

Circular Fiscal

Circular por la que se analizan las diversas novedades introducidas en materia del Impuesto sobre el Valor Añadido

Son cuatro las normas que, en forma de ley, Real Decreto y dos órdenes ministeriales, han venido a introducir diversas modificaciones en el mencionado impuesto.

Las normas antes mencionadas son las siguientes:

- ✓ **Ley 4/2008, de 23 de diciembre**, por la que se suprime el gravamen del Impuesto sobre el Patrimonio, se generaliza el sistema de devolución mensual en el Impuesto sobre el Valor Añadido, y se introducen otras modificaciones en la normativa tributaria.
- ✓ **Real Decreto 2126/2008, de 26 de diciembre**, por el que se modifican el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, así como el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio.
- ✓ **Orden EHA/3786/2008, de 29 de diciembre**, por la que se aprueban el modelo 303 del Impuesto sobre el Valor Añadido, Autoliquidación y el modelo 308 del Impuesto sobre el Valor Añadido, solicitud de devolución: recargo de equivalencia, artículo 30 bis del Reglamento de IVA y sujetos pasivos ocasionales y se modifican los Anexos I y II de la Orden EHA/3434/2007, de 23 de noviembre, por la que se aprueban los modelos 322 de autoliquidación mensual, modelo individual, y 353 de autoliquidación mensual, modelo agregado, así como otra normativa tributaria.
- ✓ **Orden EHA/3787/2008, de 29 de diciembre**, por la que se aprueba el modelo 340 de declaración informativa regulada en el artículo 36 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos.

Dichas normas tendrán como finalidad fundamental la regulación de las siguientes cuestiones:

- ✓ El establecimiento de un régimen de devolución mensual del IVA.



- ✓ Obligaciones de informar sobre las operaciones incluidas en los libros registro de IVA.
- ✓ Establecimiento de un nuevo modelo de liquidación del IVA (Modelo 303).
- ✓ Establecimiento de un nuevo modelo de declaración anual informativa (Modelo 340).

A continuación analizaremos en profundidad las cuestiones anteriormente mencionadas:

I. REGIMEN DE DEVOLUCIÓN MENSUAL DEL IVA

A. Introducción

La ley 4/2008 (**art. quinto 10º**) ha establecido un sistema de solicitud de devoluciones mensual, con la consiguiente modificación de diversos preceptos, con la voluntad de que los contribuyentes, de forma mensual, puedan solicitar la devolución del impuesto, a partir del día 1 de enero de 2009.

B. Modificación introducida por la ley 4/2008

La modificación introducida por el art. quinto 10º altera el art. 116 de la LIVA (recordar que en dicho artículo se establecía el régimen de devolución mensual del régimen de exportadores), de tal manera que actualmente cualquier sujeto pasivo podrá solicitar la devolución del saldo a su favor existente al término de cada período de liquidación.

No obstante, y evidentemente, es preciso el cumplimiento de una serie de requisitos para acceder a dicha devolución mensual.

C. Requisitos para la inscripción en el Registro de devolución mensual

El requisito principal que se deberá cumplir para acceder a la solicitud de la devolución mensual del IVA es la inscripción en el Registro de devoluciones mensual.

Los requisitos para dicha inscripción (establecidos en el **artículo primero. uno** del Real Decreto 2126/2008, de 26 de diciembre) serán los siguientes:

1. *Solicitud de inscripción mediante declaración censal*
2. *Que el sujeto pasivo se encuentre al corriente de sus obligaciones tributarias*
3. *Que no se encuentre en alguno de los supuestos que podrían dar lugar a la baja cautelar en el registro de devolución mensual o a la revocación del número de identificación fiscal*
4. *Que no realice actividades que tributen en el régimen simplificado*
5. *Para el caso de entidades acogidas al régimen especial del grupo de entidades, será preciso que dichas entidades hayan acordado inscribirse en dicho registro y tengan los requisitos que establezca la norma respectiva*



D. Plazo para la inscripción

Los plazos de inscripción en el mencionado registro (también establecidos en el **artículo primero. uno** del Real Decreto 2126/2008, de 26 de diciembre) son los siguientes:

1. *Durante el mes de noviembre del año anterior a aquél en que deban surtir efectos*

Se deberán en consecuencia presentar las solicitudes de inscripción en este registro en el mes de noviembre, procediéndose a la inscripción desde el día 1 de enero del año en que haya de surtir efectos.

No obstante, encontramos dos situaciones diferentes:

- a) *Para los sujetos pasivos que no hayan solicitado la inscripción y para los empresarios o profesionales que no hayan iniciado la relación de entregas de bienes o servicios correspondientes a actividades empresariales (confirmado por elementos objetivos):* podrán proceder a la inscripción durante el plazo de presentación de las declaraciones-liquidaciones periódicas (en ambos casos la inscripción en el registro surtirá efectos desde el día siguiente a aquél en que finalice el período de liquidación de dichas declaraciones-liquidaciones.
 - b) *Para los grupos de sociedades que hayan decidido solicitar la inscripción en el registro:* deberá presentar la solicitud junto con la opción del régimen especial, en la misma forma, lugar y plazo, surtiendo efectos desde el inicio del año natural siguiente.
2. *Solicitud de inscripciones en el registro de devolución mensual para el 2009 (D.T.primer Real Decreto 2126/2008, de 26 de diciembre)*

Se extendió hasta el pasado día 30 de enero del 2009 el plazo para la inscripción en el registro de devolución mensual.

En consecuencia, da la impresión que se podrá optar siempre por el régimen de devolución mensual del IVA.

E. Resolución de la solicitud de inscripción

Nos encontraremos con los siguientes requisitos:

1. *Se requiere resolución expresa*
2. En consecuencia, *si en el plazo de tres meses no se ha recibido notificación expresa, se entenderá desestimada la solicitud*
3. *Causas de denegación de la inscripción:*
 - a) Incumplimiento de los requisitos.
 - b) Inexactitud o falsedad de la información recibida.



4. La exclusión surtirá efectos desde el primer día del período de liquidación en que se haya notificado el respectivo acuerdo

5. Efectos de la exclusión: supone que no se admita otra solicitud de inscripción durante los tres años siguientes a la fecha de notificación de la resolución que acuerde la exclusión.

F. Permanencia en el registro

Establece el vigente Real Decreto las siguientes particularidades en relación a la permanencia en el Registro:

1. Esta opción supone la obligatoriedad de permanecer en este registro durante el año para el que se solicitó la inscripción

Excepciones:

a) Que se haya solicitado la inscripción durante el plazo de presentación de las declaraciones-liquidaciones periódicas o antes del inicio de las entregas de bienes o prestaciones de servicios (casos en los que el plazo es durante el año en el que se solicita la inscripción y el inmediato siguiente).

2. En cuestión de baja voluntaria:

a) *Regla general*: en el mes de noviembre

b) *Régimen especial*: si se inician actividades en el régimen simplificado, la solicitud de baja se deberá presentar en el plazo de presentación de la declaración liquidación correspondiente al mes en el que se produzca el incumplimiento, surtiendo efectos desde el inicio de dicho mes.

3. La norma establece que no podrá volverse a solicitar la inscripción en el registro en el mismo año en que el sujeto hubiera solicitado la baja del mismo

G. Obligaciones de presentación de documentación derivadas de la inscripción en el registro de devolución mensual

Los sujetos pasivos inscritos en el registro de devolución mensual deberán presentar sus declaraciones-liquidaciones:

- ✓ Exclusivamente por vía telemática.
- ✓ Con periodicidad mensual.
- ✓ También tendrán obligación de presentar la declaración informativa anual (modelo 340) de la que hablaremos con más detalle en el punto V.

OBSERVACIÓN: Destacar que quienes estuviesen inscritos en el registro de exportadores y otros operadores económicos a 1 de enero de 2009, y reúnan los requisitos exigidos por la norma, quedarán automáticamente inscritos en el registro mensual a todos los efectos. A excepción de que soliciten la baja, teniendo de plazo para ello hasta el día 30 de enero de 2009.



II. OBLIGACIONES DE INFORMAR SOBRE LAS OPERACIONES INCLUIDAS EN LOS LIBROS REGISTRO

La obligación de informar sobre las operaciones incluidas en los libros registro a que se refiere el **artículo 36** del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos (refiriéndose a los libros registro del Impuesto sobre el Valor Añadido -Libro registro de facturas expedidas, recibidas, de bienes de inversión y de operaciones intracomunitarias-), será exigible desde el 1 de enero de 2009 únicamente para:

- A. Aquellos sujetos pasivos del Impuesto sobre el Valor Añadido inscritos en el registro de devolución mensual (regulado en el **artículo 30** del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre).
- B. Y para aquellos sujetos pasivos del Impuesto General Indirecto Canario inscritos en el registro de devolución mensual regulado en el artículo 8 del Decreto 182/1992, de 15 de diciembre, de la Comunidad Autónoma de Canarias.

Para los restantes obligados tributarios, el cumplimiento de esta obligación será exigible por primera vez para la información a suministrar correspondiente al año 2010, de acuerdo con la forma, plazos y demás condiciones para el cumplimiento de la misma que establezca el Ministro de Economía y Hacienda.

En cuanto a otras obligaciones de información la situación es la siguiente:

- A. Serán exigibles por primera vez para la información a suministrar correspondiente al año 2009: las obligaciones financieras de información acerca de préstamo y créditos y la referente a operaciones financieras relacionadas con bienes inmuebles.
- B. En relación a la información a suministrar del ejercicio 2008 será la relativa a los préstamos concedidos para la adquisición de viviendas.

III. MODELO DE AUTOLIQUIDACIÓN 303

Establece la exposición de motivos de la Orden EHA/3786/2008, de 29 de diciembre, que *"la presente orden ministerial aprueba un único modelo 303 de autoliquidación del Impuesto sobre el Valor Añadido que sustituye a los vigentes modelos 300, 301 y 302"* por lo que, en consecuencia, las declaraciones de IVA del primer trimestre del ejercicio 2009 se deberán hacer con éste nuevo modelo.

Sin más dilación relacionamos las particularidades de dicho nuevo modelo de liquidación.

A. Obligados a su presentación

Son dos los sujetos pasivos obligados a la presentación de dicho modelo:

1. Aquellos cuyo período de presentación coincida con el trimestre natural



Dichos sujetos pasivos serán los siguientes:

- a) Aquellos que realicen actividades a las que apliquen el Régimen General del Impuesto o cualquier otro de los regímenes del mismo.
- b) Los sujetos pasivos inscritos en el Registro de devolución mensual regulado en el art. 30 del RIVA.
- c) Los sujetos pasivos que ostenten la consideración de Grandes Empresas por haber excedido de 6.010.121,04€ su volumen de operaciones en el año inmediato anterior.

Excepciones:

- a) Entidades que apliquen el Régimen especial simplificado.
- b) Aquellos cuyo período de liquidación coincida con el mes natural.

2. Aquellos cuyo período de liquidación coincida con el mes natural

B. Formas de presentación

Son dos las posibles formas de presentación:

1. Por Internet

Cuando se den las siguientes circunstancias:

- a) Sujetos pasivos cuyo período de liquidación coincida con el mes natural.
- b) Entidades que tenga la forma de sociedad anónima o sociedad limitada.

2. Por Internet o por impreso en los demás supuestos

C. Plazo de presentación del modelo 303

Los plazos de presentación serán diferentes teniendo en cuenta las circunstancias siguientes:

1. Sujetos pasivos cuyo período de liquidación coincide con el mes natural

a) **Regla general:** 20 primeros días naturales del mes siguiente a la finalización del correspondiente período de liquidación mensual.

b) **Excepciones:**

(1) El mes de julio: que se presentará durante el mes de agosto y los 20 primeros días del mes de septiembre.

(2) Último período de liquidación del año: que deberá presentarse durante los 30 primeros días naturales del mes de enero siguiente.

2. Sujetos pasivos cuyo período de liquidación coincide con el trimestre natural



a) **Regla general:** 20 primeros días naturales del mes siguiente a la finalización del correspondiente período de liquidación trimestral.

b) **Excepciones:**

(1) Último período de liquidación del año: que deberá presentarse durante los 30 primeros días naturales del mes de enero siguiente.

D. Entrada en vigor

1 de enero de 2009, para las operaciones realizadas a partir del 1 de enero de 2009.

IV. MODELO DE AUTOLIQUIDACIÓN 308

La Orden EHA/3786/2008, de 29 de diciembre, incluye la aprobación del presente modelo que relacionamos a título informativo.

Las particularidades de dicho nuevo modelo son las siguientes:

A. Obligados a su presentación

Son tres los sujetos pasivos obligados a la presentación de dicho modelo:

1. Quienes realicen con carácter ocasional entregas exentas de medios de transporte nuevos y que soliciten la devolución de las cuotas soportadas o satisfechas en la adquisición del medio de transporte.
2. Aquellos que ejerzan la actividad de transporte de viajeros o de mercancías por carretera, tribute por el régimen simplificado del Impuesto y, cumpliendo los requisitos establecidos en el RIVA, hayan soportado cuotas deducibles del Impuesto como consecuencia de la adquisición de medios de transporte afectos a dicha actividad.
3. Aquellos sujetos pasivos que tributen en régimen especial del recargo de equivalencia, que hayan efectuado las devoluciones a exportadores en régimen de viajeros, y que soliciten el reintegro del importe de las cuotas que hayan sido objeto de devolución.

B. Formas de presentación

Son dos las posibles formas de presentación:

1. Por Internet
Cuando nos encontremos en los supuestos IV. A.1 y 3.
2. Por Internet o por impreso en los demás supuestos
Cuando nos encontremos en el supuesto IV. A. 2.



C. Plazo de presentación del modelo

Los plazos de presentación serán diferentes teniendo en cuenta las circunstancias siguientes:

1. Presentación de la autoliquidación con solicitud de devolución por sujetos pasivos ocasionales que realicen entregas exentas de medios de transporte nuevos: 30 días naturales a partir del día en que tenga lugar la entrega.
2. Presentación de la autoliquidación con solicitud de devolución por sujetos pasivos que tributen por el régimen simplificado del Impuesto y ejerzan la actividad de transporte de viajeros o de mercancías de carretera: se realizará durante los primeros 20 días naturales del mes siguiente a aquél en el cual se haya realizado la adquisición del correspondiente medio de transporte.
3. Presentación de la autoliquidación con solicitud de devolución por sujetos en régimen especial del recargo de equivalencia que hayan realizado devoluciones a exportadores en régimen de viajeros: 20 primeros días naturales del mes siguiente a la finalización del correspondiente período de liquidación trimestral (excepto cuatro trimestre –se presentará durante los 30 primeros días naturales del mes de enero del año siguiente-).

D. Entrada en vigor

1 de enero de 2009, para las operaciones realizadas a partir del 1 de enero de 2009.

V. MODELO DE DECLARACIÓN ANUAL INFORMATIVA 340

Dicho modelo de declaración ha sido introducido por la Orden EHA/3787/2008, de 29 de diciembre.

Las particularidades de dicha declaración informativa son las siguientes:

A. Obligados a su presentación

Estarán obligados a presentar el modelo 340 de Declaración informativa de operaciones incluidas en los libros registro:

1. Los obligados tributarios que deban presentar autoliquidaciones o declaraciones correspondientes al Impuesto sobre Sociedades, al Impuesto sobre el Valor Añadido o al Impuesto General Indirecto Canario por medios telemáticos.
2. Y que a su vez opten por el sistema de devolución mensual.

Destacar que los sujetos pasivos que cesen en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional deberán incluir en la declaración 340, correspondiente al último período de liquidación en el que se hayan desarrollado actividad, las operaciones anotadas en el Libro Registro de bienes de inversión junto con las operaciones citadas en el apartado 1 del presente artículo.



B. Objeto y contenido de la información

1. Operaciones anotadas en el libro registro de facturas expedidas.
2. Operaciones anotadas en el libro registro de facturas emitidas.
3. Operaciones anotadas en el libro registro de determinadas operaciones intracomunitarias.
4. Operaciones anotadas en el Libro Registro de bienes de inversión durante todo el ejercicio.

C. Formas de presentación del modelo 340

La forma de presentación será distinta según el número de registros sea superior o inferior a 5 millones de registros, aunque en ambos casos la presentación será telemática.

D. Plazo de presentación del modelo

Los plazos de presentación serán distintos teniendo en cuenta las circunstancias siguientes:

1. Sujetos pasivos cuyo período de liquidación coincide con el mes natural

a) Regla general: 20 primeros días naturales del mes siguiente a la finalización del correspondiente período de liquidación mensual.

b) Excepciones:

(1) El mes de julio: que se presentará durante el mes de agosto y los 20 primeros días del mes de septiembre.

(2) Último período de liquidación del año: que deberá presentarse durante los 30 primeros días naturales del mes de enero siguiente.

2. Sujetos pasivos cuyo período de liquidación coincide con el trimestre natural

a) Regla general: 20 primeros días naturales del mes siguiente a la finalización del correspondiente período de liquidación trimestral.

b) Excepciones:

(1) Último período de liquidación del año: que deberá presentarse durante los 30.

E. Entrada en vigor

1 de enero de 2009, para la presentación de la declaración informativa correspondiente al primer período de declaración del 2009.

Barcelona, 26 de febrero de 2009



MILINERS ABOGADOS Y ASESORES TRIBUTARIOS
DEPARTAMENTO FISCAL

Este documento es un resumen comentado de la normativa, la doctrina y la jurisprudencia publicadas y no constituye opinión profesional de MILINERS Abogados y Asesores Tributarios ni de ninguno de sus miembros y colaboradores. Para la aplicación de la información reseñada a casos concretos es preciso el análisis de las circunstancias particulares.

M