

Impuesto sobre el valor añadido (V)

Regímenes especiales y gestión

Esteban Quintana Ferrer

PID_00205538



Los textos e imágenes publicados en esta obra están sujetos –excepto que se indique lo contrario– a una licencia de Reconocimiento-NoComercial-SinObraDerivada (BY-NC-ND) v.3.0 España de Creative Commons. Podéis copiarlos, distribuirlos y transmitirlos públicamente siempre que citéis el autor y la fuente (FUOC. Fundación para la Universitat Oberta de Catalunya), no hagáis de ellos un uso comercial y ni obra derivada. La licencia completa se puede consultar en <http://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/3.0/es/legalcode.es>

Índice

| | |
|---|----|
| Introducción | 5 |
| Objetivos | 7 |
| 1. Regímenes especiales | 9 |
| 1.1. Régimen simplificado | 9 |
| 1.2. Régimen especial de la agricultura, la ganadería y la pesca | 13 |
| 1.3. Régimen especial de bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección | 17 |
| 1.4. Régimen especial del oro de inversión | 21 |
| 1.5. Régimen especial de las agencias de viaje | 23 |
| 1.6. Régimen especial del recargo de equivalencia | 25 |
| 1.7. Régimen especial aplicado a los servicios prestados por vía electrónica | 29 |
| 1.8. Régimen especial del grupo de entidades | 32 |
| 1.9. Régimen especial del criterio de caja | 33 |
| 2. Gestión del impuesto | 36 |
| 2.1. Obligaciones materiales | 37 |
| 2.2. Obligaciones formales | 38 |
| Ejercicios de autoevaluación | 45 |
| Solucionario | 50 |
| Bibliografía | 55 |

Introducción

La enorme complejidad y casuística del régimen jurídico de los elementos sustantivos o de calificación del IVA (hecho imponible, exenciones, sujetos pasivos), en los términos estudiados en los módulos "Impuesto sobre el valor añadido (I)" e "Impuesto sobre el valor añadido (II)" provocan también la necesidad en sede de cuantificación de la deuda tributaria de incluir hasta **nueve regímenes especiales** del impuesto.

Nota

En el módulo introductorio de la asignatura encontraréis el significado de las siglas y abreviaturas utilizadas en este módulo didáctico.

El fundamento de la existencia de los regímenes especiales no es principalmente la reducción del impuesto a pagar por determinados sujetos pasivos, sino más bien la **simplificación de las obligaciones materiales y formales** que incumben a pequeños empresarios y profesionales (régimen simplificado; régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca; régimen especial del recargo de equivalencia; y régimen especial del criterio de caja) o la adecuación de las normas generales del impuesto a las características propias de determinados sectores económicos con el fin de evitar **duplicidades impositivas** (régimen especial de bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección; régimen especial del oro de inversión; régimen especial de las agencias de viaje; y régimen especial aplicable a los servicios prestados por vía electrónica; y régimen especial del grupo de entidades).

Un estudio riguroso del IVA no sería completo sin la referencia a las numerosas obligaciones materiales y formales que imponen las normas de gestión del impuesto. La condición empresarial o profesional de los sujetos pasivos, así como la necesidad de articular mecanismos técnicos de control de un impuesto complejo y formalista, imponen una gran variedad de deberes que, al igual que sucede en otros impuestos que incumben a los mismos sujetos (el Impuesto sobre Sociedades o el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, entre otros), se añaden a los deberes propios de la normativa contable.

Para todos los sujetos sometidos al régimen general o a alguno de los regímenes especiales se contemplan un conjunto importante de deberes de gestión y formales: obligación de presentar **declaraciones-liquidaciones periódicas** del IVA en el período de liquidación que corresponde al trimestre natural, si bien se ofrece la posibilidad de hacer las declaraciones mensualmente para solicitar la devolución de las cuotas a favor del contribuyente; obligaciones de carácter **censal**, relativas al comienzo, la modificación y el cese de la actividad; obligaciones de **facturación** (entregar, conservar y expedir facturas); obligaciones de carácter **contable**; obligación de presentar periódicamente o

a requerimiento de la Administración, información relativa a sus operaciones económicas con terceras personas; y obligación de nombrar un **representante** a efectos del cumplimiento de las obligaciones impuestas en esta ley cuando se trate de sujetos pasivos no establecidos en la Unión Europea.

Objetivos

En este módulo didáctico encontraréis los materiales y las herramientas procedimentales indispensables para alcanzar los objetivos siguientes en relación con el IVA:

- 1.** Discernir las especificidades en la tributación de los nueve regímenes especiales del impuesto.
- 2.** Asimilar cuáles son las obligaciones y los deberes formales relativos al IVA.

1. Regímenes especiales

Tal como advertíamos en la introducción del presente módulo, la LIVA recoge **nueve regímenes especiales** del impuesto, con el fin de simplificar las obligaciones materiales y formales que incumben a pequeños empresarios o profesionales o de adecuar las normas generales a las características propias de determinados sectores económicos con el fin de evitar duplicidades impositivas. Se trata de los siguientes regímenes especiales:

- Régimen simplificado.
- Régimen especial de la agricultura, la ganadería y la pesca.
- Régimen especial de bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección.
- Régimen especial del oro de inversión.
- Régimen especial de las agencias de viaje.
- Régimen especial del recargo de equivalencia.
- Régimen especial aplicable a los servicios prestados por vía electrónica.
- Régimen especial del grupo de entidades.
- Régimen especial del criterio de caja.

En ellos se especifican **diferentes instrumentos de cálculo** de las cuotas a ingresar o devolver del IVA, separados en mayor o menor medida del régimen general, para un grupo determinado de sujetos y de operaciones.

1.1. Régimen simplificado

El régimen simplificado es un régimen de **aplicación automática pero renunciable**. La renuncia al régimen simplificado tendrá efecto para un período mínimo de **tres años**, en las condiciones que se establecen en los arts. 33 y 35 RIVA.

Este régimen especial del IVA resulta de aplicación a los sujetos pasivos que cumplen los **requisitos** siguientes¹:

⁽¹⁾Art. 122 LIVA y arts. 34 y 37 RIVA.

1) Que sean **personas físicas** o entidades en régimen de atribución de rentas en el IRPF, integradas solamente por personas físicas.

2) Que hagan habitualmente **actividades incluidas en el ámbito objetivo de este régimen simplificado**, y dentro de los límites fijados para cada una de estas actividades.

3) Que el volumen² de **ingresos** del año inmediatamente anterior no supere los **450.000 euros** para el conjunto de sus actividades empresariales o profesionales (300.000 euros para el conjunto de las actividades agrícolas, forestales y ganaderas), o que el volumen de **gastos** por adquisiciones el año inmediatamente anterior no supere los **300.000 euros anuales**.

⁽²⁾La determinación del volumen de operaciones aplicable a todos los regímenes especiales se contiene en el art. 121 LIVA.

A efectos de lo previsto en este requisito, hay que tener en cuenta **dos reglas adicionales**:

- Que el volumen de ingresos incluirá la totalidad de los obtenidos en el conjunto de las actividades mencionadas, no computándose entre ellos las subvenciones corrientes o de capital ni las indemnizaciones, así como tampoco el impuesto sobre el valor añadido que grave la operación.
- Que si en el año inmediato anterior se hubiese iniciado una actividad, el volumen de ingresos o gastos debe elevarse al año.

4) Que **no hayan renunciado a la aplicación del método de estimación objetiva** por signos, índices o módulos del IRPF por cualquiera de sus actividades.

5) Que **no ejerzan otras actividades económicas** que no estén comprometidas en el régimen simplificado, a no ser que para estas actividades estén acogidas a los regímenes especiales de la agricultura, la ganadería y la pesca o del recargo de equivalencia.

La **exclusión del régimen simplificado** viene dada por las circunstancias dispuestas en el art. 36 RIVA. Estas circunstancias son las siguientes:

a) Haber **superado los límites** que para cada actividad determine el ministro de Hacienda, con efectos en el año inmediato posterior a aquel en que se produzca esta circunstancia, salvo en el supuesto de inicio de la actividad, en que la exclusión surtirá efectos a partir del momento de comienzo de aquélla. Los sujetos pasivos previamente excluidos por esta causa que no superen los citados límites en ejercicios sucesivos quedarán sometidos al régimen simplificado, salvo que renuncien a él.

b) Haber **superado** en un año natural, y para un conjunto determinado de operaciones, unos **ingresos de 450.000 euros**.

c) **Modificación normativa del ámbito objetivo** de aplicación del régimen simplificado que determine la no aplicación de dicho régimen a las actividades empresariales realizadas por el sujeto pasivo, con efectos a partir del momento que fije la correspondiente norma de modificación de dicho ámbito objetivo.

d) Haber quedado **excluido de la aplicación del régimen de estimación objetiva** del impuesto sobre la renta de las personas físicas.

e) Realizar **actividades no acogidas** a los regímenes especiales simplificado, de la agricultura, ganadería y pesca o del recargo de equivalencia.

f) **Haber superado** en un año natural unos **gastos de 300.000 euros anuales**, excluido el IVA, por las adquisiciones o importaciones de bienes y servicios para el conjunto de las actividades empresariales o profesionales del sujeto pasivo, excluidas las relativas a elementos del inmovilizado.

Los empresarios o profesionales acogidos al régimen simplificado determinarán, para cada actividad a la que resulte aplicable este régimen especial, el **importe de las cuotas devengadas** en concepto de IVA y del recargo de equivalencia en virtud de los **índices, módulos y demás parámetros**, así como del procedimiento que establezca el ministro de Hacienda³. Del importe de las cuotas devengadas indicado, podrá **deducirse el importe de las cuotas soportadas o satisfechas** por operaciones corrientes relativas a bienes o servicios afectados a la actividad por la que el empresario o profesional esté acogido a este régimen especial⁴.

⁽³⁾La Orden Ministerial deberá publicarse en el *Boletín Oficial del Estado* antes del día 1 del mes de diciembre anterior al inicio del período anual de aplicación correspondiente (art. 42 RIVA).

⁽⁴⁾Art. 123 LIVA y art. 38 RIVA.

La **deducción de las cuotas soportadas o satisfechas** se ajustará a las siguientes **reglas**:

1) No serán deducibles las cuotas soportadas por los servicios de desplazamiento o viajes, hostelería y restauración en el supuesto de empresarios o profesionales que desarrollen su actividad en local determinado. A estos efectos, se considerará local determinado cualquier edificación, excluyendo los almacenes, aparcamientos o depósitos cerrados al público.

2) Las cuotas soportadas o satisfechas sólo serán deducibles en la declaración-liquidación correspondiente al último período impositivo del año en el que deban entenderse soportadas o satisfechas, por lo que, con independencia del régimen de tributación aplicable en años sucesivos, no procederá su deducción en un período impositivo posterior.

3) Cuando se realicen adquisiciones o importaciones de bienes y servicios para su utilización en común en varias actividades por las que el empresario o profesional esté acogido a este régimen especial, la cuota a deducir en cada una de ellas será la que resulte del prorrateo en función de su utilización efectiva. Si no fuese posible aplicar dicho procedimiento, se imputarán por partes iguales a cada una de las actividades.

4) Podrán deducirse las compensaciones agrícolas satisfechas por los empresarios o profesionales por la adquisición de bienes o servicios a empresarios acogidos al régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca.

5) Adicionalmente, los empresarios o profesionales tendrán derecho, en relación con las actividades por las que estén acogidos a este régimen especial, a deducir el 1 por 100 del importe de la cuota devengada, en concepto de cuotas soportadas de difícil justificación.

Al importe resultante de la deducción indicada se **añadirán las cuotas devengadas** por las siguientes operaciones:

- Las adquisiciones intracomunitarias de bienes.
- Las operaciones en que los sujetos pasivos deben satisfacer el impuesto como destinatarios de los servicios prestados por no residentes.
- Las entregas de activos fijos materiales y las transmisiones de activos fijos inmateriales.

Del resultado obtenido con las operaciones que se acaban de mencionar, se deducirá finalmente el importe de las cuotas soportadas o satisfechas por la adquisición o importación de activos fijos, considerándose como tales los elementos del inmovilizado y, en particular, aquellos de los que se disponga en virtud de contratos de arrendamiento financiero con opción de compra, tanto si dicha opción es vinculante, como si no lo es.

Hay que destacar, por último, que el resultado de aplicar todo este conjunto de operaciones se determinará por el sujeto pasivo **al término de cada año natural**, pero que se realizan en las declaraciones-liquidaciones correspondientes a los tres primeros trimestres del mismo el **ingreso a cuenta de una parte de dicho resultado**, calculado conforme al procedimiento establecido por el ministro de Hacienda⁵.

⁽⁵⁾Art. 39 RIVA. Las obligaciones formales y de liquidación que incumben a los sujetos pasivos se recogen en los arts. 40 y 41 RIVA.

Ejemplo

El señor Felipe es dueño durante el año 2014 de una panadería (epígrafe 419.1 del IAE). Junto con él, dos empleados trabajan 2.000 horas al año, que es el número de horas anuales fijado en el convenio colectivo del sector. El local donde se ejerce la actividad tiene 100 metros cuadrados y el horno, una capacidad de 300 decímetros cuadrados. Las cuotas soportadas de IVA ascendieron a 3.000 euros y a las cuotas devengadas o repercutidas según índices y módulos del año anterior alcanzaron la cifra de 3.200 euros.

En la Orden HAP/2206/2013, de 26 de noviembre, por la que se desarrollan para el año 2014 el método de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el régimen especial simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido, figuran los índices, módulos y parámetros aplicables en cada ejercicio a esta y a otras actividades. Así, en nuestro caso:

- Actividad: Industrias del pan y de la bollería; epígrafe I.A.E. 419.1.

Módulo: 1

- Definición: Personal empleado.
- Unidad: Persona.
- Cuota devengada anual por unidad: 1.693,54 euros.

Módulo: 2

- Definición: Superficie del local.
- Unidad: Metro cuadrado.

- Cuota devengada anual por unidad: 7,09 euros.

Módulo: 3

- Definición: Superficie del horno.
- Unidad: 100 decímetros cuadrados.
- Cuota devengada anual por unidad: 30,47 euros.
- Cuota mínima por operaciones corrientes: 20% de la cuota devengada por operaciones corrientes.

De acuerdo con la orden, se computará como una persona asalariada la que trabaje el número de horas anuales por trabajador fijado en el convenio colectivo correspondiente o, en su defecto, 1.800 horas/año. Cuando el número de horas de trabajo al año sea inferior o superior, se estimará como cuantía de la persona asalariada la proporción existente entre el número de horas efectivamente trabajadas y las fijadas en el convenio colectivo o, en su defecto, 1.800.

De este modo, aplicando los índices y módulos indicados, la cuota devengada por las operaciones realizadas por la panadería es:

- Personal asalariado (2) x 1.693,54 euros = 3.387,08 euros.
- Superficie del local (100 metros cuadrados) x 7,09 euros = 709 euros.
- Superficie del horno (300 decímetros cuadrados) x 0,3047 euros = 91,41 euros.
- TOTAL: 3.387,08 + 709 + 91,41 = 4.187,49 euros.

La cuota de IVA a ingresar sería: 4.187,49 euros (cuota devengada según índices y módulos) – 3.000 euros (cuota soportada según enunciado) – 41,87 euros (1% de las cuotas devengadas en concepto de gastos de difícil justificación) = 1.145,62 euros.

Hay que tener en cuenta, en todo caso, que existe una cuota mínima. Como se indica en la Orden Ministerial, en este caso la cuota mínima sería: 4.187,49 euros (cuota devengada según índices y módulos) x 20% = 837,50 euros. Como esta cuota mínima (837,50 euros) es inferior a la cuota resultante de deducir el IVA soportado (1.145,62 euros), la cuota a ingresar será esta última: 1.145,62 euros.

El resultado de aplicar lo indicado se calculará por el sujeto pasivo al término del ejercicio, si bien en las declaraciones-liquidaciones correspondientes a los tres primeros trimestres de cada año natural, el sujeto pasivo deberá haber realizado previamente, durante los veinte primeros días naturales de los meses de abril, julio y octubre, el ingreso a cuenta de una parte de la cuota derivada del régimen simplificado, que resultara de aplicar el porcentaje señalado para cada actividad (en el caso que nos ocupa, "industrias del pan y la bollería", el 6%), a la cuota devengada por operaciones corrientes del ejercicio anterior en aplicación del régimen de índices y módulos (3.200 euros, según se indica en el enunciado): 3.200 x 6% = 192 euros. Por tanto, durante el ejercicio habrá realizado tres pagos de 192 euros, esto es, 576, cantidad que en la liquidación final podrá deducirse.

Por ello, en la liquidación del cuarto trimestre, la cuota a ingresar será positiva, esto es, una cantidad a ingresar: 1.145,62 euros (cuota mínima) – 576 euros (ingresos a cuenta) = 569,62 euros.

1.2. Régimen especial de la agricultura, la ganadería y la pesca

El régimen especial de la agricultura, la ganadería y la pesca es un régimen de aplicación automática pero con posibilidad de renuncia⁶ que se aplica a los **titulares de exportaciones agrícolas, forestales, ganaderas o pesqueras** que obtengan directamente productos naturales, vegetales o animales, de sus cultivos, explotaciones o capturas para ser transmitidos a terceros⁷.

⁽⁶⁾ Los requisitos y el procedimiento de renuncia se prevén en el art. 33 RIVA.

⁽⁷⁾ Art. 125 LIVA.

Se consideran **explotaciones agrícolas, forestales, ganaderas o pesqueras** las que obtengan directamente productos naturales, vegetales o animales de sus cultivos, explotaciones o capturas y, en particular, las siguientes (art. 44 RIVA):

- Las que realicen actividades agrícolas en general, incluyendo el cultivo de plantas ornamentales, aromáticas o medicinales, flores, champiñones, especias, semillas o plantones, cualquiera que sea el lugar de obtención de los productos, aunque se trate de invernaderos o viveros.
- Las dedicadas a la silvicultura.
- La ganadería, incluida la avicultura, apicultura, cunicultura, sericultura y la cría de especies cinegéticas, siempre que esté vinculada a la explotación del suelo.
- Las explotaciones pesqueras en agua dulce.
- Los criaderos de moluscos, crustáceos y las piscifactorías.

Quedan **excluidos**⁸ de este régimen los siguientes sujetos:

⁽⁸⁾Art. 124.2 LIVA y art. 43.2 RIVA.

- 1) Las sociedades mercantiles.
- 2) Las sociedades cooperativas o sociedades agrarias de transformación.
- 3) Los sujetos pasivos cuyo volumen de operaciones durante el año inmediatamente anterior haya superado las cantidades establecidas en el art. 43 RIVA.

Art. 43.2 RIVA

"Quedarán excluidos del régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca:

a) Los sujetos pasivos que superen, para el conjunto de las operaciones relativas a las actividades comprendidas en aquél, un importe de 300.000 euros durante el año inmediato anterior, salvo que la normativa reguladora del impuesto sobre la renta de las personas físicas estableciera otra cifra a efectos de la aplicación del régimen de estimación objetiva para la determinación del rendimiento de estas actividades, en cuyo caso se estará a esta última.

b) Los sujetos pasivos que superen, para la totalidad de las operaciones realizadas, durante el año inmediato anterior un importe de 450.000 euros".

- 4) Los sujetos pasivos que hayan renunciado a la aplicación del régimen de estimación objetiva del IRPF para cualquiera de sus actividades económicas.
- 5) Los sujetos pasivos que hayan renunciado a la aplicación del régimen simplificado del IVA.
- 6) Los empresarios o profesionales cuyo volumen de adquisiciones e importaciones de bienes y servicios, excluidas las relativas a elementos del inmovilizado, haya superado durante el año inmediatamente anterior los 300.000 euros.

En cuanto al ámbito objetivo de aplicación⁹, este régimen **no puede extenderse** a las siguientes actividades:

⁽⁹⁾Art. 126 LIVA y art. 45 RIVA.

- La transformación, elaboración y manufactura de los productos naturales obtenidos en las explotaciones acogidas a este régimen especial para su entrega a terceros.
- La comercialización de una serie de productos (por ejemplo, los obtenidos en las explotaciones acogidas a este régimen especial, los naturales, etc.).
- Las explotaciones cinegéticas de carácter recreativo o deportivo.
- La pesca marítima.
- La ganadería independiente.
- Las prestaciones de servicios accesorios no incluidos en este régimen especial¹⁰.

⁽¹⁰⁾Art. 127 LIVA y art. 46 RIVA.

Los sujetos pasivos acogidos al régimen especial de agricultura, ganadería y pesca **no están sometidos**, por las actividades incluidas en este régimen, a las obligaciones de **liquidación, repercusión o pago** del impuesto, ni a la presentación de las **declaraciones-liquidaciones** correspondientes (art. 129.Uno LIVA).

Como **excepción**, incumbe a estos sujetos las obligaciones indicadas en relación con las siguientes actividades (art. 129.Dos LIVA):

- Las importaciones de bienes.
- Las adquisiciones intracomunitarias de bienes.
- Las operaciones en que los sujetos pasivos deben satisfacer el impuesto como destinatarios de los servicios prestados por no residentes.

Asimismo, los sujetos sometidos a este régimen especial **no pueden deducirse las cuotas de IVA soportadas**. Reciben, por ello, del adquirente una compensación a tanto alzado por el IVA que soportan del 12% (si se trata de explotaciones agrícolas o forestales o servicios de carácter accesorio de dichas explotaciones) u 10,5% (si se trata de explotaciones ganaderas o pesqueras o servicios de carácter accesorio de dichas explotaciones) sobre el precio de venta de los productos (art. 130 LIVA). El adquirente que abona esta compensación después la podrá deducir, siempre que no sea un sujeto sometido al régimen especial del recargo de equivalencia (art. 134 LIVA y art. 49 RIVA).

La **compensación será realizada por la Hacienda pública** y no por el adquirente, en el caso de que se efectúen entregas de bienes que sean objeto de exportación o de expedición o transporte a otro Estado miembro y también por los servicios comprendidos en el régimen especial prestados a destinatarios establecidos fuera del territorio de aplicación del impuesto (art. 131 LIVA y art. 48 RIVA).

Ejemplo

Un agricultor de Badajoz vende productos a un empresario de Granada por un valor de 5.000 euros y a un residente en Oporto por un valor de 3.000 euros.

Este agricultor tiene derecho a una compensación del 12% del valor vendido por parte del empresario granadino. En este caso, el agricultor cobra lo siguiente por la venta: $5.000 + (5.000 \times 12\%) = 5.000 + 600 = 5.600$ euros.

Por contra, la entrega intracomunitaria realizada al empresario portugués goza de exención plena, de manera que da derecho también al reintegro de la compensación del 12% en este caso a cargo de la Administración tributaria española. Por tanto, el agricultor cobra por la venta 3.000 euros, y puede solicitar a la Administración tributaria el 12% de esta cantidad (360 euros).

Más concretamente, los empresarios titulares de las explotaciones a las que sea de aplicación el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca tendrán **derecho a percibir la mencionada compensación** cuando realicen las siguientes operaciones:

1) Las **entregas de los productos naturales** obtenidos en dichas explotaciones a otros empresarios o profesionales, cualquiera que sea el territorio en el que estén establecidos, con algunas excepciones.

Excepciones

Constituyen excepciones a la regla anterior:

a) Las efectuadas a empresarios que estén acogidos a este mismo régimen especial en el territorio de aplicación del impuesto y que utilicen los referidos productos en el desarrollo de las actividades a las que apliquen dicho régimen especial.

b) Las efectuadas a empresarios o profesionales que en el territorio de aplicación del impuesto realicen exclusivamente operaciones exentas del impuesto distintas de las enumeradas en el artículo 94.Uno LIVA.

2) Las **entregas intracomunitarias** de los productos naturales obtenidos en dichas explotaciones, cuando el adquirente sea una persona jurídica que no actúe como empresario o profesional y no le afecte en el Estado miembro de destino la no sujeción establecida según los criterios contenidos en el artículo 14 LIVA.

3) Las **prestaciones de servicios accesorios incluidos en el régimen especial** (art. 127 LIVA), cualquiera que sea el territorio en el que estén establecidos sus destinatarios y siempre que estos últimos no estén acogidos a este mismo régimen especial en el ámbito espacial del impuesto.

Estos sujetos, en fin, deben cumplir las obligaciones formales dispuestas en el art. 47 RIVA y las obligaciones inherentes al comienzo y cese en la aplicación de este régimen especial que imponen los arts. 134 bis LIVA y 49 bis RIVA.

1.3. Régimen especial de bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección

El régimen especial de bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección es de aplicación voluntaria. Se aplica a las entregas que realicen los **sujetos pasivos revendedores** (que es el sujeto empresario que realiza habitualmente estas entregas) **de bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección**, en cuya adquisición se dan ciertos requisitos, con la finalidad de evitar sobreimposiciones producidas cuando el revendedor ha adquirido los bienes a sujetos sin derecho a deducción o que no tienen la condición de sujetos pasivos del IVA, y que una vez revendidos vuelven a ser gravados.

El **ámbito objetivo de aplicación**¹¹ es el siguiente:

⁽¹¹⁾Art. 135.Uno LIVA.

1) En primer lugar, se aplica a las entregas de bienes usados, objetos de arte, antigüedades u objetos de colección adquiridos en el territorio comunitario (dentro del país o en otro país miembro de la Unión Europea) por el revendedor a una serie de sujetos, que se caracterizan porque no van a poder deducir el IVA en el momento de la compra del bien. Concretamente, estas adquisiciones se realizan:

- A personas que no actúen como empresarios o profesionales.
- A un empresario o profesional que se beneficie del régimen de franquicia del impuesto en el país miembro del inicio de la expedición o transporte del bien, siempre que éste tenga para el empresario o profesional en cuestión la consideración de bien de inversión.
- A un empresario o profesional en virtud de una entrega eximida del impuesto.
- A revendedores que hayan aplicado a sus propias entregas este régimen especial.

2) En segundo lugar, es aplicable cuando se trate de entregas de objetos de arte, antigüedades u objetos de colección importados previamente por el sujeto pasivo revendedor.

3) Y en tercer lugar, afecta a las entregas de objetos de arte adquiridos a empresarios o profesionales en virtud de operaciones a las que se haya aplicado el tipo reducido (10%) establecido en los números 4 y 5 del art. 91.Uno LIVA (importaciones de objetos de arte, antigüedades y objetos de colección, y entregas y adquisiciones intracomunitarias de objetos de arte, cuando dicha entrega sea efectuada por sus autores o derechohabientes y empresarios no revendedores con derecho a deducción íntegra del impuesto soportado).

La consideración de **bienes usados** obedece al cumplimiento de una serie de características, como por ejemplo, que se trate de bienes muebles corporales, que tengan un uso duradero y que, habiendo sido utilizados previamente por un tercero, sean susceptibles de otra utilización para sus fines explícitos (art. 136 LIVA). El calificativo de bienes usados no se puede atribuir, entre otros, a los siguientes bienes:

- Los utilizados, renovados o transformados por el sujeto pasivo que transmite o por su cuenta.
- Los materiales de recuperación, embalajes, envases, el oro, el platino y las piedras preciosas.

Se consideran, por otra parte, **objetos de arte** los siguientes bienes:

a) Cuadros, colajes y cuadros de pequeño tamaño similares, pinturas y dibujos, realizados totalmente a mano por el artista, con excepción de los planos de arquitectura e ingeniería y demás dibujos industriales, comerciales, topográficos o similares, de los artículos manufacturados decorados a mano, de los lienzos pintados para decorados de teatro, fondos de estudio o usos análogos (código NC 9701).

b) Grabados, estampas y litografías originales de tiradas limitadas a 200 ejemplares, en blanco y negro o en color, que procedan directamente de una o varias planchas totalmente ejecutadas a mano por el artista, cualquiera que sea la técnica o la materia empleada, a excepción de los medios mecánicos o fotomecánicos (código NC 9702 00 00).

c) Esculturas originales y estatuas de cualquier materia, siempre que hayan sido realizadas totalmente por el artista; vaciados de esculturas, de tirada limitada a ocho ejemplares y controlada por el artista o sus derechohabientes (código NC 9703 00 00).

d) Tapicerías (código NC 5805 00 00) y textiles murales (código NC 6304 00 00) tejidos a mano sobre la base de cartones originales realizados por artistas, a condición de que no haya más de ocho ejemplares de cada uno de ellos.

e) Ejemplares únicos de cerámica, realizados totalmente por el artista y firmados por él.

f) Esmaltes sobre cobre realizados totalmente a mano, con un límite de ocho ejemplares numerados y en los que aparezca la firma del artista o del taller, a excepción de los artículos de bisutería, orfebrería y joyería.

g) Fotografías tomadas por el artista y reveladas e impresas por el autor o bajo su control, firmadas y numeradas con un límite de treinta ejemplares en total, sean cuales fueren los formatos y soportes.

En tercer lugar, también la LIVA enumera supuestos que se califican como **objetos de colección**:

a) Sellos de correos, timbres fiscales, marcas postales, sobres primer día, artículos franqueados y análogos, obliterados, o bien sin obliterar que no tengan ni hayan de tener curso legal (código NC 9704 00 00).

b) Colecciones y especímenes para colecciones de zoología, botánica, mineralogía o anatomía, o que tengan interés histórico, arqueológico, paleontológico, etnográfico o numismático (código NC 9705 00 00).

Por último, el legislador también indica que se entiende por obra de arte un objeto de colección y antigüedad de más de cien años.

Con todo, quedan **excluidos**¹² de este régimen especial las entregas intracomunitarias de medios de transporte nuevos que estén exentos y tributen en el país de destino.

(12) Art. 135.Tres LIVA.

En cuanto a los **sujetos pasivos revendedores**, en principio han de aplicar el régimen especial, pero como este es **optativo**, podrán aplicar¹³ a cualquiera de las operaciones descritas el régimen general del impuesto si así lo deciden, en cuyo caso tendrán derecho a deducir las cuotas del impuesto soportadas o satisfechas en la adquisición o importación de los bienes objeto de reventa.

(13) Art. 135.Dos LIVA.

La **base imponible**¹⁴ a efectos del IVA será el margen de beneficio de cada operación minorada en la cuota del IVA que le corresponde. Este margen está constituido por la diferencia entre el precio de la venta (la contraprestación de la entrega o venta más IVA) y el precio de la compra (el correspondiente a la adquisición más IVA), siendo minorado el margen en la cuota de IVA que le corresponde.

(14) Art. 137 LIVA.

La particularidad principal de este régimen afecta a la determinación de la base imponible, en la medida en que los revendedores podrán optar por determinar para **cada operación** la base imponible mediante el margen de beneficio, o para el **conjunto de operaciones** de un período de liquidación, es decir, la base imponible coincide con el **margen de beneficio global** del período minorado en la cuota del impuesto correspondiente a ese margen.

La determinación de la base imponible para el conjunto de operaciones de un período de liquidación sólo es aplicable, no obstante, a: sellos, efectos timbrados, billetes y monedas de interés filatélico o numismático; discos, cintas magnéticas y otros soportes sonoros o de imagen; libros, revistas y otras publicaciones. Para aplicarla a otros bienes¹⁵, se precisa la solicitud del interesado y la autorización expresa de la Administración Tributaria.

(15) Art. 50 RIVA.

Otras **reglas adicionales** a considerar son las siguientes:

- 1) Si el **margen de beneficio global** correspondiente a un período de liquidación fuese **negativo**, la base imponible de dicho período será cero y el referido margen se añadirá al importe de las compras del período siguiente.
- 2) Los sujetos pasivos revendedores que hayan optado por la modalidad de margen de beneficio global en la determinación de la base imponible deberán practicar una **regularización anual de sus existencias**, para lo cual deberá calcularse la diferencia entre el saldo final e inicial de las existencias de cada año y añadir esa diferencia, si fuese positiva, al importe de las ventas del último período y si fuese negativa añadirla al importe de las compras del mismo período.
- 3) Cuando los bienes fuesen objeto de **entregas exentas** en aplicación de los artículos 21, 22, 23 o 24 LIVA, el sujeto pasivo deberá disminuir del importe total de las compras del período el precio de compra de los citados bienes. Asimismo, el sujeto pasivo no computará el importe de las referidas entregas exentas entre las ventas del período.

Es importante señalar que en las facturas que documenten las operaciones a que resulte aplicable este régimen especial, los sujetos pasivos no podrán consignar separadamente la cuota repercutida, debiendo entenderse esta comprendida en el precio total de la operación. Además, no serán deducibles las cuotas soportadas por los adquirentes de bienes usados, objetos de arte, antigüedades u objetos de colección que les hayan sido entregados por sujetos pasivos revendedores con aplicación del régimen especial (art. 138 LIVA). A su vez, los sujetos pasivos revendedores no podrán deducir las cuotas del impuesto soportadas o satisfechas por la adquisición o importación de bienes que sean a su vez transmitidos por aquellos en virtud de entregas sometidas a este régimen especial (art. 139 LIVA), estando sometidos a determinadas obligaciones formales (art. 51 RIVA).

Ejemplo

Una sociedad que se dedica habitualmente a la venta de objetos de arte y antigüedades importa cuadros adquiridos directamente a los autores de los mismos y declarados a la aduana por 200.000 euros, y los vende todos al cabo de unos días a diversos particulares por un total de 450.000 euros. El arancel aduanero asciende a 10.000 euros y el IVA soportado a lo largo del trimestre por razón de las adquisiciones de bienes y servicios afectados a los gastos generales de la actividad fue de 7.000 euros.

La importación de obras de arte es una operación sometida, y no exenta, a gravamen por el IVA. El tipo aplicable es el 21% (art. 90 LIVA). En el momento de efectuar la importación se debe ingresar el IVA correspondiente al valor en aduana de los bienes importados:

- IVA soportado en la importación: (200.000 euros de contraprestación + 10.000 euros de arancel aduanero) \times 21% = 210.000 \times 21% = 44.100 euros.

Cuando estos bienes importados directamente por el sujeto pasivo revendedor se venden en el territorio de aplicación del IVA español debe aplicarse el régimen especial (art. 135.Uno.2º LIVA).

La base imponible de cada operación es el margen comercial (incluyendo el IVA ingresado en aduana, que constituye una parte del precio de adquisición a efectos de determinar el margen):

- Precio de venta (global): 450.000 euros.
- Precio de adquisición (global) = 200.000 + 44.100 + 10.000 = 254.100 euros.
- Margen de beneficio: 450.000 – 254.100 = 195.900 euros.

La base imponible es el margen de beneficio minorada en la cuota de IVA que corresponde: $195.900 - (195.900 \times 21\%) = 195.900 - 41.139 = 154.761$ euros.

El IVA devengado por transferencia (incluido en el precio) es el siguiente: $154.761 \times 21\% = 32.499,81$ euros.

Para calcular el IVA a ingresar debe tenerse en cuenta que esta operación ha sido sometida al régimen especial, y ello significa que el IVA soportado en la adquisición e importación de los bienes sometidos a este régimen no es deducible (art. 139 LIVA).

Solo se puede deducir el IVA soportado, que cumpla los requisitos para serlo, por las adquisiciones de bienes y servicios integrados en los gastos generales de la actividad:

- IVA devengado o repercutido: 32.499,81 euros.
- IVA soportado deducible: 7.000 euros.
- IVA a ingresar: $32.499,81 - 7.000 = 25.499,81$ euros.

1.4. Régimen especial del oro de inversión

Este régimen fue introducido en la LIVA en el año 2000, con el fin de **equiparar la utilización del oro como inversión con otras inversiones financieras exentas del IVA.**

Sus principales características son las que siguen:

1) En primer lugar, se consideran oro de inversión los **lingotes o láminas de oro y las monedas de oro** que cumplen determinados requisitos¹⁶.

⁽¹⁶⁾Art. 140 LIVA y art. 51 bis RIVA.

Son "oro de inversión":

a) Los lingotes o láminas de oro de ley igual o superior a 995 milésimas y cuyo peso se ajuste a lo dispuesto en el apartado noveno del anexo de esta ley.

b) Las monedas de oro que reúnan los siguientes requisitos:

- Que sean de ley igual o superior a 900 milésimas.
- Que hayan sido acuñadas con posterioridad al año 1800.
- Que sean o hayan sido moneda de curso legal en su país de origen.
- Que sean comercializadas habitualmente por un precio no superior en un 80 por 100 al valor de mercado del oro contenido en ellas.

Por otro lado, están **exentas**¹⁷ del IVA las **entregas, adquisiciones intracomunitarias e importaciones de oro de inversión**, así como los **servicios de mediación** en relación con estas operaciones, pero no las prestaciones de servicios que tengan por objeto oro de inversión, ni las adquisiciones intracomunitarias de oro de inversión si el empresario que efectúa la entrega ha renunciado a la exención del IVA en el régimen especial en el país miembro de origen.

⁽¹⁷⁾Art. 140 bis LIVA.

Esta exención puede ser objeto de **renuncia** siempre que el transmitente se dedique habitualmente a la producción o transformación de oro de inversión y siempre que el adquirente sea un empresario o profesional que actúa en el ejercicio de sus actividades empresariales o profesionales. No obstante, si se renuncia¹⁸ a la exención, el sujeto pasivo del IVA es el empresario o profesional para el que se efectúa la operación gravada.

⁽¹⁸⁾Arts. 140 ter y 140 quinque LIVA y art. 51 ter RIVA.

En cuanto a la cuantificación¹⁹ del IVA, este régimen se caracteriza por el hecho de que las **cuotas del IVA soportadas no son deducibles** en la medida en que los bienes o servicios adquiridos o importados se utilicen en la realización de entregas exentas de oro en inversión, pero sí lo son excepcionalmente en cuatro casos:

⁽¹⁹⁾Art. 140 quater LIVA.

- a) Cuando el proveedor del oro adquirido haya efectuado la **renuncia** a la exención o cuando el empresario que efectúa la entrega intracomunitaria también haya renunciado a la exención en el país miembro de origen.
- b) Cuando en el momento de la adquisición o importación el oro **no reúna los requisitos** para ser considerado oro de inversión.
- c) Cuando se trate de servicios que consistan en el **cambio de forma, de peso o de ley** de este oro.
- d) Cuando se trate de la **adquisición o importación de bienes y servicios** vinculados a la producción directa de oro de inversión o a la **obtención mediante transformación** de éste por parte de los empresarios o profesionales que realicen la posterior entrega exenta de ese oro.

Se contempla, por último, una **obligación formal** concreta a cargo de los sujetos que realicen las operaciones de este régimen especial: la conservación de las copias de las facturas correspondientes a dichas operaciones, así como los registros de las mismas, durante un período de cinco años.

Los empresarios o profesionales que realicen operaciones que tengan por objeto oro de inversión y otras actividades a las que no se aplique el régimen especial, deberán hacer constar en el libro registro de facturas recibidas, con la debida separación, las adquisiciones o importaciones que correspondan a cada sector diferenciado de actividad (art. 51 quater RIVA).

1.5. Régimen especial de las agencias de viaje

El régimen especial de las agencias de viajes²⁰ es obligatorio e irrenunciable. Su ámbito de aplicación comprende las **operaciones hechas por las agencias de viajes** cuando actúan en nombre propio respecto a los viajeros y utilizan en el viaje bienes entregados o servicios prestados por otros empresarios o profesionales, y las **operaciones realizadas por organizadores de circuitos turísticos** en las que se den las circunstancias anteriores.

⁽²⁰⁾Art. 141.Uno LIVA.

Viajes

A efectos de este régimen especial, se considerarán viajes los servicios de hospedaje o transporte prestados conjuntamente o por separado y, en su caso, con otros de carácter accesorio o complementario de los mismos.

Hay una serie de **operaciones excluidas**²¹ de este régimen especial, como son:

⁽²¹⁾Art. 141.Dos LIVA.

- a) Las ventas al público efectuadas por agencias minoristas de viajes organizados por mayoristas.
- b) Las ventas llevadas a cabo utilizando para el viaje exclusivamente medios de transporte o de hostelería propios. Tratándose de viajes realizados utilizando en parte medios propios y en parte medios ajenos, el régimen especial sólo se aplicará respecto de los servicios prestados mediante medios ajenos.

Por otro lado, están **exentos**²² del impuesto los servicios prestados por los sujetos pasivos sometidos al régimen especial de las agencias de viajes cuando las entregas de bienes o prestaciones de servicios, adquiridos en beneficio del viajero y utilizados para efectuar el viaje, se realicen fuera de la Unión Europea. En el caso de que las mencionadas entregas de bienes o prestaciones de servicios se realicen sólo parcialmente en el territorio comunitario, únicamente gozará de exención la parte de la prestación de servicios de la agencia correspondiente a las efectuadas fuera de dicho territorio.

⁽²²⁾Art. 143 LIVA.

A estos efectos, la LIVA también concreta el **lugar de realización de las actividades**²³, indicando que las operaciones efectuadas por las agencias respecto de cada viajero para la realización de un viaje tendrán la consideración de prestación de servicios única, aunque se le proporcionen varias entregas o servicios en el marco del citado viaje, y que dicha prestación se entenderá realizada en el lugar donde la agencia tenga establecida la **sede de su actividad económica** o posea un establecimiento permanente desde donde efectúe la operación.

⁽²³⁾Art. 144 LIVA.

La **base imponible** de las operaciones sometidas a este régimen está formada por el margen bruto de la agencia de viajes.

A los efectos del **cálculo de la base imponible**²⁴, debemos tener en cuenta en primer lugar que en las operaciones a las que resulte aplicable este régimen especial los sujetos pasivos no estarán obligados a consignar en factura separadamente la cuota repercutida, debiendo entenderse, en su caso, comprendida en el precio de la operación.

(24) Art. 142 LIVA.

Como excepción, en las **operaciones efectuadas para otros empresarios o profesionales**, que comprendan exclusivamente entregas de bienes o prestaciones de servicios realizadas totalmente en el ámbito espacial del impuesto, se podrá hacer constar en la factura, a solicitud del interesado y bajo la denominación "cuotas del IVA incluidas en el precio", la cantidad resultante de multiplicar el precio total de la operación por 6 y dividir el resultado por 100. Dichas cuotas tendrán la consideración de cuotas soportadas por repercusión directa para el empresario o profesional destinatario de la operación.

El **margen bruto**²⁵ de la agencia de viajes está formado por la diferencia entre el precio total cobrado al cliente (excluido, como acabamos de señalar, el IVA) y el importe efectivo, impuestos incluidos, de las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por otros empresarios o profesionales para ser utilizados en el viaje, que redunden en el viajero (no se incluyen en este apartado las operaciones de compraventa o cambio de moneda extranjera, ni los gastos de teléfono, télex, correspondencia y otros análogos efectuados por la agencia). Evidentemente, para la determinación del margen bruto de la agencia no se computarán las cantidades o importes correspondientes a las operaciones exentas del impuesto, ni los de los bienes o servicios utilizados para la realización de las mismas.

(25) Art. 145 LIVA.

La normativa específica que se considerarán adquiridos por la agencia para su utilización en la realización del viaje, entre otros, los servicios prestados por otras agencias de viajes con dicha finalidad, excepto los servicios de mediación prestados por las agencias minoristas, en nombre y por cuenta de las mayoristas, en la venta de viajes organizados por estas últimas.

Ejemplo

Una agencia de viajes sometida al régimen especial efectúa la venta de un servicio turístico a un cliente por valor de 5.000 euros, siendo el valor de los bienes y servicios adquiridos para la realización del viaje de 3.000 euros, IVA incluido.

La base imponible viene dada en este supuesto por la diferencia entre el precio total cobrado al cliente, excluido el IVA (5.000 euros), y el importe efectivo, IVA incluido, de las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por otros empresarios o profesionales para ser utilizados en el viaje (3.000 euros): $5.000 - 3.000 = 2.000$ euros.

Sobre esta base imponible se aplica el tipo de gravamen: $2.000 \times 21\% = 420$ euros.

Indicar, por otra parte, que el cálculo de la base imponible²⁶, en los términos que acabamos de señalar, puede ser de **operación por operación**, o **globalmente** para cada período impositivo.

(26) Art. 146 LIVA y art. 52 RIVA

La opción del sujeto pasivo por una u otra modalidad surtirá efectos respecto de todas las operaciones sujetas al régimen especial efectuadas por el sujeto pasivo durante un **periodo mínimo de cinco años** y, si no mediare declaración en contrario, durante los años sucesivos.

La **determinación en forma global**, para cada periodo impositivo, de la base imponible correspondiente a las operaciones a las que resulte aplicable el régimen especial, nunca podrá ser negativa y se efectuará con arreglo al siguiente **procedimiento**:

1) Del importe global cargado a los clientes, IVA incluido, correspondiente a las operaciones cuyo devengo se haya producido en dicho período de liquidación, se sustraerá el importe efectivo global, impuestos incluidos, de las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por otros empresarios o profesionales que, adquiridos por la agencia en el mismo período, sean utilizados en la realización del viaje y redunden en beneficio del viajero.

2) La base imponible global se hallará multiplicando por cien la cantidad resultante y dividiendo el producto por cien más el tipo impositivo general del 21%.

A pesar de que el resultado nunca puede ser negativo, se matiza que en los supuestos de determinación global de la base imponible la **cantidad en que el sustraendo exceda del minuendo** podrá agregarse a los importes a computar en el sustraendo en los períodos de liquidación inmediatamente posteriores.

El régimen se completa **limitando el derecho a la deducción** de las cuotas soportadas, que no podrá efectuarse con relación a las adquisiciones de bienes y servicios que, efectuadas para la realización del viaje, redunden directamente en beneficio del viajero (art. 147 LIVA), y estableciendo la obligación formal de anotar en el **Libro registro de facturas recibidas**, con la debida separación, las correspondientes a las adquisiciones de bienes o servicios efectuadas directamente en interés del viajero (art. 53 RIVA).

1.6. Régimen especial del recargo de equivalencia

En este caso, el régimen es **obligatorio e irrenunciable**. Su ámbito de aplicación incluye a los comerciantes minoristas que sean personas físicas o entidades en régimen de atribución de rentas en el IRPF, cuyos miembros sean personas físicas que **comercialicen artículos o productos de cualquier naturaleza**, menos los que la ley²⁷ o el reglamento exceptúan de manera expresa.

⁽²⁷⁾Art. 148 LIVA.

En ningún caso será de aplicación este régimen especial en relación con los siguientes artículos o productos²⁸:

(28) Art. 59.2 RIVA.

- Vehículos accionados a motor para circular por carretera y sus remolques.
- Embarcaciones y buques.
- Aviones, avionetas, veleros y demás aeronaves.
- Accesorios y piezas de recambio de los medios de transporte mencionados anteriormente.
- Joyas, alhajas, piedras preciosas, perlas naturales o cultivadas, objetos elaborados total o parcialmente con oro o platino, así como la bisutería fina que contenga piedras preciosas, perlas naturales o los referidos metales, aunque sea en forma de bañado o chapado.
- Prendas de vestir o de adorno personal confeccionadas con pieles de carácter suntuario.
- Los objetos de arte originales, antigüedades y objetos de colección definidos en el artículo 136 LIVA.
- Los bienes que hayan sido utilizados por el sujeto pasivo transmitente o por terceros con anterioridad a su transmisión.
- Los aparatos para la avicultura y apicultura, así como sus accesorios.
- Los productos petrolíferos cuya fabricación, importación o venta esté sujeta a los impuestos especiales.
- Maquinaria de uso industrial.
- Materiales y artículos para la construcción de edificaciones o urbanizaciones.
- Minerales, excepto el carbón.
- Hierros, aceros y demás metales y sus aleaciones, no manufacturados.
- El oro de inversión definido en el artículo 140 LIVA.

A los efectos de esta ley, se **considerarán comerciantes minoristas** los sujetos pasivos en quienes concurren los siguientes requisitos²⁹:

(29) Art. 149 LIVA.

1) Realizar con habitualidad **entregas de bienes muebles o semovientes** sin haberlos sometido a proceso alguno de fabricación, elaboración o manufactura, por sí mismos o por medio de terceros.

Operaciones de transformación

Permiten la aplicación del régimen especial, por no considerarse operaciones de transformación, las siguientes (art. 54 RIVA):

- Las de clasificación y envasado de productos, que no impliquen transformación de los mismos.
- Las de colocación de marcas o etiquetas, así como las de preparación y corte, previas a la entrega de los bienes transmitidos.
- El lavado, desinfectado, molido, troceado, descascarado y limpieza de productos alimenticios y, en general, las manipulaciones descritas en el artículo 45, letra a) de este Reglamento.
- Los procesos de refrigeración, congelación, troceado o desviscerado para las carnes y pescados frescos.

- La confección y colocación de cortinas y visillos.
- La simple adaptación de las prendas de vestir confeccionadas por terceros.

Esta regla general se matiza añadiendo que, a pesar de que no se consideren comerciantes minoristas, en relación con los productos por ellos transformados, quienes hubiesen sometido los productos objeto de su actividad por sí mismos o por medio de terceros, a algunos de los procesos indicados, sí gozarán de tal consideración respecto de otros productos de análoga o distinta naturaleza que comercialicen en el mismo estado en que los adquirieron.

2) Que la suma de las **contraprestaciones correspondientes a las entregas** de dichos bienes a la Seguridad Social, a sus entidades gestoras o colaboradoras o a quienes no tengan la condición de empresarios o profesionales, efectuadas durante el año precedente, hubiese excedido del **80%** del total de las entregas realizadas de los citados bienes.

Este segundo requisito, sin embargo, **no será de aplicación** en relación con los sujetos pasivos que tengan la condición de comerciantes minoristas según las normas reguladoras del impuesto sobre actividades económicas, siempre que en ellos concurra alguna de las siguientes circunstancias:

- a) Que **no puedan calcular el porcentaje** que se indica en dicho párrafo por no haber realizado durante el año precedente actividades comerciales.
- b) Que les sea de aplicación y no hayan renunciado a la modalidad de signos, índices y módulos del **método de estimación objetiva** del impuesto sobre la renta de las personas físicas.

En este régimen especial del IVA, los minoristas quedan liberados de casi todas las obligaciones de gestión o liquidación del impuesto, ya que las exacciones correspondientes a las ventas están **a cargo de los proveedores mediante el recargo de equivalencia**, que estos últimos repercuten sobre los minoristas junto con la cuota de IVA que resulte devengada. Por tanto, serán los proveedores los encargados de liquidar e ingresar este recargo; de ahí le viene el nombre (equivale al IVA en la fase minorista; arts. 154, 158 y 159 LIVA).

Excepcionalmente, sí deben actuar como sujetos pasivos los comerciantes minoristas en relación con las adquisiciones intracomunitarias de bienes, las operaciones en las que se produce la inversión del sujeto pasivo relacionadas en el art. 84.Uno.2.º LIVA, y las entregas de bienes inmuebles por las que el sujeto pasivo haya renunciado a la exención del impuesto, en los términos previstos en el artículo 20.Dos LIVA.

Por otro lado, los minoristas no podrán deducir las cuotas soportadas en el ejercicio de su actividad, y sólo tienen obligación de expedir una factura o documento equivalente cuando sus destinatarios tengan la condición de sujeto pasivo del impuesto. En todo caso, los mencionados sujetos repercutirán a sus

clientes la cuota resultante de aplicar el tipo tributario del impuesto a la base imponible correspondiente a las ventas y a las demás operaciones gravadas por dicho tributo que realicen, sin que, en ningún caso, puedan incrementar dicho porcentaje en el importe del recargo de equivalencia.

En materia de deducción hay que tener en cuenta que, a los efectos de la regularización de deducciones por bienes de inversión, la prorrata de deducción aplicable en este sector diferenciado de actividad económica durante el período en que el sujeto pasivo esté sometido a este régimen especial será cero, y que no procederá efectuar la regularización a que se refiere el artículo 110 LIVA en los supuestos de transmisión de bienes de inversión utilizados exclusivamente para la realización de actividades sometidas a este régimen especial.

La **base** sobre la que se aplica el **recargo** será la misma que para el IVA, y los **tipos del recargo** son los siguientes (arts. 160 y 161 LIVA):

- El 5,2% con carácter general.
- El 1,75% para las entregas de bienes objeto del impuesto especial sobre las labores de tabaco.
- El 1,4% para las entregas de bienes a los que sea aplicable el tipo de gravamen del 10%.
- El 0,5% para las entregas de bienes a los que sea aplicable el tipo del 4%.

Este recargo será **exigible** en las siguientes operaciones sujetas y no exentas del IVA (art. 156 LIVA):

- 1) Las entregas de bienes muebles o semovientes, las adquisiciones intracomunitarias y las importaciones que los empresarios efectúen a comerciantes minoristas que no sean sociedades mercantiles.
- 2) Las adquisiciones de bienes realizadas por los citados comerciantes en los supuestos de inversión del sujeto pasivo a que se refiere el artículo 84.Uno.2.º LIVA.

En sentido opuesto, **no se aplica** el recargo en las tres siguientes operaciones (art. 157 LIVA):

- 1) Las entregas efectuadas a comerciantes que acrediten, en la forma que reglamentariamente se determine, no estar sometidos al régimen especial del recargo de equivalencia.
- 2) Las entregas efectuadas por los sujetos pasivos acogidos al régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca con sujeción a las normas que regulan dicho régimen especial.
- 3) Las entregas, adquisiciones intracomunitarias e importaciones de bienes de cualquier naturaleza que no sean objeto de comercio por el adquirente o excluidos de la aplicación del régimen especial del recargo de equivalencia.

Sin entrar en mayores detalles, debemos destacar también que la LIVA contempla las reglas aplicables³⁰ en los supuestos de **iniciación o cese de actividades sujetas a este régimen especial**, la obligación de los proveedores de efectuar la liquidación y el ingreso del recargo conjuntamente con el IVA, y la obligación de los comerciantes minoristas, que en general no deben llevar registros contables, de acreditar ante los proveedores o la Aduana su sujeción o no al régimen especial.

⁽³⁰⁾Arts. 155, 162 y 163 LIVA y arts. 60 y 61 RIVA.

Ejemplo

Un comerciante mayorista vende ropa deportiva a un comerciante minorista por un valor de 6.000 euros más 100 euros por embalajes.

En la operación que se realiza entre estos dos comerciantes, el mayorista debe incluir en la factura las cantidades siguientes:

- Base imponible del IVA: $6.000 + 100 = 6.100$ euros.
- IVA devengado o repercutido: $6.100 \times 21\% = 1.281$ euros.
- Recargo de equivalencia, que se calcula aplicando sobre la base imponible del IVA el porcentaje del 5,2% (dado que la operación tributa al tipo general del 21%): $6.100 \times 5,2\% = 317,20$ euros.
- Importe a pagar por el comerciante minorista: 6.100 (precio de los productos y embalajes) + 1.281 (IVA repercutido) + $317,20$ (recargo de equivalencia) = $7.698,20$ euros.

Hay que tener en cuenta que el comerciante minorista no podrá deducir las cuotas soportadas en el ejercicio de su actividad (en este caso, 1.281 euros por IVA soportado y 317,20 euros por recargo de equivalencia), y solo tiene obligación de expedir una factura o un documento equivalente cuando sus destinatarios tengan la condición de sujeto pasivo del impuesto.

Además, este minorista deberá repercutir a sus clientes la cuota resultante de aplicar el tipo tributario del impuesto a la base imponible correspondiente a las ventas y a las otras operaciones gravadas por dicho tributo que realice (1.281 euros), sin que, en ningún caso, pueda incrementar este porcentaje en el importe del recargo de equivalencia (317,20 euros).

Por su parte, el comerciante mayorista es el encargado de liquidar e ingresar el recargo de equivalencia (317,20 euros), junto con la cuota de IVA que resulte a ingresar en aplicación del régimen de deducción que le sea aplicable (los 1.281 euros actúan como cuota devengada o repercutida).

1.7. Régimen especial aplicado a los servicios prestados por vía electrónica

Este régimen, introducido en el año 2003, se configura como un régimen opcional que se aplica a todas las **prestaciones de servicios electrónicos** que, de acuerdo con el artículo 70.Uno.A).c) LIVA, se entienden efectuadas en territorio de la Unión Europea, y al cual se pueden acoger los **empresarios o profesionales no establecidos en la Unión** que prestan servicios electrónicos a personas que no tienen la condición de empresario o profesional y que, además, están establecidas o tienen el domicilio o residencia habitual en territorio comunitario.

Inicialmente, la Sexta Directiva establecía como lugar de imposición, en general, aquel donde el prestador del servicio o comercio desarrollara su actividad habitual. De acuerdo a este criterio, el prestador de servicios que se hallara establecido fuera de la Unión Eu-

ropea no pagaría IVA por el servicio prestado a clientes que se encontraran dentro de la Comunidad, situando de esta forma a los proveedores establecidos dentro de la Comunidad en una posición desfavorable frente aquellos, al repercutir el IVA sobre consumidores establecidos en terceros países. Por este motivo, la Directiva 2002/38/CEE modificó la Sexta Directiva en este aspecto y la LIVA incluyó este régimen especial.

Después de establecer unos conceptos y definiciones aplicables al régimen y las causas de exclusión de este, la LIVA indica las **obligaciones formales**³¹ que tiene el empresario o profesional en caso de que este sujeto elija España como país de identificación:

⁽³¹⁾Arts. 163 bis y 163 ter LIVA

a) Declarar por vía electrónica el **inicio, la modificación o el cese** de sus operaciones comprendidas en este régimen (la Administración Tributaria española notificará entonces también por vía electrónica al empresario o profesional su número de identificación).

La información facilitada por el empresario o profesional no establecido al declarar el inicio de sus actividades gravadas incluirá los siguientes datos de identificación: nombre, direcciones postal y de correo electrónico, las direcciones electrónicas de los sitios de Internet a través de los que opere, en su caso, el número mediante el que esté identificado ante la Administración fiscal del territorio tercero en el que tenga su sede de actividad, y una declaración en la que manifieste que carece de identificación a efectos de la aplicación de un impuesto análogo al impuesto sobre el valor añadido en un Estado miembro.

b) Presentar por vía electrónica una **declaración-liquidación del IVA para cada trimestre**, independientemente de que haya suministrado o no servicios electrónicos. Esta declaración-liquidación tendrá que incluir, para cada país miembro de consumo, el valor total de los servicios prestados, la cantidad global del IVA correspondiente en cada país miembro y el importe total, resultante de la suma de todas las cantidades, que ha de ser ingresado en España.

Si el importe de la contraprestación de las operaciones se hubiera fijado en **moneda distinta del euro**, el mismo se convertirá a euros aplicando el tipo de cambio válido que corresponda al último día del período de declaración. El cambio se realizará siguiendo los tipos de cambio publicados por el Banco Central Europeo para ese día o, si no hubiera publicación correspondiente a ese día, del día siguiente.

c) **Ingresar** el importe declarado en euros en la cuenta bancaria designada por la Administración Tributaria.

d) Mantener durante un período de diez años un **registro de las operaciones** incluidas en este régimen especial, que estará a disposición de las administraciones tributarias de todos los países miembros.

Este registro estará a disposición tanto del Estado miembro de **identificación** como del de **consumo**, quedando obligado el empresario o profesional no establecido a ponerlo a

disposición de las administraciones tributarias de los referidos Estados, previa solicitud de las mismas, por vía electrónica.

e) Expedir y dar **factura** cuando el destinatario de las operaciones se encuentre establecido o tenga su residencia o domicilio habitual en el territorio de aplicación del Impuesto.

Hay que tener en cuenta que, sin perjuicio de las devoluciones a determinados empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del impuesto previstas en el artículo 119.Dos.2.º LIVA, los empresarios o profesionales que se acojan a este régimen especial **tendrán derecho a la devolución de las cuotas del IVA** soportadas o satisfechas en la adquisición o importación de bienes y servicios que se han de entender realizadas en el territorio de aplicación del impuesto, aplicando el procedimiento de devolución previsto en el artículo 119 bis LIVA y sin necesidad de nombrar representante ni de que esté reconocida la existencia de reciprocidad de trato.

artículo 119.Dos.2.º LIVA

Este precepto hace referencia a las devoluciones a favor de empresarios no establecidos que realicen exclusivamente dos tipos de operaciones: entregas de bienes y prestaciones de servicios en las que los sujetos pasivos del impuesto sean los destinatarios de las mismas, y servicios de transporte y los servicios accesorios a los transportes, exentos del impuesto.

Finalmente, la LIVA prevé las **causas de exclusión**³² de este régimen especial:

⁽³²⁾Art. 163 bis.Tres LIVA.

- La presentación de la declaración de cese de las operaciones comprendidas en este régimen especial.
- La existencia de hechos que permitan presumir que las operaciones del empresario o profesional, incluidas en este régimen especial, han concluido.
- El incumplimiento de los requisitos necesarios para acogerse a este régimen especial.
- El incumplimiento reiterado de las obligaciones impuestas por la normativa de este régimen especial.

Ejemplo

Una empresa norteamericana vende vía Internet música, películas, juegos de ordenador y programas contables informáticos. Doña Emilia, residente en Murcia, compra unas películas; Don Antonello, residente en Milán, unos ficheros de música, y un empresario residente en Cádiz y otro residente en Dublín adquieren un programa de contabilidad para mejorar su gestión.

El servicio prestado por la empresa norteamericana a Doña Emilia y a Don Antonello está sometido al régimen especial. Ello implica que la mencionada empresa, con independencia del Estado de la Unión Europea en el que se identifique (España, Italia o cualquier otro Estado miembro), deberá repercutir el IVA a Doña Emilia aplicando el tipo del 18%, y también a Don Antonello aplicando el tipo vigente según la ley italiana.

Por el contrario, los servicios prestados a los dos empresarios español e irlandés no se someten al régimen especial, puesto que, por aplicación del sistema de inversión del sujeto pasivo, estos empresarios actúan como sujetos pasivos del IVA. Por tanto, en ningún caso la empresa norteamericana debe repercutir IVA.

1.8. Régimen especial del grupo de entidades

Este régimen, vigente a partir del año 2008, se aplica³³ con carácter voluntario a los **empresarios o profesionales que forman parte de un grupo de entidades**, formado por una entidad dominante y sus entidades dependientes.

⁽³³⁾Arts. 163 quinquies a 163 nonies LIVA.

Se considera **entidad dominante** aquella sociedad o establecimiento permanente radicada en territorio español que posea una participación, directa o indirecta, de al menos el 50 por 100 del capital de otra u otras entidades igualmente establecida o establecidas en el territorio de aplicación del impuesto español, debiéndose mantener dicha participación durante todo el año natural.

Para la aplicación de este régimen se requiere el **acuerdo individual** de todas las entidades que quieran formar parte del grupo, con validez mínima de tres años, prorrogable salvo renuncia expresa, esta última también con el mismo período de validez. Este acuerdo debe adoptarse por el consejo de administración u órganos equivalentes de cada entidad antes del inicio del año natural en que vaya a resultar de aplicación el régimen especial.

En caso de incumplimiento por parte de una entidad de los requisitos mencionados, de concurrencia de las circunstancias que determinan la aplicación del método de estimación indirecta, de incumplimiento de las obligaciones de información del propio régimen, o de hallarse una entidad en situación de concurso o en proceso de liquidación, se produce la **exclusión del régimen especial** con efecto en el mismo período de liquidación en que se produzca tal circunstancia.

Entre los elementos más destacables del **funcionamiento** de este régimen especial, destacan los siguientes:

1) Cada entidad del grupo presenta una **declaración-liquidación individual con periodicidad mensual**, aplicando las normas de cuantificación del régimen general del IVA.

2) Excepcionalmente, la base imponible de las entregas de bienes y las prestaciones de servicios entre entidades de un mismo grupo estará constituida por el coste de los bienes y servicios, constituyendo un sector diferenciado de la actividad. De esta forma, la cuota devengada o repercutida será la misma que la cuota soportada. En este ámbito, además, se concede a las entidades del grupo la **facultad de deducir las cuotas soportadas, aun cuando se trate de operaciones exentas**. Al permitirse la renuncia a la exención en las operaciones internas, a efectos de control, la entidad dominante deberá disponer de un **sistema de información analítica** que deberá reflejar la utilización sucesiva de los bienes y servicios hasta su aplicación final fuera del grupo.

3) Una vez presentadas las autoliquidaciones individuales, la entidad dominante presentará una **declaración-liquidación agregada**, integrando los resultados de la liquidación de cada entidad que forma el grupo y calculando el saldo global resultante y procediendo, en su caso, al ingreso de la deuda tributaria, de ser el resultado positivo, o a la solicitud de compensación (en un plazo máximo de cuatro años) o de devolución (a 31 de diciembre), si la cifra resultante es negativa.

4) Todas las entidades del grupo **responden solidariamente del pago de la deuda tributaria** derivada de este régimen especial, siendo además las entidades dominadas responsables solidarias de las infracciones cometidas por la entidad dominante.

1.9. Régimen especial del criterio de caja

Este régimen especial introducido en el año 2014 se recoge en los arts. 163 decies a 163 sexiesdecies LIVA y tiene un carácter optativo. En síntesis, este régimen especial permite a los sujetos pasivos retrasar el devengo y la consiguiente declaración e ingreso del IVA repercutido hasta el momento del cobro a sus clientes, retardando de forma paralela, igualmente, la deducción del IVA soportado en sus adquisiciones hasta el momento en que efectúe el pago a sus proveedores (**criterio de caja doble**). Y todo ello con la fecha límite del 31 de diciembre del año inmediato posterior a aquel en que las operaciones se hayan efectuado.

Podrán aplicar este régimen especial los sujetos pasivos del impuesto cuyo volumen de operaciones durante el año natural anterior no haya superado los **2.000.000 euros**, entendiendo que las operaciones se realizan cuando se hubiera producido el devengo del IVA si no les hubiera sido de aplicación el régimen especial. Para el cálculo de la facturación anual se establecen estas indicaciones: si se han iniciado actividades empresariales o profesionales en el año natural anterior, el importe del volumen de operaciones deberá elevarse al

año, y si no se hubieran iniciado la realización de actividades empresariales o profesionales en el año natural anterior, se podrá aplicar este régimen especial en el año natural en curso.

Se excluyen del régimen especial los sujetos pasivos cuyos cobros en efectivo respecto de un mismo destinatario durante el año natural superen la cuantía determinada reglamentariamente (100.000 euros, según el art. 61 Nonies RI-VA). La opción por el régimen especial se entenderá prorrogada salvo renuncia, que en caso de ejercitarse tendrá una validez mínima de tres años. En todo caso, la renuncia o exclusión de la aplicación del régimen especial del criterio de caja determinará el mantenimiento de las normas reguladas en el mismo respecto de las operaciones efectuadas durante su vigencia en los términos señalados en el artículo anterior.

El régimen especial se referirá a todas las operaciones del sujeto pasivo realizadas en el territorio de aplicación del impuesto, con exclusión de las siguientes:

- a) Las acogidas a los regímenes especiales simplificado, de la agricultura, ganadería y pesca, del recargo de equivalencia, del oro de inversión, aplicable a los servicios prestados por vía electrónica y del grupo de entidades.
- b) Las entregas de bienes exentas a las que se refieren los arts. 21, 22, 23, 24 y 25 LIVA (exportaciones y entregas intracomunitarias de bienes).
- c) Las adquisiciones intracomunitarias de bienes.
- d) Aquellas en las que el sujeto pasivo del impuesto sea el empresario o profesional para quien se realiza la operación conforme el art. 84.Uno.2.º, 3.º y 4.º LIVA (supuestos de inversión del sujeto pasivo).
- e) Las importaciones y las operaciones asimiladas a importaciones.
- f) Aquellas a las que se refieren los arts. 9.1.º y 12 LIVA (autoconsumos de bienes y servicios).

En caso de que el sujeto pasivo opte por la aplicación del régimen especial, el impuesto se **devengará** en el momento del cobro total o parcial del precio por los importes efectivamente percibidos, o el 31 de diciembre del año inmediato posterior a aquel en que se haya realizado la operación si el cobro no se ha producido en esta fecha. La **repercusión** deberá efectuarse al tiempo de expedir y entregar la factura, pero se entenderá producida en el momento del devengo de la operación. Por ello, será necesario acreditar el momento del cobro de la operación, ya sea total o parcial. Y el **derecho a la deducción** nace en el momento del pago total o parcial del precio por los importes efectivamente satisfechos, o el 31 de diciembre del año inmediato posterior a aquel en que se haya realizado la operación si el pago no se ha producido en esa fecha.

Por último, resulta necesario destacar tres aspectos relevantes del régimen especial:

1) Para los **sujetos pasivos no acogidos al régimen pero que sean destinatarios de las operaciones** incluidas en el mismo, el derecho a la **deducción** de las cuotas soportadas por esas operaciones nace en el momento del pago total o parcial del precio por los importes efectivamente satisfechos, o el 31 de diciembre del año inmediato posterior a aquel en que se haya realizado la operación si el pago no se ha producido en esa fecha.

2) La modificación de la base imponible por créditos incobrables efectuada por sujetos pasivos que no se encuentren acogidos al régimen especial del criterio de caja, determinará el nacimiento del derecho a la deducción de las cuotas soportadas por el **sujeto pasivo deudor acogido a dicho régimen especial** correspondientes a las operaciones modificadas y que estuvieran aún pendientes de deducción.

3) **La declaración de concurso del sujeto pasivo acogido al régimen especial del criterio de caja o del sujeto pasivo destinatario de sus operaciones** determinará, en la fecha del auto de declaración del concurso, el devengo de las cuotas repercutidas y la deducción de las cuotas soportadas respecto de las operaciones a las que haya sido de aplicación este régimen, que estuvieran aún pendientes de devengo o deducción.

Como conclusión cabe señalar que con la introducción de este régimen especial del criterio de caja es evidente que se mejora la liquidez de las pequeñas y medianas empresas y los autónomos, pero en contrapartida hay que destacar también los problemas de coordinación que se pueden producir en relación con operaciones, clientes y proveedores sometidos al régimen general del impuesto basado en el criterio del devengo (y no en el criterio de caja). En este sentido, debe advertirse del peligro de que se produzcan situaciones discriminatorias si los clientes de los sujetos que aplican el régimen especial optan por presionar a estos sujetos para que renuncien al mismo o por comprar a otros proveedores que hayan decidido no aplicar este régimen, empujados por la conveniencia de poder deducirse de esta manera y de forma inmediata las cuotas soportadas, reduciendo así significativamente la implantación del régimen especial.

2. Gestión del impuesto

Con carácter general, y menos para el hecho imponible importaciones, la determinación de la deuda tributaria se realiza mediante el procedimiento de **autoliquidación** y el posterior ingreso por el sujeto pasivo. En las importaciones son las administraciones de **aduanas** las encargadas de liquidar la deuda.

Ejemplo

Una empresa establecida en Madrid adquiere material electrónico procedente de Japón. La mencionada mercancía se envía por vía aérea desde Tokio a Madrid. La compañía transportista entrega la mercancía a la empresa española, sin que los productos sean despachados a libre práctica. ¿Cuáles son los trámites que se tienen que seguir en la aduana del aeropuerto de Madrid en relación con el IVA?

El art. 18.Uno.1.º LIVA establece que tiene la consideración de importación de bienes la entrada en el interior del país de un bien que no cumpla las condiciones previstas en los arts. 9 y 10 del Tratado Constitutivo de la UE.

El art. 9 del Tratado Constitutivo de la UE se refiere a los productos originarios de los Estados miembros, es decir, aquellos bienes que, de acuerdo con las reglas comunitarias del origen de las mercancías, han sido producidos en alguno de los países de la UE. Por lo tanto, importación, a efectos del IVA, es básicamente la entrada de mercancías que no hayan sido producidas en alguno de los países de la UE en el interior del país, que, según el art. 3 LIVA, es el territorio español, excepto Canarias, Ceuta y Melilla.

Por otro lado, el art. 10 del Tratado Constitutivo de la UE establece que se consideran en libre práctica en un Estado miembro los productos procedentes de terceros países, respecto de los que se hayan cumplido, en el mencionado Estado miembro, las formalidades de importación y percibido los derechos de aduana y cualesquier otras exacciones de efecto equivalente exigibles, siempre que no se hubieran beneficiado de una devolución total o parcial de los mismos. En consecuencia, los productos despachados a libre práctica circulan libremente en la UE, sin que puedan estar sometidos, salvo que se apliquen las cláusulas de salvaguarda previstas al Tratado, a derechos de aduanas, restricciones cuantitativas y medidas de efecto equivalente.

La redacción del art. 18 LIVA es bastante confusa. Puede parecer que el IVA sólo se liquida en los supuestos en que la mercancía no se despacha a libre práctica, y no es así. Precisamente, el régimen de despacho "a libre práctica" es el más común, e implica el pago de los impuestos aduaneros y cualquier otro exigible, como es el caso del IVA, en la modalidad de importación.

Los productos electrónicos procedentes de Japón del presente supuesto de hecho son originarios de este país y, por lo tanto, no entran en el art. 9 del Tratado de Roma.

Cuando los bienes son entregados por el transportista al importador, todavía no se han liquidado ni los impuestos aduaneros ni el IVA, puesto que se dice que no son despachados a libre práctica.

En este supuesto de hecho, pues, el importador, para conseguir el despacho a libre práctica (suponiendo que no se le aplique ningún régimen especial, como el de importación temporal, introducción ilegal, evitación de la vigilancia, incumplimiento de condiciones, etc.), tendrá que pagar los impuestos aduaneros y el IVA.

El devengo del IVA en las importaciones se produce, según el art. 77.Uno LIVA, "en el momento en que hubiera tenido lugar el devengo de los derechos de importación, de acuerdo con la legislación aduanera". Este devengo se produce cuando se admite la declaración de despacho, documento único aduanero (DUA) en la aduana, presentada por

el importador o su representante. Acto seguido, la Administración aduanera practica el reconocimiento de las mercancías.

Para acabar, se procede a la liquidación administrativa y al correspondiente pago de los impuestos aduaneros. Y, finalmente, se concede a la mercancía el estatuto comunitario y se autoriza su levantamiento. Por último, se tienen que pagar en la aduana el resto de impuestos indirectos, como el IVA y, si procede, los impuestos especiales.

Son múltiples las **obligaciones**, tanto materiales como formales, que deben cumplir los sujetos pasivos del IVA, tanto los sometidos al régimen general como a alguno de los regímenes especiales.

2.1. Obligaciones materiales

Se puede hablar de la obligación³⁴ que tienen estos sujetos de presentar **declaraciones-liquidaciones periódicas** del IVA en el período de liquidación que corresponde al **trimestre natural**, si bien el sujeto pasivo debe optar por presentar **autoliquidaciones mensuales** cuando pretenda obtener la devolución de las cuotas negativas del impuesto en ese mismo período.

⁽³⁴⁾Arts. 116.Uno y 167 LIVA y arts. 71 a 74 RIVA.

Junto con estas declaraciones, existe el deber de presentar una **declaración resumen anual** (menos para los acogidos al régimen de recargo de equivalencia o al de agricultura), cosa que hay que hacer en el momento de presentación de la declaración relativa al último trimestre.

Además de la declaraciones-liquidaciones y de la declaración resumen, hay una de **carácter informativo y recapitulativo**³⁵ para los que realizan entregas y adquisiciones intracomunitarias de bienes, y **declaraciones-liquidaciones no periódicas** para los que realizan operaciones de trascendencia tributaria escasa.

⁽³⁵⁾Arts. 78 a 81 RIVA

Por último, los arts. 169 a 171 LIVA regulan los supuestos en que el Gobierno puede proceder a la **suspensión del ingreso** de las cuotas que resulten de la liquidación de determinadas operaciones destinadas a otro Estado comunitario o extracomunitario, y algunas disposiciones específicas en materia de **infracciones y sanciones**.

Régimen de suspensión del ingreso

Hay que observar que los adquirentes de bienes o servicios acogidos al régimen de suspensión del ingreso estarán obligados a efectuar el pago de las cuotas no ingresadas por sus proveedores cuando no acreditasen, en la forma y plazos que se determinen reglamentariamente, la realización de las operaciones que justifiquen dicha suspensión, y que en ningún caso serán deducibles las cuotas ingresadas.

Infracciones y sanciones

Sin perjuicio de las infracciones dispuestas con carácter general en la Ley General Tributaria, en el ámbito concreto del IVA, la sanción de pérdida del derecho a obtener beneficios fiscales prevista no será de aplicación y, además, constituyen infracciones tributarias particulares las siguientes:

1.º La adquisición de bienes por parte de sujetos pasivos acogidos al régimen especial del recargo de equivalencia sin que en las correspondientes facturas figure expresamente consignado el recargo de equivalencia, salvo los casos en que el adquirente hubiera dado cuenta de ello a la Administración mediante escrito presentado en la Delegación o Administración de la Agencia Estatal de Administración Tributaria correspondiente a su domicilio fiscal.

Esta infracción está sancionada con multa pecuniaria proporcional del 50% del importe del recargo de equivalencia que hubiera debido repercutirse, con un importe mínimo de 30 euros por cada una de las adquisiciones efectuadas sin la correspondiente repercusión del recargo de equivalencia.

2.º La obtención, mediante acción u omisión culposa o dolosa, de una incorrecta repercusión del impuesto, siempre y cuando el destinatario de la misma no tenga derecho a la deducción total de las cuotas soportadas. En este caso, serán sujetos infractores las personas o entidades destinatarias de las referidas operaciones que sean responsables de la acción u omisión.

En este caso, la sanción consiste en una multa pecuniaria proporcional del 50% del beneficio indebidamente obtenido.

3.º La repercusión impropcedente en factura, por personas que no sean sujetos pasivos del impuesto, de cuotas impositivas sin que se haya procedido al ingreso de las mismas.

Aquí la multa pecuniaria proporcional asciende al 100% de las cuotas indebidamente repercutidas, con un mínimo de 300 euros por cada factura en que se produzca la infracción.

4.º La no consignación en la autoliquidación a presentar por el período correspondiente de las cantidades de las que sea sujeto pasivo el destinatario de las operaciones conforme a los supuestos de inversión del sujeto pasivo (números 2.º, 3.º y 4.º del artículo 84.uno, del artículo 85 o del artículo 140 quinque LIVA).

Esta cuarta infracción se sanciona con una multa pecuniaria proporcional del 10% de la cuota correspondiente a las operaciones no consignadas en la autoliquidación.

5.º La falta de presentación o la presentación incorrecta o incompleta de las declaraciones-liquidaciones relativas a las operaciones reguladas en el número 5.º del art. 19 LIVA (operaciones asimiladas a las importaciones).

Esta quinta infracción se castiga con una sanción con multa pecuniaria proporcional del 10 por ciento de las cuotas devengadas correspondientes a las operaciones no consignadas o consignadas incorrectamente o de forma incompleta en las declaraciones-liquidaciones. No obstante, cuando se trate de declaraciones-liquidaciones relativas al abandono del régimen de depósito distinto del aduanero, se sancionará con multa pecuniaria proporcional del 10 por ciento de las cuotas devengadas correspondientes a las operaciones no consignadas o consignadas incorrectamente o de forma incompleta, siempre que la suma total de cuotas declaradas en la declaración-liquidación sea inferior al de las efectivamente devengadas en el período.

2.2. Obligaciones formales

Para terminar, hay que efectuar una breve referencia a algunas de las **obligaciones formales**³⁶ que han de cumplir los sujetos pasivos de este impuesto, y que se pueden agrupar en las siguientes:

⁽³⁶⁾Arts. 164 a 166 LIVA.

1) **Obligaciones de carácter censal**, relativas al comienzo, la modificación y el cese de la actividad. También hay que citar la obligación de solicitar de la Administración el **número de identificación fiscal** y comunicarlo y acreditarlo en los supuestos que se establezcan.

2) **Obligaciones de facturación** (entregar, conservar y expedir facturas). En materia de facturación destacan **cinco reglas** legales:

a) La **obligación de expedir y entregar factura** por las operaciones efectuadas por los empresarios o profesionales se podrá cumplir, en los términos que reglamentariamente se establezcan, por el cliente de los citados empresarios o profesionales o por un tercero, los cuales actuarán, en todo caso, en nombre y

por cuenta del mismo. Cuando la citada obligación se cumpla por un cliente del empresario o profesional, deberá existir un acuerdo previo entre ambas partes, formalizado por escrito. Asimismo, deberá garantizarse la aceptación por dicho empresario o profesional de cada una de las facturas expedidas en su nombre y por su cuenta, por su cliente.

b) La expedición de facturas por el empresario o profesional, por su cliente o por un tercero, en nombre y por cuenta del citado empresario o profesional, podrá realizarse por cualquier medio, **en papel o en formato electrónico**, siempre que, en este último caso, el destinatario de las facturas haya dado su consentimiento. La factura, en papel o electrónica, deberá garantizar la autenticidad de su origen, la integridad de su contenido y su legibilidad, desde la fecha de expedición y durante todo el período de conservación. Reglamentariamente se determinarán los requisitos a los que deba ajustarse la expedición, remisión y conservación de facturas.

c) La Administración Tributaria, cuando lo considere necesario a los efectos de cualquier actuación dirigida a la comprobación de la situación tributaria del empresario o profesional o sujeto pasivo, podrá exigir una **traducción al castellano**, o a cualquier otra lengua oficial, de las facturas correspondientes a entregas de bienes o prestaciones de servicios efectuadas en el territorio de aplicación del impuesto, así como de las recibidas por los empresarios o profesionales o sujetos pasivos establecidos en dicho territorio.

d) En los supuestos de inversión del sujeto pasivo, a la factura expedida, en su caso, por quien efectuó la entrega de bienes o prestación de servicios correspondiente o al justificante contable de la operación se unirá una **factura que contenga la liquidación del impuesto**. Dicha factura se ajustará a los requisitos que se establezcan reglamentariamente.

e) Las facturas recibidas, los justificantes contables y las copias de las facturas expedidas deberán **conservarse**, incluso por medios electrónicos, durante el plazo de prescripción del impuesto. Esta obligación se podrá cumplir por un tercero, que actuará en nombre y por cuenta del sujeto pasivo.

Cuando los documentos que se acaban de citar se refieran a adquisiciones por las cuales se hayan soportado o satisfecho cuotas del IVA cuya deducción esté sometida a un período de regularización, deberán conservarse durante el período de regularización correspondiente a dichas cuotas y los cuatro años siguientes.

3) Obligaciones de carácter contable. Las prescripciones legales en esta materia son tres:

a) La contabilidad deberá permitir determinar con precisión el importe total del IVA que el sujeto pasivo haya repercutido a sus clientes y el importe total del impuesto soportado por el sujeto pasivo.

b) Todas las operaciones realizadas por los sujetos pasivos en el ejercicio de sus actividades empresariales o profesionales deberán contabilizarse o registrarse dentro de los plazos establecidos para la liquidación y pago del impuesto.

c) El ministro de Economía y Hacienda podrá disponer adaptaciones o modificaciones de las obligaciones registrales de determinados sectores empresariales o profesionales.

Esta materia está regulada principalmente en el RIVA³⁷. En ellos se dispone que los empresarios o profesionales y otros sujetos pasivos del IVA deberán llevar, con carácter general y en los términos dispuestos por este reglamento, **cuatro libros de registro**.

⁽³⁷⁾Arts. 62 a 70 RIVA.

Quienes fuesen titulares de diversos establecimientos situados en el territorio de aplicación del impuesto podrán llevar, en cada uno de ellos, los libros registros que se acaban de mencionar, en los que anotarán por separado las operaciones efectuadas desde dichos establecimientos, siempre que los asientos resúmenes de estos se trasladen a los correspondientes libros registros generales, que deberán llevarse en el domicilio fiscal.

Los libros registro son los siguientes:

a) **Libro registro de facturas expedidas.** A nivel reglamentario, las principales disposiciones son dos:

- En este libro se inscribirán, una por una, las facturas o documentos sustitutivos expedidos, reflejando el número y, en su caso, serie, la fecha de expedición, identificación del destinatario, base imponible o importe de las operaciones y, en su caso, el tipo impositivo y cuota tributaria.
- La anotación individualizada de las facturas o documentos sustitutivos a que se refiere el apartado anterior se podrá sustituir por la de asientos resúmenes en los que se harán constar la fecha, números, base imponible global, el tipo impositivo y la cuota global de facturas o documentos sustitutivos numerados correlativamente y expedidos en la misma fecha, cuyo importe total conjunto, impuesto sobre el valor añadido no incluido, no exceda de 6.000 euros.

b) **Libro registro de facturas recibidas.** Las disposiciones reglamentarias son similares a las dispuestas para el libro registro de facturas expedidas.

c) **Libro registro de bienes de inversión.** Este libro deben llevarlo los sujetos pasivos del impuesto sobre el valor añadido que tengan que practicar la regularización de las deducciones por bienes de inversión, según lo dispuesto en

los artículos 107 a 110 LIVA. Por cada bien individualizado, se hará constar la fecha del comienzo de su utilización, prorrateo anual definitiva y la regularización anual, si procede, de las deducciones.

d) Libro registro de determinadas operaciones intracomunitarias. Los sujetos pasivos del impuesto sobre el valor añadido deberán llevar un libro registro de determinadas operaciones intracomunitarias, en el que se anotarán las que se describen a continuación:

- El envío o recepción de bienes para la realización de los informes periciales o trabajos mencionados en el artículo 70, apartado uno, número 7.º, de la Ley del Impuesto.
- Las transferencias de bienes y las adquisiciones intracomunitarias de bienes comprendidas en los artículos 9, número 3.º, y 16, número 2.º, de la Ley del Impuesto, incluidas, en ambos casos, las contempladas en las excepciones correspondientes a las letras e), f) y g) del citado artículo 9, número 3.º.

En el mencionado libro registro deberán constar los siguientes **datos**:

- Operación y fecha de la misma.
- Descripción de los bienes objeto de la operación con referencia, en su caso, a su factura de adquisición o título de posesión.
- Otras facturas o documentación relativas a las operaciones de que se trate.
- Identificación del destinatario o remitente, indicando su número de identificación a efectos del impuesto sobre el valor añadido, razón social y domicilio.
- Estado miembro de origen o destino de los bienes.
- Plazo que, en su caso, se haya fijado para la realización de las operaciones mencionadas.

Excepción

Como excepción, esta obligación de llevanza de los libros registro no afecta a las actividades acogidas a los regímenes especiales simplificado, de la agricultura, ganadería y pesca, del recargo de equivalencia y del aplicable a los servicios prestados por vía electrónica, con las salvedades establecidas en las normas reguladoras de dichos regímenes especiales, ni respecto de las entregas a título ocasional de medios de transporte nuevos.

En este ámbito, hay que tener en cuenta que el Departamento de Gestión Tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria podrá autorizar, con carácter revocable, previas las comprobaciones que estime oportunas, la **sustitución de los libros de registro** mencionados por sistemas de registro diferentes, así como la **modificación de los requisitos** exigidos para las anotaciones registrales, siempre que respondan a la organización administrativa y contable de los empresarios o profesionales o sujetos pasivos y, al mismo tiempo, quede garantizada plenamente la comprobación de sus obligaciones tributarias por el IVA.

4) Obligación de presentar, periódicamente o a requerimiento de la Administración, **información relativa a sus operaciones económicas** con terceras personas.

5) Obligación de nombrar un representante a efectos del cumplimiento de las obligaciones impuestas en esta ley cuando se trate de sujetos pasivos no establecidos en la UE, salvo que se encuentren establecidos en Canarias, Ceuta o Melilla, o en un Estado con el que existan instrumentos de asistencia mutua análogos a los instituidos en la UE (art. 82 RIVA).

Ejemplo

Leoncio y Ana son dos hermanos que inician actividades económicas. El primero, constituye una empresa dedicada a una actividad incluida en el listado de actividades que pueden aplicar el régimen simplificado del IVA. La segunda, abre un comercio de venta de ropa, cumpliendo con los requisitos exigidos por el régimen especial del recargo de la equivalencia del mismo impuesto. Desconocedores de sus obligaciones formales en relación con el IVA, ¿cuáles son las diferencias que se observan entre uno y otra en cuanto a las obligaciones de gestión del impuesto y qué informaciones e instrumentos de ayuda se contienen en la web de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria para cumplir con estas obligaciones?

En relación con los regímenes especiales del IVA simplificado y del recargo de equivalencia, existen un conjunto de obligaciones formales y de gestión que son comunes, dispuestas en general para todos los contribuyentes del IVA y también, por tanto, para los sujetos sometidos a uno y otro régimen. Así, por ejemplo, todos los sujetos que tengan la condición de empresarios o profesionales (es el caso de Leoncio y Ana) deben darse de alta en la actividad, solicitar y comunicar el NIF, a través del modelo 036 (declaración censal). Este modelo sirve para declarar el inicio del ejercicio de una o varias actividades empresariales o profesionales en territorio español; para modificar cuando varíen cualquiera de los datos recogidos en la declaración de alta; para comunicar la baja por quienes cesen en el ejercicio de toda actividad empresarial o profesional.

Además, no existe la obligación de expedir factura tanto en las actividades realizadas por sujetos pasivos a los que sea de aplicación el régimen especial del recargo de equivalencia, como en las realizadas por empresarios o profesionales que se encuentren acogidos al régimen simplificado del IVA. En el primer caso, sin embargo, **Leoncio** sí deberá expedir factura si realiza la entrega de inmuebles renunciando a la exención del impuesto, mientras que en el caso de **Ana** esta obligación se prevé cuando la determinación de las cuotas se efectúe en atención al volumen de ingresos o bien en caso de transmisión de activos fijos.

Si nos centramos más específicamente en las diferencias que presentan las obligaciones formales que incumben a Leoncio y a Ana, podemos enumerar las siguientes.

Leoncio deberá llevar los siguientes libros:

- Libro registro de facturas recibidas, donde anotarán las facturas relativas a las adquisiciones e importaciones de bienes y servicios por lo que se haya soportado o satisfecho el impuesto, y destinadas a su utilización en las actividades acogidas al régimen simplificado.
- Libro registro de operaciones si realiza alguna de las actividades cuyos índices o módulos operen sobre el volumen de ingresos.
- Por último, deberá conservar los justificantes de los índices o módulos aplicados.

Ana no está obligada a llevar registros en relación con el IVA. Sólo deberá llevar libro registro de facturas recibidas en el caso de realizar actividades en distintos regímenes, es decir, cuando realice simultáneamente actividades económicas en otros sectores de la actividad empresarial o profesional. En este supuesto, Ana deberá tener documentadas en facturas diferentes las adquisiciones de mercancías destinadas a cada una de las distintas actividades que lleva a cabo.

Leoncio tiene que presentar las siguientes declaraciones:

- Autoliquidación ordinaria (modelo 310), que debe presentarse durante los 20 primeros días de los meses de abril, julio y octubre. En dichas autoliquidaciones Leoncio efectuará los ingresos a cuenta de la cuota del régimen simplificado, así como la liquidación de las operaciones indicadas en el art.123.1.b) LIVA (adquisiciones intracomunitarias, inversión de sujeto pasivo y adquisición de activos fijos), si no se ha optado por la liquidación de tales operaciones en el último trimestre.
- Autoliquidación final (modelo 311), que se presentará durante los 30 primeros días del mes de enero del año posterior.
- Declaración-resumen anual del IVA (modelo 390), que se presentará conjuntamente con la liquidación final.

Por el contrario, **Ana** no tiene que hacer declaraciones de IVA, dado que esa obligación incumbe a sus proveedores, que, además del IVA correspondiente, repercuten a la primera el recargo de equivalencia y abonan esa cantidad a Hacienda.

Leoncio debe presentar el modelo 349 (declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias) en relación con las adquisiciones intracomunitarias sujetas. La factura recibida del proveedor deberá ser anotada en el Libro registro de facturas recibidas, en el que se anotará igualmente la cuota correspondiente a la adquisición intracomunitaria. En este ámbito, **Ana** debe presentar el modelo 349 y, además, el modelo 309 de declaración-liquidación no periódica del IVA si realiza adquisiciones intracomunitarias, o protagoniza un supuesto de inversión del sujeto pasivo, o si entrega bienes inmuebles habiendo renunciado a la exención del IVA.

Ni **Leoncio** ni **Ana** tienen la obligación de presentar el modelo 347 (declaración anual de operaciones con terceras personas).

Leoncio debe conservar la siguientes documentación:

- Los justificantes de los módulos que ha aplicado para la determinación del rendimiento de la actividad.
- Las facturas emitidas y numeradas por orden de fecha (libro registro de facturas expedidas), aunque sólo en los casos en que esté obligado a emitirlas.
- Las facturas y justificantes de otro tipo que haya recibido (Libro registro de facturas recibidas).
- Dependiendo de la actividad que se desempeñe en Régimen Simplificado, podría existir algún otro libro registro obligatorio, como el Libro registro de bienes de inversión si el sujeto pasivo reduce el rendimiento de la actividad amortizando determinados bienes (inmuebles, maquinaria, vehículos...).
- Todos estos libros Leoncio debe conservarlos durante el plazo de prescripción, esto es, 4 años a contar desde que finaliza el plazo para presentar la declaración anual correspondiente al impuesto del IVA.

En el caso de **Ana**, como no tiene la obligación de llevar libros por el impuesto del IVA, salvo que realice actividades en otros regímenes distintos, no tiene ninguna obligación de conservación documental.

Por último, si nos centramos en la información y los instrumentos de ayuda que contiene la web de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria para que **Leoncio** y **Ana** cumplan con sus obligaciones en relación con el IVA, podemos citar las siguientes:

a) Si entramos en la sección "Empresas y Profesionales", y sucesivamente en los links "Empresarios Individuales y profesionales", "IVA", los dos sujetos, Leoncio y Ana, podrán encontrar información sobre:

- El NIF en el IVA.
- Funcionamiento general del impuesto.
- Devolución mensual del IVA.
- Regímenes de tributación-Regímenes especiales (simplificado y recargo de equivalencia). **Leoncio** encontrará información sobre los sujetos a los que se aplica el régimen simplificado, la determinación de las cuotas a ingresar, y todas las obligaciones formales que le incumben (llevar un libro registro de facturas recibidas en el que anotarán las facturas y documentos relativos a las adquisiciones e importaciones de bienes

y servicios por los que se haya soportado o satisfecho el impuesto y destinados a su utilización en las actividades por las que resulte aplicable el referido régimen especial; conservar los justificantes de los índices o módulos, aplicados de conformidad con lo que, en su caso, prevea la orden ministerial que los apruebe; presentar las declaraciones que correspondan en los modelos que se indican). Por su parte, **Ana** podrá encontrar información sobre el régimen del recargo de equivalencia sobre distintos aspectos (a quien se aplica el régimen, en qué consiste el mismo, y cuáles son las obligaciones formales que presenta: acreditar su condición de comerciante minorista a los proveedores, supuestos especiales en que existe la obligación de expedir factura, de llevanza de libros, o de presentar declaraciones).

- ¿Tributación por IVA o por transmisiones patrimoniales?
- Coordinación e incompatibilidad de los regímenes especiales IRPF-IVA.
- Requisitos para recuperar el IVA en el caso de créditos incobrables.
- Folleto de actividades económicas.
- INFORMA (preguntas frecuentes).
- Normativa del IVA.
- Manual del IVA.

b) En la sección "Empresas y profesionales", "Obligaciones contables y registrales", **Leoncio** y **Ana** encontrarán las obligaciones formales a las que hemos aludido (llevanza de libros y su conservación, obligación de emitir factura, etc.).

c) Por lo que respecta a los instrumentos de ayuda, en la web tenemos diversos accesos directos:

- Modelos y formularios-IVA.
- Calendario del contribuyente, para saber las fechas de presentación de los diferentes modelos.
- Certificados electrónicos para presentación telemática. Para ello Leoncio y Ana deberían obtener un certificado electrónico emitido y firmado por una autoridad de certificación (por ejemplo, la Fábrica Nacional de Moneda y Timbre), o activar la firma digital del DNI-e.
- Descarga de programas de ayuda.
- Normativa y criterios interpretativos, para consultas relacionadas con la materia.

Ejercicios de autoevaluación

De selección

1. En el régimen simplificado del IVA,...

- a) los índices y módulos se aplican sobre las cuotas soportadas.
- b) los índices y módulos se aplican sobre las cuotas repercutidas.
- c) los índices y módulos se aplican sobre la diferencia entre las cuotas repercutidas y las cuotas soportadas.

2. Un empresario sometido al régimen especial de la agricultura, la ganadería y la pesca...

- a) tiene derecho a que la Administración le abone la compensación agraria cuando exporte los productos naturales producidos en sus explotaciones.
- b) tiene derecho a recibir la compensación agraria cuando transmite los bienes producidos en su explotación a cualquier persona o entidad.
- c) tiene derecho a percibir la compensación agraria cuando vende los productos naturales producidos en sus explotaciones a otro empresario sometido al régimen especial del recargo de equivalencia.

3. Un sujeto que se dedica a la reventa de libros sometida al régimen especial de los bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección...

- a) no puede aplicarse la modalidad de determinación de la base imponible mediante el margen de beneficio global.
- b) puede aplicarse la modalidad de determinación de la base imponible mediante el margen de beneficio global.
- c) únicamente puede aplicarse la modalidad de determinación de la base imponible mediante el margen de beneficio global.

4. Determinad cuál de las siguientes afirmaciones es correcta:

- a) La LIVA prevé un régimen especial para cualquier tipo de joya, según el concepto de joya previsto en la ley.
- b) Los regímenes especiales se diferencian del régimen general únicamente en la gestión del impuesto.
- c) Ninguna de las dos afirmaciones anteriores es cierta.

5. ¿Cuál de estas afirmaciones es falsa?

- a) Una empresa de viajes bajo el régimen especial no puede deducir ningún IVA soportado.
- b) Una empresa de viajes bajo el régimen especial no puede aplicar el mencionado régimen a los servicios que preste a los clientes utilizando medios propios.
- c) Una empresa de viajes bajo el régimen especial no puede aplicar el mencionado régimen a las ventas que efectúa a los clientes de viajes organizados por agencias de viajes mayoristas.

6. ¿Cuál de estas afirmaciones es cierta?

- a) Un comerciante minorista sometido al régimen especial del recargo de equivalencia debe repercutir a sus clientes el IVA y el recargo de equivalencia.
- b) La factura emitida por una agencia de viajes bajo el régimen especial debe hacer constar siempre el IVA repercutido de manera separada del precio.
- c) En el régimen especial de las agencias de viajes no se puede deducir nunca el IVA soportado por las adquisiciones e importaciones de bienes y servicios adquiridos para integrarlos en la prestación única del viaje.

7. Un empresario establecido fuera del ámbito de aplicación territorial del IVA español y sometido al régimen especial aplicable a los servicios prestados por vía electrónica...

- a) debe presentar en todo caso autoliquidaciones trimestrales.
- b) no debe presentar autoliquidaciones en los trimestres en los que no suministre servicios electrónicos.
- c) Ninguna de las respuestas anteriores es cierta.

8. ¿Cuál de estas afirmaciones es cierta?

- a) Todos los sujetos pasivos del IVA sometidos al régimen general del impuesto deben hacer declaraciones-liquidaciones mensuales.
- b) Sólo determinados sujetos pasivos del IVA, como los exportadores, pueden acogerse al régimen de declaración-liquidación mensual.
- c) Ninguna de las afirmaciones anteriores es cierta.

9. ¿Cuál de estos empresarios debe realizar liquidaciones periódicas del IVA (mensuales o trimestrales)?

- a) Los sometidos al régimen especial simplificado.
- b) Los sometidos al régimen especial del recargo de equivalencia.
- c) Los sometidos al régimen especial de la agricultura, la ganadería y la pesca.

10. Antonio, empresario de Toledo que aplica el régimen simplificado de IVA, compra un almacén en Soria, siendo el vendedor un empresario con residencia en Lisboa. A los efectos del IVA español,...

- a) Antonio deberá calcular una cuota de IVA devengado por esta operación que podrá declarar en la última autoliquidación del año.
- b) Antonio no deberá calcular ninguna cuota de IVA devengado por esta operación, puesto que esta se calcula aplicando los signos, índices y módulos correspondientes.
- c) Antonio no deberá calcular ninguna cuota de IVA devengado por esta operación, puesto que el sujeto pasivo es el empresario residente en Lisboa.

11. Aurelio, pescador de Vigo sometido al régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca, vende una partida de pescado a un empresario domiciliado en Marruecos. A los efectos del IVA español,...

- a) Aurelio deberá repercutir la cuota de IVA correspondiente a esta operación al empresario marroquí.
- b) Aurelio no deberá repercutir ninguna cuota de IVA por esta operación y tendrá derecho a solicitar una compensación al empresario marroquí.
- c) Aurelio no deberá repercutir ninguna cuota de IVA por esta operación y tendrá derecho a solicitar una compensación a la Hacienda española.

12. María, residente en Córdoba, compra una escultura y diamantes en una galería de arte en Nueva York y vende estos bienes a un coleccionista de arte en Madrid. A los efectos del IVA español,...

- a) María debe acogerse al régimen especial de bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección por la venta de la escultura, pero no por la venta de los diamantes.
- b) María puede acogerse al régimen especial de bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección por la venta de la escultura, pero no por la venta de los diamantes.
- c) María no puede acogerse al régimen especial de bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección por la venta de la escultura, pero sí por la venta de los diamantes.

13. Macarena compra en Alemania monedas de oro acuñadas en el año 1850 y el empresario alemán vendedor ha renunciado a la exención del impuesto en el régimen especial del oro de inversión previsto para dicha entrega en Alemania. A los efectos del IVA español,...

- a) Macarena realiza una adquisición intracomunitaria exenta, aunque puede renunciar a la exención.
- b) Macarena realiza una adquisición intracomunitaria no exenta, aunque puede optar por aplicar la exención.
- c) Macarena podrá deducir la cuota de IVA soportado por esta adquisición.

14. Una agencia de viajes de Zamora realiza operaciones sometidas al régimen especial de las agencias de viajes en el IVA y después de tres años de haber iniciado su actividad determinando la base imponible operación por operación, quiere optar por determinar la base imponible en forma global para cada período impositivo. A los efectos de este impuesto,...

- a) esta agencia de viajes no puede ejercitar esta opción.
- b) esta agencia de viajes puede ejercitar esta opción en el mes de diciembre anterior al inicio del cuarto año natural en que deba surtir efecto.
- c) esta agencia de viajes deberá mantener la opción inicial de determinar la base imponible operación por operación tres años más.

15. Encarna, propietaria de una tienda de golosinas, vende la mayoría de sus productos a otros empresarios dedicados al mismo sector. Al cabo de cuatro años, debido a la crisis económica,

Encarna pierde a la mayoría de sus clientes, de manera que a partir de ese momento realiza el 90% de sus ventas a clientes particulares. A partir de este cuarto año, a los efectos del IVA,...

- a) Encarna puede optar por aplicar el régimen del recargo de equivalencia y, en caso de ejercitar la opción, debe efectuar la liquidación e ingreso de la cantidad resultante de aplicar al valor de adquisición de las existencias inventariadas, IVA excluido, los tipos del citado impuesto y del recargo de equivalencia vigentes en la fecha de iniciación.
- b) Encarna debe aplicar el régimen especial del recargo de equivalencia y efectuar la liquidación e ingreso de la cantidad resultante de aplicar al valor de adquisición de las existencias inventariadas, IVA excluido, los tipos del citado impuesto y del recargo de equivalencia vigentes en la fecha de iniciación.
- c) Las dos respuestas anteriores son incorrectas.

16. Una empresa japonesa, identificada a los efectos del IVA en Italia, vende por Internet juegos de ordenador a un cliente particular (no empresario ni profesional) residente en Madrid. A los efectos del IVA,...

- a) la empresa japonesa debe declarar el IVA devengado por esta operación en España.
- b) la empresa japonesa debe declarar el IVA devengado por esta operación en Italia.
- c) la empresa japonesa debe declarar el impuesto japonés sobre el consumo aplicable en su país de origen.

17. Tres empresas A, B y C forman parte de un grupo de entidades, siendo la primera de ellas la sociedad dominante. La sociedad C es investigada desde el 8 de febrero del año X por la Inspección de Tributos de la Agencia Tributaria y la sociedad A no recibe notificación de esta circunstancia hasta el 13 de marzo del mismo año. En septiembre del año X la Inspección de tributos notifica a la sociedad B una liquidación provisional por una infracción tributaria consistente en la impago de determinadas cuotas de IVA cometida el 1 de marzo del año X-4. A los efectos del IVA,...

- a) la sociedad B puede oponerse a la sanción por prescripción.
- b) la infracción de la sociedad B no se puede considerar prescrita.
- c) la infracción de la sociedad B debe entenderse imputable a la sociedad A.

18. Un empresario inscrito en el registro de devolución mensual realiza operaciones durante un mes sin que se generen cuotas a devolver a su favor. A los efectos del IVA,...

- a) Este empresario debe presentar una autoliquidación trimestral.
- b) este empresario debe presentar una autoliquidación trimestral, aunque puede solicitar la presentación de una autoliquidación mensual.
- c) Las dos respuestas anteriores son incorrectas.

19. Una empresa de Cádiz compra en Rusia un barco para afectarlo a la pesca costera. Al cabo de un año, el barco es desafectado de su destino inicial y afectado a una actividad turística. Por esta desafectación, a los efectos del IVA,...

- a) la empresa de Cádiz no debe calcular ninguna cuota de IVA ni presentar ninguna declaración del impuesto.
- b) la empresa de Cádiz debe calcular una cuota de IVA e incluirla en la declaración trimestral o mensual correspondiente a la fecha de devengo de esta operación.
- c) la empresa de Cádiz debe calcular una cuota de IVA y presentar una declaración en los 30 primeros días del mes de enero siguientes al año natural en el que se haya devengado el impuesto por esta operación.

20. Antonia es una empresaria sometida al régimen simplificado del IVA y en una de sus autoliquidaciones no incluye un índice que es aplicable a la actividad que desarrolla. A los efectos del IVA,...

- a) la Administración Tributaria notificará a este sujeto pasivo una liquidación provisional con la cuota correcta aplicando el régimen general del impuesto.
- b) la Administración Tributaria notificará a este sujeto pasivo una liquidación provisional con la cuota correcta aplicando las sanciones correspondientes, pero no los intereses de demora.
- c) Las dos respuestas anteriores son incorrectas.

21. Julia es propietaria de una joyería. A los efectos del IVA,...

- a) Julia no puede aplicar el régimen especial del recargo de equivalencia.
- b) Julia puede aplicar el régimen especial del recargo de equivalencia.
- c) Julia debe aplicar el régimen especial del recargo de equivalencia.

22. En un grupo de entidades, la entidad dominante no conserva ningún sistema de información analítica de las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas entre los miembros del grupo. A los efectos del IVA,...

- a) la entidad dominante deberá pagar una multa pecuniaria del 10% de los bienes y servicios adquiridos a terceros.
- b) la entidad dominante deberá pagar una multa pecuniaria del 2% del volumen de operaciones del grupo.
- c) la entidad dominante será sancionada únicamente con las sanciones previstas en la Ley General Tributaria.

23. ¿Cuál de las siguientes actuaciones de un profesional es correcta a los efectos del IVA?:

- a) Anota una misma factura en varios asientos correlativos cuando incluya operaciones que tributen a distintos tipos impositivos.
- b) No anota en el libro registro de facturas recibidas las facturas y documentos de aduanas correspondientes a los bienes adquiridos o importados.
- c) Anota una factura en libras esterlinas en el libro registro de facturas expedidas por una operación realizada con un cliente británico.

24. Feliciano, empleado de un taller mecánico, adquiere un vehículo con menos de un año de antigüedad y 1.000 kilómetros recorridos a una empresa en Berlín. A los efectos del IVA,...

- a) Feliciano no debe presentar ninguna autoliquidación, por no ser empresario ni profesional.
- b) Feliciano debe presentar una autoliquidación especial de carácter no periódico.
- c) Las dos respuestas anteriores son incorrectas.

25. Laura, propietaria de una tienda de material escolar, comunica a sus proveedores que está sometido al régimen del recargo de equivalencia, pero uno de esto no consigna en la factura de forma expresa este recargo. A los efectos del IVA,...

- a) Laura será sancionada con una multa pecuniaria del 50% del importe del recargo de equivalencia.
- b) Laura será sancionada con una multa pecuniaria del 10% del importe del recargo de equivalencia.
- c) Laura no será sancionada.

Casos prácticos

26. Una agencia de viajes de Barcelona realiza en un trimestre las siguientes operaciones sometidas al régimen especial de las agencias de viaje en el IVA:

a) Contrata con un cliente A la realización de un viaje por Alemania y Dinamarca por un importe de 3.000 euros, IVA excluido. Los gastos de la agencia de viajes en relación con este viaje (impuestos incluidos) han sido los siguientes:

- Hoteles: 1.200 euros.
- Billetes de avión: 500 euros.
- Transporte interno: 300 euros.

b) Contrata con un cliente B la realización de un viaje por Portugal y Marruecos por un importe de 5.000 euros, IVA excluido. El 60% del viaje se realiza por Portugal y el 40% restante por Marruecos. Los gastos de la agencia de viajes en relación con este viaje (impuestos incluidos) han sido los siguientes:

- Hoteles: 2.300 euros.
- Billetes de avión: 900 euros.
- Transporte interno: 600 euros.

c) Contrata con otros clientes la realización de distintos viajes por la Península y Baleares por un importe total de 70.000 euros, IVA excluido. Los gastos de la agencia de viajes relacionados con estos viajes han ascendido a 50.000 euros, IVA incluido.

En el mismo trimestre esta agencia de viajes ha pagado 2.000 euros mensuales por el alquiler del local donde desarrolla sus actividades, 150 euros mensuales por el consumo de luz y 300 euros por el consumo de teléfono, cantidades todas ellas con IVA excluido.

Cuestión: efectuar la autoliquidación de este trimestre en la modalidad de operación por operación y en la modalidad en forma global.

27. Jorge es un empresario individual que se dedica a la actividad de transporte de mercancías por carretera, y cuenta con un empleado y un camión de 3,5 toneladas. En el ejercicio del año 2014, las cuotas de IVA devengadas y repercutidas a sus clientes han ascendido a 7.200 euros y las cuotas de IVA soportado por sus compras y gastos han sido las siguientes:

- Combustible: 500 euros.
- Restaurantes: 500 euros.
- Reparaciones del camión: 1.000 euros.
- Hoteles: 755,56 euros.

En este mismo ejercicio, Jorge ha vendido un ordenador afectado a su empresa, ascendiendo la cuota de IVA repercutido a 96,16 euros. Asimismo, en este ejercicio, por la compra del camión, Jorge ha soportado una cuota de IVA de 3.730,42 euros.

Cuestión: calcular las cuatro cuotas trimestrales a pagar por este sujeto pasivo en régimen simplificado y la cuota anual que le correspondería pagar en el régimen general del impuesto si el sujeto optara por renunciar al primero. Teniendo en cuenta los resultados obtenidos, ¿le conviene a Jorge renunciar al régimen simplificado y aplicar el régimen general?

Solucionario

Ejercicios de autoevaluación

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. Esta agencia de viajes está sometida al régimen especial de las agencias de viajes en el IVA, lo cual implica que realiza operaciones actuando en nombre propio respecto de los viajeros y utilizando en la realización del viaje bienes entregados o servicios prestados por otros empresarios o profesionales, y que debe entender por "viajes" los servicios de hospedaje o transporte prestados conjuntamente o por separado y, en su caso, con otros de carácter accesorio o complementario de los mismos (art. 141.1 LIVA). En ningún caso puede tratarse de ventas al público efectuadas por agencias minoristas de viajes organizados por agencias mayoristas ni ventas llevadas a cabo utilizando para la realización del viaje exclusivamente medios de transporte o de hostelería propios (art. 141.2 LIVA).

Por otro lado, en las operaciones a las que resulte aplicable este régimen especial, la agencia de viajes no estará obligada a consignar en factura separadamente la cuota repercutida, debiendo entenderse, en su caso, comprendida en el precio de la operación (art. 142.1 LIVA), y estando exentos del impuesto los servicios prestados cuando las entregas de bienes o prestaciones de servicios, adquiridos en beneficio del viajero y utilizados para efectuar el viaje, se realicen fuera de la Unión Europea (art. 143 LIVA).

En principio, la base imponible del IVA devengado en este régimen especial para cada período impositivo de liquidación se calcula operación por operación, aunque la agencia de viajes puede optar por la modalidad en forma global, debiendo mantenerse la opción de una u otra modalidad durante un período mínimo de cinco años (art. 146.1 LIVA).

En el primer caso, modalidad **operación por operación**, la base imponible será el margen bruto de la agencia de viajes, considerándose como tal la diferencia entre la cantidad total cargada al cliente, excluido el impuesto sobre el valor añadido que grave la operación, y el importe efectivo, impuestos incluidos, de las entregas de bienes o prestaciones de servicios que, efectuadas por otros empresarios o profesionales, sean adquiridos por la agencia para su utilización en la realización del viaje y redunden directamente en beneficio del viajero. Para la determinación del margen bruto de la agencia, no se computarán las cantidades o importes correspondientes a las operaciones exentas del impuesto en virtud de lo dispuesto en el art. 143 LIVA, ni los de los bienes o servicios utilizados para la realización de las mismas (art. 145.1 LIVA), y no se considerarán prestados para la realización de un viaje, entre otros, los siguientes servicios: las operaciones de compra-venta o cambio de moneda extranjera y los gastos de teléfono, télex, correspondencia y otros análogos efectuados por la agencia (art. 145.2 LIVA).

Aplicando estas reglas a nuestro supuesto, resultan las siguientes cantidades:

a) Cliente A:

- Base imponible: 3.000 euros (cantidad total cargada al cliente, excluido el IVA) – 2.000 euros (importe efectivo, impuestos incluidos, pagados por la agencia a los hoteles, compañías aéreas y transporte interno) = 1.000 euros.
- Cuota de IVA devengado: 1.000 euros (base imponible) × 21% (tipo de gravamen general) = **210 euros**.

b) Cliente B:

- Base imponible: 5.000 euros (cantidad total cargada al cliente, excluido el IVA) – 3.800 euros (importe efectivo, impuestos incluidos, pagados por la agencia a los hoteles, compañías aéreas y transporte interno) = 1.200 euros.
- En este caso, como hemos indicado, para la determinación del margen bruto de la agencia no se computan las cantidades o importes correspondientes a las operaciones exentas del impuesto en virtud de lo dispuesto en el art. 143 LIVA, que hace referencia a los servicios prestados cuando las entregas de bienes o prestaciones de servicios, adquiridos en beneficio del viajero y utilizados para efectuar el viaje, se realicen fuera de la Unión Europea, ni los de los bienes o servicios utilizados para la realización de las mismas (art. 145.1 LIVA). En nuestro supuesto, como el 40% del viaje se realiza fuera de la Unión Europea (Marruecos), habrá que deducir este porcentaje del margen de beneficio para obtener la base imponible: 1.200 – (40% × 1.200) = 1.200 – 480 = 720 euros.
- Cuota de IVA devengado: 720 euros (base imponible) × 21% (tipo de gravamen general) = **151,2 euros**.

c) Otros clientes:

- Base imponible: 70.000 euros (cantidad total cargada a los clientes, excluido el IVA) – 50.000 euros (importe efectivo, impuestos incluidos, pagados por la agencia en relación con estos viajes) = 20.000 euros.
- Cuota de IVA devengado: 20.000 euros (base imponible) × 21% (tipo de gravamen general) = **4.200 euros**.

El IVA repercutido por la agencia de viajes en este trimestre por todas las operaciones que ha realizado asciende a **4561,2 euros** (210 + 151,2 + 4.200).

Por lo que respecta al IVA soportado por la agencia de viajes, es el siguiente:

- Alquiler del local donde la agencia desarrolla sus actividades: 2.000 euros × 3 meses = 6.000 euros. Cuota de IVA soportado: 6.000 × 21% = **1.260 euros**.
- Consumo de luz: 150 euros × 3 meses = 450 euros. Cuota de IVA soportado: 450 × 21% = **94,5 euros**.
- Consumo de teléfono: tal como hemos señalado anteriormente, no se consideran prestados para la realización de un viaje los gastos de teléfono, télex, correspondencia y otros análogos efectuados por la agencia (art. 145.2 LIVA). Por tanto, la cuota de IVA soportado no es deducible en este caso.

El IVA soportado por la agencia de viajes en este trimestre asciende a **1.354,5 euros** (1.260 + 94,5).

Finalmente, la cuota de IVA a ingresar en este trimestre por la agencia de viajes es la siguiente: 4.561,2 euros (IVA repercutido) – 1.354,5 euros (IVA soportado deducible) = **3.206,7 euros**.

La determinación **en forma global**, para cada período impositivo, de la base imponible correspondiente a las operaciones a las que resulte aplicable el régimen especial, se efectuará con arreglo al procedimiento indicado en el art. 146.2 LIVA: del importe global cargado a los clientes, IVA incluido, correspondiente a las operaciones cuyo devengo se haya producido en dicho período de liquidación, se sustraerá el importe efectivo global, impuestos incluidos, de las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por otros empresarios o profesionales que, adquiridos por la agencia en el mismo período, sean utilizados en la realización del viaje y redunden en beneficio del viajero. Finalmente, la base imponible global se hallará multiplicando por 100 la cantidad resultante y dividiendo el producto por 100 más el tipo impositivo general establecido en el art. 90 LIVA.

Aplicando estas reglas a nuestro supuesto, obtenemos las siguientes cifras:

- Importe global cargado al cliente A, IVA incluido: 3.000 euros + $(21\% \times 3.000) = 3.630$ euros.
- Importe global cargado al cliente B, IVA incluido: 5.000 euros + $(21\% \times 5.000) = 6.050$ euros.
- Importe global cargado a otros clientes, IVA incluido: 70.000 euros + $(21\% \times 70.000) = 84.700$ euros.

La suma de estos importes asciende a **94.380 euros**.

La cifra que se debe restar es la siguiente:

- Importe efectivo global, impuestos incluidos, de las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas por otros empresarios o profesionales que, adquiridos por la agencia en el mismo período, sean utilizados en la realización del viaje y redunden en beneficio del cliente A: 2.000 euros.
- Importe efectivo global, impuestos incluidos, de las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas por otros empresarios o profesionales que, adquiridos por la agencia en el mismo período, sean utilizados en la realización del viaje y redunden en beneficio del cliente B: 3.800 euros.
- Importe efectivo global, impuestos incluidos, de las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas por otros empresarios o profesionales que, adquiridos por la agencia en el mismo período, sean utilizados en la realización del viaje y redunden en beneficio de otros viajeros: 50.000 euros.

La suma de estos importes asciende a **55.800 euros**.

El margen global de beneficio es, por tanto, la diferencia de las dos cifras: $94.380 - 55.800 = 38.580$ euros.

Como ya hemos indicado, la base imponible global se hallará multiplicando por 100 la cantidad resultante y dividiendo el producto por 100 más el tipo impositivo general: $38.580 \times 100 = 3.858.000$ euros. Esta cantidad se debe dividir por 100 más el tipo general del 21%: $3.858.000 / (100 + 21) = 31.884,30$ euros.

Esta base imponible se debe multiplicar por el tipo de gravamen correspondiente para obtener la cuota del IVA devengado: $31.884,30 \times 21\% = 6.695,70$ euros.

Finalmente, para calcular el IVA a ingresar aplicando la modalidad en forma global, a la cantidad resultante del IVA devengado (6.695,70) se debe restar la suma de las cuotas de IVA soportado deducible, que como hemos tenido ocasión de calcular en la modalidad de operación por operación asciende a 1.354,50 euros: $6.695,70 - 1.354,50 = 5.341,20$ euros.

27. Cálculo de las cuatro cuotas trimestrales en régimen simplificado

De acuerdo con los arts. 123 LIVA y 42 RIVA, para aplicar el régimen simplificado debemos tener en cuenta los índices y módulos dispuestos en una orden ministerial aprobada cada año, que en el ejercicio 2014 es la Orden HAP/2206/2013, de 26 de noviembre. La actividad que nos ocupa en el supuesto, el transporte de mercancías por carretera, se contiene en el epígrafe 722.

En los tres primeros trimestres se realizan tres autoliquidaciones o pagos a cuenta, que se presentan los veinte primeros días naturales de los meses de abril, julio y octubre. Siguiendo la orden ministerial indicada, debemos calcular primero la cuota devengada por operaciones corrientes, para lo cual, y con el objetivo de diferir financieramente el impacto del aumento de tipos, Jorge ha de utilizar la tabla aprobada para el ejercicio 2013 para el cálculo de las cuotas trimestrales, debiendo utilizarse la derivada de la presente orden para el cálculo de

la cuota correspondiente al cuarto trimestre, efectuándose entonces la regularización que corresponda con los nuevos módulos.

Así pues, atenderemos los módulos de la Orden HAP/2549/2012, que es la aplicable para el ejercicio del 2013, y en ella el epígrafe 722 dispone que los módulos a tener en cuenta para calcular la cuota devengada en operaciones corrientes son los siguientes:

- Personal empleado: 4.149,99 euros por personal empleado. A estos efectos, como personas empleadas se considerarán tanto las no asalariadas, incluyendo el titular de la actividad, como las asalariadas. 2 empleados x 4.149,99 euros = 8.299,98 euros.
- Carga de vehículos: 388,55 euros por tonelada; 3,5 toneladas x 388,55 euros = 1.359,93 euros.
- TOTAL: 9.659,91 euros.

El ingreso a cuenta a efectuar se calcula aplicando el porcentaje del 5% a esta cantidad: $9.659,91 \times 5\% = 483$ euros. Por tanto, se realizan tres pagos a cuenta de 483 euros.

En el cuarto trimestre, para el cálculo de la cuota de IVA a ingresar o devolver se deben realizar las siguientes operaciones:

Cuota devengada por operaciones corrientes, tomando ya ahora los módulos contenidos en la Orden HAP/2206/2013, de 26 de noviembre (que casualmente son los mismos que en la Orden HAP/2549/2012):

- Personal empleado: 4.149,99 euros por personal empleado. A estos efectos, como personas empleadas se considerarán tanto las no asalariadas, incluyendo el titular de la actividad, como las asalariadas. 2 empleados x 4.149,99 euros = 8.299,98 euros.
- Carga de vehículos: 388,55 euros por tonelada; 3,5 toneladas x 388,55 euros = 1.359,93 euros.
- TOTAL: 9.659,91 euros.

A la cifra resultante deben restarse las cuotas soportadas por operaciones corrientes, que solo pueden deducir en el cuarto trimestre (art. 123 LIVA). Aquí se incluyen las cuotas de IVA que derivan de las compras efectuadas por Jorge, entendiendo que se refieren a bienes afectos a una actividad que no se realiza en un local determinado:

- Combustible: 500 euros.
- Restaurantes: 500 euros.
- Reparaciones del camión: 1.000 euros.
- Hoteles: 755,56 euros.
- TOTAL: 2.755,56 euros.

Como la cuota mínima del epígrafe 722 es de 965,99 euros ($9.659,91 \times 10\%$), según la Orden HAP/2206/2013, de 26 de noviembre, la cifra resultante de la resta entre las cuotas devengadas por operaciones corrientes (9.659,91 euros) y las cuotas soportadas por operaciones corrientes (2.755,56 euros), esto es, 6.904,35 euros, es mayor que este mínimo, esta cifra superior es la que se tiene en cuenta.

A la cifra anterior debe sumarse como deducción el 1% del importe de la cuota devengada por operaciones corrientes, en concepto de cuotas soportadas de difícil justificación: $9.659,91 \times 1\% = 96,60$ euros.

A continuación, deben sumarse las cuotas devengadas por las operaciones a que se refiere el artículo 123.Uno.B LIVA, que en el supuesto que nos ocupa viene dado por el IVA devengado por la venta del ordenador: 96,16 euros.

Finalmente, hay que restar las cuotas soportadas o satisfechas por la adquisición o importación de los activos fijos destinados al desarrollo de la actividad, aquí el IVA soportado por la compra del camión: 3.730,42 euros.

Por lo tanto, el IVA a ingresar en el año 2014 sería: $9.659,91 - 2.755,56 - 96,60 + 96,16 - 3.730,42 = 3.173,49$ euros.

En todo caso, como Jorge ha ingresado ya tres pagos a cuenta de 483 euros, este sujeto debe restar la cifra pagada en los tres trimestres anteriores, esto es, $483 \times 3 = 1.449$ euros. Así pues, la cuota de IVA a ingresar el cuarto trimestre es: $3.173,49 - 1.449 = 1.724,49$ euros.

Cálculo de la cuota anual a pagar en el régimen general

Si Jorge opta por el régimen general, el cálculo del IVA a ingresar resulta más sencillo. Simplemente hay que calcular las cuotas de IVA devengado y las cuotas de IVA soportado en el año 2014:

Cuotas de IVA devengado:

- IVA devengado y repercutido a clientes (según el enunciado): 7.200 euros.
- IVA devengado y repercutido por la venta del ordenador: 96,16 euros.
- TOTAL: $7.200 + 96,16 = 7.296,16$ euros.

Cuota de IVA soportado:

- Combustible: 500 euros.
- Restaurantes: 500 euros.
- Reparaciones del camión: 1.000 euros.
- Hoteles: 755,56 euros.
- Compra del camión: 3.730,42 euros.
- TOTAL: $500 + 500 + 1.000 + 755,56 + 3.730,42 = 6.485,98$ euros.

En definitiva, en este caso el IVA a ingresar es de: $7.296,16 - 6.485,98 = 810,18$ euros.

¿Le conviene a Jorge renunciar al régimen simplificado y aplicar el régimen general?

Si tenemos en cuenta los datos de 2014, resulta evidente que a Jorge le conviene renunciar al régimen simplificado y aplicar el régimen general, pues con el primero realiza un ingreso total de 3.173,49 euros y con el segundo únicamente de 810,18 euros. En todo caso, habría que ver la evolución de la actividad económica de este sujeto más a largo plazo, puesto que la renuncia al régimen simplificado debe mantenerse un mínimo de tres años.

Bibliografía

Nota: La bibliografía contenida en este apartado hace referencia únicamente a los trabajos relacionados específicamente con los regímenes especiales y la gestión del IVA.

1. Regímenes especiales del IVA

Régimen simplificado

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*. Valencia: 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". En: Chico de la Cámara, Pablo; Galán Ruiz, Javier (ed. lit.). *Comentarios a la Ley y Reglamento del IVA*. Cizur Menor: Thomson Reuters Civitas.

Régimen especial de la agricultura, la ganadería y 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". En: 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". En: F. Romero García (coord.). *La fiscalidad de la agricultura y la ganadería*. Madrid: CISS.

Régimen especial de bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección

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)". En: 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).

Régimen especial del oro de inversión

Carbajo Vasco, Domingo (2012). "El régimen especial del oro de inversión". En: 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).

Régimen especial de las agencias de viajes

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. 178-179).

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

Régimen especial del recargo de equivalencia

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* (tomo I).

Longás Lafuente, Antonio (2012). "El régimen especial del recargo de equivalencia". En: 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).

Régimen especial aplicado a los servicios prestados por vía electrónica

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". En: 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).

Régimen especial del grupo de entidades

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

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". En: 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).

Régimen especial del criterio de caja

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. Gestión del impuesto

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. 1-2).

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

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.

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