

# Impost sobre el valor afegit (V)

Règims especials i gestió

Esteban Quintana Ferrer

PID\_00205515



*Els textos i imatges publicats en aquesta obra estan subjectes –llevat que s'indiqui el contrari– a una llicència de Reconeixement-NoComercial-SenseObraDerivada (BY-NC-ND) v.3.0 Espanya de Creative Commons. Podeu copiar-los, distribuir-los i transmetre'ls públicament sempre que en citeu l'autor i la font (FUOC. Fundació per a la Universitat Oberta de Catalunya), no en feu un ús comercial i no en feu obra derivada. La llicència completa es pot consultar a <http://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/3.0/es/legalcode.ca>*

# Índex

<b>Introducció</b> .....	5
<b>Objectius</b> .....	7
<b>1. Règims especials</b> .....	9
1.1. Règim simplificat .....	9
1.2. Règim especial de l'agricultura, la ramaderia i la pesca .....	13
1.3. Règim especial de béns usats, objectes d'art, antiguitats i objectes de col·lecció .....	17
1.4. Règim especial de l'or d'inversió .....	21
1.5. Règim especial de les agències de viatges .....	23
1.6. Règim especial del recàrrec d'equivalència .....	25
1.7. Règim especial aplicat als serveis prestats per via electrònica .....	30
1.8. Règim especial del grup d'entitats .....	32
1.9. Règim especial del criteri de caixa .....	33
<b>2. Gestió de l'impost</b> .....	36
2.1. Obligacions materials .....	37
2.2. Obligacions formals .....	38
<b>Exercicis d'autoavaluació</b> .....	45
<b>Solucionari</b> .....	50
<b>Bibliografia</b> .....	55



## Introducció

L'enorme complexitat i casuística del règim jurídic dels elements substantius o de qualificació de l'IVA (fet imposable, exempcions, subjectes passius), en els termes estudiats en els mòduls "Impost sobre el valor afegit (I)" i "Impost sobre el valor afegit (II)" provoquen també la necessitat pel que fa a la quantificació del deute tributari d'incloure fins a **nou règims especials** de l'impost.

### Nota

En el mòdul introductori de l'assignatura trobareu el significat de les sigles i abreviatures utilitzades en aquest mòdul didàctic.

El fonament de l'existència dels règims especials no és principalment la reducció de l'impost que han de pagar determinats subjectes passius, sinó més aviat la **simplificació de les obligacions materials i formals** que incumbeixen a petits empresaris i professionals (règim simplificat; règim especial de l'agricultura, ramaderia i pesca; règim especial del recàrrec d'equivalència; i règim especial del criteri de caixa) o l'adequació de les normes generals de l'impost a les característiques pròpies de determinats sectors econòmics amb la finalitat d'evitar **duplicitats impositives** (règim especial de béns usats, objectes d'art, antiguitats i objectes de col·lecció; règim especial de l'or d'inversió; règim especial de les agències de viatge; règim especial aplicable als serveis prestats per via electrònica; i règim especial del grup d'entitats).

Un estudi rigorós de l'IVA no és complet sense la referència a les nombroses obligacions materials i formals que imposen les normes de gestió de l'impost. La condició empresarial o professional dels subjectes passius, i també la necessitat d'articular mecanismes tècnics de control d'un impost complex i formalista, imposen una gran varietat de deures que, igual que succeeix en altres impostos que incumbeixen als mateixos subjectes (l'impost de societats o l'impost sobre la renda de les persones físiques), s'afegeixen als deures propis de la normativa comptable.

Per a tots els subjectes sotmesos al règim general o a algun dels règims especials es preveuen un conjunt important de deures de gestió i formals: obligació de presentar **declaracions-liquidacions periòdiques** de l'IVA en el període de liquidació que correspon al trimestre natural, si bé s'ofereix la possibilitat de fer les declaracions mensualment per a sol·licitar la devolució de les quotes a favor del contribuent; obligacions de caràcter **censal**, relatives al començament, la modificació i el cessament de l'activitat; obligacions de **facturació** (lliurar, conservar i expedir factures); obligacions de caràcter **comptable**; obligació de presentar periòdicament o a requeriment de l'Administració informació relativa a les seves operacions econòmiques amb terceres persones; i obligació de

nomenar un **representant** a l'efecte del compliment de les obligacions imposades en aquesta llei quan es tracta de subjectes passius no establerts a la Unió Europea.

## **Objectius**

En aquest mòdul didàctic trobareu els materials i les eines procedimentals indispensables per a aconseguir els objectius següents en relació amb l'IVA:

- 1.** Destriar les especificitats en la tributació dels nou règims especials de l'impost.
- 2.** Assimilar quins són els deures formals i obligacions relatius a l'IVA.





## 1. Règims especials

Tal com advertíem en la introducció d'aquest mòdul, la LIVA recull **nou règims especials** de l'impost, amb la finalitat de simplificar les obligacions materials i formals que incumbeixen a petits empresaris o professionals o d'adequar les normes generals a les característiques pròpies de determinats sectors econòmics amb la finalitat d'evitar duplicitats impositives. Es tracta dels règims especials següents:

- Règim simplificat.
- Règim especial de l'agricultura, la ramaderia i la pesca.
- Règim especial de béns usats, objectes d'art, antiguitats i objectes de col·lecció.
- Règim especial de l'or d'inversió.
- Règim especial de les agències de viatges.
- Règim especial del recàrrec d'equivalència.
- Règim especial aplicable als serveis prestats per via electrònica.
- Règim especial del grup d'entitats.
- Règim especial del criteri de caixa.

En aquests règims s'especifiquen **diferents instruments de càlcul** de les quotes a ingressar o retornar de l'IVA, separats en més o menys mesura del règim general, per a un grup determinat de subjectes i d'operacions.

### 1.1. Règim simplificat

El règim simplificat és un règim d'**aplicació automàtica però renunciable**. La renúncia al règim simplificat té efecte durant un període mínim de **tres anys**, en les condicions que estableixen els articles 33 i 35 del RIVA.

Aquest règim especial de l'IVA és d'aplicació als subjectes passius que compleixen els **requisits** següents<sup>1</sup>:

<sup>(1)</sup>Article 122 de la LIVA i articles 34 i 37 del RIVA.

1) Que siguin **persones físiques** o entitats en règim d'atribució de rendes en l'IRPF, integrades solament per persones físiques.

2) Que facin habitualment **activitats incloses en l'àmbit objectiu d'aquest règim simplificat**, i dins dels límits fixats per a cadascuna d'aquestes activitats.

3) Que el volum<sup>2</sup> d'ingressos l'any immediatament anterior no superi els **450.000 euros** per al conjunt de les seves activitats empresarials o professionals (300.000 euros per al conjunt de les activitats agrícoles, forestals i ramaderes), o que el volum de **despeses** per adquisicions l'any immediatament anterior no superi els **300.000 euros anuals**.

<sup>(2)</sup>La determinació del volum d'operacions aplicable a tots els règims especials es conté en l'article 121 de la LIVA.

A l'efecte del que preveu aquest requisit s'han de tenir en compte **dues regles addicionals**:

- Que el volum d'ingressos inclogui tots els que s'han obtingut en el conjunt de les activitats esmentades, sense computar-hi les subvencions corrents o de capital ni les indemnitzacions, ni tampoc l'impost sobre el valor afegit que gravi l'operació.
- Que si en l'any immediat anterior s'ha iniciat una activitat, el volum d'ingressos o despeses s'ha d'eleva a l'any.

4) Que **no hagin renunciat a l'aplicació del mètode d'estimació objectiva** per signes, índexs o mòduls de l'IRPF per qualsevol de les seves activitats.

5) Que **no exerceixin altres activitats econòmiques** que no estiguin compromeses en el règim simplificat, tret que per a aquestes activitats estiguin aollits als règims especials de l'agricultura, la ramaderia i la pesca o del recàrrec d'equivalència.

L'**exclusió del règim simplificat** es dona per les circumstàncies que disposa l'article 36 del RIVA. Aquestes circumstàncies són les següents:

a) Haver **superat els límits** que per a cada activitat determini el ministre d'Hisenda, amb efectes durant l'any immediat posterior a aquell en què es produeix aquesta circumstància, excepte en el supòsit d'inici de l'activitat, en què l'exclusió esdevé efectiva a partir del moment en què s'inicia. Els subjectes passius exclosos prèviament per aquesta causa que no superin els límits esmentats en exercicis successius queden sotmesos al règim simplificat, tret que hi renunciïn.

b) Haver **superat** en un any natural, i per a un conjunt determinat d'operacions, uns **ingressos de 450.000 euros**.

c) Una **modificació normativa de l'àmbit objectiu** d'aplicació del règim simplificat que determini la no-aplicació d'aquest règim a les activitats empresarials fetes pel subjecte passiu, amb efecte a partir del moment en què fixi la corresponent norma de modificació d'aquest àmbit objectiu.

d) Haver quedat **exclòs de l'aplicació del règim d'estimació objectiva** de l'impost sobre la renda de les persones físiques.

e) Dur a terme **activitats no acollides** als règims especials simplificat, de l'agricultura, ramaderia i pesca o del recàrrec d'equivalència.

f) Haver **superat** en un any natural unes **despeses de 300.000 euros anuals**, exclòs l'IVA, per les adquisicions o importacions de béns i serveis per al conjunt de les activitats empresarials o professionals del subjecte passiu, excloses les relatives a elements de l'immobilitzat.

Els empresaris o professionals aollits al règim simplificat han de determinar, per a cada activitat a què sigui aplicable aquest règim especial, l'**import de les quotes meritades** en concepte d'IVA i del recàrrec d'equivalència en virtut dels **índexs, mòduls i altres paràmetres**, i també del procediment que estableixi el ministre d'Hisenda<sup>3</sup>. De l'import de les quotes meritades indicat, es pot **deduir l'import de les quotes suportades o satisfetes** per operacions corrents relatives a béns o serveis afectats a l'activitat per la qual està aollit a aquest règim especial<sup>4</sup> l'empresari o professional.

<sup>(3)</sup>L'ordre ministerial s'ha de publicar en *el Butlletí Oficial de l'Estat* abans del dia 1 del mes de desembre anterior a l'inici del període anual d'aplicació corresponent (art. 42 RIVA).

<sup>(4)</sup>Article 123 de la LIVA i article 38 del RIVA.

La **deducció de les quotes suportades o satisfetes** s'ha d'ajustar a les regles següents:

1) No són deduïbles les quotes suportades pels serveis de desplaçament o viatges, hostaleria i restauració en el supòsit d'empresaris o professionals que duen a terme l'activitat en un local determinat. A aquest efecte, es considera local determinat qualsevol edificació, excloent els magatzems, aparcaments o dipòsits tancats al públic.

2) Les quotes suportades o satisfetes només són deduïbles en la declaració-liquidació corresponent a l'últim període impositiu de l'any en què s'hagin d'entendre suportades o satisfetes, de manera que, amb independència del règim de tributació aplicable en anys successius, no és procedent la deducció d'aquestes quotes en un període impositiu posterior.

3) Quan es fan adquisicions o importacions de béns i serveis per a utilitzar-los en comú en diverses activitats per les quals està aollit a aquest règim especial l'empresari o professional, la quota que s'ha de deduir en cadascuna d'aquestes activitats és la que resulta del prorrateig segons la utilització efectiva que se'n fa. Si no és possible aplicar aquest procediment, s'han d'imputar per parts iguals a cadascuna de les activitats.

4) Es poden deduir les compensacions agrícoles satisfetes pels empresaris o professionals per l'adquisició de béns o serveis a empresaris aollits al règim especial de l'agricultura, ramaderia i pesca.

5) Addicionalment, els empresaris o professionals tenen dret, en relació amb les activitats per les quals estan acol·lits a aquest règim especial, a deduir l'1 per 100 de l'import de la quota meritada, en concepte de quotes suportades difícils de justificar.

A l'import resultant de la deducció indicada s'hi han d'afegir **les quotes meritades** per les operacions següents:

- Les adquisicions intracomunitàries de béns.
- Les operacions en què els subjectes passius han de satisfer l'impost com a destinataris dels serveis prestats per no residents.
- Els lliuraments d'actius fixos materials i les transmissions d'actius fixos immaterials.

Del resultat obtingut amb les operacions que acabem d'esmentar es dedueix finalment l'import de les quotes suportades o satisfetes per l'adquisició o importació d'actius fixos; es consideren com a tals els elements de l'immobilitzat i, en particular, aquells dels quals es disposa en virtut de contractes d'arrendament financer amb opció de compra, tant si aquesta opció és vinculant com si no ho és.

S'ha de destacar, finalment, que el resultat d'aplicar tot aquest conjunt d'operacions l'ha de determinar el subjecte passiu **al final de cada any natural**, però **l'ingrés a compte d'una part d'aquest resultat**, calculat conforme al procediment establert pel ministre d'Hisenda<sup>5</sup>, s'ha de fer en les declaracions-liquidacions corresponents als tres primers trimestres d'aquest any natural.

<sup>(5)</sup>Article 39 del RIVA. Les obligacions formals i de liquidació que incumbeixen als subjectes passius es recullen en els articles 40 i 41 del RIVA.

### Exemple

El senyor Felip durant l'any 2014 és amo d'una fleca (epígraf 419.1 de l'IAE). Junta amb ell, dos empleats treballen 2.000 hores l'any, que és el nombre d'hores anuals fixat en el conveni col·lectiu del sector. El local on s'exerceix l'activitat té 100 metres quadrats i el forn, una capacitat de 300 decímetres quadrats. Les quotes suportades d'IVA van ascendir a 3.000 euros i les quotes reportades o repercutides segons índexs i mòduls de l'any anterior van arribar a la xifra de 3.200 euros.

En l'Ordre HAP/2206/2013, de 26 de novembre, per la qual es desenvolupen per a l'any 2014 el mètode d'estimació objectiva de l'impost sobre la renda de les persones físiques i el règim especial simplificat de l'impost sobre el valor afegit, figuren els índexs, mòduls i paràmetres aplicables en cada exercici a aquesta activitat i d'altres. Així, en el nostre cas:

- Activitat: Indústries del pa i de la brioixeria; epígraf IAE 419.1.

#### Mòdul: 1

- Definició: personal ocupat.
- Unitat: persona.
- Quota reportada anual per unitat: 1.693,54 euros.

#### Mòdul: 2

- Definició: superfície del local.
- Unitat: metre quadrat.
- Quota reportada anual per unitat: 7,09 euros.

Mòdul: 3

- Definició: superfície del forn.
- Unitat: 100 decímetres quadrats.
- Quota reportada anual per unitat: 30,47 euros.
- Quota mínima per operacions corrents: 20% de la quota reportada per operacions corrents.

D'acord amb l'Ordre, cal computar com una persona assalariada la que treballi el nombre d'hores anuals per treballador fixat en el conveni col·lectiu corresponent o, si no n'hi ha, 1.800 hores/any. Quan el nombre d'hores de feina l'any sigui inferior o superior, s'estima com a quantia de la persona assalariada la proporció existent entre el nombre d'hores efectivament treballades i les fixades en el conveni col·lectiu o, si no n'hi ha, 1.800.

D'aquesta manera, aplicant els índexs i mòduls indicats, la quota reportada per les operacions dutes a terme per la fleca és:

- Personal assalariat (2)  $\times$  1.693,54 euros = 3.387,08 euros.
- Superfície del local (100 metres quadrats)  $\times$  7,09 euros = 709 euros.
- Superfície del forn (300 decímetres quadrats)  $\times$  0,3047 euros = 91,41 euros.
- TOTAL: 3.387,08 + 709 + 91,41 = 4.187,49 euros.

La quota d'IVA que cal ingressar seria: 4.187,49 euros (quota reportada segons índexs i mòduls) – 3.000 euros (quota suportada segons enunciat) – 41,87 euros (1% de les quotes reportades en concepte de despeses de difícil justificació) = 1.145,62 euros.

Cal tenir en compte, en tot cas, que hi ha una quota mínima. Com s'indica en l'Ordre ministerial, en aquest cas la quota mínima seria: 4.187,49 euros (quota reportada segons índexs i mòduls)  $\times$  20% = 837,50 euros. Com que aquesta quota mínima (837,50 euros) és inferior a la quota resultant de deduir l'IVA suportat (1.145,62 euros), la quota que cal ingressar és aquesta última: 1.145,62 euros.

El resultat d'aplicar el que s'acaba d'indicar es calcularà pel subjecte passiu al final de l'exercici, si bé en les declaracions liquidacions corresponents als tres primers trimestres de cada any natural, el subjecte passiu haurà d'haver fet prèviament, durant els vint primers dies naturals dels mesos d'abril, juliol i octubre, l'ingrés a compte d'una part de la quota derivada del règim simplificat, que resulti d'aplicar el percentatge assenyalat per a cada activitat (en el nostre cas, "indústries del pa i brioixeria", el 6%), a la quota reportada per operacions corrents de l'exercici anterior en aplicació del règim d'índexs i mòduls (3.200 euros, segons s'indica en l'enunciat):  $3.200 \times 6\% = 192$  euros. Per tant, durant l'exercici haurà fet tres pagaments de 192 euros, això és, 576, quantitat que en la liquidació final es pot deduir.

Per això, en la liquidació del quart trimestre, la quota que cal ingressar serà positiva, això és, una quantitat que cal ingressar: 1.145,62 euros (quota mínima) – 576 euros (ingressos a compte) = 569,62 euros.

## 1.2. Règim especial de l'agricultura, la ramaderia i la pesca

El règim especial de l'agricultura, la ramaderia i la pesca és un règim d'aplicació automàtica però amb possibilitat de renúncia<sup>6</sup> que s'aplica als **titulars d'exportacions agrícoles, forestals, ramaderes o pesqueres** que obtinguin directament productes naturals, vegetals o animals, dels seus cultius, explotacions o captures per a ser transmesos a tercers<sup>7</sup>.

<sup>(6)</sup>Els requisits i el procediment de renúncia es preveuen en l'article 33 del RIVA.

<sup>(7)</sup>Article 125 de la LIVA.

Es consideren **explotacions agrícoles, forestals, ramaderes o pesqueres** les que obtenen directament productes naturals, vegetals o animals dels seus cultius, explotacions o captures i, en particular, les següents (art. 44 RIVA):

- Les que fan activitats agrícoles en general, incloent-hi el cultiu de plantes ornamentals, aromàtiques o medicinals, flors, xampinyons, espècies, se-

ments o plançons, amb independència del lloc d'obtenció dels productes, encara que es tracti d'hivernacles o vivers.

- Les dedicades a la silvicultura.
- La ramaderia, inclosa l'avicultura, apicultura, cunicultura, sericultura i la cria d'espècies cinegètiques, sempre que estigui vinculada a l'explotació del sòl.
- Les explotacions pesqueres en aigua dolça.
- Els vivers de mol·luscos, crustacis i les piscifactories.

Queden **exclusos**<sup>8</sup> d'aquest règim els subjectes següents:

<sup>(8)</sup>Article 124.2 de la LIVA i article 43.2 del RIVA.

- 1) Les societats mercantils.
- 2) Les societats cooperatives o societats agràries de transformació.
- 3) Els subjectes passius el volum d'operacions dels quals durant l'any immediatament anterior hagi superat les quantitats que estableix l'article 43 del RIVA.

#### **Article 43.2 del RIVA**

"Queden exclusos del règim especial de l'agricultura, ramaderia i pesca:

a) Els subjectes passius que superin, per al conjunt de les operacions relatives a les activitats compreses en aquell, un import de 300.000 euros durant l'any immediat anterior, tret que la normativa reguladora de l'impost sobre la renda de les persones físiques establis una altra xifra a l'efecte de l'aplicació del règim d'estimació objectiva per a la determinació del rendiment d'aquestes activitats; en aquest cas s'ha d'aplicar aquesta última.

b) Els subjectes passius que superin, per a la totalitat de les operacions realitzades, durant l'any immediat anterior un import de 450.000 euros."

- 4) Els subjectes passius que hagin renunciat a l'aplicació del règim d'estimació objectiva de l'IRPF per a qualsevol de les seves activitats econòmiques.
- 5) Els subjectes passius que hagin renunciat a l'aplicació del règim simplificat de l'IVA.
- 6) Els empresaris o professionals el volum d'adquisicions i importacions de béns i serveis dels quals, excloses les relatives a elements de l'immobilitzat, hagi superat durant l'any immediatament anterior els 300.000 euros.

Pel que fa a l'àmbit objectiu d'aplicació<sup>9</sup>, aquest règim **no es pot estendre** a les activitats següents:

<sup>(9)</sup>Article 126 de la LIVA i article 45 del RIVA.

- La transformació, elaboració i manufactura dels productes naturals obtinguts en les explotacions acollides a aquest règim especial per a lliurar-los a tercers.
- La comercialització d'una sèrie de productes (per exemple, els obtinguts en les explotacions acollides a aquest règim especial i els naturals).
- Les explotacions cinegètiques de caràcter recreatiu o esportiu.
- La pesca marítima.
- La ramaderia independent.
- Les prestacions de serveis accessoris no inclosos en aquest règim especial<sup>10</sup>.

<sup>(10)</sup>Article 127 de la LIVA i article 46 del RIVA.

Els subjectes passius acollits al règim especial d'agricultura, ramaderia i pesca **no estan sotmesos**, per les activitats incloses en aquest règim, a les obligacions de **liquidació, transferència o pagament** de l'impost, ni a la presentació de les **declaracions-liquidacions** corresponents (art. 129.u LIVA).

Com a **excepció**, incumbeixen a aquests subjectes les obligacions indicades en relació amb les activitats següents (art. 129.dos LIVA):

- Les importacions de béns.
- Les adquisicions intracomunitàries de béns.
- Les operacions en què els subjectes passius han de satisfer l'impost com a destinataris dels serveis prestats per no residents.

Així mateix, els subjectes sotmesos a aquest règim especial **no es poden deduir les quotes de l'IVA suportades**. Reben, per això, de l'adquirent una compensació a tant alçat per l'IVA que suporten del 12% (si es tracta d'explotacions agrícoles o forestals o serveis de caràcter accessori d'aquestes explotacions) o 10,5% (si es tracta d'explotacions ramaderes o pesqueres o serveis de caràcter accessori d'aquestes explotacions) sobre el preu de venda dels productes (art. 130 LIVA). L'adquirent que abona aquesta compensació després la pot deduir, sempre que no sigui un subjecte sotmès al règim especial del recàrrec d'equivalència (art. 134 LIVA i art. 49 RIVA).

La **compensació la fa la Hisenda Pública** i no pas l'adquirent, en cas que es duguin a terme lliuraments de béns que són objecte d'exportació o d'expedició o transport a un altre estat membre i també pels serveis compresos en el règim especial prestats a destinataris establerts fora del territori d'aplicació de l'impost (art. 131 LIVA i art. 48 RIVA).

### Exemple

Un agricultor de Badajoz ven productes a un empresari de Granada per un valor de 5.000 euros i a un resident a Porto per un valor de 3.000 euros.

Aquest agricultor té dret a una compensació del 12% del valor venut per part de l'empresari granadí. En aquest cas, l'agricultor cobra el següent per la venda:  $5.000 + (5.000 \times 12\%) = 5.000 + 600 = 5.600$  euros.

Per contra, el lliurament intracomunitari fet a l'empresari portuguès gaudeix d'exempció plena, de manera que dóna dret també al reintegrament de la compensació del 12%, en aquest cas, a càrrec de l'Administració tributària espanyola. Per tant, l'agricultor cobra per la venda 3.000 euros, i pot sol·licitar a l'Administració tributària el 12% d'aquesta quantitat (360 euros).

Més concretament, els empresaris titulars de les explotacions a les quals és aplicable el règim especial de l'agricultura, ramaderia i pesca tenen **dret a** percebre la **compensació** esmentada quan fan les operacions següents:

1) Els **lliuraments dels productes naturals** obtinguts en aquestes explotacions a altres empresaris o professionals, amb independència del territori en què estan establerts, amb algunes excepcions.

#### Excepcions

Constitueixen excepcions a la regla anterior:

a) Els fets a empresaris que estan acollits a aquest mateix règim especial en el territori d'aplicació de l'impost i que utilitzen els productes esmentats en el desenvolupament de les activitats a les quals apliquen aquest règim especial.

b) Els fets a empresaris o professionals que en el territori d'aplicació de l'impost duen a terme exclusivament operacions exemptes de l'impost diferents de les que enumera l'article 94.u de la LIVA.

2) Els **lliuraments intracomunitaris** dels productes naturals obtinguts en aquestes explotacions, quan l'adquirent és una persona jurídica que no actua com a empresari o professional i no estigui afectada en l'estat membre de destinació de la no-subjecció establerta segons els criteris que conté l'article 14 de la LIVA.

3) Les **prestacions de serveis accessoris inclosos en el règim especial** (art. 127 LIVA), amb independència del territori en què estan establerts els destinataris d'aquestes prestacions i sempre que aquests destinataris no estiguin acollits a aquest mateix règim especial en l'àmbit espacial de l'impost.

Aquests subjectes, en fi, han de complir les obligacions formals que disposa l'article 47 del RIVA i les obligacions inherents al començament i cessament en l'aplicació d'aquest règim especial que imposen els articles 134 bis de la LIVA i 49 bis del RIVA.



### 1.3. Règim especial de béns usats, objectes d'art, antiguitats i objectes de col·lecció

El règim especial de béns usats, objectes d'art, antiguitats i objectes de col·lecció és d'aplicació voluntària. S'aplica als lliuraments que fan els **subjectes passius revenedors** (que és el subjecte empresari que fa habitualment aquests lliuraments) **de béns usats, objectes d'art, antiguitats i objectes de col·lecció**, en l'adquisició dels quals es donen certs requisits, amb la finalitat d'evitar sobreimposicions produïdes quan el revenedor ha adquirit els béns a subjectes sense dret a deducció o que no tenen la condició de subjectes passius de l'IVA, i que una vegada venuts tornen a ser gravats.

L'àmbit objectiu d'aplicació<sup>11</sup> és el següent:

<sup>(11)</sup>Article 135.u de la LIVA.

1) En primer lloc, s'aplica als lliuraments de béns usats, objectes d'art, antiguitats o objectes de col·lecció adquirits en el territori comunitari (dins del país o en un altre país membre de la Unió Europea) pel revenedor a una sèrie de subjectes, que es caracteritzen perquè no poden deduir l'IVA en el moment de la compra del bé. Concretament, aquestes adquisicions es fan:

- A persones que no actuen com a empresaris o professionals.
- A un empresari o professional que es beneficia del règim de franquícia de l'impost en el país membre de l'inici de l'expedició o transport del bé, sempre que aquest bé tingui per a l'empresari o professional en qüestió la consideració de bé d'inversió.
- A un empresari o professional en virtut d'un lliurament exempt de l'impost.
- A revenedors que han aplicat als seus propis lliuraments aquest règim especial.

2) En segon lloc, és aplicable quan es tracta de lliuraments d'objectes d'art, antiguitats o objectes de col·lecció importats prèviament pel subjecte passiu revenedor.

3) En tercer lloc, afecta els lliuraments d'objectes d'art adquirits a empresaris o professionals en virtut d'operacions a les quals s'ha aplicat el tipus reduït (10%) establert en els núm. 4 i 5 de l'art. 91.1 LIVA (importacions d'objectes d'art, antiguitats i objectes de col·lecció, i lliuraments i adquisicions intracomuni-

taris d'objectes d'art, quan aquest lliurament l'efectuïn els seus autors o dret-havents i empresaris no revenedors amb dret a deducció íntegra de l'impost suportat).

La consideració de **béns usats** obeeix al compliment d'una sèrie de característiques, com, per exemple, que es tracti de béns mobles corporals, que tinguin un ús durador i que, havent estat utilitzats prèviament per un tercer, siguin susceptibles d'una altra utilització per a les finalitats explícites que tenen (art. 136 LIVA). El qualificatiu de béns usats no es pot atribuir, entre altres, als béns següents:

- Els utilitzats, renovats o transformats pel subjecte passiu que transmet o pel seu compte.
- Els materials de recuperació, embalatges, envasos, l'or, el platí i les pedres precioses.

Es consideren, d'altra banda, **objectes d'art**, els béns següents:

a) Quadres, *collages* i quadres de mida petita semblants, pintures i dibuixos, fets totalment a mà per l'artista, amb excepció dels plànols d'arquitectura i enginyeria i altres dibuixos industrials, comercials, topogràfics o semblants, dels articles manufacturats decorats a mà, dels quadres pintats per a decorats de teatre, fons d'estudi o usos anàlegs (codi NC 9701).

b) Gravats, estampes i litografies originals de tirades limitades a 200 exemplars, de blanc i negre o de color, que procedeixin directament d'una planxa o diverses planxes totalment executades a mà per l'artista, amb independència de la tècnica o la matèria emprada, a excepció dels mitjans mecànics o fotomecànics (codi NC 9702 00 00).

c) Escultures originals i estàtues de qualsevol matèria, sempre que hagin estat fetes totalment per l'artista; buidatges d'escultures, de tirada limitada a vuit exemplars i controlada per l'artista o els seus drethavents (codi NC 9703 00 00).

d) Tapisseries (codi NC 5805 00 00) i tèxtils murals (codi NC 6304 00 00) teixits a mà sobre la base de cartrons originals fets per artistes, a condició que no hi hagi més de vuit exemplars de cadascun.

e) Exemplars únics de ceràmica, fets totalment per l'artista i signats per ell.

f) Esmalts sobre coure fets totalment a mà, amb un límit de vuit exemplars numerats i en els quals aparegui la signatura de l'artista o del taller, a excepció dels articles de bijuteria, orfebreria i joieria.

g) Fotografies fetes per l'artista i revelades i impreses per l'autor o sota el seu control, signades i numerades amb un límit de trenta exemplars en total, amb independència dels formats i suports.

La LIVA també enumera supòsits que es qualifiquen com a **objectes de col·lecció**:

a) Segells de correus, timbres fiscals, marques postals, sobres primer dia, articles franquejats i anàlegs, obliterateds, o bé sense obliterateds que no tinguin ni hagin de tenir curs legal (codi NC 9704 00 00).

b) Col·leccions i espècimens per a col·leccions de zoologia, botànica, mineralogia o anatomia, o que tinguin interès històric, arqueològic, paleontològic, etnogràfic o numismàtic (codi NC 9705 00 00).

Finalment, el legislador també indica que s'entén per obra d'art un objecte de col·lecció i antiguitat de més de cent anys.

Amb tot, queden **exclusos**<sup>12</sup> d'aquest règim especial els lliuraments intracomunitaris de mitjans de transport nous que siguin exempts i tributin en el país de destinació.

<sup>(12)</sup>Article 135.tres de la LIVA.

Pel que fa als **subjectes passius revenedors**, en principi han d'aplicar el règim especial, però com que aquest règim és **optatiu**, poden aplicar<sup>13</sup> a qualsevol de les operacions descrites el règim general de l'impost si ho decideixen així; en aquest cas tenen dret a deduir les quotes de l'impost suportades o satisfetes en l'adquisició o importació dels béns objecte de venda.

<sup>(13)</sup>Article 135.dos de la LIVA.

La **base imposable**<sup>14</sup> a l'efecte de l'IVA és el marge de benefici de cada operació minorada en la quota de l'IVA que hi correspon. Aquest marge està constituït per la diferència entre el preu de la venda (la contraprestació del lliurament o venda més l'IVA) i el preu de la compra (el corresponent a l'adquisició més l'IVA), i és minorat en la quota de l'IVA que hi correspon.

<sup>(14)</sup>Article 137 de la LIVA.

La particularitat principal d'aquest règim afecta la determinació de la base imposable, en la mesura que els revenedors poden optar per determinar per a **cada operació** la base imposable mitjançant el marge de benefici, o per al **conjunt d'operacions** d'un període de liquidació, és a dir, la base imposable coincideix amb el **marge de benefici global** del període minorat en la quota de l'impost corresponent a aquest marge.

La determinació de la base imposable per al conjunt d'operacions d'un període de liquidació només és aplicable, no obstant això, a segells, efectes timbrats, bitllets i monedes d'interès filatèlic o numismàtic; discos, cintes magnètiques

<sup>(15)</sup>Article 50 del RIVA.

i altres suports sonors o d'imatge; llibres, revistes i altres publicacions. Per a aplicar-la a altres béns<sup>15</sup>, fa falta la sol·licitud de l'interessat i l'autorització expressa de l'Administració tributària.

Unes altres **regles addicionals** que s'han de considerar són les següents:

1) Si el **marge de benefici global** corresponent a un període de liquidació és **negatiu**, la base imposable d'aquest període és zero i el marge esmentat s'ha d'afegir a l'import de les compres del període següent.

2) Els subjectes passius revenedors que han optat per la modalitat de marge de benefici global en la determinació de la base imposable han de practicar una **regularització anual de les seves existències**; per a això s'ha de calcular la diferència entre el saldo final i inicial de les existències de cada any i afegir aquesta diferència, si és positiva, a l'import de les vendes de l'últim període, i si és negativa, a l'import de les compres del mateix període.

3) Quan els béns són objecte de **lliuraments exempts** en aplicació dels articles 21, 22, 23 o 24 de la LIVA, el subjecte passiu ha de disminuir de l'import total de les compres del període el preu de compra dels béns esmentats. Així mateix, el subjecte passiu no computa l'import d'aquests lliuraments exempts entre les vendes del període.

És important assenyalar que en les factures que documentin les operacions a què és aplicable aquest règim especial els subjectes passius no poden consignar separatament la quota transferida, la qual s'ha d'entendre que està compresa en el preu total de l'operació. A més, no són deduïbles les quotes suportades pels adquirents de béns usats, objectes d'art, antiguitats o objectes de col·lecció que han estat lliurats per subjectes passius revenedors en aplicació del règim especial (art. 138 LIVA). Al seu torn, els subjectes passius revenedors no poden deduir les quotes de l'impost suportades o satisfetes per l'adquisició o importació de béns que alhora siguin transmesos per aquells en virtut de lliuraments sotmesos a aquest règim especial (art. 139 LIVA); aquests béns estan sotmesos a determinades obligacions formals (art. 51 RIVA).

### **Exemple**

**Una societat que es dedica habitualment a la venda d'objectes d'art i antiguitats importa quadres adquirits directament als autors i declarats a la duana per 200.000 euros, i els ven tots al cap d'uns dies a diversos particulars per un total de 450.000 euros. L'aranzel duaner ascendeix a 10.000 euros i l'IVA suportat al llarg del trimestre per raó de les adquisicions de béns i serveis afectats a les despeses generals de l'activitat va ser de 7.000 euros.**

La importació d'obres d'art és una operació sotmesa, i no exempta, a gravamen per l'IVA. El tipus aplicable és el 21% (art. 90 LIVA). En el moment d'efectuar la importació s'ha d'ingressar l'IVA corresponent al valor en duana dels béns importats:

- IVA suportat en la importació:  $(200.000 \text{ euros de contraprestació} + 10.000 \text{ euros d'aranzel duaner}) \times 21\% = 210.000 \times 21\% = 44.100 \text{ euros}$ .

Quan aquests béns importats directament pel subjecte passiu revededor es venen al territori d'aplicació de l'IVA espanyol, se'ls ha d'aplicar el règim especial (art. 135.1.2n. LIVA).

La base imposable de cada operació és el marge comercial (incloent-hi l'IVA ingressat en duana, que constitueix una part del preu d'adquisició a l'efecte de determinar-ne el marge):

- Preu de venda (global): 450.000 euros.
- Preu d'adquisició (global) = 200.000 + 44.100 + 10.000 = 254.100 euros.
- Marge de benefici: 450.000 – 254.100 = 195.900 euros.

La base imposable és el marge de benefici minorada en la quota d'IVA que correspon: 195.900 – (195.900 × 21%) = 195.900 – 41.139 = 154.761 euros.

L'IVA reportat per transferència (inclòs en el preu) és el següent: 154.761 × 21% = 32.499,81 euros.

Per calcular l'IVA que cal ingressar s'ha de tenir en compte que aquesta operació ha estat sotmesa al règim especial, i això significa que l'IVA suportat en l'adquisició i importació dels béns sotmesos a aquest règim no és deduïble (art. 139 LIVA).

Només es pot deduir l'IVA suportat, que compleixi els requisits per a ser-ho, per les adquisicions de béns i serveis integrats en les despeses generals de l'activitat:

- IVA reportat o repercutit: 32.499,81 euros.
- IVA suportat deduïble: 7.000 euros.
- IVA que cal ingressar: 32.499,81 – 7.000 = 25.499,81 euros.

#### 1.4. Règim especial de l'or d'inversió

Aquest règim va ser introduït en la LIVA el 2000, amb la finalitat d'equiparar la **utilització de l'or com a inversió amb altres inversions financeres exemptes de l'IVA**.

Les característiques principals d'aquest règim són les que hi ha a continuació:

1) Es consideren or d'inversió els **lingots o làmines d'or i les monedes d'or** que compleixen determinats requisits<sup>16</sup>.

<sup>(16)</sup>Article 140 de la LIVA i article 51 bis del RIVA.

Són or d'inversió:

a) Els lingots o làmines d'or de llei igual o superior a 995 mil·lèsimes i amb un pes que s'ajusta al que disposa l'apartat novè de l'annex d'aquesta llei.

b) Les monedes d'or que reuneixen els requisits següents:

- Que siguin de llei igual o superior a 900 mil·lèsimes.
- Que hagin estat encunyades amb posterioritat a l'any 1800.
- Que siguin o hagin estat moneda de curs legal en el país d'origen.
- Que siguin comercialitzades habitualment per un preu no superior en un 80 per 100 al valor de mercat de l'or que contenen.

D'altra banda, són **exempts**<sup>17</sup> de l'IVA els **lliuraments, adquisicions intracomunitàries i importacions d'or d'inversió**, i també els **serveis de mediació** en relació amb aquestes operacions, però no les prestacions de serveis que tenen per objecte or d'inversió, ni les adquisicions intracomunitàries d'or d'inversió si l'empresari que fa el lliurament ha renunciat a l'exempció de l'IVA en el règim especial en el país membre d'origen.

<sup>(17)</sup>Article 140 bis de la LIVA.

Aquesta exempció pot ser objecte de **renúncia** sempre que el transmissor es dediqui habitualment a la producció o transformació d'or d'inversió i sempre que l'adquirent sigui un empresari o professional que actua en l'exercici de les seves activitats empresarials o professionals. No obstant això, si es renuncia<sup>18</sup> a l'exempció, el subjecte passiu de l'IVA és l'empresari o professional pel qual es duu a terme l'operació gravada.

<sup>(18)</sup>Articles 140 ter i 140 quinque de la LIVA i article 51 ter del RIVA.

Pel que fa a la quantificació<sup>19</sup> de l'IVA, aquest règim es caracteritza pel fet que les **quotes de l'IVA suportades no són deduïbles** en la mesura que els béns o serveis adquirits o importats s'utilitzin en la realització de lliuraments exempts d'or en inversió, però sí que ho són excepcionalment en quatre casos:

<sup>(19)</sup>Article 140 quater de la LIVA.

- a) Quan el proveïdor de l'or adquirit ha fet la **renúncia** a l'exempció o quan l'empresari que fa el lliurament intracomunitari també ha renunciat a l'exempció en el país membre d'origen.
- b) Quan en el moment de l'adquisició o importació l'or **no reuneix els requisits** per a ser considerat or d'inversió.
- c) Quan es tracta de serveis que consisteixen en el **canvi de forma, de pes o de llei** d'aquest or.
- d) Quan es tracta de l'**adquisició o importació de béns i serveis** vinculats a la producció directa d'or d'inversió o a l'obtenció **mitjançant transformació** d'aquest or per part dels empresaris o professionals que en fan el lliurament posterior exempt.

Es preveu, finalment, una **obligació formal** concreta a càrrec dels subjectes que facin les operacions d'aquest règim especial: la conservació de les còpies de les factures corresponents a aquestes operacions, i també els registres d'aquestes factures, durant un període de cinc anys.

Els empresaris o professionals que fan operacions que tenen per objecte or d'inversió i altres activitats a les quals no s'aplica el règim especial han de fer constar en el llibre registre de factures rebudes, amb la separació deguda, les adquisicions o importacions que corresponen a cada sector diferenciat d'activitat (art. 51 quater RIVA).

## 1.5. Règim especial de les agències de viatges

El règim especial de les agències de viatges<sup>20</sup> és obligatori i irrenunciable. L'àmbit d'aplicació d'aquest règim comprèn les **operacions fetes per les agències de viatges** quan actuen en nom propi respecte als viatgers i utilitzen en el viatge béns lliurats o serveis prestats per altres empresaris o professionals, i les **operacions fetes per organitzadors de circuits turístics** en les quals es donen les circumstàncies anteriors.

<sup>(20)</sup> Article 141.u de la LIVA.

### Viatges

A l'efecte d'aquest règim especial, es consideren viatges els serveis d'hostalatge o transport prestats conjuntament o per separat i, si escau, altres de caràcter accessori o complementari d'aquests serveis.

Hi ha una sèrie d'**operacions excloses**<sup>21</sup> d'aquest règim especial, com ara les següents:

<sup>(21)</sup> Article 141.dos de la LIVA.

a) Les vendes al públic fetes per agències detallistes de viatges organitzats per majoristes.

b) Les vendes dutes a terme utilitzant per al viatge exclusivament mitjans de transport o d'hostaleria propis. Com que es tracta de viatges fets utilitzant en part mitjans propis i en part mitjans aliens, el règim especial només s'aplica respecte dels serveis prestats mitjançant mitjans aliens.

D'altra banda, són exempts<sup>22</sup> de l'impost els serveis prestats pels subjectes passius sotmesos al règim especial de les agències de viatges quan els lliuraments de béns o prestacions de serveis, adquirits en benefici del viatger i utilitzats per a fer el viatge, es fan fora de la Unió Europea. En cas que aquests lliuraments de béns o prestacions de serveis es facin només parcialment en el territori comunitari, únicament gaudeix d'exempció la part de la prestació de serveis de l'agència corresponent a les fetes fora d'aquest territori.

<sup>(22)</sup> Article 143 de la LIVA.

A aquest efecte, la LIVA també concreta el **lloc de realització de les activitats**<sup>23</sup>, i indica que les operacions fetes per les agències respecte de cada viatger per a la realització d'un viatge tenen la consideració de prestació de serveis única, encara que se li proporcionin diversos lliuraments o serveis en el marc del viatge esmentat, i que aquesta prestació s'entén feta en el lloc on l'agència té establerta la **seu de l'activitat econòmica** o té un establiment permanent des d'on fa l'operació.

<sup>(23)</sup> Article 144 de la LIVA.

La **base imposable** de les operacions sotmeses a aquest règim està formada pel marge brut de l'agència de viatges.

A l'efecte del **càlcul de la base imposable**<sup>24</sup>, hem de tenir en compte en primer lloc que en les operacions a què és aplicable aquest règim especial els subjectes passius no estan obligats a consignar en factura separadament la quota transferida, la qual s'ha d'entendre compresa, si escau, en el preu de l'operació.

(24) Article 142 de la LIVA.

Com a excepció, en les **operacions fetes per a altres empresaris o professionals**, que compreguin exclusivament lliuraments de béns o prestacions de serveis fets totalment en l'àmbit espacial de l'impost, es pot fer constar en la factura, a sol·licitud de l'interessat i amb la denominació *quotes de l'IVA incloses en el preu*, la quantitat resultant de multiplicar el preu total de l'operació per 6 i dividir el resultat per 100. Aquestes quotes tenen la consideració de quotes suportades per transferència directa per a l'empresari o professional destinatari de l'operació.

El **marge brut**<sup>25</sup> de l'agència de viatges està format per la diferència entre el preu total cobrat al client (exclòs, com acabem d'assenyalar, l'IVA) i l'import efectiu, impostos inclosos, dels lliuraments de béns i prestacions de serveis fets per altres empresaris o professionals per a ser utilitzats en el viatge, que redundin en benefici del viatger (no s'inclouen en aquest apartat les operacions de compravenda o canvi de moneda estrangera, ni les despeses de telèfon, tèlex, correspondència i altres d'anàlogues fetes per l'agència). Evidentment, per a determinar el marge brut de l'agència no es computen les quantitats o els imports corresponents a les operacions exemptes de l'impost, ni els dels béns o serveis utilitzats per a fer aquestes operacions.

(25) Article 145 de la LIVA.

La normativa especifica que es consideren adquirits per l'agència per a utilitzar-los en la realització del viatge, entre altres, els serveis prestats per altres agències de viatges amb aquesta finalitat, excepte els serveis de mediació prestats per les agències detallistes, en nom i per compte de les majoristes, en la venda de viatges organitzats per aquestes últimes.

### Exemple

Una agència de viatges sotmesa al règim especial fa la venda d'un servei turístic a un client per valor de 5.000 euros, i el valor dels béns i serveis adquirits per a la realització del viatge és de 3.000 euros, IVA inclòs.

La base imposable la dona en aquest supòsit la diferència entre el preu total cobrat al client, exclòs l'IVA (5.000 euros), i l'import efectiu, IVA inclòs, dels lliuraments de béns i prestacions de serveis fets per altres empresaris o professionals per a ser utilitzats en el viatge (3.000 euros):  $5.000 - 3.000 = 2.000$  euros.

Sobre aquesta base imposable s'aplica el tipus de gravamen:  $2.000 \times 21\% = 420$  euros.

S'ha d'indicar, d'altra banda, que el càlcul de la base imposable<sup>26</sup>, en els termes que acabem d'assenyalar, pot ser **d'operació per operació**, o **globalment** per a cada període impositiu.

(26) Article 146 de la LIVA i article 52 del RIVA.



L'opció del subjecte passiu per una modalitat o l'altra esdevé efectiva respecte de totes les operacions subjectes al règim especial fetes pel subjecte passiu durant un **període mínim de cinc anys** i, si no hi intervé declaració en contra, durant els anys successius.

La **determinació en forma global**, per a cada període impositiu, de la base imposable corresponent a les operacions a què és aplicable el règim especial, no pot ser mai negativa i s'ha de fer de conformitat amb el **procediment** següent:

1) De l'import global carregat als clients, IVA inclòs, corresponent a les operacions la meritació de les quals s'ha produït en aquest període de liquidació, se'n sostreu l'import efectiu global, impostos inclosos, dels lliuraments de béns i prestacions de serveis fets per altres empresaris o professionals que, adquirits per l'agència en el mateix període, són utilitzats en la realització del viatge i redunden en benefici del viatger.

2) La base imposable global es troba multiplicant per 100 la quantitat resultant i dividint el producte per 100 més el tipus impositiu general del 21%.

Malgrat que el resultat no pot ser mai negatiu, es matisa que en els supòsits de determinació global de la base imposable la **quantitat en què el subtrahend excedeix el minuend** es pot agregar als imports que s'han de computar en el subtrahend en els períodes de liquidació immediatament posteriors.

El règim es completa **limitant el dret a la deducció** de les quotes suportades, que no es pot fer en relació amb les adquisicions de béns i serveis que, efectuades per a la realització del viatge, redundin directament en benefici del viatger (art. 147 LIVA), i establint l'obligació formal d'anotar en **el llibre registre de factures rebudes**, amb la separació deguda, les corresponents a les adquisicions de béns o serveis efectuades directament en interès del viatger (art. 53 RIVA).

## 1.6. Règim especial del recàrrec d'equivalència

En aquest cas el règim és **obligatori i irrenunciable**. L'àmbit d'aplicació d'aquest règim inclou els comerciants detallistes que siguin persones físiques o entitats en règim d'atribució de rendes en l'IRPF els membres de les quals siguin persones físiques que **comercialitzen articles o productes de qualsevol naturalesa**, excepte els que la llei<sup>27</sup> o el reglament exceptuen de manera expressa.

<sup>(27)</sup>Article 148 de la LIVA.

En cap cas no és aplicable aquest règim especial en relació amb els articles o productes<sup>28</sup> següents:

<sup>(28)</sup>Article 59.2 del RIVA.

- Vehicles accionats amb motor per a circular per carretera i els remolcs d'aquests vehicles.
- Embarcacions i bucs.
- Avions, avionetes, velers i altres aeronaus.
- Accessoris i peces de recanvi dels mitjans de transport esmentats anteriorment.
- Joies, pedres precioses, perles naturals o conreades, objectes elaborats totalment o parcialment amb or o platí, i també la bijuteria fina que conté pedres precioses, perles naturals o els metalls esmentats, encara que sigui en forma de bany o xapat.
- Peces de vestir o d'adorn personal confeccionades amb pells de caràcter sumptuari.
- Els objectes d'art originals, antiguitats i objectes de col·lecció que defineix l'article 136 de la LIVA.
- Els béns que han estat utilitzats pel subjecte passiu transmissent o per tercers amb anterioritat a fer-ne la transmissió.
- Els aparells per l'avicultura i apicultura, i també els accessoris d'aquests aparells.
- Els productes petrolífers la fabricació, importació o venda dels quals sigui subjecta als impostos especials.
- Maquinària d'ús industrial.
- Materials i articles per a la construcció d'edificacions o urbanitzacions.
- Minerals, excepte el carbó.
- Ferros, acers i altres metalls i els aliatges d'aquests metalls, no manufacturats.
- L'or d'inversió que defineix l'article 140 de la LIVA.

A l'efecte d'aquesta llei, es **consideren comerciants detallistes** els subjectes passius en els quals concorren els requisits<sup>29</sup> següents:

<sup>(29)</sup> Article 149 de la LIVA.

1) Fer amb habitualitat **lliuraments de béns mobles o semovents** sense haver-los sotmès a cap procés de fabricació, elaboració o manufactura, per si mateixos o per mitjà de tercers.

### **Operacions de transformació**

Permeten l'aplicació del règim especial, perquè no es consideren de transformació, les operacions següents (art. 54 RIVA):

- Les de classificació i envasament de productes, que no impliquin transformació d'aquests productes.
- Les de col·locació de marques o etiquetes, i també les de preparació i tall, prèvies al lliurament dels béns transmesos.
- El rentatge, la desinfecció, la molinada, el trossejat, la pelada i neteja de productes alimentaris i, en general, les manipulacions descrites en l'article 45, lletra a, d'aquest reglament.
- Els processos de refrigeració, congelació, trossejat o d'evisceració per a les carns i els peixos frescos.
- La confecció i col·locació de cortines i cortinetes.
- La simple adaptació de les peces de vestir confeccionades per tercers.

Aquesta regla general es matisa afegint que, malgrat que no es consideren comerciants detallistes, en relació amb els productes transformats per aquests comerciants, els qui han sotmès els productes objecte de la seva activitat per si mateixos o per mitjà de tercers a alguns dels processos indicats sí que gaudeixen d'aquesta consideració respecte d'altres productes de naturalesa anàloga o diferent que comercialitzen en el mateix estat en què els van adquirir.

2) Que la suma de les **contraprestacions corresponents als lliuraments** d'aquests béns a la Seguretat Social, a les seves entitats gestores o col·laboradores o als qui no tenen la condició d'empresaris o professionals, fetes durant l'any precedent, hagi excedit en el **80 per cent** el total dels lliuraments fets dels béns esmentats.

Aquest segon requisit, no obstant això, **no és aplicable** en relació amb els subjectes passius que tenen la condició de comerciants detallistes segons les normes reguladores de l'impost sobre activitats econòmiques, sempre que hi concorri alguna de les circumstàncies següents:

a) Que **no puguin calcular el percentatge** que s'indica en aquest paràgraf per no haver fet durant l'any precedent activitats comercials.

b) Que els sigui aplicable i no hagin renunciat a la modalitat de signes, índexs i mòduls del **mètode d'estimació objectiva** de l'impost sobre la renda de les persones físiques.

En aquest règim especial de l'IVA, els detallistes queden alliberats de gairebé totes les obligacions de gestió o liquidació de l'impost, ja que les exaccions corresponents a les vendes estan a **càrrec dels proveïdors mitjançant el recàrrec d'equivalència**, que aquests proveïdors transfereixen als detallistes junta-

ment amb la quota de l'IVA que resulta meritada. Per tant, són els proveïdors els encarregats de liquidar i ingressar aquest recàrrec; per això té aquest nom (equival a l'IVA en la fase detallista; articles 154, 158 i 159 LIVA).

Excepcionalment, sí que han d'actuar com a subjectes passius els comerciants detallistes en relació amb les adquisicions intracomunitàries de béns, les operacions en què es produeix la inversió del subjecte passiu que es relacionen en l'article 84.u.2n. de la LIVA, i els lliuraments de béns immobles pels quals el subjecte passiu ha renunciat a l'exempció de l'impost, en els termes que preveu l'article 20.dos de la LIVA.

D'altra banda, els detallistes no poden deduir les quotes suportades en l'exercici de la seva activitat, i només tenen obligació d'expedir una factura o document equivalent quan els seus destinataris tenen la condició de subjecte passiu de l'impost. En tot cas, aquests subjectes transfereixen als seus clients la quota resultant d'aplicar el tipus tributari de l'impost a la base imposable corresponent a les vendes i a les altres operacions gravades per aquest tribut que facin, sense que, en cap cas, puguin incrementar aquest percentatge en l'import del recàrrec d'equivalència.

En matèria de deducció s'ha de tenir en compte que, a l'efecte de la regularització de deduccions per béns d'inversió, la prorrata de deducció aplicable en aquest sector diferenciat d'activitat econòmica durant el període en què el subjecte passiu estigui sotmès a aquest règim especial és zero, i que no és procedent fer la regularització a què es refereix l'article 110 de la LIVA en els supòsits de transmissió de béns d'inversió utilitzats exclusivament per a la realització d'activitats sotmeses a aquest règim especial.

La **base** sobre la qual s'aplica el **recàrrec** és la mateixa que per a l'IVA, i els **tipus del recàrrec** són els següents (articles 160 i 161 LIVA):

- El 5,2% amb caràcter general.
- L'1,75% per als lliuraments de béns objecte de l'impost especial sobre el tabac.
- L'1,4% per als lliuraments de béns als quals sigui aplicable el tipus de gravamen del 10%.
- El 0,5% per als lliuraments de béns als quals sigui aplicable el tipus del 4%.

Aquest recàrrec és **exigible** en les següents operacions subjectes i no exemptes de l'IVA (art. 156 LIVA):

1) Els lliuraments de béns mobles o semovents, les adquisicions intracomunitàries i les importacions que els empresaris facin a comerciants detallistes que no siguin societats mercantils.

2) Les adquisicions de béns fetes pels comerciants esmentats en els supòsits d'inversió del subjecte passiu a què es refereix l'article 84.u.2n. de la LIVA.

En sentit oposat, **no s'aplica** el recàrrec en les tres operacions següents (art. 157 LIVA):

- 1) Els lliuraments fets a comerciants que acrediten, en la manera que es determina reglamentàriament, que no estan sotmesos al règim especial del recàrrec d'equivalència.
- 2) Els lliuraments fets pels subjectes passius acollits al règim especial de l'agricultura, ramaderia i pesca amb subjecció a les normes que regulen aquest règim especial.
- 3) Els lliuraments, adquisicions intracomunitàries i importacions de béns de qualsevol naturalesa que no són objecte de comerç per l'adquirent o exclosos de l'aplicació del règim especial del recàrrec d'equivalència.

Sense entrar en més detalls, hem de destacar també que la LIVA preveu les regles aplicables<sup>30</sup> en els supòsits d'**iniciació o cessament d'activitats subjectes a aquest règim especial**, l'obligació dels proveïdors de fer la liquidació i l'ingrés del recàrrec juntament amb l'IVA, i l'obligació dels comerciants detallistes, que en general no han de portar registres comptables, d'acreditar davant els proveïdors o la duana la seva subjecció al règim especial o no.

<sup>(30)</sup>Articles 155, 162 i 163 de la LIVA i articles 60 i 61 del RIVA.

### **Exemple**

**Un comerciant majorista ven roba esportiva a un comerciant detallista per un valor de 6.000 euros més 100 euros per embalatges.**

En l'operació que es fa entre aquests dos comerciants, el majorista ha d'incloure en la factura les quantitats següents:

- Base imposable de l'IVA:  $6.000 + 100 = 6.100$  euros.
- IVA reportat o repercutit:  $6.100 \times 21\% = 1.281$  euros.
- Recàrrec d'equivalència, que es calcula aplicant sobre la base imposable de l'IVA el percentatge del 5,2% (atès que l'operació tributa al tipus general del 21%):  $6.100 \times 5,2\% = 317,20$  euros.
- Import que ha de pagar el comerciant detallista:  $6.100$  (preu dels productes i embalatges) +  $1.281$  (IVA repercutit) +  $317,20$  (recàrrec d'equivalència) =  $7.698,20$  euros.

Cal tenir en compte que el comerciant detallista no es pot deduir les quotes suportades en l'exercici de la seva activitat (en aquest cas, 1.281 euros per IVA suportat i 317,20 euros per recàrrec d'equivalència), i només té obligació d'expedir una factura o un document equivalent quan els destinataris tinguin la condició de subjecte passiu de l'impost.

A més, aquest detallista ha de repercutir als clients la quota resultant d'aplicar el tipus tributari de l'impost a la base imposable corresponent a les vendes i a les altres operacions gravades per aquest tribut que dugui a terme (1.281 euros), sense que, en cap cas, pugui incrementar aquest percentatge en l'import del recàrrec d'equivalència (317,20 euros).

Per la seva banda, el comerciant majorista és l'encarregat de liquidar i ingressar el recàrrec d'equivalència (317,20 euros), juntament amb la quota d'IVA que s'hagi d'ingressar en aplicació del règim de deducció que hi sigui aplicable (els 1.281 euros actuen com a quota reportada o repercutida).

## 1.7. Règim especial aplicat als serveis prestats per via electrònica

Aquest règim, introduït el 2003, es configura com un règim opcional que s'aplica a totes les **prestacions de serveis electrònics** que, d'acord amb l'article 70.u.A.c de la LIVA, s'entenen fetes en territori de la Unió Europea, i al qual es poden acollir els **empresaris o professionals no establerts** en la Unió que prestin serveis electrònics a persones que no tenen la condició d'empresari o professional i que, a més, estan establertes o tenen el domicili o residència habitual en territori comunitari.

Inicialment, la Sisena Directiva establia com a lloc d'imposició, en general, aquell on el prestador del servei o comerç dugués a terme l'activitat habitual. D'acord amb aquest criteri, el prestador de serveis que estigués establert fora de la Unió Europea no pagaria l'IVA pel servei prestat a clients que es trobessin dins de la Comunitat, de manera que situava els proveïdors establerts dins de la Comunitat en una posició desfavorable respecte dels que no ho estaven, ja que transferia l'IVA a consumidors establerts en tercers països. Per aquest motiu, la Directiva 2002/38/CEE va modificar la Sisena Directiva en aquest aspecte i la LIVA va incloure aquest règim especial.

Després d'establir uns conceptes i definicions aplicables al règim i les causes d'exclusió d'aquest règim, la LIVA indica les **obligacions formals**<sup>31</sup> que té l'empresari o professional en cas que aquest subjecte triï Espanya com a país d'identificació:

<sup>(31)</sup>Articles 163 bis i 163 ter de la LIVA

a) Declarar per via electrònica l'**inici, la modificació o el cessament** de les seves operacions compreses en aquest règim (l'Administració tributària espanyola ha de notificar llavors també per via electrònica a l'empresari o professional el seu número d'identificació).

La informació facilitada per l'empresari o professional no establert en declarar l'inici de les seves activitats gravades ha d'incloure les dades d'identificació següents: nom, adreces postals i de correu electrònic, les adreces electròniques dels llocs d'Internet per mitjà dels quals opera, si escau, el nombre mitjançant el qual està identificat davant l'Administració fiscal del territori tercer en què té la seu d'activitat, i una declaració en què manifesti que no té identificació a l'efecte de l'aplicació d'un impost anàleg a l'impost sobre el valor afegit en un estat membre.

b) Presentar per via electrònica una **declaració-liquidació de l'IVA per a cada trimestre**, independentment que hagi subministrat serveis electrònics o no. Aquesta declaració-liquidació ha d'incloure, per a cada país membre de consum, el valor total dels serveis prestats, la quantitat global de l'IVA corresponent a cada país membre i l'import total, resultant de la suma de totes les quantitats, que ha de ser ingressat a Espanya.

Si l'import de la contraprestació de les operacions s'ha fixat en una **moneda diferent de l'euro**, aquest import es converteix en euros aplicant el tipus de canvi vàlid que correspongui a l'últim dia del període de declaració. El canvi s'ha de fer seguint els tipus de canvi publicats pel Banc Central Europeu per a aquest dia o, si no hi ha publicació corresponent a aquest dia, de l'endemà.

c) **Ingressar** l'import declarat en euros en el compte bancari designat per l'Administració tributària.

d) **Mantenir** durant un període de deu anys un **registre de les operacions** incloses en aquest règim especial, que ha d'estar a la disposició de les administracions tributàries de tots els països membres.

Aquest registre ha d'estar a disposició tant de l'estat membre d'identificació com del de **consum**, i l'empresari o professional no establert queda obligat a posar-lo a la disposició de les administracions tributàries dels estats esmentats, amb sol·licitud prèvia d'aquestes administracions, per via electrònica.

e) **Expedir i donar factura** quan el destinatari de les operacions es trobi establert o tingui la residència o el domicili habitual al territori d'aplicació de l'impost.

S'ha de tenir en compte que, sense perjudici de les devolucions a determinats empresaris o professionals no establerts en el territori d'aplicació de l'impost que preveu l'article 119.dos.2n. de la LIVA, els empresaris o professionals que s'acullin a aquest règim especial tenen **dret a la devolució de les quotes de l'IVA** suportades o satisfetes en l'adquisició o importació de béns i serveis que s'han d'entendre fetes en el territori d'aplicació de l'impost, aplicant el procediment de devolució que preveu l'article 119 bis de la LIVA i sense necessitat de nomenar representant ni que estigui reconeguda l'existència de reciprocitat de tracte.

#### **Article 119.dos.2n. de la LIVA**

Aquest precepte fa referència a les devolucions a favor d'empresaris no establerts que fan exclusivament dos tipus d'operacions: lliuraments de béns i prestacions de serveis en els quals els subjectes passius de l'impost són els destinataris, i serveis de transport i els serveis accessoris als transports, exempts de l'impost.

Finalment, la LIVA preveu les **causes d'exclusió**<sup>32</sup> d'aquest règim especial:

<sup>(32)</sup> Article 163 bis tres de la LIVA.

- La presentació de la declaració de cessament de les operacions compreses en aquest règim especial.
- L'existència de fets que permetin presumir que les operacions de l'empresari o professional, incloses en aquest règim especial, s'han acabat.
- L'incompliment dels requisits necessaris per a acollir-se a aquest règim especial.
- L'incompliment reiterat de les obligacions imposades per la normativa d'aquest règim especial.

### Exemple

Una empresa nord-americana ven via Internet música, pel·lícules, jocs d'ordinador i programes comptables informàtics. La senyora Emilia, resident a Múrcia, compra unes pel·lícules; el senyor Antonello, resident a Milà, uns fitxers de música, i un empresari resident a Cadis i un de resident a Dublín adquireixen un programa de comptabilitat per millorar la seva gestió.

El servei prestat per l'empresa nord-americana a la senyora Emilia i al senyor Antonello està sotmès al règim especial. Això implica que aquesta empresa, amb independència de l'estat de la Unió Europea en què s'identifiqui (Espanya, Itàlia o qualsevol altre estat membre), ha de transferir l'IVA a la senyora Emilia aplicant el tipus del 18 per cent, i també al senyor Antonello aplicant el tipus vigent segons la llei italiana.

Per contra, els serveis prestats als empresaris espanyol i irlandès no se sotmeten al règim especial, ja que, per aplicació del sistema d'inversió del subjecte passiu, aquests empresaris actuen com a subjectes passius de l'IVA. Per tant, l'empresa nord-americana no ha de transferir l'IVA en cap cas.

## 1.8. Règim especial del grup d'entitats

Aquest règim, vigent a partir del 2008, s'aplica<sup>33</sup> amb caràcter voluntari als **empresaris o professionals que formen part d'un grup d'entitats**, format per una entitat dominant i les seves entitats dependents.

<sup>(33)</sup>Articles 163 quinquies a 163 nonies de la LIVA.

Es considera **entitat dominant** l'establiment permanent o societat radicat en territori espanyol que posseeix una participació, directa o indirecta, d'almenys el 50 per 100 del capital d'una altra entitat o altres entitats igualment establerta o establertes en el territori d'aplicació de l'impost espanyol, participació que s'ha de mantenir durant tot l'any natural.

Per a l'aplicació d'aquest règim es requereix l'**acord individual** de totes les entitats que vulguin formar part del grup, amb validesa mínima de tres anys, prorrogable excepte renúncia expressa, aquesta última també amb el mateix període de validesa. Aquest acord l'ha d'adoptar el consell d'administració o òrgans equivalents de cada entitat abans de l'inici de l'any natural en què el règim especial sigui d'aplicació.

En cas d'incompliment per part d'una entitat dels requisits esmentats, de concurrència de les circumstàncies que determinen l'aplicació del mètode d'estimació indirecta, d'incompliment de les obligacions d'informació del règim mateix, o de trobar-se en situació de concurs o en procés de liquidació, es produeix l'**exclusió del règim especial** amb efecte en el mateix període de liquidació en què es produeix aquesta circumstància.

Entre els elements més destacables del **funcionament** d'aquest règim especial, destaquen els següents:

1) Cada entitat del grup presenta una **declaració-liquidació individual amb periodicitat mensual**, aplicant les normes de quantificació del règim general de l'IVA.



2) Excepcionalment, la base imposable dels lliuraments de béns i les prestacions de serveis entre entitats d'un mateix grup ha d'estar constituïda pel cost dels béns i serveis, a fi de constituir un sector diferenciat de l'activitat. D'aquesta manera, la quota meritada o transferida és la mateixa que la quota suportada. En aquest àmbit, a més, es concedeix a les entitats del grup la **facultat de deduir les quotes suportades, encara que es tracti d'operacions exemptes**. Com que es permet la renúncia a l'exempció en les operacions internes, a l'efecte de control, l'entitat dominant ha de disposar d'un **sistema d'informació analítica** que ha de reflectir la utilització successiva dels béns i serveis fins a fer-ne l'aplicació final fora del grup.

3) Una vegada presentades les autoliquidacions individuals, l'entitat dominant ha de presentar una **declaració-liquidació agregada**, integrant els resultats de la liquidació de cada entitat que forma el grup i calculant el saldo global resultant i ingressant, si escau, el deute tributari, si el resultat és positiu, o a la sol·licitud de compensació (en un termini màxim de quatre anys) o de devolució (el 31 de desembre), si la xifra resultant és negativa.

4) Totes les entitats del grup **responen solidàriament del pagament del deute tributari** derivat d'aquest règim especial; a més, les entitats dominades són responsables solidàries de les infraccions comeses per l'entitat dominant.

### 1.9. Règim especial del criteri de caixa

Aquest règim especial introduït l'any 2014 es recull en els art. 163 *decies* a 163 *sexiesdecies* LIVA i té un caràcter optatiu. En síntesi, aquest règim especial permet als subjectes passius endarrerir la meritació i la declaració i l'ingrés de l'IVA repercutit consegüents fins al moment del cobrament als clients, i endarrerir de manera paral·lela, igualment, la deducció de l'IVA suportat en les seves adquisicions fins al moment en què efectui el pagament als proveïdors (**criteri de caixa doble**). I tot això amb la data límit del 31 de desembre de l'any immediat posterior a l'any en què s'hagin efectuat les operacions.

Poden aplicar aquest règim especial els subjectes passius de l'impost el volum d'operacions dels quals durant l'any natural anterior no hagi superat els **2.000.000 euros**, i s'entén que les operacions s'haurien dut a terme quan s'hagués produït la meritació de l'IVA si no els hagués estat aplicable el règim especial. Per al càlcul de la facturació anual s'estableixen aquestes indicacions: si s'han iniciat activitats empresarials o professionals l'any natural anterior, l'import del volum d'operacions s'haurà d'eleva a l'any, i si no s'hagués iniciat la realització d'activitats empresarials o professionals l'any natural anterior, es pot aplicar aquest règim especial l'any natural en curs.

**S'exclouen** del règim especial els subjectes passius els cobraments en efectiu dels quals respecte d'un mateix destinatari durant l'any natural superin la quantia determinada reglamentàriament (100.000 euros, segons l'art. 61 *nonies* RIVA). L'opció pel règim especial s'entén prorrogada excepte renúncia, que,

en el cas d'exercitar-se, tindrà una validesa mínima de tres anys. En tot cas, la renúncia o exclusió de l'aplicació del règim especial del criteri de caixa determina el manteniment de les normes que s'hi regulen respecte de les operacions efectuades durant la seva vigència en els termes assenyalats en l'article anterior.

El règim especial es refereix a totes les operacions del subjecte passiu fetes al territori d'aplicació de l'impost, a exclusió de les següents:

- a) Les que s'acullin als règims especials simplificat, de l'agricultura, ramaderia i pesca, del recàrrec d'equivalència, de l'or d'inversió, aplicable als serveis prestats per via electrònica i del grup d'entitats.
- b) Els lliuraments de béns exemptes a què es refereixen els art. 21, 22, 23, 24 i 25 LIVA (exportacions i lliuraments intracomunitaris de béns).
- c) Les adquisicions intracomunitàries de béns.
- d) Aquelles en les quals el subjecte passiu de l'impost sigui l'empresari o professional per a qui es fa l'operació d'acord amb l'art. 84.1.2n., 3r. i 4t. LIVA (supòsits d'inversió del subjecte passiu).
- e) Les importacions i les operacions assimilades a importacions.
- f) Aquelles a les quals es refereixen els art. 9.1r. i 12 LIVA (autoconsums de béns i serveis).

En cas que el subjecte passiu opti per l'aplicació del règim especial, l'impost s'ha de **reportar** en el moment del cobrament total o parcial del preu pels imports percebuts efectivament, o el 31 de desembre de l'any immediat posterior a l'any en què s'hagi dut a terme l'operació si el cobrament no s'ha produït en aquesta data. La **repercussió** s'haurà d'efectuar al temps d'expedir i lliurar la factura, però s'entén produïda en el moment de la meritació de l'operació. Per això, caldrà acreditar el moment del cobrament de l'operació, sia total o parcial. I el **dret a la deducció** neix en el moment del pagament total o parcial del preu pels imports efectivament satisfets, o el 31 de desembre de l'any immediat posterior a l'any en què s'hagi dut a terme l'operació si el pagament no s'ha produït en aquesta data.

Finalment, cal destacar tres aspectes rellevants del règim especial:

- 1) Per als **subjectes passius no acollits al règim però que siguin destinataris de les operacions** que s'hi inclouen, el dret a la **deducció** de les quotes suportades per aquestes operacions neix en el moment del pagament total o parcial

del preu pels imports efectivament satisfets, o el 31 de desembre de l'any immediat posterior a l'any en què s'hagi dut a terme l'operació si el pagament no s'ha produït en aquesta data.

2) La modificació de la base imposable per crèdits incobrables efectuada per subjectes passius que no estiguin acollits al règim especial del criteri de caixa determina el naixement del dret a la deducció de les quotes suportades pel **subjecte passiu deutor acollit a aquest règim especial** corresponents a les operacions modificades i que estiguin encara pendents de deducció.

3) **La declaració de concurs del subjecte passiu acollit al règim especial del criteri de caixa o del subjecte passiu destinatari de les seves operacions** determina, en la data de la interlocutòria de declaració del concurs, la meritació de les quotes repercutides i la deducció de les quotes suportades respecte de les operacions a les quals hagi estat aplicable aquest règim, que estiguin encara pendents de meritació o deducció.

Com a conclusió cal assenyalar que, amb la introducció d'aquest règim especial del criteri de caixa, és evident que es millora la liquiditat de les petites i mitjanes empreses i els autònoms, però en contrapartida cal destacar també els problemes de coordinació que es poden produir amb relació a operacions, clients i proveïdors sotmesos al règim general de l'impost basat en el criteri de la meritació (i no en el criteri de caixa). En aquest sentit, s'ha d'advertir del perill que es produeixin situacions discriminatòries si els clients dels subjectes que apliquen el règim especial opten per pressionar aquests subjectes perquè hi renunciïn o per comprar a altres proveïdors que hagin decidit no aplicar aquest règim, empesos per la conveniència de poder-se deduir d'aquesta manera i d'una manera immediata les quotes suportades, cosa que redueix significativament la implantació del règim especial.

## 2. Gestió de l'impost

Amb caràcter general, excepte per al fet imposable *importacions*, la determinació del deute tributari es fa mitjançant el procediment d'autoliquidació i l'ingrés posterior pel subjecte passiu. En les importacions les encarregades de liquidar el deute són les administracions de duanes.

### Exemple

Una empresa establerta a Madrid adquireix material electrònic procedent del Japó. Aquesta mercaderia s'envia per via aèria des de Tòquio fins a Madrid. La companyia transportista lliura la mercaderia a l'empresa espanyola, sense que els productes siguin despatxats de lliure pràctica. Quins són els tràmits que s'han de seguir en la duana de l'aeroport de Madrid en relació amb l'IVA?

L'article 18.u.1r. de la LIVA estableix que té la consideració d'importació de béns l'entrada a l'interior del país d'un bé que no compleix les condicions que preveuen els articles 9 i 10 del tractat constitutiu de la UE.

L'article 9 del tractat constitutiu de la UE es refereix als productes originaris dels estats membres, és a dir, aquells béns que, d'acord amb les regles comunitàries de l'origen de les mercaderies, han estat produïts en algun dels països de la UE. Per tant, importació, a l'efecte de l'IVA, és bàsicament l'entrada de mercaderies que no han estat produïdes en algun dels països de la UE a l'interior del país, que, segons l'article 3 de la LIVA, és el territori espanyol, excepte les Canàries, Ceuta i Melilla.

D'altra banda, l'article 10 del tractat constitutiu de la UE estableix que es consideren de lliure pràctica en un estat membre els productes procedents de tercers països, respecte dels quals s'han complert, en l'estat membre esmentat, les formalitats d'importació i percebut els drets de duana i qualssevol altres exaccions d'efecte equivalent exigibles, sempre que no s'hagin beneficiat d'una devolució total o parcial d'aquests productes. En conseqüència, els productes despatxats de lliure pràctica circulen lliurement en la UE, sense que puguin estar sotmesos, tret que s'apliquin les clàusules de salvaguarda que preveu el Tractat, a drets de duanes, restriccions quantitatives i mesures d'efecte equivalent.

La redacció de l'article 18 de la LIVA és bastant confusa. Pot semblar que l'IVA només es liquida en els supòsits en què la mercaderia no es despatxa de lliure pràctica, i no és pas així. Precisament, el règim de despatx "de lliure pràctica" és el més comú, i implica el pagament dels impostos duaners i qualsevol altre d'exigible, com és el cas de l'IVA, en la modalitat d'importació.

Els productes electrònics procedents del Japó d'aquest supòsit de fet són originaris d'aquest país i, per tant, no entren en l'article 9 del Tractat de Roma.

Quan els béns són lliurats pel transportista a l'importador, encara no s'han liquidat ni els impostos duaners ni l'IVA, ja que es diu que no són despatxats de lliure pràctica.

En aquest supòsit de fet, doncs, l'importador, per a aconseguir el despatx de lliure pràctica (suposant que no se li apliqui cap règim especial, com el d'importació temporal, introducció il·legal, evitació de la vigilància i incompliment de condicions), ha de pagar els impostos duaners i l'IVA.

La meritació de l'IVA en les importacions es produeix, segons l'article 77.u de la LIVA, "en el moment en què ha tingut lloc la meritació dels drets d'importació, d'acord amb la legislació duanera". Aquesta meritació es produeix quan s'admet la declaració de despatx, document únic duaner (DUA) en la duana, presentada per l'importador o el seu representant. Tot seguit, l'Administració duanera practica el reconeixement de les mercaderies.

Per acabar, es fa la liquidació administrativa i el corresponent pagament dels impostos duaners. Després es concedeix a la mercaderia l'estatut comunitari i s'autoritza a fer-ne

l'aixecament. Finalment, s'han de pagar en la duana la resta d'impostos indirectes, com l'IVA i, si escau, els impostos especials.

Les **obligacions**, tant materials com formals, que han de complir els subjectes passius de l'IVA, tant els sotmesos al règim general com a algun dels règims especials, són múltiples.

## 2.1. Obligacions materials

Es pot parlar de l'obligació<sup>34</sup> que tenen aquests subjectes de presentar **declaracions-liquidacions periòdiques** de l'IVA en el període de liquidació que correspon al **trimestre natural**, si bé el subjecte passiu ha d'optar per presentar **autoliquidacions mensuals** quan vol obtenir la devolució de les quotes negatives de l'impost en aquest mateix període.

<sup>(34)</sup>Articles 116.u i 167 de la LIVA i articles 71-74 del RIVA.

Juntament amb aquestes declaracions, hi ha el deure de presentar una **declaració resum anual** (excepte per als acollits al règim de recàrrec d'equivalència o al d'agricultura), cosa que s'ha de fer en el moment de presentar la declaració relativa a l'últim trimestre.

A més de les declaracions-liquidacions i de la declaració resum, n'hi ha una de **caràcter informatiu i de recapitulació**<sup>35</sup> per als qui fan lliuraments i adquisicions intracomunitaris de béns, i **declaracions-liquidacions no periòdiques** per als qui fan operacions de transcendència tributària escassa.

<sup>(35)</sup>Articles 78-81 del RIVA.

Finalment, els articles 169-171 de la LIVA regulen els supòsits en què el Govern pot **suspendre l'ingrés** de les quotes que resulten de la liquidació de determinades operacions destinades a un altre estat comunitari o extracomunitari, i algunes disposicions específiques en matèria d'**infraccions i sancions**.

### Règim de suspensió de l'ingrés

Fixem-nos que els adquirents de béns o serveis acollits al règim de suspensió de l'ingrés estan obligats a fer el pagament de les quotes no ingressades pels seus proveïdors quan no acrediten, en la forma i els terminis que es determinen reglamentàriament, la realització de les operacions que justifiquen aquesta suspensió, i que en cap cas no són deduïbles les quotes ingressades.

### Infraccions i sancions

Sense perjudici de les infraccions disposades amb caràcter general en la Llei general tributària, en l'àmbit concret de l'IVA la sanció de pèrdua del dret a obtenir beneficis fiscals prevista no és aplicable i, a més, constitueixen infraccions tributàries particulars les següents:

**1a.** L'adquisició de béns per part de subjectes passius acollits al règim especial del recàrrec d'equivalència sense que en les factures corresponents hi figuri expressament congnat el recàrrec d'equivalència, excepte els casos en què l'adquirent n'ha donat compte a l'Administració mitjançant un escrit presentat en la delegació o administració de l'Agència Estatal d'Administració Tributària corresponent al seu domicili fiscal.

Aquesta infracció està sancionada amb una multa pecuniària proporcional del 50 per cent de l'import del recàrrec d'equivalència que s'hagi hagut de transferir, amb un import mínim de 30 euros per cadascuna de les adquisicions fetes sense la corresponent transferència del recàrrec d'equivalència.

**2a.** L'obtenció, mitjançant acció o omissió culpable o dolosa, d'una transferència incorrecta de l'impost, sempre que el destinatari d'aquesta transferència no tingui dret a la deducció total de les quotes suportades. En aquest cas, són subjectes infractors les persones o entitats destinatàries d'aquestes operacions que siguin responsables de l'acció o omissió.

En aquest cas, la sanció consisteix en una multa pecuniària proporcional del 50 per cent del benefici obtingut indegudament.

**3a.** La transferència impropcedent en factura, per persones que no són subjectes passius de l'impost, de quotes impositives sense que se n'hagi fet l'ingrés.

Aquí la multa pecuniària proporcional ascendeix al 100 per cent de les quotes transferides indegudament, amb un mínim de 300 euros per cada factura en què es produeixi la infracció.

**4a.** La no-consignació en l'autoliquidació que s'ha de presentar durant el període corresponent de les quantitats de què és subjecte passiu el destinatari de les operacions conforme als supòsits d'inversió del subjecte passiu (números 2n., 3r. i 4t. de l'article 84.u, de l'article 85 o de l'article 140 quinque de la LIVA).

Aquesta quarta infracció se sanciona amb una multa pecuniària proporcional del 10 per cent de la quota corresponent a les operacions no consignades en l'autoliquidació.

**5è.** La falta de presentació o la presentació incorrecta o incompleta de les declaracions liquidacions relatives a les operacions regulades en el núm. 5è. de l'art. 19 LIVA (operacions assimilades a les importacions).

Aquesta cinquena infracció es castiga amb una sanció amb multa pecuniària proporcional del 10 per cent de les quotes reportades corresponents a les operacions no consignades o consignades incorrectament o de manera incompleta en les declaracions liquidacions. No obstant això, quan es tracti de declaracions liquidacions relatives a l'abandonament del règim de dipòsit diferent del duaner, se sanciona amb multa pecuniària proporcional del 10 per cent de les quotes reportades corresponents a les operacions no consignades o consignades incorrectament o de manera incompleta, sempre que la suma total de quotes declarades en la declaració liquidació sigui inferior a la de les efectivament reportades en el període.

## 2.2. Obligacions formals

Per acabar, hem de fer una referència breu a algunes de les **obligacions formals**<sup>36</sup> que han de complir els subjectes passius d'aquest impost, i que es poden agrupar en les següents:

<sup>(36)</sup>Articles 164-166 de la LIVA.

**1) Obligacions de caràcter censal**, relatives al començament, la modificació i el cessament de l'activitat. També s'ha d'esmentar l'obligació de sol·licitar a l'Administració el **número d'identificació fiscal** i comunicar-lo i acreditar-lo en els supòsits que s'estableixin.

**2) Obligacions de facturació** (lliurar, conservar i expedir factures). En matèria de facturació destaquen **cinc regles** legals:

**a) L'obligació d'expedir i lliurar factura** per les operacions fetes pels empresaris o professionals la pot complir, en els termes que s'estableixen reglamentàriament, el client d'aquests empresaris o professionals o un tercer, els quals actuen, en tot cas, en nom i per compte d'aquells empresaris o professionals. Quan aquesta obligació la compleix un client de l'empresari o professional, hi ha d'haver un acord previ entre les dues parts, formalitzat per escrit. Així mateix, s'ha de garantir l'acceptació d'aquest empresari o professional de cadascuna de les factures expedides en nom seu i per compte seu pel client seu.

b) L'expedició de factures per l'empresari o professional, pel client o per un tercer, en nom i per compte d'aquest empresari o professional, es pot fer per qualsevol mitjà, **en paper o en format electrònic**, sempre que, en aquest últim cas, el destinatari de les factures n'hagi donat el consentiment. La factura, en paper o electrònica, haurà de garantir l'autenticitat del seu origen, la integritat del seu contingut i la seva llegibilitat, des de la data d'expedició i durant tot el període de conservació. Reglamentàriament, es determinen els requisits als quals s'hagi d'ajustar l'expedició, remissió i conservació de factures.

c) L'Administració tributària, quan ho consideri necessari a l'efecte de qualsevol actuació dirigida a la comprovació de la situació tributària de l'empresari o professional o subjecte passiu, pot exigir una **traducció al castellà**, o a qualsevol altra llengua oficial, de les factures corresponents a lliuraments de béns o prestacions de serveis fets en el territori d'aplicació de l'impost, i també de les rebudes pels empresaris o professionals o subjectes passius establerts en aquest territori.

d) En els supòsits d'inversió del subjecte passiu, a la factura expedida, si escau, per qui va fer el lliurament de béns o prestació de serveis corresponent o al justificant comptable de l'operació s'hi ha d'unir una **factura que contingui la liquidació de l'impost**. Aquesta factura s'ha d'ajustar als requisits que s'estableixen reglamentàriament.

e) Les factures rebudes, els justificants comptables i les còpies de les factures expedides, s'han de **conservar**, fins i tot per mitjans electrònics, durant el termini de prescripció de l'impost. Aquesta obligació la pot complir un tercer, que actua en nom i per compte del subjecte passiu.

Quan els documents que acabem d'esmentar es refereixen a adquisicions per les quals s'han suportat o satisfet quotes de l'IVA la deducció de les quals és sotmesa a un període de regularització, s'han de conservar durant el període de regularització corresponent a aquestes quotes i els quatre anys següents.

**3) Obligacions de caràcter comptable.** Les prescripcions legals en aquesta matèria són tres:

a) La comptabilitat ha de permetre determinar amb precisió l'import total de l'IVA que el subjecte passiu ha transferit als seus clients i l'import total de l'impost suportat pel subjecte passiu.

b) Totes les operacions fetes pels subjectes passius en l'exercici de les seves activitats empresarials o professionals s'han de comptabilitzar o registrar dins dels terminis establerts per a la liquidació i el pagament de l'impost.

c) El ministre d'Economia i Hisenda pot disposar adaptacions o modificacions de les obligacions registrals de determinats sectors empresarials o professionals.

Aquesta matèria està regulada principalment en el RIVA<sup>37</sup>, que disposa que els empresaris o professionals i altres subjectes passius de l'IVA han de portar, amb caràcter general i en els termes que disposa aquest reglament, **quatre llibres de registre**.

<sup>(37)</sup>Articles 62-70 del RIVA.

Els qui eren titulars de diversos establiments situats en el territori d'aplicació de l'impost poden portar, en cadascun d'aquests establiments, els llibres registre que acabem d'esmentar, en els quals han d'anotar separadament les operacions fetes des d'aquests establiments, sempre que els assentaments resum dels establiments esmentats es traslladin als corresponents llibres registre generals que s'han de portar en el domicili fiscal.

Els llibres registre són els següents:

**a) Llibre registre de factures expedides.** A escala reglamentària, les disposicions principals són dues:

- En aquest llibre s'hi han d'inscriure, una per una, les factures o els documents substitutius expedits, reflectint-hi el número i, si escau, la sèrie, la data d'expedició, la identificació del destinatari, la base imposable o l'import de les operacions i, si escau, el tipus impositiu i la quota tributària.
- L'anotació individualitzada de les factures o els documents substitutius a què es refereix l'apartat anterior es pot substituir per la d'assentaments resum, en què s'ha de fer constar la data, els números, la base imposable global, el tipus impositiu i la quota global de factures o documents substitutius numerats correlativament i expedits en la mateixa data, l'import total conjunt dels quals, impost sobre el valor afegit no inclòs, no excedeixi els 6.000 euros.

**b) Llibre registre de factures rebudes.** Les disposicions reglamentàries són semblants a les disposades per al llibre registre de factures expedides.

**c) Llibre registre de béns d'inversió.** Aquest llibre l'han de portar els subjectes passius de l'impost sobre el valor afegit que hagin de practicar la regularització de les deduccions per béns d'inversió, segons el que disposen els articles 107-110 de la LIVA. Per cada bé individualitzat, s'ha de fer constar la data en què es va començar a utilitzar, la prorrata anual definitiva i la regularització anual, si escau, de les deduccions.

**d) Llibre registre de determinades operacions intracomunitàries.** Els subjectes passius de l'impost sobre el valor afegit han de portar un llibre registre de determinades operacions intracomunitàries, en el qual han d'anotar les que es descriuen a continuació:



- L'enviament o recepció de béns per a la realització dels informes pericials o treballs esmentats en l'article 70, apartat u, número 7è., de la Llei de l'impost.
- Les transferències de béns i les adquisicions intracomunitàries de béns compreses en els articles 9, número 3r., i 16, número 2n., de la Llei de l'impost, incloses, en tots dos casos, les previstes en les excepcions corresponents a les lletres *e*, *f* i *g* de l'esmentat article 9, número 3r.

En aquest llibre registre han constar les **dades** següents:

- Operació i data de l'operació.
- Descripció dels béns objecte de l'operació amb referència, si escau, a la factura d'adquisició o títol de possessió d'aquests béns.
- Altres factures o documentació relatives a les operacions de què es tracti.
- Identificació del destinatari o remitent, indicant-ne el número d'identificació a l'efecte de l'impost sobre el valor afegit, la raó social i el domicili.
- Estat membre d'origen o destinació dels béns.
- Termini que, si escau, s'ha fixat per a la realització de les operacions esmentades.

Com a excepció, aquesta obligació de gestió dels llibres registre no afecta les activitats acollides als règims especials simplificats, de l'agricultura, ramaderia i pesca, del recàrrec d'equivalència i de l'aplicable als serveis prestats per via electrònica, amb les excepcions que estableix les normes reguladores d'aquests règims especials, ni respecte dels lliuraments a títol ocasional de mitjans de transport nous.

En aquest àmbit, s'ha de tenir en compte que el Departament de Gestió Tributària de l'Agència Estatal d'Administració Tributària pot autoritzar, amb caràcter revocable, amb les comprovacions prèvies que estimi oportunes, la **substitució dels llibres registre** esmentats per sistemes de registre diferents, i també la **modificació dels requisits** exigits per a les anotacions registrals, sempre que responguin a l'organització administrativa i comptable dels empresaris o professionals o subjectes passius i, al mateix temps, quedi garantida plenament la comprovació de les seves obligacions tributàries per l'IVA.

**4) Obligació de presentar**, periòdicament o a requeriment de l'Administració, **informació relativa a les seves operacions econòmiques amb terceres persones.**

**5) Obligació de nomenar un representant** a l'efecte del compliment de les obligacions imposades en aquesta llei quan es tracta de subjectes passius no establerts a la UE, tret que estiguin establerts a les Canàries, Ceuta o Melilla, o en un estat amb el qual hi ha instruments d'assistència mútua anàlegs als instituïts en la UE (art. 82 RIVA).

### **Exemple**

En Leoncio i l'Ana són dos germans que inicien activitats econòmiques. En Leoncio constitueix una empresa dedicada a una activitat inclosa en la llista d'activitats que poden aplicar el règim simplificat de l'IVA. L'Ana, obre un comerç de venda de ro-

**ba, i compleix els requisits exigits pel règim especial del recàrrec de l'equivalència d'aquest impost. Desconeixedors de les seves obligacions formals en relació amb l'IVA, quines són les diferències que es veuen entre l'un i l'altre pel que fa a les obligacions de gestió de l'impost i quina informació i quins instruments d'ajuda conté el web de l'Agència Estatal de l'Administració Tributària per a complir aquestes obligacions?**

En relació amb els règims especials de l'IVA simplificat i del recàrrec d'equivalència, hi ha un conjunt d'obligacions formals i de gestió que són comunes, disposades en general per a tots els contribuents de l'IVA i també, per tant, per als subjectes sotmesos a un règim i a l'altre. Així, per exemple, tots els subjectes que tenen la condició d'empresaris o professionals (és el cas d'en Leoncio i l'Ana) s'han de donar d'alta en l'activitat, sol·licitar i comunicar el NIF, per mitjà del model 036 (declaració censal). Aquest model serveix per a declarar l'inici de l'exercici d'una activitat o diverses activitats empresarials o professionals en territori espanyol; per a modificar quan varien qualsevol de les dades recollides en la declaració d'alta; per a comunicar la baixa pels qui cessen en l'exercici de tota activitat empresarial o professional.

A més, no hi ha l'obligació d'expedir factura tant en les activitats fetes per subjectes passius als quals és aplicable el règim especial del recàrrec d'equivalència com en les fetes per empresaris o professionals que estan acollits al règim simplificat de l'IVA. En el primer cas, no obstant això, en **Leoncio** sí que ha d'expedir factura si fa el lliurament d'immobles renunciant a l'exempció de l'impost, mentre que en el cas de l'**Ana** aquesta obligació es preveu quan la determinació de les quotes es fa en relació amb el volum d'ingressos o bé en cas de transmissió d'actius fixos.

Si ens centrem més específicament en les diferències que presenten les obligacions formals que incumbeixen a en Leoncio i a l'Ana, podem enumerar les següents.

En **Leoncio** ha de portar els llibres següents:

- Llibre registre de factures rebudes, en què ha d'anotar les factures relatives a les adquisicions i importacions de béns i serveis per les quals s'ha suportat o satisfet l'impost, i destinades a utilitzar-les en les activitats acollides al règim simplificat.
- Llibre registre d'operacions si fa alguna de les activitats els índexs o mòduls de les quals operen sobre el volum d'ingressos.
- Finalment, ha de conservar els justificants dels índexs o mòduls aplicats.

L'**Ana** no està obligada a portar registres en relació amb l'IVA. Només ha de portar llibre registre de factures rebudes en cas de fer activitats en diferents règims, és a dir, quan fa simultàniament activitats econòmiques en altres sectors de l'activitat empresarial o professional. En aquest supòsit, l'Ana ha de tenir documentades en factures diferents les adquisicions de mercaderies destinades a cadascuna de les diferents activitats que duu a terme.

En **Leoncio** ha de presentar les declaracions següents:

- Autoliquidació ordinària (model 310), que ha de presentar-se durant els vint primers dies d'abril, juliol i octubre. En aquestes autoliquidacions en Leoncio ha d'efectuar els ingressos a compte de la quota del règim simplificat, i també la liquidació de les operacions que indica l'article 123.1.b de la LIVA (adquisicions intracomunitàries, inversió de subjecte passiu i adquisició d'actius fixos), si no ha optat per la liquidació d'aquestes operacions en l'últim trimestre.
- Autoliquidació final (model 311), que ha de presentar durant els trenta primers dies de gener de l'any posterior.
- Declaració resum anual de l'IVA (model 390), que ha de presentar juntament amb la liquidació final.

Per contra, l'**Ana** no ha de fer declaracions de l'IVA, atès que aquesta obligació incumbeix als seus proveïdors, que, a més de l'IVA corresponent, li transfereixen el recàrrec d'equivalència i abonen aquesta quantitat a Hisenda.

En **Leoncio** ha de presentar el model 349 (declaració de recapitulació d'operacions intracomunitàries) en relació amb les adquisicions intracomunitàries subjectes. La factura rebuda del proveïdor l'ha d'anotar en el llibre registre de factures rebudes, en el qual ha d'anotar igualment la quota corresponent a l'adquisició intracomunitària. En aquest àmbit, l'**Ana** ha de presentar el model 349 i, a més, el model 309 de declaració-liquidació no periòdica de l'IVA si fa adquisicions intracomunitàries, o protagonitza un supòsit

d'inversió del subjecte passiu, o si lliura béns immobles havent renunciat a l'exempció de l'IVA.

Ni en **Leoncio** ni l'**Ana** tenen l'obligació de presentar el model 347 (declaració anual d'operacions amb terceres persones).

En **Leoncio** ha de conservar la documentació següent:

- Els justificants dels mòduls que ha aplicat per a la determinació del rendiment de l'activitat.
- Les factures emeses i numerades per ordre de data (llibre registre de factures expedides), encara que només en els casos en què estigui obligat a emetre-les.
- Les factures i els justificants d'un altre tipus que hagi rebut (llibre registre de factures rebudes).
- Depenent de l'activitat que exerceixi en règim simplificat, hi pot haver algun altre llibre registre obligatori, com el llibre registre de béns d'inversió si el subjecte passiu redueix el rendiment de l'activitat amortitzant determinats béns (immobles, maquinària, vehicles, etc.).
- En **Leoncio** ha de conservar tots aquests llibres durant el termini de prescripció, això és, quatre anys a comptar des que s'acaba el termini per a presentar la declaració anual corresponent a l'impost de l'IVA.

En el cas de l'**Ana**, com que no té l'obligació de portar llibres per l'impost de l'IVA, tret que faci activitats en altres règims diferents, no té cap obligació de conservació documental.

Finalment, si ens centrem en la informació i els instruments d'ajuda que conté el web de l'Agència Estatal de l'Administració Tributària perquè en **Leoncio** i l'**Ana** compleixin les seves obligacions en relació amb l'IVA, podem esmentar els següents:

**a)** Si entrem en la secció "Empreses i professionals", i successivament en els enllaços "Empresaris individuals i professionals", "IVA", els dos subjectes, en **Leoncio** i l'**Ana**, trobaran informació sobre:

- El NIF en l'IVA.
- Funcionament general de l'impost.
- Devolució mensual de l'IVA.
- Règims de tributació i règims especials (simplificat i recàrrec d'equivalència). En **Leoncio** trobarà informació sobre els subjectes als quals s'aplica el règim simplificat, la determinació de les quotes a ingressar, i totes les obligacions formals que li incumbeixen (portar un llibre registre de factures rebudes en el qual ha d'annotar les factures i els documents relatius a les adquisicions i importacions de béns i serveis pels quals ha suportat o satisfet l'impost i destinats a utilitzar-los en les activitats per les quals és aplicable el règim especial esmentat; conservar els justificants dels índexs o mòduls aplicats de conformitat amb el que, si escau, prevegi l'ordre ministerial que els aprovi; presentar les declaracions que corresponguin en els models que s'indiquen). L'**Ana**, per la seva banda, trobarà informació sobre el règim del recàrrec d'equivalència sobre diferents aspectes (a qui s'aplica el règim, en què consisteix el règim, i quines són les obligacions formals que presenta: acreditar la seva condició de comerciant detallista als proveïdors, supòsits especials en què hi ha l'obligació d'expedir factura, de gestió de llibres, o de presentar declaracions).
- Tributació per l'IVA o per transmissions patrimonials?
- Coordinació i incompatibilitat dels règims especials IRPF-IVA.
- Requisits per a recuperar l'IVA en el cas de crèdits incobrables.
- Fullet d'activitats econòmiques.
- Informa (preguntes freqüents).
- Normativa de l'IVA.
- Manual de l'IVA.

**b)** En la secció "Empreses i professionals", "Obligacions comptables i registrals", en **Leoncio** i l'**Ana** trobaran les obligacions formals a què hem al·ludit (gestió i conservació de llibres, obligació d'emetre factura, etc.).

c) Pel que fa als instruments d'ajuda, en el web tenim diversos accessos directes:

- Models i formularis de l'IVA.
- Calendari del contribuïent, per a saber les dates de presentació dels diferents models.
- Certificats electrònics per a la presentació telemàtica. Per a això en Leoncio i l'Ana haurien d'obtenir un certificat electrònic emès i signat per una autoritat de certificació (per exemple, la Fàbrica Nacional de Moneda i Timbre), o activar la signatura digital del DNI electrònic.
- Baixada de programes d'ajuda.
- Normativa i criteris interpretatius, per a consultes relacionades amb la matèria.

## Exercicis d'autoavaluació

### De selecció

1. En el règim simplificat de l'IVA...

- a) els índexs i mòduls s'apliquen sobre les quotes suportades.
- b) els índexs i mòduls s'apliquen sobre les quotes transferides.
- c) els índexs i mòduls s'apliquen sobre la diferència entre les quotes transferides i les quotes suportades.

2. Un empresari sotmès al règim especial de l'agricultura, la ramaderia i la pesca...

- a) té dret que l'Administració li abonï la compensació agrària quan exporta els productes naturals produïts en les seves explotacions.
- b) té dret a rebre la compensació agrària quan transmet els béns produïts en la seva explotació a qualsevol persona o entitat.
- c) té dret a percebre la compensació agrària quan ven els productes naturals produïts en les seves explotacions a un altre empresari sotmès al règim especial del recàrrec d'equivalència.

3. Un subjecte que es dedica a la revenda de llibres sotmesa al règim especial dels béns usats, objectes d'art, antiguitats i objectes de col·lecció...

- a) no es pot aplicar la modalitat de determinació de la base imposable mitjançant el marge de benefici global.
- b) es pot aplicar la modalitat de determinació de la base imposable mitjançant el marge de benefici global.
- c) únicament es pot aplicar la modalitat de determinació de la base imposable mitjançant el marge de benefici global.

4. Determineu quina de les afirmacions següents és correcta:

- a) La LIVA preveu un règim especial per a qualsevol tipus de joia, segons el concepte de *joia* que preveu la llei.
- b) Els règims especials es diferencien del règim general únicament en la gestió de l'impost.
- c) Cap de les dues afirmacions anteriors no és certa.

5. Quina d'aquestes afirmacions és falsa?

- a) Una empresa de viatges sota el règim especial no pot deduir cap IVA suportat.
- b) Una empresa de viatges sota el règim especial no pot aplicar aquest règim als serveis que presta als clients utilitzant mitjans propis.
- c) Una empresa de viatges sota el règim especial no pot aplicar aquest règim a les vendes que fa als clients de viatges organitzats per agències de viatges majoristes.

6. Quina d'aquestes afirmacions és certa?

- a) Un comerciant detallista sotmès al règim especial del recàrrec d'equivalència ha de transferir als seus clients l'IVA i el recàrrec d'equivalència.
- b) La factura emesa per una agència de viatges sota el règim especial ha de fer constar sempre l'IVA transferit de manera separada del preu.
- c) En el règim especial de les agències de viatges no es pot deduir mai l'IVA suportat per les adquisicions i importacions de béns i serveis adquirits per a integrar-los en la prestació única del viatge.

7. Un empresari establert fora de l'àmbit d'aplicació territorial de l'IVA espanyol i sotmès al règim especial aplicable als serveis prestats per via electrònica...

- a) ha de presentar en tot cas autoliquidacions trimestrals.
- b) no ha de presentar autoliquidacions durant els trimestres en què no subministra serveis electrònics.
- c) Cap de les respostes anteriors no és certa.

8. Quina d'aquestes afirmacions és certa?

- a) Tots els subjectes passius de l'IVA sotmesos al règim general de l'impost han de fer declaracions-liquidacions mensuals.

- b) Només determinats subjectes passius de l'IVA, com els exportadors, es poden acollir al règim de declaració-liquidació mensual.
- c) Cap de les afirmacions anteriors no és certa.

9. Quins d'aquests empresaris ha de fer liquidacions periòdiques de l'IVA (mensuals o trimestrals)?

- a) Els sotmesos al règim especial simplificat.
- b) Els sotmesos al règim especial del recàrrec d'equivalència.
- c) Els sotmesos al règim especial de l'agricultura, la ramaderia i la pesca.

10. L'Antonio, un empresari de Toledo que aplica el règim simplificat d'IVA, compra un magatzem a Sòria; el venedor és un empresari amb residència a Lisboa. A l'efecte de l'IVA espanyol...

- a) L'Antonio ha de calcular una quota de l'IVA meritat per aquesta operació que pot declarar en l'última autoliquidació de l'any.
- b) L'Antonio no ha de calcular cap quota de l'IVA meritat per aquesta operació, ja que aquesta operació es calcula aplicant els signes, índexs i mòduls corresponents.
- c) L'Antonio no ha de calcular cap quota de l'IVA meritat per aquesta operació, ja que el subjecte passiu és l'empresari resident a Lisboa.

11. L'Aurelio, un pescador de Vigo sotmès al règim especial de l'agricultura, ramaderia i pesca, ven una partida de peix a un empresari domiciliat al Marroc. A l'efecte de l'IVA espanyol...

- a) L'Aurelio ha de transferir la quota de l'IVA corresponent a aquesta operació a l'empresari marroquí.
- b) L'Aurelio no ha de transferir cap quota de l'IVA per aquesta operació i té dret a sol·licitar una compensació a l'empresari marroquí.
- c) L'Aurelio no ha de transferir cap quota de l'IVA per aquesta operació i té dret a sol·licitar una compensació a la Hisenda espanyola.

12. La María, resident a Còrdova, compra una escultura i uns diamants en una galeria d'art a Nova York i ven aquests béns a un col·leccionista d'art a Madrid. A l'efecte de l'IVA espanyol...

- a) la María s'ha d'acollir al règim especial de béns usats, objectes d'art, antiguitats i objectes de col·lecció per la venda de l'escultura, però no per la venda dels diamants.
- b) la María es pot acollir al règim especial de béns usats, objectes d'art, antiguitats i objectes de col·lecció per la venda de l'escultura, però no per la venda dels diamants.
- c) la María no es pot acollir al règim especial de béns usats, objectes d'art, antiguitats i objectes de col·lecció per la venda de l'escultura, però sí per la venda dels diamants.

13. La Macarena compra a Alemanya monedes d'or encunyades el 1850 i l'empresari alemany venedor ha renunciat a l'exempció de l'impost en el règim especial de l'or d'inversió previst per a aquest lliurament a Alemanya. A l'efecte de l'IVA espanyol...

- a) la Macarena fa una adquisició intracomunitària exempta, encara que pot renunciar a l'exempció.
- b) la Macarena fa una adquisició intracomunitària no exempta, encara que pot optar per aplicar l'exempció.
- c) la Macarena pot deduir la quota de l'IVA suportat per aquesta adquisició.

14. Una agència de viatges de Zamora fa operacions sotmeses al règim especial de les agències de viatges en l'IVA i al cap de tres anys d'haver iniciat l'activitat determinant la base imposable operació per operació vol optar per determinar la base imposable en forma global per a cada període impositiu. A l'efecte d'aquest impost...

- a) aquesta agència de viatges no pot exercitar aquesta opció.
- b) aquesta agència de viatges pot exercitar aquesta opció el desembre anterior a l'inici del quart any natural en què ha d'esdevenir efectiva.
- c) aquesta agència de viatges ha de mantenir l'opció inicial de determinar la base imposable operació per operació tres anys més.

15. L'Encarna, propietària d'una botiga de llaminadures, ven la majoria dels productes a altres empresaris dedicats al mateix sector. Al cap de quatre anys, a causa de la crisi econòmica, l'Encarna perd la majoria dels clients, de manera que a partir d'aquest moment fa el 90% de les vendes a clients particulars. A partir d'aquest quart any, a l'efecte de l'IVA...

- a) l'Encarna pot optar per aplicar el règim del recàrrec d'equivalència i, en cas d'exercitar l'opció, ha de fer la liquidació i l'ingrés de la quantitat resultant d'aplicar al valor d'adquisició de les existències inventariades, IVA exclòs, els tipus de l'impost esmentat i del recàrrec d'equivalència vigents la data d'iniciació.
- b) l'Encarna ha d'aplicar el règim especial del recàrrec d'equivalència i fer la liquidació i l'ingrés de la quantitat resultant d'aplicar al valor d'adquisició de les existències inventariades, IVA exclòs, els tipus de l'impost esmentat i del recàrrec d'equivalència vigents en la data d'iniciació.
- c) Les dues respostes anteriors són incorrectes.

16. Una empresa japonesa, identificada a l'efecte de l'IVA a Itàlia, ven per Internet jocs d'ordinador a un client particular (no empresari ni professional) resident a Madrid. A l'efecte de l'IVA...

- a) l'empresa japonesa ha de declarar l'IVA meritat per aquesta operació a Espanya.
- b) l'empresa japonesa ha de declarar l'IVA meritat per aquesta operació a Itàlia.
- c) l'empresa japonesa ha de declarar l'impost japonès sobre el consum aplicable en el país d'origen d'aquests béns.

17. Tres empreses, A, B i C, formen part d'un grup d'entitats; l'empresa A és la societat dominant. La societat C és investigada des del 8 de febrer de l'any X per la Inspecció de Tributs de l'Agència Tributària i la societat A no rep notificació d'aquesta circumstància fins al 13 de març del mateix any. El setembre de l'any X la Inspecció de Tributs notifica a la societat B una liquidació provisional per una infracció tributària consistent en l'impagament de determinades quotes de l'IVA comesa l'1 de març de l'any X-4. A l'efecte de l'IVA...

- a) la societat B es pot oposar a la sanció per prescripció.
- b) la infracció de la societat B no es pot considerar prescrita.
- c) la infracció de la societat B s'ha d'entendre imputable a la societat A.

18. Un empresari inscrit en el registre de devolució mensual fa operacions durant un mes sense que es generin quotes a retornar a favor seu. A l'efecte de l'IVA...

- a) aquest empresari ha de presentar una autoliquidació trimestral.
- b) aquest empresari ha de presentar una autoliquidació trimestral, encara que pot sol·licitar la presentació d'una autoliquidació mensual.
- c) Les dues respostes anteriors són incorrectes.

19. Una empresa de Cadis compra a Rússia un vaixell per afectar-lo a la pesca costanera. Al cap d'un any, el vaixell és desafectat de la destinació inicial i afectat a una activitat turística. Per aquesta desafectació, a l'efecte de l'IVA...

- a) l'empresa de Cadis no ha de calcular cap quota de l'IVA ni presentar cap declaració de l'impost.
- b) l'empresa de Cadis ha de calcular una quota de l'IVA i l'ha d'incloure en la declaració trimestral o mensual corresponent a la data de meritació d'aquesta operació.
- c) l'empresa de Cadis ha de calcular una quota de l'IVA i presentar una declaració durant els trenta primers dies del gener següents a l'any natural en què s'ha meritat l'impost per aquesta operació.

20. L'Antonia és una empresària sotmesa al règim simplificat de l'IVA i en una de les seves autoliquidacions no hi inclou un índex que és aplicable a l'activitat que duu a terme. A l'efecte de l'IVA...

- a) l'Administració tributària ha de notificar a aquest subjecte passiu una liquidació provisional amb la quota correcta aplicant el règim general de l'impost.
- b) l'Administració tributària ha de notificar a aquest subjecte passiu una liquidació provisional amb la quota correcta aplicant les sancions corresponents, però no els interessos de demora.
- c) Les dues respostes anteriors són incorrectes.

21. La Julia és propietària d'una joieria. A l'efecte de l'IVA...

- a) la Julia no pot aplicar el règim especial del recàrrec d'equivalència.
- b) la Julia pot aplicar el règim especial del recàrrec d'equivalència.
- c) la Julia ha d'aplicar el règim especial del recàrrec d'equivalència.

22. En un grup d'entitats, l'entitat dominant no conserva cap sistema d'informació analítica dels lliuraments de béns i prestacions de serveis fets entre els membres del grup. A l'efecte de l'IVA...

- a) l'entitat dominant ha de pagar una multa pecuniària del 10% dels béns i serveis adquirits a tercers.
- b) l'entitat dominant ha de pagar una multa pecuniària del 2% del volum d'operacions del grup.
- c) l'entitat dominant és sancionada únicament amb les sancions que preveu la Llei general tributària.

23. Quina de les següents actuacions d'un professional és correcta a l'efecte de l'IVA?

- a) Anota una mateixa factura en diversos assentaments correlatius quan inclou operacions que tributen a diferents tipus impositius.
- b) No anota en el llibre registre de factures rebudes les factures i els documents de duanes corresponents als béns adquirits o importats.
- c) Anota una factura en lliures esterlines en el llibre registre de factures expedides per una operació feta amb un client britànic.

24. En Feliciano, un treballador d'un taller mecànic, adquireix un vehicle de menys d'un any d'antiguitat i 1.000 quilòmetres recorreguts a una empresa a Berlín. A l'efecte de l'IVA...

- a) en Feliciano no ha de presentar cap autoliquidació, perquè no és empresari ni professional.
- b) en Feliciano ha de presentar una autoliquidació especial de caràcter no periòdic.
- c) Les dues respostes anteriors són incorrectes.

25. La Laura, propietària d'una botiga de material escolar, comunica als seus proveïdors que estan sotmesos al règim del recàrrec d'equivalència, però un d'aquests proveïdors no consigna en la factura de manera expressa aquest recàrrec. A l'efecte de l'IVA...

- a) la Laura és sancionada amb una multa pecuniària del 50% de l'import del recàrrec d'equivalència.
- b) la Laura és sancionada amb una multa pecuniària del 10% de l'import del recàrrec d'equivalència.
- c) la Laura no és sancionada.

### Casos pràctics

26. Una agència de viatges de Barcelona fa en un trimestre les següents operacions sotmeses al règim especial de les agències de viatges en l'IVA:

a) Contracta amb un client A la realització d'un viatge per Alemanya i Dinamarca per un import de 3.000 euros, IVA exclòs. Les despeses de l'agència de viatges en relació amb aquest viatge (impostos inclosos) han estat les següents:

- Hotels: 1.200 euros.
- Bitllets d'avió: 500 euros.
- Transport intern: 300 euros.

b) Contracta amb un client B la realització d'un viatge per Portugal i el Marroc per un import de 5.000 euros, IVA exclòs. El 60% del viatge es fa per Portugal i l'altre 40%, pel Marroc. Les despeses de l'agència de viatges en relació amb aquest viatge (impostos inclosos) han estat les següents:

- Hotels: 2.300 euros.
- Bitllets d'avió: 900 euros.
- Transport intern: 600 euros.

c) Contracta amb altres clients la realització de diferents viatges per la Península i les Balears per un import total de 70.000 euros, IVA exclòs. Les despeses de l'agència de viatges relacionats amb aquests viatges han ascendit a 50.000 euros, IVA inclòs.

En el mateix trimestre aquesta agència de viatges ha pagat 2.000 euros mensuals pel lloguer del local on duu a terme les activitats, 150 euros mensuals pel consum de llum i 300 euros pel consum de telèfon, totes aquestes quantitats amb IVA exclòs.

27. En Jorge és un empresari individual que es dedica a l'activitat de transport de mercaderies per carretera, i té un treballador i un camió de 3,5 tones. En l'exercici del 2014, les quotes de



L'IVA meritada i transferida als seus clients han ascendit a 7.200 euros i les quotes de l'IVA suportat per les seves compres i despeses han estat les següents:

- Combustible: 500 euros.
- Restaurants: 500 euros.
- Reparacions del camió: 1.000 euros.
- Hotels: 755,56 euros.

En aquest mateix exercici, en Jorge ha venut un ordinador afectat a la seva empresa, i la quota de l'IVA transferit ha ascendit a 96,16 euros. Així mateix, en aquest exercici, per la compra del camió, en Jorge ha suportat una quota de l'IVA de 3.730,42 euros.

Pregunta: calculeu les quatre quotes trimestrals que ha de pagar aquest subjecte passiu en règim simplificat i la quota anual que li correspon pagar en el règim general de l'impost si el subjecte opta per renunciar al simplificat. Tenint en compte els resultats obtinguts, li convé renunciar al règim simplificat i aplicar el règim general?

## Solucionari

### Exercicis d'autoavaluació

1. b

2. a

3. b

4. c

5. a

6. c

7. a

8. c

9. a

10. a

11. c

12. b

13. c

14. a

15. b

16. b

17. a

18. c

19. c

20. c

21. a

22. b

23. a

24. b

25. c

26. Aquesta agència de viatges està sotmesa al règim especial de les agències de viatges en l'IVA, la qual cosa implica que fa operacions actuant en nom propi respecte dels viatgers i utilitzant en la realització del viatge béns lliurats o serveis prestats per altres empresaris o professionals, i que ha d'entendre per *viatges* els serveis d'allotjament o transport prestats conjuntament o per separat i, si escau, amb d'altres de caràcter accessori o complementari (art. 141.1 LIVA). En cap cas, no es pot tractar de vendes al públic efectuades per agències detallistes de viatges organitzats per agències majoristes ni vendes dutes a terme utilitzant per a la realització del viatge exclusivament mitjans de transport o d'allotjament propis (art. 141.2 LIVA).

D'altra banda, en les operacions a les quals sigui aplicable aquest règim especial, l'agència de viatges no està obligada a consignar en factura separadament la quota repercutida, que s'ha d'entendre, si escau, compresa en el preu de l'operació (art. 142.1 LIVA), i estan exempts de l'impost els serveis prestats quan els lliuraments de béns o prestacions de serveis, adquirits en benefici del viatger i utilitzats per efectuar el viatge, es facin fora de la Unió Europea (art. 143 LIVA).

En principi, la base imposable de l'IVA reportat en aquest règim especial per a cada període impositiu de liquidació es calcula operació per operació, encara que l'agència de viatges pot optar per la modalitat en forma global, i s'ha de mantenir l'opció d'una modalitat o una altra durant un període mínim de cinc anys (art. 146.1 LIVA).

En el primer cas, modalitat **operació per operació**, la base imposable és el marge brut de l'agència de viatges, i es considera com tal la diferència entre la quantitat total carregada al client, exclòs l'impost sobre el valor afegit que grava l'operació, i l'import efectiu, impostos inclosos, dels lliuraments de béns o prestacions de serveis que, efectuats per altres empresaris o professionals, siguin adquirits per l'agència per fer-los servir en la realització del viatge i redundin directament en benefici del viatger. Per a la determinació del marge brut de l'agència, no es computen les quantitats o els imports corresponents a les operacions exemptes de l'impost en virtut del que es disposa en l'art. 143 LIVA, ni els dels béns o serveis utilitzats per fer-les (art. 145.1 LIVA), i no es consideren prestats per a la realització d'un viatge, entre d'altres, els serveis següents: les operacions de compravenda o canvi de moneda estrangera i les despeses de telèfon, tèlex, correspondència i altres d'anàlegs efectuats per l'agència (art. 145.2 LIVA).

Aplicant aquestes regles al nostre supòsit, resulten les quantitats següents:

**a) Client A:**

- Base imposable: 3.000 euros (quantitat total carregada al client, exclòs l'IVA) – 2.000 euros (import efectiu, impostos inclosos, pagats per l'agència als hotels, companyies aèries i transport intern) = 1.000 euros.
- Quota d'IVA reportat: 1.000 euros (base imposable) × 21% (tipus de gravamen general) = **210 euros**.

**b) Client B:**

- Base imposable: 5.000 euros (quantitat total carregada al client, exclòs l'IVA) – 3.800 euros (import efectiu, impostos inclosos, pagats per l'agència als hotels, companyies aèries i transport intern) = 1.200 euros.
- En aquest cas, com hem indicat, per a la determinació del marge brut de l'agència no es computen les quantitats o els imports corresponents a les operacions exemptes de l'impost en virtut del que es disposa en l'art. 143 LIVA, que fa referència als serveis prestats quan els lliuraments de béns o prestacions de serveis, adquirits en benefici del viatger i utilitzats per efectuar el viatge, es facin fora de la Unió Europea, ni els dels béns o serveis utilitzats per fer-les (art. 145.1 LIVA). En el nostre supòsit, com que el 40% del viatge es fa fora de la Unió Europea (el Marroc), caldrà deduir aquest percentatge del marge de benefici per obtenir-ne la base imposable:  $1.200 - (40\% \times 1.200) = 1.200 - 480 = 720$  euros.
- Quota d'IVA reportat: 720 euros (base imposable) × 21% (tipus de gravamen general) = **151,2 euros**.

**c) Altres clients:**

- Base imposable: 70.000 euros (quantitat total carregada als clients, exclòs l'IVA) – 50.000 euros (import efectiu, impostos inclosos, pagats per l'agència amb relació a aquests viatges) = 20.000 euros.
- Quota d'IVA reportat: 20.000 euros (base imposable) × 21% (tipus de gravamen general) = **4.200 euros**.

L'IVA repercutit per l'agència de viatges en aquest trimestre per totes les operacions que ha dut a terme ascendeix a **4.561,2 euros** (210 + 151,2 + 4.200).

Pel que fa a l'IVA suportat per l'agència de viatges, és el següent:

- Lloguer del local on l'agència desenvolupa les seves activitats: 2.000 euros × 3 mesos = 6.000 euros. Quota d'IVA suportat:  $6.000 \times 21\% = 1.260$  euros.
- Consum de llum: 150 euros × 3 mesos = 450 euros. Quota d'IVA suportat:  $450 \times 21\% = 94,5$  euros.
- Consum de telèfon: tal com hem assenyalat anteriorment, no es consideren prestades per a la realització d'un viatge les despeses de telèfon, tèlex, correspondència i altres d'anàlogues efectuades per l'agència (art. 145.2 LIVA). Per tant, la quota d'IVA suportat no és deduïble en aquest cas.

L'IVA suportat per l'agència de viatges en aquest trimestre ascendeix a **1.354,5 euros** (1.260 + 94,5).

Finalment, la quota d'IVA que ha d'ingressar en aquest trimestre l'agència de viatges és la següent: 4.561,2 euros (IVA repercutit) – 1.354,5 euros (IVA suportat deduïble) = **3.206,7 euros**.

La determinació **en forma global**, per a cada període impositiu, de la base imposable corresponent a les operacions a les quals resulti aplicable el règim especial, s'efectua conformement al procediment indicat en l'art. 146.2 LIVA: de l'import global carregat als clients, IVA inclòs, corresponent a les operacions la meritació de les quals s'hagi produït en aquest període de liquidació, se soustra l'import efectiu global, impostos inclosos, dels lliuraments de béns i prestacions de serveis efectuats per altres empresaris o professionals que, adquirits per l'agència en el mateix període, siguin utilitzats en la realització del viatge i redundin en benefici del viatger. Finalment, la base imposable global es troba multiplicant per 100 la quantitat resultant i dividint el producte per 100 més el tipus impositiu general establert en l'art. 90 LIVA.

Aplicant aquestes regles al nostre supòsit, obtenim les xifres següents:

- Import global carregat al client A, IVA inclòs: 3.000 euros + (21% × 3.000) = 3.630 euros.
- Import global carregat al client B, IVA inclòs: 5.000 euros + (21% × 5.000) = 6.050 euros.
- Import global carregat a altres clients, IVA inclòs: 70.000 euros + (21% × 70.000) = 84.700 euros.

La suma d'aquests imports ascendeix a **94.380 euros**.

La xifra que s'ha de restar és la següent:

- Import efectiu global, impostos inclosos, dels lliuraments de béns i prestacions de serveis realitzats per altres empresaris o professionals que, adquirits per l'agència en el mateix període, siguin utilitzats en la realització del viatge i redundin en benefici del client A: 2.000 euros.
- Import efectiu global, impostos inclosos, dels lliuraments de béns i prestacions de serveis realitzats per altres empresaris o professionals que, adquirits per l'agència en el mateix període, siguin utilitzats en la realització del viatge i redundin en benefici del client B: 3.800 euros.
- Import efectiu global, impostos inclosos, dels lliuraments de béns i prestacions de serveis realitzats per altres empresaris o professionals que, adquirits per l'agència en el mateix període, siguin utilitzats en la realització del viatge i redundin en benefici d'altres viatgers: 50.000 euros.

La suma d'aquests imports ascendeix a **55.800 euros**.

El marge global de benefici és, per tant, la diferència de les dues xifres: 94.380 – 55.800 = 38.580 euros.

Com hem indicat, la base imposable global es troba multiplicant per 100 la quantitat resultant i dividint el producte per 100 més el tipus impositiu general: 38.580 × 100 = 3.858.000 euros. Aquesta quantitat s'ha de dividir per 100 més el tipus general del 21%: 3.858.000 / (100 + 21) = **31.884,30 euros**.

Aquesta base imposable s'ha de multiplicar pel tipus de gravamen corresponent per obtenir la quota de l'IVA reportat: 31.884,30 × 21% = **6.695,70 euros**.

Finalment, per calcular l'IVA que cal ingressar aplicant la modalitat en forma global, a la quantitat resultant de l'IVA reportat (6.695,70) s'hi ha de restar la suma de les quotes d'IVA suportat deduïble, que, com hem tingut ocasió de calcular en la modalitat d'operació per operació, ascendeix a 1.354,50 euros: 6.695,70 – 1.354,50 = **5.341,20 euros**.

## 27. Càlcul de les quatre quotes trimestrals en règim simplificat

D'acord amb els art. 123 LIVA i 42 RIVA, per aplicar el règim simplificat hem de tenir en compte els índexs i mòduls disposats en una ordre ministerial aprovada cada any, que en l'exercici 2014 és l'Ordre HAP/2206/2013, de 26 de novembre. L'activitat del nostre supòsit, el transport de mercaderies per carretera, es conté en l'epígraf 722.

En els tres primers trimestres es fan tres autoliquidacions o pagaments a compte, que es presenten els vint primers dies naturals dels mesos d'abril, juliol i octubre. Seguint l'ordre ministerial indicada, hem de calcular primer la quota reportada per operacions corrents, per a això, i amb l'objectiu de diferir financerament l'impacte de l'augment de tipus, en Jordi ha d'utilitzar la taula aprovada per a l'exercici 2013 per al càlcul de les quotes trimestrals, i ha d'utilitzar-se la derivada de l'ordre present per al càlcul de la quota corresponent al quart trimestre, i llavors s'ha d'efectuar la regularització que correspongui amb els mòduls nous.

Així doncs, atendrem els mòduls de l'Ordre HAP/2549/2012, que és l'aplicable per a l'exercici del 2013, l'epígraf 722 de la qual disposa que els mòduls que cal tenir en compte per calcular la quota reportada en operacions corrents són els següents:

- Personal ocupat: 4.149,99 euros per personal ocupat. A aquest efecte, es consideren persones ocupades tant les no assalariades, incloent-hi el titular de l'activitat, com les assalariades.  $2 \text{ empleats} \times 4.149,99 \text{ euros} = 8.299,98 \text{ euros}$ .
- Càrrega de vehicles: 388,55 euros per tona;  $3,5 \text{ tones} \times 388,55 \text{ euros} = 1.359,93 \text{ euros}$ .
- TOTAL: 9.659,91 euros.

L'ingrés a compte que cal efectuar es calcula aplicant el percentatge del 5% a aquesta quantitat:  $9.659,91 \times 5\% = 483 \text{ euros}$ . Per tant, es fan tres pagaments a compte de 483 euros.

En el quart trimestre, per al càlcul de la quota d'IVA que cal ingressar o retornar s'han de fer les operacions següents:

Quota reportada per operacions corrents, considerant ja ara els mòduls continguts en l'Ordre HAP/2206/2013, de 26 de novembre (que casualment són els mateixos que en l'Ordre HAP/2549/2012):

- Personal ocupat: 4.149,99 euros per personal ocupat. A aquest efecte, es consideren persones ocupades tant les no assalariades, incloent-hi el titular de l'activitat, com les assalariades.  $2 \text{ empleats} \times 4.149,99 \text{ euros} = 8.299,98 \text{ euros}$ .
- Càrrega de vehicles: 388,55 euros per tona;  $3,5 \text{ tones} \times 388,55 \text{ euros} = 1.359,93 \text{ euros}$ .
- TOTAL: 9.659,91 euros.

A la xifra resultant s'hi han de restar les quotes suportades per operacions corrents, que només poden deduir en el quart trimestre (art. 123 LIVA). Aquí s'inclouen les quotes d'IVA que deriven de les compres efectuades pel Jordi, i entenem que es refereixen a béns afectes a una activitat que no es fa en un local determinat:

- Combustible: 500 euros.
- Restaurants: 500 euros.
- Reparacions del camió: 1.000 euros.
- Hotels: 755,56 euros.
- TOTAL: 2.755,56 euros.

Com que la quota mínima de l'epígraf 722 és 965,99 euros ( $9.659,91 \times 10\%$ ), segons l'Ordre HAP/2206/2013, de 26 de novembre, la xifra resultant de la resta entre les quotes reportades per operacions corrents (9.659,91 euros) i les quotes suportades per operacions corrents (2.755,56 euros), això és, 6.904,35 euros, és més elevada que aquest mínim, aquesta xifra superior és la que es té en compte.

A la xifra anterior s'hi ha de sumar com a deducció l'1% de l'import de la quota reportada per operacions corrents, en concepte de quotes suportades de difícil justificació:  $9.659,91 \times 1\% = 96,60 \text{ euros}$ .

A continuació, s'han de sumar les quotes reportades per les operacions a què es refereix l'article 123.1.B LIVA, que en el nostre supòsit són determinades per l'IVA reportat per la venda de l'ordinador: 96,16 euros.

Finalment, cal restar les quotes suportades o satisfetes per l'adquisició o importació dels actius fixos destinats al desenvolupament de l'activitat; en aquest cas, l'IVA suportat per la compra del camió: 3.730,42 euros.

Per tant, l'IVA que caldria ingressar l'any 2014 seria:  $9.659,91 - 2.755,56 - 96,60 + 96,16 - 3.730,42 = 3.173,49 \text{ euros}$ .

En tot cas, com que el Jordi ha ingressat ja tres pagaments a compte de 483 euros, aquest subjecte ha de restar la xifra pagada en els tres trimestres anteriors, això és,  $483 \times 3 = 1.449 \text{ euros}$ . Així doncs, la quota d'IVA que ha d'ingressar en el quart trimestre és:  $3.173,49 - 1.449 = 1.724,49 \text{ euros}$ .

### Càlcul de la quota anual que cal pagar en el règim general

Si el Jordi opta pel règim general, el càlcul de l'IVA que ha d'ingressar resulta més senzill. Simplement, cal calcular les quotes d'IVA reportat i les quotes d'IVA suportat l'any 2014:

Quotes d'IVA reportat:

- IVA reportat i repercutit a clients (segons l'enunciat): 7.200 euros.
- IVA reportat i repercutit per la venda de l'ordinador: 96,16 euros.

- TOTAL:  $7.200 + 96,16 = 7.296,16$  euros.

Quota d'IVA suportat:

- Combustible: 500 euros.
- Restaurants: 500 euros.
- Reparacions del camió: 1.000 euros.
- Hotels: 755,56 euros.
- Compra del camió: 3.730,42 euros.
- TOTAL:  $500 + 500 + 1.000 + 755,56 + 3.730,42 = 6.485,98$  euros.

En definitiva, en aquest cas l'IVA que s'ha d'ingressar és:  $7.296,16 - 6.485,98 = 810,18$  euros.

#### **Li convé al Jordi renunciar al règim simplificat i aplicar el règim general?**

Si tenim en compte les dades del 2014, resulta evident que al Jordi li convé renunciar al règim simplificat i aplicar el règim general, ja que amb el primer règim fa un ingrés total de 3.173,49 euros i amb el segon únicament de 810,18 euros. En tot cas, caldria veure l'evolució de l'activitat econòmica d'aquest subjecte més a llarg termini, ja que la renúncia al règim simplificat s'ha de mantenir un mínim de tres anys.

## Bibliografia

**Nota:** La bibliografia que conté aquest apartat únicament fa referència als treballs relacionats específicament amb els règims especials i la gestió de l'IVA.

### 1. Règims especials de l'IVA

#### Règim simplificat

**Blasco Delgado, C.** (1998). "El nuevo régimen simplificado del IVA". *Revista de Información Fiscal* (núm. 29).

**Blasco Delgado, C.** (2009). "Régimen especial simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido". *Revista de Información Fiscal* (núm. 95).

**Calvo Vérguez, J.** (2008). "El régimen especial simplificado en el IVA: principales cuestiones". *Carta Tributaria. Monografías* (núm. 5).

**García-Fresneda Gea, F.** (2002). *El régimen especial simplificado en el IVA*. Granada: Comadres.

**Mas Ortiz, A.** (2000). *El nuevo régimen simplificado del IVA: un sistema mixto*. València: Tirant lo Blanch.

**Merino Jara, I.** (1993). "El régimen especial simplificado en la nueva ley del Impuesto sobre el Valor Añadido". *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública* (núm. 225-226).

**Núñez Grañón, M.** (1995). "El régimen especial simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido: ¿un impuesto alternativo?". *Impuestos* (núm. 2).

**Pérez Martínez, J. M.** (1998). "El régimen especial simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido y la coordinación de sus regímenes especiales con el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas". *Crónica Tributaria* (núm. 87).

**Sánchez Pino, A. J.; Martín Zamora, M. P.** (2000). "El régimen simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido: su tratamiento contable". *Estudios Financieros. Revista de Contabilidad y Tributación* (núm. 212).

**Trujillano Olazarri, J.** (1998). "Perspectiva contable del nuevo régimen simplificado del IVA (casos prácticos)". *Estudios Financieros. Revista de Contabilidad y Tributación* (núm. 184).

**Vicente-Tutor Rodríguez, Manuel** (2012). "El régimen simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido". A: Chico de la Cámara, Pablo; Galán Ruiz, Javier (ed. lit.). *Comentarios a la Ley y Reglamento del IVA*. Cizur Menor: Thomson Reuters Civitas.

#### Règim especial de l'agricultura, la ramaderia i la pesca

**Campo Gomis, F. J. del; Juliá Igual, J. F.** (1994). "El IVA en la agricultura española: análisis de la neutralidad o beligerancia del régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca". *Hacienda Pública Española* (núm. 131).

**García-Herrera Blanco, Cristina** (2012). "Régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca en el Impuesto sobre el Valor Añadido". A: Chico de la Cámara, Pablo; Galán Ruiz, Javier (ed. lit.). *Comentarios a la Ley y Reglamento del IVA*. Cizur Menor: Thomson Reuters Civitas.

**Gómez Aragón, D.** (2001). "El régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca". *Carta Tributaria. Monografías* (núm. 13).

**Pérez Herrero, L.** (1993). "El régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca en el Impuesto sobre el Valor Añadido". *Actualidad Tributaria* (núm. 19).

**Romero García, F.** (2007). "El IVA y la actividad agraria. Régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca". A: F. Romero García (coord.). *La fiscalidad de la agricultura y la ganadería*. Madrid: CISS.

#### Règim especial de béns usats, objectes d'art, antiguitats i objectes de col·lecció

**Blázquez Lidoy, A.** (2005). "El fraude en las entregas intracomunitarias de vehículos usados y la "supuesta" opción de tributar por el régimen de bienes usados en el IVA". *Estudios Financieros. Revista de Contabilidad y Tributación* (núm. 271).

**Blázquez Lidoy, Alejandro** (2012). "El régimen especial de los revendedores (bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección)". A: Chico de la Cámara, Pablo; Galán Ruiz, Javier (ed. lit.). *Comentarios a la Ley y Reglamento del IVA*. Cizur Menor: Thomson Reuters Civitas.

**Calvo Vérguez, J.** (2005). "El régimen especial de los bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección en el IVA: cuestiones sustantivas, procedimentales y formales". *Revista de Información Fiscal* (núm. 69).

**Casana Merino, F.** (1997). "Novedades en el régimen especial de bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección". *Noticias de la Unión Europea* (núm. 146).

**Pérez Herrero, L.** (1995). "Una implicación del principio de neutralidad del IVA: el régimen especial de los bienes usados, objetos de arte y antigüedades". *Revista Española de Derecho Financiero* (núm. 88).

### **Règim especial de l'or d'inversió**

**Carbajo Vasco, Domingo** (2012). "El régimen especial del oro de inversión". A: Chico de la Cámara, Pablo; Galán Ruiz, Javier (ed. lit.). *Comentarios a la Ley y Reglamento del IVA*. Cizur Menor: Thomson Reuters Civitas.

**Sánchez Ferrándiz, M. A.** (2011). "Compraventa de oro: régimen fiscal aplicable. El régimen especial del oro de inversión". *Revista de Información Fiscal* (núm. 105).

**Solé Estalella, J. A.** (2001). "Régimen del IVA aplicable a las adquisiciones de oro para inversión". *Noticias de la Unión Europea* (núm. 197).

### **Règim especial de les agències de viatges**

**Docavo Alberti, L.** (1994). "Aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido a las agencias de viaje: la doctrina de la Dirección General de Tributos (Subdirección General de Impuestos sobre el Consumo)". *Impuestos* (núm. 2).

**Medina Cepero, J. R.** (2002). "El régimen especial del Impuesto sobre el Valor Añadido para las agencias de viaje". *Impuestos* (núm. 1).

**Pascual González, M. M.** (2004). "El régimen especial de las agencias de viajes en el IVA y en el IGIC". *Crónica Tributaria* (núm. 112).

**Pueyo Masó, J. A.** (2001). "La tributación por IVA de las agencias de viaje que actúan por medio de agencias o representaciones en el extranjero autorizadas para contratar en nombre y por cuenta de las mismas". *Carta Tributaria. Monografías* (núm. 22).

**Salinas Alcega, Sergio** (2013). "Incumplimiento de la Directiva IVA en relación con el tratamiento dado en Derecho español al régimen especial de las agencias de viaje. Sentencia del Tribunal de Justicia (Sala Tercera) de 26 de septiembre de 2013". *Unión Europea Aranzadi* (núm. 11).

**Sánchez Huete, Miguel Ángel** (2012). "Los medios propios y los medios ajenos en el régimen especial de agencias de viaje. El caso Minerva". *Noticias de la Unión Europea* (núm. 331).

**Verdún Fraile, E.** (2005). "IVA: aplicación del régimen especial de agencias de viaje a la organización de programas educativos". *Tribuna Fiscal* (núm. 178 i 179).

**Verdún Fraile, Eduardo** (2013). "El IVA y las agencias de viaje: una relación difícil". *Estudios Financieros. Revista de Contabilidad y Tributación* (núm. 368).

### **Règim especial del recàrrec d'equivalència**

**Alonso Fernández, F.** (2002). "Los regímenes especiales del comercio minorista en el Impuesto sobre el Valor Añadido". *Carta Tributaria. Monografías* (núm. 15).

**Colao Marín, P.** (1996). "Los regímenes especiales del comercio minorista en el Impuesto sobre el Valor Añadido". *Revista Española de Derecho Financiero* (núm. 92).

**Collado Yurrita, M. A.** (1990). "El recargo de equivalencia". *Impuestos* (tom I).



**Longás Lafuente, Antonio** (2012). "El régimen especial del recargo de equivalencia". A: Chico de la Cámara, Pablo; Galán Ruiz, Javier (ed. lit.). *Comentarios a la Ley y Reglamento del IVA*. Cizur Menor: Thomson Reuters Civitas.

**Rosembuj Erujimovich, T. R.** (1986). *El IVA y el comerciante minorista*. Barcelona: CEAC.

**Serna Blanco, Lourdes** (2012). "Análisis de la neutralidad del régimen especial del recargo de equivalencia". *Tribuna Fiscal* (núm. 259).

### **Règim especial aplicat als serveis prestats per via electrònica**

**Calvo Vérguez, J.** (2010). "La aplicación del IVA en el ámbito del comercio electrónico". *Crónica Tributaria* (núm. 135).

**Calvo Vérguez, Juan** (2012). "El régimen especial de los servicios prestados por vía electrónica". A: Chico de la Cámara, Pablo; Galán Ruiz, Javier (ed. lit.). *Comentarios a la Ley y Reglamento del IVA*. Cizur Menor: Thomson Reuters Civitas.

**Macarro Osuna, José Manuel** (2014). "La competencia fiscal y el comercio electrónico en el IVA". *Civitas, Revista Española de Derecho Financiero* (núm. 161).

**Ramos Prieto, J.; Arribas León, M.** (2007). "El Impuesto sobre el Valor Añadido y el comercio electrónico. El régimen especial aplicable a los servicios prestados por vía electrónica". *Aranzadi Jurisprudencia Tributaria* (núm. 15).

**Serna Blanco, Lourdes** (2011). "El sujeto pasivo de IVA en el comercio electrónico directo". *Revista de Información Fiscal* (núm. 106).

### **Règim especial del grup d'entitats**

**Arrázola Arrién, F.** (2007). "Régimen especial del grupo de entidades en el Impuesto sobre el Valor Añadido". *Fórum Fiscal de Álava* (mes 10 i 11).

**Barciela Pérez, J. A.** (2008). "El régimen especial del grupo de entidades en el IVA y su posible inadecuación a la Directiva 2006/112/CE". *Quincena Fiscal* (núm. 22).

**Cayón Galiardo, A. M.** (2008). "Infracciones y responsabilidades en el régimen especial del IVA para grupos de entidades". *Revista Técnica Tributaria* (núm. 81).

**Fernández Junquera, M.** (2008). "El régimen especial del Grupo de Entidades en el IVA". *Noticias de la Unión Europea* (núm. 280).

**Fuster Gómez, M.** (2008). "El régimen de consolidación en el IVA". *Tribuna Fiscal* (núm. 207).

**García Castelao, A.** (2008). "El régimen especial del grupo de entidades en el Impuesto sobre el Valor Añadido". *Estudios Financieros. Revista de Contabilidad y Tributación* (núm. 299).

**Gómez Aragón, David** (2012). "El régimen especial del grupo de entidades". A: Chico de la Cámara, Pablo; Galán Ruiz, Javier (ed. lit.). *Comentarios a la Ley y Reglamento del IVA*. Cizur Menor: Thomson Reuters Civitas.

**Rodríguez Vegazo, A. J.** (2007). "El régimen especial del Grupo de entidades en el IVA". *Carta Tributaria. Monografías* (núm. 5).

### **Règim especial del criteri de caixa**

**Álvarez Suso, Marcos** (2013). "El régimen especial del criterio de caja en el IVA". *Actum Fiscal* (núm. 79).

**Barciela Pérez, José Antonio** (2013). "El principio de neutralidad y el régimen optativo de contabilidad de caja en el IVA. El asunto Comisión/Hungría, C-274/10". *Revista Aranzadi Doctrinal* (núm. 9).

**Bas Soria, Javier** (2014). "El régimen especial de IVA de criterio de caja". *Carta Tributaria* (núm. 1).

**Cuesta Domínguez, Joaquín** (2014). "El nuevo régimen especial del criterio de caja en el IVA". *Revista Aranzadi Doctrinal* (núm. 9).

**De Miguel Canuto, Enrique** (2014). "Sujetos pasivos en régimen de caja en el IVA". *Quincena Fiscal* (núm. 4).

**Falcón y Tella, Ramón** (2013). "La incompatibilidad entre el criterio de caja y la existencia de un límite temporal máximo para el devengo del IVA (STJUE 16 mayo 2013, «TNT Express WorldWide»". *Quincena Fiscal* (núm. 14).

**Longás Lafuente, Antonio** (2013). "El régimen especial del criterio de caja". *Estudios Financieros. Revista de Contabilidad y Tributación* (núm. 369).

**Soler Belda, Ramón Rodolfo** (2014). "Una visión práctica del IVA de caja". *Quincena Fiscal* (núm. 3).

## 2. Gestió de l'impost

**Alonso González, M.; Tovillas Morán, J. M.** (2011). "La posición del TEAC sobre los períodos de liquidación del IVA y su trascendencia penal". *Quincena Fiscal* (núm. 1 i 2).

**Bunes Ibarra, J. M. de; Sánchez Gallardo, F. J.** (2004). "Novedades en el IVA y el nuevo reglamento sobre obligaciones de facturación". *Estudios Financieros. Revista de Contabilidad y Tributación* (núm. 252).

**Carbajo Vasco, D.** (2006). "La factura electrónica y su legislación desde el punto de vista fiscal". *Crónica Tributaria* (núm. 121).

**Checa González, C.** (1986). *Los regímenes especiales de liquidación del IVA*. Granada: Comares.

**Diversos autores** (1984). *El IVA y la Inspección de Hacienda*. XXX Semana de Estudios de Derecho Financiero. Madrid: IEF.

**Fernández González, C.** (1986). *La contabilidad del IVA*. Madrid: Edersa.

**Fernández Pavés, M. J.** (1994). "La liquidación provisional de oficio en el IVA". *Revista Española de Derecho Financiero* (núm. 84).

**Fernández Pavés, M. J.** (2003). "Declaración y pago del IVA: actuaciones administrativas para su control". *Noticias de la Unión Europea* (núm. 220).

**Galapero Flores, R. M.** (2008). "Improcedencia de sanción impuesta por la inspección de los tributos. Falta de ingreso de cuotas del IVA en operaciones de inversión del sujeto pasivo". *Aranzadi Jurisprudencia Tributaria* (núm. 19).

**López Iranzo, F.; Zurdo Ruíz-Ayúcar, J.** (1985). *Guía práctica para la aplicación y gestión del IVA*. Bilbao: Deusto.

**Martín Queralt, J. B.** (2010). "Dos interrogantes: a) La declaración anual del IVA, determinante a efectos de prescripción e irrelevante para fijar cuantía a efectos de recursos; b) La separación de procedimientos –de gestión/liquidación y sancionador–". *Tribuna Fiscal* (núm. 234).

**Martínez Lozano, Juan Miguel** (2011). "Liquidaciones anuales de IVA, ¿forma o sustancia? Comentario a la Resolución 1/2010 de la Sala Especial para la unificación de doctrina del Tribunal Económico-Administrativo Central". *Crónica Tributaria*, núm. 138.

**Merino Jara, I.** (1999). *Facturas y registros: requisitos y efectos fiscales*. Valladolid: Lex Nova.

**Merino Jara, I.** (2013). "Nueva regulación de las obligaciones de facturación". *Gaceta Fiscal* (núm. 327).

**Moragues Ferrer, J. C.** (2006). "IVA: obligaciones formales". *Estudios de Derecho Judicial* (núm. 86).

**Morillo Méndez, A.** (2001). "La factura como documento probatorio y como requisito de deducibilidad". *Gaceta Fiscal* (núm. 203).

**Neira Herrerra, C.** (2006). "Devolución de ingresos indebidos en el IVA". *Estudios Financieros* (núm. 279).