe una entrega de bienes facilitada por una interfaz, de acuerdo con los artículos 8 bis de la LIVA y 14 bis de la Directiva IVA. En este caso, como se trata de mercancías a ser remitidas desde otro EM (no desde territorio tercero) se exige que el empresario vendedor para el que intermedia la interfaz no esté establecido y no se limita por el valor de las mercancías.

Se producen, en consecuencia, las siguientes operaciones:

- Una entrega entre empresarios (vendedor ruso a la interfaz) que se localiza en el TAI de Francia y a la que se aplicará una exención análoga al artículo 20 bis de la LIVA. Esta operación está sometida a obligaciones de facturación y genera el derecho a la deducción del impuesto soportado para el empresario ruso.
- Una venta a distancia intracomunitaria, realizada por la interfaz. Esta venta se localizará en el TAI, por ser el lugar de destino y haber superado la interfaz el umbral de 10.000 euros previsto en el artículo 73 de la LIVA. Esta operación está sometida a las obligaciones de facturación comunes a toda entrega para particulares: con carácter general, factura simplificada.