

Artículo doctrinal

El régimen de franquicia en el Impuesto sobre el Valor Añadido

Javier Martín Fernández

Socio Director de Ideo Legal
Catedrático de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad Complutense de Madrid.

1. Introducción

Desde la creación del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, IVA), se prevén mecanismos tendentes a facilitar el cumplimiento de sus obligaciones tributarias por parte de las pequeñas empresas, sean personas físicas o jurídicas (en adelante, pymes), tal y como reconoce la Directiva 2006/112/CE, de 28 de noviembre, relativa al sistema común del IVA (en adelante, Directiva del IVA).

Así, los Estados miembros que encuentren dificultades para someter a las pymes, por razón de sus actividades o de su estructura, al régimen general, podrán, con los límites y las condiciones que ellos mismos establezcan y previa consulta al Comité IVA, aplicar modalidades simplificadas de liquidación e ingreso de las cuotas impositivas, en especial regímenes de estimación objetiva, siempre que esta simplificación no implique una bonificación de las mismas (art. 281), así como un régimen de franquicia, basado la reducción de los costes de administración y cumplimiento, con una pérdida aceptable de recaudación.

El establecimiento de este último es potestativo para los Estados miembros, como también lo es para las empresas acogerse al mismo. En la actualidad, todos los países de la Unión Europea (en adelante, UE), salvo España, lo han regulado y se estima que más del 60 por 100 de las empresas que pueden acogerse, lo hacen.

2. La regulación comunitaria del régimen de franquicia

2.1. Planteamiento

La regulación actual comunitaria del régimen de franquicia en el IVA procede de la Directiva (UE) 2020/285 del Consejo de 18 de febrero de 2020, por la que se modifica la Directiva IVA, en lo que respecta al régimen especial de las pymes y el Reglamento

(UE) núm. 904/2010, en lo que respecta a la cooperación administrativa y al intercambio de información a efectos de vigilancia de su correcta aplicación (en adelante, Directiva 2020/285), que debe transponerse con anterioridad a 2025.

La misma recuerda que la Comisión, en su Plan de Acción sobre el IVA (en adelante, PAIVA), anunció un amplio conjunto de medidas de simplificación a favor de las pymes, a fin de reducir la carga administrativa que soportan, contribuyendo al establecimiento de un entorno fiscal que facilite su crecimiento y el desarrollo del comercio transfronterizo. Ello implica una revisión de su régimen especial, tal como figura en la comunicación relativa al seguimiento del PAIVA (considerando 2º). En este sentido, se reconoce que, a fin de hacer frente al problema de la desproporcionada carga que supone el cumplimiento de la normativa para las pymes que se benefician de la franquicia, se deben también poner en marcha algunas medidas de simplificación en su favor (considerando 3º).

Hasta la Directiva 2020/285, el régimen especial de las pymes solo permitía conceder una franquicia a las empresas establecidas en el Estado miembro en que se devenga el IVA. Esto tiene una incidencia negativa en la competencia en el mercado interior para las no establecidas (considerando 4º).

2.2. **Ámbito de aplicación**

El régimen de franquicia se aplica a las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por las pymes (art. 282). Quedan excluidas del mismo, las siguientes operaciones (art. 283):

a) Las efectuadas de modo ocasional, como la entrega, anterior a su primera ocupación, de un edificio o parte del mismo y de la porción de terreno sobre la que estos se levantan, así como la de un terreno edificable (art. 12).

b) Las entregas de medios de transporte nuevos efectuadas en las siguientes condiciones:

- Se lleven a cabo a otro sujeto pasivo, o a una persona jurídica no sujeta al impuesto, actuando en su condición de tal en un Estado miembro distinto de aquel en el que se inicia la expedición o su transporte.

- El sujeto pasivo, o la persona jurídica no sujeta al impuesto, a quien se hacen entrega, está identificado a efectos del IVA en un Estado miembro distinto de aquel en el que se inicia la expedición o el transporte de los bienes y ha indicado su número de identificación del IVA (en adelante, NIVA) al proveedor (art. 138.1).

- Sean expedidos o transportados, fuera de su territorio respectivo, pero dentro de la Comunidad, con destino al adquirente por el vendedor, por el adquirente o por cuenta de ellos efectuadas para sujetos pasivos o para personas jurídicas que no lo sean, cuyas adquisiciones intracomunitarias de bienes no estén sujetas al IVA o para cualquier otra persona que no tenga la condición de sujeto pasivo [art. 138.2.a)].

c) Cualesquiera otras que determinen los Estados miembros.

Estos últimos podrán conceder una franquicia del impuesto en relación con las entregas de bienes y las prestaciones de servicios efectuadas en su territorio por los sujetos pasivos que estén establecidos en él y cuyo volumen de negocios anual en el mismo, excluido el IVA, no exceda de un umbral determinado por ellos fijado, sin que pueda exceder de 85.000 euros o su contravalor en moneda nacional (art. 280.bis).

A estos efectos podrán fijar distintos umbrales para diferentes sectores de actividad basándose en criterios objetivos, sin que ninguno pueda exceder del citado importe, pudiendo el sujeto pasivo utilizar únicamente uno de ellos (art. 284.1).

El volumen de negocios anual que servirá de referencia para la aplicación de la franquicia, estará constituido por los siguientes valores, excluido el IVA (art. 288.1):

a) El de las entregas de bienes y las prestaciones de servicios que hubieran estado gravadas de haber sido efectuadas por un sujeto pasivo no acogido a la franquicia.

b) El de las operaciones exentas con derecho a deducción del IVA pagado en la fase anterior (arts. 110, 111 y 125.1).

c) El de las operaciones exentas (arts. 138, 146 a 149 y 151, 152 y 153).

d) El de las operaciones inmobiliarias, determinadas operaciones financieras [art. 135.1, letras b) a g)] y de las prestaciones de servicios de seguro y de reaseguro, a menos que estas operaciones sean accesorias.

Las cesiones de activos fijos, tangibles o intangibles, de un sujeto pasivo no se tomarán en consideración a efectos de cálculo del volumen de negocios (art. 288.2).

Ningún sujeto pasivo, establecido o no en el Estado miembro que concede la franquicia, podrá acogerse a la misma durante un período de un año natural si, durante el anterior, ha superado el umbral establecido. Este plazo puede ser ampliado a dos años naturales por el concedente.

Cuando, en el curso de un año natural, se supere el umbral (art. 288.bis.1):

- a) En un 10 por 100 como máximo, el sujeto pasivo podrá seguir beneficiándose de la franquicia, durante dicho año.
- b) En más del 10 por 100, dejará de aplicarse a partir de ese momento.

Como excepción a lo dispuesto en ambas letras, los Estados miembros podrán establecer un límite máximo del 25 por 100 o autorizar al sujeto pasivo a seguir beneficiándose de la franquicia, sin ningún límite máximo durante el año natural en que se rebase el umbral. No obstante, la aplicación de este límite o de esta opción no podrá dar lugar a la franquicia de un sujeto pasivo cuyo volumen de negocios en el Estado concedente sea superior a 100.000 euros.

Ningún sujeto pasivo que no esté establecido en este último, podrá acogerse a la franquicia si el umbral del volumen de negocios anual en la UE supera dicha cifra en el año natural anterior. De superarse en el curso de un año natural, dejará de aplicarse a partir de ese momento (art. 288.bis.2).

Los sujetos pasivos legitimados para gozar de la franquicia podrán optar entre el régimen normal de aplicación del IVA o por la aplicación de las modalidades simplificadas, según las normas y condiciones requeridas (art. 290).

2.3. Operaciones transfronterizas

La franquicia establecida se concede, asimismo, a las entregas de bienes y las prestaciones de servicios efectuadas en su territorio por sujetos pasivos establecidos en otro Estado miembro, siempre que se cumplan las siguientes condiciones (art. 284.2):

- a) Que el volumen de negocios anual en la UE de dicho sujeto pasivo, excluido el IVA, no exceda de 100.000 euros o su contravalor en moneda nacional.
- b) Que el valor de las entregas en el Estado miembro donde el sujeto pasivo no esté establecido no exceda del umbral aplicable en ese Estado para la concesión de la franquicia a sujetos pasivos establecidos en el mismo.

Para que un sujeto pasivo se acoja a la franquicia en un Estado miembro en el que no esté establecido, deberá (art. 284.3):

- a) Notificarlo previamente al Estado de establecimiento, incluyendo, al menos, la siguiente información (art. 284 bis.1):

- Nombre, actividad, forma jurídica y dirección.

- El Estado o los Estados miembros en los que tiene intención de acogerse a la franquicia.
 - El valor total de las entregas de bienes y/o las prestaciones de servicios realizadas en el Estado de establecimiento y en cada uno de los demás, durante el año natural anterior.
 - El valor total de las entregas de bienes y/o las prestaciones de servicios realizadas en el Estado de establecimiento y en cada uno de los demás, durante el año natural en curso, hasta la fecha de la notificación.
- b) Estar identificado, únicamente, por un número de identificación de IVA (en adelante, NIVA) en el Estado de establecimiento, que llevará el sufijo "EX".

El sujeto pasivo ha de comunicar al Estado miembro de establecimiento, mediante la actualización de una notificación previa, que incluirá su NIVA (art. 284 bis.2), cualquier modificación de la información facilitada anteriormente, incluida la intención de acogerse a la franquicia en uno o varios Estados distintos de los indicados inicialmente, así como la decisión de dejarla de aplicar. Esta última surtirá efecto a partir del primer día del trimestre natural siguiente a la recepción de la comunicación o, cuando se reciba durante el último mes de un trimestre, a partir del primer día del segundo mes del siguiente (art. 284.4).

El sujeto pasivo no estará obligado a facilitar la información contemplada en la letra a), en la medida en que ya la haya incluido en las comunicaciones previamente presentadas (art. 284 ter).

La franquicia se aplicará respecto del Estado miembro en el que el sujeto pasivo no esté establecido y en el que tenga intención de acogerse a la franquicia, en virtud de (art. 284.5):

- a) Una notificación previa, a partir de la fecha en que el Estado de establecimiento comunique al sujeto pasivo su NIVA.
- b) La modificación de dicha notificación, a partir de la fecha en que el Estado miembro de establecimiento confirme al sujeto pasivo su NIVA, tras haber efectuado la correspondiente actualización. La fecha para llevar a cabo la misma no será posterior, en más de treinta y cinco días hábiles siguientes a la recepción de la notificación previa o de su actualización, excepto en casos específicos en los que, con el fin de prevenir la evasión o la elusión fiscales, los Estados puedan requerir más tiempo para realizar las comprobaciones necesarias.

Todo sujeto pasivo que se acoja a la franquicia en un Estado miembro en el que no esté establecido, comunicará al de establecimiento, para cada trimestre natural, en el plazo de un mes a partir de su finalización, el valor total de las entregas y las prestaciones efectuadas o "0" en caso de que no llevarse a cabo (art. 284.ter.2):

- a) En el Estado de establecimiento.
- b) En cada uno de los Estados distintos del anterior.

Cuando se supere el umbral del volumen de negocios anual en la UE, el sujeto pasivo informará de ello al Estado de establecimiento en el plazo de quince días hábiles, indicando el valor de las entregas o prestaciones realizadas desde el comienzo del trimestre natural en curso hasta la fecha en que se haya superado dicho umbral (art. 284.ter.3).

En cuanto a los valores consignados hasta el momento, se aplican las siguientes disposiciones (art. 284.quater.1):

- a) Se expresarán en euros.

Los Estados que no hayan adoptado el euro podrán exigir que se expresen en su moneda nacional. Si las entregas o prestaciones se han hecho en otras monedas, el sujeto pasivo aplicará el tipo de cambio vigente el primer día del año natural, publicado por el Banco Central Europeo para el mismo o, si no hay publicación dicho día, el siguiente.

- b) Cuando el Estado miembro que conceda la franquicia aplique umbrales diferenciados, el sujeto pasivo estará obligado, con respecto al primero, a informar, por separado, del valor total de las entregas de bienes y/o prestaciones de servicios por lo que respecta a cada umbral que pueda ser aplicable.

El Estado de establecimiento podrá exigir que la información sea presentada por medios electrónicos (art. 284.quater.2).

No se exigirá a ningún sujeto pasivo acogido a la franquicia:

- a) En un Estado, distinto al de establecimiento, en relación con las entregas y las prestaciones a las que se aplique la franquicia en el mismo (art. 284.quinquies.1):
 - Que esté registrado a efectos del IVA (arts. 213 y 214).
 - Que presente una declaración del IVA (art. 250).

b) En el Estado de establecimiento y en los demás, o, en relación con las entregas o prestaciones a las que se aplique la franquicia en el primero, que presente una declaración del IVA (art. 250.3).

No obstante, cuando un sujeto pasivo incumpla sus deberes de comunicación (art. 284.ter), los Estados miembros podrán exigirle que cumpla obligaciones en materia de IVA como las que se mencionan en la letra a) (art. 284.quinquies.2).

El Estado de establecimiento debe desactivar, sin demora, el NIVA o, si el sujeto pasivo sigue acogido a la franquicia en otro u otros Estados miembros, adaptar la información recibida correspondiente a estos últimos, cuando (art. 284.sexies):

a) El valor total de las entregas y las prestaciones declarado sea superior a 100.000 euros.

b) El Estado que conceda la franquicia haya notificado que el sujeto pasivo no tiene derecho a ella o que esta ha dejado de aplicarse en el mismo.

c) El sujeto pasivo haya comunicado:

- Su decisión de dejar de acogerse a la franquicia.

- Que ha cesado sus actividades o quepa presumir por otros motivos que así ha sido.

2.4. Simplificación de las obligaciones en favor de las pequeñas empresas beneficiarias de la franquicia

Se considera "*pequeña empresa beneficiaria de la franquicia*" cualquier sujeto pasivo que se beneficie de esta última en el Estado miembro en el que se devengue el IVA (art. 292.bis).

Los Estados miembros podrán dispensar a las que se acojan a la franquicia únicamente en su territorio:

a) De la obligación de declarar el comienzo de su actividad (art. 213) y de identificarse mediante un NIVA (art. 214), excepto cuando efectúen determinadas operaciones [art. 214, letras b), d) o e)].

Cuando no se recurra a esta posibilidad, los Estados establecerán un procedimiento para identificarlas mediante un NIVA, que no durará más de quince días hábiles, salvo en aquellos casos específicos en los que, con el fin de evitar la evasión o la elusión fiscales, puedan requerir un plazo adicional para realizar las comprobaciones necesarias (art. 292.ter).

b) De la obligación de presentar la declaración del IVA (art. 250).

Cuando no se recurra a esta posibilidad, los Estados les autorizarán a presentar una declaración del IVA simplificada que cubra el período de un año natural, aunque podrán optar por la aplicación del período impositivo (arts. 252 y 292. quater).

Ahora bien, esta declaración no significa que el sujeto pasivo, acogido al régimen de franquicia, tenga que ingresar IVA alguno, ni tampoco pueda deducir las cuotas soportadas en la adquisición de bienes y servicios utilizados para las operaciones acogidas al mismo.

c) De algunas o de todas otras obligaciones [contempladas en los arts. 217 a 271 (art. 292. quinquies)].

3. A modo de conclusión

Como es lógico el régimen analizado es únicamente beneficioso para aquellas pymes cuyas cuotas soportadas de IVA en su actividad no sean relevantes. Sirva como ejemplo un fontanero que solicita facturas a nombre del cliente de la adquisición de los bienes necesarios para el desarrollo de su actividad. Y, en la factura que le emita sin IVA, acompañar dichas facturas como suplidos. Ello le permite ser más competitivo en el mercado de consumidores finales.

Por tanto, esperemos que, en la presente legislatura, se incorpore a nuestra legislación este régimen, tal y como ocurre en el resto de Estados miembros.