

Unidad Didáctica 5

# **Regímenes especiales del IVA**

# Contenido

1. Régimen especial del recargo de equivalencia
2. Régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca
3. Régimen simplificado
4. Régimen especial de los bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección
5. Régimen especial de las agencias de viajes
6. Régimen del oro de inversión
7. Régímenes especiales aplicables a los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión o de televisión y a los prestados por vía electrónica
8. Grupo de empresas
9. Régimen especial del criterio de caja

## 1. Régimen especial del recargo de equivalencia

Con el fin de **liberar a los comerciantes** minoristas de las obligaciones formales de gestión o liquidación del IVA, su tributación se efectuará a través del régimen especial del recargo de equivalencia, con carácter obligatorio.

### 1.1. Ámbito de aplicación (LIVA Art. 148 y 149; RIVA Art. 54 y 59)

A los efectos de la LIVA en el artículo 149, se englobarán dentro del término comerciantes minoristas los sujetos pasivos en quienes cumplan con los siguientes requisitos:

- 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. No se considerarán 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 en el párrafo anterior, sin perjuicio de su consideración como tales respecto de otros productos de análoga o distinta naturaleza que comercialicen en el mismo estado en que los adquirieron.
- 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. El requisito establecido en el párrafo anterior no será de aplicación en relación con los sujetos pasivos que tengan la condición de comerciantes minoristas según las normas reguladoras por el IAE (Impuesto sobre Actividades Económicas), siempre y cuando en ellos ocurra alguna de los siguientes acontecimientos:
  - 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.

Por tanto, este régimen se aplica a los sujetos pasivos reúnan los siguientes requisitos:

- Que posean la condición de comerciante minorista.
- Que sean personas físicas o entidades en régimen de atribución de rentas en IRPF en las que todos sus socios, participantes, etc., sean también personas físicas.
- Que comercialicen al por menor artículos o productos de cualquier naturaleza, siempre y cuando estas no estén exentas de dicho régimen.

Asimismo cuando la actividad comercial tenga relación con las situaciones siguientes, dicho régimen no será de aplicación:

- Vehículos accionados a motor para circular por carretera y sus remolques, excepto bicicletas, triciclos.
- Embarcaciones y buques.
- Aviones, avionetas, veleros y demás aeronaves.
- Accesorios y piezas de recambio de los medios de transporte anteriores (no se incluyen en esta clasificación: guantes, cascos, botas de motocross, gafas protectoras, ni los recambios ni accesorios de bicicletas y triciclos).
- Joyas, alhajas, piedras preciosas, perlas naturales o cultivadas y objetos elaborados total o parcialmente con oro o platino.
- Prendas de vestir o de adorno personal confeccionadas con pieles de carácter suntuario.
- Los objetos de arte originales, antigüedades y objetos de colección.
- Los bienes que han sido utilizados por el sujeto pasivo transmitente o por terceros con anterioridad a su transmisión.
- Aparatos ya accesorios para la avicultura y agricultura.
- Productos petrolíferos sujetos a Impuestos Especiales (propano, butano, gas licuado).
- Maquinaria de uso industrial.

- Materiales y artículos para la construcción de edificaciones o urbanizaciones.
- Minerales, salvo el carbón.
- El oro de inversión.
- Hierros, aceros y demás metales y sus aleaciones no manufacturados.



### Ejemplo

---

Un empresario dado de alta en IAE 644.2 “Comercio al por menor de pan panes especiales y bollería”, cuyo volumen de ingresos es de 58.000 €.

- De los citados ingresos, 9.500 € corresponde a los ingresos obtenidos por ventas a un hotel, el resto de ingresos se vende al consumidor final.
- En este caso, los 9.500 € suponen un 16,38 % de los ingresos totales, por lo tanto tiene consideración de comerciante minorista.
- Partiendo del supuesto anterior pero con unos ingresos por ventas al hotel ascienden a 20.000 € y se encuentra acogido en IRPF al régimen de estimación objetiva.

En este caso, los 20.000 € suponen un 34,48 % [= (20.000 x 100) / 58.000] de los ingresos totales, por este motivo no tendría la consideración de comerciante minorista (y se vería obligado cambiar al régimen general). Pero se considera comerciante minorista por encontrarse en una de las excepciones "que le sea de aplicación y no haber renunciado al método de Estimación Objetiva del IRPF".

---

## 1.2. Contenido del régimen (Art. 154, 156 a 162 LIVA)

Los proveedores repercutirán a los comerciante minoristas, en los productos que sean objeto de su comercio, el IVA y su correspondiente recargo de equivalencia y a su vez, los comerciantes minoristas (sujetos pasivos) repercuten el IVA (pero no el recargo) en sus ventas a los consumidores finales, pero no lo liquidan ni lo ingresan en el Tesoro Público.

La exacción del impuesto se efectúa mediante el recargo de equivalencia, que los proveedores repercutirán a los comerciantes minoristas e ingresarán en la Hacienda Pública, junto al IVA y en el mismo modelo tributario.

## Aplicación del IVA

El recargo de equivalencia nunca se repercutirá, por el proveedor al comerciante minorista, en la adquisición de bienes de inversión que adquieran o en los servicios que les presten.

Asimismo cabe resaltar que los **comerciantes minoristas** deberán **efectuar** la autoliquidación y el **pago del IVA** y del recargo de equivalencia de las siguientes operaciones:

- Adquisiciones intracomunitarias de bienes.
- En las que se origina la inversión del sujeto pasivo, convirtiéndose pues en sujeto pasivo minorista.

Los comerciantes incluidos en el régimen especial de recargo de equivalencia no están obligados a liquidar y pagar a la Agencia Tributaria las operaciones llevadas a cabo por ellos y a las que resulten de aplicación este régimen, en las operaciones de transmisión de bienes o derechos utilizados exclusivamente en dichas actividades, excepto en los supuestos siguientes por los que el comerciante deberá presentar la correspondiente autoliquidación (ya sean modelos 308 o 309):

- En las adquisiciones intracomunitarias de bienes o en los supuestos de inversión del sujeto pasivo regulados en el art. 84.Uno.2º de la LIVA. En ambos supuestos tendrán que ingresar tanto el IVA como su correspondiente recargo.  
En estos casos, ingresarán mediante las referidas declaraciones el Impuesto y, en su caso, el recargo que corresponda a los bienes o servicios a que se refieran las mencionadas operaciones.
- Ante la entrega de bienes a viajeros con derecho a la devolución del Impuesto.
- En las entregas de bienes inmuebles sujetas y no exentas al Impuesto, excepto en el supuesto de entregas de bienes inmuebles regulados en el art. 84.Uno.2.º.e) de la LIVA (entregas a consecuencia de un proceso concursal; entregas exentas referidas al art. 20.20.º y 22.º de la LIVA; entregas efectuadas en ejecución de la garantía constituida sobre los bienes inmuebles).

Aquellos sujetos pasivos que empleen este régimen no podrán deducir las cuotas soportadas por las adquisiciones, ni las importaciones de bienes de

cualquier naturaleza, ni los servicios que les hayan sido prestados, en la medida en que estos bienes o servicios se utilicen en la realización de actividades a las que les afecte el régimen especial. A efectos de **regularización de deducciones** de bienes de inversión, **la prorrata** de deducción que se usará en el período en que el sujeto este sometido al régimen **será de cero**.

El recargo **se fija** tras aplicar a la base imponible, el **tipo** que le corresponda:

- El 5,2 %, con carácter general.
- El 1,4 %, para las operaciones relativas a bienes que tributan al tipo impositivo del 10 %.
- El 0,50 %, para las operaciones relativas a bienes que tributan al tipo impositivo del 4 %.
- El 1,75 %, para las operaciones relativas a bienes objeto del Impuesto especial sobre las labores del tabaco.
- La liquidación y el ingreso del recargo de equivalencias se efectúan de manera conjunta con el IVA, ajustándose a las mismas normas previstas para la exacción de este último.



### Ejemplo

Un comerciante minorista dedicado a la venta al por menor de carne, adquiere durante el tercer trimestre del 20XX:

- Una partida de carne de cerdo por valor de 1.200 €:

Base imponible	1.200 €
IVA (10 %)	120 €
Recargo equivalencia (1,4 %)	16,8 €
<hr/>	
Total	1.336,8 €

- Una partida de alce por importe de 2.400 €, adquirida en Finlandia.

El comerciante minorista autoliquidada a través del modelo 309 el IVA y su recargo de equivalencia.

Continúa en página siguiente >>

## Aplicación del IVA

<< Viene de página anterior

Base imponible	2.400 €
IVA (10 %)	240 €
Recargo equivalencia (1,4 %)	33,6 €
<hr/>	
Total	2.673,6 €

■ Por el reparto de publicidad del negocio, recibe una factura por un total de 120 €.

Base imponible	94,80 €
IVA (21 %)	25,20 €
<hr/>	
Total	120,00 €

---

### 1.3. Obligaciones formales y registrales (Art. 155, 163, 164.uno.5, 170.dos.1º y 171.uno.1º LIVA; RIVA Art. 60, 61, 78 a 81 y 83)

En los supuestos de iniciación o cese en el régimen especial del recargo de equivalencia deberán de aplicarse una serie de reglas.

Los sujetos pasivos que **comiencen** su actividad en este régimen y que con anterioridad **tributaban en régimen general**, deberán:

- **Elaborar un inventario** de existencias de bienes que van a ser comercializados en el régimen especial con referencia al día anterior al inicio, que debe ser presentado en la Administración o Delegación de la AEAT correspondiente a su domicilio fiscal en el plazo de 15 días a partir del día de comienzo.
- **Realizar la liquidación e ingreso** de la cantidad que resulte de aplicar al valor de adquisición de las existencias inventariadas (IVA excluido), los tipos del IVA y del recargo de equivalencia vigentes en la fecha de inicio.

El ingreso tiene que efectuarse en la autoliquidación que le corresponda al período de liquidación en que se haya producido el inicio.

Las personas o entidades que no sean sociedades mercantiles y efectúen habitualmente operaciones de venta al por menor están obligadas a **comunicar por escrito** a sus proveedores o, en el caso en que fuera necesario, ante la **Aduana**, el hecho de estar sometidos o no al régimen especial, en relación con las adquisiciones o importaciones de bienes que realicen. La no comunicación de este hecho supone una infracción tributaria grave.

Del modo contrario, el comerciante minorista afectado al recargo de equivalencia que **cesa** en el mismo, por **incumplir** los requisitos antes estudiados, tiene que:

- Crear un **inventario de existencias** referido al día anterior al de cese en el régimen, el cual tendrá que presentar en el plazo de 15 días en la Administración o Delegación de la AEAT que le corresponda atendiendo a su domicilio fiscal.
- **Deducir la cuota** que resulte de aplicar al valor de adquisición de sus existencias inventariadas en la fecha del cese, los tipos de IVA y el recargo de equivalencia que esté vigente en fecha. Esta deducción tiene que realizarse en la autoliquidación correspondiente al período en que se haya producido el cese en la aplicación del régimen especial.

Como **norma general**, los empresarios en recargo de equivalencia **no tienen que emitir documentos de facturación**, a excepción de:

- Operaciones de facturación obligatoria.
- Cuando los comerciantes minoristas tributen en el IRPF por el régimen de estimación directa.
- En las entregas de inmuebles sujetas y no exentas al Impuesto.

Por otra parte, no tienen que llevar **libros registro** de sus operaciones, salvo en las siguientes excepciones:

- Cuando realiza también operaciones en el régimen simplificado o en el REAGP (Régimen Especial de la Agricultura, Ganadería y Pesca), llevará libro registro de facturas recibidas, debiendo separar aquellas facturas que estén afectadas por el régimen especial.

- Si se realiza actividades en régimen general o un régimen especial distinto de los nombrados anteriormente, llevará los libros registro general, separando las facturas recibidas por el régimen especial.

## 2. Régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca

Este régimen se caracteriza porque los empresarios o profesionales que están incluidos en él, no tienen que repercutir ni ingresar el impuesto. A causa de no deducir IVA soportado en sus compras, tienen derecho a obtener compensación a tanto alzado cuando venden sus productos o artículos. Dicha compensación será deducible por el empresario adquirente.

### 2.1. Ámbito de aplicación (art. 124 a 129 LIVA; Art. 43 a 46 RIVA)

Podrán acogerse al Régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca, en adelante REAGP, los **titulares de explotaciones** agrícolas, forestales, ganaderas o pesqueras (empresarios que ordenen por cuenta propia los factores de producción que integran la explotación), que no hayan renunciado al régimen; por tanto quien posea la titularidad de la explotación, no su propiedad.

- **No son titulares** de explotación agrícola:

1. Los propietarios de fincas o explotaciones que las cedan en **arrendamiento o en aparcería**, pero si podrán aplicarlos los arrendatarios o aparceros de dichas explotaciones.
2. Aquellas personas que realicen explotaciones ganaderas en régimen de **ganadería integrada**.

- Se **excluyen** de su aplicación:

- Las sociedades mercantiles.
- Las sociedades cooperativas y las sociedades agrarias de transformación.

- Los empresarios o profesionales cuyo volumen de operaciones durante el año inmediatamente anterior superen los siguientes importes:
  - Para el conjunto de las operaciones relativas a las actividades comprendidas en el régimen: 300.000 €/año (a partir del 1.1.2016 será de 250.000 €/año).
  - Para la totalidad de operaciones será de 450.000 €/año (a partir del 1.1.2016 será de 150.000 €/año excluidas las actividades del punto anterior).
  - Por las adquisiciones o importaciones de bienes y servicios para el conjunto de las actividades: 300.000 €/año ( a partir del 1.1.2016 será de 150.000 €/año)
  
- Por renuncia a la aplicación del régimen de estimación objetiva en IRPF por cualquiera de sus actividades económicas.
- Por renuncia a la aplicación del régimen simplificado.

Aquellos empresarios o profesionales que, habiendo quedado excluidos de este régimen por superar los citados límites de volumen y no superen dichos límites en años sucesivos, quedarán sometidos al régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca, salvo que renuncien al mismo.

El REAGP **se aplicará** a aquellas explotaciones agrícolas, forestales, ganaderas o pesqueras, que consigan productos naturales, vegetales o animales de sus cultivos, explotaciones o capturas para transmitirlos a terceros, así como a los servicios accesorios a dichas explotaciones. Particularmente se aplica a las explotaciones dedicadas a actividades tales como:

1. Cultivo de plantas ornamentales, aromáticas o medicinales, flores, champiñones, especias, simientes, etc.
2. Cultivo de bosques o montes.
3. Avicultura, apicultura, cunicultura, sericultura, y a la cría de especies cinegéticas, siempre y cuando estén vinculadas a la explotación del suelo.
4. Explotación pesquera en agua dulce.
5. Criaderos de moluscos y crustáceos.
6. Piscifactorías.

### ■ No se aplicará dicho régimen especial:

1. Las explotaciones cinegéticas de carácter deportivo o recreativo.
2. La pesca marítima.
3. La ganadería independiente.
4. La prestación de servicios distintos de los previstos en el artículo 127 de la LIVA.

Este **régimen es compatible** con el resto de regímenes del IVA, *ya* que los titulares de las explotaciones agrícolas, forestales, ganaderas o pesqueras pueden acogerse al REAGP, a pesar de que efectúen otras operaciones de carácter empresarial o profesional; en este caso, el REAGP solo produce efectos respecto de las actividades incluidas en él, quedando estas actividades contempladas como sector diferenciado de la actividad económica del sujeto pasivo.

La **renuncia al régimen** debe presentarse una declaración censal (modelo 036 o 037), al comienzo de la actividad o en el mes de diciembre anterior al año natural en que deba surtir efecto. También se entiende realizada cuando se presente en plazo, aplicando el régimen general, la autoliquidación correspondiente al primer trimestre del año natural en que deba surtir efecto o en el caso de inicio de la actividad, la primera autoliquidación que deba presentarse después del comienzo.

La renuncia tiene vigencia mínima **de tres años** y se entenderá prorrogada para cada uno de los años siguientes, salvo que se revoque expresamente en el mes de diciembre anterior al inicio del año natural en que deba surtir efecto.

Sin perjuicio de lo anterior, se regula un supuesto específico de renuncia tácita, que afecta únicamente a aquellas actividades agrarias en las que se utilicen bienes o servicios, por cuya adquisición se soportaron cuotas del IVA que fueron deducidas con anterioridad al inicio de la actividad, y solo hasta que finalice el tercer año natural de realización de las entregas de bienes o prestaciones de servicios efectuadas en el ejercicio de estas actividades, no teniendo, por tanto, los mismo efectos de renuncia la REAGP citados anteriormente. Por tanto el empresario agrario podrá aplicar el régimen especial por otras actividades agrarias distintas de las anteriores.

Los sujetos pasivos acogidos al citado régimen podrán realizar una serie de **prestaciones de servicios a terceros** que se van a incluir en el REAGP, tributando de la misma forma que las entregas de los productos naturales, vegetales o animales obtenidos en dicha explotaciones. Para ello se deberá cumplir los siguientes requisitos:

- Sean servicios prestados por el **titular de la explotación**.
- Que tengan **carácter accesorio** a las explotaciones anteriores y se presten con los medios ordinariamente utilizados en las mismas.
- Que el **destinatario** de los servicios sea un **empresario agrario** y que dichos servicios contribuyan a la realización de las producciones agrícolas, forestales, ganaderas o pesqueras que desarrolle, cualquiera que sea el régimen en que tribute en el IVA.
- La **facturación** de dichos servicios accesorios en el año precedente **no excedan del 20 %** del volumen total de operaciones.

## 2.2. Contenido del régimen (art. 130 a 134 LIVA; art. 48 y 49 RIVA)

Los empresarios acogidos a este régimen especial **quedan eximidos**, con carácter general, de las obligaciones de repercusión, liquidación e ingreso del IVA por las operaciones efectuadas en el ejercicio de las actividades a las que afecte dicho régimen.

No pueden deducir las cuotas soportadas o satisfechas por las adquisiciones o importaciones de bienes de cualquier naturaleza, o por los servicios que les presten. Sin embargo, tienen **derecho** a percibir una **compensación** a tanto alzado por las cuotas de IVA que han soportado o satisfecho en las adquisiciones o importaciones de bienes, o por servicios recibidos que se utilizan en el desarrollo de las actividades acogidas al régimen.

Se compensaran las operaciones siguientes:

- **Entregas** de productos naturales obtenidos en sus explotaciones efectuadas **a otros empresarios o profesionales**, establecidos o no en el territorio de aplicación del IVA español. Por tanto, si se efectúan a particulares, ni

puede el empresario acogido al REAGP repercutir el IVA ni tiene derecho a percibir compensación. Se exceptúan:

- A sujetos pasivos acogidos al REAGP que utilicen los productos en el desarrollo de actividades a las que apliquen dicho régimen.
- A empresarios o profesionales que realicen exclusivamente operaciones exentas en el territorio de aplicación del IVA, que no les originen el derecho a la deducción.
  
- Las **entregas intracomunitarias** de productos naturales exentas del IVA, cuando el adquirente sea una persona jurídica que no actúe como empresario o profesional, pero cuyas adquisiciones intracomunitarias **estén sujetas en el Estado miembro** de destino de los productos.
- Las prestaciones de **servicios accesorios** incluidos en el REAGP, cuando se realicen a favor de otros empresarios o profesionales, establecidos o no en el territorio de aplicación del IVA español, siempre que no estén acogidos al REAGP en España.

El **importe de la compensación** a percibir por los sujetos pasivos, es el resultado de aplicar al precio de venta de los productos naturales obtenidos en las explotaciones y de los servicios accesorios a las mismas a los que se aplique el régimen especial, el porcentaje que proceda de los siguientes:

- El **12 %** en las entregas de productos naturales o servicios de explotaciones agrícolas o forestales.
- El **10,5 %** cuando los productos o servicios procedan de explotaciones ganaderas o pesqueras.
- El **precio de venta** será el precio neto del producto natural o del servicio, sin que se incluya ningún gasto accesorio relacionado con la operación que se cargue separadamente al adquirente.



## Ejemplo

---

Un agricultor que ejerce su actividad en la provincia de Málaga y además está acogido al REAGP vende 2.000 kg de patatas a un mayorista por valor de 40.200 €, cobrándole aparte los gastos de transporte, hasta el almacén Almapa, de 500 €.

En este supuesto, el agricultor solamente recaudará la compensación a tanto alzado sobre el precio previamente pactado; es decir 4.824 € (el resultado de aplicar el 12 % sobre 40.200 €).

---

El importe de dichas compensaciones, **serán abonados** por:

- La **Hacienda Pública**, cuando las entregas de bienes sean objeto de exportación o expedición o transporte con destino a otro Estado miembro o por los servicios accesorios a los que sea aplicable el REAGP, prestados a empresarios establecidos fuera del territorio de aplicación del IVA español.
- El **empresario o profesional** comprador de los bienes o servicios accesorios, cuando esté **afincado en territorio** donde se aplica el **IVA español**.

Los empresarios adquirentes (excepto los comerciantes minoristas), que hayan satisfecho compensaciones a agricultores, podrán deducir el importe de tales compensaciones como cuotas de IVA soportadas, para ello deben de tener en su poder el recibo que justifique dicha deducción y ser anotado en el libro de registro.

### 2.3. Obligaciones de los sujetos pasivos (Art. 47 RIVA)

Los sujetos pasivos estarán obligados a liquidar e ingresar el IVA y en su caso también a repercutirlo, en las siguientes operaciones:

- En aquellas entregas de bienes inmuebles de inversión.
- En adquisiciones intracomunitarias de bienes, no hay que repercutir el IVA al no ser obligatoria la expedición de factura por estas operaciones.

- En las adquisiciones de bienes y servicios por las que sean sujetos pasivos (supuestos de inversión del sujeto pasivo).
- En las importaciones de bienes (en este caso, la liquidación y pago del IVA se efectuará en la forma prevista en la legislación aduanera para los derechos arancelarios).

En los tres primeros casos, deberá autoliquidar e ingresar el IVA que grave dichas operaciones mediante la presentación de autoliquidaciones de carácter no periódico (modelo 309).



### Ejemplo

---

Un agricultor acogido al REAGP presta los siguientes servicios de entrega de su cosecha:

- a. Vende una partida por 12.000 € a un agricultor también acogido al régimen.

En este caso el agricultor que presta los servicios no ha de repercutir el IVA, ni tendrá derecho a percibir compensación alguna, por lo que percibirá los 12.000 €.

- b. Venta a una empresa portuguesa una partida por valor de 7.000 €, con fecha 2 de febrero.

Al tratarse de una venta de bienes exenta del IVA, el empresario agrario deberá solicitar el reintegro de la compensación a la Hacienda Pública, de  $7.000 \times 12\% = 840$  €, durante los veinte primeros días del mes de abril mediante el modelo correspondiente (modelo 341).

- c. Venta de una partida por 4.100 a un mayorista.

En este caso se percibirá:  $4.100 \times 12\% = 492$ ;  $4.100 + 492 = 4.592$  €

---

### Cambio de una actividad al REAGP

Cuando se produzca un **cambio del régimen general del IVA al REAGP**, el empresario o profesional de la actividad estará obligado a:

- **Ingresar** el importe de las **compensaciones** correspondientes a la **futura entrega** de los productos naturales ya obtenidos y aún no entregados en la fecha del cambio.
- **Rectificar las deducciones** de los bienes, salvo los de inversión, y servicios no usados ni consumidos total o parcialmente en la actividad en la fecha de cambio del régimen.

Para cumplir con dichas obligaciones el titular tendrá que:

- Elaborar un **inventario de sus existencias** de bienes para ser usado en las actividades que se acogerán al REAGP, que aluden al día anterior a dicho cambio. Este inventario deberá presentarse en Hacienda Tributaria en un plazo de 15 días a partir del cambio.
- Realizar el **pago de las cuotas** que hayan resultado en la autoliquidación no periódica.

### **Cambio de una actividad al régimen general**

Cuando se produzca un cambio de una actividad agrícola, forestal o pesquera acogida al REAGP al régimen general del IVA, el titular tendrá que:

- **Efectuar la deducción** de la cuota resultante de aplicar al valor de los bienes afectos a la actividad, Impuesto sobre el Valor Añadido excluido, en la fecha en que deje de aplicarse el régimen especial, los tipos de dicho Impuesto que estuviesen vigentes en la citada fecha. A estos efectos, no se tendrán en cuenta los siguientes:
  - Bienes de inversión.
  - Bienes y servicios que hayan sido utilizados o consumidos total o parcialmente en la actividad.
- **Deducir la compensación** a tanto alzado por los productos naturales obtenidos en las explotaciones que no se hayan entregado a la fecha del cambio del régimen de tributación.

- Para cumplir con dichas obligaciones el titular deberá:
  - **Elaborar un inventario** de las existencias de los bienes que serán usados en actividades acogidas por el régimen general, referidas al día anterior a dicho cambio. Este inventario tiene que presentarse en Hacienda tributaria en el plazo de 15 días a partir del cambio.
  - **Efectuar la deducción** derivada de las **regularizaciones** citadas en la autoliquidación correspondiente al período de liquidación en que se haya producido el cese en la aplicación del REAGP.

### **Obligaciones formales (art. 129 y 134 bis LIVA; art. 47, 49 bis y 78 a 81 RIVA; art. 2, 3 y 26.1 Rgto Fac)**

En función de si el sujeto pasivo desarrolla una o varias actividades en sectores distintos, hay que tener en cuenta:

- Si únicamente ejerce a actividad en el **REAGP**, **no tiene** obligación de **emitir facturas**, ya que la única obligación que se posee es firmar el recibo que le presenta el destinatario y conservar la copia durante un periodo de cuatro años. En el caso en que tuviese que expedir una factura por aquellas operaciones en las que sea sujeto pasivo por inversión se tendrá que llevar un libro de registro en el cual se reflejaran las operaciones en este régimen.
- Si tiene actividades en régimen simplificado o recargo de equivalencia, llevará **libro registro** de facturas recibidas separando las **de cada sector diferenciado**.
- Si ejerce actividades en regímenes especiales distintos de citados anteriormente o en régimen general, se cumplirán las obligaciones de carácter general, separando por tanto en el libro registro de facturas recibidas las correspondientes a al régimen especial.

### **3. Régimen simplificado**

El régimen simplificado, de carácter optativo, se aplicará a las personas físicas y a las entidades en régimen de atribución de rentas en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, que desarrollen las actividades y reúnan los

requisitos previstos en las normas que lo regulen, salvo que renuncien a él en los términos que reglamentariamente se establezcan.

Anualmente, mediante órdenes ministeriales, se aprueban los correspondientes índices y módulos del régimen especial simplificado del IVA.

### **3.1. Ámbito de aplicación (LIVA art. 122; RIVA art. 33 a 37)**

Tal como se ha indicado, el régimen especial simplificado será de aplicación a las personas físicas o entidades en régimen de atribución de rentas en el IRPF y también se requiere:

- Que lleven a cabo cualquiera de las actividades económicas incluidas en el régimen de estimación objetiva del IRPF, desarrolladas cada año por una Orden Ministerial, objeto de publicación en BOE en los últimos meses de cada año.
- Que no hayan renunciado a la EO del IRPF, ni al propio régimen simplificado.
- Que no estén incluidos en las incompatibilidades previstas en las normas.
- Que el volumen de ingresos en el año inmediato anterior, no supere cualquiera de los siguientes importes:
  - Para el conjunto de actividades empresariales o profesionales: 450.000 €/anuales (150.000 € anuales a partir del 1.1.2016, excepto las actividades agrícolas, forestales y ganaderas).
  - Para el conjunto de las actividades agrícolas, forestales y ganaderas que se determinen por el Ministerio de Hacienda: 300.000 €/anuales (250.000 € anuales a partir del 1.1.2016).
  - Por las adquisiciones e importaciones de bienes y servicios para el conjunto de sus actividades: 300.000 €/anuales (150.000 €/anuales a partir del 1.1.2016).

Por lo tanto, quedarán excluidos del citado régimen:

- Quienes sean excluidos de la aplicación del régimen de estimación objetiva en el IRPF.

- Quienes renuncien.
- Quienes realicen otras actividades económicas no comprendidas en el régimen simplificado, excepto que las mismas estén acogidas al REAGP o al recargo de equivalencia.
- Quienes superen los citados límites.



### Recuerde

---

El régimen simplificado es de carácter optativo, en el que hay que reunir una serie de requisitos para acogerse a él.

---

### 3.2. Liquidación del IVA (Art. 123 LIVA; Art. 38 y 39 RIVA)

El importe de las cuotas a ingresar en concepto de IVA se determinará, para cada actividad que resulte aplicable el régimen especial, a partir de los índices, módulos y demás parámetros que establezca el Ministerio de Economía y Hacienda.

En los casos de inicio de actividad con posterioridad al 1 de enero o cese antes del día 31 de diciembre, es decir, para los trimestres naturales incompletos, el cálculo de la cuota devengada por operaciones corrientes se hará de idéntica forma a lo explicado en el párrafo anterior, pero no ingresarán toda la cuota trimestral, sino la parte proporcional correspondiente a los días en que se realizó el ejercicio de la actividad.



### Ejemplo

Un empresario comienza su actividad el 1 de junio y según los cálculos realizados tiene que ingresar trimestralmente 2.400 €.

■ Días del trimestre	91
■ Días de actividad	30
■ Los trimestres completos ingresarán	2.400
■ Cuota trimestre inicio actividad $2.400 \times (30/91) =$	792 €

Cuando el desarrollo de actividades empresariales, a las que resulte de aplicación el régimen simplificado se viese afectado por incendios, inundaciones, hundimientos o grandes averías en el equipo industrial, los interesados podrán solicitar, en el plazo de treinta días desde la fecha en que se producen, la reducción de los índices o módulos.

Los sujetos pasivos acogidos al citado régimen deben ingresar una cantidad a cuenta de la cuota derivada del régimen simplificado en las autoliquidaciones **de los tres primeros trimestres del año**. Dichas declaraciones se presenta entre el día 1 y el 20 de los meses de abril, julio y octubre, respectivamente. Para cuantificar el importe a ingresar, se estimará la cuota devengada por operaciones corrientes del trimestre, aplicando el “índice de cuota devengada por operaciones corrientes” correspondiente sobre el volumen total de ingresos del trimestre, excluidas subvenciones corrientes o de capital, las indemnizaciones, así como el IVA, y, en su caso, el recargo de equivalencia que grave la operación; y sobre tal cuota devengada por operaciones corrientes se aplicarán los porcentajes indicados por la orden ministerial.

Para el cálculo de la cuota devengada por operaciones corrientes en la última autoliquidación del ejercicio, se deberá seguir los siguientes pasos:

- En primer lugar, será la suma de las cuantías correspondientes a los módulos previstos para la actividad. La cuantía de los módulos se calculará (al igual que para el cálculo en el Impuesto sobre la Renta de

las Personas Físicas), multiplicando la cantidad asignada a cada uno de ellos por el número de unidades del mismo empleadas, utilizadas o instaladas en la actividad.

- De la cuota devengada por operaciones corrientes podrán **deducirse las cuotas soportadas** por operaciones corrientes, que incluirán las cuotas satisfechas por la adquisición o importación de bienes o servicios, distintos de los activos fijos, destinados al desarrollo de la actividad. No obstante, la deducción se ajustará a las siguientes reglas:

- 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 un local determinado (excluyendo almacenes, aparcamientos o depósitos cerrados al público).

- Solo serán deducibles las cuotas soportadas en la autoliquidación correspondiente al último periodo impositivo del año en el que deban entenderse soportadas. No cabe su deducción en un periodo impositivo posterior.

- Cuando se realicen adquisiciones o importaciones de bienes y servicios para una utilización en común en varias actividades, la cuota a deducir resultará del prorrateo en función de su utilización efectiva.

- Podrán ser deducidas las compensaciones agrícolas satisfechas por los sujetos pasivos por la adquisición de bienes o servicios a empresarios acogidos al régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca.

- Adicionalmente, podrá deducirse un 1 por 100 del importe de la cuota devengada por operaciones corrientes.

- La **cuota derivada del régimen simplificado**, será la mayor de las dos cantidades siguientes:

- La diferencia entre la cuota devengada por operaciones corrientes y las cuotas soportadas o satisfechas por operaciones corrientes, corregida, en el caso de actividades de temporada, por el índice corrector correspondiente.

- La cuota mínima resultante de aplicar el porcentaje establecido para cada actividad en la Orden de aprobación de los módulos sobre la

cuota devengada por operaciones corrientes incrementada en el importe de las cuotas soportadas fuera del territorio de aplicación del impuesto y devueltas al empresario profesional en el ejercicio.

En el caso de actividades agrícolas, ganaderas y forestales no existe cuota mínima y la cuota derivada del régimen se ajusta al esquema de la liquidación.

Dicha cuota derivada del régimen simplificado deberá incrementarse por **las operaciones excluidas del régimen simplificado**, de las siguientes operaciones:

- Adquisiciones intracomunitarias de bienes.
- Entregas de activos fijos materiales y transmisión de activos fijos inmateriales.
- Operaciones con inversión del sujeto pasivo.

Por otro lado, pueden **deducirse las cuotas soportadas** o satisfechas por adquisiciones o importaciones **de activos fijos** destinados al desarrollo de la actividad.

A la finalización del año o al producirse el cese de la actividad o la terminación de la temporada, en su caso, en la **autoliquidación final**, los sujetos pasivos deberán restar de la cuota derivada del régimen, las cantidades ingresadas en los trimestres anteriores.

### 3.3. Obligaciones formales

Los contribuyentes acogidos a este régimen simplificado deberán llevar un Libro registro de facturas recibidas en el que anotarán las facturas y documentos equivalentes 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.

A su vez, aquellos contribuyentes acogidos a este régimen simplificado cuyos índices o módulos operen sobre el volumen de operaciones realizado habrán de llevar asimismo un Libro registro en el que anotarán las operaciones efectuadas en desarrollo de las referidas actividades.

La Ley establece la obligación a los contribuyentes sometidos a este régimen de conservar los justificantes de los índices o módulos de conformidad con lo que prevea la orden ministerial.

Asimismo deberán conservar, numeradas por orden de fechas y agrupadas por trimestres, las facturas que deban emitir.



### Ejemplo

El Sr. Antonio Bermúdez Navarro, es titular de una actividad de un comercio al por menor de accesorios para vehículos (IAE: XXX.X), y cuyos módulos según la orden ministerial son los siguientes:

<b>ACTIVIDAD: "COMERCIO AL POR MENOR DE ACCESORIOS PARA VEHÍCULOS" EPÍGRAFE I.A.E.: XXX.X</b>			
<b>Módulo</b>	<b>Definición</b>	<b>Unidad</b>	<b>Cuotas devengada - Anual por unidad</b>
1	Personal empleado	Persona	11.853,98
2	Consumo de energía eléctrica	100 Kwh	207,85
3	Potencia fiscal	CVF	472,40

Cuota mínima por operaciones corrientes: 13 % de la cuota devengada por operaciones corrientes.

Porcentaje a aplicar en las tres primeras autoliquidaciones del año 4 %.

Los datos de su actividad son:

- ▮ Trabajan 2 personas: empresario y asalariado.
- ▮ El consumo energía 4.100 kW
- ▮ Tienen un vehículo con una potencia fiscal de 15 CVF.
- ▮ El 1 de octubre se contrata un nuevo trabajador.

Realiza las siguientes operaciones durante el año:

- ▮ Compras materiales varios de construcción: 6.050 €
- ▮ Gastos de comidas 780 €
- ▮ Adquiere materiales construcción en Francia por 5.800 €
- ▮ Compra local anexo que utiliza en la actividad 70.000 €

Continúa en página siguiente >>

<< Viene de página anterior

Las operaciones no incluyen el IVA.

### Cálculo cuota trimestral:

■ Personal empleado	$2 \times 11.853,98 =$	23.707,96
■ Consumo energía	$(4.100/100) \times 207,85 =$	8.521,85
■ Potencia fiscal	$15 \times 472,40 =$	7.086,00
		<hr/>
■ Cuota devengada por operaciones corrientes		39.315,81
■ Cuota trimestral	$= 39.315,18 \times 4 \% = 1.572,61 \text{ € a pagar cada trimestre.}$	

### Cuota anual:

Por el trabajador nuevo, comienza su prestación de servicios a partir del 1 de octubre por lo tanto su jornada de trabajo es:

■ 1.800 horas anuales / 4 (trimestres) =	450 horas al trimestre
■ % de jornada será $450 / 1.800 =$	0,25
■ Total trabajadores $2 + 0,25 =$	2,25
■ Personal empleado $2,25 \times 11.853,98 =$	26.671,45
■ Consumo energía $(4.100/100) \times 207,85 =$	8.521,85
■ Potencia fiscal $15 \times 472,40 =$	7.086,00
<hr/>	
■ Cuota devengada anual por operaciones corrientes	42.279,30 (A)

### ■ Cuotas soportadas o satisfechas por operaciones corrientes:

- Por los gastos de comidas no se puede deducir el IVA soportado, por ejerce la actividad empresarial en un local determinado.

■ Por los gastos de compras $6.050 \times 21 \% =$	1.270,50
■ Por la adquisición en Francia $5.800 \times 21 \% =$	1.218,00
■ 1 % de difícil justificación $s/42.279,30 =$	422,79
<hr/>	
	2.911,29 (B)

### ■ La cuota derivada del régimen simplificado es la mayor de las dos siguientes:

■ Diferencia (A) – (B) =	39.368,01
■ Cuota mínima actividad $(42.279,30 \times 13 \%)$	5.496,31

Continúa en página siguiente >>

<< Viene de página anterior

Ajustes (sobre la cuota derivada)	39.368,01
Adquisición intracomunitaria	+ 1.218,00
Cuota por la compra local (70.000 x 21 %)	- 14.700,00
Cuotas trimestrales (1.572,61 x 3)	- 4.717,83
	<hr/>
A ingresar	21.168,18 €

---

### 4. Régimen especial de los bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección

Este tipo de régimen especial del IVA, se utiliza por todos aquellos contribuyentes o revendedores de bienes usados o de bienes muebles que tengan la consideración de objetos de arte, antigüedades u objetos de colección en determinadas entregas.

#### 4.1. Ámbito de aplicación (Art. 120.tres y 135 a 139 LIVA; Art. 50 y 51 RIVA)

Este régimen será de aplicación por aquellos sujetos pasivos revendedores de bienes usados o de bienes muebles que tengan la consideración de objetos de arte, antigüedades u objetos de colección en las siguientes entregas de bienes:

- Entregas de bienes adquiridos por el revendedor a:
  - Una persona que no tenga la condición de empresario o profesional.
  - Un empresario o profesional que se beneficie del régimen de franquicia del Impuesto en un Em de inicio de la expedición o transporte del bien, siempre que dicho bien tuviera para el referido empresario o profesional la consideración de bien de inversión.

- Un empresario o profesional en virtud de una entrega exenta del Impuesto, por aplicación de lo dispuesto en el art. 20.Uno, 24º o 25º de la LIVA.
  - Otro sujeto pasivo revendedor que haya aplicado a su entrega el régimen especial de los bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección.
- 
- Entregas de dichos bienes cuando han sido objeto de importación por el propio sujeto pasivo revendedor.
  - Entregas de objetos de arte adquiridos a empresarios o profesionales a cuyos bienes les sea de aplicación el tipo impositivo reducido del 10 % establecido en el art. 91.Uno. 4º y 5º de la LIVA, es decir, importaciones (independientemente de quien sea su importador) y adquisiciones intracomunitarias de dichos objetos, ya sean realizadas por autores o derechohabientes así como, empresarios o profesionales distintos de los revendedores que tengan derecho a deducir el IVA soportado.

En todo caso, los sujetos pasivos revendedores podrán aplicar a cualquiera de las operaciones citadas anteriormente el régimen general del impuesto, por lo que tendrán derecho a deducir el IVA soportado o satisfecho en la adquisición o importación de los bienes objeto de reventa.

No será de aplicación el régimen especial regulado en este capítulo a las entregas de los medios de transporte nuevos definidos en el número 2.º del artículo 13 cuando dichas entregas se realicen en las condiciones previstas en el artículo 25, apartados uno, dos y tres de la presente Ley.

Este régimen no será de aplicación a las adquisiciones intracomunitarias de medios de transportes nuevos (según redacción art. 13.2º de la LIVA) y dichas entregas se realicen en las condiciones previstas en el art. 25.1, 2 y 3 de la LIVA.

El art. 136 de la LIVA recoge en su una definición de objetos de arte, antigüedades u objetos de colección, tales como:

- Tendrá la consideración de **bienes usados**, aquellos bienes muebles corporales que habiendo sido utilizados con anterioridad por un tercero

son susceptibles de nueva utilización para fines específicos, excepto: materiales de recuperación, envases, los embalajes, el oro, el platino, las piedras preciosas y los bienes que hayan sido utilizados, renovados o transformados por el propio sujeto pasivo transmitente o por su cuenta.

- Como **objetos de arte**: cuadros, collages, pinturas y dibujos, realizados totalmente a mano por el artista (excepto los planos de arquitectura e ingeniería y demás dibujos industriales, comerciales, topográficos o similares, etc.); grabados, estampas, esculturas originales y estatuas de cualquier materia, realizadas totalmente por el artista, con tirada limitada; fotografías tomadas por el artista; tapicerías y textiles murales, etc.
- Como **objetos de colección**: sellos de correos, timbres fiscales, marcas postales, colecciones y especímenes para colecciones de zoología, botánica, mineralogía o anatomía, etc.
- Como **antigüedades**, aquellos objetos que tengan más de cien años de antigüedad y no sean objetos de arte o de colección.

#### 4.2. Contenido del régimen (Art. 137 a 139 LIVA; Art. 50 RIVA; Art. 16.2 Rgto. Fra.)

El sometimiento al régimen conlleva la aplicación de reglas especiales que afectan al cálculo de la base imponible, que se podrá obtener:

- En función del margen de beneficio de cada operación.
- En función del margen global.
- Margen beneficio **por cada operación**.
  - Se considera margen de beneficio a la diferencia entre el precio de venta y el precio de compra del bien, los cuales tendrán incluidos el importe que corresponda del IVA, es decir,

$$\begin{array}{r} \text{Precio total de venta (IVA incluido)} \\ - \text{Precio total de compra (IVA incluido)} \\ \hline = \text{Margen de beneficio (IVA incluido)} \end{array}$$

- El precio de compra del bien utilizado en el cálculo del margen de beneficio, está constituido por el importe total de la contraprestación correspondiente a la adquisición del mismo, determinada de acuerdo con las reglas generales para determinar la base imponible del IVA correspondiente a las entregas de bienes, prestaciones de servicios e importaciones.

Base imponible = [(MBG (IVA incluido)) / 100 + (tipo impositivo aplicable)] x 100



### Ejemplo

---

Un anticuario compra un armario antiguo por valor de 4.000 €, y con posterioridad lo vende por 5.500 €.

- Margen de beneficios =  $5.500 - 4.000 = 1.500$  €
  - Base imponible =  $(1.500 \times 100) / (100 + 21) = 1.239,7$
  - El IVA correspondiente es =  $1.239,7 \times 21 \% = 260,33$  €
- 

#### ■ Margen de **beneficio global**:

- Se considera el margen de beneficio para cada período de liquidación minorado en la cuota del IVA correspondiente a dicho margen.
- El margen de beneficio global será la diferencia entre el precio de venta y el precio de compra de todas las entregas de bienes efectuadas en cada período de liquidación.
- Este método **se utiliza** en aquellos casos en los que la aplicación del margen de beneficio por cada operación, plantea dificultades por tratarse de **bienes de escaso valor individual**.
- Esta opción se **aplica previa opción expresa** del sujeto pasivo reventador al presentar la declaración de comienzo de la actividad o en el mes de diciembre anterior al año en que deba surtir efectos.

- La modalidad del margen de beneficio global solo **podrá aplicarse** para los siguientes bienes:
  - 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.
- No obstante, la administración tributaria, previa **solicitud del interesado**, podrá autorizar la aplicación de la modalidad del **margen de beneficio global** para determinar la base imponible respecto de bienes distintos de los indicados anteriormente, fijando las condiciones de la autorización y pudiendo revocarla cuando cesen las circunstancias que la motivaron.
- El cálculo de **la base imponible** en este margen será:

$$\frac{\text{Precio total de venta (IVA incluido)} \\ - \text{Precio total de compra (IVA incluido)}}{\text{Margen de beneficio global (MBG, IVA incluido)}}$$

**Base imponible = [(MBG (IVA incluido)) / 100 + (tipo impositivo aplicable)] x 100**

- Cuando el margen global del período es negativo, la base imponible es cero y dicho importe negativo se añadirá a las compras del período siguiente.
- La Ley contempla la realización de una **regularización anual de existencias**, al final del ejercicio, que incrementará o minorará el margen global obtenido en el último período del ejercicio. A estos efectos, 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, al importe de las compras del mismo período. En los casos de cese

en la aplicación de esta modalidad, la regularización se practicará en la declaración-liquidación del período en que se haya producido el cese.



### Ejemplo

Un revendedor de muebles antiguos, presenta las siguientes operaciones:

- Existencia al 1 de enero: 5.800
- Existencias al 31 de diciembre: 5.500

	1º T	2º T	3º T	4º T
Precio venta	10.500	8.000	10.500	10.500
Precio compra	5.400	8.400	5.200 + 400 (2º T) = 5.600 (1)	5.200 + 300 (regularización de existencias) = 5.500 (2)
Beneficio	5.100	-400	4.900	5.000
Base imponible	4.214,87	0	4.049,58	4.132,23
IVA devengado	885,13	0	850,42	867,77

(1) En el 2 trimestre el beneficio global es negativo por lo tanto dicho importe se compensa en el siguiente.

(2) Se produce la regularización de las existencias finales del ejercicio, que al ser inferior a las iniciales, dicha referencia se incrementa en las compras.

Dependiendo de la operación realizada tendrá un tipo impositivo:

- Como regla general, en las entregas de bienes respecto de las cuales se aplique este régimen especial, se aplica el 21 %, salvo que proceda el tipo del 4 %, con arreglo al art. 91 del LIVA.

- Se aplica el tipo del 10 % a las siguientes operaciones:
  - Las importaciones de objetos de arte, antigüedades y objetos de colección.
  - Las entregas de objetos de arte efectuadas por:
    - Los autores o derechohabientes.
    - Empresarios no revendedores que tengan derecho a la deducción del IVA que hubiesen soportado en su adquisición.
    - Las adquisiciones intracomunitarias de objetos de arte cuyos proveedores sean las personas referidas en el punto anterior.

La LIVA no permite la deducción de las cuotas soportadas o satisfechas por el revendedor en la adquisición o importación de los bienes a cuya reventa aplica el régimen especial. Tales cuotas son las soportadas o satisfechas en los siguientes supuestos:

- Por adquisiciones de bienes a otro revendedor que ha aplicado el régimen especial.
- Por adquisición de un objeto de arte a su autor o derechohabiente, o a un empresario que hubiera podido deducir el impuesto soportado cuando adquirió dicho objeto.
- Por importación de un objeto de arte o de colección o de una antigüedad. En este último supuesto, el revendedor satisface un 10 % de IVA a la aduana, que no puede deducir si en la reventa del bien aplica el régimen especial mencionado.

El revendedor no puede consignar separadamente la cuota del IVA devengada, debiendo entenderse esta comprendida en el precio total de venta de la operación correspondiente.

### 4.3. Obligaciones formales

Además de las establecidas con carácter general, los contribuyentes acogidos al régimen especial de los bienes usados estarán obligados a:

- Expedir una factura de compra por cada una de las adquisiciones efectuadas a quienes no tengan la condición de empresarios o profesionales. Dicha factura deberá ir firmada por el transmitente.
- En la factura o documento equivalente que se expida se hará constar la circunstancia de que el sujeto pasivo se encuentra acogido a este régimen especial.
- Asimismo, cuando se trate de bienes destinados a otros Estados miembros, en las facturas se indicará que han tributado con arreglo al régimen especial previsto por la directiva 94/5/CE.
- Llevar un Libro Registro específico en el que se anotarán de manera individualizada y con la debida separación cada una de las adquisiciones y entregas afectadas por el régimen especial realizadas por el sujeto pasivo. La estructura del libro indicado deberá disponer de las siguientes columnas:
  - Descripción del bien adquirido.
  - Número de factura o documento equivalente de compra de dicho bien.
  - Precio de compra.
  - Número de la factura o documento equivalente, emitido por el sujeto pasivo con ocasión de la transmisión de dicho bien.
  - Precio de venta de dicho bien, excluido el Impuesto sobre el Valor Añadido.
  - Impuesto sobre el Valor Añadido repercutido en factura al efectuar la venta.

## 5. Régimen especial de las agencias de viajes

El régimen especial de las agencias de viaje se destina para aquellos sujetos pasivos del IVA que cumplan unos requisitos concretos. Con el fin de evitar complicaciones derivadas de operaciones que se realizan en distintos países la base imponible del impuesto se determina de manera especial.

### **5.1. Ámbito de aplicación (Art. 141, 143 y 144 LIVA; Art. 52 y 53 RIVA)**

El régimen especial de las agencias de viaje es un régimen obligatorio que será de aplicación a las operaciones realizadas tanto por las agencias de viajes como por los organizadores de circuitos turísticos y desde el 1.1.2015 se hace extensible a cualquier empresario o profesional, que actúe en nombre propio respecto de los viajeros y utilice en la realización del viaje bienes entregados o servicios prestados por otros empresarios o profesionales, entre los que se incluyen 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.

No será de aplicación a las siguientes operaciones:

- A las llevadas a cabo utilizando para la realización del viaje exclusivamente medios de transporte o de hostelería propios. De utilizarse parte de medios ajenos, serán a estos a los que se podrá aplicar el régimen especial.
- Desde el 1.1.2015 y como excepción a la nueva extensión de este régimen a los empresarios o profesionales que cumplan los requisitos expuestos anteriormente, según art. 147 de la LIVA no será de aplicación este régimen a aquellos empresarios o profesionales cuyos servicios sean dirigidos a empresarios o profesionales que tengan derecho a la deducción o a la devolución del IVA como cualquier empresario, según lo previsto en el Título VIII de la LIVA.

Desde el 1.1.2015 no supone un supuesto de exclusión del régimen las ventas al público efectuadas por agencias minoristas de viajes organizados por agencias mayoristas.

### **5.2. Contenido del régimen (Art. 142, 145 a 147 LIVA; Art. 52 RIVA; Art. 16.3 Rgto. Fact.)**

La base imponible en este régimen especial será el margen bruto de la agencia de viajes, considerándose como tal la diferencia entre la cantidad total cargada al cliente, excluido el IVA que grava la operación, y el importe efectivo, impuestos incluidos, de las entregas de bienes o prestaciones que, efectuadas por otros em-

presarios o profesionales, sean adquiridos por la agencia para su utilización en la realización del viaje y redunden directamente en beneficio del viajero.

La determinación de la base imponible en este régimen especial, se podía llevar a cabo a través de dos métodos: operación por operación y de forma global. Pues con la reforma fiscal, llevada a cabo por la Ley 28/2014 se introducen numerosas modificaciones a la Ley 37/1992, y desde el 1.1.2015 se suprime el método global de cálculo de la base imponible.

Por lo tanto, los sujetos pasivos podrán acogerse a este régimen especial aplicando para ello el método de operación por operación o bien aplicar el régimen general (art. 147 de la LIVA).

De aplicar el régimen general se requerirá:

- Renuncia expresa a régimen de operación por operación.
- Tal como se ha indicado anteriormente, que los servicios se presten a destinatarios empresarios o profesionales que tengan derecho a la deducción o a la devolución del IVA.

Según redacción del art. 52 de la RIVA los sujetos pasivos aplicarán el régimen general del impuesto por cada operación realizada cuando se lo comuniquen, con carácter previo o simultáneo a la prestación de los servicios (hospedaje, transporte, etc.), por escrito al destinatario de la operación.

No obstante, se presumirá realizada la comunicación cuando la factura o factura simplificada y sus copias cumplan todos los requisitos y contenga la mención «régimen especial de las agencias de viajes» (arts. 6.1.n) y 7.1.i) del R. D. 1619/2012).

La determinación de la base imponible operación por operación se ajusta al siguiente esquema:

$$\frac{\text{Precio viaje - gastos relacionados directamente con el viaje}}{\quad} = \text{Margen bruto}$$

Deberán tener en cuenta las siguientes reglas:

- Entre los servicios que se consideran adquiridos por las agencias para la realización del viaje y que, por tanto, se computan como gasto, se incluyen los servicios que prestan otras agencias de viaje con dicha finalidad, con excepción de los servicios de mediación que las agencias minoristas prestan, en nombre y por cuenta de los mayoristas, en la contratación de viajes organizados por estas últimas.

En la determinación del margen bruto de la agencia no se computan:

- Las cantidades o importes correspondientes a las operaciones exentas del IVA en virtud del art. 143 de la LIVA, ni el importe de los bienes o servicios utilizados para la realización de los mismos.
- La compra-venta de moneda extranjera, los gastos de teléfono, correspondencia y otros análogos.



### Ejemplo

---

Una agencia de viajes de Almería, que determina su margen de beneficios operación por operación, organiza un viaje de 8 días a Galicia por importe de 1.340 €. Las adquisiciones de bienes y/o servicios realizadas por la agencia a otro empresario utilizados en la realización del viaje ascendieron a 630 € (IVA incluido, transporte, hotel, entradas a monumentos, etc.).

$$\text{Base imponible} = (\text{Margen} \times 100) / (121) = [(1.340 - 630) \times 100] / 121 = 586,78$$

$$\text{Cuota de IVA devengado} = 586,78 \times 21 \% = 123,22 \text{ €}$$

---

### 5.3. Obligaciones formales (Art. 164 LIVA)

Además de las obligaciones generales, como pueden ser la presentación de declaraciones, ya sean censales, de información, las autoliquidaciones periódicas, etc., las agencias de viajes que tributen por el régimen especial deberán

anotar separadamente en un libro registro de facturas recibidas todas aquellas adquisiciones y servicios efectuados en interés del viajero para la realización del viaje.

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.

Desde el 1.1.2015 se suprime la obligación de consignar en factura separadamente la cuota repercutida (cantidad resultante de multiplicar el precio total de la operación por el 6 %), cuando el destinatario fuera un empresario o profesional y así lo solicitara.

## 6. Régimen del oro de inversión

La normativa que regula todas las casuísticas del IVA, se enfrenta a multitud de situaciones especiales para su aplicación. En este sentido, el régimen especial para el oro, pretende completar dicho sistema común del IVA en una determinada Comunidad, es decir, este régimen sienta las bases de todas aquellas operaciones realizadas con oro de inversión de una Comunidad.

### 6.1. Ámbito de aplicación (Art. 140 y Anexo apartado 9º LIVA; Art. 51 bis RIVA)

Para la **aplicación de este régimen** especial se considera oro de inversión:

- Los lingotes o láminas de oro de ley igual o superior a 995 milésimas y cuyo peso sea: 12,5 kg, 1 kg, 500 g, 250 g, 100 g, 50 g, 20 g, 10 g, 5 g, 2,5 g, 2 g, 100 oz, 10 oz, 5 oz, 1 oz, 0,5 oz, 0,25 oz, 10 tael, 5 tael, 1 tael, 10 tólares.
- 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 % al valor de mercado del oro contenido en ellas.
- En todo caso, se entenderá que los requisitos anteriores se cumplen en relación con las monedas de oro incluidas en la relación que, a tal fin, se publicará en el Diario Oficial de las Comunidades Europeas serie C, con anterioridad al 1 de diciembre de cada año. Se considerará que dichas monedas cumplen los requisitos exigidos para ser consideradas como oro de inversión durante el año natural siguiente a aquel en que se publique la relación citada o en los años sucesivos mientras no se modifiquen las publicadas anteriormente.

Estarán exentas de este régimen las siguientes operaciones:

- Las entregas, adquisiciones intracomunitarias e importaciones de oro de inversión. Se incluirán en el ámbito de exención, en concepto de entregas, los préstamos y las operaciones de permuta financiera, así como las operaciones derivadas de contratos de futuro o a plazo; siempre que tengan por objeto, en todos los casos, oro de inversión y siempre que impliquen la transmisión del poder de disposición sobre dicho oro.
  - Los servicios de mediación en las operaciones exentas anteriores que sean prestadas en nombre y por cuenta ajena.
- No se aplicará lo dispuesto en el párrafo anterior:
- A las prestaciones de servicios que tengan por objeto oro de inversión.
  - A las adquisiciones intracomunitarias de oro de inversión en el caso de que el empresario que efectúe la entrega haya renunciado a la exención del impuesto en el régimen previsto para dicha entrega en el Estado miembro de origen.

A pesar de que las operaciones señaladas anteriormente quedan exentas del impuesto, el transmitente podrá **renunciar a la exención** siempre y cuando se cumplan las condiciones siguientes:

- En cuanto a la **exención para las entregas**:
  - Que el transmitente se dedique con habitualidad a la realización de actividades de producción de oro de inversión o de transformación de oro que no sea inversión en oro de inversión y siempre que la entrega tenga por objeto oro de inversión resultante de las actividades citadas.
  - Que el adquirente sea un empresario o profesional que actúe en el ejercicio de sus actividades empresariales o profesionales.
  
- En cuanto a los **servicios de mediación** en las entregas de oro de inversión, prestados en nombre y por cuenta ajena, cuando se cumplan los siguientes requisitos:
  - Haya renuncia también a la exención de la entrega en la que se medie.
  - El destinatario del servicio de mediación sea un empresario o profesional que actúe en el ejercicio de sus actividades empresariales o profesionales.

En este caso, **la renuncia se ajustará** a los siguientes requisitos:

- Debe aplicarse operación por operación.
- El prestador del servicio debe estar en posesión de un documento suscrito por el destinatario del mismo en el que este haga constar que en la entrega de oro a que el servicio de mediación se refiere se ha efectuado la renuncia a la exención del IVA.

La realización de las entregas de oro de inversión generará **derecho a deducir** las siguientes cuotas soportadas:

- La adquisición o importación de bienes o servicios vinculados con la producción de oro de inversión o la transformación de oro que no es de inversión en oro de inversión, cuando el mismo es objeto de una entrega exenta efectuada por quien lo ha producido o transformado. Sin embargo no es deducible el IVA soportado por el vendedor correspondiente al transporte del oro para ponerlo a disposición de los compradores o por gastos de publicidad vinculados a la comercialización, porque no son servicios vinculados a la producción.

- La adquisición de oro de inversión cuando el proveedor del mismo haya renunciado a la exención de la entrega: con la renuncia a la exención, el adquirente lo soporta por autorepercusión en el supuesto de inversión de sujeto pasivo previsto en la LIVA. En este supuesto, el adquirente podrá deducir el impuesto aunque la posterior entrega realizada por el esté exenta.
- La adquisición o importación del oro industrial que después se transforma en oro de inversión y es objeto de una entrega exenta por quien lo ha transformado.
- Los servicios que consistan en el cambio de forma, de peso o de ley de ese oro.

Se aplica la **inversión del sujeto pasivo** en las entregas de oro de inversión cuando el transmitente renuncie a la exención estando, por tanto, sujetas y no exentas dichas operaciones (el sujeto pasivo en este caso es el adquirente). Para esos supuestos se prevé la obligación de dichos sujetos pasivos de expedir una factura que contenga la liquidación del Impuesto.

La inversión no procede cuando se trata de entregas intracomunitarias de oro de inversión, aun cuando se haya renunciado a la exención previas por el régimen especial, pues en tal caso procede la exención similar a la de las entregas intracomunitarias y no hay gravamen en el Estado miembro de origen.

### 6.2. Obligaciones formales (Art. 140 y Art. 164 LIVA)

Además de las previstas con carácter general, en este régimen se debe cumplir:

- Obligaciones de facturación:
  - En las entregas de oro de inversión, aunque estén exentas, es obligatoria la expedición de las facturas en los supuestos de:
    - Cuando el destinatario es un empresario o profesional que actúa como tal.

- Las entregas de bienes destinados a otros Em de la UE exentas del IVA.
  - En las exportaciones de bienes exentas, salvo las ventas en las tiendas libres del impuesto.
  - Las entregas de bienes a personas jurídicas cuando no actúen como empresarios o profesionales.
  - Cuyos destinatarios sea la Administración pública.
  - Ventas a distancia dentro territorio español.
- 
- Los adquirentes de oro de inversión en el territorio de aplicación del IVA español, cuando el transmitente renuncie a la exención, deben expedir una factura que contenga la liquidación del impuesto.
  - Los empresarios o profesionales que realicen operaciones que tengan por objeto oro de inversión, en los casos contemplados anteriormente, deben conservar las copias de las facturas relativas a dichas operaciones durante cinco años.
- 
- Obligaciones de registro, los empresarios que realicen operaciones relativas al oro de inversión y otras actividades a las que no se aplique el régimen especial deben hacer constar separadamente en el Libro Registro de facturas recibidas las adquisiciones que correspondan a cada sector diferenciado.
  - Obligaciones de liquidación, los sujetos pasivos tendrán periodos de liquidaciones trimestrales o mensuales, dependiendo del volumen de ingresos de la actividad.



### Ejemplo

---

La Sra. Díaz, dedicada al comercio oro de inversión, realiza las siguientes operaciones:

- a. Realiza una importación de Estados Unidos, de 20 lingotes de oro de 500 g cada uno y una ley de 995 milésimas y con un valor en aduana de 112.400 €.
- b. Vende a un particular 2 lingotes de 300 g.

Continúa en página siguiente >>

<< Viene de página anterior

c. Compra a un comerciante de Córdoba, incluido en el régimen de oro de inversión 5 lingotes de 1 kg cada uno, de 997 milésimas por un valor de 56.000 €. El comerciante de Córdoba renuncia a la exención.

- En el caso a. es una operación exenta.
- En el caso b. es una operación exenta, ya que se realiza a un consumidor particular.
- En el caso c. es una entrega sujeta y exenta, a la cual se renuncia por lo tanto el adquirente (sujeto pasivo) tendrá derecho a deducción de 10.080 €.

---

## 7. Regímenes especiales aplicables a los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión o de televisión y a los prestados por vía electrónica

Se trata de un régimen especial al que se podrán acoger voluntariamente los sujetos pasivos del impuesto, y tras las modificaciones introducidas a partir del 1.1.2015, en la localización de los servicios de telecomunicación, de radiodifusión o de televisión y a los servicios prestados por vía electrónica, según redacción de los arts. 69 y 70 de la LIVA, este régimen de servicios prestados por vía electrónica se hace extensible a:

- Los servicios de telecomunicación, de radiodifusión o de televisión.
- Y será de aplicación tanto a empresarios o profesionales establecidos en la UE como a los no establecidos en la UE. De aquí que se establezcan dos regulaciones diferentes dentro de este régimen especial, o la existencia de un nuevo régimen tal como se estudiará dentro de este apartado.

Lo que pretende con este régimen especial es facilitar la actuación del empresario no establecido, permitiendo a este que, en lugar de tener que cumplir sus obligaciones fiscales en cada uno de los Em de la UE, las cumpla en un solo Em de identificación.

A efectos de las dos regulaciones del citado régimen especial serán de aplicación común las siguientes definiciones:

- Tendrán la consideración de **servicios de telecomunicaciones** los regulados en el art. 69.Tres.3º LIVA, tales como: los servicios que tengan por objeto la transmisión, emisión y recepción de señales, textos, imágenes y sonidos o información de cualquier naturaleza, por hilo, radio, medios ópticos u otros medios electromagnéticos, incluyendo la cesión o concesión de un derecho al uso de medios para tal transmisión, emisión o recepción e, igualmente, la provisión de acceso a redes informáticas.
- Tendrán la consideración de **servicios electrónicos o servicios prestados por vía electrónica** los regulados por el art. 69.Tres.4º LIVA, tales como: los servicios que consistan en la transmisión enviada inicialmente y recibida en destino por medio de equipos de procesamiento, incluida la compresión numérica y el almacenamiento de datos, y enteramente transmitida, transportada y recibida por cable, radio, sistema óptico u otros medios electrónicos y, entre otros, los siguientes: el suministro y alojamiento de sitios informáticos; el mantenimiento a distancia de programas y de equipos, etc.
- Tendrán la consideración de **servicios de radiodifusión o de televisión** los regulados por el art. 69.Tres.5º de la LIVA, tales como: los servicios consistentes en el suministro de contenidos de audio y audiovisuales, tales como los programas de radio o de televisión suministrados al público a través de las redes de comunicaciones por un prestador de servicios de comunicación, que actúe bajo su propia responsabilidad editorial, para ser escuchados o vistos simultáneamente siguiendo un horario de programación.
- Con **Estado miembro de consumo** se está haciendo referencia al lugar de la prestación de los citados servicios cuando el destinatario no sea un empresario o profesional actuando como tal, es decir se trate de un consumidor final que se encuentre establecido o tenga su residencia o domicilio habitual en el TAI (art. 70.Uno.4º y 8º de la LIVA).
- Los sujetos pasivos del impuesto deberán presentar sus correspondientes **Declaraciones-liquidaciones periódicas de los regímenes especiales** aplicables a dichos servicios en las que constará la información necesaria para determinar la cuantía del impuesto correspondiente en cada

Em de consumo, y según Orden HAP/460/2015, se realizará a través del modelo 368.

Los sujetos pasivos del impuesto podrán solicitar la baja voluntaria en el citado régimen especial y los Estados miembros de identificación que se definan para cada uno de los regímenes tendrán la competencia de exclusión de los mismos, en los siguientes supuestos:

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

En el supuesto de que los citados servicios se localicen en el territorio del IVA y sean prestados por un empresario o profesional también establecido en el mismo territorio, no serán de aplicación estos regímenes especiales sino el régimen general del impuesto.

### **7.1. Régimen especial aplicable a los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión o de televisión y a los prestados por vía electrónica por empresarios o profesionales no establecidos en la comunidad**

Será de **aplicación** el régimen especial regulado en los arts. 163 octiesdecies a vicies de la LIVA, a los empresarios o profesionales en los que concurren los siguientes requisitos simultáneamente:

- Que no estén establecidos en ningún Em de la Unión Europea, es decir, ni disponga de sede de su actividad ni un establecimiento permanente en el territorio de la UE.
- Que presten los citados servicios para consumidores finales domiciliados en la UE.

- Que no realicen operación alguna en la UE, sujeta a IVA de algún Em y por la que deban identificarse a efectos del impuesto (art. 164.Uno.2º de la LIVA).

Las **obligaciones formales** de los sujetos pasivos en el supuesto de que España sea el Estado de identificación seleccionado por un empresario o profesional no establecido en la Comunidad, deberán ser:

- Presentar las correspondientes declaraciones de inicio, modificación o cese de las operaciones comprendidas en dicho régimen (modelo 034 regulado en OM HAP/1751/2014), manifestando que carece de identificación a efectos de la aplicación de un impuesto análogo al IVA en un Em. A efectos de este régimen, la Administración Tributaria identificará al empresario o profesional no establecido mediante un número individual.
- Presentar por vía electrónica una declaración-liquidación del IVA por cada trimestre natural, independientemente de que haya suministrado o no servicios electrónicos. Dicha declaración no podrá ser negativa y contendrá la cantidad global del impuesto correspondiente a cada Em y el importe total, resultante de la suma de todas estas, que debe ser ingresado en España. Cualquier modificación posterior de las cifras contenidas en la declaración-liquidación deberá realizarse en el plazo de los tres años a partir de la fecha en que debía presentarse la declaración inicial y mediante el procedimiento de rectificación y de declaración complementaria.
- Ingresar el impuesto en el momento en que se presente la declaración. El importe se ingresará en euros en la cuenta bancaria designada por la Administración tributaria. Cualquier modificación posterior de los importes ingresados, que implique un mayor ingreso se deberá realizar haciendo referencia a la declaración que se corresponda, sin que pueda añadirse o introducirse en otra declaración posterior.
- Mantener un registro de las operaciones incluidas en este régimen especial. Conservándose por el empresario o profesional no establecido durante un período de diez años.
- Expedir y entregar factura o factura simplificada cuando el destinatario de las operaciones se encuentre establecido o tenga su residencia o domicilio habitual en el territorio de aplicación del impuesto.

En el supuesto de que no sea España el Estado seleccionado por un empresario o profesional no establecido en la Comunidad, para presentar la declaración de inicio en este régimen especial, y en relación a las operaciones propias de este régimen que deban considerarse efectuadas en el TAI, el ingreso del Impuesto correspondiente a las mismas deberá efectuarse al tiempo de la presentación de la declaración-liquidación en el Em de identificación. Dichos empresarios o profesionales deberán cumplir con el resto de obligaciones expuestas anteriormente.



### Ejemplo

---

La empresa "Music Mex", establecida en México y dedicada a suministrar música a través de Internet, elige España como Estado miembro de identificación. Realiza las siguientes operaciones:

a. Suministro música a través de Internet:

■ España	7.000 €
■ Italia	9.000 €
■ Portugal	4.000 €

El modelo de liquidación 368 desglosará los siguientes datos:

País	Base imponible	Tipo %	Cuota
España	7.000	21	1.470
Italia	9.000	21	1.890
Portugal	4.000	23	920
<b>Resultado</b>			4.280

b. Realizan una envío de CDS a España por valor de 3.000 €.

Estas operaciones no se incluyen en este régimen especial solo se refiere a prestación de servicios electrónicos cuando las operaciones se realizan on line.

---

## 7.2. Régimen especial aplicable a los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión o de televisión y a los servicios prestados por vía electrónica por empresarios o profesionales establecidos en la comunidad, pero no en el em de consumo

Será de **aplicación** el régimen especial regulado en los arts. 163 unicies a quateruicies de la LIVA, a los empresarios o profesionales en los que concurran los siguientes requisitos simultáneamente:

- Que estén establecidos en la Comunidad pero no establecidos en el Em de consumo que presten los citados servicios.
- Que sean servicios prestados a consumidores finales que estén establecidos en un Em o tengan en él su domicilio o residencia habitual.

En el supuesto de que España sea el Em de identificación del empresario o profesional, que preste los citados servicios acogidos al régimen especial en otro Em, deberá cumplir las mismas **obligaciones formales** que las estudiadas en el supuesto anterior de régimen especial aplicable a empresario o profesionales no establecidos en la Comunidad, excepto que no se incluye la mención a las contenidos de información en la declaración censal de inicio de los empresarios o profesionales establecidos en la Islas Canarias, Ceuta o Melilla.

Los empresarios o profesionales acogidos a este régimen especial tendrán **derecho a la deducción de las cuotas soportadas** en los siguientes términos:

- No podrán deducirse en la declaración-liquidación trimestral del IVA presentada vía electrónica, las cuotas soportadas en la adquisición o importación de bienes y servicios que se destinen a la prestación de los citados servicios a que se refiere este régimen. Sin embargo, si podrán solicitar la devolución de dichas cuotas soportadas conforme al procedimiento previsto en la normativa del Em en el que se hayan soportado. Por ejemplo, de tratarse de empresarios o profesionales establecidos en el TAI solicitarán la devolución de las cuotas soportadas en la Comunidad por las operaciones realizadas y afectas a los servicios de dicho régimen especial, según redacción del art. 117.bis de la LIVA.
- Si los empresarios o profesionales, además de las operaciones incluidas en dicho régimen especial, realizan en el Em de consumo otras

operaciones distintas que determinen la obligación de registrarse y de presentar las correspondientes declaraciones, podrán deducir en dichas declaraciones conjuntamente las cuotas soportadas en la adquisición o importación de bienes y servicios que se entiendan realizadas en el Em de consumo por las prestaciones de los citados servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión o de televisión y electrónicos, y las cuotas soportadas por adquisiciones utilizadas en las otras operaciones.

- En caso de que España sea el Em de identificación, las cuotas soportadas por la adquisición o importación de bienes y servicios que, se entiendan realizadas en el TAI y se destinen a la prestación de los citados servicios, podrán deducirse en las declaraciones-liquidaciones del régimen general del IVA, con independencia de que sea aplicable o no régimen especial.
- En caso de que España sea el Em de consumo, los empresarios o profesionales establecidos en la Comunidad y acogidos al régimen especial tendrán derecho a la devolución de las cuotas del IVA soportadas en la adquisición o importación de bienes y servicios que deban entenderse realizadas en TAI, y destinados a la prestación de los citados servicios a través del procedimiento previsto en el art. 119 de la LIVA.

## 8. Grupo de empresas

El régimen especial del grupo de entidades, según art. 163.quinquies de la LIVA, será de aplicación a los empresarios o profesionales que forman parte de un grupo de entidades, definiéndose estas como el conjunto formado por una entidad dominante y sus entidades dependientes, entre las cuales existe una vinculación entre sí en los órdenes financiero, económico y de organización, siempre que las sedes de actividad económica o establecimientos permanentes de todas y cada una de ellas radiquen en el TAI.

La vinculación entre una entidad dominante y sus entidades dependientes, se dará cuando:

- Exista **vinculación financiera**: la entidad dominante obtente el control efectivo sobre las mismas ya sea por disponer más del 50 % en el capital o en los derechos de voto de las entidades del grupo.

- Exista **vinculación económica**: las entidades del grupo realicen una misma actividad económica o cuando, realizando diferentes actividades resulten complementarias o contribuyan a la realización de las mismas.
- Exista **vinculación organizativa**: se dará cuando exista una dirección común en las entidades del grupo.

Prevalecerá la vinculación financiera frente a los otros tipos de vinculaciones y se presumirá, que una entidad dominante que cumple el requisito de vinculación financiera también cumple los requisitos de vinculación económica y organizativa, excepto prueba en contrario.

### **8.1. Contenido (LIVA ART. 163 quinquies A 163 Nonies; ART. 61 BIS Y 61 TER RIVA; OM EHA/3788/2008)**

El grupo estará compuesto por distintas entidades dependientes y una entidad dominante, las cuales deberán cumplir una serie de requisitos, que son:

- **Entidad dominante:**
  - Deberá tener personalidad jurídica propia. A su vez, podrá ser sociedad dominante un establecimiento permanente ubicado en el territorio de aplicación del impuesto respecto de las entidades cuyas participaciones estén afectas a aquél.
  - Que tenga el control efectivo sobre las entidades del grupo, a través de una participación, directa o indirecta, de más del 50 % en el capital o en los derechos de voto de las mismas.
  - La participación deberá mantenerse durante todo el año natural.
  - No deberá ser dependiente de ninguna otra entidad establecida en el territorio de aplicación del tributo que, a su vez, cumpla los requisitos para ser sociedad dominante.
  - Aquellas sociedades mercantiles que no actúen como empresarios o profesionales que cumplan los requisitos anteriores, serán consideradas entidad dominante.

### ■ Entidades dependientes:

- Deben estar constituidas por empresarios o profesionales distintos a los de la entidad dominante.
- Estén establecidas en el territorio de aplicación del impuesto.
- Que la entidad dominante posea una participación en su capital que reúna las características requeridas al efecto.

### ■ A su vez, habrá que tener en cuenta:

- Un establecimiento permanente no puede ser entidad dependiente.
- Las entidades respecto de las que se adquiriera un porcentaje de participación mínima del 50 %, directa o indirectamente, durante un año natural, se integrarán obligatoriamente en el grupo en el año natural inmediato siguiente.
- En caso de entidades de nueva creación, la integración se producirá desde el momento de la constitución de la misma.
- Las entidades dependientes que pierdan tal condición, quedarán excluidas del grupo con efectos desde el período de liquidación en que se produzca esta circunstancia.
- Quedarán también excluidas las entidades que, al término del período de liquidación, estén en situación de concurso o en proceso de liquidación.

Las **condiciones para la aplicación** del régimen, requiere un acuerdo formal y expreso adoptado a tal fin de manera individual por aquellas entidades que, formando parte de un grupo de entidades, deseen aplicar el régimen especial. La opción no afecta al resto de entidades del grupo de entidades que, en su caso, no opten por dicho REGE.

Una vez que las entidades miembro del grupo de entidades hayan adoptado individualmente los acuerdos de opción de adhesión del REGE, la entidad dominante deberá comunicarlo a la Administración tributaria en la última declaración-liquidación correspondiente a cada año natural, a través del modelo 039. El régimen **se aplicará** por un mínimo de **3 años**, entendiéndose prorrogado automáticamente, salvo renuncia expresa. La renuncia tendrá efectos un mínimo de 3 años, con lo que deberá valorarse cuidadosamente su solicitud o renuncia.

Este régimen especial establece dos modalidades de aplicación, por las que deberá optar el grupo:

- La **primera de ellas** es establecer un **sistema de simple** agregación, la cual consiste en:
  - **Cada una de las entidades miembros del grupo** que constituyen REGE deberán presentar las **autoliquidaciones individuales** (modelo 322), y sus resultados o saldos (sin que lleve asociado ingreso ni solicitud de compensación o devolución) se integrarán en una autoliquidación agregada del grupo.
  - La **entidad dominante** del grupo de entidades deberá presentar una **autoliquidación agregada** del grupo (modelo 353), una vez presentadas las autoliquidaciones individuales de cada entidad miembro del grupo de entidades en REGE. No obstante, aunque alguna autoliquidación individual no se presente en el plazo reglamentario, podrá presentarse dicha autoliquidación agregada, sin perjuicio de las actuaciones que procedan por la falta de presentación de aquella. Uno de los principales **elementos caracterizadores del REGE** es el establecimiento de un sistema de compensación de saldos resultantes de las autoliquidaciones que deben presentar las distintas entidades integrantes del grupo de entidades. Por ello, en la citada autoliquidación agregada del grupo se integran los resultados o saldos (a ingresar o a devolver) de las autoliquidaciones individuales de las entidades miembros del grupo de entidades, de manera que:
    - Si el resultado es a ingresar, el ingreso debe efectuarlo la entidad dominante.
    - Y si la cuantía total de los saldos a devolver supera el importe de los saldos a ingresar del resto de entidades dentro del mismo período de liquidación, la entidad dominante, podrá solicitar la devolución del exceso, siempre que no hubiesen transcurrido cuatro años contados a partir de la presentación de las autoliquidaciones individuales en que se origino dicho exceso.



## Ejemplo

---

La sociedad “Floral, S. L.” posee una participación del 70 % del capital de la sociedad “Ardedor, S. L.” cuyos datos durante el mes de marzo han sido:

“Sociedad Floral, S. L.”	IVA devengado	3.470
	IVA soportado	1.390
	IVA a pagar	2.080
“Sociedad Ardedor, S.L.”	IVA devengado	1.790
	IVA soportado	3.660
	IVA soportado	- 1.870

Cada empresa cumplimentará el modelo 322 con los anteriores datos y la empresa dominante, cumplimentará el modelo 353

Entidad dominante	a pagar	2.080
Entidad dependiente	a compensar	1.870
Resultado		210 a pagar

---

- La segunda de ellas o modalidad especial (art. 163 secies.cinco de la LIVA), elegida su aplicación por las entidades del grupo previo acuerdo, consiste en aplicar un régimen específico a todas las entregas de bienes y prestaciones de servicios intragrupo realizadas en el TAI, lo que supondrá que:

- La base imponible de estas operaciones será el coste de los bienes y servicios utilizados directa o indirectamente, total o parcialmente, en su realización y por los cuales se haya soportado o satisfecho efectivamente el Impuesto. Ello implica que dado que solo se establece una repercusión por bienes o servicios respecto de los que se haya soportado IVA, no procedería repercutir en caso de que los servicios sean, por ejemplo, gastos de personal. Esto puede ser especialmente interesante en aquellos sectores en los que parte de la actividad no da derecho a la deducción de las cuotas soportadas

(servicios financieros y aseguradores, en especial). La norma permitirá la centralización de servicios administrativos en una sociedad filial que preste los mismos al resto de entidades del grupo. Por la parte de los servicios que corresponda a gastos de personal no se repercutirá IVA, con lo que no habrá aumento de los costes fiscales, a diferencia de lo que sucedía en la actualidad. Ahora bien, si se trata de bienes de inversión la imputación de su coste deberá efectuarse por completo durante el período de regularización de las cuotas soportadas.

- Renuncia a las exenciones, de forma que las entidades del grupo podrán renunciar a la aplicación de las exenciones reguladas en art. 20.Uno de la LIVA, que implicará la repercusión del IVA. A su vez, las cuotas soportadas en las adquisiciones de bienes y servicios afectos directa o indirectamente, total o parcialmente, a la realización de estas actividades serán íntegramente deducibles.
- Las operaciones intragrupo, de aquellas entidades que opten por aplicar la modalidad especial, constituirán sectores diferenciados. Esto conllevará a que cada entidad del grupo pueda deducir las cuotas soportadas o satisfechas relativas a los bienes y servicios utilizados en la realización de las citadas operaciones, en la medida en que las mismas generen el derecho a la deducción según la ley.

La empresa dominante deberá disponer de un sistema de información analítica basado en criterios razonables de imputación de los bienes y servicios empleados en las operaciones indicadas. Este sistema deberá conservarse durante el plazo de prescripción del tributo. Su no llevanza o conservación se califica como infracción grave, estableciéndose un régimen de sanciones específico.

## 8.2. Obligaciones específicas

Como obligaciones específicas del régimen destacamos las siguientes:

- La entidad dominante ostentará la representación del grupo, debiendo cumplir las obligaciones formales y materiales derivadas del régimen especial.

- Todas las entidades deberán cumplir las obligaciones de autoliquidación, salvo el pago de la deuda o la solicitud de compensación o devolución, que corresponderá a la dominante.
- La entidad dominante deberá comunicar a la Administración tributaria el cumplimiento de los requisitos para aplicar el régimen, la adopción de los acuerdos y la opción por el régimen especial, la relación de entidades a las que aplica el régimen y las variaciones, así como la renuncia al mismo.
- La entidad dominante deberá presentar las autoliquidaciones agregadas y, en su caso, proceder al ingreso de la deuda o a solicitar la compensación o devolución. El período de autoliquidación coincidirá con el mes natural.

## 9. Régimen especial del criterio de caja

Como medida para paliar los problemas de liquidez y de acceso al crédito de las empresas, se crea el citado régimen que permite a los sujetos pasivos, que cumplan determinadas características, optar por retrasar el devengo y la consiguiente declaración e ingreso del IVA repercutido en la mayoría de sus operaciones comerciales hasta el cobro total o parcial a sus cliente, con la fecha límite del 31 de diciembre del año inmediato posterior.

### 9.1. Ámbito de aplicación (art. 163 decies a duodecies LIVA; art. 61 octies y novies RIVA)

Podrán acogerse al régimen del criterio de caja, los sujetos pasivos del impuesto que cumplan los siguientes requisitos:

- Qué el volumen de operaciones durante el año natural anterior no supere los 2.000.000 €. Aquellas actividades empresariales o profesionales iniciadas en el año natural, se elevarán al año.
- Qué el sujeto pasivo no cobre en efectivo de un mismo destinatario, durante el año natural, un importe superior a 100.000 €.

Aquel sujeto pasivo que supere alguno de los límites anteriores, quedará excluido del régimen al año inmediato posterior a aquel en que se produzca la causa y si en algún ejercicio posterior vuelve a cumplir con los límites anteriores, podrá aplicar de nuevo dicho régimen (previa solicitud con la declaración censal dentro del plazo establecido).

También quedarán excluidas del régimen las siguientes operaciones:

- 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.
- Las entregas de bienes exentas a las que se refieren los artículos 21, 22, 23, 24 y 25 de la LIVA.
- Las adquisiciones intracomunitarias de bienes.
- Aquellas en las que el sujeto pasivo del Impuesto sea el empresario o profesional para quien se realiza (inversión del sujeto pasivo regulado en art. 84.Uno 2.º, 3.º y 4.º de la LIVA).
- Las importaciones y las operaciones asimiladas a las importaciones.
- Autoconsumo (art. 9.1.º de la LIVA) y operaciones asimiladas a las prestaciones de servicios (art. 12 de la LIVA).

## 9.2. Contenido (art. 163 terdecies y quinquiesdecies LIVA; art. 61 septies RIVA)

En las operaciones a las que sea de aplicación este régimen especial, la **repercusión** del impuesto se llevará a cabo en el momento de expedición y entrega de la correspondiente factura. Pero el impuesto se devengará en el momento del cobro total o parcial del precio por los importes efectivamente percibidos o si este no se ha producido, el devengo se producirá el 31 de diciembre del año inmediato posterior a aquel en que se haya realizado la operación.

A estos efectos, deberá acreditarse el momento del cobro, total o parcial, del precio de la operación.



## Ejemplo

Agrotex S. L. se encuentra acogido al Régimen Especial del Criterio de Caja y durante los dos primeros trimestres ha obtenido los siguientes ingresos y gastos:

En el primer trimestre tuvo unas ventas totales de 120.000 €, de las cuales 18.000 € las cobró el 15 de mayo. Los gastos del citado trimestre ascendieron a 45.000 € y fueron totalmente liquidados.

En el segundo trimestre tuvo unas ventas totales de 135.000 €, de las cuales 5.000 € las cobró el 15 de agosto. Los gastos del citado trimestre ascendieron a 51.000 € y fueron totalmente liquidados.

El tipo de IVA aplicable en la actividad es el general.

La liquidaciones trimestrales de Agrotex han sido las siguientes:

Concepto	1º Trimestre		2º Trimestre	
	Base imponible	Cuota	Base imponible	Cuota
Ingresos liquidables	102.000 <sup>1</sup>	21.420	148.000 <sup>2</sup>	31.080
Gastos liquidables	45.000	9.450	51.000	10.710
Resultado	11.970		20.370	

<sup>1</sup> La base imponible viene dada de  $120.000 - 18.000 = 102.000$   
<sup>2</sup> La base imponible viene dada de  $135.000 - 5.000 + 18.000 = 148.000$

Los sujetos pasivos a los que sea de aplicación este régimen especial podrán practicar sus **deducciones**, con las siguientes particularidades:

- La deducción de las cuotas soportadas se llevará a cabo en el momento del pago total o parcial del precio por los importes efectivamente satisfechos, o si este no se ha producido, el 31 de diciembre del año inmediato posterior a aquel en que se haya realizado la operación. Para ello se deberá acreditar el momento del pago, total o parcial, del precio de la operación.
- El derecho a la deducción solo podrá ejercitarse en la declaración-liquidación relativa al periodo de liquidación en que haya nacido el derecho a

la deducción de las cuotas soportadas o en las de los sucesivos, siempre que no hubiera transcurrido el plazo de cuatro años, contados a partir del nacimiento del mencionado derecho.

- El derecho a la deducción de las cuotas soportadas caducará según se transcurrido el plazo de los cuatro años, indicados en el párrafo anterior.

Los sujetos pasivos **no acogidos** a dicho régimen especial y que sean destinatarios de las operaciones incluidas en el mismo, podrán ejercer el derecho a la deducción de la cuotas soportadas por esas operaciones en el momento del pago total o parcial del precio de las mismas, por los importes efectivamente satisfechos, o, como fecha límite el 31 de diciembre del año inmediato posterior.



### Ejemplo

Pedro Alcántara realiza una actividad empresarial y no se encuentra acogido al Régimen de Criterio de Caja.

Durante el trimestre ha realizado unas ventas de 11.500 €, de las cuales le adeudan una factura cuya base imponible asciende a 8.000 €.

Los gastos del trimestre ascendieron a 5.300 € y adeuda una factura de 3.800 € cuyo proveedor está acogido al Régimen de criterio de caja.

¿Cuál será la liquidación trimestral del Sr. Pedro? ¿Cuál sería su liquidación de estar acogido al Régimen de criterio de caja?

Concepto	No acogido al régimen		De estar acogido	
	Base imponible	Cuota	Base imponible	Cuota
Ingresos liquidables	11.500	2.415	3.500	735
Gastos liquidables	1.500	315	1.500	315
Resultado	2.100 <sup>1</sup>		420	

<sup>1</sup> El Sr. Pedro ha adelantado a la Hacienda Pública 1.680 € de un IVA pendiente de cobrar a sus cliente de 1.680

La **modificación de la base imponible**, por créditos total o parcialmente incobrables (art. 80.Cuatro de la LIVA), llevada a cabo por el **sujeto pasivo acreedor no acogido** al régimen especial del criterio de caja, dará lugar al derecho de deducción de las cuotas soportadas por el sujeto pasivo deudor y acogido al citado régimen, respecto de las operaciones modificadas pendientes de deducción.

### 9.3. Obligaciones (art. 61 decies y undecies RIVA)

Para aplicar este régimen, los sujetos pasivos deberán solicitar su aplicación al tiempo de presentar la declaración de comienzo de la actividad (declaración censal) o durante el mes de diciembre anterior al inicio del año natural en el que deba surtir efecto. Esta opción hará referencia a todas las operaciones realizadas por el sujeto pasivo dentro del territorio de aplicación del impuesto, y se entenderá prorrogada salvo renuncia. La renuncia podrá ejercitarse al inicio de la actividad o en los meses de diciembre y tendrá una validez mínima de 3 años.

Los sujetos pasivos deberán emitir las facturas de las operaciones acogidas al régimen especial del criterio de caja en el momento de su realización, excepto cuando el destinatario de la operación sea un empresario o profesional que actúe como tal, en cuyo caso la expedición de la factura podrá realizarse hasta el día 16 del mes siguiente. En todo caso, dichas facturas deberán contener la mención de “régimen especial del criterio de caja”.

La entrada en vigor de este régimen conlleva una serie de obligaciones registrales específicas, tanto en los libros de facturas expedidas como recibidas, por aquellas operaciones sujetas al citado régimen. De forma que los sujetos pasivos acogidos al citado régimen deberán incluir en el libro registro de facturas expedidas:

- Las fechas del cobro, parcial o total, de la operación, con indicación por separado del importe correspondiente, en su caso.
- Indicación de la cuenta bancaria o del medio de cobro utilizado, que pueda acreditar el cobro parcial o total de la operación.

Y por otro lado, tanto los sujetos pasivos acogidos como los sujetos pasivos no acogidos pero que sean destinatarios de las operaciones afectadas por el mismo deberán incluir en el libro registro de facturas recibidas:

- Las fechas del pago, parcial o total, de la operación, con indicación por separado del importe correspondiente, en su caso.
- Indicación del medio de pago por el que se satisface el importe parcial o total de la operación.





## Ejercicios de repaso y autoevaluación

---

1. La imprenta “Garabatos”, se dedica a la venta de productos de papelería y librería. Durante el último ejercicio económico realizó unas ventas de 106.000 €, de la cuales 15.900 € son ventas realizadas a una misma empresa. Durante el siguiente primer trimestre del año realiza las siguientes operaciones:
  - a. Tiene unas ventas de 6.100 € a un IVA del 21 % y 21.400 a un IVA del 4 % a consumidores finales.
  - b. Adquiere 30 libros a “Papelería Sur” por valor de 1.200 € (IVA del 4 %).
  - c. Adquiere una remesa de bolígrafos y lápices por un valor de 900 €, a la empresa “Bolis, S. L.” (IVA del 21 %).
  - d. Adquiere carpetas en China por valor de 500 € (IVA del 21 %).
  - e. Compra en París bloc por importe de 800 €, presentando ante el vendedor su correspondiente NIF/IVA (IVA del 21 %).
  - f. Compra un mueble expositor para los materiales por valor de 600 € (IVA del 21 %).

Realizar las operaciones de cada uno de los puntos anteriores.

2. D. José García posee una explotación agropecuaria en la provincia de Cáceres, es socio de la Cooperativa Agrícola de Guadalupe.

De su explotación obtiene cereales y posee una ganadería 400 cabras, que se alimenta en un 80 % del pastoreo en la propia finca y el resto por la compra de piensos.

Durante el ejercicio económico realizó las siguientes operaciones:

- a. Vende a la fábrica de harinas “Distribuidora harina, S. L.”, 50.000 kg de trigo al precio de 0,38 €/kg.
- b. El tractorista de la finca, realiza una labor de arado para D. Antonio Cortés, situado en la finca contigua, cobrando la cantidad de 300 €.
- c. Vende al Sr. Pérez, agricultor de la zona acogido al régimen especial de agricultura, una partida de trigo que utilizará como simiente por un importe de 4.000 €.
- d. Adquiere una cosechadora de la casa “John Deere” por un importe de 40.000 €, para la labores de agricultura.
- e. Vende a la “Cooperativa Agrícola de Guadalupe” una partida 20.000 kg de cebada al precio de 0,37 €/kg.
- f. Vende al matadero del pueblo una partida de cabras, por un valor de 2.500 €.

Realizar las operaciones de cada uno de los enunciados anteriores.

3. El Sr. Esteban es titular de una cafetería desde el año 2000, en un local e instalaciones que le cede mediante arrendamiento el Hotel Príncipe, por una renta anual de 72.300 € que se pagan el último día del último trimestre. El Sr. Esteban cumple los requisitos para la aplicación del régimen simplificado.

La cafetería (epígrafe IAE XXX.X) está abierta todos los días del año y la Orden establece los siguientes datos:

┆ Personal empleado	1.675,43
┆ Potencia eléctrica (kW contratado)	88,18
┆ Mesas	50,39
┆ Máquina tipo B	592,07

En la Orden se establece que trimestralmente el porcentaje aplicar será del 4 % y la cuota mínima por operaciones corrientes será del 13 % de la cuota devengada por operaciones corrientes.

En la cafetería trabajan el Sr. Esteban y su señora, un cocinero y 4 camareros (con contratos fijos desde hace dos años).

La superficie de la cafetería es de 150 m<sup>2</sup>, una potencia contratada de 140 kW, una barra de 8 metros, 18 mesas para cuatro personas y 12 mesas para dos personas.

En el local hay una máquina recreativa tipo B.

En el segundo trimestre vende una furgoneta por 3.000 € que había adquirido hace cuatro años por 7.200. Decide liquidar la venta en el último trimestre.

El 31 de Julio (se opta por deducir el IVA soportado en el trimestre, se entrega al vendedor el NIF/IVA), el Sr. Esteban adquiere:

- ┆ Una nueva furgoneta por 9.000 €, en Francia.
- ┆ Dos mesas de 4 personas y 8 sillas por 600 €.

Calcular los importes de las autoliquidaciones trimestrales y anual para el ejercicio 20XX.

---

4. El Sr. Pulido dedicado a la compra y venta de bienes usados, objetos de arte y antigüedades, realiza las siguientes operaciones:

- a. Adquiere un armario del siglo XVIII a un particular por un importe de 2.500 €.
- b. Vende una cómoda inglesa de 3.870 a un particular, que fue adquirida hace unos meses a otro particular por un importe de 1.500 €.
- c. Vende el armario del siglo XVIII por un importe de 4.300 €.
- d. Adquieren un cuadro de un pintor cubano por 4.800 €.
- e. Venden el cuadro anterior a un particular por 9.000 €.

Calcular el margen de beneficio y su correspondiente IVA, de cada una de las operaciones anteriores, incluidas en el régimen especial.

