

LAS DECLARACIONES-LIQUIDACIONES EN EL IVA

1. LAS DECLARACIONES-LIQUIDACIONES EN EL IVA (71 A 77 RIVA)

1.1. Introducción

Dentro de las operaciones propias de una actividad económica se van repercutiendo las cuotas devengadas y deduciendo aquellas que reúnan los requisitos de deducibilidad de tal forma que, como se indicó en capítulos anteriores, y ahora se amplía, el saldo a que dan lugar las operaciones realizadas puede ser a ingresar, a devolver o a compensar.

Están obligados a presentar declaración (art. 71.1 RIVA) todos los sujetos pasivos del IVA con excepción de los que realicen exclusivamente operaciones exentas de los artículos 20 y 26 de la Ley 37/1992, ya sean interiores o en adquisiciones intracomunitarias.

A lo largo de este capítulo se verá que por razón de las operaciones realizadas tampoco tienen obligación de presentar declaración, salvo para algunas operaciones concretas, quienes realicen exclusivamente operaciones en el régimen especial del recargo de equivalencia o en el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca.

La peculiaridad del IVA con relación a los impuestos directos es que el año natural no tiene, como tal, existencia a efectos liquidatorios ya que sólo sirve como punto de engarce para llevar a una fecha concreta el resumen anual de las declaraciones-liquidaciones que debieron presentarse a lo largo del año, y como momento en el que, salvo excepciones, puede solicitar la devolución de las cuotas a su favor quien no esté inscrito en el registro de devolución mensual.

El período de tiempo a que se refiere cada una de las declaraciones se denomina **período de liquidación** (art. 71.3 RIVA) y tiene distinta duración según cual sea la situación que, en relación con este impuesto, tenga el sujeto pasivo.

Por lo general, el período de liquidación es trimestral, debiendo presentarse las declaraciones acumulando todas las operaciones realizadas durante el trimestre natural. Incluso en los supuestos de cese, la declaración se presentará en las mismas fechas que si hubiese realizado la actividad durante todo el período de liquidación.

Este **período de liquidación será mensual** para los sujetos pasivos que se encuentren en alguna de las siguientes situaciones:

a) Aquellos cuyo **volumen de operaciones del año anterior fuese superior a 6.010.121,04 €**, no computándose para determinar la cuantía, según el artículo 121 LIVA, entre otras, las entregas no habituales de bienes inmuebles ni las entregas de bienes de inversión, así como las cuotas del IVA y, en su caso, recargo de equivalencia.

Para cuantificar estas operaciones, el adquirente de todo o parte del patrimonio empresarial o profesional de otro sujeto pasivo deberá sumar la parte de operaciones realizadas por el transmitente el año anterior utilizando la parte del patrimonio transmitido, con las operaciones realizadas el año anterior por el propio adquirente. En este último caso, el período de liquidación será mensual a partir del día siguiente al de finalización del período de liquidación en el cual haya tenido lugar la transmisión. En todo caso se computarán las operaciones en función de la fecha de devengo.

Atención:

Para el cálculo del volumen de operaciones:

- Se incluyen las operaciones exentas.
- Las operaciones se computan según la fecha del devengo.
- No se computan las operaciones no habituales ni las ventas de bienes de inversión.
- No se computan las cuotas del IVA, recargo de equivalencia o compensaciones del Régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca (REAGP).
- Al no formar parte de la base imponible, los suplidos no se incluyen en el cálculo del volumen de operaciones. Tampoco las cuotas devengadas en las adquisiciones intracomunitarias, ya que no son operaciones realizadas por el sujeto pasivo en territorio español.

Casuística:

Determinación del volumen de operaciones de una estación de servicios, según se actúe en nombre propio o en nombre ajeno:

— En el caso de que adquiera y entregue en nombre propio los combustibles por él comercializados, el volumen de operaciones establecido en el artículo 121 de la Ley 37/1992 estará constituido por el importe total de las entregas de dichos bienes y de las prestaciones de servicios efectuadas en el desarrollo de dicha actividad empresarial, incluidas las exentas, debiendo computarse, además, el Impuesto sobre las ventas minoristas de determinados hidrocarburos que, en su caso, recaiga sobre dichas operaciones.

— En el caso de que el propietario actúe como comisionista en nombre ajeno en las entregas de combustibles por él comercializados en la estación de servicio (gasolinera), el volumen de operaciones estará constituido por el importe de las comisiones facturadas a su comitente, incluido, en su caso, el importe de otras operaciones efectuadas por el consultante distintas de las mencionadas, que efectúe en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional (DGT 2093-03).

Como indica la STSJ de Madrid, 628/2003, la consideración de una sociedad como Gran Empresa no se ve afectada por las normas contables, ya que sólo son de aplicación las normas tributarias y en virtud de un dato (volumen de operaciones) cuyo conocimiento no viene determinado por la formulación de las cuentas anuales.

Casuística:

— Una vez presentada voluntariamente declaración previa de inicio de actividad, a efectos de deducir las cuotas soportadas por el mencionado Impuesto anteriores al inicio efectivo de la misma, la entidad queda obligada de conformidad con lo dispuesto en el artículo 71 del Reglamento del Impuesto a presentar la correspondiente declaración-liquidación (TSJ de Asturias 2469/2002).

.../...

.../...

— Las entidades absorbidas no pierden la condición de sujeto pasivo, en tanto que siguen teniendo personalidad jurídica, debiendo presentar la autoliquidación correspondiente al año en que se efectúe la fusión, aunque no incluyan en su base imponible el resultado de las operaciones que se hayan realizado por cuenta de la absorbente. Las sociedades absorbidas deberán cumplimentar todas las declaraciones tributarias que les afecten hasta el día de su extinción, en particular, las autoliquidaciones periódicas por IVA así como el resumen anual mediante el modelo 390. En este último, para el cálculo del volumen de operaciones, deberá aplicar el artículo 121 de la Ley 37/1992, en cuya redacción no se excluyen las operaciones que el sujeto pasivo haya realizado con empresas del grupo (TEAC 1404/2003).

— De acuerdo con el tenor literal del art. 121 de la Ley 37/1992 del IVA, queda claro que no debe computarse el importe de las operaciones **no sujetas** al Impuesto, recogidas en el artículo 7 de la Ley 37/1992, ya que no constituyen entregas de bienes ni prestaciones de servicios, y en ningún momento se realiza el hecho imponible cualquiera que sea el lugar que consideremos.

No obstante, no debe darse el mismo trato a las operaciones **no sujetas al IVA español por aplicación de las reglas de localización** del hecho imponible, pero que sí quedan gravadas en otro Estado atendiendo a dichas reglas de localización, ya que en el caso de las operaciones no sujetas del artículo 7 de la Ley no se realiza el hecho imponible, mientras que al tratarse de operaciones no sujetas por aplicación de las reglas de localización se realizan entregas de bienes o prestaciones de servicios, esto es, se produce el hecho imponible, pero se localiza en un ámbito geográfico distinto del territorio de aplicación del Impuesto (TEAC 266/2006).

— Los dividendos percibidos por una sociedad *holding* de una sociedad filial no deben computarse a los efectos de la determinación de su volumen de operaciones, ya que, al no constituir tales dividendos la contraprestación de ninguna actividad económica, su percepción no está comprendida dentro del ámbito de aplicación del Impuesto por lo que resultan ajenos al concepto de volumen de operaciones a que se refiere el artículo 121 de la Ley 37/1992 (DGT V2168-06).

— Para una entidad dedicada a la adquisición, tenencia y gestión de títulos y acciones de entidades no residentes, que a su vez puede tener, administrar, adquirir y gestionar acciones u otro tipo de participaciones de otras entidades, se presentan diversos supuestos relacionados con el volumen de operaciones.

a) La venta de acciones de una SICAV se computa para el cálculo del volumen de operaciones por ser la entidad miembro del Consejo de Administración, e intervenir de forma directa en la gestión.

b) El cobro de dividendos también se incluye en el volumen de operaciones cuando su percepción se vincule directamente a la prestación de servicios por parte de la entidad a la sociedad que los abona, de tal forma que constituye la contraprestación de tales servicios.

c) El cobro de intereses por la concesión de préstamos se incluye en el cómputo del volumen de operaciones cuando la financiación concedida a una entidad participada lo fuera con cargo a su patrimonio empresarial.

.../...

.../...

d) La compraventa de acciones y de *Repos* se incluyen en el cómputo del volumen de operaciones cuando se efectúen en el marco de una actividad comercial de negociación de títulos o para realizar una intervención directa o indirecta en la gestión de sociedades en las que se produce la adquisición de la participación. En este caso, el cómputo de las operaciones se hará por el neto entre importe de venta y compra (DGT V1586-07).

Ejemplo:

La SA absorbente factura en el año 2009: 3.000.000 €.

La SA absorbida factura en el año 2009: 3.500.000 €.

La SA absorbente, a estos efectos, se considera que ha tenido en 2009 un volumen de operaciones de 6.500.000 €, por lo que tendrá período de liquidación mensual a partir del período de liquidación siguiente a la operación de absorción.

b) Los que soliciten la inscripción en el **Registro de devolución mensual** de acuerdo con el art. 116 LIVA.

A partir de 2009, los sujetos pasivos pueden optar por solicitar la devolución del IVA al final de cada periodo de liquidación, pero en este caso su periodo de liquidación será mensual con independencia de su volumen de operaciones, lo que requiere la previa inscripción en el Registro de devolución mensual a que se refiere el art. 30 RIVA.

c) También tienen que presentar el modelo 322 o 353 con periodicidad mensual los que hayan optado por aplicar el **régimen especial del grupo de entidades** (art. 71.3 RIVA).

Ejemplo:

Supongamos un empresario que ha tenido las siguientes cuotas soportadas y devengadas a lo largo de un año.

	<u>Cuotas devengadas</u>	<u>Cuotas soportadas</u>
Primer trimestre	800	400
Segundo trimestre	200	500
Tercer trimestre	800	400
Cuarto trimestre	300	400

Cada período de liquidación se pueden deducir, de las cuotas devengadas, las soportadas (que sean deducibles) en el mismo período de liquidación, o bien las correspondientes a períodos anteriores cuyo derecho no hubiese caducado, ya que se dispone de un plazo de cuatro años para deducirlas, a partir del devengo de las cuotas soportadas.

Primer trimestre	IVA devengado	800
	— IVA deducible	400
	Diferencia.....	400

.../...

.../...

A ingresar al presentar la declaración-liquidación.

Segundo trimestre	IVA devengado	200
	— IVA deducible	<u>500</u>
	Diferencia.....	-300

Este saldo a favor del sujeto pasivo puede **compensarlo** en las declaraciones-liquidaciones posteriores, en tanto no hubiese transcurrido un plazo superior a **cuatro años contado a partir de la presentación de la declaración en que se origine este saldo**. En realidad, el mecanismo de la deducción del IVA soportado supone que el saldo no compensado en un ejercicio puede serlo en los cuatro años posteriores. Una vez incluidas las cuotas como deducibles en una declaración liquidación, y si dichas cuotas superan al importe de las cuotas devengadas en el mismo período de liquidación, se inicia un nuevo período de caducidad de cuatro años durante el cual podrá compensarse el exceso, o saldo acreedor correspondiente, o bien solicitar la devolución según se indicará.

Alternativamente, si estuviese inscrito en el registro de devolución mensual podrá solicitar la devolución, pasando en lo sucesivo a ser mensual su periodo de liquidación.

Supondremos que compensa las cuotas en la siguiente declaración:

Tercer trimestre	IVA devengado	800
	— IVA deducible	<u>400</u>
	Diferencia.....	400
Cuotas a compensar de ejercicios anteriores		<u>-300</u>
Diferencia		100

A ingresar al presentar la declaración-liquidación.

Cuarto trimestre	IVA devengado	300
	— IVA deducible	<u>400</u>
	Diferencia	-100

En el último período de liquidación nos encontramos, como en el segundo trimestre, con un saldo a favor del sujeto pasivo, teniendo igual alternativa que la expuesta (art. 99.5 LIVA), es decir, compensar este saldo a su favor en las declaraciones-liquidaciones a lo largo de cuatro años desde la presentación de aquella en la que se produjo el exceso.

Además, al estar en **el último período** de liquidación del año, tiene la posibilidad de solicitar la devolución del saldo, sin perjuicio de las normas específicas que se ampliarán para quienes soliciten la inscripción en el registro de devolución mensual, no pudiendo cambiarse la opción (compensación/devolución) realizada fuera del plazo de presentación de la declaración-liquidación, incluso cuando la devolución se retrase un período de tiempo que se estime demasiado amplio.

Ejemplo:

Un empresario que presenta declaraciones-liquidaciones trimestrales tiene en el último período de liquidación del año un saldo a su favor de 30.000 €, solicitando la correspondiente devolución. .../...

.../...

Cuando, el día 20 de abril, presenta la declaración-liquidación del primer trimestre del año siguiente, resulta un saldo a ingresar de 50.000 €, por lo que decide compensar el resultado con el saldo que todavía no le ha sido devuelto por la Administración.

En aplicación de los criterios antes mencionados, una vez solicitada la devolución, pasado el periodo de liquidación no puede cambiar el sentido de su declaración y convertirla en una declaración con saldo a compensar.

Cuando pueda presentarse solicitud de devolución, ha de tenerse en cuenta que para realizarla la Administración dispone (art. 115.3 LIVA) de un **plazo máximo de seis meses desde la finalización del plazo para presentar la declaración** en la que se ha solicitado la devolución, ya sea trimestral o mensual. Para períodos de liquidación iniciados a partir de 1998 se devolverán con intereses de demora desde el final de este período, sin necesidad de solicitarlo.

Por tanto, y sin perjuicio del derecho a percibir los correspondientes intereses, la alternativa entre compensación y devolución debe ser la resultante de un análisis en el que ha de tenerse en cuenta la marcha normal de la actividad y el coste financiero del dinero entre el primer momento en que pueden compensarse las cuotas (20 de abril o 20 de febrero, según cuál sea el período de liquidación), y la fecha que se prevea para que devuelva las cuotas la Administración tributaria.

También hay que tener en cuenta la posibilidad de solicitar devolución con periodicidad mensual, aunque en este caso hay que tener en cuenta que los periodos de liquidación en que el saldo sea a ingresar hay que realizar el correspondiente ingreso.

Si bien, según el artículo 118 LIVA, la Administración puede exigir garantías en los supuestos de devolución, la falta de presentación de ésta cuando sea requerida no le da derecho al sujeto pasivo a considerar estas cuotas como un mayor saldo a compensar en períodos de liquidación posteriores.

Cuando una comunidad de bienes aporta todo su patrimonio a una sociedad, haciéndose cargo esta última de todas las obligaciones a cargo de la comunidad, puede la sociedad compensar el saldo que tuviese a su favor la comunidad.

Otro caso significativo es el de las absorciones, donde la **absorbente** puede compensar las cuotas de la absorbida, ya que no es sino una consecuencia más de la sucesión universal.

Casuística:

— La **entidad beneficiaria de una escisión total de otra preexistente** tiene derecho a compensar las cuotas del IVA que haya soportado la sociedad escindida. A estos efectos no es preciso que esta última haya presentado la declaración resumen anual del IVA (TEAC 3044/2002).

— Una vez transcurrido el plazo de cuatro años desde la presentación de la declaración en la que se originó el exceso de cuotas deducibles sobre las devengadas, se pierde el derecho a efectuar dicha compensación en periodos posteriores, por caducidad.

.../...

.../...

No tiene la consideración de gasto deducible en el Impuesto sobre Sociedades el hecho de no haber ejercitado el derecho de crédito frente a la Hacienda Pública en el plazo establecido por la Ley, cuatro años desde la presentación de la declaración en la que se originó un exceso de cuotas devengadas sobre las deducibles, ya que tiene la consideración de liberalidad por tratarse de una renuncia voluntaria a un derecho que tiene el empresario (DGT V0864-08).

1.2. Modelos de declaración

Todo sujeto pasivo presentará una declaración-liquidación en los Modelos establecidos al efecto, bajo el principio de que habrá una **declaración única** por cada sujeto pasivo y período de liquidación, es decir, que cualesquiera que sean los tipos de actividades ejercidas, los centros en los que desarrolle la actividad y lugares donde tengan instalaciones, sólo se presentará una declaración-liquidación.

La Orden EHA/3786/2008, de 29 de diciembre, ha derogado los modelos de mayor utilización, 300, 330, 332 y 320, unificándolos en el **Modelo 303** válido tanto para periodos de liquidación mensual y trimestral como cualquier tipo de entidad al margen de su volumen de operaciones, sin perjuicio de las peculiaridades del régimen especial del grupo de entidades y del régimen simplificado. Los modelos vigentes en la actualidad son los siguientes:

Concepto	Modelo	Orden de aprobación	BOE	Obligación de presentar resumen anual	Presentación por Internet
Modelo general	303	EHA/3786/2008	30-12-08	Modelo 390	Obligatoria para SA, SL, para inscritos en R. de devolución mensual y para grandes empresas
Devoluciones no periódicas	308	30-01-01 EHA/3786/2008	01-02-01 30-12-08	No	Sí
Ingresos no periódicos	309	HAC/3625/2003	30-12-03	No	Sí
Régimen simplificado, 1.º, 2.º y 3.º trimestre	310 Telemática	30-01-01 EHA/672/2007 21-12-00	01-02-01 23-03-07 28-12-00	Modelo 390	Sí
Régimen simplificado. Declaración-liquidación final	311 Telemática	27-07-01 21-12-00	03-08-01 28-12-00	Modelo 390	Sí .../...

VII. LAS DECLARACIONES-LIQUIDACIONES EN EL IVA

.../...	Concepto	Modelo	Orden de aprobación	BOE	Obligación de presentar resumen anual	Presentación por Internet
	Grupos de entidades. Autoliquidación mensual individual	322	23-11-07 EHA/3786/2008	29-11-07 30-12-08	La presentarán las entidades del grupo individualmente (390)	Obligatoria
	Compensaciones REAGP	341	15-12-00	18-12-00	No	Sí
	Resumen recapitulativo de operaciones con la UE	349	19-02-02 03-10-05 23-11-07	22-02-02 06-10-05 29-11-07	No	Sí, Obligatoria para SA y SL
	Grupos de entidades. Autoliquidación mensual. Modelo agregado	353	23-11-07 EHA/3786/2008	29-11-07 30-12-08	Ver nota del Modelo 322	Obligatoria
	Devolución no establecidos	361 Telemática	08-02-02 03-05-02	13-02-02 08-05-02	-	Sí
	Reembolso en relaciones diplomáticas	362/363	24-05-01	26-05-01		
	Servicios prestados por vía electrónica	367	HAC/1736/2003	28-06-03		Obligatoria
	Régimen general y simplificado simultáneo. 1.º, 2.º y 3.º trimestre	370	30-01-01	01-02-01	Modelo 390	Sí
	Régimen general y simplificado simultáneo. Declaración final	371	27-07-01	03-08-01	Modelo 390	Sí
	Operaciones asimiladas a importaciones	380 Telemática	11-05-05 20-11-07	13-05-05 01-12-07		Obligatoria
	Resumen anual	390	EHA/3111/2009	20-11-09		Sí. Hay reglas especiales para SA y SL
	Documento de ingreso de declaraciones extemporáneas y complementarias	777	27-07-01	03-08-01		.../...

Concepto	Modelo	Orden de aprobación	BOE	Obligación de presentar resumen anual	Presentación por Internet
Declaración censal	036/037	EHA/1274/07	10-05-07		Sí
Grupo de entidades. Comunicación de datos	039	EHA/3788/2008	30-12-08		Obligatoria

El **modelo 777** corresponde a las declaraciones-liquidaciones extemporáneas y complementarias, en concreto:

— Declaración extemporánea de un ejercicio en el que no existe declaración en euros. Declaración extemporánea de un ejercicio en el que, existiendo modelo en euros opten por declarar en pesetas.

— Declaración complementaria de otra.

No puede utilizarse este modelo cuando se presente una declaración complementaria o extemporánea que haya que presentar obligatoriamente por medios telemáticos.

Su presentación se hará conjuntamente con la declaración complementaria o extemporánea a que corresponda. (No se presentará el documento de ingreso o devolución de la declaración).

El **modelo 031** se utiliza para ingresar en las Entidades de depósito las deudas de comercio exterior correspondientes a liquidaciones practicadas por la Administración.

Domiciliación bancaria. Quienes efectúen la presentación telemática de las declaraciones correspondientes a los Modelos 303 (sólo la presentación trimestral), 310, 311, 370 y 371, podrán utilizar como medio de pago la domiciliación bancaria en la entidad colaboradora en territorio español en la que tengan abierta la cuenta de domiciliación del pago, en las fechas que se indican (Orden EHA/3398/2006 y Orden EHA/672/2007).

Modelo 303 (sólo trimestral)	Del 1 al 15 de abril, julio y octubre, y desde el 1 hasta el 25 de enero.
Modelo 310. Régimen simplificado. Declaración final	Del 1 al 15 de abril, julio y octubre.
Modelo 370. Régimen general y simplificado. Declaración trimestral	
Modelo 311 Régimen simplificado. Declaración final	Del 1 al 25 de enero.
Modelo 371. Régimen general y simplificado. Declaración trimestral final	

La Orden EHA/1658/2009, de 12 de junio, establece el **procedimiento y condiciones** para la domiciliación, que se ordenará al presentar la autoliquidación y se referirá al importe del total resultado a ingresar.

1.2.1. Modelos de presentación periódica

En tanto no se haya producido una declaración de cese debe presentarse declaración-liquidación con la periodicidad que está prevista en cada modelo, incluso cuando la cuota sea cero.

Modelo 303

Modelo general de declaración-liquidación del IVA, tanto con periodicidad mensual como trimestral, sean o no grandes empresas, y cualquiera que sea el periodo mensual o anual con que soliciten devolución.

Modelos 310-311

A utilizar por los sujetos pasivos que tengan que presentar declaración **exclusivamente** por operaciones en el **régimen simplificado**. El modelo **310** se presenta los tres primeros trimestres y el **311** el último trimestre del año.

Modelos 370-371

A utilizar por los que realicen **simultáneamente** actividades por las que tenga que presentar declaración en el **régimen simplificado** y en el **régimen general**. Este modelo tiene su origen en la compatibilidad del régimen simplificado con el régimen general del impuesto en supuestos determinados, y la posibilidad de compensar los saldos existentes entre ambas modalidades de liquidación. El modelo 370 se presenta los tres primeros trimestres, y el 371 el último trimestre.

Modelos 322 y 353. El Modelo 322 es de autoliquidación mensual, modelo individual, y el 353 de autoliquidación mensual, modelo agregado, para el Régimen especial del grupo de Entidades del IVA. Presentación telemática obligatoria.

1.2.2. Modelos no periódicos

Estos modelos se presentan exclusivamente en los períodos en que se realicen operaciones cuya declaración-liquidación es obligatoria, o bien se utilizan para obtener una devolución en casos concretos.

Modelo 308

Será presentado por:

— Los **sujetos pasivos en régimen especial de recargo de equivalencia** que hubieran realizado devoluciones en régimen de viajeros (hay que tener en cuenta que las entregas realizadas por estos comerciantes, aunque no tienen que presentar declaraciones-liquidaciones periódicas, pueden beneficiarse del régimen de devoluciones a los compradores), presentarán este modelo para obtener el reintegro de las cuotas que hayan devuelto en aplicación del régimen de viajeros durante cada trimestre natural.

— Los **sujetos pasivos ocasionales** a los efectos de obtener la devolución de las cuotas del IVA por razón de las entregas intracomunitarias exentas de medios de transporte nuevos.

En contra del principio de declaración única para las declaraciones periódicas, este modelo puede ser presentado varias veces dentro de un período de liquidación, ya que no puede solicitarse devolución por varios vehículos en el mismo impreso, ni simultáneamente por un vehículo y por devoluciones realizadas en régimen de viajeros.

— Sujetos pasivos que, estando en **régimen simplificado**, ejerzan actividades de **transporte de viajeros o de mercancías por carretera** y cumplan los requisitos para poder solicitar la devolución de las cuotas soportadas por la adquisición de medios de transporte afectos a dicha actividad al margen de las autoliquidaciones trimestrales del Régimen simplificado.

Modelo 309

Se utiliza para realizar ingresos cuando no hay que presentar declaraciones periódicas por otra actividad ya que, por el principio de la declaración única, cuando hubiera que presentar declaración-liquidación por otra actividad se incluirán en la misma los ingresos correspondientes a las restantes actividades del sujeto pasivo.

En concreto será presentada esta declaración por:

- a) — Sujetos pasivos en el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca.
 - Sujetos pasivos que sólo realicen operaciones sin derecho a deducción, y
 - Personas jurídicas que no actúen como empresarios o profesionales, que hubiesen superado el límite de operaciones para que sus operaciones tributen en territorio español 10.000 € o hubiesen optado por tributar en España y realizado adquisiciones intracomunitarias sujetas, así como cuando sean sujetos pasivos según las nuevas reglas del art. 5.cuatro LIVA.
- b) Los sujetos pasivos del régimen especial de la agricultura, por las entregas no exentas de bienes de inversión de naturaleza inmobiliaria, así como para reintegrar las compensaciones indebidamente percibidas.
- c) Los sujetos pasivos en el Régimen especial de la agricultura y los que estén en el recargo de equivalencia en los supuestos de inversión del sujeto pasivo. Estos últimos lo presentarán también cuando hayan renunciado a la exención del art. 20.dos en la transmisión de bienes inmuebles.
- d) Quienes, sin ser empresarios o profesionales, realicen ocasionalmente adquisiciones intracomunitarias de medios de transporte nuevos, así como los que siendo empresarios no tengan obligaciones periódicas en este impuesto.
- e) Las cuotas a ingresar por los adjudicatarios en un procedimiento de expropiación forzosa, cuando actúen por cuenta del sujeto pasivo en la expedición de factura y repercusión de las cuotas.
- f) Ingreso de las cuotas en las regularizaciones por inicio de la actividad en el REAGP.

1.3. Lugar de presentación (71.2 RIVA)

— **A devolver.**

a) **Por Internet.** Optativamente, o cuando así sea obligatoria se presentará por este cauce (SA, SL y quien esté inscrito en el registro de devolución mensual, así como los sujetos en régimen simplificado que soliciten devolución de las cuotas por la adquisición de medios de transporte).

b) **En impreso.** En cualquier entidad colaboradora situada en territorio español, o en la Delegación o Administración de la AEAT del domicilio fiscal.

Los que presenten el Modelo 308 o 341 lo presentarán exclusivamente en la Delegación o Administración de la AEAT del domicilio fiscal, con la salvedad del supuesto puntual de presentación obligatoria del Modelo 308 por Internet.

— **A ingresar.**

En Entidades de depósito colaboradoras, de todo el territorio nacional

Si se trata del **Modelo 309** se presentará en cualquier entidad de depósito colaboradora, de todo el territorio nacional, con un sobre en el que estos remitirán la declaración a la AEAT.

— **A compensar o sin actividad.**

Personalmente en las Delegaciones o Administraciones de la AEAT o bien por correo.

SUMARIO

CAPÍTULO I. HECHO IMPONIBLE

1. INTRODUCCIÓN	27
2. ESQUEMA GENERAL DE FUNCIONAMIENTO DEL IVA	29
3. RÉGIMEN GENERAL Y RÉGIMENES ESPECIALES	31
4. EMPRESARIOS Y PROFESIONALES	32
4.1. Concepto de empresario o profesional	32
4.2. Supuestos de operaciones aisladas	36
4.2.1. Arrendadores	37
4.2.2. Urbanizadores	38
4.2.2.1. La gestión urbanística	39
4.2.3. Promotores.....	40
4.2.4. El sujeto pasivo ocasional	41
4.3. Compras para el desarrollo de una futura actividad	41
4.4. Empresarios, exclusivamente a efectos de la localización de las operaciones.	42
5. ÁMBITO TERRITORIAL	42
6. EL HECHO IMPONIBLE EN EL IVA	44
6.1. Entregas de bienes	46
6.2. Las prestaciones de servicios	48
7. EL AUTOCONSUMO Y EL IVA	51
7.1. Autoconsumo de bienes	52
7.2. Autoconsumo de servicios	56
8. RELACIONES ENTRE EL IVA Y EL IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS	58
9. OPERACIONES NO SUJETAS	59
9.1. Transmisión de bienes del patrimonio de la actividad.....	59
9.2. Servicios prestados por personas físicas en régimen de dependencia	62
9.3. Autoconsumo de bienes y servicios cuando no hubo derecho a deducir las cuotas soportadas	63
9.4. Entregas de bienes o prestaciones de servicios realizadas por entes públicos en operaciones realizadas con contraprestación tributaria o sin contraprestación.....	64
9.4.1. Actividad realizada por un órgano dependiente de un ente público.....	66
9.4.2. Aplicación práctica de los supuestos de no sujeción de las operaciones de los entes públicos	69
9.5. Otras operaciones no sujetas	70
10. TRATADOS INTERNACIONALES.....	72
10.1. Acuerdo con la Santa Sede. Entregas de bienes inmuebles y de objetos destinados al culto (No aplicable desde 1-1-2007).....	72
10.2. Convenio de amistad, defensa y cooperación con los Estados Unidos de América, de 2 de julio de 1982.....	74
10.3. Agencia Espacial Europea	74

10.4. Protocolo sobre privilegios e inmunidades de las Comunidades Europeas	75
10.5. Organización del Tratado del Atlántico Norte (Ver capítulo IX, 2.2.7)	75
10.6. Otros Tratados.....	76

CAPÍTULO II. EXENCIONES EN OPERACIONES INTERIORES

1. FUNCIONAMIENTO DE LAS EXENCIONES.....	81
2. CLASIFICACIÓN DE LAS EXENCIONES	83
3. EXENCIONES INTERIORES	85
3.1. Medicina y sanidad	85
3.2. Enseñanza	89
3.3. Exenciones que están condicionadas al cumplimiento de ciertos requisitos administrativos.....	92
3.3.1. Servicios gratuitos de asistencia social y cultural: las entidades privadas de carácter social o entidades de derecho público	92
3.3.2. Entidades sin finalidad lucrativa.....	97
3.4. Juego	101
3.5. Operaciones inmobiliarias.....	103
3.5.1. Entregas de terrenos	103
3.5.2. Entregas de edificaciones	107
3.5.3. Renuncia a la exención	115
3.5.4. Arrendamientos	120
3.6. Operaciones financieras	124
3.7. Operaciones de seguro	129
3.8. Propiedad intelectual	131
3.9. Otras exenciones	132
3.10. Exenciones genéricas	133
3.10.1. Entregas de bienes utilizados en operaciones exentas.....	134
3.10.2. Entregas de bienes cuya adquisición no dio derecho a deducir	135

CAPÍTULO III. LUGAR DE REALIZACIÓN DEL HECHO IMPONIBLE

1. NORMAS GENERALES.....	139
2. ENTREGAS DE BIENES	139
2.1. Regla general.....	139
2.2. Reglas especiales.....	140
3. LOCALIZACIÓN DEL HECHO IMPONIBLE. PRESTACIONES DE SERVICIOS	141
3.1. Regla general.....	144
3.2. Reglas especiales. Servicios que se localizan en el TAI	148
3.3. Gravamen en función del uso efectivo del servicio prestado	160

CAPÍTULO IV. SUJETO PASIVO, DEVENGO Y REPERCUSIÓN

1. SUJETO PASIVO	167
1.1. Concepto.....	167
1.2. Concepto de establecimiento permanente.....	169
1.3. La inversión de sujeto pasivo.....	172
1.4. El sujeto pasivo ocasional.....	180
1.5. Responsables	180

1.5.1. Responsabilidad solidaria	181
1.5.2. Responsabilidad subsidiaria	183
2. DEVENGO	184
2.1. Entregas de bienes	185
2.1.1. Pagos anticipados.....	186
2.1.2. Ejecuciones de obras	188
2.1.3. Permutas de bienes	189
2.2. Prestaciones de servicios	190
2.3. Autoconsumo.....	192
2.4. Los contratos estimatorios.....	193
2.5. Operaciones de tracto sucesivo (arrendamientos y suministros).....	193
3. LA REPERCUSIÓN	196
3.1. Obligatoriedad.....	196
3.2. Inclusión del IVA en el precio: operaciones con entes públicos	197
3.3. Nacimiento y pérdida del derecho a repercutir	200
3.4. Rectificación de la repercusión	202
3.4.1. Cuotas descubiertas por la Administración tributaria	203
3.4.2. Casos en los que procede repercutir más cuotas.....	203
3.4.2.1. Supuesto de determinación incorrecta.....	203
3.4.2.2. Supuestos del artículo 80 LIVA	205
3.4.2.3. Ingreso de las cuotas repercutidas	206
3.4.2.4. Deducción de las cuotas por el destinatario	206
3.4.3. Casos en los que la rectificación se produce porque se habían repercutido cuotas de más.....	206
3.4.3.1. Referencia a la devolución de ingresos indebidos	207
3.5. Documentación de la repercusión	209
4. MODIFICACIÓN DEL TIPO DE GRAVAMEN EN CONTRATOS CERRADOS.....	210
 CAPÍTULO V. BASE IMPONIBLE Y TIPOS DE GRAVAMEN	
1. LA BASE IMPONIBLE. CÁLCULO	215
1.1. Introducción	215
1.2. Conceptos que incluye	215
1.3. Cantidades que no se incluyen en la base imponible	228
1.4. Casos especiales de cálculo de la base imponible	237
1.4.1. Contraprestación no dineraria.....	237
1.4.2. Pago de un precio único por bienes y servicios de diversa naturaleza ..	238
1.4.3. Autoconsumo y transferencias de bienes	240
1.4.4. Operaciones vinculadas	242
1.4.5. Operaciones en las que se emplea oro	244
1.5. Modificaciones de la base imponible	245
1.5.1. Ley Concursal	247
1.5.2. Incobrados	247
1.5.3. Otros aspectos a considerar	250
1.6. Contraprestación no conocida	252
1.7. Operaciones de comisión.....	252
1.7.1. Entregas de bienes	252
1.7.1.1. Comisión de venta.....	252

1.7.1.2. Comisión de compra	253
1.7.2. Prestaciones de servicios.....	253
1.7.2.1. Servicios prestados en nombre propio aunque por cuenta ajena	254
1.7.2.2. Adquisiciones de servicios.....	254
2. LOS TIPOS IMPOSITIVOS	254
2.1. Evolución de los tipos.....	254
2.1.1. Situación desde 1986 a 1992.....	254
2.1.2. Estructura de los tipos desde 1993.....	254
2.1.2.1. Tipo normal	254
2.1.2.2. Tipo reducido.....	255
2.1.2.3. Evolución de los tipos de gravamen.....	255
2.2. Alimentación humana o animal.....	257
2.2.1. Alimentos a los que es de aplicación el tipo reducido del 8%	257
2.2.2. Aguas	257
2.2.3. Alimentos a los que se les aplica el tipo superreducido del 4%	258
2.3. Actividades agrícolas, ganaderas y forestales	258
2.4. Libros, revistas y periódicos	260
2.5. Material escolar	260
2.6. Medicina y sanidad	261
2.6.1. Tributación al tipo superreducido	261
2.6.2. Tributación al tipo reducido	261
2.7. Minusválidos y personas con movilidad reducida	262
2.8. Objetos de arte, antigüedades y objetos de colección	265
2.9. Peluquerías	267
2.10. Vehículos	267
2.11. Viviendas, garajes y demás inmuebles. Entregas y obras	268
2.11.1. Entregas de viviendas	268
2.11.2. Entrega de garajes.....	269
2.11.3. Entregas de viviendas de protección oficial, de régimen especial o de promoción pública, y las adquiridas por entidades dedicadas al alquiler.....	270
2.11.4. Ejecuciones de obra, entre promotor y contratista que tengan por objeto construir o rehabilitar edificaciones destinadas principalmente a viviendas	270
2.11.5. Obras una vez terminada la edificación	273
2.12. Otras entregas.....	274
2.13. Otros servicios.....	274
2.13.1. Artistas y técnicos	274
2.13.2. Asistencia social	275
2.13.3. Deporte	275
2.13.4. Entrada a teatros, circos, cines	276
2.13.5. Espectáculos deportivos aficionados	276
2.13.6. Exposiciones y ferias de carácter comercial	276
2.13.7. Funerarias	277
2.13.8. Hostelería y restaurantes	277
2.13.9. Limpieza de vías y jardines públicos, recogida de basura y cesión de recipientes	278
2.13.10. Radio y televisión	278

2.13.11. Transporte	279
2.13.12. Inmuebles	280
CAPÍTULO VI. CUOTAS DEDUCIBLES	
1. INTRODUCCIÓN	285
2. ¿QUIÉN PUEDE DEDUCIR LAS CUOTAS SOPORTADAS?	285
2.1. Requisitos	285
3. JUSTIFICACIÓN DE LAS CUOTAS SOPORTADAS	288
4. CUOTAS DEDUCIBLES	295
4.1. Origen de las cuotas. Operaciones por las que han debido soportarse	296
4.2. Destino de los bienes y servicios adquiridos	297
5. CUOTAS QUE NO PUEDEN DEDUCIRSE	301
5.1. Bienes y servicios corrientes	301
5.2. Bienes de inversión.....	303
6. CUOTAS QUE REUNIENDO LOS REQUISITOS ANTERIORES NO PUEDEN DEDUCIRSE	307
7. PLAZOS PARA PODER DEDUCIR LAS CUOTAS	310
7.1. Imposibilidad de deducción antes del devengo y sólo a partir de ese instante	310
7.1.1. Excepciones	311
7.2. Plazos para deducir y requisitos formales	313
8. ERRORES EN LAS DEDUCCIONES	317
9. CUOTAS SOPORTADAS ANTES DEL INICIO DE LAS OPERACIONES CORRESPONDIENTES A LA ACTIVIDAD EMPRESARIAL O PROFESIONAL	318
9.1. Requisitos para deducir las cuotas soportadas antes de iniciar las operaciones correspondientes a la actividad.....	318
9.2. Regularización de las deducciones.....	321
9.3. Empresarios que pueden efectuar de la deducción de las cuotas anteriores al inicio de las entregas de bienes propias de la actividad.....	324
10. EJERCICIO SIMULTÁNEO DE VARIAS ACTIVIDADES.....	324
10.1. Prorrata general	324
10.1.1. Incidencia de las subvenciones en el cálculo de la prorrata.....	330
10.1.2. Subvenciones de capital.....	331
10.1.3. Común a los dos apartados anteriores.....	331
10.2. Aplicación práctica de las deducciones	333
10.3. La prorrata especial	337
10.4. Actividades diferenciadas	340
10.4.1. Sectores diferenciados. Concepto	341
10.4.2. Porcentaje de deducción común a varias actividades	344
11. INTERRUPCIÓN DE LA ACTIVIDAD	345
12. LOS BIENES DE INVERSIÓN EN EL IVA.....	346
12.1. Concepto	346
12.2. Regularización de deducciones	347
12.2.1. Regularización de las cuotas en función del grado de afectación de los bienes a la actividad	349

12.2.2. Combinación de una modificación tanto en la prorrata como en el grado de afectación	350
12.3. Adquisición de bienes de inversión en operaciones no sujetas	351
12.4. Transmisión de bienes de inversión	352

CAPÍTULO VII. LAS DECLARACIONES-LIQUIDACIONES EN EL IVA

1. LAS DECLARACIONES-LIQUIDACIONES EN EL IVA	357
1.1. Introducción	357
1.2. Modelos de declaración	363
1.2.1. Modelos de presentación periódica	366
1.2.2. Modelos no periódicos	366
1.3. Lugar de presentación	367
1.3.1. Plazos de presentación	368
1.3.2. ¿Qué sucede si no se presenta la declaración-liquidación?.....	368
1.4. La liquidación provisional de oficio	369
1.5. Contenido de un modelo.....	369
1.5.1. Régimen simplificado	371
1.6. Declaración conjunta	372
1.7. La declaración resumen anual. Modelo 390	372
1.7.1. Forma de Presentación.....	372
1.7.2. Lugar de presentación.....	373
1.8. Presentación de declaraciones cuando se han realizado operaciones en Administraciones forales	374
1.8.1. Entregas de bienes que se consideran realizadas en territorio común ...	374
1.8.2. Prestaciones de servicios que se consideran realizadas en territorio común	375
1.8.3. Liquidación.....	375
2. LAS DEVOLUCIONES EN EL IVA	379
2.1. Normas generales	379
2.2. Devolución al final de cada periodo de liquidación	382
2.2.1. Características de este régimen	382
2.2.2. Requisitos	382
2.2.3. Devolución	384
2.3. Devoluciones a los exportadores en régimen de viajeros	384
2.3.1. Forma de recuperar las cuotas el vendedor.....	386
2.4. Solicitudes de devolución de empresarios o profesionales establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto correspondientes a cuotas soportadas por operaciones efectuadas en la Comunidad con excepción de las realizadas en dicho territorio	386
2.5. Régimen especial de devoluciones a empresarios o profesionales no establecidos en el territorio del IVA (Península e Islas Baleares) pero establecidos en la Comunidad, Islas Canarias, Ceuta o Melilla	388
2.5.1. Requisitos para obtener la devolución	388
2.5.2. Cuantía de las devoluciones	390
2.5.3. Presentaciones de la solicitud de devolución.....	390
2.6. Devoluciones a determinados empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto ni en la Comunidad, Islas Canarias, Ceuta o Melilla	394

2.7. Devolución a sujetos pasivos ocasionales por las entregas intracomunitarias exentas de medios de transporte nuevos	395
2.8. Reembolso de cuotas soportadas por embajadas y oficinas consulares	397
2.9. Devoluciones relacionadas con la OTAN	397
2.10. Otras devoluciones	398
2.11. Devolución mediante cheque cruzado	399
2.12. Garantías en las devoluciones	399
3. DIFERENTES SUPUESTOS DE COMPRAVENTA DE VEHÍCULOS	400
3.1. Empresario vendedor habitual de vehículos	401
3.1.1. Vehículos nuevos	401
3.1.1.1. Compra a empresarios, para destinarlos a su posterior venta ...	401
3.1.1.2. Venta	401
3.1.2. Vehículos usados	402
3.1.2.1. Compra para destinarlos a la reventa	402
3.1.2.2. Venta	402
3.2. Operaciones de quienes no son empresarios o profesionales	403
3.2.1. Vehículo nuevo	403
3.2.1.1. Compra	403
3.2.1.2. Venta	403
3.2.2. Vehículo usado	404
3.2.2.1. Importación	404
3.2.2.2. Compra interior	404
3.2.2.3. Venta por un particular a otro particular a través del concesionario	405
3.2.2.4. Venta por concesionario sin aplicar régimen de bienes usados	405
3.2.2.5. Venta por concesionario aplicando el régimen de bienes usados	405
3.2.3. Adquisición intracomunitaria	405
3.3. Síntesis de los diferentes supuestos de la Contestación de la Dirección General de Tributos de 4 de noviembre de 2003 (1822-03) sobre sujeción al IVA de diferentes operaciones con vehículos usados	405

CAPÍTULO VIII. OPERACIONES INTRACOMUNITARIAS

1. INTRODUCCIÓN	409
2. ADQUISICIONES INTRACOMUNITARIAS	409
2.1. ¿Qué es una adquisición intracomunitaria de bienes (AIB)?	409
2.1.1. Características de estas operaciones	410
2.1.2. Otras adquisiciones intracomunitarias	411
2.1.3. Lugar de tributación	411
2.1.3.1. Excepciones	412
2.2. Adquisiciones intracomunitarias sujetas	414
2.3. Adquisiciones no sujetas	416
2.3.1. Tributación por quien, además de estas operaciones, realiza otras que le asignen NIF comunitario	419
2.3.2. Opción por la tributación en destino (territorio español)	419
2.4. Adquisiciones intracomunitarias exentas	420
2.5. Adquisiciones de oro de inversión	423
3. ENTREGAS INTRACOMUNITARIAS EXENTAS	424

4. TRANSFERENCIAS DE BIENES REALIZADAS POR UN SUJETO PASIVO ENTRE DISTINTOS ESTADOS MIEMBROS PARA ATENDER A SUS NECESIDADES EN EL ESTADO DE DESTINO	431
5. LUGAR DE REALIZACIÓN DEL HECHO IMPONIBLE. PRECISIONES EN RELACIÓN CON LAS OPERACIONES INTRACOMUNITARIAS	433
5.1. Adquisiciones intracomunitarias	433
5.2. Caso particular de las prestaciones de servicios. Especial referencia al transporte intracomunitario	435
5.3. Servicios accesorios al transporte intracomunitario	436
5.4. Normas especiales relacionadas con las operaciones realizadas en territorios forales	437
6. REGÍMENES PARTICULARES EN LAS OPERACIONES INTRACOMUNITARIAS.....	438
6.1. Personas en régimen especial	438
6.2. Régimen de viajeros	439
6.3. Las ventas a distancia	439
7. LIQUIDACIÓN DEL IVA EN LAS ADQUISICIONES INTRACOMUNITARIAS	444
7.1. Sujeto pasivo	445
7.1.1. El sujeto pasivo ocasional	446
7.2. Devengo	446
7.3. Base imponible	447
7.3.1. Tipo de gravamen.....	447
7.3.2. Documentación	448
7.4. Declaración-liquidación de estas cuotas.....	448
8. RESUMEN DE OPERACIONES REALIZADAS CON SUJETOS PASIVOS DE LA COMUNIDAD	451
9. EL REGLAMENTO DE COOPERACIÓN ADMINISTRATIVA EN EL ÁMBITO DEL IVA.	451
10. EL NIF DE OTROS ESTADOS MIEMBROS. EL REGISTRO DE OPERADORES INTRACOMUNITARIOS	453
10.1. El NIF a efectos del IVA	454
10.2. Registro de operadores intracomunitarios	455
11. DECLARACIONES A PRESENTAR. MODELO 349	456
11.1. ¿Quiénes deben presentarla?	456
11.2. ¿Qué operaciones hay que reflejar?	456
11.3. Contenido de la declaración.....	457
11.4. Cómputo de las operaciones	459
11.5. Plazos para presentar las declaraciones	459
11.5.1. Norma general.....	459
11.5.2. Excepciones	460
12. LIBRO REGISTRO DE DETERMINADAS OPERACIONES INTRACOMUNITARIAS	460
13. INFORMACIÓN A FACILITAR SOBRE COMERCIO EXTERIOR. INTRASTAT	461
 CAPÍTULO IX. EL COMERCIO EXTERIOR. IMPORTACIONES Y EXPORTACIONES	
1. LAS IMPORTACIONES	465
1.1. Concepto de importación	465
1.2. Operaciones asimiladas a las importaciones	465
1.3. Exenciones.....	467

1.3.1. Exenciones genéricas.....	467
1.3.1.1. Para evitar la doble imposición.....	467
1.3.1.2. Reimportaciones.....	468
1.3.1.3. Servicios incluidos en la base imponible de las importaciones	469
1.3.1.4. Importaciones de bienes y prestaciones de servicios sobre	
bienes que se vinculen al régimen de depósito distinto del	
aduanero	470
1.3.1.5. Importaciones de bienes cuya entrega en el interior del país	
estuviese exenta	470
1.3.2. Bienes de escaso valor.....	471
1.3.3. Situaciones personales de quienes no son empresarios o profesionales	471
1.3.4. Relacionados con actividades agrícolas y pesqueras.....	473
1.3.5. Relacionados con la sanidad	473
1.3.6. Servicios asistenciales y caritativos	474
1.3.7. Por razón de viajes y traslados.....	474
1.3.8. Organismos internacionales.....	474
1.3.9. Otras exenciones	474
1.3.10. Autorizaciones para aplicar determinadas exenciones	475
1.3.11. Régimen aduanero y tributario de la Agencia de promoción turística	
de Centroamérica en España.....	476
1.4. Devengo	476
1.5. Base imponible	477
1.6. Sujeto pasivo	482
1.6.1. Responsables	483
1.7. Liquidación de las importaciones	484
2. LAS EXPORTACIONES	486
2.1. Exenciones en entregas de bienes.....	487
2.1.1. Bienes transportados fuera de la Comunidad.....	487
2.1.2. Otras exportaciones exentas	492
2.2. Exenciones en operaciones asimiladas a las exportaciones	496
2.2.1. Relacionadas con buques	497
2.2.2. Relacionadas con las aeronaves	499
2.2.3. Comunes a buques y aeronaves	501
2.2.4. Relaciones diplomáticas y consulares	502
2.2.5. Entregas de bienes y prestaciones de servicios a organismos reconoci-	
dos por España	503
2.2.6. Entregas de bienes y prestaciones para uso oficial de las Comunidades	
Europeas.....	508
2.2.7. Entregas de bienes y prestaciones de servicios para las fuerzas de los	
Estados parte de la OTAN	508
2.2.8. Otras operaciones exentas	511
3. EXENCIONES RELATIVAS A ZONAS FRANCAS, DEPÓSITOS FRANCOS Y	
OTROS DEPÓSITOS, RÉGIMENES ADUANEROS Y FISCALES	512
3.1. El régimen de depósito distinto del aduanero.....	514

CAPÍTULO X. LOS RÉGIMENES ESPECIALES DEL IVA

1. ESQUEMA GENERAL.....	521
2. EL RÉGIMEN ESPECIAL DE BIENES USADOS, OBJETOS DE ARTE, ANTIGÜEDADES Y OBJETOS DE COLECCIÓN	523
2.1. Cálculo de la base imponible	523

2.1.1. Operación a operación	523
2.1.1.1. Cálculo de la base imponible	523
2.1.1.2. Quiénes pueden aplicarlo	524
2.1.1.3. Bienes a los que puede aplicarse	525
2.1.1.4. ¿A quiénes han debido adquirirse los bienes?	526
2.1.1.5. Renuncia a la aplicación de la modalidad de operación a operación	528
2.1.2. Cálculo de la base imponible mediante el margen de beneficio global...	529
2.2. Repercusión del IVA por el revendedor	530
2.3. Deducción de las cuotas por el revendedor	531
2.4. Sus operaciones de comercio exterior	531
2.5. Obligaciones formales	532
2.6. Otras operaciones relacionadas con los objetos de arte.....	533
3. EL RÉGIMEN SIMPLIFICADO	534
3.1. Antecedentes	534
3.2. Aplicación del régimen simplificado.....	534
3.2.1. ¿Quiénes pueden aplicar este régimen?	534
3.2.2. ¿Quiénes pueden no aplicar el régimen simplificado? Casos en los que se produce exclusión del régimen simplificado	535
3.3. Renuncia	537
3.4. Cálculo de la cuota	539
3.4.1. Cuota a ingresar por operaciones corrientes	544
3.4.1.1. Regularización y módulos aplicables.....	544
3.4.1.2. Referencia a distintos módulos contenidos en la Orden EHA/99/2010, de 28 de enero.....	545
3.4.1.2.1. Personal empleado	545
3.4.1.2.2. Superficie del local.....	547
3.4.1.2.3. Mesa.....	548
3.4.1.2.4. Máquinas recreativas	548
3.4.1.2.5. Potencia eléctrica	549
3.4.1.2.6. Consumo de energía.....	549
3.4.1.3. Módulos relacionados con el transporte	549
3.4.1.3.1. Kilómetros recorridos.....	549
3.4.1.3.2. Potencia fiscal del vehículo	549
3.4.1.3.3. Capacidad de carga.....	550
3.4.1.3.4. Asientos.....	550
3.4.1.4. Otras notas relacionadas con los módulos.....	550
3.4.1.5. Prorrateo de módulos	550
3.4.1.5.1. Actividades de temporada.....	550
3.4.1.5.2. Realización de actividades exentas.....	551
3.5. Liquidaciones	552
3.5.1. Liquidaciones anuales	552
3.5.2. Liquidaciones trimestrales.....	553
3.5.2.1. Casos especiales de liquidaciones trimestrales.....	554
3.5.2.1.1. Actividades iniciadas una vez comenzado el año o bien que terminen antes de fin de año	554
3.5.2.1.2. Actividades no ejercidas durante todo el año o de ejercicio discontinuo	555
3.5.2.1.3. Actividades de temporada.....	555

3.5.3. Supuesto de devolución antes del último periodo de liquidación	561
3.6. Cambio del régimen general al simplificado o viceversa	561
3.7. El régimen simplificado aplicado en la agricultura y ganadería	561
3.7.1. Obligaciones en materia de libros, registros y facturas	566
3.7.1.1. Facturas	566
3.7.1.2. Libros.....	566
3.8. Esquema a seguir con las liquidaciones del régimen simplificado	566
3.8.1. Cuota trimestral	566
3.8.2. Cuota anual	567
3.9. Efectos de las operaciones intracomunitarias	567
3.10. Notas puntuales en relación con los módulos para 2010. Principales novedades.	568
3.10.1. IRPF	568
3.10.2. IVA.....	568
4. EL RÉGIMEN ESPECIAL DE LA AGRICULTURA, GANADERÍA Y PESCA	569
4.1. ¿Quiénes pueden aplicar este régimen?	569
4.2. Actividades a las que se aplica	571
4.3. Actividades excluidas	571
4.3.1. Servicios accesorios incluidos en el REAGP	572
4.4. Cobro de compensaciones.....	573
4.4.1. Operaciones por las que puede cobrarse	573
4.4.2. Momento en que puede cobrarse	574
4.4.3. Cuantía de la compensación	575
4.4.4. ¿Quién paga las compensaciones?	576
4.4.5. Requisitos formales para cobrar las compensaciones.....	576
4.5. Obligaciones formales	579
4.6. Sus operaciones comunitarias (síntesis).....	579
4.6.1. Adquisiciones	579
4.6.2. Entregas	580
4.7. Operaciones excluidas del régimen especial	581
4.8. Ajustes en los supuestos de inicio o cese en este régimen especial	581
5. RÉGIMEN ESPECIAL DEL RECARGO DE EQUIVALENCIA	583
5.1. Introducción	583
5.2. Descripción del régimen.....	584
5.2.1. Supuestos en los que se aplica este régimen especial	586
5.2.1.1. Tributación de diferentes adquisiciones realizadas por empre-	
sarios en recargo de equivalencia	590
5.2.1.2. Tributación de diferentes entregas realizadas por un comer-	
ciante minorista en recargo de equivalencia para distintos	
destinatarios.....	590
5.2.2. Inicio y cese de actividades en recargo de equivalencia	590
5.2.3. Ventas a personas no establecidas en el territorio español del IVA.....	592
5.2.4. Régimen sancionador	593
5.2.5. Síntesis de sus obligaciones en las operaciones intracomunitarias	594
5.2.6. Obligaciones formales específicas	594
5.2.7. Otras operaciones a considerar.....	594
6. RÉGIMEN ESPECIAL DE LAS AGENCIAS DE VIAJES	595
6.1. Cálculo de la base imponible	596

6.2. Obligaciones formales específicas	599
7. RÉGIMEN ESPECIAL DEL ORO DE INVERSIÓN	599
7.1. Delimitación.....	599
7.2. Exenciones.....	600
7.2.1. Regla general.....	600
7.2.2. Renuncia a la exención	600
7.2.2.1. Entregas de oro.....	600
7.2.2.2. Servicios de mediación.....	600
7.3. Sujeto pasivo	600
7.4. Deducciones.....	601
7.4.1. Excepciones.....	601
7.5. Comercio exterior.....	601
7.6. Obligaciones formales específicas	602
8. RÉGIMEN ESPECIAL APLICABLE A LOS SERVICIOS PRESTADOS POR VÍA ELEC- TRÓNICA	602
8.1. Servicios a los que puede aplicarse	602
8.2. Alta y baja en el régimen.....	603
8.3. Aplicación práctica cuando se opta por identificarse en España.....	603
8.4. Aplicación práctica cuando se opta por presentar las declaraciones en otro Estado miembro.....	604
8.5. Obligaciones formales	604
8.6. Devolución de cuotas a los no establecidos en la Comunidad.....	604
9. RÉGIMEN ESPECIAL DEL GRUPO DE ENTIDADES	604
9.1. Primer nivel de aplicación.....	605
9.1.1. Inclusión, exclusión y cese del régimen especial.....	607
9.1.2. Aplicación práctica	608
9.1.3. Devolución mensual de los saldos.....	609
9.2. Segundo nivel de aplicación.....	609
9.2.1. Base imponible de las operaciones internas.....	610
9.2.2. Renuncia a la exención	611
9.2.3. Sector diferenciado	611
9.3. Obligaciones formales de la dominante y dependientes	612
9.4. Modelo de comunicación de datos y situaciones	613
9.5. Aplicación en el País Vasco y Navarra	613

CAPÍTULO XI. OBLIGACIONES FORMALES EN EL IVA

1. DECLARACIONES DE COMIENZO, MODIFICACIÓN Y CESE	617
1.1. El Modelo 036: Declaración censal de alta, modificación y baja en el censo de empresarios, profesionales y retenedores	619
1.2. El modelo 030	622
1.3. El modelo 037	622
2. SOLICITUD DEL NIF (NÚMERO DE IDENTIFICACIÓN FISCAL).....	623
3. OBLIGACIONES DE FACTURACIÓN	625
3.1. Obligación de expedir factura	626
3.1.1. Contenido de la factura	627

3.1.1.1. Número y serie	628
3.1.1.2. Fecha de expedición/Fecha de devengo.....	629
3.1.1.3. Identificación de los intervinientes	629
3.1.1.4. Número de identificación fiscal.....	629
3.1.1.5. Domicilio	629
3.1.1.6. Descripción de la operación.....	630
3.1.1.7. Tipo impositivo y cuota.....	632
3.1.1.8. Otro contenido de las facturas.....	632
3.1.1.9. Autorizaciones de la Agencia Tributaria	632
3.2. Excepciones a la obligación de expedir factura	634
3.3. Documentos sustitutivos de las facturas. Emisión de tiques	635
3.3.1. Contenido de un tique	636
3.4. ¿Quién tiene que expedir la factura?	638
3.5. Distintos momentos a considerar en relación con las facturas	638
3.5.1. Acumulación de facturas. Facturas recapitulativas	639
3.5.2. Expedición	640
3.5.3. Remisión	641
3.6. Conservación	644
3.7. Rectificación de facturas o documentos sustitutivos.....	647
3.7.1. Supuestos.....	647
3.7.2. Realización de la rectificación.....	649
3.8. Síntesis de obligaciones en operaciones específicas	650
3.8.1. Inversión de sujeto pasivo y renuncia a la exención en las entregas de oro de inversión	650
3.8.2. Reintegro de compensaciones del Régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca	650
3.8.3. Régimen especial de bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección	651
3.8.4. Régimen especial de las agencias de viajes	652
3.8.5. Recargo de equivalencia.....	652
4. LIBROS REGISTRO	652
4.1. Contenido y sujetos pasivos obligados a llevar cada uno de los libros exigidos por la normativa del IVA. Obligaciones en materia de libros	653
4.1.1. Libro Registro de facturas expedidas	653
4.1.2. Libro Registro de facturas recibidas	656
4.1.3. Libro Registro de bienes de inversión	657
4.1.4. Cumplimentación de los libros registro. Plazo para las anotaciones contables	658
4.1.5. Libro Registro de determinadas operaciones intracomunitarias.....	658
4.1.6. Rectificación de anotaciones contables	659
4.1.7. Información de operaciones incluidas en los Libros Registro	659
4.2. Coordinación de los Libros Registro en los diferentes impuestos	660
4.2.1. Libros Registro en los regímenes especiales.....	660
4.2.1.1. Régimen especial de bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección	660
4.2.1.2. Régimen simplificado	661
4.2.1.3. Régimen especial de la Agricultura, Ganadería y Pesca	661
4.2.1.4. Recargo de equivalencia	661
4.2.2. Obligaciones en el IRPF	661

4.2.2.1. Actividades empresariales.....	661
4.2.2.2. Profesionales en estimación directa.....	662
4.2.2.3. Actividades económicas en estimación objetiva.....	662
4.2.2.4. Obligaciones de facturación.....	662
4.2.3. Impuesto sobre Sociedades.....	662
5. LA VALIDEZ DE LOS DIFERENTES DOCUMENTOS DE FACTURACIÓN.....	662
6. INFORMACIÓN SOBRE OPERACIONES ECONÓMICAS CON TERCERAS PERSONAS.....	665
7. NOMBRAMIENTO DE REPRESENTANTE POR LOS SUJETOS PASIVOS NO ESTABLECIDOS.....	668
8. INFRACCIONES Y SANCIONES.....	669

CAPÍTULO XII. SUPUESTO PRÁCTICO

SUPUESTO PRÁCTICO.....	673
------------------------	-----

CAPÍTULO XIII. MODELOS TRIBUTARIOS

1. MODELO 303: DECLARACIÓN-LIQUIDACIÓN MENSUAL O TRIMESTRAL.....	701
2. MODELO 308: DEVOLUCIONES NO PERIÓDICAS.....	704
3. MODELO 309: DECLARACIÓN-LIQUIDACIÓN NO PERIÓDICA DEL IVA.....	706
4. MODELO 310: RÉGIMEN SIMPLIFICADO. DECLARACIONES-LIQUIDACIONES DE LOS TRES PRIMEROS TRIMESTRES.....	708
5. MODELO 311: RÉGIMEN SIMPLIFICADO. DECLARACIÓN-LIQUIDACIÓN FINAL.....	710
6. MODELO 322: GRUPOS DE ENTIDADES. MODELO INDIVIDUAL. AUTOLIQUIDACIÓN MENSUAL.....	712
7. MODELO 341: COMPENSACIONES DEL RÉGIMEN ESPECIAL DE LA AGRICULTURA.....	714
8. MODELO 349: DECLARACIÓN RECAPITULATIVA DE OPERACIONES INTRACOMUNITARIAS.....	716
9. MODELO 353. GRUPOS DE ENTIDADES. MODELO AGREGADO. AUTOLIQUIDACIÓN MENSUAL.....	721
10. MODELO 361: DEVOLUCIÓN DEL IVA A DETERMINADOS EMPRESARIOS O PROFESIONALES NO ESTABLECIDOS EN TERRITORIO ESPAÑOL DEL IVA.....	723
11. MODELO 362: SOLICITUD DE REEMBOLSO EN EL MARCO DE LAS RELACIONES DIPLOMÁTICAS, CONSULARES Y DE LOS ORGANISMOS INTERNACIONALES RECONOCIDOS EN ESPAÑA.....	726
12. MODELO 363: SOLICITUD DE RECONOCIMIENTO PREVIO DE LA EXENCIÓN EN EL MARCO DE LAS RELACIONES DIPLOMÁTICAS, CONSULARES Y DE LOS ORGANISMOS INTERNACIONALES RECONOCIDOS POR ESPAÑA.....	729
13. MODELO 367: RÉGIMEN ESPECIAL. SERVICIOS PRESTADOS POR VÍA ELECTRÓNICA. DECLARACIÓN TRIMESTRAL.....	731
14. MODELO 370: RÉGIMEN GENERAL Y SIMPLIFICADO SIMULTÁNEO. DECLARACIÓN TRIMESTRAL.....	733
15. MODELO 371: RÉGIMEN GENERAL Y SIMPLIFICADO SIMULTÁNEO. DECLARACIÓN TRIMESTRAL FINAL.....	735
16. MODELO 380: OPERACIONES ASIMILADAS A LAS IMPORTACIONES.....	737
17. MODELO 390: DECLARACIÓN-RESUMEN ANUAL DEL IVA.....	739

18. MODELO 039. COMUNICACIÓN DE DATOS RELATIVA AL RÉGIMEN ESPECIAL DEL GRUPO DE ENTIDADES EN EL IVA.....	748
--	-----

ANEXO NORMATIVO

1. CUADROS-RESUMEN DE LAS MODIFICACIONES PRODUCIDAS EN LA LEY Y EL REGLAMENTO DEL IVA	753
2. TEXTO INTEGRADO DE LA LEY Y EL REGLAMENTO DEL IVA	771
3. REGLAMENTO POR EL QUE SE REGULAN LAS OBLIGACIONES DE FACTURACIÓN ..	1009

ÍNDICE ANALÍTICO	1033
-------------------------------	-------------