



Bruselas, 4.10.2017
COM(2017) 569 final

2017/0251 (CNS)

Propuesta de

DIRECTIVA DEL CONSEJO

por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE en lo que se refiere a la armonización y la simplificación de determinadas normas del régimen del impuesto sobre el valor añadido y se introduce el régimen definitivo de tributación de los intercambios entre los Estados miembros

{SWD(2017) 325 final}

{SWD(2017) 326 final}

EXPOSICIÓN DE MOTIVOS

1. CONTEXTO DE LA PROPUESTA

• Razones y objetivos de la propuesta

Los impuestos indirectos sobre el consumo se rigen a nivel internacional por el principio fundamental de tributación en el país de destino. En otras palabras, los impuestos se aplican en el país en el que se consumen los bienes y servicios.

El impuesto sobre el valor añadido (IVA) es el impuesto sobre el consumo más antiguo de Europa. En 1967, se contrajo el compromiso de establecer un régimen definitivo del IVA que operara en el marco de la Comunidad Europea como si se aplicara en un único país¹. La necesidad de suprimir las fronteras fiscales entre los Estados miembros antes de finales de 1992 llevó a tener que reexaminar la manera en que se gravaba el comercio de mercancías en la Comunidad Europea. El objetivo era gravar las mercancías en el país de origen, para que las mismas condiciones que se aplican al comercio nacional se aplicaran también a los intercambios intracomunitarios, reflejando plenamente la idea de un verdadero mercado interior.

Dado que aún no existían las condiciones técnicas y políticas necesarias para el establecimiento de un sistema de ese tipo, se adoptó el régimen transitorio del IVA². Estas disposiciones, por lo que respecta a las operaciones comerciales entre empresas, dividen el movimiento transfronterizo de mercancías en dos operaciones distintas: una entrega exenta en el Estado miembro de partida de la mercancía, y una adquisición intracomunitaria gravada en el Estado miembro de destino. Estas normas se consideraron temporales y no están exentas de inconvenientes en la medida en que permitir que las mercancías se adquieran libres de IVA aumenta el riesgo de fraude y, al mismo tiempo, la complejidad intrínseca del sistema no es favorable al comercio transfronterizo. No obstante, este régimen transitorio sigue en funcionamiento más de 20 años después de su adopción.

Tras un amplio debate público, lanzado en el marco de una consulta en torno al «Libro Verde sobre el futuro del IVA³» (en lo sucesivo, «el Libro Verde») el 6 de diciembre de 2011, la Comisión adoptó la «Comunicación sobre el futuro del IVA — Hacia un sistema de IVA más simple, robusto, eficaz y adaptado al mercado único⁴». La consulta confirmó que muchas de las empresas consideran que la complejidad, los costes adicionales de cumplimiento y la inseguridad jurídica del régimen del IVA a menudo les impiden emprender actividades transfronterizas y aprovechar las ventajas del mercado único. Asimismo, brindó una oportunidad para examinar si el compromiso asumido en 1967 seguía siendo pertinente.

Los debates celebrados con los Estados miembros pusieron de manifiesto que el objetivo de la imposición en el Estado miembro de origen seguía siendo políticamente inalcanzable y este

¹ Primera Directiva 67/227/CEE del Consejo, de 11 de abril de 1967, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de los negocios; Segunda Directiva 67/228/CEE del Consejo, de 11 de abril de 1967, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados Miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios - Estructura y modalidades de aplicación del sistema común de Impuesto sobre el Valor Añadido.

² Directiva 91/680/CEE del Consejo, de 16 de diciembre de 1991, que completa el sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido y que modifica, con vistas a la abolición de las fronteras, la Directiva 77/388/CEE (DO L 376 de 31.12.1991, p. 1).

³ COM(2010) 695, Documento de trabajo de los servicios de la Comisión, SEC(2010) 1455 de 1.12.2010.

⁴ COM(2011) 851 de 6.12.2011.

extremo fue confirmado por el Consejo en mayo de 2012⁵. También el Parlamento Europeo⁶ y el Comité Económico y Social Europeo⁷ reconocieron la situación de punto muerto y se mostraron favorables a un nuevo régimen del IVA basado en el principio de imposición en el país de destino, como una solución realista.

Tras la adopción de la citada Comunicación, la Comisión entabló un diálogo amplio y transparente con los Estados miembros y con las partes interesadas para examinar en detalle las diferentes maneras posibles de aplicar el principio de imposición en destino. La idea principal era la de que hacer negocios en toda la Unión Europea (en lo sucesivo, «la Unión» o «la UE») debía ser algo tan simple y seguro como participar en actividades puramente nacionales. Ese diálogo se desarrolló, en particular, en el marco del Grupo sobre el futuro del IVA (GFV, por *Group on the Future of VAT*)⁸ y del Grupo de expertos sobre el IVA (VEG, por *VAT Expert Group*)⁹.

Tras estos debates, la Comisión adoptó, el 7 de abril de 2016, el «Plan de acción sobre el IVA – Hacia un territorio único de aplicación del IVA en la UE – Es hora de decidir¹⁰» (en lo sucesivo, «el Plan de Acción del IVA»). La Comisión anunció, en particular, su intención de aprobar un régimen definitivo del IVA para el comercio transfronterizo dentro de la Unión basado en el principio de imposición en el Estado miembro de destino de las mercancías, con el fin de crear un espacio europeo de aplicación del IVA único y sólido. En el Programa de Trabajo de la Comisión para 2017¹¹ se incluyó una propuesta legislativa que contemplaba la adopción de un régimen definitivo del IVA más sencillo y a prueba de fraudes para el comercio dentro de la Unión.

En sus Conclusiones de 25 de mayo de 2016¹², el Consejo tomó nota de los argumentos expuestos por la Comisión en su Plan de Acción del IVA para avanzar hacia un régimen definitivo del IVA y de su intención de presentar, como primer paso, una propuesta legislativa en 2017 relativa al régimen definitivo del IVA para el comercio transfronterizo entre empresas. Asimismo, reiteró su opinión de que el principio de «imposición en el Estado miembro de origen de la entrega de bienes o prestación de servicios» debe ser sustituido por

⁵ Conclusiones del Consejo sobre el futuro del IVA —reunión n.º 3167 del Consejo de Asuntos Económicos y Financieros, Bruselas, 15 de mayo de 2012 (véase en particular el punto B 4) (http://www.consilium.europa.eu/uedocs/cms_data/docs/pressdata/en/ecofin/130257.pdf).

⁶ Resolución del Parlamento Europeo, de 13 de octubre de 2011, sobre el futuro del IVA (P7_TA(2011)0436) <http://www.europarl.europa.eu/sides/getDoc.do?type=TA&language=EN&reference=P7-TA-2011-0436>

⁷ Dictamen del Comité Económico y Social Europeo, de 14 de julio de 2011, sobre el «Libro Verde sobre el futuro del IVA — Hacia un sistema de IVA más simple, más robusto y eficaz» <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=celex:52011AE1168>

⁸ El Grupo sobre el futuro del IVA constituye un foro de debate con los delegados especializados en el IVA de las administraciones tributarias de los Estados miembros sobre las iniciativas prelegislativas de la Comisión y un marco para el intercambio de opiniones sobre la preparación de la futura legislación en materia de IVA.

⁹ El Grupo de expertos sobre el IVA se compone de 40 miembros: personas físicas que posean la necesaria competencia en el ámbito del IVA y organizaciones que representen, en particular, a las empresas, los expertos fiscales y el medio universitario.

¹⁰ COM(2016) 148 final.

¹¹ Programa de Trabajo de la Comisión para 2017: realizar una Europa que proteja, capacite y vele por la seguridad, COM(2016) 710 final

¹² Véase: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?qid=1487237841093&uri=CELEX:52016DC0710>

¹² Véase: <http://www.consilium.europa.eu/en/press/press-releases/2016/05/25-conclusions-vat-action-plan/>

el principio de «imposición en el Estado miembro de destino». El Parlamento Europeo también acogió con satisfacción la intención de la Comisión de proponer antes de 2017 un régimen definitivo del IVA que sea sencillo, equitativo, sólido, eficiente y menos vulnerable al fraude¹³.

En sus conclusiones de 8 de noviembre de 2016¹⁴, el Consejo declaró que, mientras la Comisión está trabajando en el régimen definitivo del IVA para el comercio dentro de la Unión, convendría entretanto introducir mejoras en el actual régimen del IVA. En este contexto, el Consejo ha pedido que se introduzcan modificaciones en cuatro ámbitos:

- Número de identificación a efectos del IVA: el Consejo invitaba a la Comisión a presentar una propuesta legislativa en el sentido de que el número de identificación a efectos del IVA válido del sujeto pasivo o de una persona jurídica adquiriente de bienes no sujeta al impuesto, asignado por un Estado miembro distinto del de expedición o transporte de esos bienes, debería constituir un requisito material adicional para la aplicación de la exención en lo que se refiere a una entrega de bienes dentro de la Comunidad.
- Operaciones en cadena: el Consejo invitaba a la Comisión a proponer criterios uniformes y mejoras legislativas adecuadas que dieran lugar a una mayor seguridad jurídica y a 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.
- Existencias de reserva: el Consejo invitaba a la Comisión a proponer modificaciones de las normas vigentes en materia de IVA con el fin de permitir una simplificación y un trato uniforme de los acuerdos sobre las existencias de reserva en el comercio transfronterizo. A tal efecto, el término «existencias de reserva» se refiere a la situación en que un vendedor transfiere las mercancías a un almacén a disposición de un comprador concreto en otro Estado miembro, y dicho comprador se convierte en propietario de las mercancías en el momento de retirarlas del almacén.
- Prueba de la entrega intracomunitarias: el Consejo invitaba a la Comisión a explorar las posibilidades de un marco común de criterios recomendados para los documentos justificativos requeridos para solicitar una exención aplicable a las entregas intracomunitarias.

Con el fin de responder a la petición del Consejo, se proponen modificaciones de la Directiva sobre el IVA¹⁵ con respecto a los tres primeros ámbitos. El cuarto ámbito requiere una

¹³ Resolución del Parlamento Europeo, de 24 de noviembre de 2016, titulada «Hacia un sistema de IVA definitivo y lucha contra el fraude en el ámbito del IVA» (2016/2033(INI)) <http://www.europarl.europa.eu/sides/getDoc.do?type=TA&language=EN&reference=P8-TA-2016-0453>

¹⁴ Conclusiones del Consejo, de 8 de noviembre de 2016, sobre la mejora de las normas vigentes de la UE sobre el IVA aplicables a las operaciones transfronterizas (n.º 14257/16 FISC 190 ECOFIN 1023 de 9 de noviembre de 2016). <http://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-14257-2016-INIT/en/pdf>

¹⁵ Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DO L 347 de 11.12.2006, p. 1).

modificación del Reglamento de Ejecución del IVA¹⁶ y, por lo tanto, es objeto de una propuesta separada.

La presente propuesta introduce asimismo los pilares del régimen definitivo aplicable al comercio entre empresas dentro de la Unión. Además, una propuesta prevista para 2018 incluirá disposiciones técnicas detalladas que regulen la efectiva aplicación de estos pilares. Así pues, la primera fase legislativa del régimen definitivo del IVA anunciada en el Plan de Acción del IVA¹⁷ incluye dos pasos: el contenido en la presente propuesta, integrado por los citados pilares, y el que tendrá lugar en 2018¹⁸.

- **Coherencia con las disposiciones existentes en la misma política sectorial**

La introducción de un régimen definitivo aplicable a los suministros de mercancías dentro de la UE es uno de los principales elementos del Plan de Acción del IVA. Esta propuesta es un paso adelante hacia la sustitución del régimen transitorio, aplicable desde el 1 de enero de 1993, por un régimen definitivo del IVA para el comercio entre empresas dentro de la Unión en virtud del cual las operaciones nacionales y transfronterizas de bienes reciban el mismo trato¹⁹. Además, este régimen definitivo del IVA creará un sólido territorio único europeo de aplicación del IVA que podrá servir de apoyo a un mercado único más profundo y equitativo, el cual, a su vez, contribuirá a impulsar el empleo, el crecimiento, la inversión y la competitividad.

- **Coherencia con otras políticas de la Unión**

La creación de un régimen del IVA simple, moderno y a prueba de fraude es una de las prioridades fiscales fijadas por la Comisión para 2017²⁰.

La lucha contra el fraude del IVA del operador desaparecido es también una de las prioridades de lucha contra la delincuencia de la Unión Europea, en el marco del ciclo de actuación de la UE 2014-017 de Europol²¹.

La reducción de la carga administrativa, en particular para las pymes, es también un objetivo importante, resaltado en la estrategia de crecimiento de la UE²².

¹⁶ Reglamento de Ejecución (UE) n.º 282/2011 del Consejo, de 15 de marzo de 2011, por el que se establecen disposiciones de aplicación de la Directiva 2006/112/CE relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (refundición) (DO L 77 de 23.3.2011, p. 1).

¹⁷ El Plan de Acción del IVA establece dos medidas legislativas en relación con la introducción del régimen definitivo del IVA. Para más detalles sobre el contenido de estas medidas legislativas, véanse los dos últimos párrafos del punto 4 del Plan de Acción del IVA.

¹⁸ Puede encontrarse una descripción detallada de las fases y pasos sucesivos de la introducción del régimen definitivo del IVA en la Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo, al Consejo y al Comité Económico y Social Europeo — Sobre el seguimiento del Plan de Acción del IVA — Hacia un territorio único de aplicación del IVA en la UE — Es hora de actuar (COM(2017) [...]).

¹⁹ Aunque actualmente no esté en la vanguardia de los trabajos sobre el régimen definitivo del IVA, puede plantearse la necesidad de evaluar en el futuro ciertos regímenes aduaneros (por ejemplo, el CP 42) con el fin de garantizar que este principio se aplica coherentemente en combinación con los regímenes de importación/exportación.

²⁰ Estudio Prospectivo Anual sobre el Crecimiento 2017. Véase:

https://ec.europa.eu/info/publications/2017-european-semester-annual-growth-survey_en

²¹ [Prioridades de EMPACT.](#)

²² Europa 2020: una estrategia para un crecimiento inteligente, sostenible e integrador. Véase:

<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2010:2020:FIN:EN:PDF>

La propuesta y sus objetivos son coherentes con la política de la UE en favor de las pymes, según lo establecido por la Iniciativa SBA (por '*Small Business Act*')²³, y en particular con el principio de ayudar a las pymes a aprovechar en mayor medida las oportunidades que ofrece el mercado único (principio VII).

Es, además, coherente con la Estrategia para el Mercado Único²⁴ y los objetivos del programa de adecuación y eficacia de la reglamentación (REFIT).

2. BASE JURÍDICA, SUBSIDIARIEDAD Y PROPORCIONALIDAD

• Base jurídica

La Directiva modifica la Directiva sobre el IVA en aplicación del artículo 113 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea. Dicho artículo dispone que el Consejo, por unanimidad con arreglo a un procedimiento legislativo especial, y previa consulta al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social, adoptará las disposiciones referentes a la armonización de la normativa de los Estados miembros en el ámbito de los impuestos indirectos.

• Subsidiariedad (en el caso de competencia no exclusiva)

Según el principio de subsidiariedad, establecido en el artículo 5, apartado 3, del Tratado de la Unión Europea, solo debería actuarse a escala de la UE cuando los objetivos perseguidos no puedan ser alcanzados de manera satisfactoria por los Estados miembros y, por consiguiente, debido a las dimensiones o los efectos de la acción propuesta, pueda alcanzarlos mejor la UE.

Por su propia naturaleza, las normas en materia de IVA para el comercio transfronterizo no pueden ser decididas por cada Estado miembro, ya que, inevitablemente, afectan a más de uno de ellos. Por otra parte, el IVA es un impuesto armonizado a nivel de la Unión y, por lo tanto, cualquier iniciativa destinada a introducir el régimen definitivo del IVA para las entregas de bienes transfronterizas requiere una propuesta de la Comisión para modificar la Directiva sobre el IVA.

Téngase en cuenta que las disposiciones para armonizar y simplificar las normas dentro del actual régimen del IVA contenidas en la presente propuesta han sido solicitadas unánimemente por los Estados miembros, lo que demuestra que la acción a nivel de la UE puede resultar más eficaz, ya que las actuaciones a nivel nacional han demostrado no ser lo bastante fructíferas.

• Proporcionalidad

La propuesta, por lo que se refiere a la introducción del régimen definitivo para los intercambios comerciales entre empresas, es conforme con el principio de proporcionalidad, es decir, no va más allá de lo que es necesario para alcanzar los objetivos de los Tratados, en particular el funcionamiento adecuado del mercado único. Al igual que en la prueba de subsidiariedad, a los Estados miembros no les es posible abordar problemas tales como el fraude o la complejidad sin una propuesta de modificación de la Directiva sobre el IVA.

²³ Comunicación de la Comisión al Consejo, al Parlamento Europeo, al Comité Económico y Social Europeo y al Comité de las Regiones - «Pensar primero a pequeña escala» «Small Business Act» para Europa: iniciativa a favor de las pequeñas empresas [COM(2008) 394 final].

²⁴ Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo, al Consejo, al Comité Económico y Social Europeo y al Comité de las Regiones — Mejorar el mercado único: más oportunidades para los ciudadanos y las empresas [COM(2015) 550 final] .

En cuanto a la propuesta de introducir mejoras en el actual régimen, estas son muy específicas y se limitan a un escaso número de normas en materia de IVA que han resultado difíciles de aplicar de manera sistemática y uniforme, y que han generado dificultades para los sujetos pasivos.

- **Elección del instrumento**

Se propone una Directiva con vistas a modificar la Directiva sobre el IVA.

3. RESULTADOS DE LAS EVALUACIONES *EX POST*, DE LAS CONSULTAS CON LAS PARTES INTERESADAS Y DE LAS EVALUACIONES DE IMPACTO

- **Evaluaciones *ex post* / control de calidad de la legislación existente**

En 2011, se encargó a un consultor externo que realizara una evaluación retrospectiva de los elementos del régimen del IVA de la Unión; los resultados de esta evaluación se han utilizado como punto de partida para el examen del actual régimen del IVA²⁵.

- **Consultas con las partes interesadas**

El 6 de mayo de 2011, la Comisión Europea organizó una conferencia en Milán, como parte del proceso de consulta sobre el Libro Verde. La conferencia reunió, además de al público en general, a responsables políticos, expertos, empresas y otras partes interesadas procedentes no solo de toda Europa, sino de todo mundo²⁶. La consulta pública sobre el Libro Verde, que contó con unas 1 700 contribuciones, proporcionó a la Comisión una visión clara de los problemas y las posibles soluciones.

Tras la publicación del Libro Verde, la Comisión creó dos grupos de trabajo encargados de debatir el asunto a nivel técnico: el GFV y el VEG. Se celebraron en total 12 reuniones del GFV y 14 reuniones del VEG, en las que se debatieron diferentes cuestiones relacionadas con el régimen definitivo del IVA para el comercio entre empresas dentro de la Unión, así como las posibles mejoras del régimen actual. Se constituyeron varios subgrupos mixtos constituidos por miembros del GFV y del VEG encargados de tratar conjuntamente algunos temas específicos. Además, en 2015, se organizó en Viena un seminario Fiscalis²⁷ que reunió a miembros de ambos grupos. Se creó asimismo otro subgrupo mixto en el marco del Foro de la UE sobre el IVA²⁸, una plataforma de debate en la que las empresas y las autoridades competentes en materia de IVA se reúnen para debatir la forma en que la aplicación de la legislación relativa al IVA puede mejorarse en términos prácticos.

Por último, entre el 20 de diciembre de 2016 y el 20 de marzo de 2017, se organizó una consulta pública sobre el régimen definitivo para el comercio dentro de la Unión, que contó

²⁵ Instituto de Estudios Fiscales (jefe de proyecto), 2011, «A retrospective evaluation of elements of the EU VAT system» (Una evaluación retrospectiva de los elementos del sistema del IVA de la UE):

http://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/common/publications/studies/report_evaluation_vat.pdf

²⁶ Más información: https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/vat/action-plan-vat/communication-future-vat/green-paper_en

²⁷ Reglamento (UE) n.º 1286/2013 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 11 de diciembre de 2013, por el que se establece para el período 2014-2020 un programa de acción para mejorar el funcionamiento de los sistemas fiscales de la Unión Europea (Fiscalis 2020).

²⁸ Decisión de la Comisión, de 3 de julio de 2012, por la que se crea el Foro de la UE sobre el IVA, 2012/C198/05, (DO C 198/4 de 6.7.2012).

con 121 contribuciones²⁹. El objetivo era recabar la opinión de todas las partes interesadas sobre el funcionamiento del actual régimen transitorio del IVA, las posibles mejoras a corto plazo de estas disposiciones transitorias, a tenor de la petición del Consejo, y la introducción de un régimen de IVA definitivo basado en el principio de imposición en el país de destino.

- **Obtención y uso de asesoramiento especializado**

En lo que respecta a las opciones para establecer un régimen definitivo del IVA, los siguientes estudios han proporcionado un análisis pormenorizado de los problemas que se plantean y las posibles soluciones:

- Estudio sobre la aplicación del principio actual para determinar el lugar de la prestación de servicios entre empresas a las entregas de bienes entre empresas³⁰.
- Estudio sobre los aspectos económicos de la aplicación del IVA a las entregas dentro de la UE de bienes y servicios³¹.
- Aplicación del «principio del país de destino» a los suministros de bienes entre empresas dentro de la UE³².
- Estudio e informes sobre la brecha del IVA en los Estados miembros de la EU-28³³.

- **Evaluación de impacto**

Se hace referencia a la evaluación de impacto separada realizada en relación con la presente propuesta. La opción preferida, elegida en esa evaluación de impacto, reduciría el fraude relacionado con el IVA transfronterizo en 41 000 millones EUR, y los costes de cumplimiento para las empresas, en 1 000 millones EUR.

La evaluación de impacto que acompaña a la presente propuesta fue examinada por el Comité de Control Reglamentario el 14 de julio de 2017. El Comité emitió un dictamen favorable a la propuesta con algunas recomendaciones, en particular sobre la relación de la propuesta con otros elementos del Plan de Acción del IVA, la necesidad de un enfoque por fases y el concepto de «sujeto pasivo certificado», que han sido tenidas en cuenta. El dictamen del Consejo y las recomendaciones se recogen en el anexo 1 del documento de trabajo de los servicios de la Comisión correspondiente a la evaluación de impacto que se adjunta a la presente propuesta.

4. REPERCUSIONES PRESUPUESTARIAS

La propuesta no tiene repercusiones negativas para el presupuesto de la Unión Europea.

²⁹ Resumen de los resultados de la consulta pública abierta:

https://ec.europa.eu/taxation_customs/consultations-get-involved/tax-consultations_en

³⁰ PwC, 2012. Véase:

http://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/common/publications/studies/place_supply_b2b.zip

³¹ CPB (jefe de proyecto), 2013. Véase: <https://circabc.europa.eu/sd/a/60e05641-2653-4ac3-aca2-3060896aa6e3/33-ANN%20-%20Final%20report%20-%20Study%20on%20charging%20VAT%20on%20intra-EU%20supplies%20of%20goods%20and%20services%5B1%5D.pdf>

³² EY, 2015. Véase:

https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/docs/body/ey_study_destination_principle.pdf

³³ CASE, 2016. Véase: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/2016-09_vat-gap-report_final.pdf

5. OTROS ELEMENTOS

- **Explicación detallada de las disposiciones específicas de la propuesta**

Sujeto pasivo certificado: Artículo 13 bis [nuevo]

Esta disposición introduce el concepto de «sujeto pasivo certificado».

Por regla general, los sujetos pasivos se identifican a efectos del IVA a través de un número de identificación a tal efecto. No se distingue actualmente, a nivel de la atribución de este número, entre sujetos pasivos fiables y menos fiables. Las normas en materia de IVA, por lo que respecta a la identificación, se aplican de la misma forma a ambas categorías.

El concepto de sujeto pasivo certificado permite certificar que una determinada empresa puede ser considerada globalmente como un sujeto pasivo fiable. El concepto es importante porque algunas de las normas de simplificación, que podrían ser sensibles al fraude, solo se aplicarán cuando un sujeto pasivo certificado participe en la operación en cuestión.

Además, el concepto de sujeto pasivo certificado será uno de los elementos esenciales de la primera fase del régimen definitivo del IVA para el comercio entre empresas dentro de la Unión. El actual régimen transitorio, que contempla una entrega de bienes exenta en el Estado miembro de partida y una adquisición intracomunitaria gravada en el Estado miembro de destino, por la que el adquiriente está obligado al pago del IVA, será sustituido por el régimen definitivo, que contempla una entrega de bienes gravada a efectos del IVA en el Estado miembro de destino (la denominada entrega de bienes dentro de la Unión). El concepto del sujeto pasivo certificado permitirá una puesta en práctica gradual del régimen definitivo del IVA, puesto que, en la primera fase de aplicación de este régimen, se aplicará una inversión del sujeto pasivo (es decir, la sujeción al IVA del adquiriente y no del proveedor, lo que en la práctica genera una situación similar a la que existe en la actualidad en el marco del régimen transitorio) cuando el adquiriente, en el caso de las entregas dentro de la Unión, sea un sujeto pasivo certificado³⁴. La justificación es que no debe producirse ningún fraude como consecuencia de no haberse aplicado el IVA a las entregas dentro de la Unión efectuadas por un sujeto pasivo certificado, dado que el sujeto pasivo certificado es, por definición, un contribuyente fiable.

La disposición establece los criterios generales con arreglo a los cuales los Estados miembros podrán certificar a los sujetos pasivos. Tras la adopción de la presente propuesta, deberá adoptarse un Reglamento de Ejecución del Consejo, sobre la base del artículo 397 de la Directiva sobre el IVA, a fin de organizar los aspectos prácticos del estatuto de sujeto pasivo certificado y garantizar que el procedimiento para conceder o retirar dicho estatuto esté suficientemente armonizado y normalizado en toda la Unión, de modo que pueda garantizarse una aplicación uniforme. También deberá proponerse una modificación del Reglamento de cooperación administrativa³⁵ para permitir integrar el estatuto de sujeto pasivo certificado en el sistema VIES (sistema de intercambio de información sobre el IVA), lo que a su vez

³⁴ Según lo anunciado en el Plan de Acción del IVA, en una futura segunda fase legislativa del régimen definitivo del IVA, la fiscalidad cubriría todas las entregas transfronterizas de bienes y servicios (y, por ende, el proveedor, y no el cliente, estaría obligado al pago del IVA por todos los bienes y servicios adquiridos en otros Estados miembros), de modo que todas las entregas de bienes y servicios en el mercado único, ya sean nacionales o transfronterizas, reciban el mismo trato.

³⁵ 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 (DO L 268 de 12.10.2010, p. 1).

permitirá tanto a las administraciones tributarias como a las empresas verificar en línea el estatuto de sujeto pasivo certificado de una determinada empresa.

Dado que la certificación de sujeto pasivo certificado implica obligaciones de información y pago con respecto al IVA, no podrán optar a ella las personas que no tengan la condición de sujeto pasivo. Por la misma razón, la propuesta excluye de la posibilidad de obtener el estatuto de sujeto pasivo certificado a los agricultores en régimen de tanto alzado, a las pymes exentas, a otros sujetos pasivos exentos sin derecho a deducción y a los sujetos pasivos ocasionales. No obstante, cualquier pyme que no aplique el sistema de exención podrá solicitar el estatuto de sujeto pasivo certificado en las mismas condiciones que cualquier otro sujeto pasivo. Por lo tanto, la propuesta es coherente con la política de la UE en el ámbito de las pymes, según lo establecido en la iniciativa SBA³⁶.

Existe una similitud entre los criterios que deben utilizarse para la concesión del estatuto de sujeto pasivo certificado y los aplicados en relación con el estatuto de Operador Económico Autorizado (OEA), tal y como aparece definido en el Código Aduanero de la Unión (artículo 39). También pueden hallarse criterios similares, basados en el estatuto de OEA, en la reciente propuesta sobre el IVA aplicable al comercio electrónico³⁷.

Existencias de reserva: artículo 17 bis (nuevo), artículo 243, apartado 3, y artículo 262 (modificado)

El de las existencias de reserva es un régimen en virtud del cual un proveedor transfiere bienes a un adquirente conocido sin transferir inmediatamente la propiedad de los bienes. El adquirente tiene derecho a retirar los bienes de una reserva del proveedor de forma discrecional, en cuyo caso tiene lugar una entrega de bienes. En las relaciones internas, el uso de este modelo no genera problemas específicos, pero se plantean dificultades cuando el proveedor y el adquirente están establecidos en diferentes Estados miembros.

En virtud de las normas actuales sobre el IVA, cuando una empresa transfiere bienes propios a otro Estado miembro con el fin de constituir una reserva para un cliente, se considera que ha realizado una entrega de bienes exenta de IVA en el Estado miembro de partida. La llegada de las mercancías da lugar a una adquisición intracomunitaria realizada por la empresa que ha transferido las mercancías que está sujeta al IVA en ese otro Estado miembro. La empresa que ha transferido los bienes está obligada, por regla general, a estar identificada a efectos del IVA en el Estado miembro de llegada, con el fin de poder declarar la adquisición intracomunitaria en su declaración del IVA. En el momento en que las mercancías son retiradas de la reserva y entregadas al adquirente, se produce una segunda entrega, cuyo lugar de entrega es el Estado miembro en el que la reserva está situada.

A fin de solventar las dificultades que este hecho puede generar en la práctica, algunos Estados miembros aplican medidas de simplificación a estas operaciones, pero otros no lo hacen. Estas diferencias van en contra de la aplicación uniforme de las normas sobre el IVA en el mercado único.

³⁶ Véase la nota 23.

³⁷ Propuesta de Directiva del Consejo por la que se modifican la Directiva 2006/112/CE y la Directiva 2009/132/CE en lo referente a determinadas obligaciones respecto del impuesto sobre el valor añadido para las prestaciones de servicios y las ventas a distancia de bienes [COM(2016) 757 final de 1.12.2016]; véase el artículo 369 *quaterdecies*, apartado 1, letra c), de la Directiva 2006/112/CE.

La solución propuesta consiste en considerar que los acuerdos relativos a las reservas de existencias dan lugar a una única entrega en el Estado miembro de partida y a una adquisición intracomunitaria en el Estado miembro en que está situada la reserva, siempre que en la operación participen dos sujetos pasivos certificados. De este modo, se evitará que el proveedor tenga la obligación de estar identificado en cada Estado miembro en el que haya introducido las mercancías en el marco del régimen de la reserva de existencias. Sin embargo, a fin de garantizar un seguimiento adecuado de las mercancías por las administraciones tributarias, tanto el proveedor como el adquirente deberán llevar un registro de las mercancías incluidas en existencias de reserva a las que se aplican estas normas. Además, el estado recapitulativo del proveedor deberá mencionar la identidad de los adquirentes a los que los bienes serán expedidos en una fase posterior al amparo de acuerdos relativos a existencias de reserva.

Número de identificación a efectos del IVA, y exención de determinadas operaciones intracomunitarias: artículo 138, apartado 1 (modificado)

La exención del IVA para las entregas intracomunitarias de bienes contemplada en el artículo 138, apartado 1, de la Directiva sobre el IVA constituye el eje del actual régimen transitorio. Al mismo tiempo, esta exención también está en la raíz del denominado «fraude carrusel». El régimen definitivo del IVA para el comercio dentro de la Unión pretende solucionar este problema, pero, en el ínterin, los Estados miembros han pedido que se adopten soluciones provisionales. Piden, en particular, que la Directiva sobre el IVA exija un número de identificación a efectos del IVA al adquirente en un Estado miembro distinto de aquel en el que se inicie el transporte de los bienes como un requisito material para que el proveedor pueda ser autorizado a aplicar la exención. Esta modificación trasciende la situación actual, con arreglo a la cual, según la interpretación del Tribunal de Justicia de la Unión Europea³⁸, el número de identificación a efectos del IVA del adquirente es simplemente una condición formal para el derecho a la exención de una entrega intracomunitaria. Esta circunstancia da actualmente lugar a situaciones en que, cuando no se ha cumplido la condición, los Estados miembros solo pueden imponer multas o sanciones administrativas, pero no denegar la exención en sí.

El régimen transitorio actual se basa, además, en la obligación para el proveedor de presentar un estado recapitulativo (la denominada «lista VIES», que incluye el número de identificación a efectos del IVA del adquirente). Esta es también una condición para la exención no sustantiva, sino formal. A través del sistema VIES, esta información está al alcance de las autoridades fiscales del Estado miembro del adquirente, que de este modo son informadas de la llegada a su territorio de bienes que son normalmente objeto de una adquisición intracomunitaria gravada. El adquirente debe declarar esta adquisición intracomunitaria en su declaración IVA, y las autoridades fiscales tienen la posibilidad de cotejar esta declaración con los datos del sistema VIES. La lista VIES ha sido, pues, un elemento esencial del régimen del IVA desde la supresión de las fronteras fiscales y la consiguiente desaparición de la documentación aduanera.

A falta de una información correcta procedente del sistema VIES, las autoridades fiscales de los Estados miembros carecen de la información necesaria sobre la llegada de bienes no gravados a su territorio y dependen exclusivamente de la declaración de los sujetos pasivos.

³⁸ Sentencias de 6 de septiembre de 2012, Mecsek-Gabona, C-273/11, ECLI:EU:C:2012:547; de 27 de septiembre de 2012, VSTR, C-587/10, ECLI:EU:C:2012:592; de 20 de octubre de 2016, Plöckl, C-24/15, ECLI:EU:C:2016:791, y de 9 de febrero de 2017, Euro-Tyre, C-21/16, ECLI:EU:C:2017:106.

No obstante, la no inclusión de una entrega en la lista puede dar lugar a la imposición de sanciones, pero no a la denegación de la exención en sí.

Por consiguiente, el nuevo artículo 138, apartado 1, propuesto contempla cambios en estos dos aspectos. En primer lugar, mientras que actualmente se hace referencia a si el adquirente es un sujeto pasivo o una persona jurídica no sujeta al impuesto que actúa como tal, se establece ahora, como un requisito material al que se supedita la aplicación de la exención, que el adquirente deberá estar identificado a efectos del IVA en un Estado miembro distinto de aquel en el que se inicie la expedición o transporte de los bienes. Como ya ocurre actualmente, el proveedor deberá verificar el estatuto de su cliente a través del sistema VIES antes de aplicar la exención. Desde este punto de vista, no existe ninguna diferencia práctica para el proveedor, pero las consecuencias pueden ser diferentes, dado que la no identificación de su cliente puede, sobre esa base, dar lugar a la denegación de la exención. En segundo lugar, también la correcta inclusión en la lista VIES se convierte en un requisito material que puede conducir, de no cumplirse, al rechazo por parte de la administración tributaria de una exención ya aplicada.

Operaciones en cadena: artículo 138 bis (nuevo)

Las operaciones en cadena, que se consideran en el ámbito de la presente propuesta, deben entenderse como entregas sucesivas de una misma mercancía cuando los bienes entregados son objeto de un único transporte intracomunitario entre dos Estados miembros. En esta situación, según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia³⁹, el transporte debe atribuirse a una entrega dentro de la cadena de suministro, a fin de determinar a cuál de las operaciones debe aplicarse la exención de entregas intracomunitarias, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 138 de la Directiva sobre el IVA. Esta disposición establece, como requisito para la exención, que los bienes deben ser «expedidos o transportados por el vendedor, por el adquirente o por cuenta de ellos» de un Estado miembro a otro. En este contexto, los Estados miembros han pedido que se introduzcan mejoras legislativas a fin de aumentar la seguridad jurídica de los operadores a la hora de determinar la entrega a la que, dentro de la cadena de operaciones, debe imputarse el transporte intracomunitario (que será la entrega de la cadena a se aplicará la exención prevista en el artículo 138, siempre que se cumplan todas las demás condiciones para la exención).

En caso de que el transporte haya sido realizado por o en nombre de uno de los proveedores intermediarios de la cadena, se proponen normas en virtud de las cuales dicho transporte se imputará: i) a la entrega efectuada a ese proveedor intermediario si este está, a efectos del IVA, identificado en un Estado miembro distinto del Estado miembro de entrega y ha comunicado el nombre del Estado miembro de llegada de las mercancías a su proveedor; ii) a la entrega efectuada por el proveedor intermediario al siguiente operador de la cadena, cuando no se cumpla alguna de las dos condiciones mencionadas en el punto i). Estas normas, junto con la seguridad jurídica que conllevan, únicamente se aplicarán cuando tanto el proveedor intermediario como el sujeto pasivo que efectúa la entrega de bienes sean sujetos pasivos certificados. No se necesitará ninguna norma de este tipo cuando el transporte se realice en nombre del primer proveedor de la cadena (en cuyo caso, el transporte solo puede imputarse a la primera entrega) o en nombre del último sujeto pasivo de la cadena (en cuyo caso, el transporte solo puede imputarse a la entrega efectuada por el sujeto pasivo en cuestión).

³⁹ Sentencia de 6 de abril de 2006, Emag Handel, C-245/04, ECLI:EU:C:2006:232.

No se excluye la posibilidad de que, en caso de participación de un sujeto pasivo que no haya sido objeto de certificación, el transporte se impute a la misma entrega. No obstante, en este caso las normas establecidas en el artículo 138 *bis* no serán de aplicación, y, como ya ocurre en las actuales condiciones, seguirá correspondiendo al sujeto pasivo interesado demostrar que el transporte y la exención están vinculadas a esa entrega concreta.

Régimen definitivo para el comercio dentro de la Unión: artículos 402 (modificado), 403 y 404 (suprimido)

Ya se han establecido los pilares del régimen definitivo para el comercio dentro de la Unión, y se han definido los principios con arreglo a los cuales se aplicará el nuevo régimen. Por lo que se refiere a la elección de este régimen particular, se hace referencia a la evaluación de impacto que acompaña a la presente propuesta.

Como ya se explica en el punto 1, una próxima propuesta de 2018 incluirá disposiciones técnicas detalladas que regulen la efectiva aplicación de estos pilares. La futura propuesta en cuestión revisará en profundidad la Directiva sobre el IVA y sustituirá o eliminará los artículos que contienen las actuales disposiciones transitorias. Para garantizar el buen funcionamiento del régimen, se precisarán otros cambios con relación a las normas de cooperación administrativa, así como importantes avances informáticos.

En la propuesta de artículo 402 de la Directiva, se establece actualmente que el régimen definitivo del IVA para el comercio dentro de la UE se basará en el principio de la imposición en el Estado miembro de destino de la entrega o prestación de los bienes y servicios. En este contexto, se introducirá en las citadas disposiciones técnicas detalladas un nuevo concepto con relación a los bienes, a saber, la denominada «entrega dentro de la Unión». Este nuevo hecho imponible único está destinado a sustituir el actual régimen de una entrega exenta en el Estado miembro de partida y una «adquisición intracomunitaria» gravada en el Estado miembro de destino como segundo e independiente hecho imponible. En el marco de este nuevo concepto, el «lugar de entrega» estará situado en el Estado miembro de destino de los bienes.

Además, el proveedor será el responsable del pago del IVA por esta entrega «dentro de la Unión» a menos que el adquirente sea un sujeto pasivo certificado, en cuyo caso el sujeto pasivo certificado asumirá en su declaración del IVA la liquidación de este impuesto. En los casos en que el deudor del IVA no esté establecido en el Estado miembro en que se adeuda el impuesto, este tendrá posibilidad de cumplir con sus obligaciones de declaración y pago a través del denominado «sistema de ventanilla única». Este sistema también podrá utilizarse para la deducción del IVA soportado.

Aunque en esta fase esto aún no ha quedado explícitamente establecido, el sistema podría o debería basarse en mayor medida en la supresión de la declaración recapitulativa (la denominada «lista VIES»), la aplicación de las normas generales de facturación del Estado miembro del proveedor y la armonización de determinadas normas relativas a la facturación (como el momento de la expedición de las facturas), el devengo y la exigibilidad del IVA en el marco de las entregas de bienes «dentro de la UE».

Propuesta de

DIRECTIVA DEL CONSEJO

por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE en lo que se refiere a la armonización y la simplificación de determinadas normas del régimen del impuesto sobre el valor añadido y se introduce el régimen definitivo de tributación de los intercambios entre los Estados miembros

EL CONSEJO DE LA UNIÓN EUROPEA,

Visto el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, y en particular su artículo 113,

Vista la propuesta de la Comisión Europea,

Prevía transmisión del proyecto de acto legislativo a los parlamentos nacionales,

Visto el dictamen del Parlamento Europeo¹,

Visto el dictamen del Comité Económico y Social Europeo²,

De conformidad con un procedimiento legislativo especial,

Considerando lo siguiente:

- (1) En 1967, cuando el Consejo adoptó el sistema común del impuesto sobre el valor añadido (IVA) por medio de las Directivas 67/227/CEE³ y 67/228/CEE⁴ del Consejo, se contrajo el compromiso de establecer un régimen definitivo del IVA que operara en el marco de la Comunidad Europea como lo haría en un único Estado miembro. Dado que aún no se habían alcanzado las condiciones técnicas y políticas necesarias para el establecimiento de un régimen de ese tipo, cuando las fronteras fiscales entre los Estados miembros se suprimieron a finales de 1992 se adoptó el régimen transitorio del IVA. La Directiva 2006/112/CE⁵ del Consejo, actualmente en vigor, prevé que estas disposiciones transitorias deben ser sustituidas por disposiciones definitivas.
- (2) En su Plan de acción sobre el IVA⁶, la Comisión anunció su intención de presentar una propuesta destinada a establecer los principios de un régimen definitivo del IVA para el comercio transfronterizo de empresa a empresa entre los Estados miembros, que se

¹ DO C [...] de [...], p. [...].

² DO C [...] de [...], p. [...].

³ Primera Directiva 67/227/CEE del Consejo, de 11 de abril de 1967, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de los negocios (DO 71 de 14.4.1967, p. 1 301).

⁴ Segunda Directiva 67/228/CEE del Consejo, de 11 de abril de 1967, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados Miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios - Estructura y modalidades de aplicación del sistema común de Impuesto sobre el Valor Añadido (DO 71 de 14.4.1967, p. 1 303).

⁵ Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DO L 347 de 11.12.2006, p. 1).

⁶ Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo, al Consejo y al Comité Económico y Social Europeo relativa a un plan de acción sobre el IVA – Hacia un territorio único de aplicación del IVA en la UE – Es hora de decidir [COM(2016)148 final, de 7 de abril de 2016].

basaría en la imposición de las entregas transfronterizas de bienes en el Estado miembro de destino.

- (3) Para ello, sería necesario sustituir el actual régimen, consistente en una entrega exenta en el Estado miembro de partida de los bienes y una adquisición intracomunitaria de bienes gravada en el Estado miembro de destino, por un régimen de una sola entrega gravada en el Estado miembro de destino con arreglo a sus tipos de IVA. Por regla general, el IVA será facturado por el proveedor, que podrá verificar en línea, a través de un portal web, el tipo de IVA aplicable en cualquier Estado miembro. No obstante, en caso de que el adquirente sea un sujeto pasivo certificado (es decir, un contribuyente fiable reconocido como tal por los Estados miembros), se aplicará el mecanismo de inversión del sujeto pasivo y el sujeto pasivo certificado pasaría a ser el deudor del IVA por la entrega dentro de la Unión. El régimen definitivo del IVA se basará también en el concepto de un sistema de registro único (ventanilla única) para las empresas, en el que se podrá realizar la liquidación y la deducción del IVA adeudado.
- (4) Estos principios deberían incluirse en la Directiva y sustituir el actual concepto según el cual el régimen definitivo se basará en la imposición en el Estado miembro de origen.
- (5) El Consejo, en sus conclusiones de 8 de noviembre de 2016⁷, invitó a la Comisión a introducir ciertas mejoras en las normas de la Unión en materia de IVA aplicables a las operaciones transfronterizas, con respecto al papel del número de identificación a efectos del IVA en el contexto de la exención de las entregas intracomunitarias, las disposiciones que regulan las existencias de reserva, las operaciones en cadena y la prueba del transporte a efectos de la exención de las operaciones intracomunitarias.
- (6) Habida cuenta de esta petición, así como del hecho de que se tardará varios años en aplicar el régimen definitivo del IVA para el comercio dentro de la Unión, estas medidas específicas, destinadas a armonizar y simplificar determinadas disposiciones aplicables a las empresas, resultan adecuadas.
- (7) La creación del estatuto de sujeto pasivo certificado es necesaria para la aplicación eficiente de las mejoras relativas a las normas de la Unión en materia de IVA aplicables a las operaciones transfronterizas, así como para la transición gradual hacia el régimen definitivo para el comercio dentro de la Unión.
- (8) En el régimen actual, no se hace ninguna distinción entre sujetos pasivos fiables y menos fiables en relación con las normas del IVA aplicables. La concesión del estatuto de sujeto pasivo certificado sobre la base de determinados criterios objetivos debería permitir la identificación de los sujetos pasivos fiables. Este estatuto les permitiría beneficiarse de la aplicación de determinadas normas sensibles al fraude no aplicables a otros sujetos pasivos.
- (9) El acceso al estatuto de sujeto pasivo certificado debería basarse en criterios armonizados a escala de la Unión y, por lo tanto, la certificación por parte de un Estado miembro debería ser válida en toda la Unión.
- (10) Determinados sujetos pasivos cubiertos por regímenes particulares que los excluyen de las normas generales del IVA, o que solo ocasionalmente realizan actividades

⁷ Conclusiones del Consejo, de 8 de noviembre de 2016, sobre la mejora de las normas vigentes de la UE sobre el IVA aplicables a las operaciones transfronterizas (n.º 14257/16 FISC 190 ECOFIN 1023, de 9 noviembre de 2016).

económicas, no deben poder obtener el estatuto de sujeto pasivo certificado por lo que respecta a tales regímenes particulares o actividades ocasionales. De otro modo, podría verse comprometida la correcta aplicación de las modificaciones propuestas.

- (11) Las existencias de reserva hacen referencia a una situación en la que, en el momento del transporte de los bienes a otro Estado miembro, el proveedor ya conoce la identidad de la persona que adquiere los bienes, al que se entregarán en una fase posterior y tras su llegada al Estado miembro de destino. Actualmente, esta situación da lugar a una operación equiparada a una entrega (en el Estado miembro de partida de los bienes) y a una operación equiparada a una adquisición intracomunitaria en el Estado miembro de llegada de los bienes), seguidas de una entrega «nacional» en el Estado miembro de llegada, y obliga al proveedor a estar identificado a efectos del IVA en dicho Estado miembro. Para evitar esto, debe considerarse que tales operaciones, cuando tienen lugar entre dos sujetos pasivos certificados y en determinadas condiciones, dan lugar a una entrega exenta en el Estado miembro de partida y a una adquisición intracomunitaria en el Estado miembro de llegada.
- (12) Por lo que se refiere al número de identificación a efectos del IVA en relación con la exención de las entregas de bienes en el comercio intracomunitario, se propone que la inclusión del número de identificación a efectos del IVA del adquiriente en el Sistema de intercambio de información sobre el IVA (VIES), asignado por un Estado miembro distinto de aquel en el que se inicie el transporte de los bienes, así como la referencia a ese número en el estado recapitulativo presentado por el proveedor deben ser, junto con la condición de que los bienes se transporten fuera del Estado miembro de entrega, requisitos no formales, sino materiales, para la aplicación de la exención. 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.
- (13) Las operaciones en cadena se refieren a sucesivas entregas de bienes que son objeto de un único transporte intracomunitario. La circulación intracomunitaria de los bienes solo debería imputarse a una de las entregas, y solo esa entrega debería beneficiarse de la exención del IVA prevista para las entregas intracomunitarias. Las demás entregas de la cadena deberían ser objeto de gravamen y podrían requerir la identificación a efectos del IVA del proveedor en el Estado miembro de entrega. A fin de evitar planteamientos divergentes entre los Estados miembros, lo que puede dar lugar a una doble imposición o a la ausencia de imposición, y a fin de reforzar la seguridad jurídica de los operadores, conviene establecer una norma común que, siempre que se cumplan determinadas condiciones, establezca que el transporte de la mercancía debe imputarse a una entrega de la cadena de operaciones.
- (14) Dado que los objetivos de la presente Directiva (la mejora del funcionamiento del régimen del IVA en el contexto del comercio transfronterizo entre empresas y la definición de los principios del régimen del IVA definitivo) no pueden alcanzarse de manera suficiente por los Estados miembros y, por consiguiente, pueden lograrse mejor a nivel de la Unión, esta puede adoptar medidas, de acuerdo con el principio de subsidiariedad consagrado en el artículo 5 del Tratado de la Unión Europea. De conformidad con el principio de proporcionalidad establecido en el mismo artículo, la presente Directiva no excede de lo necesario para alcanzar dichos objetivos.

- (15) De conformidad con la Declaración política conjunta de los Estados miembros y de la Comisión sobre los documentos explicativos⁸, de 28 de septiembre de 2011, los Estados miembros se han comprometido a acompañar, en casos justificados, la notificación de sus medidas de transposición con uno o varios documentos que expliquen la relación entre los elementos de una directiva y las partes correspondientes de los instrumentos nacionales de transposición. Por lo que respecta a la presente Directiva, el legislador considera que la transmisión de tales documentos está justificada.
- (16) Procede, por lo tanto, modificar la Directiva 2006/112/CE en consecuencia.

HA ADOPTADO LA PRESENTE DIRECTIVA:

Artículo 1

La Directiva 2006/112/CE se modifica como sigue:

- 1) Se inserta el artículo 13 *bis* siguiente:

«Artículo 13 bis

1. Cualquier sujeto pasivo que tenga su sede de actividad económica o un establecimiento permanente en la Comunidad o, en ausencia de sede de actividad económica y de establecimiento permanente, tenga su domicilio permanente o residencia habitual en la Comunidad y que, en el marco de su actividad económica, realice, o tenga la intención de realizar, alguna de las operaciones contempladas en los artículos 17 *bis*, 20 y 21, u operaciones en las condiciones especificadas en el artículo 138, podrá solicitar a la Administración tributaria el estatuto de sujeto pasivo certificado.

La Administración tributaria concederá este estatuto a un solicitante cuando se cumplan los criterios establecidos en el apartado 2, a menos que el solicitante esté excluido de esta certificación en virtud de lo dispuesto en el apartado 3.

En caso de que el solicitante sea un sujeto pasivo a quien se haya concedido el estatuto de operador económico autorizado a efectos aduaneros, se considerará que se cumplen los criterios enunciados en el apartado 2.

2. Para la concesión del estatuto de sujeto pasivo certificado, deberán cumplirse todos los criterios siguientes:

- a) inexistencia de infracción grave o reiterada de la legislación aduanera y de la normativa fiscal, así como de condena por un delito grave en relación con la actividad económica del solicitante;
- b) demostración, por el solicitante, de un alto nivel de control de sus operaciones y del flujo de los bienes, bien mediante un sistema de gestión de los registros comerciales y, en su caso, de los registros de transporte, que permita la correcta realización de los controles fiscales, bien mediante una pista de auditoría interna fiable o certificada;
- c) prueba de la solvencia financiera del solicitante, la cual se considerará acreditada bien cuando el solicitante tenga una capacidad financiera adecuada

⁸ DO C 369 de 17.12.2011, p. 14.

que le permita cumplir sus compromisos, teniendo debidamente en cuenta las características del tipo de actividad empresarial de que se trate, bien mediante la presentación de garantías aportadas por empresas de seguros u otras entidades financieras, o por otras terceras partes económicamente fiables.

3. Los siguientes sujetos pasivos no podrán obtener el estatuto de sujeto pasivo certificado:

- a) los sujetos pasivos que se beneficien del régimen común de tanto alzado de los productores agrícolas;
- b) los sujetos pasivos que se beneficien de la franquicia para las pequeñas empresas prevista en los artículos 282 a 292;
- c) los sujetos pasivos que realicen entregas de bienes o prestaciones de servicios respecto de las cuales el IVA no sea deducible;
- d) los sujetos pasivos que efectúen una entrega ocasional de un medio de transporte nuevo, en el sentido del artículo 9, apartado 2, o que lleven a cabo una actividad ocasional en el sentido del artículo 12.

No obstante, los sujetos pasivos mencionados en las letras a) a d) podrán obtener el estatuto de sujeto pasivo certificado para las otras actividades económicas que realicen.

4. Todo sujeto pasivo que solicite el estatuto de sujeto pasivo certificado deberá facilitar toda la información exigida por las autoridades tributarias para permitirles tomar una decisión.

A efectos de la concesión de este estatuto fiscal, se entenderá por ‘autoridades tributarias’:

- a) las del Estado miembro en que el solicitante haya establecido la sede de su actividad económica;
- b) las del Estado miembro donde se encuentre el establecimiento permanente del solicitante en el que se conserve o esté disponible su contabilidad principal dentro de la Comunidad a efectos fiscales, cuando el solicitante haya establecido la sede de su actividad económica fuera de la Comunidad, pero tenga uno o varios establecimientos fijos situados dentro de la Comunidad;
- c) las del Estado miembro en el que el solicitante tenga su domicilio permanente o su residencia habitual, cuando no disponga ni de un centro de actividad, ni de un establecimiento permanente.

5. En caso de que la solicitud sea denegada, las autoridades tributarias comunicarán al solicitante los motivos de la denegación, junto con la propia decisión. Los Estados miembros velarán por que el solicitante disponga de un derecho de recurso contra toda decisión por la que se le deniegue una solicitud.

6. El sujeto pasivo al que se haya concedido el estatuto de sujeto pasivo certificado informará sin demora a las autoridades tributarias de cualquier circunstancia posterior a la adopción de la decisión que pueda afectar o influir en el mantenimiento de dicho estatuto. Las autoridades tributarias retirarán el estatuto fiscal cuando dejen de cumplirse los criterios establecidos en el apartado 2.

7. El estatuto de sujeto pasivo certificado concedido en un Estado miembro será reconocido por las autoridades tributarias de todos los Estados miembros.».

2) Se inserta el artículo 17 *bis* siguiente:

«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 certificado, o por un tercero por cuenta de dicho sujeto pasivo certificado, con el fin de que esos bienes sean entregados allí, en una fase posterior y después de su llegada, a otro sujeto pasivo certificado;
- b) el sujeto pasivo certificado que expide o transporta los bienes no está establecido en el Estado miembro al que se expiden o transportan los bienes;
- c) el sujeto pasivo certificado destinatario de la entrega de bienes está identificado a efectos del IVA en el Estado miembro al que se transportan o expiden 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 certificado al que se refiere la letra b) en el momento del inicio de la expedición o el transporte;
- d) el sujeto pasivo certificado que expide o transporta los bienes ha inscrito la expedición o el transporte en el registro contemplado en el artículo 243, apartado 3, y ha incluido en el estado recapitulativo, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 262, tanto la identidad del sujeto pasivo certificado 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, en el momento en que el derecho a disponer de los bienes se transfiere al sujeto pasivo contemplado en la letra c) de ese apartado, se aplicarán las normas siguientes:

- a) se considerará que una entrega de bienes, exenta del IVA de conformidad con el artículo 138, apartado 1, ha sido realizada por el sujeto pasivo certificado que ha expedido o transportado los bienes, por sí mismo o 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.».

3) En el artículo 138, el apartado 1 se sustituye por el texto siguiente:

«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 adquiriente 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;
- c) en el estado recapitulativo presentado por el proveedor con arreglo al artículo 262, se hace referencia a la persona que adquiere los bienes.».

4) Se inserta el artículo 138 *bis* siguiente:

«Artículo 138 bis

1. A efectos de la aplicación de las exenciones previstas en el artículo 138 en el caso de operación en cadena, el transporte intracomunitario se imputará a la entrega al operador intermediario efectuada por el proveedor, cuando se cumplan las condiciones siguientes:

- a) el operador intermediario comunica al proveedor el nombre del Estado miembro de llegada de los bienes;
- b) el operador intermediario 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.

2. Cuando no se cumpla alguna de las condiciones establecidas en el apartado 1, en el caso de operación en cadena, el transporte intracomunitario se imputará a la entrega efectuada por el operador intermediario al cliente.

3. A los efectos del presente artículo, se entenderá por:

- a) «caso de operación en cadena»: una situación en la que entregas sucesivas de los mismos bienes por sujetos pasivos dan lugar a un único transporte intracomunitario de dichos bienes, y en la que tanto el operador intermediario como el proveedor son sujetos pasivos certificados;
- b) «operador intermediario»: un proveedor de la cadena distinto del primer proveedor, que expide o transporta los bienes, por sí mismo o por un tercero en su nombre;
- c) «proveedor»: el sujeto pasivo de la cadena que entrega los bienes al operador intermediario;
- d) «cliente»: el sujeto pasivo a quien el operador intermediario de la cadena entrega los bienes.».

5) En el artículo 243 se añade el apartado 3 siguiente:

«3. Todo sujeto pasivo certificado que transfiera bienes en el marco de los acuerdo de existencias de reserva a que se refiere el artículo 17 *bis* deberá llevar un registro de la siguiente información:

- a) los bienes expedidos o transportados a otro Estado miembro y la dirección en la que son almacenados en ese Estado miembro;
- b) los bienes entregados en una fase posterior y tras su llegada al Estado miembro a que se refiere la letra a).

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

6) El artículo 262 se sustituye por el texto siguiente:

«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 contempladas en el artículo 42;
- c) los sujetos pasivos y las personas jurídicas no sujetas al impuesto 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, y respecto de los cuales el destinatario sea 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 certificado deberá identificar a los sujetos pasivos certificados a quienes están destinados los bienes expedidos o transportados en el marco de acuerdos de existencias de reserva en las condiciones establecidas en el artículo 17 *bis*.».

7) El título del capítulo 1 del título IV se sustituye por el siguiente:

«Régimen definitivo de tributación de los intercambios entre los Estados miembros»

El texto del artículo 402 se sustituye por el siguiente:

«Artículo 402

El régimen de tributación de los intercambios entre los Estados miembros establecido en la presente Directiva es transitorio y será sustituido por un régimen definitivo basado en los principios de tributación de las entregas de bienes y las prestaciones de servicios en el Estado miembro de destino; de sujeción al IVA del proveedor o del adquirente en caso de que sea un sujeto pasivo certificado; y de un sistema de registro único para la declaración, liquidación y deducción del impuesto.».

9) Se suprimen los artículos 403 y 404.

Artículo 2

1. Los Estados miembros adoptarán y publicarán, a más tardar el 31 de diciembre de 2018, las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas necesarias para dar cumplimiento a lo establecido en la presente Directiva. Comunicarán inmediatamente a la Comisión el texto de dichas disposiciones.

Aplicarán dichas disposiciones a partir del 1 de enero de 2019.

Cuando los Estados miembros adopten dichas disposiciones, estas harán referencia a la presente Directiva o irán acompañadas de dicha referencia en su publicación oficial. Los Estados miembros establecerán las modalidades de la mencionada referencia.

2. Los Estados miembros comunicarán a la Comisión el texto de las principales disposiciones de Derecho interno que adopten en el ámbito regulado por la presente Directiva.

Artículo 3

La presente Directiva entrará en vigor a los veinte días de su publicación en el *Diario Oficial de la Unión Europea*.

Artículo 4

Los destinatarios de la presente Directiva son los Estados miembros.

Hecho en Bruselas, el

*Por el Consejo
El Presidente*