



COMISIÓN EUROPEA
DIRECCIÓN GENERAL
DE FISCALIDAD Y UNIÓN ADUANERA
Fiscalidad Indirecta y Administración Fiscal
Impuesto sobre el valor añadido

Fecha de publicación: diciembre de
2019

Notas explicativas sobre los cambios introducidos en materia de IVA en la UE con respecto a los acuerdos sobre existencias de reserva, las operaciones en cadena y la exención aplicable a las entregas intracomunitarias de bienes («Soluciones rápidas 2020»)

Directiva (UE) 2018/1910 del Consejo

Reglamento de Ejecución (UE) 2018/1912 del Consejo

Reglamento (UE) 2018/1909 del Consejo

Cláusula de exención de responsabilidad: estas notas explicativas no son jurídicamente vinculantes y solo contienen orientaciones prácticas e informales sobre cómo debe aplicarse la legislación de la UE. Están basadas en la postura de la Dirección General de Fiscalidad y Unión Aduanera de la Comisión.

Las presentes notas explicativas tienen por objeto mejorar la comprensión de determinadas partes de la legislación de la UE en materia de IVA. Han sido elaboradas por los servicios de la Comisión y, como se indica en la cláusula de exención de responsabilidad de la primera página, no son jurídicamente vinculantes.

Estas notas explicativas no son exhaustivas. Esto significa que, aunque contienen información detallada sobre una serie de cuestiones, pueden existir elementos que no figuren en el presente documento.

Se aconseja y recomienda que cualquier usuario de las notas explicativas interesado en un tema particular lea en su totalidad el capítulo que aborde dicho tema específico.

- **¿Por qué unas notas explicativas?**

El objetivo de estas notas explicativas es **mejorar la comprensión de la legislación adoptada a nivel de la UE** y en este caso concreto: i) la Directiva (UE) 2018/1910 del Consejo por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE y ii) el Reglamento de Ejecución (UE) 2018/1912 del Consejo por el que se modifica el Reglamento de Ejecución (UE) n.º 282/2011.

- **¿Qué puede encontrarse en las notas explicativas?**

Las «notas explicativas» deben considerarse un **instrumento de orientación** que puede utilizarse para aclarar la aplicación práctica de las nuevas normas relativas a los acuerdos sobre existencias de reserva, las operaciones en cadena, la exención aplicable a las entregas intracomunitarias de bienes y la prueba del transporte a efectos de dicha exención («Soluciones rápidas 2020»). Ayudan a comprender las disposiciones de la Directiva (UE) 2018/1910 del Consejo y el Reglamento de Ejecución (UE) 2018/1912 del Consejo.

- **Características de las notas explicativas**

Las notas explicativas son un trabajo de colaboración: aunque publicadas por la Dirección General de Fiscalidad y Unión Aduanera de la Comisión Europea (DG TAXUD), son el resultado de los debates entablados con los Estados miembros y con las empresas en el Grupo sobre el futuro del IVA (GFV, por sus siglas en inglés) y el Grupo de expertos sobre el IVA (VEG, por sus siglas en inglés), respectivamente. Si bien las aportaciones del GFV y el VEG se han tenido en muy cuenta en la redacción, cabe recordar que los servicios de la Comisión no estaban vinculados en última instancia por las opiniones expresadas por los Estados miembros o por las empresas.

Estas notas explicativas no son jurídicamente vinculantes. Las notas no expresan un dictamen formal de la Comisión Europea y esta no está vinculada por ninguna de las opiniones expresadas en las mismas.

Las notas explicativas no sustituyen a las directrices del Comité del IVA, que tienen su propio papel. Por otra parte, su naturaleza es diferente: las notas explicativas reflejan el punto de vista de la DG TAXUD mientras que las directrices del Comité del IVA son acordadas por el Comité del IVA, un comité consultivo compuesto por representantes de los Estados miembros y de la Comisión. No obstante, se han incluido aquí varias directrices sobre las «Soluciones rápidas 2020», ya acordadas por el Comité del IVA en el momento de la publicación de las presentes notas explicativas, con el fin de facilitar toda la información disponible al respecto. Cabe señalar que el título de cada una de estas directrices hace referencia al título de la sección correspondiente del documento de trabajo del Comité del IVA (no incluido en estas notas explicativas) en el que se basan las directrices.

Las administraciones tributarias nacionales también pueden publicar sus propias directrices para la aplicación de las nuevas normas del IVA sobre «Soluciones rápidas 2020».

Las notas no son exhaustivas: solo se han incluido aquellas cuestiones que parecía conveniente explicar.

Son un trabajo en evolución constante: estas notas no son un producto final, sino que reflejan la situación en un momento concreto con arreglo a los conocimientos y la experiencia disponibles.

La versión inicial de las notas explicativas se redactó en inglés. En la versión española no se han traducido los términos utilizados en los gráficos. Esta es la traducción:

A, B, C: A, B, C

MS (Member State): EM (Estado miembro)

Taxable person(s): Sujeto(s) pasivo(s)

Transport of goods: Transporte de bienes

Stock: Existencias

Supply: Entrega

Status or location not relevant: Estatus o lugar de establecimiento no pertinentes

Substitution: Sustitución

Not supplied within 12m (months) after arrival: No entregados en los doce meses siguientes a la llegada

3rd country: Terceros países

Loss or destruction: Pérdida o destrucción

Physical flow: Flujo físico

Contractual flow: Flujo contractual

Warehouse: Almacén

ÍNDICE

1.	ELEMENTOS CLAVE DE LOS CAMBIOS DEL IVA EN LA UE QUE ENTRARÁN EN VIGOR EN 2020	10
1.1.	Contexto general.....	10
1.2.	Actos jurídicos pertinentes	10
2.	ACUERDOS SOBRE EXISTENCIAS DE RESERVA	12
2.1.	Disposiciones pertinentes	12
2.2.	¿Qué aportan las disposiciones?	12
2.3.	Diferentes supuestos - ejemplos	14
2.3.1.	Caso general al que se puede aplicar la simplificación	14
2.3.2.	Sustitución del cliente.....	15
2.3.3.	Entrega a otra persona	17
2.3.4.	Devolución de los bienes	19
2.3.5.	Superación del plazo de 12 meses	21
2.3.6.	Bienes enviados a otro Estado miembro	22
2.3.7.	Bienes exportados.....	25
2.3.8.	Destrucción o pérdida de los bienes	26
2.4.	Simplificación de las existencias de reserva y normas nacionales en materia de IVA	28
2.5.	Dudas específicas que plantean estas disposiciones.....	28
2.5.1.	Directrices acordadas por el Comité del IVA.....	28
2.5.2.	¿Es la simplificación de las existencias de reserva un sistema obligatorio? ¿Puede una empresa optar por no aplicarla?	29
2.5.3.	¿Cuál es la relación entre los artículos 17 y 17 bis de la DI?	30
2.5.4.	Cuando no es aplicable la simplificación de las existencias de reserva, ¿cabe considerar que la empresa que efectúa la transferencia de bienes está siempre obligada/autorizada a registrarse a efectos del IVA en el Estado miembro de llegada de los bienes en relación con las adquisiciones intracomunitarias en él realizadas? ¿Cuál es la situación en caso de que dichas adquisiciones intracomunitarias estén exentas?	31
2.5.5.	¿Cuándo está la empresa que envía bienes de un Estado miembro a otro en el marco de la simplificación de los acuerdos sobre existencias de reserva obligada a registrarse a efectos del IVA en el Estado miembro de llegada de los bienes?	32
2.5.6.	Diferencia entre «condiciones necesarias para la aplicación de la simplificación de las existencias de reserva» y «obligaciones adicionales relacionadas con la simplificación de las existencias de reserva»	32
2.5.7.	¿Puede aplicarse la simplificación en caso de que el proveedor esté registrado a efectos del IVA (pero no establecido) en el Estado miembro al que se envían los bienes?	33

2.5.8.	¿Puede aplicarse la simplificación en caso de que el adquirente previsto esté registrado a efectos del IVA (pero no establecido) en el Estado miembro al que se envían los bienes?.....	33
2.5.9.	¿Puede aplicarse la simplificación en caso de que el transporte sea realizado por el adquirente previsto por cuenta del proveedor?	34
2.5.10.	¿Qué debe considerarse un «entrega» al adquirente previsto?.....	34
2.5.11.	¿Puede aplicarse la simplificación en relación con varios adquirentes previstos?	35
2.5.12.	En caso de sustitución, ¿debe haberse celebrado ya un nuevo contrato en el momento en que el primero es rescindido?	35
2.5.13.	¿Es posible una sustitución parcial?	35
2.5.14.	¿Qué significa «las demás condiciones aplicables» para la sustitución? ¿Qué momento debe tenerse en cuenta?.....	36
2.5.15.	¿Cómo tratar las sustituciones múltiples?	36
2.5.16.	¿Cómo se determina el plazo de 12 meses?	36
2.5.17.	¿Cómo se determina el plazo de 12 meses en el caso de productos a granel?	37
2.5.18.	¿En qué formato pueden o deben llevarse los registros?.....	38
2.5.19.	¿Pueden los Estados miembros imponer obligaciones adicionales en relación con el registro al depositario cuando este sea un tercero?	38
2.5.20.	¿Cómo declarar en el estado recapitulativo unas existencias de reserva y una sustitución (o varias sustituciones) que tengan lugar en el mismo período de declaración para el estado recapitulativo? (Ídem para las existencias de reserva y para la devolución de los bienes que tengan lugar en el mismo período de declaración para el estado recapitulativo).....	38
2.5.21.	Ejemplo práctico general en lo que respecta al estado recapitulativo	40
2.5.22.	¿Qué significa «modificación de la información presentada» en el artículo 262, apartado 2, de la DI?.....	43
2.5.23.	¿Qué debe entenderse por «identidad» del adquirente previsto en el artículo 17 bis, apartado 2, letra d), de la DI?.....	45
2.5.24.	¿Se han previsto medidas transitorias para los transportes que comiencen antes y lleguen después de la entrada en vigor de la simplificación de las existencias de reserva?	46
2.5.25.	¿Puede un proveedor no establecido en la UE utilizar la simplificación de las existencias de reserva? ¿Es aplicable la «exención en el marco del RA 42» a una importación de bienes que posteriormente se sometan a acuerdos sobre existencias de reserva? 46	
2.5.26.	Identidad del adquirente previsto ¿Cómo debe conocer la identidad el proveedor? ¿Es suficiente un contrato de compraventa?.....	46
2.5.27.	¿Qué se entiende por «acuerdo» en el artículo 17 bis, apartado 2, letra a), de la DI? ¿Se trata siempre de un contrato de compraventa?	47

2.5.28.	¿Se cumplen las condiciones de los acuerdos sobre existencias de reserva si los bienes que se van a entregar al adquiriente previsto necesitan ser clasificados en primer lugar por un tercero en el almacén?	47
2.5.29.	¿Qué debe y qué no debe considerarse un almacén a efectos de la simplificación de los acuerdos sobre existencias de reserva?	47
2.5.30.	¿Es posible que el registro o los registros los lleve un tercero (por ejemplo, el jefe de un almacén) por cuenta del proveedor o del adquiriente previsto?.....	48
2.5.31.	En el caso de un transporte que comience en el mes 1 y finalice en el mes 2, ¿cuál es el período pertinente a efectos del estado recapitulativo?	48
3.	OPERACIONES EN CADENA	49
3.1.	Disposición pertinente	49
3.2.	Contexto	49
3.3.	¿Qué aporta la disposición?.....	49
3.4.	Diferentes supuestos - ejemplos	50
3.4.1.	Ejemplo 1: caso simple de operación en cadena	50
3.4.2.	Ejemplo 2: una situación más compleja que implica diferentes transportes.....	51
3.5.	Imputación del transporte a una de las entregas en la cadena: explicaciones de los ejemplos 1 y 2	51
3.5.1.	Imputación del transporte en el ejemplo 1	52
3.5.2.	Imputación del transporte en el ejemplo 2	52
3.6.	Dudas específicas que surgen de esta disposición.....	55
3.6.1.	Directrices acordadas por el Comité del IVA.....	55
3.6.2.	¿Cuál es el ámbito de aplicación de la disposición?.....	56
3.6.3.	¿Quién puede ser operador intermediario?.....	56
3.6.4.	¿Quién no puede ser operador intermediario?.....	56
3.6.5.	¿Qué significa «expide o transporta los bienes bien él mismo o bien a través de un tercero que actúe en su nombre»?	57
3.6.6.	Un proveedor en la cadena distinto del operador intermediario lleva a cabo el transporte de los bienes en nombre del operador intermediario.....	58
3.6.7.	Varias personas intervienen en el transporte de bienes	58
3.6.8.	Transporte fraccionado e interrupciones en la cadena	59
3.6.9.	Prueba de la organización del transporte	64
3.6.10.	La comunicación del número de identificación a efectos del IVA por parte del operador intermediario debe estar dirigida a su proveedor.	65
3.6.11.	Cómo debe comunicar el operador intermediario su número de identificación a efectos del IVA	65
3.6.12.	Medios de prueba de la comunicación del número de identificación a efectos del IVA	66
3.6.13.	¿Qué ocurre si el intermediario y su proveedor no pueden probar esa comunicación?	66

3.6.14.	¿Cuándo ha de realizar el operador intermediario esta comunicación?	67
3.6.15.	¿Qué ocurre si el operador intermediario tiene múltiples números de identificación a efectos del IVA?	67
3.6.16.	¿Qué ocurre si el operador intermediario no comunica a su proveedor ningún número de identificación a efectos del IVA?	68
3.6.17.	Simplificación de las operaciones triangulares	69
3.6.17.1.	Más de tres operadores en la cadena	70
3.6.17.2.	Entrega subsiguiente de los bienes en el marco de la operación triangular	71
3.6.18.	La última persona en la cadena es un cliente final	73
4.	EXENCIÓN DE LAS ENTREGAS INTRACOMUNITARIAS DE BIENES.....	74
4.1.	Disposición pertinente	74
4.2.	¿Qué aporta la disposición?	74
4.3.	Análisis detallado de las cuestiones que plantea el artículo 138, apartados 1 y 1 bis, de la DI	75
4.3.1.	Directrices acordadas por el Comité del IVA.....	75
4.3.2.	¿Qué ocurre si el adquirente no indica al proveedor el número de identificación a efectos del IVA que le ha sido asignado en un Estado miembro distinto de aquel desde donde se expiden o transportan los bienes?	77
4.3.3.	¿Qué ocurre cuando el adquirente ha presentado una solicitud para obtener un número de identificación a efectos del IVA a las autoridades tributarias, pero no ha lo ha obtenido en el momento en que el proveedor debe extender la factura?	78
4.3.4.	Algunos Estados miembros distinguen entre un número de identificación a efectos del IVA que solo es válido para determinadas operaciones nacionales y un número de identificación a efectos del IVA que, de conformidad con el artículo 215 de la DI, lleva un prefijo que permite identificar al Estado miembro que lo haya atribuido. ¿Pueden utilizarse ambos números a efectos de la exención prevista en el artículo 138 de la DI?	78
4.3.5.	¿Qué número de identificación a efectos del IVA debe utilizarse para aplicar la exención prevista en el artículo 138 de la DI cuando el adquirente es parte de un grupo a efectos del IVA de conformidad con el artículo 11 de la DI?	78
4.3.6.	¿Qué se entiende por «a menos que el proveedor pueda justificar debidamente sus carencias a satisfacción de las autoridades competentes» en el artículo 138, apartado 1 bis de la DI?	79
5.	PRUEBA DEL TRANSPORTE.....	80
5.1.	Disposición pertinente	80
5.2.	¿Qué aporta la disposición?	80
5.3.	Dudas específicas que surgen de esta disposición.....	81
5.3.1.	Directrices acordadas por el Comité del IVA.....	81

5.3.2.	¿Qué ocurre con las normas nacionales vigentes de los Estados miembros en materia de prueba del transporte tras la entrada en vigor del artículo 45 bis del RE? ¿Se seguirán aplicando estas normas nacionales?.....	82
5.3.3.	¿Qué ocurre si no se cumplen las condiciones para la presunción de transporte previstas en el artículo 45 bis del RE? ¿Significa esto que en este caso no se aplicará la exención del artículo 138 de la DI?	82
5.3.4.	¿Qué ocurre si una autoridad tributaria puede demostrar que uno de los documentos enumerados en el apartado 3 del artículo 45 bis del RE que se presenta como prueba contiene información incorrecta o incluso es falso? ¿Puede seguir basándose el vendedor en la presunción de expedición o transporte?	82
5.3.5.	¿Qué ocurre si el proveedor o el adquiriente realizan el transporte utilizando sus propios medios de transporte?	82
5.3.6.	¿Qué debe considerarse una «declaración escrita» del adquiriente a efectos del artículo 45 bis, apartado 1, letra b), inciso i), del RE? ¿En qué formato (papel o electrónico) será aceptada por las autoridades tributarias, por ejemplo, un correo electrónico o un documento original firmado?.....	82
5.3.7.	¿En qué formato (papel o electrónico) serán aceptados por las autoridades tributarias los documentos utilizados como prueba de la expedición o del transporte mencionados en el artículo 45 bis, apartado 3, del RE?	83
5.3.8.	¿Qué ocurre si el adquiriente no facilita al vendedor la declaración escrita a que se hace referencia en el artículo 45 bis, apartado 1, letra b), inciso i), del RE a más tardar el décimo día del mes siguiente a la entrega?	83
6.	DISPOSICIONES JURÍDICAS PERTINENTES.....	84
6.1.	Directiva sobre el IVA (<i>supra</i> , la «DI»).....	84
6.2.	Reglamento de Ejecución del IVA (<i>supra</i> , el «RE»)	87

1. ELEMENTOS CLAVE DE LOS CAMBIOS DEL IVA EN LA UE QUE ENTRARÁN EN VIGOR EN 2020

1.1. Contexto general

En sus conclusiones de 8 de noviembre de 2016¹, el Consejo invitó a la Comisión a presentar propuestas sobre determinadas mejoras del sistema actual del IVA. A este respecto, se mencionaron cuatro ámbitos.

En primer lugar, el **número de identificación a efectos del IVA** del cliente, asignado por un Estado miembro distinto de aquel en que se inició la expedición o el transporte de los bienes, debe constituir un requisito material adicional para la aplicación de la exención en lo que se refiere a una entrega intracomunitaria de bienes.

En segundo lugar, se invitó a la Comisión a proponer criterios uniformes y mejoras legislativas adecuadas que condujeran a una mayor seguridad jurídica y una aplicación armonizada de las normas sobre el IVA, a la hora de determinar el tratamiento a efectos del IVA de las **operaciones en cadena**, incluidas las operaciones triangulares.

En tercer lugar, se pidió a la Comisión que analizara y propusiera la forma de modificar las normas vigentes en materia de IVA con el fin de permitir que la simplificación en el ámbito de los **acuerdos sobre existencias de reserva** se aplique de manera más uniforme en la UE.

En cuarto lugar, se invitó a la Comisión a seguir explorando posibilidades con vistas a un marco común de criterios recomendados respecto a las pruebas documentales necesarias para solicitar una **exención relativa a las entregas intracomunitarias**.

El 4 de octubre de 2017, la Comisión propuso una serie de modificaciones de la Directiva sobre el IVA y del Reglamento de Ejecución sobre el IVA en relación con los cuatro ámbitos mencionados. El Consejo adoptó las modificaciones pertinentes el 4 de diciembre de 2018².

1.2. Actos jurídicos pertinentes

Entre los actos jurídicos por los que se introdujeron modificaciones del IVA abordadas en las presentes notas explicativas cabe destacar los siguientes:

- a) [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;
- b) [Reglamento de Ejecución \(UE\) 2018/1912 del Consejo](#), de 4 de diciembre de 2018, por el que se modifica el Reglamento de Ejecución (UE) n.º 282/2011;

¹ <https://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-12764-2016-INIT/es/pdf>

² Las modificaciones entraron en vigor el 1 de enero de 2020.

- c) [Reglamento \(UE\) 2018/1909 del Consejo](#), de 4 de diciembre de 2018, por el que se modifica el Reglamento (UE) n.º 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.

Todas las disposiciones jurídicas pertinentes se citan al final de las notas explicativas con la redacción aplicable a **1 de enero de 2020**.

Cuando se hace referencia a un artículo de la Directiva sobre el IVA (Directiva 2006/112/CE, modificada), la referencia va acompañada de la sigla «**DI**». Cuando se menciona el Reglamento de Ejecución sobre el IVA [Reglamento de Ejecución (UE) n.º 282/2011, modificado], la referencia a los artículos va acompañada de la sigla «**RE**». En todos los demás casos, se especifica el acto jurídico a que se hace referencia.

2. ACUERDOS SOBRE EXISTENCIAS DE RESERVA

2.1. Disposiciones pertinentes

Los artículos de la Directiva sobre el IVA relativos a la simplificación de las existencias de reserva son los siguientes:

- **artículo 17 bis:** (la disposición principal) contiene las normas de simplificación;
- **artículo 243, apartado 3:** establece la obligación de llevar determinados registros a efectos de las existencias de reserva;
- **artículo 262, apartado 2:** establece la obligación de mencionar en el estado recapitulativo el número de IVA del adquiriente previsto para el que se hayan transportado los bienes en el marco de acuerdos sobre existencias de reserva y de informar de cualquier modificación que pudiera producirse en relación con la información presentada.

El **artículo 54 bis** del RE establece normas más detalladas sobre los registros llevados a efectos de los acuerdos sobre existencias de reserva.

2.2. ¿Qué aportan las disposiciones?

La expresión «acuerdos sobre existencias de reserva» designa una situación en la que un sujeto pasivo expide o transporta bienes con destino a existencias situadas en otro Estado miembro para un adquiriente previsto cuya identidad y número de identificación a efectos del IVA son conocidos en el momento del transporte o de la expedición y que está habilitado para retirar bienes de estas existencias de forma discrecional, momento en el que se transfiere la propiedad sobre los bienes.

Con arreglo a las normas vigentes de la UE en materia de IVA, se considera que una empresa (un sujeto pasivo) que traslada sus bienes de un Estado miembro con destino a existencias situadas en otro Estado miembro ha realizado una entrega intracomunitaria exenta en el Estado miembro de partida de los bienes. Al mismo tiempo, esta empresa debe liquidar el IVA por la adquisición intracomunitaria de bienes en el Estado miembro al que llegan los bienes. En la práctica, esto significa que una empresa que traslada bienes a otro Estado miembro también tiene que cumplir con las obligaciones en materia de IVA en el Estado miembro de llegada (registro a efectos del IVA, presentación de la declaración del IVA y liquidación del IVA devengado por la adquisición intracomunitaria).

Cuando los bienes se transfieren de un Estado miembro a existencias situadas en otro Estado miembro con el fin de entregarlos a un cliente en una fase posterior, la empresa que transfiere y posteriormente entrega estos bienes, además de declarar una adquisición intracomunitaria de bienes, en condiciones normales tiene que liquidar el IVA por la entrega (nacional) en el Estado miembro en el que se encuentran las existencias (a menos que sea aplicable el mecanismo de inversión del sujeto pasivo, normalmente sobre la base del artículo 194 de la DI).

La simplificación en relación con los acuerdos sobre existencias de reserva, adoptada por el Consejo, libera a las empresas que trasladan bienes entre dos Estados miembros con el fin de entregarlos en una fase posterior a un adquiriente previsto ya conocido de la carga administrativa asociada a la obligación de cumplir los requisitos en materia de IVA en el Estado miembro en el que están situadas las existencias.

La simplificación **no** es aplicable en caso de que la empresa que transfiere bienes de un Estado miembro a otro no conozca aún al adquiriente previsto en ese último Estado miembro.

La solución adoptada establece que:

- en el momento de la expedición o del transporte de los bienes a existencias situadas en otro Estado miembro no tiene lugar ni una entrega intracomunitaria ni una adquisición intracomunitaria;
- solo tienen lugar, en una fase posterior, una entrega intracomunitaria exenta en el Estado miembro de partida y una adquisición intracomunitaria gravada en el Estado miembro en el que estén situadas las existencias cuando el adquiriente es el propietario de los bienes.

Para poder aplicar esta simplificación en el caso de los acuerdos sobre existencias de reserva, deben cumplirse una serie de condiciones:

- que tanto el proveedor³ como el adquiriente previsto sean sujetos pasivos;
- que el proveedor no haya establecido su empresa ni tenga un establecimiento permanente en el Estado miembro al que se expiden o transportan los bienes;
- que el proveedor inscriba la expedición o el transporte de los bienes en un registro;
- que los bienes sean transportados de un Estado miembro a otro con vistas a su entrega allí en una fase posterior y tras su llegada al adquiriente previsto;
- que el proveedor indique el número de identificación a efectos del IVA del adquiriente previsto (solo ese dato, no el valor de los bienes) en el estado recapitulativo que presente para el período en el que tiene lugar el transporte de los bienes;
- que el adquiriente previsto esté identificado a efectos del IVA en el Estado miembro al que se transfieren los bienes;
- que la identidad del adquiriente previsto y el número de identificación a efectos del IVA sean conocidos por el proveedor en el momento del inicio de la expedición o el transporte;
- que los bienes sean transportados de un Estado miembro a otro, no siendo pues aplicable la simplificación a las importaciones, exportaciones y entregas en un solo Estado miembro.

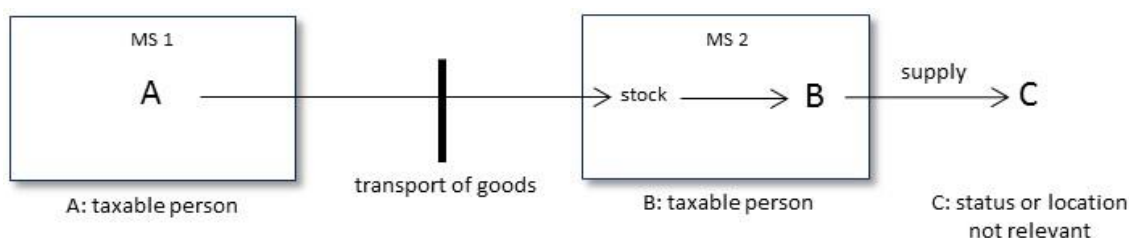
Cabe señalar que existen asimismo obligaciones cuyo incumplimiento no implica que la simplificación no pueda (o ya no pueda) aplicarse (aunque puedan aplicarse sanciones nacionales). Este es el caso, por ejemplo, de la obligación que incumbe al adquiriente previsto de indicar en el registro que debe llevar la descripción y la cantidad de los bienes que le estén destinados [artículo 243, apartado 3, párrafo segundo, de la DI y artículo 54 *bis*, apartado 2, letra b), del RE].

³ El término «proveedor» se refiere en este contexto al sujeto pasivo que expide o transporta los bienes, él mismo o por un tercero por su cuenta, con arreglo al artículo 17 *bis*, apartado 2, letra a), de la DI. Este mismo término, se emplea en otras ocasiones, con idéntico significado, en las secciones relativas a los acuerdos sobre existencias de reserva de las presentes notas explicativas.

2.3. Diferentes supuestos - ejemplos

En todos los ejemplos que se mencionan a continuación se entiende que la empresa A, que transfiere bienes del Estado miembro 1 al Estado miembro 2, está establecida en el Estado miembro 1. Debe subrayarse que, aunque esta será la situación normal, no es condición para que se aplique la simplificación con respecto a las existencias de reserva. Sí es condición necesaria para la aplicación de la simplificación, en cambio, que A no haya establecido su empresa ni tenga un establecimiento permanente en el Estado miembro 2.

2.3.1. Caso general al que se puede aplicar la simplificación



Situación:

- La empresa A, establecida en el Estado miembro 1 (y no en el Estado miembro 2), transporta bienes en enero, en el marco de un acuerdo sobre existencias de reserva, al Estado miembro 2. Estos bienes están destinados a la empresa B que está identificada (por estar establecida o por otro conducto) en el Estado miembro 2.
- En septiembre de ese mismo año, B toma posesión de dichos bienes o de parte de ellos.
- B podría usar los bienes, por ejemplo, en su proceso de producción, o venderlos a C (situación que se ilustra en el gráfico). El estatus de C (sujeto pasivo o particular) y su lugar de establecimiento o residencia no son, como tales, pertinentes para la aplicación de las normas relativas a los acuerdos sobre existencias de reserva.

Tratamiento a efectos del IVA de las existencias de reserva:

- En enero, A ha de consignar el transporte de los bienes en el registro que lleva [artículo 17 *bis*, apartado 2, letra d), y artículo 243, apartado 3, párrafo primero, de la DI, y artículo 54 *bis*, apartado 1, del RE].
- En su estado recapitulativo, A tiene que indicar el número de IVA de B, ya que es esta la persona a la que se han enviado los bienes en el marco del acuerdo sobre existencias de reserva [artículos 17 *bis*, apartado 2, letra d), y artículo 262, apartado 2, de la DI].
- En enero, el adquirente previsto ha de consignar la llegada de los bienes a las existencias en el registro que lleva (artículo 243, apartado 3, párrafo segundo, de la DI, y artículo 54 *bis*, apartado 2, del RE). En caso de que el adquirente previsto no sea el depositario, de conformidad con el artículo 54 *bis*, apartado 2, párrafo segundo, de la DI, no es necesario consignar la fecha de llegada en el registro del adquirente previsto. Por tanto, las autoridades tributarias tendrán que encontrar esta fecha en el registro que lleva el tercero depositario (a efectos tributarios o mercantiles, véase la sección 2.5.19). En septiembre, se considera que A realiza

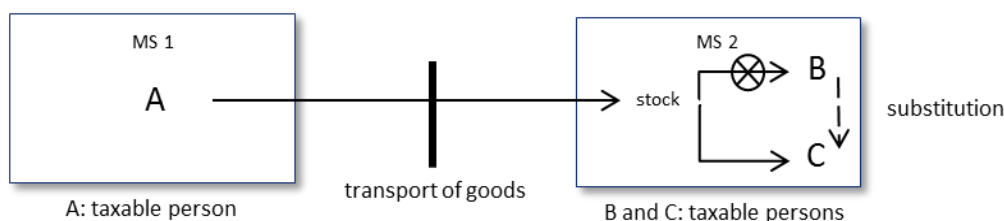
una entrega intracomunitaria exenta en el Estado miembro 1 y B una adquisición intracomunitaria en el Estado miembro 2 (artículo 17 *bis*, apartado 3, de la DI).

- El devengo del IVA se producirá a más tardar el 15 de octubre (artículos 67 y 69 de la DI).
- A deberá declarar la entrega intracomunitaria en su declaración del IVA e incluir la operación en su estado recapitulativo, indicando que B es el adquirente de los bienes, así como la base imponible por dicha entrega intracomunitaria.
- B tendrá que liquidar el IVA adeudado por la adquisición intracomunitaria mediante su declaración del IVA.
- A tendrá que incluir en su registro las informaciones necesarias a fin de mantenerlo actualizado [artículo 243, apartado 3, párrafo primero, de la DI, y artículo 54 *bis*, apartado 1, letra f), del RE].
- B deberá indicar los bienes que haya adquirido en el registro que ha de llevar en el momento en que asume su propiedad [artículo 243, apartado 3, párrafo segundo, de la DI, y artículo 54 *bis*, apartado 2, letra d), del RE].

Otras observaciones

- La entrega de B a C de los bienes retirados de las existencias se rige por sus propias normas (entrega «nacional» en el Estado miembro 2, entrega intracomunitaria, exportación) y queda fuera del ámbito de aplicación de la medida de simplificación aplicable a las existencias de reserva.

2.3.2. Sustitución del cliente



Situación:

- La empresa A, establecida en el Estado miembro 1 (y no en el Estado miembro 2), transporta bienes en enero, en el marco de un acuerdo sobre existencias de reserva, al Estado miembro 2. Estos bienes están destinados a la empresa B que está identificada (por estar establecida o por otro conducto) en el Estado miembro 2.
- En septiembre de ese mismo año, cambia (o incluso llega a su fin) el contrato de reserva entre A y B. Sin embargo, los bienes que no hayan sido vendidos a B permanecen en el Estado miembro 2. Al mismo tiempo, A concluye un acuerdo sobre existencias de reserva con la empresa C, también identificada (por estar establecida o por cualquier otro conducto) en el Estado miembro 2, cuyo ámbito de aplicación abarca los bienes que se encuentran en las existencias en el Estado

miembro 2⁴. Los bienes pueden ser transportados a otro lugar de almacenamiento en el Estado miembro 2 o permanecer físicamente en el mismo lugar de almacenamiento, por lo que solo cambiarían los acuerdos contractuales entre A - B y A - C.

Tratamiento a efectos del IVA de las existencias de reserva:

- En enero, A ha de consignar el transporte de los bienes en el registro que lleva [artículo 17 *bis*, apartado 2, letra d), y artículo 243, apartado 3, párrafo primero, de la DI, y artículo 54 *bis*, apartado 1, del RE].
- En su estado recapitulativo, A tiene que indicar el número de IVA de B, ya que es esta la persona a la que se han enviado los bienes en el marco del acuerdo sobre existencias de reserva [artículo 17 *bis*, apartado 2, letra d), y artículo 262, apartado 2, de la DI].
- En enero, el adquirente previsto ha de consignar la llegada de los bienes a las existencias en el registro que lleva (artículo 243, apartado 3, párrafo segundo, de la DI, y artículo 54 *bis*, apartado 2, del RE). En caso de que el adquirente previsto no sea el depositario, de conformidad con el artículo 54 *bis*, apartado 2, párrafo segundo, del RE, no es necesario consignar la fecha de llegada de los bienes en el registro del adquirente previsto. Por tanto, las autoridades tributarias tendrán que encontrar esta fecha en el registro que lleva el tercero depositario (a efectos tributarios o mercantiles, véase la sección 2.5.19).
- Con respecto a los bienes de los que B haya tomado posesión antes de la modificación o terminación del contrato de existencias de reserva se aplicarán las normas establecidas en la sección 2.3.1.
- En septiembre, cuando se modifique o termine el contrato de reserva, no se produce ni una entrega intracomunitaria ni una adquisición intracomunitaria en la relación entre A y B con respecto a la parte de los bienes de la cual B no haya tomado posesión antes de la modificación del contrato.
- Por lo que se refiere a la sustitución de B por C, no se considerará que tiene lugar en el Estado miembro 1 una «entrega intracomunitaria de bienes con arreglo al artículo 17 de la DI» por parte de A, ni una «adquisición intracomunitaria de bienes con arreglo al artículo 21 de la DI» por parte de A en el Estado miembro 2, siempre que se cumplan dos condiciones (artículo 17 *bis*, apartado 6, de la DI):
1] que se apliquen las condiciones generales de la simplificación de las existencias de reserva [artículo 17 *bis*, apartado 6, letra a), de la DI]. Esto implica, entre otras cosas, que C, sobre la base de un acuerdo existente con A, tiene derecho a tomar posesión de los bienes. Aunque no se especifique en la Directiva sobre el IVA, la «sustitución» implica que B ya no está contractualmente en condiciones de tomar posesión de los bienes y que, a tal efecto, se han tomado las disposiciones necesarias con A. Además, C debe ser un sujeto pasivo identificado en el Estado miembro 2 y A debe indicar el número de identificación a efectos del IVA de C en el estado recapitulativo del período en el que tiene lugar la sustitución⁵.

⁴ Este contrato podría cubrir asimismo, por ejemplo, bienes aún situados en el Estado miembro 1. Sin embargo, estos bienes no estarán cubiertos por las normas de «sustitución», sino por las disposiciones generales del régimen de existencias de reserva.

⁵ Deben indicarse tanto el número de IVA del destinatario anterior (en el ejemplo, B) como el número de IVA del nuevo destinatario (en el ejemplo, C).

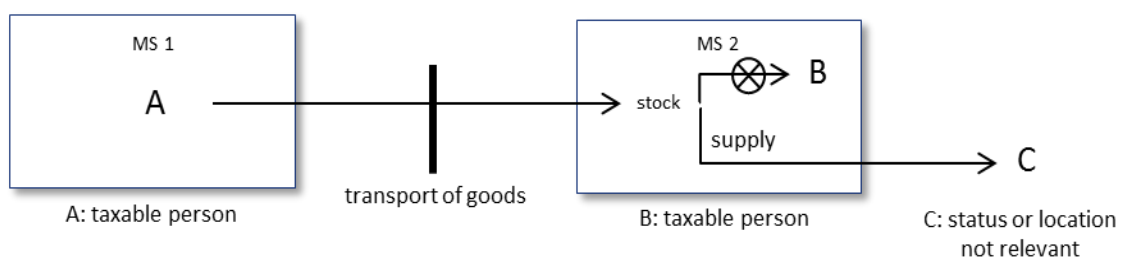
2] que A inscriba la sustitución de B por C en el registro que lleva [artículo 17 *bis*, apartado 6, letra b), y artículo 243, apartado 3, párrafo primero, de la DI, y artículo 54 *bis*, apartado 1, letra e), del RE].

- La sustitución tendrá incidencia en las inscripciones correspondientes de conformidad con el artículo 54 *bis*, apartado 1, letra e), y apartado 2, letras a), b) y c), del RE.

Otras observaciones

- Con respecto a la situación descrita, es necesario que la sustitución (C sustituye a B) se produzca antes de que los bienes sean retirados por C (es decir, entregados a C).
- También se exige que, en el momento en que deje de existir el acuerdo sobre existencias de reserva con B, A haya identificado ya al adquiriente previsto C que sustituye a B y haya celebrado un contrato con él (en relación con el momento en que debe celebrarse el contrato con C, véase la sección 2.5.12).
- El plazo de 12 meses a que se refiere el artículo 17 *bis*, apartado 4, de la DI (véase también la sección 2.3.5) no empieza a contar de nuevo en el momento de la sustitución. Dicho plazo comienza en el momento de la llegada inicial de los bienes al Estado miembro al que han sido expedidos o transportados. Es la única fecha límite aplicable y no ha sido ampliada por la disposición relativa a la sustitución (artículo 17 *bis*, apartado 6, de la DI) ni por ninguna otra disposición. Además, la norma que se aplicaría si no se cumplieran las condiciones para la sustitución (artículo 17 *bis*, apartado 7, de la DI) se refiere explícitamente al «plazo previsto en el apartado 4» (es decir, el artículo 17 *bis*, apartado 4, de la DI), lo que corrobora que es el único plazo pertinente. Este extremo se ve confirmado por el hecho de que se ha de indicar en el registro que lleva el proveedor una referencia al número de identificación a efectos del IVA de la persona que sustituya al adquiriente previsto inicial, mientras que en la disposición pertinente [artículo 54 *bis*, apartado 1, letra e), del RE] so se hace ninguna referencia a la propia fecha de la sustitución.
- Cuando no se cumplen las condiciones para la sustitución y A (en el ejemplo) entrega de todas formas los bienes de las existencias a C, se produce la situación contemplada en la sección 2.3.3 (entrega a otra persona).

2.3.3. Entrega a otra persona



Situación:

- La empresa A, establecida en el Estado miembro 1 (y no en el Estado miembro 2), transporta bienes en enero, en el marco de un acuerdo sobre existencias de reserva, al Estado miembro 2. Estos bienes están destinados a la empresa B que está identificada (por estar establecida o por otro conducto) en el Estado miembro 2.
- En septiembre, A suministra los bienes a la empresa C (por ejemplo, porque C está dispuesta a pagar un precio más alto) y, en consecuencia, termina el contrato de reserva de existencias con B. También podría ocurrir en el ejemplo que A y B mantengan el contrato de existencias de reserva para otros (tipos de) bienes distintos de los que se entregan a C.
- Los bienes se trasladan directamente a C, que no fue mencionado como adquirente previsto en el momento en que los bienes se habían trasladado inicialmente del Estado miembro 1 y que no sustituyó al adquirente previsto inicial con arreglo al artículo 17 *bis*, apartado 6, de la DI.

Tratamiento a efectos del IVA de las existencias de reserva:

- En enero, A ha de consignar el transporte de los bienes en el registro que lleva [artículo 17 *bis*, apartado 2, letra d), y artículo 243, apartado 3, párrafo primero, de la DI, y artículo 54 *bis*, apartado 1, del RE].
- En su estado recapitulativo, A tiene que indicar el número de identificación a efectos del IVA de B, ya que es esta la persona a la que se han enviado los bienes en el marco del acuerdo sobre existencias de reserva [artículo 17 *bis*, apartado 2, letra d), y artículo 262, apartado 2, de la DI].
- En enero, el adquirente previsto ha de consignar la llegada de los bienes a las existencias en el registro que lleva (artículo 243, apartado 3, párrafo segundo, de la DI, y artículo 54 *bis*, apartado 2, del RE). En caso de que el adquirente previsto no sea el depositario, de conformidad con el artículo 54 *bis*, apartado 2, párrafo segundo, del RE, no será necesario consignar la fecha de llegada de los bienes en el registro del adquirente previsto. Por tanto, las autoridades tributarias tendrán que encontrar esta fecha en el registro que lleva el tercero depositario (a efectos tributarios o mercantiles, véase la sección 2.5.19).
- Con respecto a los bienes de los que B haya tomado posesión antes de la modificación o terminación del contrato de existencias de reserva se aplicarán las normas establecidas en la sección 2.3.1.
- En septiembre, cuando los bienes en cuestión se venden a C y, como consecuencia de ello, se modifica o se termina el contrato de existencias de reserva entre A y B, no existe una entrega intracomunitaria ni una adquisición intracomunitaria en la relación entre A y B en relación con la parte de los bienes de la cual B no ha tomado posesión. Cuando sea necesario, B (o el depositario, en la situación y en los casos contemplados en el artículo 54 *bis*, apartado 2, párrafo segundo del RE, véase la sección 2.5.19) tendrá que adaptar el registro que lleva en relación con los bienes entregados a C [artículo 54 *bis*, apartado 2, letras b) y e), del RE].
- También en septiembre, las condiciones para el acuerdo sobre existencias de reserva dejan de cumplirse en relación con los bienes mencionadas en el punto anterior. Dado que A y C acordaron una venta de bienes y no un contrato de existencias de reserva, las disposiciones relativas a la sustitución establecidas en la sección 2.3.2 no se aplican a los bienes entregados a C. Por consiguiente, se considera que tiene lugar una transferencia de bienes, con arreglo al artículo 17 de

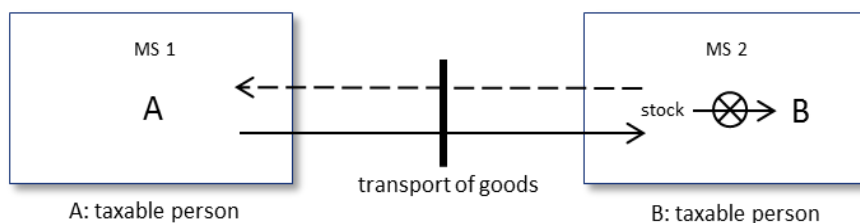
la DI, desde el Estado miembro 1 al Estado miembro 2 para los bienes entregados a C. Dado que ya no se cumplen las condiciones en relación con estos bienes, se considera que se ha producido una transferencia inmediatamente antes de la entrega a C (artículo 17 bis, apartado 7, párrafo segundo, de la DI).

- La expresión «inmediatamente antes», aunque no se explica de manera explícita en la Directiva sobre el IVA, debe considerarse, en el marco del funcionamiento general del sistema, que designa el mismo día que aquel en que se produce la entrega de A a C.
- En relación con los bienes vendidos a C, se considera que A realiza una entrega intracomunitaria exenta en el Estado miembro 1 y una adquisición intracomunitaria en el Estado miembro 2 (como se ha mencionado anteriormente, otros bienes podrían seguir acogiéndose al contrato de existencias de reserva entre A y B). El hecho imponible tiene lugar en septiembre y el devengo se producirá a más tardar el 15 de octubre. Para declarar su adquisición intracomunitaria en el Estado miembro 2, A deberá estar identificado a efectos del IVA en dicho Estado.
- A tendrá que declarar la entrega intracomunitaria en su declaración del IVA en el Estado miembro 1 e incluir la operación en su estado recapitulativo, indicando su número de identificación a efectos del IVA en el Estado miembro 2, así como la base imponible (artículo 76 de la DI).
- El IVA adeudado por A por su adquisición intracomunitaria también tendrá que liquidarse mediante su declaración de IVA en el Estado miembro 2.
- A tendrá que incluir en su registro las informaciones necesarias a fin de mantenerlo actualizado [artículo 243, apartado 3, párrafo primero, de la DI, y artículo 54 bis, apartado 1, letra g), del RE].

Otras observaciones

- La entrega de A a C se rige por sus propias normas (entrega «nacional» en el Estado miembro 2, entrega intracomunitaria, exportación) y queda fuera del ámbito de aplicación de la medida de simplificación aplicable a las existencias de reserva.

2.3.4. Devolución de los bienes



Situación:

- La empresa A, establecida en el Estado miembro 1 (y no en el Estado miembro 2), transporta bienes en enero, en el marco de un acuerdo sobre existencias de reserva,

al Estado miembro 2. Estos bienes están destinados a la empresa B que está identificada (por estar establecida o por otro conducto) en el Estado miembro 2.

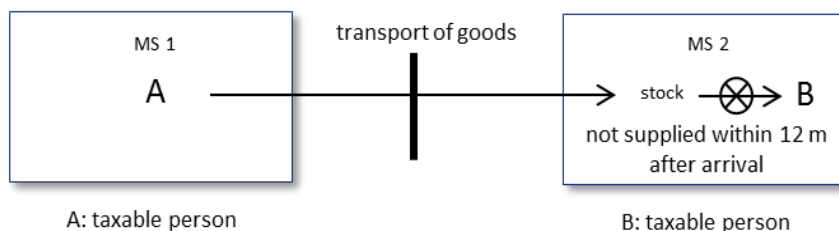
- En septiembre de ese mismo año, se acuerda que A recupere los bienes restantes que no hayan sido vendidos o utilizados por B y los transporte de vuelta desde el Estado miembro 2 hasta el Estado miembro 1.

Tratamiento a efectos del IVA de las existencias de reserva

- En enero, A ha de consignar el transporte de los bienes en el registro que lleva [artículo 17 *bis*, apartado 2, letra d), y artículo 243, apartado 3, párrafo primero, de la DI, y artículo 54 *bis*, apartado 1, del RE].
- En su estado recapitulativo, A tiene que indicar el número de identificación a efectos del IVA de B, ya que es esta la persona a la que se han enviado los bienes en el marco del acuerdo sobre existencias de reserva [artículo 17 *bis*, apartado 2, letra d), y artículo 262, apartado 2, de la DI].
- En enero, el adquirente previsto ha de consignar la llegada de los bienes a las existencias en el registro que lleva (artículo 243, apartado 3, párrafo segundo, de la DI, y artículo 54 *bis*, apartado 2, del RE). En caso de que el adquirente previsto no sea el depositario, de conformidad con el artículo 54 *bis*, apartado 2, párrafo segundo, del RE, no será necesario consignar la fecha de llegada de los bienes en el registro del adquirente previsto. Por tanto, las autoridades tributarias tendrán que encontrar esta fecha en el registro que lleva el tercero depositario (a efectos tributarios o mercantiles, véase la sección 2.5.19).
- Por lo que se refiere a los bienes de los que B haya tomado efectivamente posesión, se aplicarán las normas establecidas en la sección 2.3.1.
- En relación con los bienes de los que B no haya tomado posesión, no existe una entrega intracomunitaria ni una adquisición intracomunitaria en la relación entre A y B.
- En lo que respecta a los bienes devueltos, tampoco se considera que exista una entrega intracomunitaria con arreglo al artículo 17 de la DI en el Estado miembro 1, ni una entrega intracomunitaria de conformidad con el artículo 17 de la DI realizada por A en el Estado miembro 2, si A registra la devolución de los bienes en el registro que lleva con arreglo al artículo 243, apartado 3, párrafo primero, de la DI, y en el artículo 54 *bis*, apartado 1, letra h), del RE [artículo 17 *bis*, apartado 5, letra b), de la DI].
- Además, A tendrá que indicar el número de identificación a efectos del IVA de B en su estado recapitulativo y un «señalizador» que indique que los bienes han sido devueltos (artículo 262, apartado 2, de la DI, ya que se trata de una «modificación de la información presentada»⁶). Cabe destacar que, en caso de devolución de bienes, esta indicación en el estado recapitulativo no debe considerarse una condición sustantiva para la simplificación que vaya a llevarse a cabo (véase también la sección 2.5.6).
- El adquirente previsto (o el depositario, en la situación contemplada en el artículo 54 *bis*, apartado 2, párrafo segundo, del RE) deberá adaptar el registro que lleva [artículo 54 *bis*, apartado 2, letra e), del RE].

⁶ Véase asimismo la sección 2.5.22.

2.3.5. Superación del plazo de 12 meses



Situación:

- La empresa A, establecida en el Estado miembro 1 (y no en el Estado miembro 2) transporta bienes el 5 de enero del año N, en el marco de un acuerdo sobre existencias de reserva, al Estado miembro 2. Los bienes llegan al Estado miembro 2 en esa misma fecha. Estos bienes están destinados a la empresa B, que está identificada (por estar establecida o por otro conducto) en el Estado miembro 2.
- Un año más tarde (año N + 1), los bienes o una parte de ellos todavía no se han entregado a B, sino que se encuentran aún en el territorio del Estado miembro 2⁷.

Tratamiento a efectos del IVA de las existencias de reserva

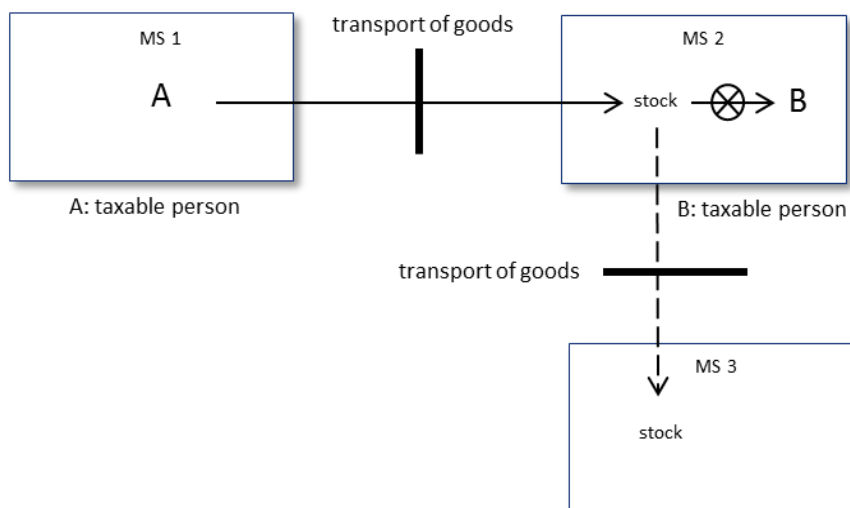
- A tiene que indicar el transporte de los bienes el 5 de enero del año N en el registro que lleva (artículo 17 *bis*, apartado 2, letra d), y artículo 243, apartado 3), de la DI, y artículo 54 *bis*, apartado 1, del RE).
- En su estado recapitulativo, A tiene que indicar el número de identificación del IVA de B, ya que es esta la persona a la que se han enviado los bienes en el marco del acuerdo sobre existencias de reserva [artículos 17 *bis*, apartado 2, letra d), y artículo 262 apartado 2, de la DI].
- El adquirente previsto tiene que indicar en el registro que lleva la llegada de los bienes, el 5 de enero del año N, a las existencias (artículo 243, apartado 3, párrafo segundo, de la DI, y artículo 54 *bis*, apartado 2, del RE). En caso de que el adquirente previsto no sea el depositario, de conformidad con el artículo 54 *bis*, apartado 2, párrafo segundo, del RE, no será necesario consignar la fecha de llegada de los bienes en el registro del adquirente previsto. Por tanto, las autoridades tributarias tendrán que encontrar esta fecha en el registro que lleva el tercero depositario (a efectos tributarios o mercantiles, véase la sección 2.5.19).
- Por lo que se refiere a los bienes de los que B haya tomado posesión antes de que finalice el plazo de 12 meses, se aplicarán las normas establecidas en la sección 2.3.1.
- Al finalizar el 6 de enero del año N + 1 (para el cálculo correcto del plazo de 12 meses, véanse las secciones 2.5.16 y 2.5.17), B no ha tomado posesión de los bienes o de parte de ellos. En relación con estos bienes restantes, no existe una

⁷ Por lo que se refiere al plazo de 12 meses, véanse las secciones 2.5.16 y 2.5.17.

entrega intracomunitaria ni una adquisición intracomunitaria en la relación entre A y B.

- A 7 de enero del año N + 1, el día siguiente a la expiración del plazo de 12 meses, ya no se cumplen las condiciones para los acuerdos sobre existencias de reserva y se considera que tiene lugar una transferencia, de conformidad con el artículo 17 de la DI, de la parte restante de los bienes desde el Estado miembro 1 al Estado miembro 2 (artículo 17 *bis*, apartado 4, de la DI).
- Se considera que A lleva a cabo una entrega intracomunitaria exenta con arreglo al artículo 17 de la DI en el Estado miembro 1 y una adquisición intracomunitaria con arreglo al artículo 21 de la DI en el Estado miembro 2. El hecho imponible tiene lugar el 7 de enero del año N + 1 y el devengo se producirá a más tardar el 15 de febrero del año N + 1 (artículos 67 y 69 de la DI). Para declarar su adquisición intracomunitaria en el Estado miembro 2, A deberá estar identificado a efectos del IVA en dicho Estado.
- A tendrá que declarar la entrega considerada intracomunitaria en su declaración del IVA en el Estado miembro 1 e incluir la operación en su estado recapitulativo, indicando su número de identificación a efectos del IVA en el Estado miembro 2, así como la base imponible por dicha entrega (artículo 76 de la DI).
- A tendrá que liquidar el IVA adeudado por su adquisición intracomunitaria mediante su declaración del IVA en el Estado miembro 2.
- Tanto los registros de A como los del adquiriente previsto tendrán que reflejar claramente la situación de los bienes en relación con los cuales se ha superado el plazo de 12 meses [artículo 243, apartado 3, párrafo primero, de la DI, y artículo 54 *bis*, apartado 1, letra c), y apartado 2, letra c), del RE].

2.3.6. Bienes enviados a otro Estado miembro



Situación:

- La empresa A, establecida en el Estado miembro 1 (y no en el Estado miembro 2), transporta bienes en enero, en el marco de un acuerdo sobre existencias de reserva, al Estado miembro 2. Estos bienes están destinados a la empresa B, que está identificada (por estar establecida o por otro conducto) en el Estado miembro 2.

- En septiembre de ese mismo año, A recupera de las existencias (parte de) los bienes no entregados a B, pero no los transporta de vuelta al Estado miembro 1. En lugar de eso, los bienes son transportados al Estado miembro 3, donde son almacenados por cuenta de A (situación en el gráfico).
- Esta situación difiere de aquella en la que los bienes restantes se transportan en el contexto de una venta a C, una empresa establecida en el Estado miembro 3 (situación contemplada en la sección 2.3.3).

Tratamiento a efectos del IVA de las existencias de reserva

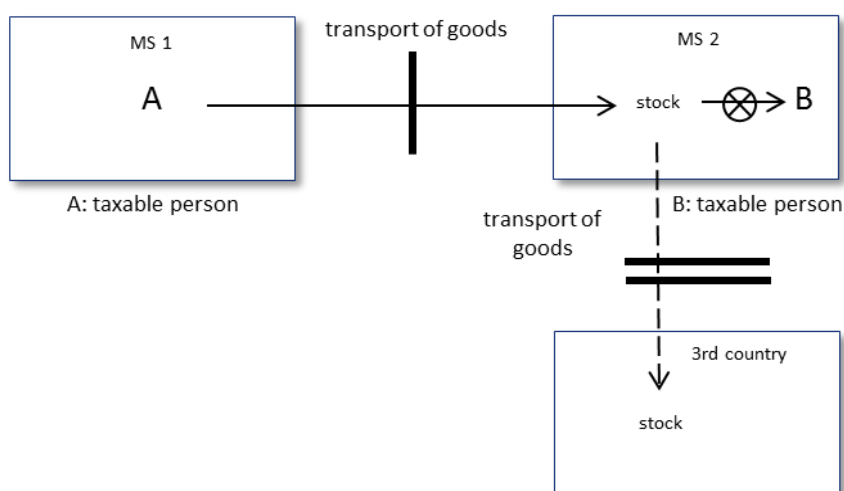
- En enero, A ha de consignar el transporte de los bienes en el registro que lleva [artículo 17 *bis*, apartado 2, letra d), y artículo 243, apartado 3, párrafo primero, de la DI, y artículo 54 *bis*, apartado 1, del RE].
- En su estado recapitulativo, A tiene que indicar el número de identificación a efectos del IVA de B, ya que es esta la persona a la que se han enviado los bienes en el marco del acuerdo sobre existencias de reserva [artículo 17 *bis*, apartado 2, letra d), y artículo 262, apartado 2, de la DI].
- En enero, el adquirente previsto ha de consignar la llegada de los bienes a las existencias en el registro que lleva (artículo 243, apartado 3, párrafo segundo, de la DI, y artículo 54 *bis*, apartado 2, del RE). En caso de que el adquirente previsto no sea el depositario, de conformidad con el artículo 54 *bis*, apartado 2, párrafo segundo, del RE, no será necesario consignar la fecha de llegada de los bienes en el registro del adquirente previsto. Por tanto, las autoridades tributarias tendrán que encontrar esta fecha en el registro que lleva el tercero depositario (a efectos tributarios o mercantiles, véase la sección 2.5.19).
- Por lo que se refiere a los bienes de los que B haya tomado efectivamente posesión, se aplicarán las normas establecidas en la sección 2.3.1.
- En septiembre, cuando los bienes restantes se transportan al Estado miembro 3, dejan de cumplirse las condiciones para el acuerdo sobre existencias de reserva en relación con el transporte desde el Estado miembro 1 al Estado miembro 2. Por consiguiente, estará teniendo lugar una transferencia de bienes de conformidad con el artículo 17 de la DI desde el Estado miembro 1 al Estado miembro 2. Las condiciones dejan de cumplirse y, por tanto, se considera que la transferencia tiene lugar inmediatamente antes de que se inicie la expedición o del transporte hasta el Estado miembro 3 (artículo 17 *bis*, apartado 7, párrafo tercero, de la DI).
- La expresión «inmediatamente antes», aunque no se explica de manera explícita en la Directiva sobre el IVA, debe considerarse, en el marco del funcionamiento general del sistema, que designa el mismo día que aquel en que se inicia la expedición o el transporte.
- Se considera que A lleva a cabo una entrega intracomunitaria exenta en el Estado miembro 1 (artículo 17 de la DI) y una adquisición intracomunitaria en el Estado miembro 2 (artículo 21 de la DI) de los bienes restantes. El hecho imponible tiene lugar en septiembre y el devengo se producirá a más tardar el 15 de octubre (artículos 67 y 69 de la DI). Para declarar su adquisición intracomunitaria en el Estado miembro 2, A deberá estar identificado a efectos del IVA en dicho Estado.
- A deberá declarar la entrega en su declaración del IVA en el Estado miembro 1 e incluir la operación en su estado recapitulativo, indicando su número de identificación a efectos del IVA en el Estado miembro 2, así como la base imponible por la entrega (artículo 76 de la DI).

- A tendrá que liquidar el IVA adeudado por su adquisición intracomunitaria mediante su declaración del IVA en el Estado miembro 2.
- Por otra parte, A tendrá que incluir en su registro las informaciones necesarias a fin de mantenerlo actualizado [artículo 243, apartado 3, párrafo primero, de la DI, y artículo 54 *bis*, apartado 1, letra g), del RE]. B (o el depositario, en la situación contemplada en el artículo 54 *bis*, apartado 2, párrafo segundo, del RE; véase la sección 2.5.19) también tendrá que actualizar su registro [artículo 54 *bis*, apartado 2, letra e), del RE].

Otras observaciones

- A lleva a cabo otra transferencia, desde el Estado miembro 2 al Estado miembro 3, en relación con el transporte de los bienes hasta el Estado miembro 3 en el mes de septiembre. Por lo tanto, se considera que A efectúa una entrega intracomunitaria exenta con arreglo al artículo 17 de la DI en el Estado miembro 2 y una adquisición intracomunitaria con arreglo al artículo 21 de la DI en el Estado miembro 3. En relación con este último hecho imponible, deberá identificarse a efectos del IVA en el Estado miembro 3. Las informaciones facilitadas en las declaraciones del IVA y los estados recapitulativos se rigen por las normas habituales y, como tales, no están vinculadas a las normas en materia de simplificación de las existencias de reserva.
- Podría suceder que este segundo transporte de los bienes desde el Estado miembro 2 hasta el Estado miembro 3 se rija por las normas relativas a los acuerdos sobre existencias de reserva, siempre que se cumplan todas las condiciones necesarias. Para ello sería necesario, no obstante, que A no estuviera establecida en el Estado miembro 3; debería haber un acuerdo existente con un adquiriente previsto, que tendría que estar identificado en el Estado miembro 3; A tendría que inscribir el transporte en el registro que lleva y tendría que mencionar también al nuevo adquiriente previsto en el estado recapitulativo presentado en el Estado miembro 2. Toda nueva situación de este tipo deberá ser objeto de una evaluación completamente independiente.
- En caso de que los bienes se vendan directamente a C (al margen del acuerdo sobre existencias de reserva) en el Estado miembro 3, la entrega intracomunitaria en el Estado miembro 2 y la adquisición intracomunitaria en el Estado miembro 3 se rigen por las normas habituales y tampoco están vinculadas a las normas de simplificación de las existencias de reserva (véase también la sección 2.3.3).

2.3.7. Bienes exportados



Situación:

- La empresa A, establecida en el Estado miembro 1 (y no en el Estado miembro 2), transporta bienes en enero, en el marco de un acuerdo sobre existencias de reserva, al Estado miembro 2. Estos bienes están destinados a la empresa B, que está identificada (por estar establecida o por otro conducto) en el Estado miembro 2.
- En septiembre de ese mismo año, A exporta los bienes que no fueron entregados a B, con vistas a otras actividades fuera de la Unión Europea.

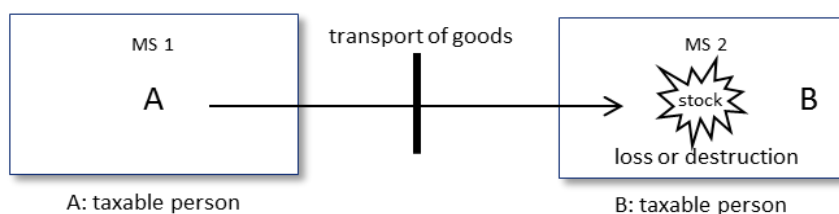
Tratamiento a efectos del IVA de las existencias de reserva

- En enero, A ha de consignar el transporte de los bienes en el registro que lleva [artículo 17 *bis*, apartado 2, letra d), y artículo 243, apartado 3, párrafo primero, de la DI, y artículo 54 *bis*, apartado 1, del RE].
- En su estado recapitulativo, A tiene que indicar el número de identificación a efectos del IVA de B, ya que es esta la persona a la que se han enviado los bienes en el marco del acuerdo sobre existencias de reserva [artículo 17 *bis*, apartado 2, letra d), y artículo 262 apartado 2, de la DI].
- En enero, el adquirente previsto ha de consignar la llegada de los bienes a las existencias en el registro que lleva (artículo 243, apartado 3, párrafo segundo, de la DI, y artículo 54 *bis*, apartado 2, del RE). En caso de que el adquirente previsto no sea el depositario, de conformidad con el artículo 54 *bis*, apartado 2, párrafo segundo, del RE, no será necesario consignar la fecha de llegada de los bienes en el registro del adquirente previsto. Por tanto, las autoridades tributarias tendrán que encontrar esta fecha en el registro que lleva el tercero depositario (a efectos tributarios o mercantiles, véase la sección 2.5.19).
- Por lo que se refiere a los bienes de los que B haya tomado efectivamente posesión, se aplicarán las normas establecidas en la sección 2.3.1.
- En septiembre, cuando los bienes restantes son transportados fuera de la Unión Europea, dejan de cumplirse las condiciones en relación con los acuerdos sobre existencias de reserva. Por lo tanto, se efectuará una transferencia conforme al

artículo 17 de la DI de los bienes restantes del Estado miembro 1 al Estado miembro 2. Dado que las condiciones dejan de cumplirse en el momento de la exportación, se considera que la transferencia tiene lugar inmediatamente antes de la expedición o del transporte a un tercer país (artículo 17 *bis*, apartado 7, párrafo tercero, de la DI).

- La expresión «inmediatamente antes», aunque no se explica de manera explícita en la Directiva sobre el IVA, debe considerarse, en el marco del funcionamiento general del sistema, que designa el mismo día que aquel en que se inicia la expedición o el transporte.
- Se considera que A lleva a cabo una entrega intracomunitaria exenta con arreglo al artículo 17 de la DI en el Estado miembro 1 y una adquisición intracomunitaria con arreglo al artículo 21 de la DI en el Estado miembro 2. El hecho imponible tiene lugar en septiembre y el devengo se producirá a más tardar el 15 de octubre (artículos 67 y 69 de la DI). Para declarar su adquisición intracomunitaria en el Estado miembro 2, A deberá estar identificado a efectos del IVA en dicho Estado.
- A tendrá que declarar la entrega intracomunitaria en su declaración del IVA en el Estado miembro 1 e incluir la operación en su estado recapitulativo, indicando su número de identificación a efectos del IVA en el Estado miembro 2, así como la base imponible por la entrega (artículo 76 de la DI).
- A tendrá que liquidar el IVA adeudado por su adquisición intracomunitaria mediante su declaración del IVA en el Estado miembro 2.
- A tendrá que incluir en su registro las informaciones necesarias a fin de mantenerlo actualizado [artículo 243, apartado 3, párrafo primero, de la DI, y artículo 54 *bis*, apartado 1, letra g), del RE]. B (o el depositario, en la situación contemplada en el artículo 54 *bis*, apartado 2, párrafo segundo, del RE; véase la sección 2.5.19) también tendrá que actualizar su registro [artículo 54 *bis*, apartado 2, letra e), del RE].

2.3.8. Destrucción o pérdida de los bienes



Situación:

- La empresa A, establecida en el Estado miembro 1 (y no en el Estado miembro 2), transporta bienes en enero, en el marco de un acuerdo sobre existencias de reserva, al Estado miembro 2. Estos bienes están destinados a la empresa B, que está identificada (por estar establecida o por otro conducto) en el Estado miembro 2.
- En septiembre de ese mismo año, y antes de que B tome posesión de todos los bienes recibidos, la parte restante de los bienes es destruida en un incendio.

Tratamiento a efectos del IVA de las existencias de reserva:

- En enero, A ha de consignar el transporte de los bienes en el registro que lleva [artículo 17 *bis*, apartado 2, letra d), y artículo 243, apartado 3, párrafo primero, de la DI, y artículo 54 *bis*, apartado 1, del RE].
- En su estado recapitulativo, A tiene que indicar el número de identificación a efectos del IVA de B, ya que es esta la persona a la que se han enviado los bienes en el marco del acuerdo sobre existencias de reserva [artículo 17 *bis*, apartado 2, letra d), y artículo 262 apartado 2, de la DI].
- En enero, el adquirente previsto ha de consignar la llegada de los bienes a las existencias en el registro que lleva (artículo 243, apartado 3, párrafo segundo, de la DI, y artículo 54 *bis*, apartado 2, del RE). En caso de que el adquirente previsto no sea el depositario, de conformidad con el artículo 54 *bis*, apartado 2, párrafo segundo, del RE, no será necesario consignar la fecha de llegada de los bienes en el registro del adquirente previsto. Por tanto, las autoridades tributarias tendrían que encontrar esta fecha en el registro que lleva el tercero depositario (a efectos tributarios o mercantiles, véase la sección 2.5.19).
- Por lo que se refiere a los bienes de los que B haya tomado efectivamente posesión, se aplicarán las normas establecidas en la sección 2.3.1.
- En septiembre, cuando se destruyen los bienes restantes, dejan de cumplirse las condiciones en relación con los acuerdos sobre existencias de reserva. Por lo tanto, se considera que tiene lugar una transferencia de bienes con arreglo al artículo 17 de la DI del Estado miembro 1 al Estado miembro 2. Dado que dejan de cumplirse las condiciones para la simplificación de las existencias de reserva, se considera que la transferencia tiene lugar en la fecha en que los bienes son efectivamente destruidos o, si fuera imposible determinar dicha fecha, en la fecha en que se descubrió que los bienes se habían destruido (artículo 17 *bis*, apartado 7, párrafo cuarto, de la DI).
- Se considera que A realiza una entrega intracomunitaria exenta conforme al artículo 17 de la DI en el Estado miembro 1 y una adquisición intracomunitaria con arreglo al artículo 21 de la DI en el Estado miembro 2 de los bienes destruidos.
- El hecho imponible tiene lugar en septiembre y el devengo se producirá a más tardar el 15 de octubre (artículos 67 y 69 de la DI). Para declarar su adquisición intracomunitaria en el Estado miembro 2, A deberá estar identificado a efectos del IVA en dicho Estado.
- A tendrá que declarar la entrega intracomunitaria en su declaración del IVA en el Estado miembro 1 e incluir la operación en su estado recapitulativo, indicando su número de identificación a efectos del IVA en el Estado miembro 2. La base imponible es el precio de compra o, a falta de dicho precio, el precio de coste de los bienes (artículo 76 de la DI).
- A tendrá que liquidar el IVA adeudado por su adquisición intracomunitaria mediante su declaración del IVA en el Estado miembro 2. Se aplicará el artículo 185, apartado 2, de la DI, y la destrucción no dará lugar a ninguna exclusión o limitación del derecho a deducir el IVA por la adquisición intracomunitaria, siempre que dicha destrucción esté «fehacientemente probada o justificada».
- A tendrá que incluir en su registro las informaciones necesarias a fin de mantenerlo actualizado [artículo 243, apartado 3, párrafo primero, de la DI, y artículo 54 *bis*, apartado 1, letra g), del RE]. B (o el depositario, en la situación contemplada en el artículo 54 *bis*, apartado 2, párrafo segundo, del RE, véase la sección 2.5.19)

también tendrá que actualizar su registro [artículo 54 *bis*, apartado 2, letra f), del RE].

2.4. Simplificación de las existencias de reserva y normas nacionales en materia de IVA

La medida de simplificación de los acuerdos sobre existencias de reserva establecida en el artículo 17 *bis* de la DI entra en vigor el 1 de enero de 2020 y deberá ser aplicada por todos los Estados miembros. Esto implica que todos los demás posibles acuerdos nacionales relativos a las existencias de reserva y que se desvíen de los artículos 17 y 17 *bis* de la DI no son conformes con el Derecho de la UE. Los Estados miembros no tienen la opción de aplicar normas nacionales que se desvíen de dichos artículos en relación con las situaciones de existencias de reserva transfronterizas aunque dichas normas nacionales sean más amplias o más flexibles para las empresas que las previstas en los artículos 17 y 17 *bis*.

2.5. Dudas específicas que plantean estas disposiciones

2.5.1. Directrices acordadas por el Comité del IVA

Directrices resultantes de la 113ª reunión del Comité del IVA de 3 de junio de 2019

3. NUEVA LEGISLACIÓN – ASUNTOS RELATIVOS A LA APLICACIÓN DE LAS DISPOSICIONES DE LA UE EN MATERIA DE IVA RECIENTEMENTE ADOPTADAS

3.1 Origen: Comisión

Referencias: Artículo 17 *bis*, artículo 36 *bis*, artículo 138, apartados 1 y 1 *bis*, artículo 243, apartado 3, y artículo 262, apartado 2, de la Directiva sobre el IVA

Artículo 45 *bis*, y artículo 54 *bis* del Reglamento de Ejecución sobre el IVA

Asunto: Aplicación del Paquete de soluciones rápidas: Directiva (UE) 2018/1910 del Consejo y Reglamento de Ejecución (UE) n.º 2018/1912
([Documento taxud.c.1.\(2019\) 3533969](#) – [Documento de trabajo n.º 968](#))

[Documento B - taxud.c.1\(2019\)7898019 Documento de trabajo n.º 973](#)

*Existencias de reserva: Cómo hacer frente a las pequeñas pérdidas (sección 3.1.1.)*⁸

El Comité del IVA acuerda casi por unanimidad que las pequeñas pérdidas de bienes en el marco de los acuerdos sobre existencias de reserva (artículo 17 *bis* de la Directiva sobre el IVA) derivadas de la propia naturaleza de los bienes, de circunstancias imprevisibles o de una autorización o instrucción de las autoridades competentes no darán lugar a una transferencia de dichos bienes en el sentido del artículo 17 de la Directiva sobre el IVA.

Además, el Comité del IVA acuerda, por una amplia mayoría, que, a efectos de dichos acuerdos sobre existencias de reserva, se entenderá por «pequeñas pérdidas» las pérdidas que asciendan a menos del 5 % en términos de valor o de cantidad del total de las

⁸ Este epígrafe se refiere a la sección correspondiente del documento de trabajo n.º 968 del Comité del IVA.

existencias en la fecha, tras la llegada al lugar de almacenamiento, en que los bienes sean efectivamente sustraídos o destruidos o, si es imposible determinar esa fecha, en la fecha en que se descubrió que los bienes se habían destruido o habían desaparecido.

Documento C - taxud.c.1(2019)7898957 Documento de trabajo n.º 974

*Existencias de reserva: Consideración de si un almacén de existencias de reserva es un establecimiento permanente del proveedor (sección 3.1.2)*⁹

1. El Comité del IVA confirma por unanimidad que la simplificación de los acuerdos sobre existencias de reserva prevista en el artículo 17 bis de la Directiva sobre el IVA se aplicará independientemente de que el sujeto pasivo que transfiere los bienes (en lo sucesivo, el «proveedor») esté identificado o no a efectos del IVA en el Estado miembro al que se hayan transportado los bienes en el marco de dichos acuerdos.

2. No obstante, cuando el proveedor tenga establecida su empresa o posea un establecimiento permanente en el Estado miembro de llegada de los bienes, el Comité del IVA confirma por unanimidad que no se aplicará la simplificación de los acuerdos sobre existencias de reserva prevista en el artículo 17 bis de la Directiva sobre el IVA.

El Comité del IVA acuerda por unanimidad que así sea independientemente de si el establecimiento permanente del proveedor interviene o no (en el sentido del artículo 192 bis de la Directiva sobre el IVA) en la entrega de bienes efectuada por el proveedor.

3. El Comité del IVA acuerda por unanimidad que, cuando el almacén al que se transportan los bienes en el marco de acuerdos sobre existencias de reserva sea propiedad de una persona o personas distintas del proveedor y su gestión corra a cargo de ellas, no se considerará un establecimiento permanente del proveedor.

4. El Comité del IVA acuerda, por una amplia mayoría, que cuando el almacén al que se transporten los bienes desde otro Estado miembro con vistas a su entrega en una fase posterior a un cliente identificado, sea propiedad (o haya sido alquilado por) el proveedor y esté directamente gestionado por él con sus propios medios presentes en el Estado miembro donde se encuentre el depósito, este deberá considerarse su establecimiento permanente.

Sin embargo, cuando dicho almacén no sea gestionado por el proveedor por sus propios medios, o cuando dichos medios no estén efectivamente presentes en el Estado miembro en el que se encuentre el almacén, el Comité del IVA acuerda, por una amplia mayoría, que, a pesar de que el almacén sea propiedad del proveedor (o esté alquilado por él), no pueda considerarse su establecimiento permanente.

2.5.2. ¿Es la simplificación de las existencias de reserva un sistema obligatorio? ¿Puede una empresa optar por no aplicarla?

La simplificación es aplicable siempre que se cumplan todas las condiciones del artículo 17 bis, apartado 2, de la DI. Si, por el motivo que fuere, no se cumpliera alguna de las condiciones, se produce una «transferencia» en el sentido del artículo 17, que dará

⁹ Este epígrafe se refiere a la sección correspondiente del documento de trabajo n.º 968 del Comité del IVA.

lugar a una entrega intracomunitaria en el Estado miembro de partida y a una adquisición intracomunitaria (con arreglo al artículo 21 de la DI) en el Estado miembro de llegada.

Por lo tanto, el sistema como tal no es obligatorio, ya que una empresa puede optar por aplicar o no la simplificación de las existencias de reserva en función de que cumpla o no las condiciones necesarias previstas para estos acuerdos en el artículo 17 *bis* de la DI. Si no se cumpliesen estas condiciones, la transferencia de los bienes a otro Estado miembro entrará en el ámbito de aplicación de los artículos 17 y 21 de la DI y la subsiguiente entrega al adquiriente previsto podrá considerarse una entrega nacional en el Estado miembro al que hayan llegado los bienes. Por supuesto, esto supone que el proveedor deberá estar identificado a efectos del IVA en ese Estado miembro. Este número de IVA deberá ser utilizado por el proveedor/el sujeto pasivo que traslade los bienes de un Estado miembro a otro para declarar la (considerada) adquisición intracomunitaria en relación con la «transferencia» de sus propios bienes y la posterior entrega de los bienes. Por supuesto, el objetivo principal de la simplificación era precisamente evitar que el proveedor tuviera que identificarse en el Estado miembro al que se transportaran los bienes.

2.5.3. ¿Cuál es la relación entre los artículos 17 y 17 bis de la DI?

El artículo 17, apartado 1, de la DI define el concepto de «transferencia con destino a otro Estado miembro» y lo asimila a una entrega de bienes (a la que seguirá una adquisición intracomunitaria de bienes sobre la base del artículo 21 de la DI).

El artículo 17, apartado 2, de la DI enumera una serie de excepciones en virtud de las cuales el transporte de bienes de un Estado miembro a otro no debe considerarse «transferencia con destino a otro Estado miembro». En este caso, el transporte de los bienes no se considera una entrega de bienes (lo que se conoce generalmente como «no transferencia»).

El artículo 17 *bis* de la DI establece el concepto de «acuerdos sobre existencias de reserva» a efectos de dicha disposición. Para que haya «acuerdos sobre existencias de reserva», en el sentido del artículo 17 *bis* de la DI, han de cumplirse una serie de condiciones. Cuando así ocurre, los «acuerdos sobre existencias de reserva» no se asimilan a una entrega de bienes.

Podría plantearse la cuestión de si, en caso de que dejen de cumplirse las condiciones para los acuerdos sobre existencias de reserva, sería posible pasar del artículo 17 *bis* de la DI al artículo 17, apartado 2, de la DI e invocar una situación de «no transferencia». En otras palabras, la cuestión radica en si se podría considerar que un sujeto pasivo, tras haber iniciado la aplicación de los acuerdos sobre existencias de reserva, puede cambiar e invocar que, en caso de que dejen de aplicarse las condiciones para esta simplificación, sería aplicable una de las situaciones particulares enumeradas en el artículo 17, apartado 2, de la DI.

En opinión de los servicios de la Comisión, esto no sería posible dada la redacción del artículo 17 *bis*, apartado 7, de la DI, que dispone que, en caso de que dejen de cumplirse las condiciones para la simplificación de las existencias de reserva, «se considerará que se ha producido una transferencia de los bienes en el sentido del artículo 17». En realidad, las únicas situaciones de transferencia son las comprendidas en el ámbito de aplicación del artículo 17, apartado 1, de la DI, ya que, en su formulación literal, el artículo 17, apartado 2, de la DI se refiere a situaciones que «no se considerarán transferencias con destino a otro Estado miembro».

2.5.4. *Cuando no es aplicable la simplificación de las existencias de reserva, ¿cabe considerar que la empresa que efectúa la transferencia de bienes está siempre obligada/autorizada a registrarse a efectos del IVA en el Estado miembro de llegada de los bienes en relación con las adquisiciones intracomunitarias en él realizadas? ¿Cuál es la situación en caso de que dichas adquisiciones intracomunitarias estén exentas?*

Aunque se plantea en el marco de la simplificación de los acuerdos sobre existencias de reserva, el asunto que se aborda en esta sección es más amplio y, de hecho, se refiere a la obligación de registro a efectos del IVA en el Estado miembro en el que se efectúa una adquisición intracomunitaria exenta con arreglo al artículo 140, letra c), de la DI. Por este motivo, en la sección 4.3.1 de las presentes notas explicativas, la directriz relativa a esta cuestión se titula «Exención de una entrega intracomunitaria de bienes: en combinación con el mecanismo opcional de inversión del sujeto pasivo previsto en el artículo 194 (sección 3.3.3)».

Para tener una visión clara de esta cuestión, antes debe explicarse que:

- 1) según el artículo 194 de la DI, los Estados miembros pueden establecer que, en caso de que un proveedor no esté establecido en su territorio, el adquirente es deudor del IVA (lo que generalmente se conoce como «inversión del sujeto pasivo»). En tal caso, el adquirente liquida el IVA (en lugar del proveedor) y lo deduce en la misma declaración del IVA.
- 2) Conforme al artículo 140, letra c), de la DI, las adquisiciones intracomunitarias de bienes están exentas del pago del IVA cuando, en virtud de los criterios de los artículos 170 y 171 de la DI, el adquirente de los bienes se beneficie en todo caso del derecho a la devolución total del IVA a cuyo pago estaría obligado por la adquisición intracomunitaria. Uno de los criterios de los artículos antes mencionados es que la persona en cuestión no realice en el Estado miembro en el que se ha llevado a cabo la adquisición intracomunitaria otras entregas que no sean aquellas de las que el adquirente es deudor del impuesto en virtud del mecanismo de inversión del sujeto pasivo.

Cuando se produce una «transferencia» de bienes del Estado miembro 1 al Estado miembro 2, seguida de una entrega subsiguiente de dichos bienes en el Estado miembro 2, y no se cumplen las condiciones establecidas en el artículo 17 *bis* de la DI para la simplificación de las existencias de reserva, la combinación de los artículos 17, 21 y 194 (si el Estado miembro 2 ha hecho uso de la opción prevista en dicha disposición) puede dar lugar a i) una entrega de bienes con arreglo al artículo 17 de la DI en el Estado miembro 1 por el sujeto pasivo que traslade los bienes de un Estado miembro a otro, ii) una adquisición considerada intracomunitaria conforme al artículo 21 de la DI efectuada en el Estado miembro 2 por el sujeto pasivo que traslade los bienes de un Estado miembro a otro; iii) una posterior entrega «nacional», sujeta a la inversión del sujeto pasivo, en la que el deudor del IVA será el adquirente. Por lo tanto, la adquisición intracomunitaria contemplada en el inciso ii) estará exenta con arreglo al artículo 140, letra c), de la DI (siempre que la persona que realice la adquisición intracomunitaria se hubiera beneficiado del derecho a la devolución total del IVA de dicha adquisición intracomunitaria si esta hubiera sido gravada).

Se ha planteado la cuestión de si, en la situación descrita en el párrafo anterior, la empresa que efectúa la transferencia de bienes podía o debía identificarse a efectos del IVA en

relación con las adquisiciones intracomunitarias exentas que se realicen en el Estado miembro de llegada de los bienes.

La respuesta a esta cuestión es que, aun cuando la adquisición intracomunitaria esté exenta, la empresa debe estar registrada a efectos del IVA en el Estado miembro en el que se haya efectuado la adquisición intracomunitaria [con arreglo al artículo 214, apartado 1, letra b), de la DI]. No existe ninguna posibilidad de que las empresas sean dispensadas de esta obligación (con arreglo al artículo 272 de la DI) y los Estados miembros no pueden denegar el registro.

Además, el registro puede ser necesario a efectos del artículo 138, apartado 1, de la DI (en la redacción en vigor desde el 1 de enero de 2020), según el cual la exención del IVA de la entrega intracomunitaria de bienes considerada, efectuada en el Estado miembro de partida de los bienes por el sujeto pasivo que traslade los bienes de un Estado miembro a otro, está sujeta a la condición de que dicha persona esté identificada a efectos del IVA en otro Estado miembro.

2.5.5. ¿Cuándo está la empresa que envía bienes de un Estado miembro a otro en el marco de la simplificación de los acuerdos sobre existencias de reserva obligada a registrarse a efectos del IVA en el Estado miembro de llegada de los bienes?

En virtud de la simplificación de las existencias de reserva, el proveedor (el sujeto pasivo que traslada los bienes de un Estado miembro a otro) evita el registro a efectos del IVA (así como la presentación de una declaración del IVA y la liquidación del IVA adeudado) en el Estado miembro al que transporta los bienes con vistas a entregarlos en una fase posterior al adquiriente previsto.

No obstante, cuando dejen de cumplirse las condiciones necesarias para que exista el acuerdo sobre existencias de reserva, el proveedor está obligado a registrarse sin demora a efectos del IVA.

Existen situaciones en las que es previsible que el proveedor esté obligado a registrarse a efectos del IVA en el Estado miembro al que ha transportado los bienes en el marco de un acuerdo sobre existencias de reserva: por ejemplo, en el caso de que se esté a punto de sobrepasar el plazo de 12 meses. También cuando el proveedor decide realizar una entrega a un tercero o enviar los bienes a otro Estado miembro.

Por lo tanto, teniendo en cuenta la posible duración de los procedimientos nacionales asociados al registro del IVA, es aconsejable que el proveedor solicite un número de registro del IVA tan pronto como tenga conocimiento de que ya no se le aplica la simplificación.

Por supuesto, existen situaciones en las que el proveedor no puede conocer de antemano que estará obligado a registrarse a efectos del IVA: por ejemplo, en caso de destrucción o robo de bienes. Es importante subrayar que el proveedor que actúa de buena fe no debe ser penalizado en tales situaciones y que debe respetarse la neutralidad fiscal.

2.5.6. Diferencia entre «condiciones necesarias para la aplicación de la simplificación de las existencias de reserva» y «obligaciones adicionales relacionadas con la simplificación de las existencias de reserva»

Hay que distinguir entre, por una parte, las condiciones que deben cumplirse necesariamente para que se considere que existen acuerdos sobre existencias de reserva

(las condiciones materiales) y, por otra parte, las obligaciones adicionales vinculadas a este régimen. Las primeras son las condiciones establecidas en el artículo 17 *bis*, apartado 2, de la DI; en caso de que no se cumpla alguna de ellas, la simplificación de las existencias de reserva recogida en el artículo 17 *bis* de la DI no es aplicable. La segundas son cualesquiera otras obligaciones establecidas por la legislación en relación con la simplificación de las existencias de reserva; el hecho de que no se cumpla alguna de ellas no impide la aplicación de la simplificación, aunque en tal caso pueden aplicarse sanciones nacionales.

Ejemplo: sobre la base del artículo 17 *bis*, apartado 2, letra d), de la DI, el proveedor debe indicar en su registro el transporte de los bienes en el marco de un acuerdo sobre existencias de reserva (véanse el artículo 243, apartado 3, párrafo primero, de la DI, y el artículo 54 *bis*, apartado 1, del RE), y mencionar el número de identificación a efectos del IVA del adquiriente previsto en su estado recapitulativo (artículo 262, apartado 2, de la DI). Estas son algunas de las condiciones (enumeradas en el artículo 17 *bis*, apartado 2, de la DI), que deben cumplirse para que se aplique la simplificación.

Continuando con el ejemplo, el adquiriente previsto ha de incluir asimismo la «descripción y cantidad de los bienes que le están destinados» en el registro que lleva [artículo 243, apartado 3, párrafo segundo, de la DI, y artículo 54 *bis*, apartado 2, letra b), del RE]. Sin embargo, esta no es una condición para la aplicación de la simplificación con arreglo al artículo 17 *bis*, apartado 2, de la DI; se trata solo de una obligación derivada del artículo 243, apartado 3, de la DI. El incumplimiento de esta obligación no impide la aplicación de los acuerdos sobre existencias de reserva. En este caso, por supuesto, pueden imponerse sanciones nacionales.

Por último, en los casos de devolución y sustitución, las condiciones mencionadas en el artículo 17 *bis*, apartado 5, de la DI, en el primer caso, y en el artículo 17 *bis*, apartado 6, de la DI, en el segundo, deben considerarse condiciones materiales necesarias para seguir aplicando la simplificación de las existencias de reserva. En otras palabras, en los casos de devolución y sustitución, se considerará que tiene lugar una transferencia en el sentido del artículo 17 de la DI, a menos que se cumplan las condiciones antes mencionadas.

2.5.7. ¿Puede aplicarse la simplificación en caso de que el proveedor esté registrado a efectos del IVA (pero no establecido) en el Estado miembro al que se envían los bienes?

La legislación dispone que el proveedor no debe tener establecida su empresa ni tener un establecimiento permanente en el Estado miembro al que se expiden o transportan los bienes [artículo 17 *bis*, apartado 2, letra b), de la DI]. Esto implica que el registro del IVA del proveedor en el Estado miembro en el que se encuentren las existencias no es suficiente, por sí solo, para excluir la aplicación de la simplificación; lo que importa es si ha establecido su empresa o tiene un establecimiento permanente en ese Estado miembro.

2.5.8. ¿Puede aplicarse la simplificación en caso de que el adquiriente previsto esté registrado a efectos del IVA (pero no establecido) en el Estado miembro al que se envían los bienes?

Se establece además que la persona a la que se vayan a entregar los bienes debe estar identificada a efectos del IVA en el Estado miembro en que se encuentran las existencias [artículo 17 *bis*, apartado 2, letra c), de la DI]. Por consiguiente, no es necesario que el adquiriente previsto esté establecido en el Estado miembro de almacenamiento; la identificación a efectos del IVA es suficiente.

2.5.9. ¿Puede aplicarse la simplificación en caso de que el transporte sea realizado por el adquiriente previsto por cuenta del proveedor?

El artículo 17 *bis*, apartado 2, letra a), de la DI dispone que los bienes deben ser expedidos o transportados por el proveedor o «por un tercero por cuenta de este». No se especifica quién debe ser este «tercero».

La disposición no excluye que el tercero en cuestión pueda ser el adquiriente previsto, pero es importante subrayar que, en este caso, el adquiriente previsto debe transportar los bienes «por cuenta» del proveedor, lo que implica que el proveedor sigue siendo el propietario de los bienes durante el transporte y en el momento en que los bienes son almacenados en el almacén. De lo contrario, no se trataría de un régimen de existencias de reserva, sino directamente de una entrega intracomunitaria seguida de una adquisición intracomunitaria. Por supuesto, corresponderá al proveedor demostrar a la administración tributaria que se cumplen las condiciones para la simplificación de la reserva de existencias.

2.5.10. ¿Qué debe considerarse un «entrega» al adquiriente previsto?

Según el artículo 17 *bis*, apartado 2, letra a), de la DI, los bienes son expedidos o transportados «con el fin de que estos bienes sean entregados allí» en una fase posterior al adquiriente previsto. El concepto de «entrega» debe entenderse en este contexto en el sentido del artículo 14 de la DI y no con arreglo al Derecho Civil nacional. Se incluye la transmisión del poder de disposición sobre un bien corporal con las facultades atribuidas a su propietario con arreglo al artículo 14, apartado 1, de la DI, pero también los otros casos enumerados en el artículo 14, apartado 2, de la DI. En la práctica, la aplicación de algunas de las situaciones incluidas en el artículo 14 de la DI (por ejemplo, la transmisión, con indemnización, de la propiedad de bienes a requerimiento de la autoridad pública) serán más bien excepcionales o no se utilizarán en absoluto en el contexto de las existencias de reserva.

Sin embargo, un caso específico que probablemente se produzca en la práctica en el contexto de las existencias de reserva es la situación del «comisionista» [artículo 14, apartado 2, letra c), de la DI]. Dicho «comisionista» recibe una comisión pagadera en caso de que se produzca la venta de bienes. A efectos del IVA, se trata de una «entrega» del propietario de los bienes al «comisionista», aunque pudiera no ser ese el caso con arreglo al Derecho Civil. También se supone que existe «entrega» a efectos del IVA entre el «comisionista» y el adquiriente de los bienes.

La situación podría darse cuando el adquiriente previsto es un «comisionista» que cuenta con múltiples clientes y que retira bienes de las existencias para venderlas a estos clientes. Se ha planteado la cuestión de si la simplificación de las existencias de reserva podría aplicarse a esta situación.

La respuesta es que, en tal caso, si se considera que tienen lugar entregas de bienes a efectos del IVA en el marco del concepto de «comisionistas», el régimen de existencias de reserva sería aplicable en la medida en que se cumplan todas las condiciones. En otras palabras, el «sujeto pasivo al que van destinados los bienes», al que se refiere el artículo 17 *bis*, apartado 2, letra c), de la DI, puede ser un comisionista en el sentido del artículo 14, apartado 2, letra c), de la DI.

2.5.11. ¿Puede aplicarse la simplificación en relación con varios adquirentes previstos?

Efectivamente, es posible que el proveedor expida o transporte bienes con destino a varios adquirentes previstos. En este caso, deben cumplirse las condiciones para aplicar los acuerdos sobre existencias de reserva en relación con cada adquirente individual. En particular, es importante que los bienes estén identificados como destinados a un adquirente previsto determinado. Además, cada adquirente previsto tiene que consignar en su registro la «descripción y cantidad de los bienes que le están destinados» [artículo 54 *bis*, apartado 2, letra b), del RE] y el proveedor debe mencionar en su propio registro el valor, la descripción y la cantidad de los bienes correspondientes a cada uno de los adquirentes previstos [artículo 54 *bis*, apartado 1, letras b) y d), del RE].

2.5.12. En caso de sustitución, ¿debe haberse celebrado ya un nuevo contrato en el momento en que el primero es rescindido?

Es necesario que el contrato con un nuevo adquirente previsto se celebre antes o al mismo tiempo en que llega a su fin el contrato con el adquirente previsto anterior. En este sentido, no debe haber un «lapso de tiempo» entre dos períodos en el que los bienes permanecerían en el Estado miembro de llegada sin estar cubiertos por un acuerdo sobre existencias de reserva. Si esto ocurriese, se produciría una entrega considerada intracomunitaria con arreglo al artículo 17 de la DI y una adquisición considerada intracomunitaria con arreglo al artículo 21 de la DI, ambas realizadas por el sujeto pasivo que trasladó los bienes de un Estado miembro a otro y no sería posible una «sustitución» (en el sentido de la simplificación de las existencias de reserva en el artículo 17 *bis*, apartado 6, de la DI).

2.5.13. ¿Es posible una sustitución parcial?

La sustitución parcial, en virtud de la cual un adquirente previsto es sustituido por otro en el mismo Estado miembro en relación con una parte de los bienes que contemplaba el acuerdo sobre existencias de reserva, sí es posible. Deben cumplirse las mismas condiciones y, en este contexto, el contrato debe celebrarse también antes o al mismo tiempo en que llega a su fin el contrato inicial, en relación con los bienes a los que se refiere la sustitución.

En el caso de tal sustitución parcial, el número de IVA del nuevo adquirente previsto debe mencionarse en el estado recapitulativo del plazo en que tiene lugar la sustitución (sin el valor de los bienes) con arreglo al artículo 17 *bis*, apartado 6, de la DI [leído en relación con el artículo 17 *bis*, apartado 2, letra d), de la DI], y al artículo 262, apartado 2, de la DI). Esto constituye una nueva referencia en el estado recapitulativo correspondiente al plazo de la sustitución, y no debe considerarse ni tratarse como una corrección del estado recapitulativo anterior en el que se haya mencionado al adquirente inicial previsto (actualmente «sustituido»). En caso de que la sustitución, o sustitución parcial, se produzca en el mismo período de declaración en que se efectúe el transporte de los bienes con destino al adquirente previsto inicial, en el estado recapitulativo se debe indicar el número de identificación a efectos del IVA del adquirente previsto y, en otra línea, el número de IVA del adquirente previsto y de la persona que lo sustituya, reflejando así el transporte inicial y la sustitución posterior (véase también la sección 2.5.21).

La sustitución parcial ha de ser consignada por el proveedor en el registro previsto en el artículo 243, apartado 3, párrafo primero, de la DI, y en el artículo 54 *bis*, apartado 1, del RE. Asimismo, el nuevo adquirente previsto deberá cumplir sus propias obligaciones

relativas al registro (artículo 243, apartado 3, párrafo segundo, de la DI, y artículo 54 bis, apartado 2, del RI).

2.5.14. ¿Qué significa «las demás condiciones aplicables» para la sustitución? ¿Qué momento debe tenerse en cuenta?

El artículo 17 bis, apartado 6, de la DI establece que no se considerará que se produce una entrega con arreglo al artículo 17 de la DI cuando el adquiriente previsto es sustituido por otro; esta sustitución se inscribe en el registro del proveedor y se cumplen «todas las demás condiciones aplicables» (del artículo 17 bis, apartado 2, de la DI). En otras palabras, deben cumplirse las mismas condiciones para una «sustitución» como en una situación inicial de existencias de reserva.

Sin embargo, debe entenderse que estas condiciones deben evaluarse razonablemente (de ahí la palabra «aplicables» en el texto legal) y normalmente en el momento de la sustitución y no en el del transporte inicial. Por ejemplo, el «acuerdo» a que se refiere el artículo 17 bis, apartado 2, letra a), de la DI, entre el proveedor y el nuevo adquiriente previsto, debe existir en el momento de la sustitución, pero no en el del transporte inicial. Además, por ejemplo, el nuevo adquiriente previsto ha de estar registrado en el Estado miembro en que se encuentran las existencias en el momento de la sustitución, pero no necesariamente en el momento del transporte inicial. Asimismo, el proveedor deberá indicar el número de IVA del nuevo adquiriente previsto en el estado recapitulativo del período en el que se produce la sustitución, pero no en el estado recapitulativo del período del transporte inicial. Además, es evidente que la sustitución no guarda relación con ningún «nuevo transporte» de los productos, ya que es el transporte inicial de esos productos lo que aquí interesa.

Sin embargo, como ya se ha indicado en la sección 2.3.2, el plazo de 12 meses a que se refiere el artículo 17 bis, apartado 4, de la DI empieza a contar en el momento del acuerdo inicial sobre existencias de reserva y no recomienza en el momento de una eventual sustitución. En general, los bienes no pueden permanecer más de 12 meses al amparo de un acuerdo sobre existencias de reserva.

2.5.15. ¿Cómo tratar las sustituciones múltiples?

Nos encontramos ante una situación específica cuando se producen varias sustituciones. Esto puede ocurrir en un único período de declaración del estado recapitulativo, o en períodos diferentes. La cuestión de cómo debe declararse este extremo en el estado recapitulativo pertinente se trata con más detalle en la sección 2.5.20.

2.5.16. ¿Cómo se determina el plazo de 12 meses?

El artículo 17 bis, apartado 4, de la DI establece un plazo de 12 meses «a partir de la llegada de los bienes al Estado miembro al que han sido expedidos o transportados». Para la aplicación práctica de este artículo, es necesario determinar si en esta disposición la «llegada» se refiere al momento en que los bienes entran materialmente en el territorio del Estado miembro de destino o al momento en que los bienes llegan al almacén en el que van a ser almacenados en dicho Estado miembro. Aunque no se especifica expresamente en la legislación, parece que, en el sentido del artículo 17 bis, apartado 4, de la DI, por «llegada» se entiende la llegada de los bienes al almacén donde están depositados en el Estado miembro de destino. Esta interpretación se corresponde con la obligación de mencionar en el registro la fecha en que los bienes llegan al almacén recogida en el artículo 54 bis, apartado 1, letra c), y apartado 2, letra c), del RE. Se ve corroborada

asimismo por el hecho de que podría ser difícil para las partes conocer la fecha exacta de entrada en el Estado miembro de destino. El criterio de la «llegada al almacén» es, por tanto, más acorde con el principio de seguridad jurídica.

Para el cálculo del plazo de 12 meses, no se han establecido normas específicas. Por consiguiente, son aplicables las normas generales de la UE relativas a la determinación de los plazos, fechas y términos [Reglamento (CEE, Euratom) n.º 1182/71]. Esto implica que el plazo de 12 meses empieza a correr al comienzo de la primera hora del primer día del plazo y concluye al finalizar la última hora de la misma fecha que el día a partir del cual empieza a computarse el plazo. A tal efecto, «el primer día del plazo» será el día siguiente a aquel en que haya tenido lugar la llegada de los bienes.

Ejemplo práctico: un transporte de bienes en el marco de un acuerdo sobre existencias de reserva comienza el lunes 6 de enero de 2020, del Estado miembro A al Estado miembro B y llega el mismo día al lugar de almacenamiento en el Estado miembro B. El plazo de 12 meses comienza el martes, 7 de enero de 2020 (00:00), y concluye al finalizar la última hora del jueves, 7 de enero de 2021 (24:00).

2.5.17. ¿Cómo se determina el plazo de 12 meses en el caso de productos a granel?

Se ha planteado la cuestión de qué métodos contables [LIFO (último en entrar primero en salir) o FIFO (primero en entrar primero en salir)] deben utilizarse para determinar el plazo de 12 meses en relación con los productos «a granel». La legislación sobre existencias de reserva no establece ninguna norma a este respecto. Sin embargo, en la práctica, parece que el método FIFO es el sistema más adecuado para determinar el período durante el cual los productos a granel se han mantenido al amparo de un acuerdo sobre existencias de reserva.

La determinación del plazo de 12 meses debe realizarse en relación con cada adquiriente previsto individualmente. Aunque esto se explica por sí mismo en la mayoría de los casos, podría darse una situación particular en el caso de los bienes a granel, por ejemplo, en un único depósito físico que es utilizado para dos adquirientes previstos.

Ejemplo: se deposita petróleo al amparo de un acuerdo sobre existencias de reserva en un único depósito para dos adquirientes previstos distintos, A y B, en el mismo Estado miembro. La cuestión es cómo debe calcularse el plazo de 12 meses.

Fecha	prevista para A	prevista para B	retirada por parte de A	retirada por parte de B	volumen del depósito	12 meses
10.1.20	5 000 litros				5 000 litros	
15.3.20		3 000 litros			8 000 litros	
16.5.20			3 000 litros		5 000 litros	
18.8.20				2 000 litros	3 000 litros	
11.1.21 (24:00)					3 000 litros	X para A

16.3.21					3 000 litros	X para B
---------	--	--	--	--	--------------	----------

El plazo de 12 meses expira el 11 de enero de 2021 (24:00) en relación con los 2 000 litros restantes (de los 3 000 litros) que estaban destinados a A. A partir de ese momento, el proveedor debe estar registrado a efectos del IVA en el Estado miembro en el que encuentre el depósito. En relación con los 1 000 litros restantes, destinados a B, el plazo de 12 meses expirará el 16 de marzo de 2021 (24:00).

En el contexto del ejemplo y el registro del proveedor, véase la sección 2.5.7.

2.5.18. ¿En qué formato pueden o deben llevarse los registros?

La legislación sobre existencias de reserva no establece en qué formato deben llevarse los registros. Corresponde pues a los Estados miembros determinar las condiciones pertinentes. No obstante, sería razonable esperar que los Estados miembros aplicasen cierta flexibilidad y no impusiesen limitaciones demasiado estrictas, por ejemplo, un registro independiente únicamente en papel, sino que también acepten, por ejemplo, los registros electrónicos.

Además, parece que deben aceptarse diferentes formas de registro electrónico. El elemento esencial es que los datos pertinentes sean de fácil acceso para la administración tributaria, que debe poder extraer dichos datos del sistema electrónico del sujeto pasivo sin ningún tipo de dificultad.

Por último, no debe excluirse que se lleve un registro para varios almacenes en los que se depositen bienes destinados a uno o varios adquirentes potenciales. En tales casos, debe hacerse claramente la distinción entre cada almacén y cada adquirente previsto.

2.5.19. ¿Pueden los Estados miembros imponer obligaciones adicionales en relación con el registro al depositario cuando este sea un tercero?

Cuando el depositario sea diferente del adquirente previsto, puede considerarse que una interpretación útil del artículo 54 bis, apartado 2, del RE exige que el primero lleve un registro en el que se deberán consignar los elementos contemplados en las letras c), e) y f) de dicha disposición. Como tal, esto no debe suponer una carga adicional para el depositario, ya que estos datos habrán de consignarse en el registro que tendrá que llevar con fines mercantiles. Las obligaciones fiscales específicas del depositario a este respecto son, en principio, posibles sobre la base del artículo 273 de la DI (« Los Estados miembros podrán establecer otras obligaciones [...]»). En cualquier caso, cualquier obligación adicional para el tercero depositario debe ser proporcionada y estar justificada.

2.5.20. ¿Cómo declarar en el estado recapitulativo unas existencias de reserva y una sustitución (o varias sustituciones) que tengan lugar en el mismo período de declaración para el estado recapitulativo? (Ídem para las existencias de reserva y para la devolución de los bienes que tengan lugar en el mismo período de declaración para el estado recapitulativo)

Con arreglo al artículo 262, apartado 2, de la DI, tanto la transferencia inicial de bienes en el marco de acuerdos sobre existencias de reserva como «cualquier modificación de la información presentada» (para una explicación más detallada de este concepto, véase la

sección 2.5.22) deben consignarse en el estado recapitulativo. Esto significa que las transferencias de bienes en el marco de acuerdos sobre existencias de reserva, las sustituciones del adquirente previsto¹⁰ y las devoluciones de bienes deben consignarse en el estado recapitulativo. Cabe señalar que, en el caso de la devolución de bienes, esta mención en el estado recapitulativo no debe, sin embargo, considerarse una condición sustantiva para la simplificación que deba llevarse a cabo (véase la sección 2.5.6).

Por lo tanto, en el estado recapitulativo debe incluirse el número de identificación a efectos del IVA de cada adquirente previsto para el que se hayan efectuado transferencias durante el período de declaración. Cuando se hayan efectuado varias transferencias de bienes dentro del mismo período de declaración para un mismo adquirente previsto, conviene, en aras de la simplicidad, mencionar solo una vez su número de identificación a efectos del IVA. No obstante, cuando los transportes estén destinados a diferentes adquirentes previstos, todos los números pertinentes deben incluirse en el estado recapitulativo.

En lo que respecta a las sustituciones, cada número de identificación a efectos del IVA de un nuevo adquirente previsto debe incluirse en el estado recapitulativo, aun cuando se hayan producido varias sustituciones consecutivas dentro del mismo período de declaración. Así se colige del artículo 17 *bis*, apartado 6, de la DI, leído en relación con el artículo 17 *bis*, apartado 2, letra d), de la DI. Para que cada una de las sustituciones sucesivas sea tratada como tal, debe hacerse referencia al número de identificación a efectos del IVA de cada uno de los nuevos adquirentes previstos en el estado recapitulativo del período durante el que se hayan producido esas sustituciones sucesivas. Debe mencionarse el número de identificación a efectos del IVA del anterior adquirente previsto y el número de identificación a efectos del IVA del nuevo adquirente previsto.

En lo que respecta a la devolución de los bienes, en el estado recapitulativo debe incluirse el número de identificación a efectos del IVA de cada cliente a quien iban destinadas los bienes devueltos, junto con un señalizador (véase el ejemplo en la sección 2.5.21). En este caso, el número de identificación a efectos del IVA del cliente es el número del cliente al que estaban destinados los bienes en el momento en que se inicia la devolución de los bienes (por ejemplo, el último adquirente previsto, en caso de sustitución o sustituciones). En caso de varias devoluciones de, cada vez, partes de los bienes para el mismo adquirente previsto durante el mismo período, bastará con mencionar una vez el número de identificación a efectos del IVA de este adquirente previsto en el estado recapitulativo junto con el señalizador.

Ejemplo práctico:

La empresa A, establecida en el Estado miembro 1, y que presenta estados recapitulativos mensuales para entregas intracomunitarias, realiza las siguientes operaciones (enumeradas en los puntos siguientes).

Enero

¹⁰ En el caso concreto de la sustitución, la obligación de consignarla en el estado recapitulativo no solo nace del artículo 262, apartado 2, de la DI, sino también del artículo 17 *bis*, apartado 6, letra a), de la DI, leído en relación con el artículo 17 *bis*, apartado 2, letra d), de la DI.

- A envía desde el EM 1 20 000 unidades de bienes a la empresa B en el EM 2 en el marco de un acuerdo sobre existencias de reserva.
- A decide que 5 000 de las unidades en el marco del acuerdo sobre existencias de reserva con B se incluirán en el acuerdo sobre existencias de reserva con C en el EM 2.
- 5 000 de las unidades al amparo del acuerdo sobre existencias de reserva con B son devueltas a A en el EM 1.

En el estado recapitulativo presentado en el Estado miembro 1, correspondiente al mes de enero, A debe incluir las siguientes informaciones:

- El número de identificación a efectos del IVA de la empresa B en el Estado miembro 2, sin importes.
- Los números de identificación a efectos del IVA de las empresas B y C en el Estado miembro 2, sin importes. Esto indica i) que se ha producido una sustitución; ii) que C es el nuevo adquiriente previsto; iii) que C ha sustituido a B respecto de los bienes objeto de la sustitución.
- El número de identificación a efectos del IVA de la empresa B en el Estado miembro 2, sin importes, pero con un señalizador que indique la devolución de los bienes.

Para la sustitución parcial, véase también la sección 2.5.13.

2.5.21. Ejemplo práctico general en lo que respecta al estado recapitulativo

La empresa A, establecida en el EM 1, y que presenta estados recapitulativos mensuales para entregas intracomunitarias, realiza las operaciones que se indican a continuación. Por lo que se refiere a estos ejemplos, se considerará que, cuando el cliente tome posesión de los bienes sometidos a acuerdos sobre existencias de reserva, la exigibilidad del IVA (regulada por el artículo 67 de la DI en lo que respecta a las entregas intracomunitarias de bienes) tiene lugar en el mismo mes:

Enero

- 1) A envía desde el EM 1 10 000 unidades de bienes a la empresa B en el EM 2 en el marco de un acuerdo sobre existencias de reserva.
- 2) A envía desde el EM 1 5 000 unidades de bienes a la empresa C en el EM 2 en el marco de un acuerdo sobre existencias de reserva.
- 3) A envía desde el EM 1 10 000 unidades adicionales de bienes a la empresa B en el EM 2 en el marco de un acuerdo sobre existencias de reserva.
- 4) A decide que 5 000 de las unidades en el marco de un acuerdo sobre existencias de reserva con B se incluirán en un acuerdo sobre existencias de reserva con C en el EM 2.
- 5) 5 000 de las unidades sometidas a un acuerdo sobre existencias de reserva con B son devueltas a A en el EM 1.
- 6) B toma posesión de 5 000 unidades. Contraprestación pagada: 100 000 EUR.
- 7) 2 000 unidades de las existencias de reserva con C se venden a la empresa D en el EM 2. Contraprestación pagada: 40 000 EUR.

Febrero

- 8) A envía desde el EM 1 10 000 unidades a la empresa B en el EM 2 en el marco de un acuerdo sobre existencias de reserva.
- 9) A envía desde el EM 1 10 000 unidades a la empresa C en el EM 2 en el marco de un acuerdo sobre existencias de reserva.
- 10) A envía 2 000 unidades que ya estaban en el EM 2 en el marco de un acuerdo sobre existencias de reserva con B, a la empresa E en el EM 3 para que las incluya en un acuerdo sobre existencias de reserva en dicho Estado.
- 11) A envía desde el EM 1 2 000 unidades a la empresa D en el EM 2 en el marco de un acuerdo sobre existencias de reserva.
- 12) Todas las unidades enviadas a D son devueltas a A en el EM 1.
- 13) A envía desde el EM 1 5 000 unidades a la empresa F en el EM 2 en el marco de un acuerdo sobre existencias de reserva.
- 14) B toma posesión de 8 000 unidades. Contraprestación pagada: 160 000 EUR.
- 15) C toma posesión de 6 000 unidades. Contraprestación pagada: 120 000 EUR.
- 16) A devuelve al EM 1 2 000 unidades de bienes que habían sido enviados antes en régimen de reserva a F.
- 17) 1 000 de las unidades de F se incluyen en el acuerdo sobre existencias de reserva con H en el EM 2.
- 18) F toma posesión de las otras 2 000 unidades. Contraprestación pagada: 40 000 EUR.
- 19) A vende directamente 5 000 unidades incluidas en las existencias de reserva de C a G en el EM 3. Contraprestación pagada: 100 000 EUR.
- 20) A decide que 2 000 unidades incluidas en el acuerdo sobre existencias de reserva con B serán trasladadas a las existencias de reserva con C en el EM 2. Más tarde, en el mes de febrero, esas mismas 2 000 unidades se incluyen en un acuerdo sobre existencias de reserva con H en el EM 2.
- 21) Otras 2 000 unidades de las existencias de reserva con B en el EM 2 se trasladan a las existencias de reserva con H en el EM 2.

Información que A debe incluir en el estado recapitulativo

Enero

En el estado recapitulativo presentado en el EM 1 correspondiente al mes de enero, A debe incluir la siguiente información:

- El número de identificación a efectos del IVA de la empresa B en el EM 2, sin importes (este número se incluirá una sola vez y abarcará las operaciones 1 y 3).
- El número de identificación a efectos del IVA de la empresa C en el EM 2, sin importes (operación 2).

- Los números de identificación a efectos del IVA de B y C en el EM 2 en la misma línea (operación 4).
- El número de identificación a efectos del IVA de B en el EM 2 con un señalizador que indique la devolución de los bienes, sin importes (operación 5).
- El número de identificación a efectos del IVA de B y el importe de 100 000 EUR (operación 6).
- El número de identificación a efectos del IVA de A en el EM 2 con la base imponible determinada para la entrega considerada intracomunitaria con arreglo al artículo 76 de la DI (operación 7). El número de identificación a efectos del IVA de D no tiene que incluirse para esta operación, ya que es considerada una entrega nacional de A a D en el EM 2.

Febrero

En el estado recapitulativo presentado en el EM 1 correspondiente al mes de febrero, A debe incluir la información siguiente:

- El número de identificación a efectos del IVA de la empresa B en el EM 2, sin importes (operación 8).
- El número de identificación a efectos del IVA de la empresa C en el EM 2, sin importes.
- El número de identificación a efectos del IVA de A en el EM 2 con la base imponible determinada para la entrega considerada intracomunitaria con arreglo al artículo 76 de la DI (operación 10). Además, para esta operación, A tendrá que presentar en el EM 2 un estado recapitulativo en el que figure el número de identificación a efectos del IVA de E en el EM 3, sin importes.
- El número de identificación a efectos del IVA de D en el EM 2 sin importes (operación 11).
- El número de identificación a efectos del IVA de D en el EM 2 con un señalizador que indique la devolución de los bienes, sin importes (operación 12).
- El número de identificación a efectos del IVA de F en el EM 2, sin importes (operación 13).
- El número de identificación a efectos del IVA de B y el importe de 160 000 EUR (operación 14).
- El número de identificación a efectos del IVA de C y el importe de 120 000 EUR (operación 15).
- El número de identificación a efectos del IVA de F en el EM 2 con un señalizador que indique la devolución de los bienes, sin importes (operación 16).
- El número de identificación a efectos del IVA de las empresas F y H en el EM 2, sin importes, en la misma línea (operación 17).

- El número de identificación a efectos del IVA de la empresa F, con un importe de 40 000 EUR (operación 18).
- El número de identificación a efectos del IVA de A en el EM 2 con la base imponible determinada para la entrega considerada intracomunitaria con arreglo al artículo 76 de la DI (operación 19). Esta operación debe fusionarse en una sola línea con la operación 10 en el estado recapitulativo. Por lo tanto, solo habría una línea en la que se muestre el número de identificación a efectos del IVA de A en el EM 2 para una base imponible total determinada para ambas entregas intracomunitarias consideradas con arreglo al artículo 76 de la DI (operaciones 10 y 19). Además, para esta operación (operación 19) A tendrá que presentar un estado recapitulativo en el EM 2 en el que figure el número de identificación a efectos del IVA de G y el importe de 100 000 EUR.
- El número de identificación a efectos del IVA de las empresas B y C en el EM 2 en la misma línea, y el número de identificación a efectos del IVA de las empresas C y H en el EM 2 en otra línea, sin importes (operación 20).
- El número de identificación a efectos del IVA de las empresas B y H en el EM 2 en la misma línea, sin importes (operación 21).

2.5.22. ¿Qué significa «modificación de la información presentada» en el artículo 262, apartado 2, de la DI?

En general, con arreglo al artículo 17 bis, apartado 2, letra d), y al artículo 262, apartado 2, de la DI, cuando los bienes se envían en el marco de acuerdos sobre existencias de reserva de un Estado miembro a otro, el sujeto pasivo que expide o transporta los bienes (él mismo o a través de un tercero en su nombre) ha de incluir en su estado recapitulativo la identidad del sujeto pasivo al que están destinados los bienes¹¹ (el adquiriente previsto) y el número de identificación a efectos del IVA que le ha asignado el Estado miembro al que se expiden o transportan los bienes (sin el valor de los bienes). Así lo exige la legislación en relación con cada transferencia (transporte de bienes) realizada por un proveedor a un adquiriente previsto.

Dicha referencia en el estado recapitulativo ofrece la siguiente información a los Estados miembros implicados:

- i) el hecho de que una transferencia (transporte) de bienes pertenecientes al sujeto pasivo que presenta el estado recapitulativo ha sido realizado por él (o por un tercero en su nombre) de un Estado miembro a otro y de que, por tanto, los bienes están físicamente presentes en el territorio de este último Estado miembro;
- ii) el hecho de que tales bienes se almacenan en el Estado miembro de llegada y se ponen a disposición de los sujetos pasivos cuyo número de identificación a efectos del IVA se mencione en el estado recapitulativo, y serán probablemente adquiridos por ellos;
- iii) el hecho de que no se mencione ningún valor en el estado recapitulativo indica que los bienes fueron enviados en el marco de un acuerdo sobre

¹¹ Véase la sección 2.5.23.

existencias de reserva y, por lo tanto, no constituyen una entrega intracomunitaria «normal».

Además de la información que debe facilitarse en el estado recapitulativo para las situaciones de existencias de reserva «normales», también se impone al proveedor la obligación de presentar información en el estado recapitulativo sobre «cualquier modificación de la información presentada» (artículo 262, apartado 2, de la DI).

Por otra parte, el texto legal no dispone nada más sobre lo que implica esta condición. En teoría, y si se adoptara un enfoque estricto, podrían considerarse una serie de situaciones que podrían producirse después de que los bienes se hayan enviado a otro Estado miembro en el marco de acuerdos sobre existencias de reserva, ya que la información inicial presentada (que incluye los tres elementos antes mencionados) ya no sería exacta.

A continuación se presenta una visión general de estas situaciones:

- Casos de bienes retirados por el adquiriente previsto, sustitución del adquiriente previsto, bienes vendidos en el mercado nacional a un cliente distinto del adquiriente previsto. En todos estos casos cabe considerar que se ha producido un «cambio en la información presentada», pues los bienes ya no están a disposición del, ni serán probablemente adquiridos por, el sujeto pasivo cuyo número de identificación a efectos del IVA se mencionaba inicialmente en el estado recapitulativo [véase el inciso ii) *supra*]¹².
- Casos de devolución de bienes al proveedor, de bienes vendidos a un cliente en otro Estado miembro, de bienes exportados fuera de la UE y de pérdida o destrucción de los bienes. En estos casos, cabría considerar que se ha producido un «cambio en la información presentada», ya que los bienes han dejado de estar físicamente presentes en el territorio del Estado miembro al que fueron inicialmente expedidos o transportados [véase el inciso i) *supra*]. Además, también en este caso los bienes ya no están a disposición del, ni serán probablemente adquiridos por, el sujeto pasivo cuyo número de identificación a efectos del IVA se mencionaba inicialmente en el estado recapitulativo [véase el inciso ii) *supra*].

En la mayoría de las situaciones antes mencionadas, ya no es aplicable la simplificación de las existencias de reserva (artículo 17 *bis* , apartado 7, de la DI) y tiene lugar una entrega (en el caso de bienes retirados por el adquiriente previsto) o una transferencia (en el sentido del artículo 17 de la DI). Ambas situaciones constituyen una entrega intracomunitaria efectuada por el proveedor en el primer Estado miembro y una adquisición intracomunitaria en el Estado miembro de las existencias iniciales. Esta entrega debe figurar en el estado recapitulativo del proveedor [con arreglo al artículo 262, apartado 1, letra a), de la DI], que garantiza el seguimiento de los bienes.

Por consiguiente, sería redundante, confuso y oneroso para las empresas considerar estas situaciones un «cambio en la información presentada», ya que esto llevaría a otra mención en el estado recapitulativo (conforme al artículo 262, apartado 2, de la DI).

¹² En particular, en el caso de los bienes retirados por el adquiriente previsto, ya han sido adquiridos por este y, por lo tanto, han dejado de estar sujetos a los acuerdos sobre existencias de reserva.

No obstante, hay dos situaciones mencionadas anteriormente en las que la simplificación de las existencias de reserva sigue siendo de aplicación (siempre que se cumplan ciertas condiciones) y que, por tanto, no dan lugar a una nueva mención en el estado recapitulativo de conformidad con el artículo 262, apartado 1, letra a), de la DI: *sustitución del adquirente previsto y devolución de los bienes*.

Parece, pues, que el «cambio en la información presentada» al que se hace referencia en el artículo 262, apartado 2, de la DI debe limitarse a estas dos situaciones, ya que una nueva mención en el estado recapitulativo es pertinente para garantizar el seguimiento físico de los bienes y la correcta identificación del sujeto pasivo facultado para retirar los bienes de las existencias. Desde un punto de vista jurídico, esta interpretación está en consonancia con el artículo 17 *bis*, apartado 2, letra d), de la DI, que dispone que la mención en el estado recapitulativo es una condición para la simplificación de las existencias de reserva. Además, esta interpretación está en consonancia con el objetivo de las normas y conlleva una carga mucho menor para las empresas que la que se deriva de una interpretación estricta.

2.5.23. ¿Qué debe entenderse por «identidad» del adquirente previsto en el artículo 17 bis, apartado 2, letra d), de la DI?

Una de las condiciones del artículo 17 *bis*, apartado 2, letra d), de la DI para la aplicación de la simplificación de las existencias de reserva es la obligación del proveedor de incluir en el estado recapitulativo la identidad del adquirente previsto y el número de identificación a efectos del IVA asignado a este último por el Estado miembro al que se expiden o transportan los bienes.

A efectos prácticos, en el estado recapitulativo solo puede mencionarse el número de identificación a efectos del IVA del adquirente previsto. Así pues, la cuestión estriba en cómo cumplir el requisito del artículo 17 *bis*, apartado 2, letra d), de la DI de incluir la identidad del adquirente previsto en el estado recapitulativo.

La identificación de un sujeto pasivo mediante un número de identificación a efectos del IVA propio significa en la práctica que cada número se asigna a un sujeto pasivo concreto. Los Estados miembros están obligados a guardar en un sistema electrónico los datos relativos a la identidad, la actividad, la forma jurídica y la dirección de una persona a la que se haya asignado un número de identificación a efectos del IVA [artículo 17, apartado 1, letra b), del Reglamento (UE) n.º 904/2010 del Consejo, de 7 de octubre de 2010, relativo a la cooperación administrativa y la lucha contra el fraude en el ámbito del impuesto sobre el valor añadido].

En otras palabras, la identidad de un sujeto pasivo y su número de identificación a efectos del IVA están estrechamente vinculados (y son, por regla general, inseparables) en el sistema.

Por lo tanto, el requisito de incluir la identidad del adquirente previsto debe considerarse cumplido cuando se mencione en el estado recapitulativo su número de identificación a efectos del IVA. Así lo confirma el tenor del artículo 262, apartado 2, de la DI, que solo se refiere al número de identificación a efectos del IVA del adquirente previsto, sin referencia alguna a su identidad.

2.5.24. ¿Se han previsto medidas transitorias para los transportes que comiencen antes y lleguen después de la entrada en vigor de la simplificación de las existencias de reserva?

Las disposiciones legales no contemplan medidas transitorias en relación con los transportes de bienes que hayan comenzado antes del 1 de enero de 2020 y finalizado después de esa fecha (entrada en vigor de la simplificación de las existencias de reserva). No obstante, es necesario garantizar un enfoque uniforme en estas situaciones. A este respecto, dado que las normas de simplificación de las existencias de reserva, así como la definición de los acuerdos sobre existencias de reserva, tienen en cuenta el hecho de que «los bienes son expedidos o transportados a otro Estado miembro» [artículo 17 bis, apartado 2, letra a), de la DI], parece que deben aplicarse las siguientes normas:

- si el transporte se inicia antes del 1 de enero de 2020, no puede aplicarse la simplificación de las existencias de reserva introducida por el artículo 17 bis de la DI, ni siquiera cuando la llegada de los bienes al Estado miembro de destino se produzca después de esa fecha;
- en caso de que el transporte comience el 1 de enero de 2020 o después de esa fecha, se aplicarán las nuevas normas sobre la simplificación de las existencias de reserva. Si se aplica la simplificación, el estado recapitulativo correspondiente al período de declaración que incluye la fecha de inicio del transporte debe cumplimentarse en consecuencia.

2.5.25. ¿Puede un proveedor no establecido en la UE utilizar la simplificación de las existencias de reserva? ¿Es aplicable la «exención en el marco del RA 42» a una importación de bienes que posteriormente se sometan a acuerdos sobre existencias de reserva?

A efectos de la simplificación de las existencias de reserva, el proveedor no puede haber establecido su empresa ni tener un establecimiento permanente en el Estado miembro al que se transportan o expiden los bienes. Aparte de esta, no existen otras condiciones con respecto al establecimiento del proveedor, que puede estar establecido en otro Estado miembro o en otro lugar.

Podría plantearse la cuestión de si la exención establecida en el artículo 143, apartado 1, letra d), y apartado 2, de la DI (la denominada «exención en el marco del RA42» a la importación) sería aplicable en caso de que una importación vaya seguida de un transporte de existencias de reserva. La respuesta es que, dado que en el momento de la importación aún no existe certeza acerca de una entrega a ningún adquirente, no puede aplicarse la exención en el marco del RA42. Por consiguiente, podría tratarse de una situación en la que el sujeto pasivo que traslade los bienes prefiriera no aplicar la simplificación de las existencias de reserva para no perder la exención en el momento de la importación [de conformidad con el artículo 143, apartado 1, letra d), de la DI].

2.5.26. Identidad del adquirente previsto ¿Cómo debe conocer la identidad el proveedor? ¿Es suficiente un contrato de compraventa?

En la Directiva sobre el IVA no hay normas específicas sobre esta cuestión, pero el contrato entre el proveedor y el adquirente previsto, que es la base de la operación de existencias de reserva, debería ser suficiente a este respecto. El proveedor debe conocer no solo la identidad del adquirente previsto, sino también el número de identificación a efectos del IVA que ha sido asignado a este último por el Estado miembro al que se

transportan los bienes. El proveedor ha de indicar el número de identificación a efectos del IVA del adquirente previsto en su estado recapitulativo presentado en relación con el período del transporte de los bienes.

2.5.27. ¿Qué se entiende por «acuerdo» en el artículo 17 bis, apartado 2, letra a), de la DI? ¿Se trata siempre de un contrato de compraventa?

La Directiva sobre el IVA no establece ni prescribe el tipo de acuerdo que debe existir entre el proveedor y el adquirente previsto. No obstante, es razonable suponer que, cuando existe un contrato entre las dos partes con arreglo al cual el adquirente previsto está autorizado a retirar bienes de una determinada clase de las existencias a cambio del pago de un determinado precio (adquiriendo así la propiedad de dichos bienes), se cumple la condición del artículo 17 bis, apartado 2, letra a), de la DI, relativa a «un acuerdo existente entre ambos sujetos pasivos».

2.5.28. ¿Se cumplen las condiciones de los acuerdos sobre existencias de reserva si los bienes que se van a entregar al adquirente previsto necesitan ser clasificados en primer lugar por un tercero en el almacén?

En la Directiva sobre el IVA no se dispone nada a este respecto, por lo que no se excluye que puedan cumplirse en este caso las condiciones para la simplificación de las existencias de reserva.

2.5.29. ¿Qué debe y qué no debe considerarse un almacén a efectos de la simplificación de los acuerdos sobre existencias de reserva?

Parece razonable suponer que, por regla general, los acuerdos sobre existencias de reserva implican un almacén en el Estado miembro de llegada en el que se depositan los bienes y estos pueden ser retirados por el adquirente previsto. El artículo 54 bis, apartado 1, letra c), del RE, impone expresamente al proveedor la obligación de mencionar la dirección del almacén y la fecha de llegada de los bienes a dicho almacén. Una referencia similar se encuentra en el artículo 54 bis, apartado 2, letra c), del RE en relación con el registro del adquirente previsto.

En cambio, en el artículo 17 bis, apartado 2, de la DI no se menciona la existencia de un almacén como condición para la aplicación de la simplificación de las existencias de reserva. Puede plantearse, por tanto, la cuestión de si un almacén, en el sentido habitual de «lugar de almacenamiento de bienes», es absolutamente necesario o si existen otras posibilidades al respecto (por ejemplo, bienes depositados en un camión que circule entre adquirentes previstos o, incluso, una cartería, cuando los bienes que son objeto de los acuerdos sobre existencias de reserva son artículos de muy pequeño tamaño).

Según los servicios de la Comisión, es probable que en estos casos exista simplemente una situación de entrega «directa» del proveedor al adquirente. Por este motivo, para poder aplicar la simplificación del artículo 17 bis de la DI, en estos casos las partes implicadas deben poder demostrar, a satisfacción de las autoridades tributarias, que la situación especial (por ejemplo, existencias de reserva en un camión) constituye realmente un acuerdo sobre existencias de reserva en el sentido del artículo 17 bis, apartado 2, letra a), de la DI. Esto significa, entre otras cosas, que deben demostrar que el proveedor sigue siendo propietario de los bienes y que existe un acuerdo entre dicho proveedor y el adquirente previsto en virtud del cual este último está facultado para retirar los bienes en un momento posterior. Además, en estos casos se exigiría que los registros del proveedor y del adquirente previsto reflejen continuamente (en tiempo real) el lugar en que se

encuentran los bienes en un momento determinado, a fin de permitir un control adecuado por parte de las autoridades tributarias.

2.5.30. ¿Es posible que el registro o los registros los lleve un tercero (por ejemplo, el jefe de un almacén) por cuenta del proveedor o del adquirente previsto?

Un tercero podría llevar el registro, pero los sujetos pasivos pertinentes, es decir, el proveedor y el adquirente previsto, siguen siendo responsables del cumplimiento de esta obligación [salvo, por lo que respecta al adquirente previsto, en relación con los elementos mencionados en el artículo 54 bis, apartado 2, letras c), e) y f), del RE, siempre que se cumplan las condiciones previstas en el artículo 54 bis, apartado 2, párrafo segundo, del RE].

2.5.31. En el caso de un transporte que comience en el mes 1 y finalice en el mes 2, ¿cuál es el período pertinente a efectos del estado recapitulativo?

De forma similar a lo señalado en la sección 2.5.24. en relación con las medidas transitorias, la fecha relevante aquí es la del comienzo del transporte. Por lo tanto, el número de identificación a efectos del IVA del adquirente previsto tendrá que ser consignado por el proveedor en el estado recapitulativo del mes 1.

3. OPERACIONES EN CADENA

3.1. Disposición pertinente

artículo 36 *bis* de la DI

3.2. Contexto

Las operaciones en cadena en el sentido del artículo 36 *bis* de la DI se refieren a entregas sucesivas de los mismos bienes (lo que significa que hay dos o más prestaciones sucesivas) cuando los bienes entregados son objeto de un único transporte intracomunitario entre dos Estados miembros.

El Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) ha dictaminado reiteradamente que, en estas situaciones, el transporte intracomunitario de bienes solo puede imputarse a una de las entregas en la cadena, que tiene la posibilidad de beneficiarse de la exención prevista en el artículo 138 de la DI para las entregas intracomunitarias¹³.

Sin embargo, la Directiva sobre el IVA, en su formulación anterior al 1 de enero de 2020, no contenía ninguna norma concreta relativa a la imputación del transporte intracomunitario de los bienes. La jurisprudencia del TJUE ofreció algunas orientaciones, pero, en cualquier caso, en cada caso había que realizar una evaluación general de todas las circunstancias específicas.

Por lo tanto, no era aplicable ninguna norma general a estas situaciones y la valoración de cómo imputar la entrega intracomunitaria de bienes a una operación concreta dentro de la cadena tenía que hacerse caso por caso. Esta situación podía dar lugar a enfoques diferentes entre los Estados miembros, creando situaciones de doble imposición o de no imposición y privando a los operadores de seguridad jurídica.

La nueva disposición del artículo 36 *bis* de la DI aborda esta cuestión, estableciendo normas para imputar el transporte intracomunitario de los bienes a una entrega concreta dentro de una cadena de operaciones.

3.3. ¿Qué aporta la disposición?

La Directiva (UE) 2018/1910 del Consejo introdujo un nuevo artículo 36 *bis* en la Directiva sobre el IVA. Este artículo aborda la cuestión de cuál es la entrega a la que se imputa el transporte o la expedición intracomunitarios de los bienes cuando se produce una operación en cadena, es decir, la entrega que debe considerarse una entrega intracomunitaria.

Para que sea aplicable el artículo 36 *bis* de la DI han de cumplirse las condiciones siguientes :

- Es preciso que los bienes se entreguen sucesivamente. Es necesario, por tanto, que en la operación en cadena participen al menos tres personas.
- Los bienes deben ser expedidos o transportados de un Estado miembro a otro. Por consiguiente, las operaciones en cadena que implican importaciones y

¹³ Así lo mantuvo por primera vez el TJUE en su sentencia de 6 de abril de 2006 en el asunto C-245/04, Emag Handel Eder.

- exportaciones, o que solo afectan a entregas en el territorio de un Estado miembro, no están cubiertas por la disposición.
- Los bienes deben ser expedidos o transportados directamente del primer proveedor al último cliente en la cadena.

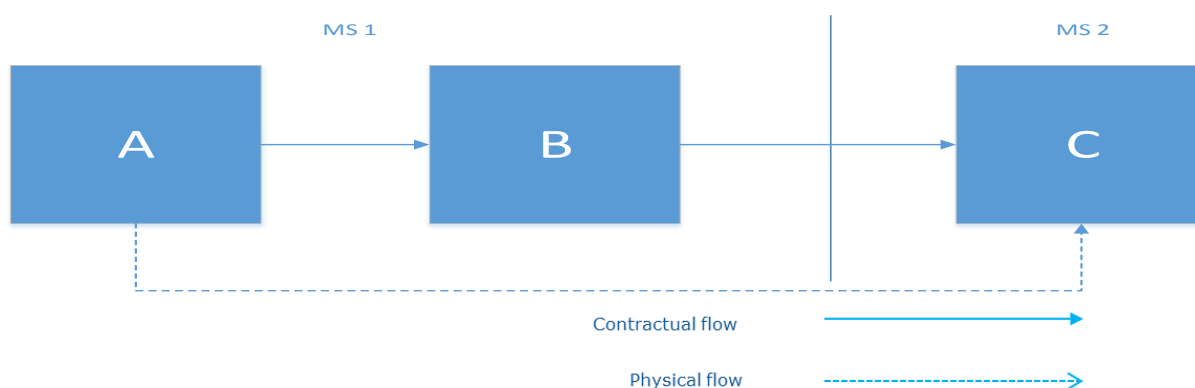
Si se cumplen estas condiciones, el artículo 36 *bis*, apartado 1, de la DI establece la norma general: la expedición o el transporte de los bienes se imputa a la entrega realizada **al** operador intermediario.

Sin embargo, el artículo 36 *bis*, apartado 2, de la DI prevé la posibilidad de establecer excepciones a la norma general. Este será el caso cuando el operador intermediario comunique a su proveedor el número de identificación a efectos del IVA que le ha asignado el Estado miembro desde el que se expiden o transportan los bienes. En este caso, la expedición o el transporte de los bienes se imputa a la entrega realizada **por** el operador intermediario.

El operador intermediario se define en el artículo 36 *bis*, apartado 3, de la DI. Es el proveedor en la cadena distinto del primer proveedor, que expide o transporta los bienes, bien él mismo o bien a través de un tercero que actúa por su cuenta. Para demostrar su condición de operador intermediario, tendrá que conservar pruebas de que ha transportado los bienes en su propio nombre o que ha organizado el transporte de los bienes con un tercero que actúe en su nombre.

3.4. Diferentes supuestos - ejemplos

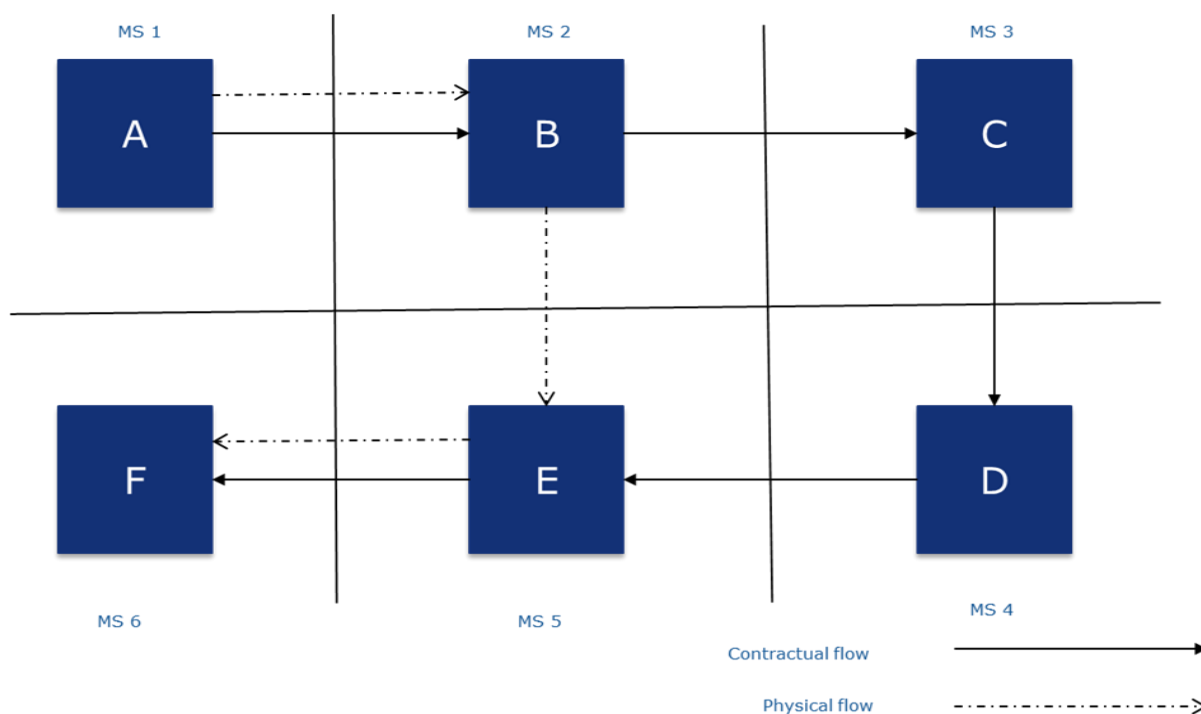
3.4.1. Ejemplo 1: caso simple de operación en cadena



Aquí tenemos entregas consecutivas de bienes de A a B y de B a C, en las que los bienes son transportados una sola vez, de A en el EM 1 a C en el EM 2. La cuestión que se plantea en este caso es si el transporte intracomunitario debe imputarse a la entrega de A a B o a la entrega de B a C.

Sin embargo, existen casos más complejos, que podrían incluir incluso varios transportes de bienes dentro de la UE. En estas situaciones es importante analizar qué operaciones entran en el ámbito de aplicación de la medida establecida por el artículo 36 *bis*, apartado 1, de la DI, y cuáles no y deben considerarse por tanto por separado. Por lo tanto, lo primero que debe hacerse es delimitar la operación en cadena.

3.4.2. Ejemplo 2: una situación más compleja que implica diferentes transportes



En este ejemplo hay tres diferentes tipos de transporte: de A a B, de B a E y de E a F. Se da por supuesto no solo que los transportes se llevan a cabo sucesivamente, sino que entre ellos existe una clara separación, de modo que no pueden ser considerados un único transporte. En ese caso, la entrega de A a B y la entrega de E a F no entran dentro del ámbito de aplicación de la medida adoptada para las operaciones en cadena, ya que no cumplen las condiciones establecidas en el artículo 36 *bis*, apartado 1, de la DI, en particular el transporte directo desde el primer proveedor hasta el último cliente en una cadena que comprende entregas sucesivas de los mismos bienes. Por consiguiente, las entregas entre A y B y entre E y F son entregas intracomunitarias «normales».

Por el contrario, las operaciones entre B, C, D y E forman parte de una operación en cadena: los bienes se entregan sucesivamente entre estas cuatro partes, los bienes se expiden o transportan desde un Estado miembro (EM 2) a otro Estado miembro (EM 5) y los bienes se transportan directamente desde el primer proveedor (B) hasta el último cliente (E) en la cadena.

Hay que tener en cuenta por tanto estas tres operaciones entre estas cuatro partes para imputar el transporte únicamente a una de ellas.

3.5. Imputación del transporte a una de las entregas en la cadena: explicaciones de los ejemplos 1 y 2

El artículo 36 *bis*, apartado 1, de la DI establece la norma general. El transporte se imputará **únicamente** a la entrega realizada al «**operador intermediario**».

De esta norma se puede extraer una primera conclusión, a saber, que el transporte o la expedición solo pueden imputarse a una única entrega. Por consiguiente, los demás entregas en la cadena seguirán las normas relativas a las entregas de bienes sin transporte

y se considerarán entregas nacionales, bien en el Estado miembro de partida de los bienes, bien en el Estado miembro de llegada de los bienes.

La segunda conclusión que puede extraerse de la norma es que, para imputar el transporte o la expedición de los bienes a una entrega, es necesario identificar al «operador intermediario», según la definición mencionada en la sección 3.3.

Cabe señalar que las normas del artículo 36 *bis* de la DI se limitan a aclarar a qué operación en la cadena se imputa el transporte. Estas normas no repercuten en el adeudo del impuesto, que se determina con arreglo a las normas generales.

3.5.1. Imputación del transporte en el ejemplo 1

En esta situación, consideramos que el operador intermediario es B. Esto significa que B expide o transporta los bienes desde el EM 1 hasta el EM 2, por sí mismo (en su propio nombre y no en nombre de un tercero en la cadena) o por un tercero en su nombre.

Conforme a la norma general del artículo 36 *bis*, apartado 1, de la DI, la expedición o el transporte de los bienes se imputará únicamente a la entrega realizada al operador intermediario. Por lo tanto, la entrega intracomunitaria de los bienes será la entrega de A a B. En esta situación, B tendrá que facilitar a A el número de identificación a efectos del IVA que le haya emitido un Estado miembro distinto del EM 1, para que la entrega realizada por A pueda acogerse a la exención del artículo 138 de la DI. B realizará una adquisición intracomunitaria de los bienes en el EM 2. La entrega de B a C será una entrega nacional en el EM 2 y B adeudará en el EM 2 el IVA soportado por dicha entrega¹⁴. B deberá estar registrada en el EM 2 y presentar una declaración del IVA en ese Estado miembro.

Sin embargo, como vemos en el ejemplo 1, B está establecida en el EM 1. Es probable que se le haya asignado un número de identificación a efectos del IVA en el EM 1 y, de ser así, podría optar por facilitar a A ese número de identificación en lugar del número de identificación a efectos del IVA que le haya asignado un Estado miembro distinto del EM 1. En ese caso, en lugar de la norma general del artículo 36 *bis*, apartado 1, de la DI, la norma aplicable sería la del artículo 36 *bis*, apartado 2, de la DI. Por lo tanto, la expedición o el transporte de los bienes no se imputarían a la entrega realizada a B, sino a la entrega realizada por B.

En ese caso, A realizará a B una entrega nacional en el EM 1. B realizará en el EM 1 una entrega intracomunitaria de bienes a C. C realizará una adquisición intracomunitaria de bienes en el EM 2. Por lo tanto, B no tiene que identificarse en el EM 2, ni tampoco tiene que presentar ninguna declaración de IVA en ese Estado miembro.

3.5.2. Imputación del transporte en el ejemplo 2

Como se ha explicado anteriormente, en este ejemplo solo las entregas entre B, C, D y E formaban parte de la operación en cadena.

¹⁴ A menos que el EM 2 se haya acogido a la opción del artículo 194 de la DI. En tal caso, C adeudará el IVA en virtud del mecanismo de inversión del sujeto pasivo.

a) El primer proveedor en la cadena que organiza la expedición o el transporte¹⁵

La disposición legal excluye explícitamente al primer proveedor del concepto de operador intermediario. En consecuencia, tales situaciones están excluidas del ámbito de aplicación de la norma establecida en el artículo 36 *bis* de la DI.

A este respecto, debe tenerse en cuenta que el primer proveedor solo participa en una operación dentro de la cadena, la entrega que él mismo realiza. Por consiguiente, si el primer proveedor es el que organiza la expedición o el transporte de los bienes, el transporte o expedición solo puede imputarse a la operación en la que interviene, la entrega que él mismo realiza. Esta operación será entonces la entrega intracomunitaria de bienes, exenta en virtud del artículo 138 de la DI si se cumplen las condiciones establecidas en dicho artículo.

En el sistema establecido en el ejemplo 2, la operación en cadena consiste en un transporte de bienes del EM 2 al EM 5 directamente de B a E e incluye las entregas entre B, C, D y E, por lo que B es el primer proveedor en la cadena. Así pues, si B organiza el transporte o la expedición de los bienes, este transporte se imputará a la entrega realizada por B a C, lo que da lugar a una entrega intracomunitaria de bienes por parte de B en el EM 2 exenta del IVA (si se cumplen las condiciones del artículo 138 de la DI) y a una adquisición intracomunitaria por C imponible en el EM 5. En ese caso, las entregas de C a D y de D a E serán operaciones nacionales en el EM 5.

Como se ha indicado anteriormente, la entrega de bienes de A a B, que da lugar a un transporte específico desde el EM 1 al EM 2 directamente de A a B, queda excluida de la operación en cadena. La entrega de A a B es, por sí misma, una entrega intracomunitaria de bienes exenta del IVA en el EM 1 (si se cumplen las condiciones del artículo 138 de la DI), dando lugar a una adquisición intracomunitaria por parte de B imponible en el EM 2.

b) El último cliente en la cadena que organiza la expedición o el transporte

El último cliente en la cadena tampoco puede ser el operador intermediario. Esto se debe a que nunca puede cumplir la condición de ser un «**proveedor** en la cadena», tal como se define en el artículo 36 *bis*, apartado 3, de la DI. Por consiguiente, las situaciones en las que el último cliente en la cadena organiza el transporte están excluidas del ámbito de aplicación de la norma establecida en el artículo 36 *bis* de la DI.

El último cliente solo participa en una operación dentro de la cadena, la entrega que se le hace. Por lo tanto, si organiza la expedición o el transporte de los bienes, esta expedición o transporte solo puede imputarse a dicha operación, la entrega realizada al último cliente.

Volviendo al ejemplo 2, la operación en cadena consiste en las entregas entre B, C, D y E, por lo que E es el último cliente en la cadena. Por consiguiente, si E organiza el transporte o la expedición de los bienes, este transporte o expedición se imputará a la entrega realizada por D a E, lo que da lugar a una entrega intracomunitaria de bienes por parte de D en el EM 2 exenta del IVA (si se cumplen las condiciones del artículo 138 de la DI) y a

¹⁵ En esta sección de las notas explicativas, cuando se hace referencia a un sujeto pasivo «que organiza el transporte» de los bienes, debe entenderse que dicho sujeto pasivo transporta los bienes bien por sí mismo (en su propio nombre), bien a través de un tercero que actúe en su nombre. Véase al respecto la sección 3.6.5.

una adquisición intracomunitaria por parte de E imponible en el EM 5. Las entregas de B a C y de C a D serán operaciones nacionales en el Estado miembro 2.

Como se ha indicado anteriormente, la entrega de bienes de E a F está excluida de la operación en cadena, ya que implica un transporte específico de E a F, diferente del transporte de B a E. La entrega de E a F es una entrega intracomunitaria de bienes exenta del IVA en el EM 5 (si se cumplen las condiciones del artículo 138), que da lugar a una adquisición intracomunitaria realizada por F imponible en el EM 6.

c) Un operador en la cadena distinto del primer proveedor o del último cliente organiza la expedición o el transporte

Analizamos ahora lo que ocurre cuando en el ejemplo 2 el operador intermediario es C o D.

Como ya se ha dicho, el artículo 36 *bis*, apartado 1, de la DI establece la norma general: el transporte se imputa a la entrega realizada al operador intermediario (que no puede ser la primera ni la última persona en la cadena de entregas).

Sin embargo, el artículo 36 *bis*, apartado 2, de la DI establece una excepción a la norma general. En caso de que el operador intermediario comunique a su proveedor el número de identificación a efectos del IVA que le haya asignado el Estado miembro desde el cual los bienes sean expedidos o transportados, la expedición o transporte se imputará a la entrega de bienes realizada por dicho operador intermediario.

Por ejemplo, si el operador intermediario es C, la norma general daría lugar a que el transporte se imputase a la entrega realizada al operador intermediario, es decir, la entrega de B a C. Así, la entrega de B será una entrega intracomunitaria de bienes en el EM 2 exenta del IVA (si se cumplen las condiciones del artículo 138 de la DI) y se produciría una adquisición intracomunitaria por parte de C imponible en el EM 5. Las entregas de C a D y de D a E serán operaciones nacionales en el EM 5.

Sin embargo, la operación a la que se imputa el transporte cambiará si C comunica a su proveedor, B, el número de identificación a efectos del IVA que le ha asignado el Estado miembro desde donde se expiden o transportan los bienes, el EM 2. En tal caso, la expedición o el transporte se imputarían a la entrega realizada por C, es decir, a la entrega de C a D.

Así pues, habría una entrega intracomunitaria de bienes por parte de C en el EM 2 exenta del IVA (si se cumplen las condiciones del artículo 138 de la DI) y una adquisición intracomunitaria por parte de D, imponible en el EM 5. La entrega de B a C será una operación nacional en el EM 2 y la entrega de D a E será una operación nacional en el EM 5.

3.6. Dudas específicas que surgen de esta disposición

3.6.1. Directrices acordadas por el Comité del IVA.

Directrices resultantes de la 113ª reunión del Comité del IVA de 3 de junio de 2019

3. NUEVA LEGISLACIÓN – ASUNTOS RELATIVOS A LA APLICACIÓN DE LAS DISPOSICIONES DE LA UE EN MATERIA DE IVA RECIENTEMENTE ADOPTADAS
- 3.1 Origen: Comisión
- Referencias: Artículo 17 *bis*, artículo 36 *bis*, artículo 138, apartados 1 y 1 *bis*, artículo 243, apartado 3, y artículo 262, apartado 2, de la Directiva sobre el IVA
Artículo 45 *bis*, y artículo 54 *bis* del Reglamento de Ejecución sobre el IVA
- Asunto: Aplicación del Paquete de soluciones rápidas: Directiva (UE) 2018/1910 del Consejo y Reglamento de Ejecución (UE) n.º 2018/1912
([Documento taxud.c.1.\(2019\) 3533969 – Documento de trabajo n.º 968](#))

Documento D - taxud.c.1 (2019) 7899573 Documento de trabajo n.º 975

Operaciones en cadena: En combinación con la aplicación de la simplificación del artículo 141 (operaciones triangulares) (sección 3.2.1.)¹⁶

1. En caso de que los mismos bienes se entreguen sucesivamente y dichos bienes sean expedidos o transportados de un Estado miembro a otro Estado miembro directamente desde el primer proveedor hasta el último cliente en la cadena, el Comité del IVA está de acuerdo, por unanimidad, en que, en la cadena de operaciones, solo el sujeto pasivo que realiza la adquisición intracomunitaria (en lo sucesivo, «X»), podrá, siempre que cumpla todas las condiciones, beneficiarse de la simplificación de las operaciones triangulares establecida en el artículo 141 de la Directiva sobre el IVA.

2. El Comité del IVA coincide casi por unanimidad en que, en la situación descrita en el punto 1, la condición establecida en el artículo 141, letra c), de la Directiva sobre el IVA se considerará cumplida cuando los bienes sean expedidos o transportados directamente desde un Estado miembro distinto del que haya expedido el número de identificación a efectos del IVA utilizado por X para la adquisición intracomunitaria, al lugar designado por la persona para la que X lleve a cabo la entrega subsiguiente (en lo sucesivo, «Y»).

3. El Comité del IVA coincide casi por unanimidad en que el hecho de que Y efectúe una entrega ulterior de los bienes a otra persona dentro de la cadena no tendrá repercusión alguna en la aplicación de la simplificación de las operaciones triangulares a las operaciones realizadas por X. Para que se aplique esta simplificación, deben cumplirse no obstante todas las condiciones del artículo 141 de la Directiva sobre el IVA, que, según la opinión mantenida casi unánimemente por el Comité del IVA, exigirán que Y esté

¹⁶ Este epígrafe se refiere a la sección correspondiente del documento de trabajo n.º 968 del Comité del IVA. En la sección 3.6.17 de estas notas explicativas se puede encontrar más información sobre la interacción entre las normas para las operaciones en cadena y las relativas a la simplificación de las operaciones triangulares.

identificado a efectos del IVA en el Estado miembro en el que deba pagar el IVA sobre dicha entrega subsiguiente y designada, de conformidad con el artículo 197 de la Directiva sobre el IVA, como deudor del pago del IVA adeudado por dicha entrega.

3.6.2. ¿Cuál es el ámbito de aplicación de la disposición?

Ciertas operaciones no están cubiertas por el artículo 36 *bis* de la DI.

Como se indica en la sección 3.3, los bienes deben ser expedidos o transportados de un Estado miembro a otro. Por lo tanto, las operaciones en cadena que implican importaciones y exportaciones, o que solo conllevan entregas en el territorio de un Estado miembro, no están cubiertas por la disposición.

Además, el artículo 36 *bis*, apartado 4, de la DI excluye la aplicación de la norma relativa a las operaciones en cadena a las situaciones contempladas en el artículo 14 *bis* de la DI. Por lo tanto, la norma no es aplicable a los casos en que un sujeto pasivo facilita mediante el uso de una interfaz electrónica como un mercado en línea, una plataforma, un portal u otro medio similar:

- a) las ventas a distancia de bienes importados de terceros territorios o terceros países en envíos cuyo valor intrínseco no exceda de 150 EUR, o
- b) las entregas de bienes efectuadas dentro de la Comunidad por un sujeto pasivo no establecido en la Comunidad con destino a una persona que no tenga la condición de sujeto pasivo.

En estos casos, se considerará que el sujeto pasivo que facilite la entrega ha recibido y entregado él mismo dichos bienes; sin embargo, las normas relativas a las operaciones en cadena en el artículo 36 *bis* de la DI no pueden aplicarse a estas entregas.

3.6.3. ¿Quién puede ser operador intermediario?

El operador intermediario es de suma importancia para la aplicación de la norma. En función de la opción que elija este operador intermediario, la expedición o el transporte de los bienes se imputarán a la entrega que se le ha realizado o a la entrega realizada por él.

Por lo tanto, una vez que se ha identificado una operación en cadena, el siguiente paso consiste en determinar quién es el operador intermediario.

Como se indica en la sección 3.3, en virtud del artículo 36 *bis*, apartado 3, de la DI, se entenderá por «operador intermediario» 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.

3.6.4. ¿Quién no puede ser operador intermediario?

Como se explica en la sección 3.5.2 al analizar el ejemplo 2, ni el primer proveedor ni el último cliente en la cadena pueden ser el operador intermediario. El primer proveedor está expresamente excluido por el texto de la disposición y el último cliente no es un proveedor en la cadena. Por lo tanto, ninguno de ellos puede ser el operador intermediario.

Cabe señalar que si son los que organizan el transporte de los bienes, no hay dudas sobre cómo imputar el transporte intracomunitario. Si lo ha organizado el primer proveedor, el

transporte se imputará a la entrega realizada por él. Si es el último cliente quien ha organizado el transporte, el transporte se imputará a la entrega que se le haya realizado.

3.6.5. ¿Qué significa «expide o transporta los bienes bien él mismo o bien a través de un tercero que actúe en su nombre»?

Esta formulación reproduce la del artículo 138, apartado 1, de la DI, que se refiere a «las entregas de bienes expedidos o transportados [...] por el vendedor o en su nombre, o por el adquiriente de los bienes». Por consiguiente, la interpretación debe ser idéntica a la de esta última disposición.

En general, el operador intermediario será el proveedor dentro de la cadena que organiza el transporte de los bienes (directamente o a través de un tercero que actúe en su nombre); la persona que realiza el transporte él mismo en su nombre, o contrata el transporte con un tercero que actúe en su nombre.

A este respecto, la abogada general Kokott, en sus conclusiones en el asunto *Herst*¹⁷, concluyó que «Para imputar un único desplazamiento transfronterizo de bienes a una entrega concreta de una cadena de entregas es determinante quién asume el riesgo de la eventual pérdida del bien durante su transporte. Dicha entrega será la entrega intracomunitaria exenta cuyo lugar de entrega se sitúa en el inicio del transporte.». Por lo tanto, en su opinión, el intermediario sería el sujeto pasivo en la cadena que soporta el riesgo de pérdida o deterioro de los bienes durante el transporte¹⁸.

Sin embargo, este criterio podría dar lugar, en algunos casos, a ciertas dificultades prácticas. Podría ocurrir, por ejemplo, que el riesgo de pérdida accidental de los bienes se reparta entre el vendedor y el comprador en determinados puntos del transporte según el Incoterm utilizado. En tales casos, sería difícil identificar a un único sujeto pasivo dentro de la cadena que asuma el riesgo de pérdida o deterioro de los bienes durante toda la operación de transporte.

En estas situaciones, para determinar quién es el operador intermediario, el criterio más adecuado sería el del sujeto pasivo dentro de la cadena que transporta él mismo los bienes o que adopta los acuerdos necesarios con un tercero para el transporte de los bienes, celebrando un contrato con ese tercero. Esto, a menos que, en tales casos, el sujeto pasivo en cuestión pueda demostrar a satisfacción de las autoridades tributarias que, de hecho, el transporte se ha realizado, o el contrato se ha celebrado, en nombre de otro sujeto pasivo en la cadena que, de hecho, estaba soportando el riesgo de la pérdida accidental de los bienes durante la operación de transporte.

A este respecto, deseamos subrayar que el hecho de que una de las partes en la cadena pague por el transporte no basta por sí solo para concluir que esta persona es el operador intermediario. Dicha parte podría pagar el precio del transporte, por ejemplo, como pago parcial de la entrega realizada.

¹⁷ Conclusiones de la abogada general Kokott, presentadas el 3 de octubre de 2019 en el asunto C-401/18, *Herst*, s.r.o. contra *Odvolací finanční ředitelství*, apartado 79.

¹⁸ Esto es independiente del hecho de que el sujeto pasivo en cuestión pueda tener un contrato de seguro, de modo que reciba una indemnización en caso de pérdida o de daño de los bienes.

3.6.6. Un proveedor en la cadena distinto del operador intermediario lleva a cabo el transporte de los bienes en nombre del operador intermediario

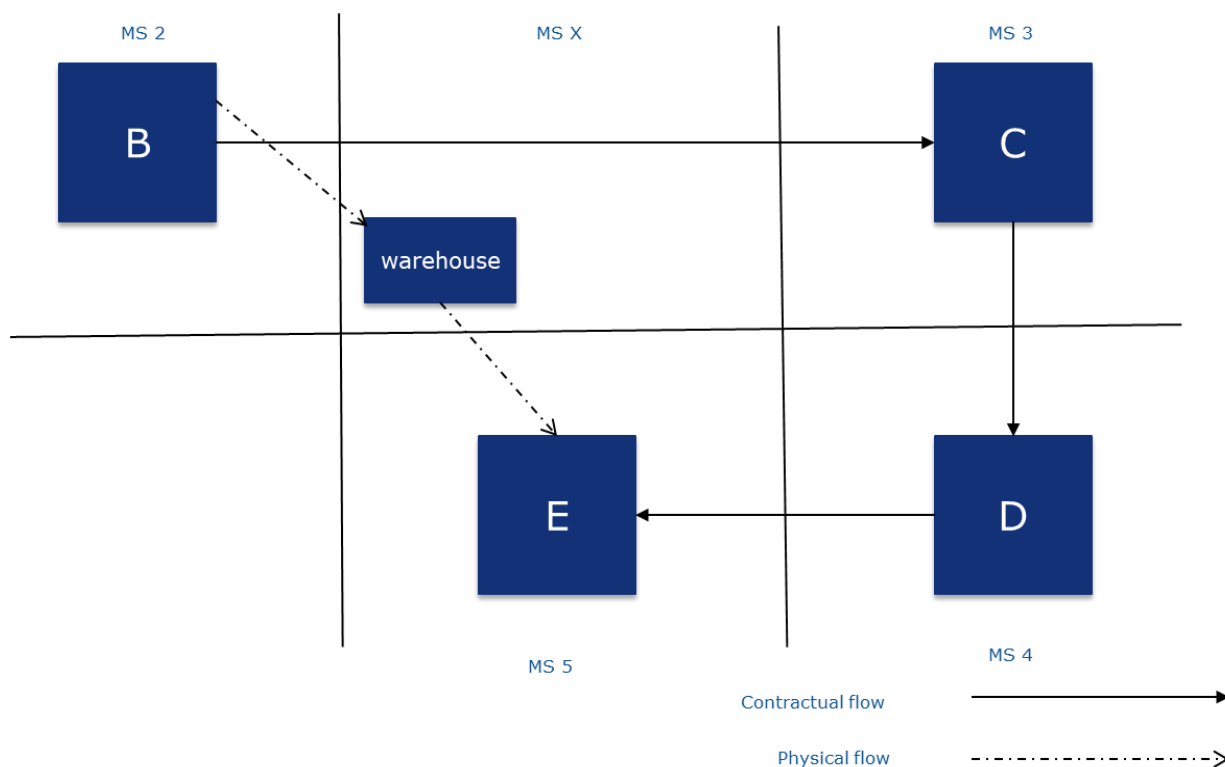
El operador intermediario puede transportar los bienes por sí mismo o a través de otra persona que actúe en su nombre. La parte que transporta los bienes en nombre del operador intermediario no tiene por qué ser necesariamente un tercero fuera de la cadena o una empresa especializada en el transporte de bienes. Podría ser cualquiera de los demás proveedores implicados en la operación en cadena o incluso el último cliente.

Por ejemplo, uno de los proveedores intermediarios en la cadena puede pedir al primer proveedor que transporte los bienes al último cliente. En esta situación, el elemento importante será decidir cuál de los sujetos pasivos en la cadena cumple las condiciones de la sección 3.6.5. El sujeto pasivo será el operador intermediario a efectos del artículo 36 bis de la DI.

3.6.7. Varias personas intervienen en el transporte de bienes

Puede suceder que el operador intermediario, determinado de acuerdo con los criterios de la sección 3.6.5, haya contratado el transporte con más de una persona.

Para ilustrar este punto, vamos a utilizar el ejemplo siguiente (**ejemplo 3**):



Por ejemplo, en el ejemplo 3, C es el operador intermediario. C puede contratar con distintas personas el transporte de los bienes en camión desde los locales de B en el EM 2 hasta un puerto situado en otro Estado miembro (EM X), el transporte de dichos bienes en barco a EM 5 y su transporte en camión desde el puerto en EM 5 hasta los locales de E. En tanto que C sea la parte responsable de los tres contratos, seguirá siendo el operador intermediario. Por supuesto, debe haber continuidad en la operación de transporte, de modo que el itinerario completo pueda considerarse un transporte único del EM 2 al EM 5 y no tres transportes diferentes.

Este hecho no cambia, por ejemplo, si el transporte de los bienes desde los locales de B al puerto del EM X se lleva a cabo utilizando los medios de B, siempre que el operador intermediario C sea el que ha organizado el transporte (según los criterios de la sección 3.6.5).

Se llegaría a una conclusión diferente si el transporte desde los locales de B en el EM 2 hasta el puerto en el EM X es organizado por C, pero los otros dos transportes (el transporte en barco del EM X al EM 5 y el transporte en camión desde el puerto en el EM 5 hasta los locales de E) son organizados por D, el otro proveedor. En ese caso no podríamos aplicar las normas para las operaciones en cadena a toda la cadena B-C-D-E, ya que no existe un solo transporte, sino dos transportes diferentes. De hecho, en ese caso no puede decirse que los bienes son expedidos o transportados «directamente desde el primer proveedor al último cliente en la cadena» (en concreto, de B a E), como exige el artículo 36 *bis*, apartado 1, de la DI. Este ejemplo podría dar lugar a diferentes posibilidades, dependiendo de que sea la relación B-C-D o la relación C-D-E la operación en cadena que determine la aplicación de las normas del artículo 36 *bis* de la DI.

En primer lugar, podría darse el caso de que C organizase el transporte en su propio nombre a un punto en el EM X determinado por él, y que lo hiciera sin conexión con la siguiente entrega a D. A partir de ese momento en el EM X, D organiza el transporte de los bienes para entregarlos a E. En otras palabras, los bienes son transportados primero de B a C y solo más tarde, a través de un transporte diferente, de C a E. En este caso, debemos tratar por separado la operación entre B y C, por una parte, y la relación C-D-E, por otra. Solo la relación C-D-E sería una operación en cadena a efectos de la aplicación de las normas del artículo 36 *bis* de la DI. La entrega de B a C será una entrega intracomunitaria por parte de B en el EM 2 y una adquisición intracomunitaria por parte de C en el EM X. La relación C-D-E sería una operación en cadena en la que D es el operador intermediario. Si se aplica la norma general contemplada en el artículo 36 *bis*, apartado 1, de la DI, C realizará una entrega intracomunitaria en el EM X, D realizará una adquisición intracomunitaria en el EM 5 y la entrega de D a E será una operación nacional en el EM 5.

En segundo lugar, podría suceder que C organizase el transporte en su propio nombre desde los locales de B hasta un punto en el EM X determinado por D y en relación con la entrega realizada por C a D, y solo más tarde, a través de un transporte distinto organizado por D, los bienes fueran entregados por D y transportados de D a E. En tal caso, la operación en cadena para la aplicación de las normas del artículo 36 *bis* de la DI sería la relación B-C-D, de manera que la operación entre D y E se trataría por separado. C sería el operador intermediario en la cadena B-C-D. Si C hubiera comunicado a B su número de identificación a efectos del IVA en el EM 2, se aplicaría la norma del artículo 36 *bis*, apartado 2, de la DI. La entrega de B a C será una entrega nacional en el EM 2, C realizará una entrega intracomunitaria en el EM 2 y D realizará una adquisición intracomunitaria en el EM X. La operación entre D y E dará lugar a una entrega intracomunitaria de los bienes en el EM X realizada por D y a una adquisición intracomunitaria de los bienes en el EM 5 realizada por E.

3.6.8. Transporte fraccionado e interrupciones en la cadena

Cuando abordamos el ejemplo 2 en la sección 3.4.2, indicamos que las entregas de A a B y de E a F estaban excluidas de la cadena, ya que existía una «interrupción clara» en el transporte.

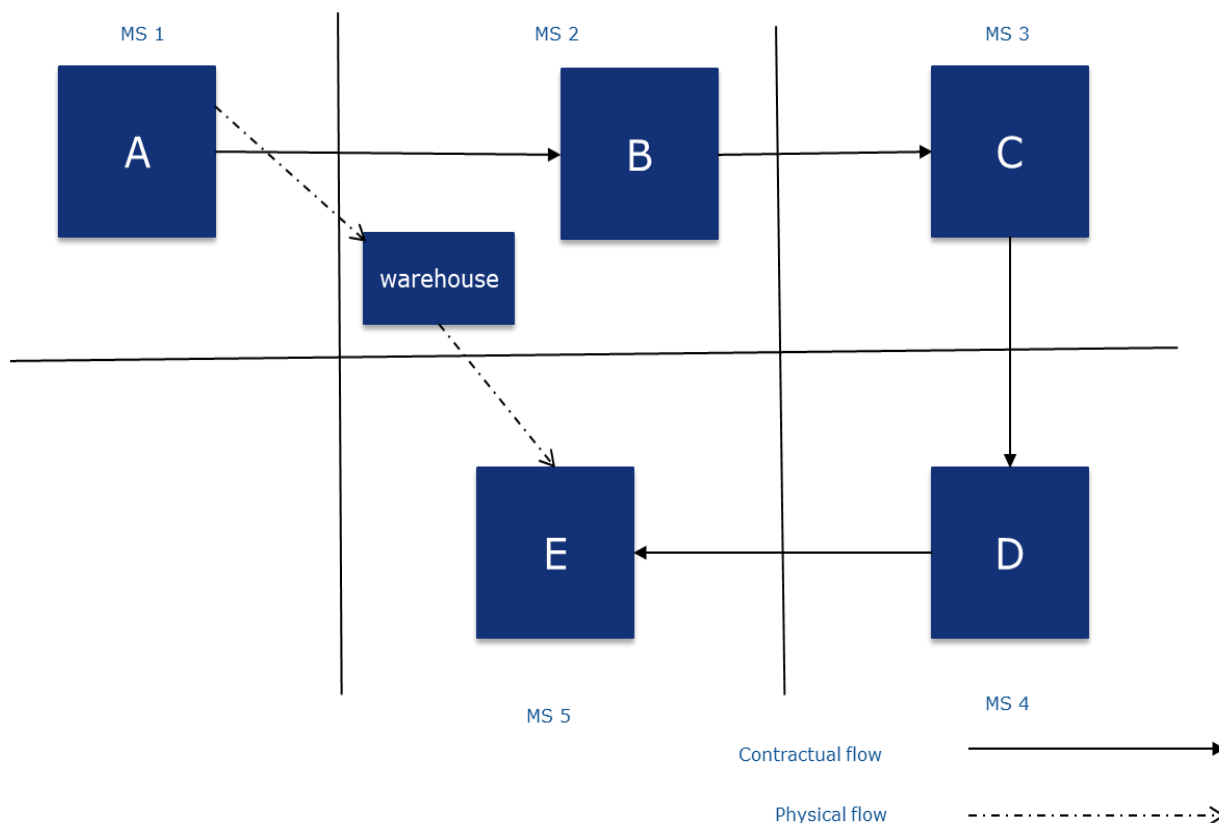
Por lo tanto, es importante analizar, en el marco del transporte con paradas, cuando existe una ruptura clara que dé lugar a distintos transportes, y cuando puede considerarse un único transporte.

Por ejemplo, una situación en la que se rompe la cadena es la analizada en la sección 3.6.7, en la que se registraron dos «movimientos diferentes» de los bienes entre diferentes Estados miembros y en la que el operador que organizó el transporte fue uno diferente para cada «movimiento». En ese caso, las normas previstas para las operaciones en cadena no podrían aplicarse a todas las operaciones B-C-D-E, sino únicamente a las operaciones entre B-C-D o a las operaciones entre C-D-E, ya que la norma del transporte único no puede aplicarse a todo el grupo de operaciones.

Sin embargo, el hecho de que intervengan medios de transporte distintos, de modo que los bienes se transborden, por ejemplo, de un camión a un barco o entre diferentes camiones, no altera necesariamente la consideración del transporte como transporte único.

Además, si los bienes son transportados del EM 2 al EM 5, pero parte de ellos son desembarcados en el EM X, se considera que el resto de los bienes que continúan inmediatamente hasta el EM 5 son directamente transportados del EM 2 al EM 5 para la aplicación de las normas sobre operaciones en cadena, siempre y cuando el operador intermediario organice la operación de transporte en su totalidad.

Para analizar las posibilidades de ruptura en la cadena, vamos a centrarnos en el ejemplo siguiente (**ejemplo 4**) :



Se producen dos «movimientos» de los bienes: desde A en el EM 1 hasta un almacén en el EM 2 y desde el almacén en el EM 2 a E en el EM 5. ¿Cuándo podemos considerar los dos

«movimientos» un único transporte o transportes diferentes? Vamos a analizar distintos supuestos:

a) Supuesto 1: En este supuesto queremos destacar que los acuerdos celebrados por las partes en el momento en que tienen lugar los movimientos de los bienes son decisivos para determinar si existe una ruptura en la cadena.

Para considerar este supuesto un único transporte con miras a la aplicación de la norma del artículo 36 *bis* de la DI, deben cumplirse determinadas condiciones. En primer lugar, es necesario que un operador (B, C o D) organice ambos movimientos¹⁹, actuando como operador intermediario.

Sin embargo, cabe la posibilidad de que, aunque una de ellas organice ambos «movimientos», estos no puedan considerarse un único transporte. Por ejemplo, es B quien organiza ambos «movimientos». Cuando los bienes llegan al EM 2, B no ha celebrado ningún acuerdo con C relativo a la venta de los bienes. En una fase posterior, celebra un acuerdo sobre la venta de los bienes con C, C hace lo mismo con D y D con E y los bienes son transportados de B (en el EM 2) a E (en el EM 5). En este caso, consideraríamos que se ha roto la cadena A-B-C-D-E, aun cuando B sea el operador que ha organizado los dos movimientos de bienes.

Por lo tanto, cuando los bienes son transportados del EM 1 al EM 2, se produciría una entrega intracomunitaria por parte de A en el EM 1 y una adquisición intracomunitaria por parte de B en el EM 2. La serie de operaciones entre B, C, D y E da lugar a un único transporte intracomunitario del EM 2 al EM 5, que se imputará a la entrega realizada por B (no hay otra opción, puesto que B es el primer proveedor en la cadena B-C-D-E). Los siguientes entregas, C-D y D-E, serán entregas nacionales en el EM 5.

Por otra parte, si B, cuando adquiere los bienes a A (o inmediatamente después), ya ha celebrado un acuerdo con C en relación con la venta de los bienes y tiene conocimiento, antes de que los bienes sean trasladados, de que han de ser transportados a E en el EM 5, el hecho de que haya dos «movimientos» de los bienes no es óbice, en principio, para que se considere que la serie de operaciones constituye una operación en cadena, de modo que los dos «movimientos» de los bienes (siempre que haya continuidad entre ellos, como se indica en el ejemplo 3 en la sección 3.6.7) pueden considerarse un único transporte a efectos del artículo 36 *bis* de la DI. En ese caso, A será el primer proveedor, E el último cliente y B, que ha organizado el transporte único que incluye dos «movimientos», el operador intermediario.

b) Supuesto 2: Se llegaría a una conclusión diferente si el primer «movimiento» es organizado por B y el segundo por C. En tal caso, cada movimiento constituye un transporte y cabrían dos posibilidades.

En primer lugar, podría ocurrir que, cuando B organiza el transporte de los bienes al almacén en el EM 2, estos bienes se dirijan a C en relación con una entrega acordada entre B y C. En tal caso, las operaciones A-B-C pueden considerarse operaciones en cadena en las que B es el operador intermediario. Si se aplica la norma general contemplada en el

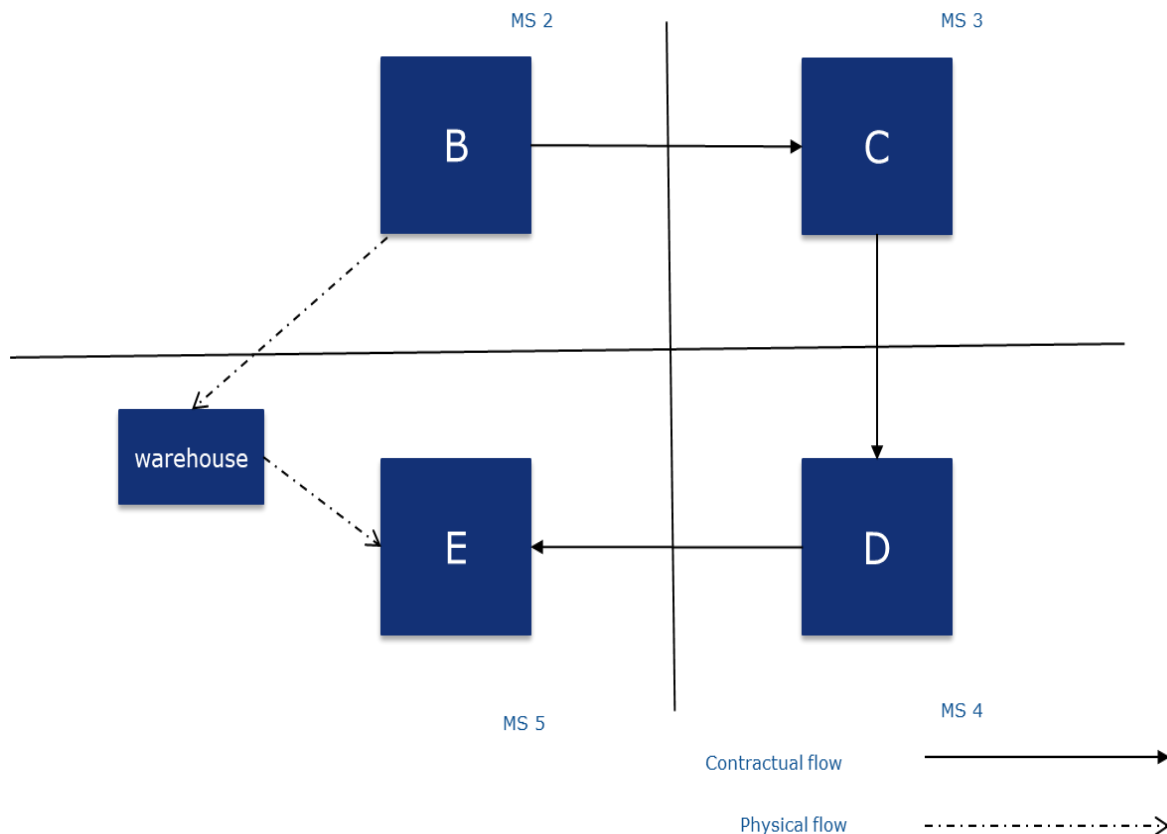
¹⁹ Si A o E organizaran ambos «movimientos», existiría la posibilidad de considerarlos un único transporte, pero en cualquier caso la norma del artículo 36 *bis* de la DI no sería aplicable, ya que no existiría ningún operador intermediario en el sentido de dicha disposición.

artículo 36 *bis*, apartado 1, letra d), se produciría una entrega intracomunitaria por parte de A en el EM 1, una adquisición intracomunitaria por parte de B en el EM 2 y una entrega nacional B-C en el EM 2. A continuación, para las operaciones C-D-E, puesto que C es el primer proveedor y organiza el transporte, C realizará una entrega intracomunitaria en el EM 2, D realizará una adquisición intracomunitaria en el EM 5 y la entrega D-E será una operación nacional en el EM 5.

En segundo lugar, si los bienes, en el marco del transporte organizado por B con destino al almacén en el EM 2, se dirigen de hecho a B, de modo que el transporte no se efectúa en relación con la entrega de B a C, habrá que considerar que la entrega de A a B se produce al margen de la cadena, de modo que habría una entrega intracomunitaria por parte de A en el EM 1 y una adquisición intracomunitaria por parte de B en el EM 2. Las operaciones entre B, C, D y E darían lugar a una operación en cadena en la que B sería el primer proveedor, E el último cliente y C el operador intermediario. Si C comunica a B el número de identificación a efectos del IVA que le ha sido asignado por el EM 2, se aplicará la norma del artículo 36 *bis*, apartado 2, de la DI y todas las entregas A-B-C-D-E tendrán exactamente el mismo trato en materia de IVA que en el apartado anterior.

Sin embargo, si C, en este segundo caso, no comunica a B el número de IVA que le ha sido asignado por el EM 2, se aplicará la norma general del artículo 36 *bis*, apartado 1, de la DI. La entrega de B a C no cambia, pero la entrega de B a C implicaría una entrega intracomunitaria por parte de B en el EM 2 y una adquisición intracomunitaria por parte de C en el EM 5, seguida de entregas nacionales en el EM 5 de C a D y de D a E. Por lo tanto, si C desea aplicar la norma general del artículo 36 *bis*, apartado 1, de la DI, tendrá que comunicar a B un número de IVA asignado por un Estado miembro distinto del EM 2, a fin de que B sepa que ha de tratar la entrega a C como una entrega intracomunitaria y no como una entrega nacional en el EM 2.

c) Supuesto 3: Al igual que en el supuesto 1, con este supuesto insistimos en la idea de que los acuerdos celebrados por las partes en el momento en que se producen los traslados de los bienes son decisivos para determinar la existencia de rupturas en la cadena. En este supuesto utilizaremos otro ejemplo (**ejemplo 5**):



Los bienes son transportados desde los locales de B en el EM 2 hasta un almacén en el EM 5. La persona que organiza dicho transporte es C. En el momento del transporte, B ha vendido los bienes a C, mientras que C no ha celebrado ningún acuerdo sobre la venta de los bienes con nadie. Más tarde, tras la llegada de los bienes al EM 5, C celebra un acuerdo sobre la venta de los bienes con D y D hace lo mismo con E. La persona que organiza el transporte de los bienes desde el almacén hasta los locales de E en el EM 5 es C.

En este caso tenemos que prestar atención a cuál es la situación contractual de los bienes cuando tiene lugar el transporte inicial. Cuando tiene lugar el transporte intracomunitario, C es el propietario de los bienes. No hay entregas sucesivas de los mismos bienes, solo una única entrega B-C. Por consiguiente, se realizará una entrega intracomunitaria de bienes por parte de B en el EM 2, seguida de una adquisición intracomunitaria de bienes por parte de C en el EM 5. Esta entrega intracomunitaria de bienes estará exenta si se cumplen las condiciones del artículo 138 de la DI.

En este caso no existe una operación en cadena. En ambos casos, las entregas de C a D y de D a E serán entregas nacionales en el EM 5.

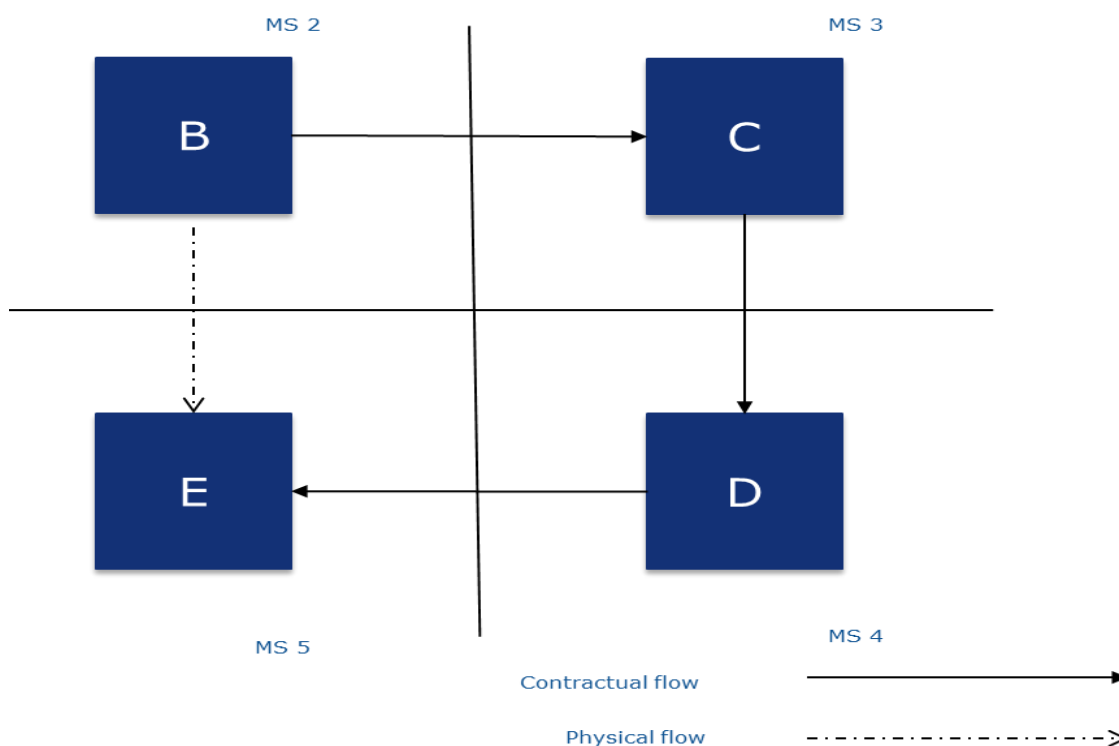
Tras analizar los diferentes supuestos explicados en relación con el transporte fraccionado y las rupturas en la cadena, podemos concluir que cuando hay varios «traslados» de los bienes o en el transporte intervienen varias personas, es importante examinar caso por caso las circunstancias para determinar si pueden aplicarse las normas relativas a las operaciones en cadena. Serán elementos esenciales la determinación del lugar en que se encuentran los bienes (y no en el que están situados los proveedores), y de las operaciones que se han realizado al trasladar los bienes.

3.6.9. Prueba de la organización del transporte

El operador intermediario debe conservar pruebas de que los bienes han sido transportados o expedidos por él (en su propio nombre) o por un tercero en su nombre. Estas pruebas son necesarias para determinar que él es el operador intermediario y, por tanto, a qué operación en la cadena se imputa el transporte. No obstante, esta prueba es diferente y debe evaluarse por separado de la necesaria para beneficiarse de la exención prevista en el artículo 138, apartado 1, de la DI. La parte que aplique la exención, que puede ser o no el operador intermediario, deberá aportar pruebas ante las autoridades tributarias que acrediten que se cumplen las condiciones para la aplicación de dicha exención²⁰.

Existen por tanto dos pruebas diferentes que son necesarias: la prueba de la organización del transporte (es decir, la prueba de que el transporte ha sido realizado por o en nombre de un sujeto pasivo determinado) y la prueba del propio transporte (es decir, la prueba de que los bienes han sido efectivamente transportados de un Estado miembro a otro).

Vamos a utilizar el ejemplo siguiente (**ejemplo 6**) para comprender mejor por qué se necesitan dos pruebas diferentes:



Consideraremos que el transporte de los bienes se imputa a la entrega realizada al operador intermediario y que C es el operador intermediario. El transporte se imputa a la entrega a C, por lo que la entrega intracomunitaria es la realizada por B a C. Para que B aplique la exención, como no está organizando el transporte de los bienes, en principio necesitará i) el número de identificación a efectos del IVA asignado a C por un Estado miembro distinto del EM 2; ii) la prueba de que los bienes han sido transportados fuera del EM 2 a otro Estado miembro; y iii) la prueba de que los bienes han sido transportados por

²⁰ Por consiguiente, cuando el transporte se impute a la entrega realizada al operador intermediario, el proveedor tendrá que conservar las pruebas del transporte para justificar la exención de la entrega intracomunitaria. Además, para poder acogerse a la presunción del artículo 45 bis, apartado 1, letra b), del RE, el proveedor deberá estar en posesión de los documentos exigidos por dicha disposición.

C o por un tercero en su nombre (puesto que el artículo 138, apartado 1, de la DI exige, para la aplicación de la exención, que los bienes hayan sido transportados bien por el proveedor o el adquiriente, bien por un tercero en nombre de cualquiera de ellos).

Por lo tanto, C tendrá que demostrar ante B, no solo que se ha realizado el transporte, sino que fue él quien lo organizó (o, en otras palabras, que el transporte fue realizado en su nombre por él mismo o por un tercero). Cabe destacar que, si de conformidad con las pruebas, D es quien organiza el transporte, y no C, el operador intermediario sería D. En tal caso, el transporte intracomunitario se imputaría a la entrega realizada por C a D o a la entrega realizada por D a E, pero no puede imputarse a la entrega de B a C. Esta última entrega se convierte en una operación nacional en el EM 2, y B tendrá que facturar el IVA a C. Por consiguiente, C tiene que aportar a B pruebas de que es él quien organiza el transporte, lo que constituye una prueba adicional y diferente de la del mero hecho de que el transporte ha tenido lugar.

3.6.10. La comunicación del número de identificación a efectos del IVA por parte del operador intermediario debe estar dirigida a su proveedor.

Para aplicar la norma del artículo 36 *bis*, apartado 2, de la DI, el operador intermediario debe comunicar **a su proveedor** el número de identificación a efectos del IVA asignado por el Estado miembro desde el que se expiden o transportan los bienes.

El artículo 36 *bis*, apartado 2, de la DI no exige una comunicación a ninguna de las administraciones tributarias implicadas, solo al proveedor.

Esta comunicación debe estar dirigida a su proveedor; es irrelevante si el operador intermediario comunica el número de identificación a efectos del IVA a cualquiera de los demás participantes en la operación en cadena.

En nuestro ejemplo 2, si D es el operador intermediario y comunica a C el número de identificación a efectos del IVA que le ha sido asignado por el EM 2, el transporte se imputará a la entrega realizada por D a E. Toda comunicación por parte de D de su número de identificación a efectos del IVA a B o E no sería pertinente a efectos del artículo 36 *bis*, apartado 2, de la DI. Por lo tanto, si D comunica ese número a B o a E pero no a C, se aplicará la norma general y el transporte o la expedición se imputará a la entrega realizada por C a D.

3.6.11. Cómo debe comunicar el operador intermediario su número de identificación a efectos del IVA

La comunicación del número de identificación a efectos del IVA no tiene que hacerse con arreglo a ninguna formalidad especial. Puede realizarse por cualquier medio que permita demostrar que el proveedor ha recibido la comunicación. A este respecto, podría ser suficiente un intercambio de correos electrónicos.

Las partes son libres de acordar la forma de hacer esta comunicación. No es necesario que se haga operación por operación. Es posible que el operador intermediario indique una sola vez a su proveedor el número de identificación a efectos del IVA que debe utilizarse para todas las entregas a un determinado Estado miembro. Si el operador intermediario recibe entregas del mismo proveedor, por ejemplo en el Estado miembro 1 y en el Estado miembro 2, solo puede indicar una vez a su proveedor el número de identificación a efectos del IVA que se utilizará para las entregas con destino al Estado miembro 1 y el

número de identificación a efectos del IVA que se utilizará para las entregas con destino al Estado miembro 2, que podría ser el mismo número o uno distinto.

El operador intermediario podría comunicar al proveedor que, a partir de un momento dado, el número de identificación a efectos del IVA que se utilizará para las entregas a un Estado miembro concreto será distinto del que se ha utilizado hasta ese momento. El operador intermediario también puede optar por utilizar, para entregas específicas, un número de identificación a efectos del IVA distinto del utilizado «habitualmente» por él. Por lo tanto, si ha comunicado a su proveedor un determinado número de identificación a efectos del IVA que debe utilizarse para todas las entregas en un determinado Estado miembro, podría informar al proveedor de que, para una entrega específica, utilizará un número de identificación a efectos del IVA diferente.

El proveedor, por su parte, puede solicitar, si así lo desea, al operador intermediario que le comunique su número de identificación a efectos del IVA para cada operación, a fin de garantizar la correcta aplicación de la exención.

3.6.12. Medios de prueba de la comunicación del número de identificación a efectos del IVA

El operador intermediario y su proveedor deben conservar la prueba de la comunicación y presentarla a las autoridades tributarias cuando sea necesario para verificar la correcta aplicación de la norma. Por lo tanto, se requiere algún tipo de comunicación escrita, por vía electrónica o no, para demostrar que se ha comunicado el número de identificación a efectos del IVA.

No obstante, incluso si el operador intermediario o su proveedor no pueden aportar prueba de que el operador intermediario ha comunicado a su proveedor el número de identificación a efectos del IVA asignado por el Estado miembro desde el que se expiden los bienes, se considerará que así se ha hecho si se cumplen las condiciones siguientes:

- 1) que el número de identificación a efectos del IVA del operador intermediario asignado por el Estado miembro desde el que se expiden o transportan los bienes figure en la factura que le haya expedido su proveedor, y
- 2) que el importe del IVA pagadero en el Estado miembro desde el que se expiden o transportan los bienes haya sido cargado en la factura (a menos que la operación esté exenta del pago del IVA, en cuyo caso la factura debe incluir una referencia a la disposición aplicable de la Directiva sobre el IVA o a la disposición nacional correspondiente, o cualquier otra referencia que indique que la entrega de bienes o la prestación de servicios está exenta con arreglo al artículo 226, punto 11, de la DI).

Las autoridades de los Estados miembros en cuestión también deben poder comprobar que el comportamiento del proveedor y del operador intermediario es coherente con lo que se indica en la factura. Así, por ejemplo, si el proveedor ha facturado el IVA en la operación con arreglo a la factura, dicho IVA debe incluirse en sus registros del IVA, si está obligado a llevarlos, y en su declaración del IVA.

3.6.13. ¿Qué ocurre si el intermediario y su proveedor no pueden probar esa comunicación?

En caso de que el operador intermediario y su proveedor no puedan demostrar que aquel ha comunicado a este el número de identificación a efectos del IVA que le haya asignado

el Estado miembro desde el que se expiden o transportan los bienes, y no se cumplan las condiciones recogidas en la sección 3.6.12, cabe presumir que no se cumplen las condiciones para la aplicación de la norma del artículo 36 *bis*, apartado 2, de la DI, y se aplicará la norma general del artículo 36 *bis*, apartado 1, de la DI.

3.6.14. ¿Cuándo ha de realizar el operador intermediario esta comunicación?

El artículo 36 *bis* de la DI no especifica cuándo debe comunicarse el número de identificación a efectos del IVA al proveedor. En principio, parece que, en circunstancias normales, esta comunicación debe realizarse antes de que tenga lugar el hecho imponible.

En caso de que el operador intermediario no haya comunicado a su proveedor el número de identificación a efectos del IVA asignado por el Estado miembro de partida de los bienes en esa fecha, se aplicará la norma general del artículo 36 *bis*, apartado 1, de la DI, por lo que el transporte de los bienes se imputará a la entrega realizada al operador intermediario y que será la entrega intracomunitaria. Por consiguiente, el proveedor no facturará el IVA al operador intermediario, siempre que este haya comunicado a aquel un número de identificación a efectos del IVA asignado por un Estado miembro distinto del de partida de los bienes y que el proveedor esté convencido de que los bienes están siendo transportados a otro Estado miembro por el operador intermediario o por alguien en su nombre.

No obstante, es posible que el operador intermediario, comunique por error un número de identificación a efectos del IVA incorrecto. Así sucede, por ejemplo, cuando ha dado a su proveedor la instrucción de aplicar siempre el número de identificación a efectos del IVA asignado por el Estado miembro de partida de los bienes, pero para esa entrega específica desea utilizar el número de identificación a efectos del IVA que le ha sido asignado por el Estado miembro de destino de los bienes. En tal caso, el operador intermediario debe poder comunicar este número de identificación a efectos del IVA asignado por el Estado miembro de destino de los bienes, incluso después del devengo. Las consecuencias de esta comunicación tardía variarán en función de las circunstancias del caso.

Si la comunicación tiene lugar después del hecho imponible, pero antes del vencimiento del plazo para presentar la declaración del IVA correspondiente, el proveedor simplemente corregirá la factura con arreglo a las normas nacionales pertinentes aplicando en ese momento preciso la exención del IVA (si se cumplen todas las condiciones) a la operación y no declarará ninguna importe del IVA en su declaración del IVA correspondiente a dicha entrega.

Si la comunicación tiene lugar después del hecho imponible y una vez vencido el plazo de presentación de la declaración del IVA de dicho período, el proveedor también puede corregir la factura con arreglo a las normas nacionales pertinentes, aplicando en ese momento preciso la exención del IVA si se cumplen todas las condiciones. El proveedor corregirá la declaración del IVA con arreglo a los procedimientos establecidos en ese Estado miembro.

3.6.15. ¿Qué ocurre si el operador intermediario tiene múltiples números de identificación a efectos del IVA?

En el ejemplo 2, si C es el operador intermediario, es posible que tenga un número de identificación a efectos del IVA asignado por el Estado miembro en el que esté establecido (EM 3), y un número de identificación a efectos del IVA asignado por el

Estado miembro de partida de los bienes (EM 2) y un número de identificación a efectos del IVA asignado por el Estado miembro de llegada de los bienes (EM 5).

El hecho de que C tenga un número de identificación a efectos del IVA asignado por el EM 2 no le obliga a utilizar ese número de identificación a efectos del IVA para las operaciones en las que participen proveedores establecidos o bienes situados en ese Estado miembro. Podrá utilizar el número de identificación a efectos del IVA asignado por dicho Estado miembro o, en su caso, el número de identificación a efectos del IVA asignado por cualquier otro Estado miembro. Sin embargo, las consecuencias que acarrearán la elección de uno u otro número de identificación a efectos del IVA son significativas.

Ya hemos analizado las consecuencias que tiene el hecho de que C presente el número de identificación a efectos del IVA del EM 2. La entrega de B a C será una entrega nacional en el EM 2 y el transporte de los bienes se imputará a la entrega realizada por C. Por consiguiente, C efectuará una entrega intracomunitaria en el EM 2 (exenta si se cumplen las condiciones del artículo 138 de la DI).

No obstante, C puede facilitar a B el número de identificación a efectos del IVA que le ha sido asignado por el EM 5. En tal caso, se aplica la norma general del artículo 36 bis, apartado 1, de la DI, y el transporte se imputa a la entrega a C. La entrega intracomunitaria de B a C estará exenta. C realizará una adquisición intracomunitaria en el EM 5.

En caso de que C facilite a B el número de identificación a efectos del IVA que le ha asignado el EM 3, se aplica también la norma general del artículo 36 bis, apartado 1, de la DI, y el transporte se imputa a la entrega a C. La entrega intracomunitaria de B a C estará exenta, ya que el artículo 138 de la DI solo exige un número de identificación a efectos del IVA asignado por un Estado miembro distinto del Estado miembro desde el que se inicia la expedición o el transporte de los bienes.

Con arreglo al artículo 40 de la DI, C efectuará una adquisición intracomunitaria de bienes en el EM 5, el Estado miembro en el que finaliza la expedición o el transporte de los bienes, por lo que la adquisición intracomunitaria será gravada en el EM 5. Sin embargo, según el artículo 41 de la DI, el EM 3 podría gravar también la adquisición intracomunitaria, ya que el número al amparo del cual C hizo la adquisición era un número de identificación a efectos del IVA atribuido por el EM 3. A fin de evitar la doble imposición, C tendrá que demostrar a las autoridades tributarias del EM 3 que se ha aplicado el IVA a la adquisición con arreglo al artículo 40 de la DI, es decir, en el Estado miembro de llegada de la expedición o del transporte de los bienes (EM 5).

3.6.16. ¿Qué ocurre si el operador intermediario no comunica a su proveedor ningún número de identificación a efectos del IVA?

Es posible que el operador intermediario no comunique ningún número de identificación a efectos del IVA a su proveedor. En el ejemplo 2, consideremos que C es el operador intermediario y que no ha comunicado ningún número de identificación a efectos del IVA a B. En tal caso, B tendrá que facturar el IVA por la operación a C.

El hecho de que los bienes hayan abandonado el territorio del EM 2 y de que C sea un sujeto pasivo que actúa como tal no basta para conceder la exención del pago del IVA para la entrega intracomunitaria. El artículo 138, apartado 1, letra b), de la DI exige, como condición para la exención de la entrega intracomunitaria, que C indique a B el número de identificación a efectos del IVA que le ha asignado un Estado miembro distinto del de

partida de los bienes. Como no lo ha hecho, B tendrá que facturar el IVA por la entrega intracomunitaria.

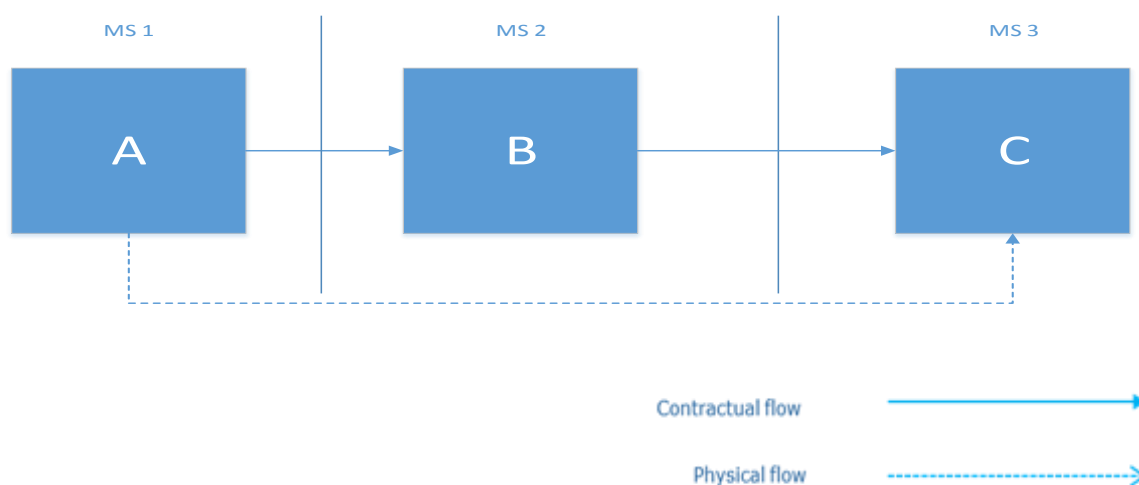
Cabe destacar que la imposición de la entrega intracomunitaria en el EM 2 no impide gravar la adquisición intracomunitaria por C en el EM 5 con arreglo al artículo 40 de la DI y al artículo 16 del RE.

Esta situación puede corregirse si C comunica posteriormente su número de identificación a efectos del IVA. Podría comunicar a B su número de identificación a efectos del IVA del EM 2, del EM 3 o del EM 5 con las consecuencias explicadas en la sección anterior. A continuación se aplicarán las normas establecidas en el EM 2 relativas a la corrección de las facturas.

3.6.17. Simplificación de las operaciones triangulares

Como ya se ha explicado, las normas del artículo 36 *bis* de la DI se limitan a aclarar a qué operación en la cadena se imputa el transporte. Estas normas no tienen ninguna repercusión en el adeudo del impuesto, que se determina con arreglo a las normas generales. Tampoco tienen incidencia en la posibilidad de aplicar la simplificación prevista para las operaciones triangulares cuando se cumplen todas las condiciones del artículo 141 de la DI.

Podemos pensar en una operación en cadena simple en la que la simplificación de las operaciones triangulares puede aplicarse en el ejemplo siguiente (**ejemplo 7**) :



B es el operador intermediario. La norma general del artículo 36 *bis*, apartado 1, de la DI es que el transporte o la expedición se imputa a la entrega realizada al operador intermediario, es decir, a la entrega realizada por A a B. Por consiguiente, A realizará una entrega intracomunitaria en el EM 1 y B una adquisición intracomunitaria en el EM 3. Vamos a analizar si se cumplen los requisitos establecidos en el artículo 141 de la DI para aplicar la simplificación de las operaciones triangulares:

a) que la adquisición intracomunitaria de bienes sea efectuada por un sujeto pasivo (B) no establecido en el Estado miembro en cuestión (EM 3), pero identificado a efectos del IVA en otro Estado miembro (EM 2);

b) que la adquisición de bienes se realice en el Estado miembro de que se trate (EM 3) con motivo de una entrega subsiguiente de dichos bienes por parte de B;

c) que los bienes se transporten directamente desde un Estado miembro (EM 1) que no sea aquel en el que se encuentre identificado B (EM 2) con destino a la persona para la que cual se efectúe la subsiguiente entrega (C);

d) que la persona a la que vaya a efectuarse la entrega subsiguiente (C) sea otro sujeto pasivo identificado en el Estado miembro de que se trate (EM 3);

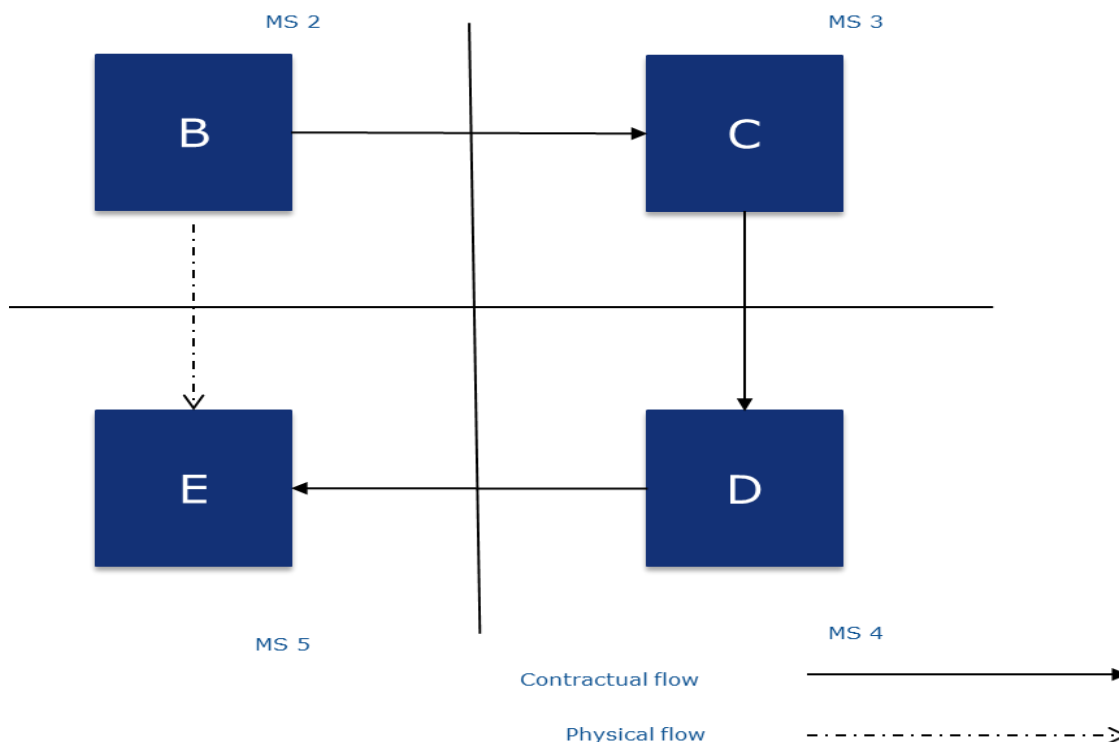
e) que C haya sido designado, conforme al artículo 197 de la DI, como deudor del IVA exigible en concepto de la entrega efectuada por B.

Se cumplen, por tanto, las condiciones para la aplicación de la simplificación triangular. En consecuencia, la imposición de la operación será la siguiente:

- A realizará una entrega intracomunitaria en el EM 1. Esta entrega estará exenta si se cumplen todas las condiciones del artículo 138 de la DI.
- B realizará una adquisición intracomunitaria en el EM 3. Como consecuencia de la aplicación del artículo 141 de la DI, no se percibirá IVA alguno por dicha adquisición.
- B efectuará un entrega nacional a C en el EM 3. C adeudará el IVA por dicho entrega con arreglo al artículo 197 de la DI.
- Por lo tanto, B no deberá registrarse ni liquidar el IVA ni en el EM 1 ni en el EM 3. Además, para garantizar que B no tributa en el EM 2 por una adquisición intracomunitaria, debe cumplir las condiciones del artículo 42 de la DI.

3.6.17.1. Más de tres operadores en la cadena

Incluiremos de nuevo nuestro ejemplo con cuatro operadores en la cadena (**ejemplo 8**):



En nuestro ejemplo 8, C es el operador intermediario. C comunica a B el número de identificación a efectos del IVA que le ha atribuido el EM 2. Por lo tanto, en lugar de la

norma general del artículo 36 *bis*, apartado 1, de la DI, se aplica la norma del artículo 36 *bis*, apartado 2, de la DI, por lo que el transporte se imputa a la entrega realizada por C. Así, la entrega realizada por B a C será una entrega nacional en el EM 2 y la entrega realizada por C a D será una entrega intracomunitaria de bienes exenta en el EM 2 (si se cumplen las condiciones del artículo 138 de la DI).

La adquisición intracomunitaria la efectúa D, que no está establecido en el EM 5, el Estado miembro de llegada de los bienes, sino que está registrado en el EM 4. Los bienes son adquiridos por D a efectos de una entrega subsiguiente de bienes a E en ese mismo Estado miembro, el EM 5. Los bienes han sido transportados directamente desde un Estado miembro (EM 2) distinto de aquel en el que D está identificado a efectos del IVA (EM 4), a la persona para la que debe efectuar la entrega subsiguiente (E). E es un sujeto pasivo identificado a efectos del IVA en el EM 5. Por consiguiente, si E es el deudor del IVA devengado por la entrega realizada por la persona no establecida en el EM 5 (D) de conformidad con el artículo 197 de la DI, se aplica la norma del artículo 141 de la DI.

En tal situación, la adquisición intracomunitaria efectuada por D en el EM 5 no debe ser gravada con el IVA. El deudor del IVA por la entrega de D a E en el EM 5 será E con arreglo al artículo 197 de la DI.

Por lo tanto, D no tendrá que registrarse ni liquidar el IVA en el EM 5. Además, a fin de garantizar que D no tributa en el EM 4 por una adquisición intracomunitaria, debe cumplir las condiciones del artículo 42 de la DI.

3.6.17.2. *Entrega subsiguiente de los bienes en el marco de la operación triangular*

En nuestro ejemplo 8, C era el operador intermediario. C comunica a B su número de identificación a efectos del IVA en el EM 3 y no su número de identificación a efectos del IVA en el EM 2. A efectos del ejemplo, damos por supuesto que D está identificado a efectos del IVA no solo en el EM 4, sino también en el EM 5. En este caso, se aplicará la norma general para las operaciones en cadena y el transporte se imputará a la entrega realizada por B a C. C efectuará una adquisición intracomunitaria en el EM 5. Habida cuenta del tenor literal del artículo 141 de la DI, cabría pensar que esta exención no puede aplicarse a esta adquisición intracomunitaria realizada por C. Esto se debe a que no puede considerarse que se haya cumplido la condición prevista en el artículo 141, letra c), de la DI, ya que los bienes no son expedidos o transportados a la persona para la cual C efectúa su entrega, D, sino a otra persona, E, situada en un punto posterior de la cadena. En tal caso, C tendría que registrarse en el EM 5 y liquidar el IVA por la adquisición intracomunitaria en el EM 5²¹.

Sin embargo, la exención del artículo 141 de la DI también podría aplicarse en tal situación.

A este respecto, cabe destacar que para C, el operador intermediario que vende los bienes a D, no es pertinente lo que D pretende hacer con esos bienes.

²¹ Sin embargo, si se aplica la exención prevista en el artículo 140, letra c), de la DI (lo que ocurriría si el EM 5 aplicase el mecanismo opcional de inversión del sujeto pasivo previsto en el artículo 194 de la DI en la entrega subsiguiente entre C y D), C estaría obligado a inscribirse en el EM 5 debido a la adquisición intracomunitaria realizada, pero no estaría obligado a tributar por dicha adquisición intracomunitaria, ya que la adquisición estaría exenta.

C cumple sus obligaciones con D enviando los bienes al lugar acordado por C y D. Este lugar podría ser los locales de D o un almacén gestionado por un tercero. Pero también podría ser los locales de E, como resultado de una operación entre D y E, de la cual C no tiene por qué tener conocimiento.

Por lo tanto, C cumple los requisitos del artículo 141 de la DI, ya que está enviando los bienes al lugar designado por D. El hecho de que haya habido una venta de D a E de la cual C puede o no tener conocimiento no afecta al cumplimiento por parte de C de los requisitos para la aplicación de la exención.

Podríamos examinar las diferencias entre este supuesto (una operación triangular entre B, C y D a pesar de que los bienes se envían a E) y el caso en el que hay una operación triangular entre B, C y D, los bienes se envían a los locales de D, y existe una entrega subsiguiente de D a E al margen de la operación en cadena.

En ambos casos, la adquisición intracomunitaria de los bienes por parte de C en el EM 5 estará exenta, y C no necesitará registrarse en ese Estado. En estos casos, D tendría que estar registrado en el EM 5 y adeudaría el IVA por la entrega nacional que C le hace en ese Estado miembro.

Además, debe tenerse en cuenta el artículo 42, letra b), de la DI. Esto significa que, en ambos casos, C deberá cumplir «las obligaciones relativas a la presentación del estado recapitulativo establecidas en el artículo 265», de modo que la entrega subsiguiente a D y el número de identificación a efectos del IVA de D en el EM 5 deberán ser incluidos por C en su estado recapitulativo presentado en el EM 3. De lo contrario, en ambos casos C sería deudor del impuesto en el EM 3 por la adquisición intracomunitaria realizada, dado que, para esa adquisición, ha utilizado el número de IVA atribuido por el EM 3 (artículo 41 de la DI).

En cualquier caso, la entrega de D a E sería una entrega nacional gravada en el EM 5.

Como se puede observar, no hay diferencias para C, D y E si se aplica la simplificación de las operaciones triangulares cuando los bienes se envían a E y en caso de que se aplique la simplificación de las operaciones triangulares cuando los bienes se envían a D, que posteriormente los vende y envía a E. Sin embargo, si no se aplica la simplificación, C estaría obligado a registrarse y liquidar el IVA en el EM 5.

Tras analizar las circunstancias mencionadas, cabe considerar que en este caso se cumplen todas las condiciones para la aplicación de la simplificación de las operaciones triangulares en el ejemplo 8, siempre que C transporte los bienes al lugar que D le haya indicado en el EM 5 y D esté identificado a efectos del IVA en él. Se cumple la condición del artículo 141, letra c), de la DI ya que los bienes son transportados directamente al lugar que D le haya indicado a C.

Por lo tanto, la adquisición intracomunitaria de los bienes por parte de C en el EM 5 debe quedar exenta y C no tendrá que registrarse en el EM 5. D sería deudor del IVA en el EM 5 en relación con la entrega nacional realizada en ese Estado miembro por C a D, y la entrega de D a E también sería una entrega nacional gravada en el EM 5. A los efectos del artículo 42 de la DI, C estaría obligado a presentar un estado recapitulativo en el EM 3 en el que figure el número de identificación a efectos del IVA de D en el EM 5.

En resumen, las normas relativas a las operaciones en cadena se aplican con independencia del número de partes que intervienen en la cadena. Sin embargo, la

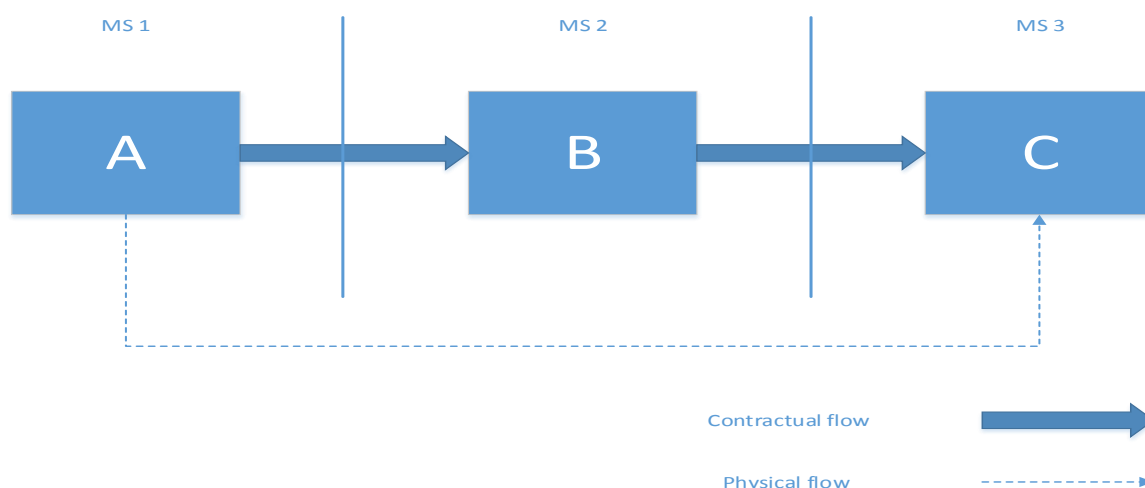
simplificación de las operaciones triangulares solo es aplicable cuando se cumplen todas las condiciones para dicha simplificación en relación con las operaciones en las que intervienen tres partes en la cadena. En la práctica, solo uno de los sujetos pasivos que intervienen en la cadena de operaciones —el que realiza la adquisición intracomunitaria—, puede acogerse a la simplificación triangular. En el ejemplo anterior, será C, mientras que D no puede hacerlo.

3.6.18. La última persona en la cadena es un cliente final

Como se ha dicho en la sección 3.3, en una operación en cadena han de intervenir como mínimo tres personas. No es necesario, sin embargo, que todos ellos sean sujetos pasivos.

De hecho, es posible que la última persona en la cadena sea una persona que no tenga la condición de sujeto pasivo, es decir, un consumidor final. Por consiguiente, podríamos aplicar las normas relativas a las operaciones en cadena a una situación en la que un sujeto pasivo A vende bienes a un sujeto pasivo B, el cual vende los mismos bienes a un particular que no es sujeto pasivo C. El transporte se realiza directamente de A a C, desde el EM 1 hasta el EM 3.

Ejemplo 9:



En esta situación, la única persona que puede ser operador intermediario para aplicar las normas sobre las operaciones en cadena es B.

Si se aplica la norma general, el transporte se imputará a la entrega de A a B. Por consiguiente, la entrega por parte de A será una entrega intracomunitaria de bienes exenta en el EM 1 (si se cumplen las condiciones del artículo 138 de la DI) y habrá una adquisición intracomunitaria por parte de B sujeta a gravamen en el EM 3. La entrega de B a C será una operación nacional en el EM 3.

Si B, operador intermediario, comunica a A el número de identificación a efectos del IVA que le ha atribuido el Estado miembro desde el que se expiden o transportan los bienes, el EM 1, la expedición o el transporte se imputará a la entrega realizada por él, es decir, a la entrega de B a C. La entrega de A a B será una operación nacional sujeta a gravamen en el EM 1. La entrega de B a C se consideraría una venta a distancia de bienes imponible en el EM 3, a menos que se cumplan las condiciones establecidas en el artículo 34 de la DI, en cuyo caso la operación estaría sujeta a gravamen en el EM 1.

4. EXENCIÓN DE LAS ENTREGAS INTRACOMUNITARIAS DE BIENES

4.1. Disposición pertinente

Artículo 138 de la DI

4.2. ¿Qué aporta la disposición?

La modificación del artículo 138 de la DI consta de dos elementos:

- el apartado 1 se reestructura y se añade una nueva condición;
- se añade el apartado 1 *bis*.

Artículo 138, apartado 1, de la DI

Respecto del artículo 138, apartado 1, de la DI, conviene tener en cuenta lo siguiente:

- El contenido de la letra a) del artículo 138, apartado 1, de la DI se corresponde con el contenido del artículo 138, apartado 1, en su versión aplicable hasta el 31 de diciembre de 2019.
 - La letra b) establece una nueva condición para la aplicación de la exención consistente en dos elementos:
 - o el sujeto pasivo, o la persona jurídica no sujeta al impuesto a quien se hace entrega de los bienes está 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
- o este sujeto pasivo o persona jurídica no sujeta al impuesto a quien se hace entrega de los bienes ha indicado su número de identificación a efectos del IVA al proveedor.

En lo que respecta al primer elemento, cabe señalar que el número de identificación a efectos del IVA del sujeto pasivo o de la persona jurídica no sujeta al impuesto a quien se hace la entrega no tiene que ser necesariamente un número de identificación a efectos del IVA asignado por el Estado miembro al que se transportan los bienes; basta con que se trate de un número de identificación a efectos del IVA atribuido por un Estado miembro distinto de aquel en el que se inicia la expedición o el transporte.

Por lo que se refiere al segundo elemento, cabe destacar que en el texto de la disposición no se especifica la forma en que el número de identificación a efectos del IVA se comparte entre las partes contratantes. Este extremo debería dejarse a la discreción de las partes contratantes y no debería estar sujeto a ningún requisito formal (por ejemplo, el uso de un documento específico). Al igual que en el caso del artículo 36 *bis*, apartado 2, de la DI, del hecho de que el proveedor haya mencionado en la factura el número de identificación a efectos del IVA de su cliente puede colegirse que el cliente ha indicado su número de identificación a efectos del IVA al proveedor.

Artículo 138, apartado 1 *bis*, de la DI

En lo que respecta al artículo 138, apartado 1 *bis*, de la DI, cabe destacar que se ha añadido un nuevo apartado 1 *bis* al artículo 138, conforme al cual la exención prevista en el apartado 1 no se aplicará cuando el proveedor no haya cumplido la obligación prevista en los artículos 262 y 263 de la DI de presentar un estado recapitulativo, o si el estado recapitulativo que haya presentado no ofrece la información correcta en relación con la entrega en cuestión como se exige en el artículo 264 de la DI, a menos que el proveedor pueda justificar debidamente sus carencias a satisfacción de las autoridades competentes.

4.3. Análisis detallado de las cuestiones que plantea el artículo 138, apartados 1 y 1 *bis*, de la DI

4.3.1. Directrices acordadas por el Comité del IVA.

Directrices resultantes de la 113ª reunión del Comité del IVA de 3 de junio de 2019

3. NUEVA LEGISLACIÓN – ASUNTOS RELATIVOS A LA APLICACIÓN DE LAS DISPOSICIONES DE LA UE EN MATERIA DE IVA RECIENTEMENTE ADOPTADAS
- 3.1 Origen: Comisión
- Referencias: Artículo 17 *bis*, artículo 36 *bis*, artículo 138, apartados 1 y 1 *bis*, artículo 243, apartado 3, y artículo 262, apartado 2, de la Directiva sobre el IVA
Artículo 45 *bis*, y artículo 54 *bis* del Reglamento de Ejecución sobre el IVA
- Asunto: Aplicación del Paquete de soluciones rápidas: Directiva (UE) 2018/1910 del Consejo y Reglamento de Ejecución (UE) 2018/1912 del Consejo ([Documento taxud.c.1.\(2019\) 3533969 – Documento de trabajo n.º 968](#))

[Documento E- taxud.c.1\(2019\) 7900313 Documento de trabajo n.º 976](#)

*Exención de una entrega intracomunitaria de bienes: interacción con la Directiva sobre devolución del IVA (sección 3.3.1)*²²

²² Este epígrafe se refiere a la sección correspondiente del documento de trabajo n.º 968 del Comité del IVA.

El Comité del IVA confirma por unanimidad que la modificación introducida por la Directiva (UE) 2018/1910 del Consejo, de 4 de diciembre de 2018, al artículo 138, apartado 1, de la Directiva sobre el IVA, añade una condición material para la aplicación de la exención de una entrega intracomunitaria de bienes. El Comité del IVA acuerda unánimemente que esta adición supone que cuando la persona que adquiere los bienes no indique al proveedor el número de identificación a efectos del IVA o si el número de identificación a efectos del IVA indicado ha sido atribuido por el Estado miembro desde el cual se expiden o transportan los bienes, debe considerarse que no se han cumplido las condiciones para la aplicación de la exención prevista en el artículo 138 y el proveedor no tendrá otra opción que facturar el IVA.

Documento F- taxud.c.1(2019) 7900872 Documento de trabajo n.º 977

*Exención de una entrega intracomunitaria de bienes: aplicación del artículo 138, apartado 1 bis (sección 3.3.2)*²³

1. El Comité del IVA reconoce por unanimidad que el hecho de que la exención prevista en el apartado 1 del artículo 138 de la Directiva sobre el IVA no se aplique en casos de incumplimiento por parte del proveedor según lo establecido en el apartado 1 *bis* solo puede establecerse *de facto* cierto tiempo después del momento en que se haya efectuado y facturado la entrega.

De hecho, el Comité del IVA acuerda unánimemente que es inevitable que haya un lapso de tiempo entre el momento en que se realiza y factura la entrega al adquiriente y el momento en que el proveedor tiene que cumplir la obligación prevista en los artículos 262 y 263 de la Directiva sobre el IVA de presentar un estado recapitulativo. El Comité del IVA también acuerda por unanimidad que no es posible evitar un intervalo de tiempo entre el momento en que el proveedor debe presentar el estado recapitulativo y el momento en que la administración tributaria actúa, ya que tal actuación solo puede iniciarse a raíz de que no se presente el estado recapitulativo o de que, aunque habiéndose presentado, este no contenga la información correcta.

2. El Comité del IVA acuerda por unanimidad que el proveedor deberá, por tanto, poder eximir la entrega, en el momento en que se efectúe, con sujeción a las condiciones del artículo 138, apartado 1, de la Directiva sobre el IVA, puesto que estas son las únicas condiciones pertinentes en el momento de la entrega para determinar si se aplica o no la exención.

En cuanto a los casos contemplados en el artículo 138, apartado 1 *bis* de la Directiva sobre el IVA, el Comité del IVA coincide casi por unanimidad en que la exención solo puede revocarse con carácter retroactivo cuando las autoridades tributarias demuestren el incumplimiento por parte del proveedor de la obligación prevista en los artículos 262 y 263 de la Directiva sobre el IVA de presentar un estado recapitulativo, o si el estado que haya presentado no contiene la información correcta en relación con la entrega, como se exige en el artículo 264 de la Directiva sobre el IVA, a menos que el proveedor pueda justificar debidamente sus carencias a satisfacción de las autoridades competentes.

²³ Este epígrafe se refiere a la sección correspondiente del documento de trabajo n.º 968 del Comité del IVA.

*Exención de una entrega intracomunitaria de bienes: combinada con el mecanismo opcional de inversión del sujeto pasivo previsto en el artículo 194 (sección 3.3.3)*²⁴

Cuando se considere que se produce una transferencia de bienes con arreglo al artículo 17 de la Directiva sobre el IVA, porque bienes incluidos en acuerdos sobre existencias de reserva dejan de cumplir las condiciones para permanecer en dicho régimen, el Comité del IVA acuerda por unanimidad lo siguiente:

- a) cuando el sujeto pasivo que efectúe la transferencia no esté ya identificado a efectos del IVA en el Estado miembro en el que los bienes se hayan incluido por primera vez en un acuerdo sobre existencias de reserva, deberá identificarse en dicho Estado miembro debido a la adquisición considerada intracomunitaria que haya realizado allí;
- b) tal identificación será necesaria, de conformidad con el artículo 214, apartado 1, letra b), de la Directiva sobre el IVA y no podrá ser dispensada por el Estado miembro de que se trate, aun cuando la adquisición considerada intracomunitaria esté exenta de conformidad con lo dispuesto en el artículo 140, letra c), de la Directiva sobre el IVA.

La presente directriz *Exención de una entrega intracomunitaria de bienes: combinada con el mecanismo opcional de inversión del sujeto pasivo previsto en el artículo 194 (sección 3.3.3)* guarda relación con la cuestión abordada en la sección 2.5.4 de las presentes Notas explicativas. Se hace referencia a dicha sección.

4.3.2. ¿Qué ocurre si el adquiriente no indica al proveedor el número de identificación a efectos del IVA que le ha sido asignado en un Estado miembro distinto de aquel desde donde se expiden o transportan los bienes?

En caso de que el adquiriente no facilite al proveedor ninguna indicación de su número de identificación a efectos del IVA, o si el número de identificación a efectos del IVA indicado ha sido atribuido por el Estado miembro desde el cual se expiden o transportan los bienes, se incumple al menos una de las condiciones para aplicar la excepción prevista en el artículo 138 de la DI [en concreto, la establecida en el artículo 138, apartado 1, letra b), de la DI], y el proveedor ha de facturar el IVA.

Así ocurrirá aun cuando se cumplan todas las demás condiciones para aplicar la exención y el proveedor tenga motivos para creer, por ejemplo debido al tipo o a la cantidad de los bienes suministrados, que el cliente es un sujeto pasivo o una persona jurídica que no es sujeto pasivo.

El hecho de que el proveedor aplique el IVA por la entrega al no cumplirse las condiciones del artículo 138 de la DI no afecta al tratamiento en materia del IVA de la adquisición intracomunitaria realizada por el cliente en el Estado miembro de llegada de la expedición o transporte (artículo 16 del RE).

²⁴ Este epígrafe se refiere a la sección correspondiente del documento de trabajo n.º 968 del Comité del IVA.

Cuando el adquirente capaz de demostrar que es un sujeto pasivo que actúa como tal en el momento de la adquisición pueda indicar a su proveedor en una fase posterior un número de identificación a efectos del IVA atribuido en un Estado miembro distinto de aquel desde el que se expiden o transportan los bienes, y no haya indicios de fraude o abuso, el proveedor corregirá la factura con arreglo a las normas establecidas en la legislación nacional pertinente.

4.3.3. ¿Qué ocurre cuando el adquirente ha presentado una solicitud para obtener un número de identificación a efectos del IVA a las autoridades tributarias, pero no ha lo ha obtenido en el momento en que el proveedor debe extender la factura?

Cuando, en el momento en que el proveedor extiende la factura, el adquirente no haya podido indicar al proveedor un número de identificación a efectos del IVA debido a que las autoridades tributarias están aún tramitando la solicitud del adquirente para obtener dicho número, el proveedor no puede aplicar la exención prevista en el artículo 138 de la DI, ya que no se cumplen todas las condiciones.

Una vez que el adquirente obtenga el número de identificación a efectos del IVA, se aplicará la corrección de la factura en los términos explicados en el último párrafo de la sección 4.3.2.

4.3.4. Algunos Estados miembros distinguen entre un número de identificación a efectos del IVA que solo es válido para determinadas operaciones nacionales y un número de identificación a efectos del IVA que, de conformidad con el artículo 215 de la DI, lleva un prefijo que permite identificar al Estado miembro que lo haya atribuido. ¿Pueden utilizarse ambos números a efectos de la exención prevista en el artículo 138 de la DI?

No, a efectos del artículo 138 de la DI, solo es pertinente el número de identificación a efectos del IVA que lleva un prefijo que permite identificar al Estado miembro de atribución. Este es el único número de identificación a efectos del IVA que el Estado miembro de identificación incluye en la base de datos VIES y, por tanto, el único número de identificación a efectos del IVA que el proveedor puede verificar.

4.3.5. ¿Qué número de identificación a efectos del IVA debe utilizarse para aplicar la exención prevista en el artículo 138 de la DI cuando el adquirente es parte de un grupo a efectos del IVA de conformidad con el artículo 11 de la DI?

El TJUE ha dictaminado que el efecto de la aplicación del artículo 11 de la DI es que la legislación nacional adoptada sobre la base de esta disposición permite que las personas, en particular las empresas, que estén vinculadas entre sí por lazos financieros, económicos y organizativos, no sean tratadas como sujetos pasivos independientes a efectos del IVA, sino como un único sujeto pasivo. Así pues, cuando un Estado miembro aplica dicha disposición, la persona o personas estrechamente vinculadas en el sentido del artículo 11 de la DI no pueden ser tratadas de forma diferenciada como un sujeto o sujetos pasivos en el sentido del artículo 9 de la DI. De ello se desprende que el tratamiento como sujeto pasivo único impide que las personas que estén estrechamente relacionadas de este modo entre sí sigan siendo identificadas como sujetos pasivos individuales²⁵.

²⁵ Véase la sentencia del TJUE de 22 de mayo de 2008 en el asunto C-162/07, Amplifin.

Esto implica que, de hecho, solo el grupo a efectos del IVA tiene un número de identificación a efectos del IVA que debe utilizarse para la exención prevista en el artículo 138 de la DI.

4.3.6. ¿Qué se entiende por «a menos que el proveedor pueda justificar debidamente sus carencias a satisfacción de las autoridades competentes» en el artículo 138, apartado 1 bis de la DI?

En el considerando 7 de la Directiva (UE) 2018/1910 del Consejo, de 4 de diciembre de 2018, el Consejo ha reflexionado sobre la finalidad de dicha disposición: «Además 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 indicación en la lista VIES, no se aplique la exención, excepto si el proveedor actúa de buena fe, esto es, si puede justificar debidamente ante las autoridades tributarias competentes cada una de sus carencias respecto del estado recapitulativo, lo que en ese momento podría incluir asimismo facilitar la información correcta prevista en el artículo 264 de la Directiva 2006/112/CE.».

La primera parte del artículo 138, apartado 1 bis, de la DI establece el principio de que la exención no se aplicará en caso de incumplimiento de los artículos 262, 263 y 264 de la DI. La última parte del artículo 138, apartado 1 bis, de la DI de la DI implica que la exención, no obstante, sigue siendo aplicable cuando el proveedor pueda justificar debidamente sus carencias a satisfacción de las autoridades competentes.

Esta última parte del apartado 1 bis apunta a que las situaciones de incumplimiento se tratan caso por caso entre el proveedor y las autoridades competentes del Estado miembro en el que se haya producido la entrega.

Sin embargo, podría considerarse que en las siguientes situaciones la carencia de un proveedor está debidamente justificada (a menos que las autoridades tributarias tengan motivos para creer que la carencia es un elemento de un sistema de fraude), siempre que, una vez conocido el error que haya dado lugar a la carencia, el proveedor corrija este error:

- o El proveedor no ha incluido, por error accidental, la entrega intracomunitaria exenta en el estado recapitulativo correspondiente al período en el que tuvo lugar la entrega, pero lo ha hecho en un estado recapitulativo que cubre el período siguiente;
- o El proveedor ha incluido la entrega intracomunitaria exenta en el estado recapitulativo correspondiente al período en el que tuvo lugar la entrega, pero cometió un error involuntario en cuanto al valor de la entrega de que se trata;
- o Como consecuencia de una reestructuración, la empresa que adquiere los bienes tiene un nuevo nombre y a un nuevo número de identificación a efectos del IVA, pero el nombre y el número de identificación a efectos del IVA antiguos siguen existiendo durante un breve período de tiempo. En el estado recapitulativo, el proveedor ha incluido por error las operaciones correspondientes a ese antiguo número de identificación a efectos del IVA.

5. PRUEBA DEL TRANSPORTE

5.1. Disposición pertinente

Artículo 45 *bis* del RE

5.2. ¿Qué aporta la disposición?

El artículo 45 *bis* del RE establece que el cumplimiento de una condición para eximir una entrega intracomunitaria de bienes con arreglo al artículo 138 de la DI, a saber, que los bienes hayan sido expedidos o transportados a partir de un Estado miembro a un destino situado fuera de su territorio pero dentro de la Comunidad, se presumirá cumplido en los casos contemplados en el artículo 45 *bis*, apartado 1, letras a) o b).

Esto también significa que:

- encontrarse en uno de los casos previstos en las letras a) o b) no basta para que la entrega quede exenta con arreglo al artículo 138, de la DI. Se presume que se cumple una condición básica, pero, para que la exención sea aplicable, también deberán cumplirse las demás condiciones establecidas en el artículo 138;
- no es posible aplicar la presunción en forma inversa. En otras palabras, el hecho de que no se cumplan las condiciones de la presunción no significa automáticamente que no se aplique la exención del artículo 138 de la DI. En tal caso, corresponderá al proveedor demostrar, a satisfacción de las autoridades tributarias, que se cumplen las condiciones para la exención (transporte incluido). En otras palabras, cuando no se aplica la presunción la situación seguirá siendo la misma que antes de la entrada en vigor del artículo 45 *bis* del RE.

El artículo 45 *bis*, apartado 2, del RE dispone que una autoridad tributaria puede refutar la presunción establecida en el apartado 1, a saber, que los bienes han sido expedidos o transportados a partir de un Estado miembro a un destino situado fuera de su territorio pero dentro de la Comunidad.

Invertir la presunción implica, por tanto, que las autoridades tributarias pueden aportar los elementos necesarios para demostrar que los bienes no han sido efectivamente expedidos o transportados desde un Estado miembro a un destino situado fuera de su territorio pero dentro de la Comunidad. Así puede ocurrir, por ejemplo, cuando, durante un control, las autoridades tributarias comprueban que los bienes siguen estando presentes en el almacén del proveedor o que las autoridades tributarias tienen conocimiento de un incidente durante el transporte que dio lugar a la destrucción de los bienes antes de abandonar el territorio.

Cuando las autoridades tributarias disponen de los elementos necesarios para invertir la presunción (habida cuenta de la naturaleza de los elementos necesarios para ello), es evidente que la exención prevista en el artículo 138 de la DI no es aplicable. A este respecto, «invertir la presunción» significa que las autoridades tributarias disponen de pruebas que demuestran que el transporte de los bienes no ha tenido lugar.

«Invertir la presunción» es diferente de la situación en la que una autoridad tributaria puede demostrar que uno de los documentos enumerados en el artículo 45 *bis*, apartado 3, del RE que se presenta como prueba contiene información incorrecta o incluso es una falsificación. La consecuencia sería que no se cumplen las condiciones para encontrarse en

uno de los casos previstos en el apartado 1, letras a) o b). Por lo tanto, el proveedor ya no puede basarse en la presunción de que la expedición o el transporte han tenido lugar desde un Estado miembro hasta un destino situado fuera de su territorio pero dentro de la Comunidad. No obstante, el proveedor aún podría estar en condiciones bien de facilitar otros documentos contemplados en el artículo 45 *bis* del RE, lo que le permitiría beneficiarse de la presunción (a menos que las autoridades tributarias demuestren de nuevo que esos documentos son incorrectos o falsos), bien de aportar pruebas suficientes para justificar que se cumplen las condiciones de exención del artículo 138 de la DI.

5.3. Dudas específicas que surgen de esta disposición

5.3.1. Directrices acordadas por el Comité del IVA.

Directrices resultantes de la 113ª reunión del Comité del IVA de 3 de junio de 2019

3. NUEVA LEGISLACIÓN – ASUNTOS RELATIVOS A LA APLICACIÓN DE LAS DISPOSICIONES DE LA UE EN MATERIA DE IVA RECIENTEMENTE ADOPTADAS

3.1 Origen: Comisión

Referencias: Artículo 17 *bis*, artículo 36 *bis*, artículo 138, apartados 1 y 1 *bis*, artículo 243, apartado 3, y artículo 262, apartado 2, de la Directiva sobre el IVA

Artículo 45 *bis*, y artículo 54 *bis* del Reglamento de Ejecución sobre el IVA

Asunto: Aplicación del Paquete de soluciones rápidas: Directiva (UE) 2018/1910 del Consejo y Reglamento de Ejecución (UE) 2018/1912 del Consejo ([Documento taxud.c.1.\(2019\) 3533969](#) – [Documento de trabajo n.º 968](#))

Documento H- taxud.c.1(2019) 7901898 Documento de trabajo n.º 979

Exención de una entrega intracomunitaria de bienes: significado del término «independiente» en la prueba del transporte (punto 3.3.4)²⁶

El Comité del IVA acuerda casi por unanimidad que, al establecer si, a los efectos del artículo 45 *bis*, apartado 1, letra a), y letra b), inciso ii), del Reglamento de Ejecución sobre el IVA, dos partes son «independientes»,

- a) las dos partes no se considerarán «independientes» cuando compartan la misma personalidad jurídica; y
- b) se utilizarán los criterios establecidos en el artículo 80 de la Directiva sobre el IVA, de modo que las partes respecto de las cuales existan «vínculos familiares u otros vínculos personales estrechos, vínculos de gestión, de propiedad, de afiliación, financieros o jurídicos», no puedan ser consideradas independientes entre sí.

²⁶ Este epígrafe se refiere a la sección correspondiente del documento de trabajo n.º 968 del Comité del IVA.

5.3.2. ¿Qué ocurre con las normas nacionales vigentes de los Estados miembros en materia de prueba del transporte tras la entrada en vigor del artículo 45 bis del RE? ¿Se seguirán aplicando estas normas nacionales?

Los Estados miembros están obligados a aplicar el artículo 45 bis del RE. Esto significa que, cuando se cumplan las condiciones de dicha disposición, el proveedor tendrá derecho a acogerse a la presunción pertinente. Además, los Estados miembros también podrían establecer en su legislación nacional sobre el IVA otras presunciones relativas a la prueba del transporte más flexibles que la presunción prevista en el artículo 45 bis del RE. Si así fuera, el proveedor podría beneficiarse de las presunciones del artículo 45 bis del RE y/o de las de la legislación nacional en materia de IVA, siempre que se cumplan las condiciones pertinentes. A este respecto, podrán seguir aplicándose las normas nacionales vigentes en materia de IVA que establezcan condiciones relativas a la prueba del transporte más flexibles que las previstas en el artículo 45 bis del RE.

5.3.3. ¿Qué ocurre si no se cumplen las condiciones para la presunción de transporte previstas en el artículo 45 bis del RE? ¿Significa esto que en este caso no se aplicará la exención del artículo 138 de la DI?

El hecho de que no se cumplan las condiciones para que se dé uno de los casos establecidos en el artículo 45 bis, apartado 1, letras a) o b), no significa automáticamente que no se aplicará la exención prevista en el artículo 138 de la DI. En tal caso, corresponderá al proveedor demostrar, a satisfacción de las autoridades tributarias, que se cumplen las condiciones para la exención (transporte incluido) del artículo 138 de la DI.

5.3.4. ¿Qué ocurre si una autoridad tributaria puede demostrar que uno de los documentos enumerados en el apartado 3 del artículo 45 bis del RE que se presenta como prueba contiene información incorrecta o incluso es falso? ¿Puede seguir basándose el vendedor en la presunción de expedición o transporte?

Cuando una autoridad tributaria pueda demostrar que uno de los documentos que se presenta como prueba contiene información incorrecta o es incluso falso, el vendedor ya no puede basarse en la presunción pues no se cumplen las condiciones para que se dé uno de los casos previstos en el artículo 45 bis, apartado 1, letras a) o b).

Sin embargo, el vendedor podría aún estar en condiciones de facilitar otros documentos en el sentido del artículo 45 bis del RE, lo que le permitiría beneficiarse de la presunción (a menos que las autoridades tributarias demuestren de nuevo que dichos documentos son incorrectos o falsos), o aportar pruebas suficientes para demostrar que se cumplen las condiciones de la exención del artículo 138 de la DI.

5.3.5. ¿Qué ocurre si el proveedor o el adquiriente realizan el transporte utilizando sus propios medios de transporte?

En tal caso no se aplicará la presunción, ya que no se cumple el requisito establecido en el artículo 45 bis, apartado 1, letra a) y letra b), inciso ii), del RE para los elementos de prueba no contradictorios que hayan de extender dos partes distintas que sean independientes entre sí, del vendedor y del adquiriente.

5.3.6. ¿Qué debe considerarse una «declaración escrita» del adquiriente a efectos del artículo 45 bis, apartado 1, letra b), inciso i), del RE? ¿En qué formato (papel o

electrónico) será aceptada por las autoridades tributarias, por ejemplo, un correo electrónico o un documento original firmado?

Cualquier documento que contenga todos los elementos mencionados en el artículo 45 *bis*, apartado 1, letra b), inciso i), será considerado una «declaración escrita» a efectos de dicha disposición.

El RE no contiene normas específicas relativas al formato en que debe presentarse la declaración escrita. Sería razonable esperar que los Estados miembros fueran flexibles a este respecto y no impusieran limitaciones estrictas, por ejemplo únicamente documentos en papel, y que acepten igualmente versiones electrónicas en la medida en que contengan toda la información requerida en el artículo 45 *bis*, apartado 1, letra b), inciso i).

5.3.7. ¿En qué formato (papel o electrónico) serán aceptados por las autoridades tributarias los documentos utilizados como prueba de la expedición o del transporte mencionados en el artículo 45 *bis*, apartado 3, del RE?

El RE no contiene normas específicas relativas al formato en el que han de presentarse los documentos que deben aceptarse como prueba de la expedición o del transporte mencionados en el artículo 45 *bis*, apartado 3, del RE. Sería razonable esperar que los Estados miembros fueran flexibles a este respecto y no impusieran limitaciones estrictas, por ejemplo únicamente documentos en papel, y que acepten versiones electrónicas de dichos documentos.

5.3.8. ¿Qué ocurre si el adquiriente no facilita al vendedor la declaración escrita a que se hace referencia en el artículo 45 *bis*, apartado 1, letra b), inciso i), del RE a más tardar el décimo día del mes siguiente a la entrega?

El plazo de diez días tiene por objeto fijar un calendario preciso para que el adquiriente facilite al vendedor la declaración escrita en lugar de sancionar al vendedor y privarle de la posibilidad de acogerse a la presunción cuando el adquiriente no haya presentado a tiempo la declaración escrita. Por este motivo, aun en el caso de que el adquiriente facilite al vendedor la declaración escrita fuera de plazo, el vendedor podrá basarse en la presunción, siempre que se cumplan todas las demás condiciones pertinentes del artículo 45 *bis* del RE.

6. DISPOSICIONES JURÍDICAS PERTINENTES

6.1. Directiva sobre el IVA (*supra*, la «DI»)

«Artículo 17 bis

1. 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 de reserva no se asimilará a una entrega de bienes a título oneroso.
2. A efectos del presente artículo, se considerará que existen acuerdos sobre existencias de reserva cuando se cumplan las siguientes condiciones:
 - a) los bienes son expedidos o transportados a otro Estado miembro por un sujeto pasivo, o por un tercero por cuenta de este, con el fin de que esos bienes sean entregados allí, en una fase posterior y después de su llegada, a otro sujeto pasivo que esté habilitado para entrar en posesión de dichos bienes con arreglo a un acuerdo existente entre ambos sujetos pasivos;
 - b) el sujeto pasivo que expide o transporta los bienes no ha establecido su empresa ni tiene un establecimiento permanente en el Estado miembro al que se expiden o transportan los bienes;
 - c) el sujeto pasivo al que van destinados los bienes está identificado a efectos del IVA en el Estado miembro al que se expiden o transportan los bienes, y tanto su identidad como el número de identificación a efectos del IVA que le ha sido asignado por ese Estado miembro son datos conocidos por el sujeto pasivo al que se refiere la letra b) en el momento del inicio de la expedición o transporte;
 - d) el sujeto pasivo que expide o transporta los bienes inscribe la transferencia en el registro contemplado en el artículo 243, apartado 3, e incluye en el estado recapitulativo, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 262, apartado 2, 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.
3. Cuando se cumplan las condiciones establecidas en el apartado 2, se aplicarán las siguientes normas en el momento en que el derecho a disponer de los bienes como propietario se transfiere al sujeto pasivo contemplado en la letra c) de ese apartado, siempre que la transferencia ocurra dentro del plazo a que hace referencia el apartado 4:
 - a) se considerará que una entrega de bienes, de conformidad con el artículo 138, apartado 1, ha sido realizada por el sujeto pasivo que ha expedido o transportado los bienes, bien por sí mismo o bien por un tercero a su nombre, en el Estado miembro a partir del cual los bienes han sido expedidos o transportados;
 - b) se considerará que una adquisición intracomunitaria de bienes ha sido realizada por el sujeto pasivo al que se hace entrega de ellos en el Estado miembro al que se han expedido o transportado los bienes.
4. Si en el plazo de 12 meses a partir de la llegada de los bienes al Estado miembro al que han sido expedidos o transportados, los bienes no han sido entregados al sujeto pasivo al que estaban destinados al que hace referencia el apartado 2, letra c) y en el apartado 6, y no hayan sucedido ninguna de las circunstancias previstas en el apartado 7, se considerará que se ha producido una transferencia en el sentido del artículo 17 al día siguiente de la expiración del plazo de 12 meses.

5. No se considerará que se haya producido la transferencia en el sentido del artículo 17 cuando se cumplan las siguientes condiciones:

- a) no se ha transmitido el poder de disponer de los bienes y dichos bienes se devuelven al Estado miembro a partir del cual hayan sido expedidos o transportados, dentro del plazo a que hace referencia el apartado 4 y
- b) el sujeto pasivo que expidió o transportó los bienes registra su devolución en el registro previsto en el artículo 243, apartado 3.

6. Cuando dentro del plazo previsto en el apartado 4, el sujeto pasivo contemplado en el apartado 2, letra c) es sustituido por otro sujeto pasivo, no se considerará que se produce una transferencia en el sentido del artículo 17 en el momento de la sustitución, siempre que:

- a) se cumplan todas las demás condiciones aplicables del apartado 2; y
- b) el sujeto pasivo a que hace referencia el apartado 2, letra b), inscriba la sustitución en el registro previsto en el artículo 243, apartado 3.

7. Cuando dejen de cumplirse cualquiera de las condiciones señaladas en los apartados 2 y 6 dentro del plazo previsto en el apartado 4, se considerará que se ha producido una transferencia de los bienes en el sentido del artículo 17 desde el momento en que deje de cumplirse esta condición.

Si los bienes se entregan a una persona distinta del sujeto pasivo a que hace referencia al apartado 2, letra c), o el apartado 6, se considerará que las condiciones señaladas en los apartados 2 y 6 dejan de cumplirse inmediatamente antes de dicha entrega.

Si los bienes se expiden o transportan a un país distinto del Estado miembro a partir del cual hayan sido trasladados inicialmente, se considerará que las condiciones señaladas en los apartados 2 y 6 dejan de cumplirse inmediatamente antes de que empiece la expedición o el transporte de los bienes a otro país.

En caso de destrucción, pérdida o robo de los bienes, se considerará que las condiciones señaladas en los apartados 2 y 6 dejan de cumplirse en la fecha en que los bienes fueron efectivamente sustraídos o destruidos y, cuando sea imposible determinar dicha fecha, en la fecha en la que se descubrió que dichos bienes se habían destruido o habían desaparecido.»;

Artículo 36 bis

1. 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.

2. No obstante lo dispuesto en el apartado 1, la expedición o transporte se imputará únicamente a la entrega de bienes por parte del operador intermediario 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. A efectos del presente artículo, se entenderá por «operador intermediario» 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;

4. El presente artículo no se aplicará a las situaciones previstas en el artículo 14 *bis*.»;

Artículo 138

«1. 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:

- a) los bienes se entregan 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;
- b) el sujeto pasivo, o la persona jurídica no sujeta al impuesto, a quien se hace entrega de los bienes está 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 ha indicado su número de identificación del IVA al proveedor.»;

«1 *bis*. La exención prevista en el apartado 1 no se aplicará cuando el proveedor no haya cumplido la obligación prevista en los artículos 262 y 263 de presentar un estado recapitulativo, o si el estado recapitulativo que haya presentado no ofrece la información correcta en relación con dicha entrega como se exige en el artículo 264, a menos que el proveedor pueda justificar debidamente sus carencias a satisfacción de las autoridades competentes.»;

...

Artículo 243

...

3. Todo sujeto pasivo que transfiera bienes en virtud de los acuerdos sobre existencias de reserva a que hace referencia el artículo 17 *bis* llevará un registro que permita a las autoridades tributarias verificar la correcta aplicación de dicho artículo.

Todo sujeto pasivo al que se haga entrega de bienes en el marco de los acuerdos sobre existencias de reserva a que se refiere el artículo 17 *bis* llevará un registro de dichos bienes.».

Artículo 262

1. Los sujetos pasivos identificados a efectos del IVA deberán presentar un estado recapitulativo en el que figure la siguiente información:

- a) los adquirentes identificados a efectos del IVA a quienes hayan entregado bienes en las condiciones previstas en el artículo 138, apartado 1 y apartado 2, letra c);
- b) las personas identificadas a efectos del IVA a quienes hayan entregado bienes en el marco de las adquisiciones intracomunitarias de bienes con arreglo al artículo 42;
- c) los sujetos pasivos y las personas jurídicas que no tengan la condición de sujeto

pasivo identificadas a efectos del IVA a quienes hayan prestado servicios que no estén exentos del IVA en el Estado miembro en el que la operación esté gravada, respecto de los cuales el destinatario es el deudor del impuesto, de conformidad con el artículo 196.

2. Además de la información a que se refiere el apartado 1, cada sujeto pasivo deberá presentar información sobre el número de identificación del IVA de los sujetos pasivos a quienes estén destinados bienes y que hayan sido expedidos o transportados en el marco de acuerdos sobre existencias de reserva en las condiciones establecidas en el artículo 17 *bis*, así como sobre cualquier modificación de la información presentada.»;

6.2. Reglamento de Ejecución del IVA (*supra*, el «RE»)

Artículo 45 bis

1. A los efectos de la aplicación de las exenciones establecidas en el artículo 138 de la Directiva 2006/112/CE, se presumirá que los bienes han sido expedidos o transportados a partir de un Estado miembro a un destino situado fuera de su territorio pero dentro de la Comunidad, en cualquiera de los casos siguientes:

- a) el vendedor indica que los bienes han sido expedidos o transportados por él o por un tercero en su nombre, y bien se encuentra en posesión de al menos dos de los elementos de prueba no contradictorios enumerados en el apartado 3, letra a), extendidos por dos partes distintas que sean independientes entre sí, del vendedor y del adquiriente, o bien se encuentra en posesión de cualquier elemento individual a que se refiere el apartado 3, letra a), junto con un solo elemento de prueba no contradictorio mencionado en el apartado 3, letra b), de confirmación de la expedición o del transporte que hayan sido extendidos por dos partes distintas que sean independientes entre sí, del vendedor y del adquiriente;
- b) el vendedor está en posesión de:
 - i) una declaración escrita del adquiriente que certifique que los bienes han sido expedidos o transportados por él o por un tercero en su nombre, y en la que se mencione el Estado miembro de destino de las mercancías; dicha declaración escrita indicará: la fecha de emisión, el nombre y la dirección del adquiriente, la cantidad y naturaleza de los bienes, la fecha y lugar de entrega de los bienes; el número de identificación de los medios de transporte (en caso de entrega de medios de transporte) y la identificación de la persona que acepte los bienes en nombre del adquiriente; y
 - ii) al menos dos de los elementos de prueba no contradictorios enumerados en el apartado 3, letra a), extendidos por dos partes distintas que sean independientes entre sí, del vendedor y del adquiriente, o cualquier elemento individual a que se refiere el apartado 3, letra a), junto con un solo elemento de prueba no contradictorio mencionado en el apartado 3, letra b), de confirmación de la expedición o del transporte que hayan sido extendidos por dos partes distintas que sean independientes entre sí, del vendedor y del adquiriente.

El adquiriente presentará al vendedor la declaración escrita a que se hace referencia en la letra b), inciso i), a más tardar el décimo día del mes siguiente a la entrega.

2. Las autoridades tributarias podrán refutar una presunción realizada en virtud del

apartado 1.

3. A efectos del apartado 1, se aceptará como prueba de la expedición o del transporte:

- a) los documentos relacionados con la expedición o el transporte de los bienes, tales como una carta o documento CMR firmados, un conocimiento de embarque, una factura de flete aéreo o una factura del transportista de los bienes;
- b) los documentos siguientes:
 - i) una póliza de seguros relativa a la expedición o al transporte de los bienes, o documentos bancarios que prueben el pago de la expedición o del transporte de los bienes,
 - ii) documentos oficiales expedidos por una autoridad pública, como un notario, que acrediten la llegada de los bienes al Estado miembro de destino,
 - iii) un recibo extendido por un depositario en el Estado miembro de destino que confirme el almacenamiento de los bienes en ese Estado miembro.

Artículo 54 bis

1. El registro a que hace referencia el artículo 243, apartado 3, de la Directiva 2006/112/CE que está obligado a llevar todo sujeto pasivo que transmita bienes en el marco de acuerdos sobre existencias de reserva incluirá la información siguiente:

- a) el Estado miembro a partir del cual los bienes han sido expedidos o transportados y la fecha de expedición o transporte de los bienes;
- b) el número de identificación a efectos del IVA del sujeto pasivo al que van destinados los bienes, expedido por el Estado miembro al que se expiden o transportan los bienes;
- c) el Estado miembro al que se expiden o transportan los bienes, el número de identificación a efectos del IVA del depositario, la dirección del almacén en el que se almacenan tras su llegada y la fecha de llegada de los bienes al almacén;
- d) el valor, la descripción y la cantidad de los bienes que han llegado al almacén;
- e) el número de identificación a efectos del IVA del sujeto pasivo que sustituya a la persona a que hace referencia la letra b) del presente apartado en las condiciones indicadas en el artículo 17 *bis*, apartado 6, de la Directiva 2006/112/CE;
- f) la cantidad imponible, la descripción y la cantidad de los bienes entregados y la fecha en que se realiza la entrega de los bienes a que hace referencia el artículo 17 *bis*, apartado 3, letra a), de la Directiva 2006/112/CE y el número de identificación a efectos del IVA del adquiriente;
- g) la cantidad imponible, descripción y cantidad de los bienes, la fecha en que se produjo cualquiera de las condiciones y el motivo respectivo con arreglo al artículo 17 *bis*, apartado 7, de la Directiva 2006/112/CE;
- h) el valor, la descripción y cantidad de los bienes devueltos y la fecha de devolución de los bienes a que hace referencia el artículo 17 *bis*, apartado 5, de la Directiva 2006/112/CE.

2. El registro a que hace referencia el artículo 243, apartado 3, de la Directiva 2006/112/CE que tiene la obligación de llevar todo sujeto pasivo al que se entreguen bienes en el marco de acuerdos sobre existencias de reserva incluirá la información siguiente:

- a) el número de identificación a efectos del IVA del sujeto pasivo que transmita bienes en el marco de acuerdos sobre existencias de reserva;
- b) la descripción y cantidad de los bienes que le están destinados;
- c) la fecha en que llegan al almacén los bienes que le están destinados;
- d) la cantidad imponible, descripción y cantidad de los bienes que le son entregados y la fecha en la que se realiza la adquisición intracomunitaria de los bienes a que hace referencia el artículo 17 *bis*, apartado 3, letra b), de la Directiva 2006/112/CE;
- e) la descripción y cantidad de los bienes y la fecha en que los bienes son retirados del almacén por orden del sujeto pasivo a que hace referencia la letra a);
- f) la descripción y cantidad de los bienes destruidos o desaparecidos y la fecha de destrucción, pérdida o robo de los bienes que habían llegado previamente al almacén o la fecha en la que se descubrió que dichos bienes se habían destruido o habían desaparecido.

En caso de que los bienes se expidan o transporten en el marco de acuerdos sobre existencias de reserva, a un depositario distinto del sujeto pasivo al que estaba destinada la entrega de bienes, el registro de dicho sujeto pasivo no necesita incluir la información a que hace referencia el párrafo primero, letras c), e) y f).».