

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 n.º L 311/3, de 7-XII-2018]

IVA EN LA IMPOSICIÓN DE LOS INTERCAMBIOS ENTRE LOS ESTADOS MIEMBROS

La *Directiva 2018/1910/UE* que analizamos en esta reseña tiene como objetivo principal modificar la *Directiva 2006/112/CE*, que establece el sistema común del impuesto sobre el valor añadido (en adelante, Directiva del IVA) en lo que se refiere a la armonización y la simplificación de determinadas normas del régimen del IVA en la imposición de los intercambios entre los Estados miembros. Introduce ciertas mejoras en las normas aplicables a las operaciones transfronterizas para los acuerdos sobre existencias de reservas, las operaciones en cadena y la prueba de transporte a efectos de las operaciones comunitarias de dichas operaciones y el papel del número de identificación a efectos del IVA en el contexto de la exención aplicable a los intercambios comunitarios.

En palabras del Consejo, la introducción de estas medidas específicas esta destinada a armonizar y simplificar determinadas disposiciones aplicables a las empresas que realizan operaciones de intercambios transfronterizos de bienes entre Estados miembros.

1. ACUERDOS SOBRE EXISTENCIAS DE RESERVAS

Las existencias de reservas hacen referencia a una situación en la que, en el momento del transporte de los bienes a otro Estado miembro, el proveedor ya conoce la identidad de la persona que adquiere los bienes, al que se entregarán en una fase posterior y tras su llegada al Estado miembro de destino. Actualmente, esta situación da lugar a una operación equiparada a una entrega (en el Estado miembro de partida de los bienes) y a una operación equiparada a una adquisición intracomunitaria (en el Estado miembro de llegada de los bienes), seguidas de una entrega «nacional» en el Estado miembro de llegada, y obliga al proveedor a estar identificado a efectos del IVA en dicho Estado miembro. El Consejo ha determinado que, para evitar esto, debe considerarse que tales operaciones, cuando tienen lugar entre dos sujetos pasivos y en determinadas condiciones, dan lugar a una entrega exenta en el Estado miembro de partida y a una adquisición intracomunitaria en el Estado miembro de llegada.

A efectos de lograr lo anterior, la Directiva 2018/1910/UE introduce un nuevo artículo al cuerpo de la Directiva del IVA, el *art. 17 bis*, dentro del capítulo 1 del Título IV relativo al hecho imponible del IVA en las entregas de bienes, estableciendo que la transferencia por un sujeto pasivo de un bien de su empresa con destino a otro Estado miembro en el marco de acuerdos sobre existencias no se asimilará a una entrega de bienes a título oneroso. Así establece cuatro condiciones materiales y formales que deben cumplirse para que se considere que existen acuerdos sobre existencias de reservas, siendo estas las siguientes:

- Que los bienes sean expedidos o transportados a otro Estado miembro por un sujeto pasivo, o por un tercero por cuenta de este, con el fin de que esos bienes sean entregados allí, en la fase posterior y después de su llegada, a otro sujeto pasivo que esté habilitado para entrar en posesión de dichos bienes con arreglo a un acuerdo existente entre ambos sujetos pasivos.
- Que el sujeto pasivo que expide o transporta los bienes no haya establecido su empresa ni tenga un establecimiento permanente en el Estado miembro al que se expiden o transportan los bienes.
- Que el sujeto pasivo al que van destinados los bienes esté identificado a efectos del IVA en el Estado miembro al que se expiden o transportan los bienes, y tanto su identidad como el número de identificación a efectos del IVA que le ha sido asignado por ese Estado miembro son datos conocidos por el sujeto pasivo al que expide o transporta los bienes en el momento del inicio de la expedición o transporte.
- Y que el sujeto pasivo que expide o transporta los bienes y el que sujeto pasivo a quien se hace la entrega inscriben la transferencia de bienes y la entrega de bienes en el registro contemplado en el *art. 243.3* de la Directiva del IVA (el cual, también es añadido por la Directiva que reseñamos) y que impone una nueva obligación de llevanza de registro tanto para el sujeto pasivo que transfiera bienes como para el sujeto pasivo al que se haga entrega de bienes, ambos, en virtud de los acuerdos sobre existencias de reserva con el objetivo de permitir a las autoridades tributarias verificar la correcta aplicación de dicho régimen. En virtud de lo anterior, se modifica el *art. 262* de la Directiva del IVA relativo a los estados recapitulativos, estableciéndose que se deberán incluir en estos tanto la identidad del sujeto pasivo que adquiere los bienes como el número de identificación asignado a este último por el Estado miembro al que se expiden o transportan los bienes.

Cumplíéndose estas cuatro condiciones, y siempre y cuando los bienes hayan sido entregados al sujeto pasivo al que estaban destinados dentro del plazo de 12 de meses a partir de la llegada de los bienes, se considerará la operación como una entrega de bienes realizada por el sujeto pasivo que ha expedido o transportado los bienes, por

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

2. OPERACIONES EN CADENA

Las operaciones en cadena se refieren a sucesivas entregas de bienes que son objeto de un único transporte intracomunitario. Señala el Consejo que la circulación intracomunitaria de los bienes solo debería imputarse a una de las entregas, y solo esa entrega debería beneficiarse de la exención del IVA prevista para las entregas intracomunitarias. Las demás entregas de la cadena deberían ser objeto de gravamen y podrían requerir la identificación a efectos del IVA del proveedor en el Estado miembro de entrega. A fin de evitar planteamientos divergentes entre los Estados miembros, lo que puede dar lugar a una doble imposición o a la ausencia de imposición, y a fin de reforzar la seguridad jurídica de los operadores, el Consejo establece una norma común, que, siempre que se cumplan determinadas condiciones, establezca que el transporte de la mercancía debe imputarse a una entrega de la cadena de operaciones.

Así, inserta el *art. 36 bis*, en la sección 2 del capítulo 1 del Título V de la Directiva del IVA, relativo al lugar de realización del hecho imponible, concretamente el lugar de entrega de bienes con transporte. Este nuevo artículo establece que cuando se entregan sucesivamente los mismos bienes y dichos bienes son expedidos o transportados a partir de un Estado miembro a otro Estado miembro directamente desde el primer proveedor hasta el último cliente en la cadena, la expedición o transporte se imputará únicamente a la entrega realizada al operador intermediario (entendido este como un proveedor 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) siempre y cuando dicho operador haya comunicado a su proveedor el número de identificación del IVA que le ha asignado el Estado miembro desde el que se expiden o transportan los bienes.

3. NÚMERO DE IDENTIFICACIÓN A EFECTOS DEL IVA EN RELACIÓN CON LA EXENCIÓN DE LAS ENTREGAS DE BIENES EN EL COMERCIO INTRACOMUNITARIO

Por lo que se refiere a la exención de las entregas de bienes en el comercio intracomunitario, el Consejo se propone que la inclusión del número de identificación a efectos del IVA del adquirente en el Sistema de intercambio de información sobre el

IVA (en adelante, VIES), asignado por un Estado miembro distinto de aquel en el que se inicie el transporte de los bienes, se convierta, junto con la condición de que los bienes se transporten fuera del Estado miembro de entrega, en una condición material, y no formal, para la aplicación de la exención. Lo anterior deviene de que la indicación en la lista VIES es esencial para informar al Estado miembro de llegada de la presencia de los bienes en su territorio y es, por lo tanto, un elemento clave en la lucha contra el fraude en la Unión. Además, los Estados miembros deben garantizar que, cuando el proveedor no cumpla con las obligaciones de indicar en la lista VIES, no se aplique la exención, salvo cuando se actúe de buena fe.

En este sentido, se modifica el *apartado 1 del art. 138* en la sección 1 del capítulo IV del Título IX de la Directiva del IVA relativo a las exenciones relacionadas con las operaciones intracomunitarias, concretamente en las entregas de bienes, estableciéndose que los Estados miembros eximirán las entregas de bienes expedidos o transportados a un destino fuera de su respectivo territorio, pero dentro de la Comunidad, por el vendedor o en su nombre, o por el adquirente de los bienes, cuando se cumplan las siguientes condiciones:

- Que los bienes se entreguen a otro sujeto pasivo, o a una persona jurídica no sujeta al impuesto, actuando en su condición de tal en un Estado miembro distinto de aquel en el que se inicia la expedición o el transporte de los bienes.
- Y que el sujeto pasivo, o la persona jurídica no sujeta al impuesto, a quien se hace entrega de los bienes esté identificado a efectos del IVA en un Estado miembro distinto de aquel en el que se inicia la expedición o el transporte de los bienes y haya indicado su número de identificación del IVA al proveedor.

A mayores, se añade al mismo *art. 138* un nuevo apartado *1. bis* que establece que esta exención prevista no se aplicará cuando el proveedor no haya cumplido la obligación de presentar un estado recapitulativo previsto en los arts. 262 y 263 de la Directiva del IVA, o si el estado recapitulativo que haya presentado no ofrece la información correcta en relación con dicha entrega como se exige en art. 264 de la Directiva del IVA, a menos que el proveedor pueda justificar debidamente sus carencias a satisfacción de las autoridades competentes.

4. RÉGIMEN TRANSITORIO DE TRIBUTACIÓN DE LOS INTERCAMBIOS ENTRE LOS ESTADOS MIEMBROS

Se suprimen los *arts. 403 y 404* de la Directiva del IVA del capítulo 1 de Título XV relativos a las disposiciones finales del régimen transitorio de tributación de los intercambios entre los Estados miembros, desapareciendo la facultad del Consejo de adoptar las directivas idóneas para completar el sistema comunitario del IVA y, en concreto,

para restringir progresivamente o suprimir las excepciones a dicho sistema, así como la obligación de la Comisión de presentar cada cuatro años al Parlamento Europeo y al Consejo un informe sobre el funcionamiento del sistema común del IVA en los Estados miembros, y en particular el funcionamiento del régimen transitorio de tributación del comercio entre los Estados miembros, acompañado, en su caso, por propuestas sobre el régimen definitivo.

Los Estados miembros tienen la obligación de adoptar y publicar estas medidas a más tardar el 31 de diciembre de 2019, dado que las mismas se aplicarán a partir del *1 de enero de 2020*. Es menester señalar, aunque no forma parte de esta reseña, que, junto con esta Directiva analizada, el Consejo también aprobó modificaciones al Reglamento (UE) 904/2010 en lo que se refiere al intercambio de información a efectos de vigilancia de la correcta aplicación de los acuerdos de existencias de reserva y al Reglamento de Ejecución (UE) 282/2011 en lo que respecta a determinadas exenciones relacionadas con operaciones intracomunitarias, a través del Reglamento (UE) 2018/1909 y del Reglamento de Ejecución (UE) 2018/1912, respectivamente, ambos también de 4 de diciembre de 2018.

Nora Libertad RODRÍGUEZ PEÑA
Personal Investigador en Formación,
adscrita al Área de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Salamanca
Programa de Formación del Profesorado Universitario
del Ministerio de Educación, Cultura y Deporte-FPU2013
nrodriguezp@usal.es