
estudios

REGIMENES ESPECIALES: OPERACIONES EXCLUIDAS Y OPERACIONES INTRACOMUNITARIAS. CASUISTICA E INCIDENCIA EN LA GESTION DEL IMPUESTO*

Ramón FERRER PEDROLA
D. en CC. Empresariales
Miembro de la AEDAF

Sumario

1. INTRODUCCION
2. AGRUPACION DE REGIMENES ESPECIALES
3. CONCEPTO DE ACTIVIDAD Y OPERACION. OPERACIONES EXCLUIDAS
 - 3.1. Actividades diferenciadas.
 - 3.2. Operaciones singulares: Operaciones excluidas.
4. REGIMEN SIMPLIFICADO Y OPERACIONES EXCLUIDAS
 - 4.1. Cuotas devengadas.
 - 4.2. Cuotas deducibles.
 - 4.3. Entrega de bienes inmuebles.
 - 4.4. Obligaciones formales y gestión.
5. REGIMEN ESPECIAL DE LA AGRICULTURA Y OPERACIONES EXCLUIDAS
 - 5.1. Adquisiciones intracomunitarias.
 - 5.2. Entregas de bienes inmuebles.
 - 5.3. Cuotas devengadas.
 - 5.4. Obligaciones formales y gestión.

* Trabajo presentado en la Jornada de Estudio que la Delegación Catalano-Balear de la AEDAF celebró el día 18 de marzo de 1993 en Barcelona.

estudios

6. REGIMEN ESPECIAL DEL RECARGO DE EQUIVALENCIA
 - 6.1. Cuotas devengadas.
 - 6.2. Contenido del régimen especial y bienes de inversión.
 - 6.3. Obligaciones formales y gestión.
7. BREVE RECONSIDERACION SOBRE LOS REGIMENES ESPECIALES: SIMPLIFICADO, AGRICULTURA Y DEL RECARGO DE EQUIVALENCIA.
 - 7.1. Declaraciones recapitulativas.
 - 7.2. Adquisiciones de bienes inmuebles.
8. REFERENCIA A LOS REGIMENES ESPECIALES DE BIENES USADOS, ANTIGÜEDADES, DETERMINACION PROPORCIONAL Y AGENCIAS DE VIAJE.
 - 8.1. Regímenes de bienes usados y antigüedades.
 - 8.2. Régimen de las agencias de viaje.
 - 8.3. Régimen de determinación proporcional.
9. CONCLUSIONES.

1. INTRODUCCION

Desarrollar una ponencia sobre *regímenes especiales del IVA* permite establecer varios enfoques, cada uno con elementos de interés. Es usual, dado que la propia norma lo establece, referirse al concepto regímenes especiales como si encerrara un algo homogéneo, una categoría jurídico-tributaria bien delimitada o bien, unas normas de procedimiento perfectamente diferenciadas de la regulación «normal» —por contraposición a especial—. Sin embargo, nada más lejos de la realidad: los regímenes especiales son conceptos heterogéneos que inciden sustantivamente en el tributo y en la gestión.

En las negociaciones preliminares al Tratado de Adhesión a la CEE por parte de España, año 1984, la comisión negociadora exigió y obtuvo de los órganos comunitarios un régimen de franquicia cuyo volumen de operaciones era más amplio que el establecido por las directivas sobre IVA. Ni en la Ley de 1985 ni en la Ley que ahora analizamos, a pesar del énfasis negociador, se ha regulado *tal régimen de franquicia*, contemplado en el artículo 24 de la 6.^a Directiva. La experiencia del tributo y el perfeccionamiento del control fiscal debieran permitir su incorporación al derecho interno español, no se alcanza muy bien a comprender el por qué de mantener como sujetos pasivos plenos a arrendadores «pequeños» de locales de negocio, o a empresarios —incluso trabajadores autónomos— más bien a tiempo parcial, que el coste de la gestión ha de ser superior al producto de la recaudación.

La nueva Ley del IVA es continuista en materia de regímenes especiales, en algunos de los cuales la armonización comunitaria se difumina permitiendo un margen mayor al legislador nacional. Si se introducen modificaciones técnicas en los mismos, su calificación como mejora o como incorporación de mayor complejidad ha de buscarse en múltiples criterios de com-

paración, y sirve de objetivo a la ponencia las *operaciones excluidas de los regímenes especiales* aún cuando se realicen en el ámbito de actividades que den lugar a la aplicación de esos regímenes.

Tal vez una de las más notorias innovaciones entre la Ley de 1985 y la de 1992 sea la incorporación del concepto *operaciones intracomunitarias*, que tienen una proyección peculiar en los regímenes especiales. La introducción de esta nueva forma de hecho imponible descansa sobre el aspecto espacial, incorporando una casuística innovadora a operaciones tipo que anteriormente debían considerarse importaciones/exportaciones. Sirve, también, para el objeto de estudio de esta ponencia la relación de los regímenes especiales y la nueva definición legal de hecho imponible.

2. AGRUPACION DE REGIMENES ESPECIALES

Si los regímenes especiales del IVA conforman una mezcla de conceptos tributarios, cabe clasificarlos por su relación estricta a la *base imponible*, obteniendo:

1. Regímenes que introducen variaciones en la determinación de la base imponible, estableciendo métodos objetivos:
 - a) De los bienes usados.
 - b) De los objetos de arte, antigüedades y objetos de colección.
 - c) Comercio minorista, determinación proporcional.
2. Configuración próxima a un hecho imponible separado de las entregas de bienes, prestaciones de servicios, adquisiciones intracomunitarias e importaciones: Agencias de viaje.
3. Sustitución genérica de la estructura cuantitativa, partiendo de la base, cuotas repercutidas y deducciones:
 - a) Régimen simplificado.
 - b) Agricultura-ganadería y pesca.
 - c) Comercio minorista, recargo de equivalencia.

La ponencia tiene su práctica justificación sobre el tercer bloque de regímenes especiales, lo que no ha de impedir un repaso somero de las variaciones que se producen en los otros regímenes especiales.

3. CONCEPTO DE ACTIVIDAD Y OPERACION. OPERACIONES EXCLUIDAS

El concepto *actividad* se asocia en la configuración del hecho imponible, vinculada directamente a que esa actividad sea *empresarial o profesional*, para someter a gravamen las entregas de bienes y las prestaciones de servicios. Serían operaciones cada una de esas entregas o prestaciones de servicios, junto a las adquisiciones intracomunitarias y las importaciones.



== estudios ==

Los regímenes especiales del IVA se configuran sobre actividades definidas o acotadas, en las que se presupone una homogeneidad de operaciones.

3.1. Actividades diferenciadas

La Ley 29/1991 introdujo variaciones en el concepto legal de *autoconsumo*, como forma peculiar de entrega de bienes, que la Ley 37/1992 amplía de forma notoria y elocuente. Los subapartados c) y d) del número 1.º del artículo 9 de la Ley, establece los conceptos:

- a) Actividades económicas y regímenes de deducción distintos.
- b) Actividades principales y accesorias.
- c) Consideración, siempre, de actividades diferenciadas las acogidas a los regímenes simplificados, de la agricultura y del recargo de equivalencia.

Las actividades diferenciadas sirven en la técnica liquidatoria del tributo en cuanto que la deducibilidad de las cuotas soportadas, esté o no limitada. En consecuencia, la regla de la prorata (artículos 102 y siguientes) ha de aplicarse para cuantificar las cuotas efectivamente deducibles.

3.2. Operaciones singulares: Operaciones excluidas

Son operaciones ordinarias u excepcionales realizadas en el contexto de una actividad, que aún perteneciendo a esa actividad, se excluyen de la misma *eliminando los efectos que tendrían la aplicación del régimen especial, tributando en el régimen general*.

Estas operaciones singulares pueden clasificarse:

- 1) Transmisión de inmuebles y otros bienes de inversión o denominadas de activos fijos inmateriales.

Sobre la transmisión de inmuebles, adquiere una relevancia especial la renuncia a la exención interior relativa a inmuebles, edificaciones y terrenos rústicos, que todo y a pesar de la construcción forzada de la Ley, introduce una importantísima novedad.

- 2) Operaciones de inversiones del sujeto pasivo, en aquellas operaciones que es sujeto pasivo el que recibe la prestación de ciertos servicios y no el que los presta, no residente en España.

No supone una novedad la figura de inversión o mutación del sujeto pasivo, contemplada efectivamente en el artículo 15.1.2.º de la Ley de 1985, que había pasado desapercibida para los regímenes especiales. Aparece una corrección técnica de la propia Ley que viene a salvaguardar la neutralidad que el tributo pretende garantizar en el mercado.

3) Las importaciones.

Que ahora como antes significa la realización de operaciones específicas gravadas en el momento de la entrada de bienes en el territorio de aplicación del tributo. La liquidación conjunta con los aranceles aduaneros determina un caso particular dentro de estas operaciones singulares.

4) Las adquisiciones intracomunitarias.

La vistosidad de la innovación de configurar las adquisiciones intracomunitarias como un hecho imponible distinto de las importaciones, adquiere una relevancia notoria no tanto como concepto sino por sus consecuencias en la gestión del tributo.

Este bloque de operaciones, clasificadas en cuatro grupos, permiten establecer el concepto *operaciones excluidas*, que pueden concurrir con otro tipo de operaciones que delimitan las actividades acogibles al régimen especial.

4. REGIMEN SIMPLIFICADO Y OPERACIONES EXCLUIDAS

El régimen simplificado quedó sustantivamente reformado por la Ley 29/1991, que la Ley 37/1992 viene a confirmar, extendiendo la política del Ministerio en cuanto que aplicación conjunta del régimen simplificado en el IVA y la estimación por índices en el Impuesto sobre la Renta.

El artículo 53.6 de la Ley 30/1985, en su redacción original excluía del régimen simplificado las importaciones y las transmisiones de bienes inmuebles y de bienes de inversión. La reforma introducida por la Ley 29/1991, estableció una redacción del artículo 53, apartado 5.º, en la que se excluían las importaciones y las entregas de bienes inmuebles y buques, así como activos fijos inmateriales, con evidente conexión con el artículo 69 de la Ley 18/1991, relativa a la estimación objetiva en el Impuesto sobre la Renta.

Así, la exclusión de operaciones en el régimen simplificado no supone una novedad conceptual; la nueva Ley excluye expresamente (Artículo 123.5):

- 1.º Las importaciones de bienes.
- 2.º Las adquisiciones intracomunitarias de bienes.
- 3.º Las operaciones de inversión del sujeto pasivo.
- 4.º Las entregas de bienes inmuebles, buques y activos fijos inmateriales.

4.1. Cuotas devengadas

Al margen de las importaciones, cuya liquidación corresponderá a la Administración de Aduanas por cada operación, las otras operaciones excluidas del régimen serán por *declaración-liquidación* (autoliquidación) trimestral, de tal suerte que cabe definir cuotas devengadas como:

estudios

1. Cuotas por índices de actividades acogidas
- + 2. Cuotas «autorepercutidas»
 - a) Adquisiciones intracomunitarias.
 - b) Inversión sujeto pasivo.
- + 3. Cuotas repercutidas entrega inmuebles/buques/a.f.inm.

CUOTAS DEVENGADAS

4.2. Cuotas deducibles

El último párrafo del apartado 5.º del artículo 123 de la Ley del IVA establece que las cuotas de IVA «satisfecho o soportado en la adquisición o importación de los bienes comprendidos en el número 4.º anterior (entregas de bienes inmuebles, buques y activos fijos inmateriales), será deducible de conformidad con lo previsto en el Título VIII de esta Ley». Ciertamente parece recoger un criterio de justicia al excluir del régimen unas operaciones y correlativamente las cuotas soportadas por esas operaciones, pero eso dista de ser así.

Las entregas de bienes inmuebles, buques y activos fijos inmateriales son operaciones de clara excepcionalidad en el ámbito de las actividades empresariales acogibles al régimen simplificado, debiendo acudir necesariamente a la regularización de deducciones por bienes de inversión, previas a la opción por el régimen simplificado y a las entregas de bienes de inversión durante el periodo de regularización; véanse los artículos 107 a 114 de la Ley.

No se contemplan como deducibles ni las exportaciones ni las entregas de bienes intracomunitarias, con lo que las cuotas deducibles o se presentan como excepción rara o, por el contrario, se corre el riesgo de ser cuotas deducibles de signo cambiado (sumar en lugar de restar) por la regularización de bienes de inversión.

4.3. Entrega de bienes inmuebles

Entre las operaciones excluidas, las entregas de bienes inmuebles coincidirá virtualmente con la renuncia a la exención que desarrolla el artículo 20, apartado 2.º de la Ley y en conexión, el artículo 8.º del Reglamento. Las prevenciones del procedimiento de renuncia serán un aviso suficiente al sujeto pasivo acogido al régimen especial, a diferencia de los supuestos de inversión de sujeto pasivo y de adquisiciones intracomunitarias.

4.4. Obligaciones formales y gestión

El artículo 40 del nuevo Reglamento del IVA parece excluir a los sujetos pasivos acogidos al régimen simplificado del deber de expedir y entregar facturas por las operaciones que realicen, excluyendo asimismo la obligación de registros contables; frente a esta lectura inicial, parece aplicable el apartado 3.º del artículo 100 del Reglamento de 1985, según la redacción establecida por el Real Decreto 1841/1991, de 30 de diciembre.



Del artículo 40 del reglamento de 1992, apartado 3.º en relación con el artículo 123, sobre operaciones excluidas (adquisiciones intracomunitarias e inversión de sujeto pasivo) y en relación con el artículo 165 de la Ley y del artículo 8.bis del Real Decreto 20/40/1985, según la redacción dada por el Real Decreto 1624/1992, digo por esta interconexión infinita de normas están obligados a expedir los documentos que contengan las liquidaciones del impuesto (autorrepercusión).

Los plazos de gestión son trimestrales. La Orden de 30 de diciembre de 1992, que aprueba nuevos modelos de declaración-liquidación del IVA, incorpora los modelos 310, régimen simplificado, y el modelo 370 régimen normal y simplificado, que incorporan ambos las casillas correspondientes a las operaciones excluidas.

5. REGIMEN ESPECIAL DE LA AGRICULTURA Y OPERACIONES EXCLUIDAS

En el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca experimenta una modificación relevante en la restricción del ámbito subjetivo de aplicación por exclusión de sociedades mercantiles, cooperativas y sociedades agrarias de transformación; al tiempo, las actividades (¿El artículo 126 de la Ley debiera decir operaciones?) excluidas del régimen se amplían a la comercialización en puesto fijo fuera de las explotaciones agrarias. El tipo de compensación queda regulado por Ley, frente a la situación anterior que se rigió por Decreto.

El artículo 111, apartado 2, del Reglamento de 1985 ya excluía de la explicación del régimen a las importaciones, las operaciones de inversión del sujeto pasivo y las transmisiones de bienes inmuebles. El artículo 129 de la Ley 37/1992, en el apartado 1.º excluye de la repercusión y pago del impuesto a los bienes inmuebles, diferenciados de los otros bienes de inversión sobre los que sí se aplica el régimen; en el apartado 2.º se exceptúan las operaciones de importación, adquisiciones intracomunitarias de bienes y de inversión del sujeto pasivo.

Para este régimen las adquisiciones intracomunitarias adquieren un relieve especial.

5.1. Adquisiciones intracomunitarias

El artículo 14 de la Ley establece una no sujeción *opcional* a los sujetos pasivos acogidos al régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca por la adquisición intracomunitaria de bienes destinados a la actividad del citado régimen. Esta no sujeción se aplica cuando las adquisiciones no superen la cifra de 1.300.000 pesetas durante el año natural; el artículo 3.º del Reglamento desarrolla la opción de renuncia a la no sujeción, que abarcará un periodo mínimo de dos años.

Las adquisiciones intracomunitarias constituirán operaciones excluidas en sentido estricto en tanto se presente la renuncia a la no sujeción o bien se rebase la citada cantidad y a partir de la misma.

estudios

5.2. Entregas de bienes inmuebles

En general, será de aplicación cuando se renuncie a la exención del subapartado 20 (terrenos rústicos) del apartado 1.º del artículo 20 de la Ley, conforme dispone el apartado 2.º del mismo artículo y en si conexión el artículo 8.º del Reglamento.

5.3. Cuotas devengadas

Las operaciones excluidas se presuponen de carácter excepcional, y, al margen de las importaciones, las cuotas devengadas serán el resultado de:

1. Cuota repercutida entrega bienes inmuebles
- + 2. Cuotas autorepercutidas
 - a) Inversión sujeto pasivo.
 - b) Adquisiciones intracomunitarias sujetas.

CUOTAS DEVENGADAS

Las cuotas deducibles, aunque no se establezca expresamente, sólo podrá aplicarse para la adquisición de los bienes inmuebles entregados, merced la regularización de los bienes de inversión, reconociendo el artículo 130 que el porcentaje de aplicación de los bienes de inversión afectos a las actividades de este régimen será cero.

5.4. Obligaciones formales y gestión

Si bien no se establece expresamente, son aplicables las obligaciones formales relativas a las operaciones de adquisición intracomunitaria y de inversión de sujeto pasivo.

Se regula la autoliquidación ocasional, tanto para las operaciones intracomunitarias sujetas, como para las operaciones de inversión del sujeto pasivo y las entregas de bienes inmuebles, normalmente, que se haya renunciado expresamente a la exención. La Orden de 30 de diciembre de 1992 crea al efecto el modelo 309, de ingreso trimestral aunque sea ocasional (modelo que sirve para la adquisición intracomunitaria de medios de transporte nuevos, en cuyo caso el plazo de ingreso es de un mes).

Se mantiene el modelo de compensación directa para las exportaciones y entregas intracomunitarias realizadas en el contexto del régimen especial, modelo 341, de carácter trimestral y totalmente dissociado de la declaración-liquidación ocasional antedicha.

6. REGIMEN ESPECIAL DEL RECARGO DE EQUIVALENCIA

El régimen especial del comercio minorista recargo de equivalencia se caracteriza por trasladar hacia los proveedores de los citados comerciantes una sobre-repercusión, el recargo de



equivalencia, excluyendo de las obligaciones de liquidación a los sujetos pasivos acogidos al régimen.

Las operaciones excluidas del régimen especial son:

- 1.º Las importaciones.
- 2.º Las adquisiciones intracomunitarias de bienes.
- 3.º Operaciones de inversión del sujeto pasivo.

En estas operaciones especiales, exceptuadas de la aplicación del régimen, el comerciante minorista deberá afrontar:

- a) El pago del impuesto, esto es, del IVA de las citadas operaciones.
- b) El recargo de equivalencia, en los supuestos de adquisiciones de bienes que sean objeto de comercio de los referidos sujetos pasivos.

Dejando al margen las operaciones de importación, en las que procederá el pago del impuesto y del recargo de equivalencia en el pase de Aduana, las operaciones excluidas determinan la posibilidad de presentar declaraciones-liquidaciones ocasionales.

6.1. Cuotas devengadas

Procederá:

- A) Por la adquisición intracomunitaria de todo tipo de bienes, las operaciones de inversión del sujeto pasivo, cuotas devengadas de IVA.
- B) Por la adquisición de bienes intracomunitarios y otras adquisiciones de bienes que promueven la inversión del sujeto pasivo, cuotas recargo de equivalencia.

La autorrepercusión alcanza a las cuotas de IVA y a las del recargo de equivalencia.

6.2. Contenido del régimen especial y bienes de inversión

La limitación de deducciones por los bienes destinados a la actividad, al tiempo que la configuración de este régimen tributario, permite que el artículo 154.2 de la Ley establezca la no obligación de liquidación y del pago tanto por las operaciones comerciales como por *las transmisiones de los bienes y derechos utilizados exclusivamente en dichas actividades*; el apartado tres del mismo artículo señala la forma de repercusión del tributo a los clientes de los comerciantes minoristas, correspondientes a *las ventas y a las demás operaciones gravadas por dicho tributo*.

Claro está que el problema que se pretende plantear no es otro que el tratamiento de las entregas de bienes inmuebles afectos al comercio minorista (por ejemplo un almacén accesorio), que el comerciante puede renunciar a la aplicación de la exención, repercutir conforme se establece en el apartado 3 del artículo 154 y no ingresar las cuotas repercutidas en consideración al apartado 2 del mismo artículo 154.

estudios

Aparentemente, puede resultar un olvido del legislador, reiterado por la redacción del Reglamento e inclusive por la Orden de gestión ya reseñada reiteradamente.

Otro tanto podría señalarse de la transmisión con derecho de traspaso, de una tienda de un comerciante minorista que continúa su actividad, bien en otra tienda ya existente o en un local nuevo; la diferencia entre la redacción anterior que refería bienes de inversión, frente a los bienes y *derechos utilizados exclusivamente en la actividad*, varía precisamente el inmaterial, por más que éste se contemple como prestación de servicio y no como entrega de bien.

6.3. Obligaciones formales y gestión

Para las adquisiciones intracomunitarias y las operaciones de inversión del sujeto pasivo, deberán emitir el documento de «autorepercusión», en el que se contenga las cuotas de IVA y del recargo de equivalencia, conforme dispone el artículo 165 de la Ley.

Por estas operaciones ocasionales, adquisiciones intracomunitarias y operaciones de inversión, deberán presentarse declaraciones-liquidaciones ocasionales, en los plazos trimestrales que correspondan. La Orden de 30 de diciembre de 1992 aprobó al efecto el modelo 309, para realizar el ingreso de las cuotas de las operaciones mencionadas.

Paralelamente, podría darse el caso de presentación simultánea del modelo 308, solicitud de devolución a exportadores en régimen de viajeros.

7. BREVE RECONSIDERACION SOBRE LOS REGIMENES ESPECIALES: SIMPLIFICADO, AGRICULTURA Y DEL RECARGO DE EQUIVALENCIA

Si las operaciones excluidas analizadas no suponen una novedad rotunda, con excepción de las operaciones intracomunitarias, si conviene observar que se amplía el ámbito de incidencia, que aún siendo relativamente pequeño incide sobre una característica media de sujetos pasivos del tributo que difícilmente entenderán las obligaciones de autoliquidación o de mayor autoliquidación.

Con las importaciones se resolvía el problema de liquidación en Aduanas; por el contrario, en las adquisiciones intracomunitarias se traslada la casuística de gestión tributaria al sujeto pasivo y ahí, por diversas razones y algunas de ellas implícitas a las características de estos regímenes especiales, se introduce una complejidad considerable. Desde la perspectiva profesional habrá de atenderse estas operaciones y sus consecuencias tributarias y con mayor énfasis en las zonas cercanas a las ex-fronteras, donde el trasvase de operaciones intracomunitarias ha de generalizarse de forma más inmediata que en otros lugares.

7.1. Declaraciones recapitulativas

Como es sabido, el Real Decreto 753/1992, que reformó el Reglamento del Impuesto sobre la Renta, modificó también el artículo 1.º del Real Decreto 2529/1986, de información

sobre operaciones económicas con terceras personas. En particular, se exonera de presentar esas declaraciones a los sujetos pasivos del impuesto sobre la renta, en la modalidad de índices y módulos y que al tiempo estén acogidos al régimen simplificado y/o del recargo de equivalencia y a los sujetos que estando en el régimen de estimación objetiva por coeficientes no superen los diez millones en volumen de operaciones.

Esta exoneración se rompe por el flanco de adquisiciones y entregas intracomunitarias, pudiendo alcanzar la frecuencia trimestral en función del volumen de operaciones; así se establece en los artículos 78 a 81 del nuevo Reglamento del IVA. Además las estadísticas del programa INTRASTAT, con exoneraciones para sujetos acogidos al régimen especial de la agricultura, que parece una explosión de obligaciones informativas y burocráticas.

7.2. Adquisiciones de bienes inmuebles

Se ha introducido como novedad la renuncia a la exención en la entrega de bienes inmuebles, siendo el artículo 8.º del Reglamento el que establece condiciones para tal renuncia. Sin embargo, los sujetos pasivos de los regímenes simplificados, de la agricultura y del recargo de equivalencia no permiten aplicar esa opción en tanto que adquirentes, ya que éstos han de ser sujetos pasivos del tributo y tener derecho a la *deducción total del impuesto soportado por la adquisición de los citados inmuebles*.

8. REFERENCIA A LOS REGIMENES ESPECIALES DE BIENES USADOS, ANTIGÜEDADES, DETERMINACION PROPORCIONAL Y AGENCIAS DE VIAJE

Las innovaciones de la nueva Ley del IVA se proyectan de una forma más matizada en estos regímenes especiales, bien sea por la regulación general, bien por no representar frente a los regímenes especiales analizados una importancia cualitativa en aquellas novedades.

8.1. Regímenes de bienes usados y antigüedades

Tanto en uno como en otro se introduce un apartado relativo a *la no aplicación de estos regímenes sobre los bienes* adquiridos a otros empresarios identificados a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido en los demás Estados miembros, salvo que hubiesen estado no sujetas o exentas o que hubiesen tributado por ese régimen especial en el Estado miembro origen.

Las reglas de definición de la base imponible de estos regímenes para las adquisiciones intracomunitarias son lógicas en el contexto de la reforma y se remiten a las reglas particulares sobre esa. Llama la atención la posibilidad de opción del cálculo de la base, *que al referirse a vehículos automóviles no puede ser inferior al 10 por cien de la contraprestación*.

8.2. Régimen de las agencias de viaje

La novedad más trascendente en este régimen la constituye las excepciones por las operaciones cifradas en el artículo 141, apartado dos de la Ley, para las que no es de aplicación el régimen especial:

estudios

1.º Las ventas al público efectuadas por agencias minoristas de viajes organizados por agencias mayoristas.

2.º Las llevadas a cabo utilizando para la realización del viaje exclusivamente medios de transporte o de hostelería propios.

8.3. Régimen de determinación proporcional

Como régimen especial no se incorporan otras reformas que las generales del tributo, sin una casuística especial.

9. CONCLUSIONES

La permanencia de regímenes especiales como el simplificado, el de la agricultura y el recargo de equivalencia, confieren complejidad a todo el tributo, pudiendo desnaturalizar el mismo. Y esta opinión ha de buscarse en el IVA precedente. No obstante, caben formular las siguientes conclusiones:

Primera.—Una vez más se ha desperdiciado la posibilidad de aplicar un régimen de franquicia, que dejara fuera del ámbito de gestión del tributo a empresarios o profesionales con operaciones de pequeña cuantía.

Segunda.—Si la obligatoriedad del régimen del recargo de equivalencia fue introducida por el Reglamento de 1985, ahora ya aparece expresamente en la Ley. La tendencia efectiva es introducir la obligatoriedad del régimen simplificado para controlar de facto a un buen número de pequeños contribuyentes.

Tercera.—La nueva Ley detalla más prolijamente el concepto actividades diferenciadas y sobre estas cabe contrastar las operaciones. Son operaciones excluidas aquellas que realizadas en el ámbito de una actividad acogida al régimen especial, éste no se aplica sobre aquellas operaciones.

Cuarta.—Las operaciones excluidas aparecen fundamentalmente en los regímenes simplificados, agricultura y recargo de equivalencia, traducándose en la obligación de autoliquidar más cuota o bien tener que autoliquidar cuando previamente se ha exonerado de esa obligación.

Quinta.—Las declaraciones-liquidaciones ocasionales introducen fuerte complejidad, más cuando éstas pueden combinarse con declaraciones solicitando derecho a devolución o declaraciones en régimen ordinario.

Sexta.—Las operaciones intracomunitarias son un tipo claro de operaciones excluidas, que comporta autoliquidaciones, deberes de emisión de documentos de repercusión y, además, ha de asociarse a declaraciones recapitulativas.

Séptima.—Las entregas de bienes inmuebles, dada la innovación de la renuncia a la exención, puede ser origen de operaciones excluidas, de forma expresa en los regímenes simplificado y de la agricultura. Para el régimen del recargo de equivalencia cabe una interpreta-

Ramón Ferrer Pedrola

ción ciertamente arriesgada. Por el contrario, las adquisiciones de bienes inmuebles por sujetos acogidos a estos regímenes no da lugar a la renuncia, habida cuenta de que no pueden deducirse íntegramente las cuotas soportadas.

Octava.—En los regímenes especiales restantes se introducen escasas innovaciones, al menos de la forma en que éstas se proyectan sobre los regímenes especiales anteriores.

Novena.—La proliferación de mayores deberes y deudas tributarias sobre el sector de sujetos pasivos acogidos a los regímenes especiales simplificado, agricultura y recargo de equivalencia, habrá de compensarse con la ponderación administrativa en la aplicación de la reforma, limitando discrecionalmente las abundantes potestades que la arropan.