

REGÍMENES ESPECIALES EN IVA I

El régimen general de este impuesto, tiene un esquema de liquidación bien conocido que consiste en el siguiente planteamiento: el sujeto pasivo debe ingresar las cuotas de IVA que repercute a sus clientes en sus entregas de bienes y prestaciones de servicios (IVA REPERCUTIDO o IVA DEVENGADO); de estas cuotas a ingresar, podrá deducir las cuotas soportadas en las adquisiciones de bienes y servicios que resulten deducibles para el ejercicio de su actividad (IVA SOPORTADO o IVA DEDUCIBLE).

Además del régimen general, se hace necesaria la creación de los regímenes especiales, con un doble fin, principalmente:

- En unas ocasiones, simplificar el cumplimiento de las obligaciones formales por parte de los sujetos pasivos, como es el caso del régimen simplificado o el de recargo de equivalencia.
- En otros casos, de evitar una posible doble imposición, como en el caso del régimen de bienes usados.

Los regímenes especiales en IVA son los siguientes:

- 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 aplicable a las operaciones con oro de inversión.
- Régimen especial de las agencias de viajes.
- Régimen especial del recargo de equivalencia.
- Regímenes especiales aplicables a los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión o de televisión y a los prestados por vía electrónica.
- Régimen especial del grupo de entidades.
- Régimen especial de criterio de caja.

Los regímenes especiales tienen carácter voluntario, a excepción del régimen especial aplicable a las operaciones con oro de inversión, del régimen especial de las agencias de viajes y del régimen especial del recargo de equivalencia, que son obligatorios. El régimen especial de los bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección es renunciable por el sujeto pasivo, operación por operación sin necesidad de comunicar la renuncia expresamente a la Administración. Los regímenes especiales simplificado y de la agricultura, ganadería y pesca se aplicarán salvo renuncia de los sujetos pasivos, ejercitada en los plazos y forma que se determinen reglamentariamente. Vamos a analizar las principales características de cada uno de ellos, a continuación...

1.-RÉGIMEN SIMPLIFICADO.

Comúnmente conocido como el régimen de “módulos”; en él, las cuotas devengadas se determinan en función de unos módulos aprobados por orden ministerial y está plenamente coordinado con el régimen de estimación objetiva del IRPF. De las cuotas devengadas, será deducible el IVA efectivamente soportado, realizándose algunos ajustes.

Los únicos sujetos pasivos que pueden optar por este régimen especial son las personas físicas o entidades en régimen de atribución de rentas en el IRPF, siempre que, en este último caso, todos sus socios, herederos, comuneros o partícipes sean personas físicas. Por tanto, quedan excluidos del mismo:

- Los empresarios o profesionales que realicen otras actividades económicas no comprendidas en este régimen, salvo que por tales actividades estén acogidos a los regímenes especiales de la agricultura, ganadería y pesca o del recargo de equivalencia con las excepciones previstas reglamentariamente.
- Aquellos empresarios o profesionales en los que el volumen de ingresos en el año inmediato anterior supere cualquiera de los siguientes importes:
 - Para el conjunto de sus actividades empresariales o profesionales, 150.000 euros anuales (250.000 para 2019).
 - Para el conjunto de las actividades agrícolas, forestales y ganaderas que se determinen por el Ministerio de Hacienda, 250.000 euros anuales.
- Aquellos empresarios o profesionales cuyas adquisiciones e importaciones de bienes y servicios para el conjunto de sus actividades empresariales o profesionales, excluidas las relativas a elementos del inmovilizado, hayan superado en el año inmediato anterior el importe de 150.000 euros anuales, excluido el IVA (250.000 para 2019).
- Los empresarios o profesionales que renuncien o hubiesen quedado excluidos de la aplicación del régimen de estimación objetiva del IRPF por cualquiera de sus actividades.

2.-RÉGIMEN ESPECIAL DE LA AGRICULTURA, GANADERÍA Y PESCA.

Este régimen especial se caracteriza por el hecho de que los sujetos pasivos acogidos a él no deben presentar autoliquidaciones periódicas por IVA; por lo tanto, recuperan las cuotas soportadas, a través del mecanismo de la compensación, que se abonan a los destinatarios de los bienes y servicios a los que se aplica este régimen.

Los titulares de explotaciones agrícolas, ganaderas o pesqueras, que sean personas físicas, son los únicos sujetos pasivos que pueden acogerse a este régimen especial, siempre que no hubieran renunciado a él, quedando excluidos los sujetos pasivos que:

- Superen para el conjunto de sus operaciones relativas al régimen, un importe de 250.000 euros en el año inmediato anterior.
- Superen para la totalidad de las operaciones distintas de las anteriores, durante el año inmediato anterior, un importe superior a 250.000 euros.
- Hayan superado en el año inmediato anterior el importe de 150.000 euros anuales, excluido el IVA, por las adquisiciones o importaciones de bienes y servicios para el conjunto de las actividades (250.000 para 2019).

El régimen es aplicable a las explotaciones agrícolas, forestales, ganaderas o pesqueras, así como a los servicios accesorios a estas, excluidas las actividades de transformación, elaboración o manufactura de los productos naturales obtenidos en las explotaciones y las demás previstas en el artículo 126 de la ley.

Los sujetos acogidos a este régimen no estarán sometidos a las obligaciones de liquidación, repercusión o pago del impuesto. No obstante, estarán obligados a satisfacer el IVA correspondiente a las importaciones de bienes, AIB y operaciones en las que se produzca la inversión del sujeto pasivo.

Los sujetos pasivos no pueden deducir las cuotas soportadas, por lo que percibirán una compensación a tanto alzado sobre el precio de venta de sus productos. La compensación se calcula aplicando los siguientes porcentajes:

- El 12 %, respecto de explotaciones agrícolas o forestales y en los servicios de carácter accesorio.
- El 10,5 %, respecto de explotaciones ganaderas o pesqueras y en los servicios de carácter accesorio.
- El importe de la compensación será el IVA soportado deducible para el adquirente de los productos.

3.-RÉGIMEN ESPECIAL DE LOS BIENES USADOS, OBJETOS DE ARTE, ANTIGÜEDADES Y OBJETOS DE COLECCIÓN.

Este régimen persigue evitar la doble imposición que se produciría en los bienes incluidos en el mismo, debido a que proceden de personas que no tuvieron derecho a la deducción de las cuotas soportadas, en su adquisición, y que son bienes que el empresario revendedor vuelve a introducir en el circuito económico. Este régimen se aplica a la entrega 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 en el Estado miembro de la expedición o transporte del bien, siempre que dicho bien tuviese la consideración de bien de inversión.
- Un empresario o profesional, cuya entrega esté exenta porque no haya tenido derecho a la deducción de la totalidad del IVA soportado en su previa adquisición o importación.
- Otro sujeto pasivo revendedor que haya aplicado este régimen especial en su entrega.
- El régimen también se aplica a las entregas de los objetos que hayan sido importados por el sujeto pasivo revendedor y a las entregas de objetos de arte adquiridos a empresarios o profesionales, en virtud de operaciones a las que haya sido de aplicación el tipo impositivo reducido.

La característica esencial del régimen es que se determinan unas reglas especiales para el cálculo de la base imponible, que se podrá determinar de dos maneras diferentes:

- Determinación operación por operación: la base imponible estará formada por el margen de beneficio aplicado por el revendedor, minorado por la cuota del impuesto que grave la operación. Siendo el margen de beneficio la diferencia entre el precio de venta y el precio de compra del bien.
- Determinación global: la base imponible estará constituida por el margen de beneficio global para cada periodo impositivo minorado en el IVA correspondiente a dicho margen, que será la diferencia entre el precio de venta y el precio de compra de todas las entregas efectuadas en cada periodo de liquidación.
- Por lo tanto, los sujetos pasivos no podrán consignar separadamente la cuota repercutida en las facturas que documenten las operaciones a las que les resulte aplicable este régimen, sino que debe entenderse que la cuota está incluida en el precio total de la operación. Las cuotas soportadas por los adquirentes de los bienes a los que resulta aplicable este régimen no serán deducibles.

4.-RÉGIMEN ESPECIAL DE LAS AGENCIAS DE VIAJES.

Este régimen se basa en una determinación especial de la base imponible, al igual que el régimen de bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección. Se aplica a:

- Las agencias de viajes que actúen en nombre propio respecto de los viajeros, es decir, como meros comisionistas, y utilicen en la realización del viaje bienes entregados o servicios prestados por otros empresarios o profesionales.
- Las operaciones realizadas por los organizadores de circuitos turísticos cuando concurren los requisitos mencionados en el punto anterior.

En principio es obligatorio, pero se posibilita optar, operación por operación, por aplicar el régimen general del impuesto, siempre y cuando el destinatario de las operaciones sea un empresario o profesional que tenga, en alguna medida, derecho a la deducción o a la devolución de las cuotas soportadas. Su funcionamiento específico es el siguiente:

- En general, la base imponible será el margen bruto de la agencia de viajes, que estará constituido por la diferencia entre la cantidad total cargada al cliente (IVA excluido) y el importe efectivo satisfecho en las adquisiciones de bienes o servicios destinados a la realización del viaje (impuestos incluidos).
- Se benefician de exención absoluta, dando derecho a deducir el IVA soportado, los servicios prestados cuando las entregas de bienes o prestaciones de servicios, adquiridos en beneficio del viajero y utilizados para efectuar el viaje, se realicen fuera de la Comunidad.
- Las agencias de viajes no podrán deducir el impuesto soportado en la adquisición de bienes y servicios que, efectuados para la realización del viaje, redunden directamente en beneficio del viajero.
- Los sujetos pasivos deberán anotar en el libro registro de facturas recibidas, con la debida separación, las correspondientes a las adquisiciones de bienes o servicios efectuadas directamente en interés del viajero.
- 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.

5.-RÉGIMEN ESPECIAL DEL ORO DE INVERSIÓN.

El régimen responde a las siguientes características:

- Las entregas, adquisiciones intracomunitarias e importaciones de oro de inversión, según la definición dada por el artículo 140 de la LIVA, están exentas del impuesto.
- La exención puede ser objeto de renuncia, por parte del transmisor, siempre que se dedique con habitualidad a la realización de actividades de producción de oro de inversión, y que el adquirente sea un empresario o profesional que actúe en el ejercicio de sus actividades empresariales o profesionales.
- El sujeto pasivo en las operaciones con oro de inversión es el empresario o profesional que realiza la entrega de oro de inversión, pero cuando el transmisor renuncie a la exención, el sujeto pasivo será para quien se efectúe la operación gravada, por aplicación de la regla de inversión del sujeto pasivo.
- Los sujetos pasivos que realicen operaciones con oro de inversión no podrán deducir las cuotas soportadas, salvo que se haya efectuado la renuncia a la exención.