

## **Tema 7. El Impuesto sobre el Valor Añadido.**

*Concepto, naturaleza y ámbito de aplicación. Hecho imponible. Sujeto pasivo. Base imponible. Tipos de gravamen. Deuda tributaria. La gestión del impuesto. Regímenes especiales*

### *Concepto, naturaleza y ámbito de aplicación*

La normativa de referencia básica es la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (LIVA), el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido (RIVA) y la Orden HAC/1155/2020, de 25 de noviembre, por la que se desarrollan, para el año 2021, el método de estimación objetiva del IRPF y el régimen especial simplificado del IVA. Además, habría que considerar la normativa básica de IVA concordada con la Directiva de la Unión Europea.

El Tratado de Roma perseguía construir un mercado común europeo, a través de la aproximación paulatina de los sistemas fiscales europeos, eliminando las distorsiones de los diversos impuestos. Este interés es especialmente significativo en el intercambio de bienes y servicios (imposición indirecta), que busca la libre circulación de mercancías y prestación de servicios. En consecuencia, los Estados miembros de la UE han establecido un IVA adaptado a la Sexta Directiva Comunitaria.

Dada la primacía del Derecho Comunitario sobre el interno, es preciso destacar que las leyes y reglamentos internos son aplicables en tanto sean compatibles con las directivas en vigor.

En líneas generales el IVA es un impuesto:

- Indirecto. Grava una manifestación indirecta de capacidad económica (el consumo).
- Instantáneo (no periódico). El impuesto se devenga por cada operación gravada que se realice, siendo la gestión del impuesto periódica por el conjunto de operaciones realizadas a lo largo del período de declaración (trimestral o mensual).
- Real. Grava el hecho objetivo realizado sin relacionarlo con persona determinada.
- Objetivo. No tiene en cuenta las circunstancias personales del contribuyente.
- Multifásico. Grava todas las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en las distintas fases de producción y distribución, pero sólo el valor añadido (o incorporado) en cada una de ellas. Se trata, por tanto, de un impuesto neutral para los sujetos pasivos.
- Armonizado. En caso de discrepancia entre la normativa comunitaria (UE) y la estatal, prevalece la primera.
- Cedido. El 50 % de la recaudación se cede a las CC. AA, pero sin competencias normativas (Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las CC. AA de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias).

El ámbito de aplicación del IVA queda establecido el artículo 3 LIVA, esto es, el territorio español peninsular. En las Islas Canarias y en las Ciudades Autónomas de Ceuta y Melilla no hay IVA (pero sí impuestos indirectos específicos), por lo que si se produce una entrega de bienes de un empresario de alguno de esos territorios a otro situado en el territorio español peninsular

estamos ante una importación. En sentido contrario hablamos de una exportación.

### ***Hecho imponible***

El objeto del IVA, que es el consumo por parte del consumidor final queda establecido en el artículo 1 de la LIVA. El hecho imponible del IVA queda establecido en los artículos 4 al 19 de la LIVA:

- Entregas de bienes y prestaciones de servicios realizados por empresarios o profesionales dentro del territorio español.
- Adquisiciones intracomunitarias de bienes.
- Importaciones de bienes.

Las entregas de bienes quedan recogidas en el artículo 8 de la LIVA, considerando los siguientes casos:

- Ejecuciones de obras que tengan como finalidad la construcción o rehabilitación, cuando el empresario que ejecuta la obra aporte un valor de materiales superior al 40 % de la base imponible.
- Las cesiones de bienes en virtud de contratos con efectos obligatorios que tras su perfeccionamiento producen el efecto traslativo de la propiedad.
- Las transmisiones de bienes entre el comitente y el comisionista que actúa en nombre propio, tanto para contratos de venta como de compra.

Las prestaciones de servicios son toda operación sujeta que no tenga la consideración de entrega, adquisición intracomunitaria o importación de bienes (artículo 11 de la LIVA):

- Ejercicio independiente de una profesión, arte u oficio.
- Los arrendamientos de bienes, industria o negocio.
- Las cesiones de uso y disfrute.
- Las cesiones de derechos de autor.
- Las ejecuciones de obra que no sean entregas de bienes.
- Los traspasos de locales de negocios.
- Los transportes.
- Los servicios de hostelería y asimilados.
- Las operaciones de seguro.

Además, tanto en el caso de entrega de bienes como prestación de servicios, conviene hacer referencia al autoconsumo. Para el caso de las entregas de bienes, el artículo 9 de la LIVA establece el autoconsumo y las operaciones asimiladas a la entrega de bienes.

Este puede ser externo: transferencia gratuita del patrimonio empresarial al patrimonio o al consumo particular del sujeto pasivo a terceros o interno: el cambio de afectación de bienes corporales de un sector a otro diferenciado de su actividad empresarial o profesional y la afectación o el cambio de afectación de bienes producidos, contruidos, extraídos, transformados, adquiridos o importados en el ejercicio de la actividad empresarial del sujeto pasivo para su utilización como bienes de inversión.

Por lo que respecta a las prestaciones de servicios el artículo 9 establece el autoconsumo y las operaciones asimiladas a la prestación de servicios, como puede ser la prestación de servicios sin contraprestación, tanto externo, esto

es, transferencias de bienes y derechos al patrimonio personal como interno: aplicación total o parcial al uso particular elementos del patrimonio empresarial o profesional.

Adquisiciones intracomunitarias de bienes. Se ha decidido mantener el principio de gravamen en destino. Esto es las operaciones de entrega de bienes efectuadas entre los Estados miembros de la Comunidad Económica Europea son gravadas en el Estado de destino, en vez del Estado de origen, en el cual se produce una entrega exenta (a esto se llama adquisición intracomunitaria, tal y como establece el artículo 13 de la LIVA).

Por lo tanto, están sujetas al IVA las siguientes operaciones realizadas en su ámbito espacial (artículo 13 de la LIVA): Las adquisiciones intracomunitarias de bienes efectuadas a título oneroso por empresarios o profesionales o por personas jurídicas que no actúen como tales cuando el transmitente sea un empresario o profesional y las adquisiciones de medios de transporte nuevos, efectuados a título oneroso realizadas por personas que no tengan la condición de empresario o profesional.

Importaciones. Las importaciones de bienes están sujetas al IVA, cualquiera que sea el fin a que se destinen y la condición del importador y las operaciones asimiladas a la importación de bienes (artículos 17 al 19 de la LIVA).

Además, conviene conocer la compatibilidad-incompatibilidad del IVA con el resto de las figuras fiscales indirectas:

- Las operaciones sujetas al IVA no lo estarán a ITPAJD, en la modalidad de TPO.

- Ambos impuestos gravan la transmisión de bienes o derechos, pero mientras el IVA grava las operaciones empresariales, el ITPAJD se aplicará si la transmisión la efectúa un particular.

No obstante, hay operaciones que quedan sometidas al ITPAJD, con independencia de quien la realice:

- Las entregas de bienes rústicos que no sean edificables.
- Las segundas y ulteriores entregas de edificaciones, incluidos los terrenos en que se hallen enclavadas, cuando tengan lugar después finalizada su construcción.
- Los arrendamientos que tengan por objeto terrenos agrarios o viviendas, incluidos los anexos y garajes accesorios a estas últimas, arrendados juntamente con aquellas.

El IVA es compatible con el ITPAJD en la modalidad de Operaciones Societarias y Actos Jurídicos Documentados, pero no lo sería en Transmisiones Patrimoniales Onerosas. El IVA es compatible con los Impuestos Especiales (II. EE) y los Derechos de Aduana.

### ***Sujeto pasivo***

Definido en los artículos 84 al 89 de la LIVA, el sujeto pasivo la persona empresaria o profesional que entregue los bienes o servicios (en entregas interiores) o adquiera los bienes (en adquisiciones intracomunitarias e importaciones). Es preciso señalar que la definición de empresario o profesional es muy amplia, por ejemplo, sería empresario a efectos del IVA una asociación sin ánimo de lucro que cobre cuotas a sus socios.

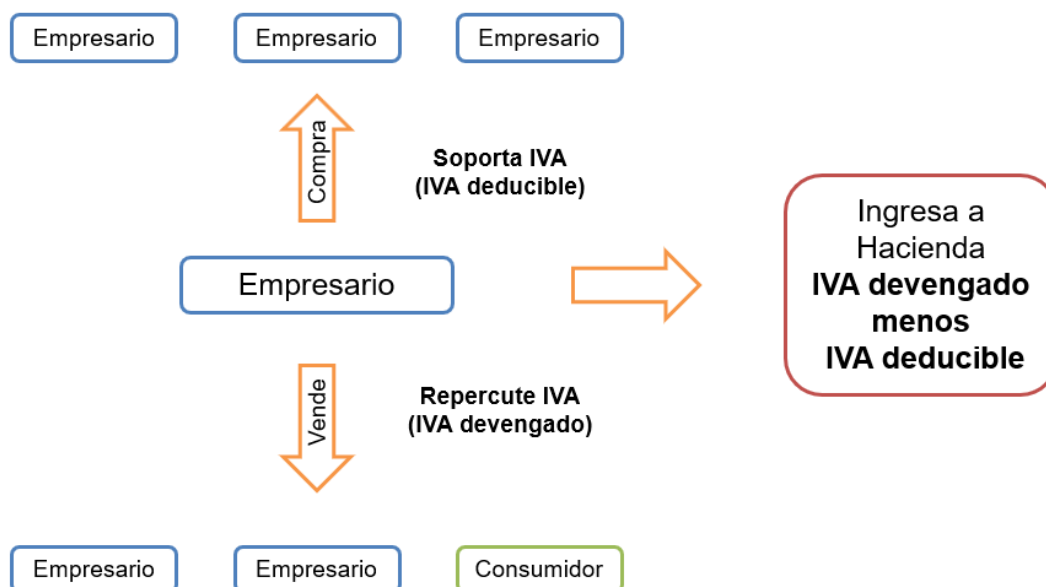
El sujeto pasivo del IVA es, por regla general, el empresario o profesional que realiza las operaciones gravadas: entregas de bienes o prestación de servicios, adquisiciones intracomunitarias de bienes e importaciones (artículos 84, 85 y 86 de la LIVA).

Se entiende por empresario establecido en territorio español a aquel sujeto pasivo que tenga en el territorio de aplicación del Impuesto, esto es que tenga la sede de su actividad económica o un establecimiento permanente o su domicilio fiscal.

Son empresarios o profesionales quienes realizan las actividades empresariales o profesionales (artículo 5. Uno de la LIVA). Son empresarios o profesionales:

- Las Sociedades Mercantiles.
- Las explotaciones de bienes, que busquen la obtención de ingresos (por ejemplo, arrendadores de bienes).
- Las operaciones inmobiliarias.
- Las entregas intracomunitarias a título ocasional de medios de transporte nuevo exentos.

No es empresario o profesional: Quien realice exclusivamente entrega de bienes o prestaciones de servicios a título gratuito (artículo 5. Uno de la LIVA).



Además, responderán solidariamente de la deuda tributaria correspondiente los destinatarios de las operaciones sujetas a gravamen que mediante sus declaraciones (artículo 87 de la LIVA) se hubiesen beneficiado indebidamente de excepciones, supuestos de no sujeción o de aplicación de tipos impositivos inferiores a los que debieran.

Los sujetos pasivos del IVA deberán repercutir íntegramente el importe del IVA sobre aquel para quien se realice la operación gravada (artículos 88 de la LIVA y 25 del RIVA). Esta repercusión deberá realizarse mediante factura o documento análogo. La cuota repercutida deberá consignarse separadamente de la base imponible, indicando el tipo de IVA aplicado en la repercusión.

Del IVA que el empresario o profesional repercute en factura a sus clientes por las entregas de bienes y prestaciones de servicios, se deduce el IVA soportado en factura de sus proveedores por las adquisiciones.



Los empresarios y profesionales actúan solo como agentes recaudadores del IVA. Lo ingresado en el Tesoro Público en cada fase económica, representa la carga fiscal que recae sobre el consumidor final. Realmente es el contribuyente quién soporta el IVA, ya que no puede repercutirlo sobre un tercero.

### ***Base imponible***

La base imponible del impuesto queda establecida en los artículos 78 al 83 de la LIVA. Esta se define como la contraprestación pagada (en entregas interiores y adquisiciones intracomunitarias) o el valor de aduana (importaciones). Además, hay que considerar las exenciones (artículos 20 al 67 de la LIVA): servicios postales; servicios sanitarios; servicios de asistencia social; servicios educativos; prestaciones de servicios a sus socios por entidades sin ánimo de lucro; ciertos servicios deportivos; ciertos servicios culturales; seguros; operaciones financieras; loterías del Estado y de la ONCE; terrenos destinados a actividades agrícolas; arrendamiento de vivienda. Por lo tanto, la base imponible es el valor económico de las entregas de bienes, prestaciones de servicios, adquisiciones intracomunitarias de bienes e importaciones.

La regla general queda establecida en el artículo 78 de la LIVA. En la base imponible se incluye:

- Gastos accesorios: Comisiones, transportes, seguros, primas por prestaciones anticipadas y cualquier otro crédito derivado de la prestación (artículo 78. Dos.1º de la LIVA).
- Intereses por pagos aplazados hasta la entrega de los bienes o prestaciones de servicios (artículo 78. Dos.1º de la LIVA).

- Subvenciones vinculadas directamente al precio de la operación (artículo 78. Dos.3° de la LIVA).
- Tributos de cualquier clase excepto el IVA (artículo 78. Dos.4° de la LIVA).
- Percepciones retenidas por si se produce la resolución de la operación: señal o arras (artículo 78. Dos.5° de la LIVA).
- Importe de envases y embalajes, incluidos aquellos que se devuelven (artículo 78. Dos.6 ° de la LIVA).
- Importe de las deudas asumidas como contraprestación total o parcial de la operación (artículo 78. Dos.7° de la LIVA).

Por el contrario, en la base imponible no se incluyen:

- Indemnizaciones que no sean contraprestación (artículo 78. Tres.1° de la LIVA).
- Descuentos y bonificaciones, concedidas previa o simultáneamente al momento de la operación (artículo 78. Tres.2° de la LIVA).

Además, se incluyen algunas reglas especiales en la determinación de la base imponible del IVA (artículo 79 de la LIVA). Entre otras, estas son:

- Contraprestación no dineraria (artículo 79. Uno LIVA)
  - En especie: El valor de mercado del bien entregado (caso de una permuta).
  - Parte en especie, parte en metálico, se considerará el valor de mercado de lo recibido y el importe dinerario si la suma es

superior al valor del mercado del bien, por ejemplo, un bien usado a cambio de uno nuevo y dinero.

- Entrega de bienes o servicios diversos por precio único (artículo 79. Dos de la LIVA). La base imponible correspondiente a cada bien o servicio se determinará en proporción al valor del mercado de estos.
- Autoconsumo (artículos 79. Tres y 79. Cuatro de la LIVA):
  - De bienes: Incluye tanto el autoconsumo por el sujeto como las transferencias a terceros.
    - Entrega de los bienes en el mismo estado en que se adquieren, se considerará el valor de adquisición (artículo 79. Tres.1º de la LIVA).
    - Bienes importados, se considerará el valor a efectos de la importación (artículo 79. Tres.1º de la LIVA).
    - Bienes sometidos a transformación o elaboración, se considerará el coste de producción (artículo 79. Tres.2º de la LIVA).
    - Bienes que han experimentado alteraciones (obsolescencia, revalorización), se considerará el valor del bien en el momento de la entrega (artículo 79. Tres.3º de la LIVA).
  - De servicios, será el coste de la prestación del servicio, incluida la amortización de los bienes cedidos (artículo 79. Cuatro de la LIVA).

## *Tipos de gravamen*

El IVA distingue tres tipos impositivos (artículos 90 y 91 de la LIVA)

- El general (21 %).
- El reducido (10%).
- El super reducido (4%).

Estos tipos impositivos serán aplicables tanto a las entregas de bienes y prestación de servicios, como a las adquisiciones intracomunitarias y a las importaciones. La regla general es que el 21 % será de aplicación cuando no lo sea un tipo especial.

El tipo reducido del 10 % se aplicará, entre otras, a las siguientes entregas de bienes, adquisiciones intracomunitarias e importaciones (artículo 91. Uno de la LIVA):

- Productos y sustancias para la alimentación humana y animal. Se exceptúan los productos alimenticios básicos que irán al 4 %.
- Aguas aptas para la alimentación humana o animal (o para el riego).
- Bienes para el uso en actividades agrícolas y ganaderas, excepto la maquinaria, que lo hace al 21 %.
- Medicamentos para uso animal.
- Productos sanitarios, material, equipos o instrumental para prevenir, diagnosticar, tratar o aliviar o curar enfermedades.
- Edificios, para su uso como vivienda, incluido los garajes y anexos que se transmitan conjuntamente en la primera entrega.

El tipo reducido del 10% se aplicará, entre otras, a las siguientes prestaciones de servicios (artículo 91. Uno de la LIVA):

- Transportes de viajeros y sus equipajes.

- Servicios de hostelería y restaurantes.
- Ferias y exposiciones comerciales.
- Entradas a bibliotecas, archivos y centros de documentación.
- Cines y teatros.

El tipo superreducido del 4 % se aplicará a las entregas, adquisiciones intracomunitarias e importaciones siguientes (artículo 91. Dos de la LIVA):

- Productos alimenticios básicos: pan, harinas y cereales para su elaboración, leche, quesos, huevos, frutas, verduras y demás productos que no hayan sido objeto de proceso de transformación.
- Libros, periódicos y revistas.
- Medicamentos para uso humano.
- Las viviendas calificadas administrativamente como de régimen especial o de promoción pública.

### ***Deuda tributaria***

El IVA se devenga operación por operación, teniendo la obligación de presentar declaraciones trimestrales (o mensuales), donde se determine el IVA a ingresar en cada período. Los mecanismos de repercusión y deducción del IVA son un elemento básico del impuesto (artículos 92 al 114 de la LIVA).

El sujeto pasivo deberá repercutir íntegramente el importe del impuesto sobre la persona para quién se realice la operación interior gravada,

trasladando la carga económica del IVA hacia los destinatarios de las operaciones.

Las deducciones permiten que el impuesto recaiga sobre el consumidor final, ya que los sujetos pasivos pueden deducir de las cuotas del IVA devengadas por las operaciones interiores en el país, las cuotas que hayan soportado.

En consecuencia, el funcionamiento del IVA otorga al sujeto pasivo el derecho a deducir de las cuotas repercutidas de los clientes (IVA devengado o repercutido), las soportadas por las adquisiciones (IVA soportado).

Se ejercitará en las declaraciones-liquidaciones correspondientes a cada uno de los períodos de liquidación (artículos 92 al 114 de la LIVA).

Si se trata de la liquidación trimestral del IVA el procedimiento será el siguiente: IVA repercutido-IVA soportado.

Puede ocurrir que no exista IVA a ingresar si se haya soportado mayor IVA que el devengado. En este caso el IVA soportado que no haya sido deducido se puede compensar en las declaraciones siguientes (declaración trimestral).

Si procede, el IVA soportado no deducido se puede compensar en las declaraciones siguientes, pudiendo solicitar la devolución de este en la declaración del último trimestre del año (artículos 99 y 115 de la LIVA) si es declaración trimestral.

Desde enero de 2009, los sujetos pasivos del IVA podrán solicitar las devoluciones mensualmente. Por lo tanto, no es necesario esperar a que acabe el año fiscal. Para ello es necesario que los sujetos pasivos estén dados de alta en el registro de devolución mensual.

El derecho a deducción (artículos 99 al 100 de la LIVA) únicamente se podrá ejercitarse en la declaración-liquidación relativa al período en que se hayan

aportado las cuotas deducibles (o en los siguientes, con un máximo de cuatro años).

### Ejemplo (tipo general)

	<i>Precio sin IVA</i>	<i>IVA repercutido (devengado)</i>	<i>IVA soportado (deducible)</i>	<i>IVA a ingresar o devolver (devengado - deducible)</i>
<b>Fase I: Venta de materias primas</b>	100	21	-	21
<b>Fase II: Ventas de productos <u>semi</u>-transformados</b>	500	105	21	84
<b>Fase III: Venta productos acabados</b>	800	168	105	63
<b>Fase IV: Venta Mayorista</b>	1.000	210	168	42
<b>Fase V: Venta a consumidor</b>	1.500	315	210	105

- IVA pagado por el consumidor final:  $21\% \times 1500 = 315$
- Total ingresado a Hacienda en todas las fases:  $21 + 84 + 63 + 42 + 105 = 315$

Los empresarios y profesionales deben presentar declaración de IVA (modelo 303):

- Trimestralmente como norma general. Engloba todas las operaciones del trimestre natural, y debe presentarse en los 20 días siguientes al fin de los tres primeros periodos, y en los 30 días en el caso del último.
- Mensualmente si la empresa está inscrita en el registro de devolución mensual de IVA. Es aplicable la explicación anterior, pero para periodos mensuales. La inscripción es obligatoria para grandes empresas, y optativa para pymes, que deben solicitarlo con el impreso 036, y luego presentar mensualmente el modelo 340 (declaración informativa de operaciones incluidas en los libros registro) y el 303 de manera telemática.
- Además, deben presentar un resumen anual (modelo 390) entre el 1 y el 30 de enero del año siguiente.

En el caso de declaración trimestral, si la declaración es positiva, se ingresa en la AEAT una vez restados resultados negativos de declaraciones anteriores. Si es negativa, se compensa con cifras positivas de trimestres posteriores. Si en la última declaración la cifra global es negativa, se solicita la devolución.

En el caso de declaración mensual, si la declaración es positiva (IVA repercutido > IVA soportado) la empresa ingresa la cantidad en la AEAT. En caso contrario pide la devolución.

Ejemplo (tipo general y declaraciones trimestrales):

- Primer trimestre => ventas por 10.000 y compras por 5.000 euros.
- Segundo trimestre => ventas por 10.000 y compras por 16.000 euros
- Tercer trimestre => ventas por 10.000 y compras por 8.000 euros.
- Cuarto trimestre => ventas por 10.000 y compras por 1.500 euros.

Solución

- Primer trimestre =>  $21\% \times 10.000 - 21\% \times 5.000 = 1.050$  => 1.050 a ingresar.
- Segundo trimestre =>  $21\% \times 10.000 - 21\% \times 16.000 = -1.260$  => pendiente de compensación => nada a ingresar ni devolver.
- Tercer trimestre =>  $21\% \times 10.000 - 21\% \times 8.000 = 420$  => compensamos 420 de los 1.260 pendientes => nada a ingresar



ni a devolver => nos quedan  $1.260-420=840$  euros por compensar.

- Cuarto trimestre =>  $21\% \times 10.000 - 21\% \times 1.500 = 1.785$  => compensamos 840 => 945 a ingresar.

### ***La gestión del impuesto***

El devengo del impuesto se produce cuando se realiza una operación sujeta al IVA. Sin embargo, en la gestión del impuesto es preciso realizar un conjunto de operaciones que se realizan por lo general cada trimestre.

- Presentar declaraciones de comienzo, modificación y cese de la actividad y liquidaciones trimestrales (o mensuales).
  - El período de liquidación será obligatoriamente de un mes:
    - Si el volumen de operaciones ascendió durante el pasado ejercicio 6.012.121,04 €(grandes empresas).
  - Si se encuentra en el registro de exportadores

Además, bajo ciertos supuestos, voluntariamente, se podrá presentar liquidación mensual del IVA.

- Ingresar en la Hacienda Pública la diferencia entre el IVA Repercutido y el IVA Soportado.
- Expedir y entregar las facturas y conservar las copias.
- Conservar las facturas recibidas de sus proveedores por un máximo de cuatro años.
- Llevar una contabilidad ordenada, en especial los siguientes libros:

- Libro registro de las facturas expedidas.
- Libro registro de las facturas recibidas.
- Libro registro de los bienes de inversión.
- Libro registro de determinadas operaciones comunitarias.
- Presentar una declaración resumen anual de operaciones, junto con la última autoliquidación del trimestre.
- Si se trata de un sujeto pasivo que efectúa operaciones intracomunitarias deberán presentar una declaración recapitulativa de las entregas y adquisiciones intracomunitarias de bienes que realicen.

### ***Regímenes especiales***

Además del régimen general, existen en la LIVA y el RIVA varios regímenes especiales para sectores o bienes específicos:

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

A continuación se analizan los casos más habituales.

### Régimen simplificado

Su regulación se encuentra en los artículos 122 al 123 de la LIVA, artículos 33 y 42 del RIVA y la Orden HAC/1155/2020, de 25 de noviembre, por la que se desarrollan, para el año 2021, el método de estimación objetiva del IRPF y el régimen especial simplificado del IVA.

El ámbito de aplicación son los empresarios que establezca la orden de módulos (en general, los empresarios que pueden acogerse al régimen de estimación objetiva por módulos en el IRPF, pero no todos).

El resultado de la liquidación se determina al término de cada ejercicio, pero el empresario o profesional realiza un ingreso a cuenta con periodicidad trimestral. Para la determinación de la cuota a satisfacer es necesaria la realización de los siguientes cálculos:

- Cuota devengada. Es la derivada de aplicar los módulos a los datos del año. Esta cuota devengada es la que sustituye al IVA repercutido en régimen general del IVA.
- Cuota soportada: es el IVA pagado por la empresa (no se considera en este importe el IVA correspondiente a la adquisición de activos)
- Cuota derivada del régimen simplificado. Será la mayor de:
  - Cuota devengada menos cuota soportada menos el 1 % de la cuota devengada en concepto de cuotas soportadas de difícil justificación.
  - El porcentaje de la cuota devengada específico para cada epígrafe.

- Cuotas trimestrales, supone un anticipo del impuesto que deben pagarse en los primeros 20 días de abril, julio y octubre. Se calcula como un porcentaje de la cuota devengada en función de módulos a 1 de enero, esto es, un porcentaje específico según el epígrafe.
- Cuota anual. Es la cuota derivada del régimen simplificado menos las cuotas trimestrales.

### Recargo de equivalencia

La regulación de este régimen especial se encuentra en los artículos 148 a 163 de la LIVA y los artículos 54 al 61 del RIVA.

Se aplica a comerciantes minoristas que sean personas físicas o entidades en régimen de atribución de rentas en el IRPF, que comercialicen al por menor artículos o productos de cualquier naturaleza (con excepciones, por ejemplo: vehículos, embarcaciones o joyas).

El sujeto pasivo del impuesto es el comerciante minorista, pero no estará obligado a efectuar la liquidación ni el pago del impuesto a la Hacienda Pública en relación con las operaciones comerciales efectuadas a las que resulte aplicable este régimen especial.

Es el proveedor el que está obligado a aplicar un porcentaje (recargo de equivalencia) sobre la base imponible de las ventas efectuadas al comerciante minorista, que repercutirá a éste.

De esta forma, el comerciante minorista paga una factura con IVA (al tipo que corresponda) más un recargo de equivalencia que trata de aproximar el ingreso que el minorista habría efectuado a Hacienda de estar sujeto al régimen general de IVA.

Recargos aplicables:

- Con carácter general: 5,2 %
- Para las entregas de bienes a las que resulte aplicable el tipo reducido: 1,4 %
- Para las entregas de bienes a las que sea aplicable el tipo superreducido: 0,50 %
- Para las entregas de bienes objeto del Impuesto Especial sobre las Labores del Tabaco: 1,75 %

#### El régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca

Establecido en los artículos 124 al 134 bis de la LIVA. Se podrán acoger a este régimen los titulares de explotaciones agrícolas, forestales, ganaderas o pesqueras, que obtengan directamente sus productos.

Sin embargo, se excluyen un conjunto de entidades:

- Las sociedades mercantiles, las cooperativas y las sociedades agrarias de transformación.
- Los empresarios o profesionales que hubiesen renunciado al régimen simplificado del IVA o al de estimación objetiva del IRPF.
- Si las adquisiciones o importaciones (excluidas las relativas al inmovilizado) superan los 150.000 euros.

Los sujetos pasivos no podrán deducir las cuotas soportadas (artículo 130.Uno de la LIVA) pero podrán recuperar el importe soportado en sus adquisiciones a través de un mecanismo de compensación (a aplicar sobre el precio de sus ventas):

- El 12 % en las entregas de productos naturales obtenidos en sus explotaciones agrícolas y forestales (artículo 130.Cinco.1 de la LIVA).
- El 10,5% en las entregas de productos naturales obtenidos en explotaciones ganaderas y pesqueras (artículo 130.Cinco.2 de la LIVA).

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

Serán sujetos pasivos de este régimen especial (artículos 135 al 139 de la LIVA) los revendedores de bienes o empresarios que realicen con carácter habitual entregas de los siguientes bienes para su posterior reventa:

- Bienes usados (bienes muebles duraderos que, habiendo sido utilizados, resulta de una nueva utilización).
- Objetos de arte (cuadros y esculturas).
- Sellos y especímenes para colección científica con interés histórico, arqueológico, paleontológico, etnográfico o numismático.
- Objetos con una antigüedad superior a los 100 años.

La base imponible será el margen de beneficio de cada operación aplicada por el sujeto pasivo.

#### Régimen especial de las agencias de viaje.

Se trata de un régimen de aplicación obligatoria al que necesariamente deben acogerse las agencias de viaje (artículos 141 al 147 de la LIVA).

Resulta de aplicación a las operaciones realizadas por las agencias de viaje cuando actúen en nombre propio. Este régimen especial se aplica únicamente a los servicios prestados dentro de la UE.

La base imponible será el margen bruto de la agencia. El margen bruto se define como la diferencia entre la cantidad total cargada al cliente (IVA excluido) y el importe efectivo, impuestos incluidos de las entregas de bienes y prestaciones de servicios, que, efectuadas por terceros, sean adquiridos por la agencia para su utilización en la realización del viaje y beneficien al cliente. En su computo no se tendrá en cuenta:

- Las cantidades relacionadas con operaciones exentas.
- Las operaciones de compraventa o cambio de moneda extranjera.
- Los gastos de teléfono, télex, correspondencia y otros análogos efectuados por la agencia

Desde el 1 de enero de 2015, la base imponible se determinará operación por operación.

## **Bibliografía**

Albi, E., Paredes, R. y Rodriguez, J.A. (2018). *Sistema Fiscal Español II*, Ariel.

Centro de Estudios Financieros (Última edición actualizada), *Guía fiscal*.

Centro de Estudios Financieros (Última edición actualizada), *IVA Práctico*.

Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido y se modifica el Real Decreto 1041/1990, de 27 de julio, por el que se regulan las declaraciones

censales que han de presentar a efectos fiscales los empresarios, los profesionales y otros obligados tributarios; el Real Decreto 338/1990, de 9 de marzo, por el que se regula la composición y la forma de utilización del número de identificación fiscal, el Real Decreto 2402/1985, de 18 de diciembre, por el que se regula el deber de expedir y entregar factura que incumbe a los empresarios y profesionales, y el Real Decreto 1326/1987, de 11 de septiembre, por el que se establece el procedimiento de aplicación de las Directivas de la Comunidad Económica Europea sobre intercambio de información tributaria.

*Manual práctico de IVA 2020*, Agencia Tributaria

Moreno, M<sup>a</sup>.C. y Paredes, R. (2017). *Casos prácticos de sistema fiscal*, Ariel.

Página web de la Agencia Tributaria.

Portillo, M<sup>a</sup>. J (2019). *Manual de Fiscalidad. Teoría y Práctica*, Tecnos.