

UNIVERSIDAD MIGUEL HERNÁNDEZ



CURSO ADAPTACIÓN A GRADO ADMINISTRACION Y DIRECCIÓN DE EMPRESAS

CURSO 2014 – 2015

TRABAJO DE FIN DE GRADO:

*EL REGIMEN DE DEVOLUCIÓN MENSUAL DEL IVA
(INCENTIVO PARA EL DESARROLLO DE LA ECONOMIA ESPAÑOLA)*

Autor: José Alberola Marco

Tutor: Juan Benito Gallego López

Curso Adaptación a Grado en Administración y Dirección de Empresas

Facultad de Ciencias Políticas y Jurídicas de Elche / Orihuela

Universidad Miguel Hernández de Elche

INDICE GENERAL:

1) RESUMEN/ ABSTRACT.....	pag. 3
2) METODOLOGÍA EMPLEADA Y PALABRAS CLAVE.....	pag. 5
3) INTRODUCCION. ¿Cuándo y por qué nace el REDEME?.....	pag. 6
4) DESCRIPCIÓN DEL RÉGIMEN DE DEVOLUCION MENSUAL DEL IVA.....	pag. 13
5) DETALLE DE LOS REQUISITOS NECESARIOS PARA CONSEGUIR LA INSCRIPCIÓN. Explicación de los conceptos recogidos en la normativa.....	pag. 18
6) FUNCIONAMIENTO Y GESTIÓN DOCUMENTAL. MOD 340 y MOD 303. Plazos, modelos de presentación y cumplimentación.....	pag. 21
7) ANALISIS COMPARATIVO ENTRE PAISES DE LA U.E.....	pag. 27
8) CONCLUSIONES.....	pag. 34
9) BIBLIOGRAFÍA.....	pag. 38

1. RESUMEN:

Con el presente estudio pretendo analizar, dentro del contexto económico en el que nos encontramos actualmente, el funcionamiento de un régimen especial que existe dentro de la gestión del Impuesto Sobre el Valor Añadido (en adelante IVA), un régimen tan importante a nivel financiero para las empresas que lo solicitan como es el de la “Devolución Mensual del IVA” (en adelante, REDEME). Este régimen, con un correcto desarrollo de su normativa, no solamente puede resultar beneficioso a nivel financiero para las empresas, sino que también puede contribuir al desarrollo de la economía nacional al eliminar la barrera financiera que supone el incremento de la presión fiscal indirecta que ocasiona el IVA en las exportaciones incentivando así de forma indirecta las exportaciones nacionales. Este régimen de devolución mensual no solamente beneficia a las empresas exportadoras, sino que también beneficia a aquellas empresas que consideren realizar fuertes inversiones y a las que el coste financiero que les supone el soportar el IVA de dichas inversiones les suponga un impedimento para realizarlas. Por ello, desde un punto de vista económico, este procedimiento también incentiva de manera indirecta la inversión provocando así un crecimiento de la economía nacional.

Para ello estudiaremos cómo ha ido evolucionando históricamente la posibilidad que tienen las empresas españolas de solicitar a la Agencia Estatal de Administración Tributaria (en adelante AEAT) la devolución del saldo de IVA a su favor que pueden alcanzar a tener dichas empresas en el desarrollo de su actividad. También se estudiarán qué requisitos han de cumplir las empresas para poder inscribirse en el Registro de Devolución Mensual del IVA (en adelante, RDMI); cómo funciona la gestión del REDEME; qué modelos se utilizan, cuándo y cómo se presentan y de qué plazos dispone la AEAT para inspeccionar y proceder a la devolución del IVA.

Finalmente, desarrollaremos la gestión de la devolución del IVA por parte de la AEAT la compararemos con la de otros países de la Unión Europea.

ABSTRACT:

The present study intends to analyse within the current economical context the performance of a voluntary request procedure that exists within the management of the “Impuesto Sobre el Valor Añadido” (Value added tax). A procedure that is financially as important to the requesting companies as is the “Devolución Mensual del Impuesto sobre el Valor Añadido” (monthly refund of the Value added tax).

This procedure when it's well legislated is not only beneficial for the companies at the financial level but it can also contribute to the development of the national economy since it eliminates the financial barrier brought by the increase in indirect taxation produced by the IVA on the exportations and that the exporting companies must overcome, which indirectly promotes national exportations.

This procedure not only benefits exporting companies but also those that consider major investments and experience hindrance due to the financial cost that the VAT of such investments entails.

This implies that this procedure also indirectly promotes investment which in turn promotes national economical growth.

For this we'll study the evolution of the companies' chances of requesting the Agencia Tributaria to refund their credit balance of the VAT

We'll also study what requirements companies must fulfill so they can register in the “Registro de Devolución Mensual del IVA” (monthly refund of the added value tax registry), how works, what models it uses, when and how they are presented and what are the terms the administration can abide by to inspect and proceed to the reimbursement of the VAT.

We will also compare the management of the VAT reimbursement at the Agencia Tributaria Española with that of other countries in the European Union and how it affects the development of the companies located in our territory.

2. METODOLOGÍA EMPLEADA:

La metodología que he empleado para la realización del presente estudio, es una metodología inductiva basada principalmente en el análisis y estudio de la norma tributaria existente (en vigor y derogada, nacional y extranjera), para posteriormente desarrollar conclusiones globales provenientes de un razonamiento inductivo fruto del análisis, estudio y comparación de la información estudiada.

<i>PALABRAS CLAVE / KEY WORDS</i>
IVA, Impuesto, Valor Añadido, Devolución, Mensual, REDEME, Unión Europea, Autoliquidación
VAT, Tax, Value Added, Refund, Monthly, REDEME, European Union, Statement

3. INTRODUCCIÓN. ¿Cuándo y por qué nace el REDEME?

En primer lugar, para poder comprender mejor el origen del REDEME, voy a realizar un análisis histórico referente a la procedencia del IVA

Se puede decir que el IVA comenzó a tomar forma con la aparición del Impuesto General sobre las Ventas (en adelante IGV) que surgió durante la Primera Guerra Mundial¹ en los principales países de la Europa Occidental. Este impuesto debido al carácter acumulativo sobre el valor total, en el cual se basaba (se pagaba en cada una de las etapas de producción y comercialización), daba lugar a una serie de distorsiones en cuanto al valor real de los productos y servicios que gravaba, que se fueron haciendo cada vez más evidentes según iba aumentando el peso de este impuesto. Esta situación afectaba de manera negativa a la propia recaudación del impuesto y con el fin de incrementar su rendimiento fue evidente que este Impuesto general sobre las ventas debía de sufrir una transformación profunda.

Una vez terminada la Segunda Guerra Mundial y con el objetivo de incentivar y promover más oportunidades a las empresas se comienza a proponer un desplazamiento de la imposición directa² que recaía en exceso sobre la renta de las personas físicas y sobre las sociedades, a la imposición indirecta sobre el consumo. Además comienza a observarse que desde el punto de vista de la equidad, la imposición indirecta posee la misma eficacia en cuanto a la redistribución de la renta que la imposición directa pero eso sí, minorando los efectos negativos sobre el crecimiento económico que implica la imposición directa ya que esta desincentiva el ahorro, la producción y la inversión.

¹ Este impuesto a las Ventas ya se conocía en la antigüedad. En las civilizaciones Egipcia y Ateniense ya existía, aunque es después de la Primera Guerra Mundial cuando comenzó a aparecer en las legislaciones de muchos países, comenzando así a generalizarse (SOTO GUINDA, Joaquín: “El Impuesto Sobre el Valor Añadido: Sus Efectos Económicos”. Edit. Instituto de Estudios Fiscales, año 1978, página 8).

² Hasta entonces la política fiscal generalizada, basaba su actuación principalmente en la imposición directa sobre la renta de las personas físicas y el impuesto sobre sociedades. Lo que suponía una barrera importante a los incentivos al ahorro, la producción y la inversión.

Este desplazamiento hacia la imposición indirecta junto con tres causas principales que a continuación detallo, fueron los motivos que ayudaron a que el IVA se estableciese como el principal tributo de recaudación indirecta en Europa.

La primera causa que propició la implantación del IVA fue, que tras la Segunda Guerra Mundial los países tenían la necesidad de que su sistema tributario no afectase negativamente en el proceso de reconstrucción y desarrollo económico al exigir tributación a la inversión, que era lo que sucedía con el IGV. Un impuesto que grava la inversión en bienes de equipo, siendo estos elementos los que aumentan la producción, la renta y el empleo, no era más que una traba para poder conseguir lo antes posible la reconstrucción y el desarrollo económico del país. La transformación del IGV en el IVA conseguía excluir a las inversiones de su campo de actuación lo que supuso una mayor aceptación de este nuevo tributo entre las diferentes Administraciones Tributarias.

La segunda causa surge claramente de las ideas keynesianas ya que el IVA puede utilizarse con facilidad por parte de los sistemas tributarios para frenar o acelerar el consumo, subiendo o bajando los tipos impositivos. Siendo su efecto más eficaz el no generar distorsiones ni discriminaciones sobre el valor de los productos y sobretodo siendo más rápido su efecto, que si se pretendiese obtener este control sobre el consumo utilizando el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o el Impuesto sobre Sociedades.

La tercera causa y quizás sea la que le otorgó mayor fuerza a la hora de que fuese más aceptada la implantación del IVA a nivel Europeo viene dada por el establecimiento del *“criterio del país de destino”* que consiste en que el país donde se produce el consumo es el que podrá exigir el impuesto. Este criterio le concede al IVA una neutralidad en cuanto al comercio exterior que el IGV no poseía y que al comenzarse a hablar de crear un Mercado Común Europeo eliminaba el inconveniente de la falta de transparencia a la hora de calcular las compensaciones a las exportaciones y la posibilidad de encubrir el proteccionismo a la producción nacional.

Con este desplazamiento en la política fiscal se modifica definitivamente el antiguo IGV transformándolo en el IVA.

Esta nueva versión del impuesto comienza a prevalecer sobre la anterior versión en la mayoría de países donde se aplicaba y fue ampliamente aceptado no solo en los países pertenecientes a la Comunidad Económica Europea, sino que también lo fue en la mayoría del resto de países desarrollados.

El primer país en aplicar el IVA fue Francia, que lo hizo en el año 1.954, lo que supuso la mayor innovación fiscal del siglo XX³. Posteriormente, habiendo observado los buenos resultados obtenidos en Francia por la aplicación del IVA, este impuesto comienza a adquirir la relevancia internacional debido principalmente a la firma en marzo de 1.957 del Tratado de Roma⁴ con el que se constituyó la Comunidad Económica Europea y en el que ya se preveía que la principal fuente de financiación de la C.E.E. fuese junto con los derechos arancelarios, el propio IVA.

Diez años más tarde en 1.967 el IVA fue tomando mayor fuerza en Europa ya que la C.E.E., comenzó en ese año a emitir las primeras normas referentes al IVA de obligado cumplimiento para todos los estados miembros de la C.E.E., siendo la primera directriz la que establecía que todos los países miembros debían renunciar a sus impuestos indirectos y comenzar a aplicar el IVA en sus territorios de manera obligada desde el 1 de Enero de 1.970. Posteriormente el 17 de Mayo de 1.977 la C.E.E. pretende conseguir una armonización del IVA europeo con la adopción de la sexta directiva, algo que a fecha de hoy aún no ha sido posible conseguir.

En España sin embargo, el IVA no hizo su aparición hasta el año 1985, en concreto el 2 de Agosto de 1985 cuando se aprobó la Ley 30/1985, de 2 de agosto, del Impuesto sobre el Valor Añadido.

El IVA en España sustituyó al Impuesto General sobre el Tráfico de Empresas, conocido como ITE⁵, este al igual que el IVA era un impuesto de carácter indirecto que

³ BASTANTE JIMENEZ, Vicente: “España ante la C.E.E.: El IVA”. Revista Española de Financiación y Contabilidad, año 1982. Vol XI, número 38 y 39, página 436.

⁴ El Tratado de Roma se firma el 25 de Marzo de 1.957, constituyendo la C.E.E., por Alemania Federal, Bélgica, Francia, Holanda, Italia y Luxemburgo.

⁵ El ITE. venía regulado por la, Ley 41/1964, de 11 de junio, de Reforma del Sistema Tributario y posteriormente se reguló por el texto refundido, aprobado por Decreto 3314/1966, de 29 de diciembre.

gravaba el consumo. Pero este lo hacía en forma de impuesto múltiple en cascada es decir, que a lo largo del recorrido existente entre la producción, la distribución y la comercialización, iba cargando el impuesto en cada una de las fases del proceso productivo, incluyendo el ITE anterior lo que suponía que el valor de los productos se iba incrementando cada vez más hasta llegar al consumidor final. Este impuesto suponía un desincentivo importante para la pequeña y mediana empresa y un incentivo para las grandes empresas que asumían todo el proceso de transformación de producto al evitar que el ITE aumentase el valor del producto al no pagarse en las transacciones internas de la empresa, consiguiendo así unos precios mucho más competitivos que los que podían conseguir las pequeñas y medianas empresas. Además desde el punto de vista del comercio exterior la falta de neutralidad y transparencia al no ser posible conocer de manera precisa las cargas tributarias soportadas por los productos exportados provocaba que las compensaciones tributarias a los exportadores en la mayoría de los casos estuviesen sujetas a errores que no provocaban más que trabas y limitaciones a la exportación. El ITE también suponía una barrera para el desarrollo de la economía nacional debido a que encarecía la inversión de las empresas en bienes de equipo, ya que, al no poseer un mecanismo de deducción de las cuotas soportadas, los bienes de equipo adquiridos por la empresas sufrían una doble imposición tanto al adquirirlos como al vender los productos finales al haberse integrado el impuesto como coste en el precio final de los productos.

Esta situación de desequilibrio que generaba el ITE a la pequeña y mediana empresa, la limitación de la exportación y el encarecimiento de la inversión junto con las exigencias requeridas para la adhesión de España a la Comunidad Económica Europea el 1 de Enero de 1.986, fueron los motivos que provocaron el nacimiento del IVA en España. En 1.992, el IVA sufrió la más destacada modificación normativa con la aprobación de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, LIVA). Modificación fundamentada principalmente por la creación del Mercado Interior a nivel de la C.E.E. que supuso la eliminación en las fronteras entre los países miembros de la C.E.E. de los controles de aduana. En este sentido la LIVA recoge la nueva regulación específica a efectos del IVA de las operaciones intracomunitarias. Con la supresión de las fronteras fiscales se supone que las operaciones intracomunitarias a efectos de IVA se deberían de entender como operaciones interiores a las que se les aplica el principio de tributación en origen pero

debido a diversos problemas estructurales de algunos países miembros y las importantes diferencias entre los tipos impositivos que se aplican en cada país esto resulta imposible de aplicar, por lo que se establece una fase previa de adaptación denominada “Régimen transitorio”⁶ por el que se mantiene el principio de tributación en destino con carácter general en todas las operaciones intracomunitarias. Este régimen transitorio fue creado con una duración inicial de cuatro años sin embargo a fecha de hoy aún sigue en vigor. Esta ley también recoge una mínima armonización del impuesto con el resto de los países de la C.E.E., al eliminar el tipo del 33% para los bienes de lujo. A esta modificación importante de la normativa referente al IVA en España, le siguieron varias modificaciones de menor calado de las que se puede destacar los diferentes incrementos que han ido sufriendo los tipos impositivos.

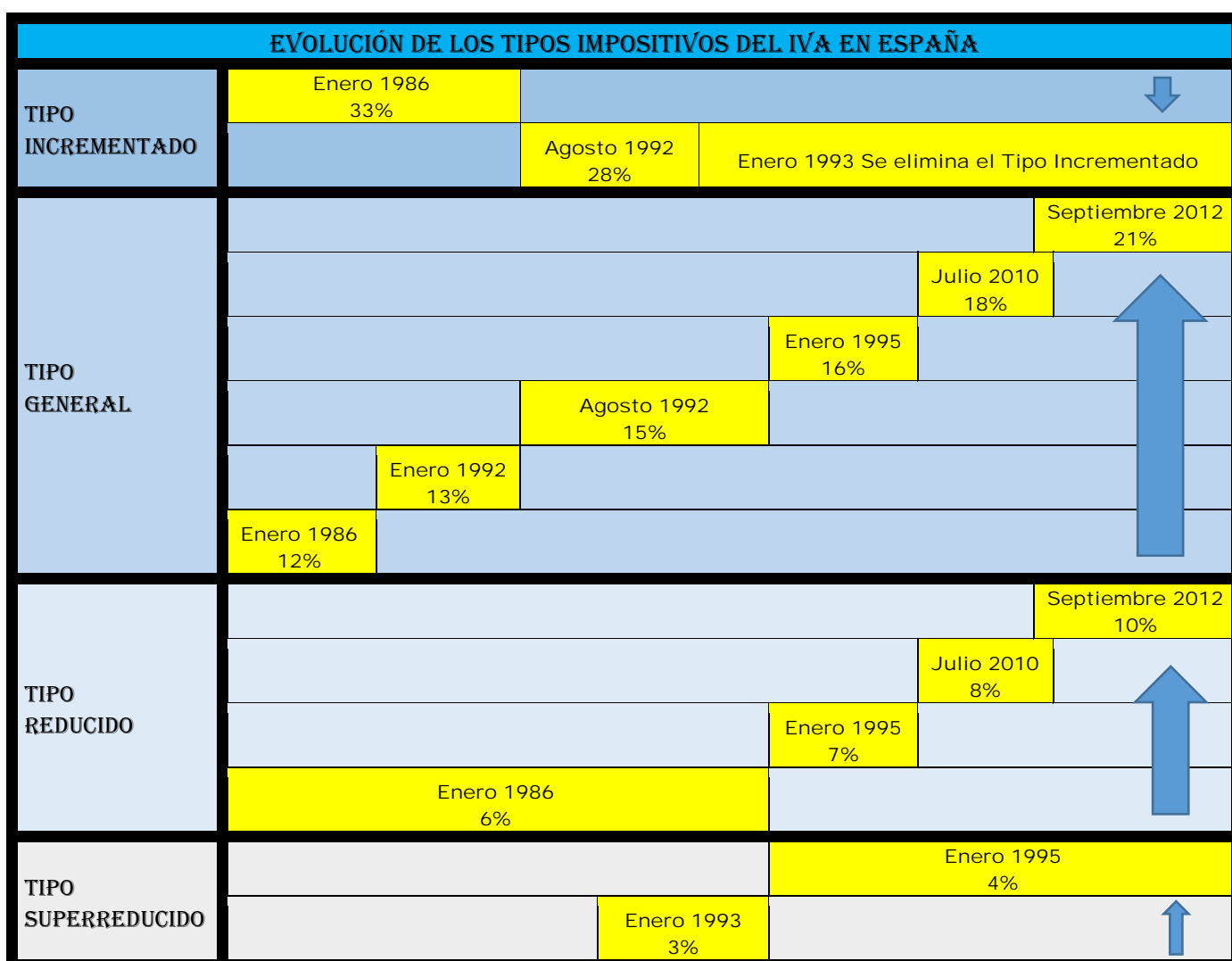


Figura 1: Elaboración propia

⁶ El Régimen transitorio, viene regulado por la Directiva 91/680/CEE del Consejo, de 16 de diciembre de 1.991.

Si bien, la normativa inicial ya recogía la posibilidad de solicitar la devolución de los saldos deudores IVA, en concreto en los artículos 115, 116, 117 de la LIVA. En términos generales se establecía la posibilidad de que los sujetos pasivos al aplicarse las deducciones de impuesto soportado correspondiente y haber generado un saldo a su favor a 31 de diciembre podían solicitar la devolución de dicho saldo a la finalización del periodo en la liquidación anual. Esta posibilidad a fecha de hoy aún sigue en vigor.

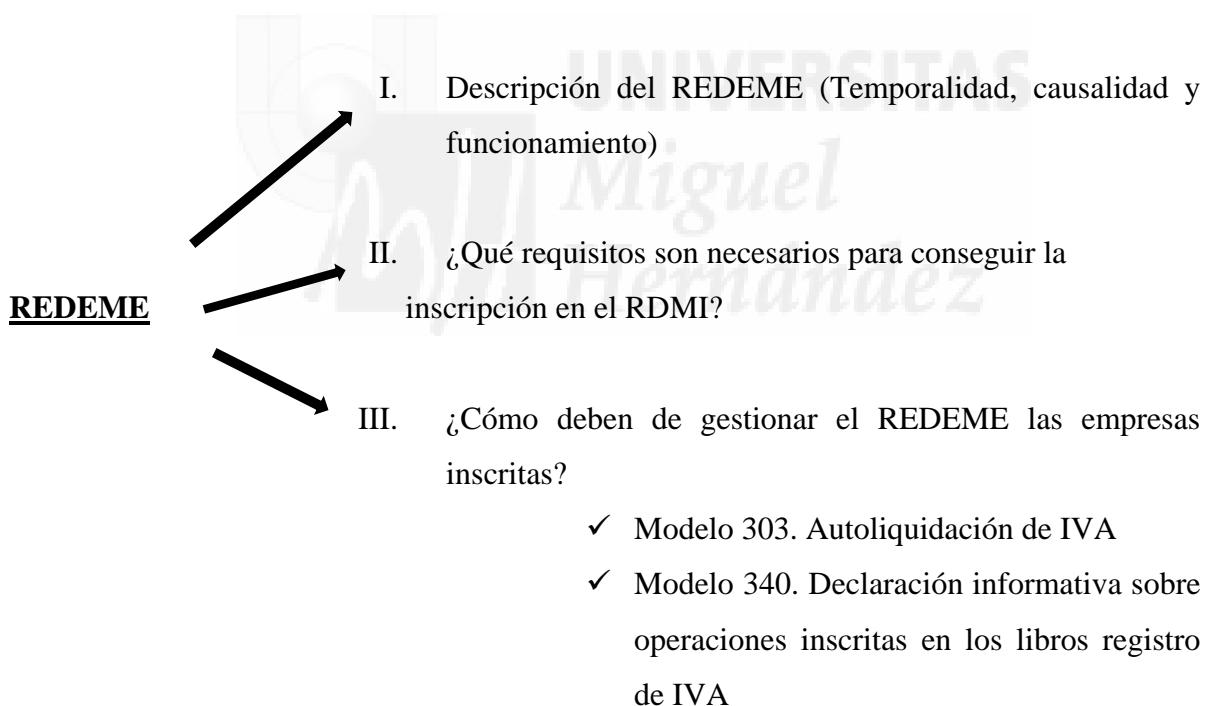
Esta normativa también regulaba las “Devoluciones a exportadores en régimen comercial”, lo que ofrecía la posibilidad a los sujetos pasivos que realizasen operaciones de exportación⁷ por un importe superior a 120.202,42€ y se encontrasen inscritos en el “Registro de Exportadores y otros Operadores Económicos”, de solicitar la devolución del saldo generado a su favor en periodos de liquidación trimestral o mensual pero con la limitación de la cantidad resultante de aplicar el porcentaje correspondiente al importe de las operaciones con derecho a devolución.

De esta regulación inicial de las “Devoluciones a exportadores en régimen comercial”, podemos decir que es de donde proviene el actual Registro de Devolución Mensual de IVA, ya que como hemos visto la regulación inicial de las devoluciones mensuales de los saldos a favor del sujeto pasivo estaban reservadas exclusivamente para las empresas calificadas como Grandes Empresas y para aquellas empresas que cumpliesen con los requisitos establecidos en el Artículo 116 de la LIVA y los del Artículo 30 del R.D. 1624/1992 por el que se aprueba el Reglamento del IVA (en adelante RIVA). Lo que suponía una desventaja financiera para el resto de empresas bastante importante debido a que éstas no podían optar a recuperar sus saldos a favor de IVA hasta que una vez terminado el periodo en la última liquidación del año pudiesen solicitar la devolución de dichos saldos. Esta desventaja financiera que sufrían las pequeñas y medianas empresas a nivel macroeconómico suponía una ralentización del desarrollo de la economía en cuanto a que esta situación suponía una traba a la inversión proveniente de las pequeñas y medianas empresas y una limitación a las exportaciones, afectando negativamente a la balanza comercial del país. Situación que motiva que en 2.008 con la intención de

⁷ En concreto aquellas operaciones comprendidas en los artículos 21, 22, 25 y 64, que respectivamente son: Operaciones de exportación de bienes fuera de la comunidad; Operaciones asimiladas a las exportaciones; Operaciones de bienes destinados a otro Estado miembro; Operaciones de prestación de servicios relacionados con las importaciones.

solucionar estos desajustes se cree el REDEME, facilitando la posibilidad de solicitar las devoluciones de los saldos a deudores de IVA de manera mensual a todo tipo de empresas con independencia de cuál es su actividad y de qué tamaño son.

Una vez que ya conocemos la procedencia del IVA y sus cualidades, y que comprendemos el origen del REDEME en España, continuaremos con un estudio mucho más detallado de este régimen tributario. Para ello seguiremos el siguiente esquema que se centra exclusivamente en el desarrollo de la normativa española en cuanto al REDEME; luego continuaremos con un análisis comparativo de las diferentes maneras con que los principales países de la U.E. tratan las devoluciones de los saldos deudores de IVA y terminaremos con las conclusiones globales, que extraemos del desarrollo del presente estudio.



4. DESCRIPCIÓN DEL RÉGIMEN ESPECIAL DE DEVOLUCION MENSUAL DEL IVA

El REDEME fue introducido en el ordenamiento tributario español por la 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, que introduce modificaciones importantes a la LIVA.

La modificación que introduce la Ley 4/2008 que más nos interesa en nuestro estudio es la que afecta al “Régimen de Devoluciones”, ya que, este régimen sufre una importante modificación que comienza a aplicarse el 1 de Enero de 2.009. El régimen de devoluciones que se aplicaba por defecto sigue estando en vigor y este establece la posibilidad de solicitar la devolución del exceso de IVA soportado con respecto al IVA repercutido mediante la última liquidación del año al que se refiere. La modificación que introduce el art. 5º modificando los art. 115 y 116 de la LIVA, hace referencia a que se amplía a todos los sujetos pasivos la posibilidad de solicitar las devoluciones del saldo de IVA soportado sobre el repercutido de manera mensual, eso sí, siempre que los sujetos pasivos lo soliciten de manera expresa y cumplan un determinados requisitos que analizaremos más adelante.

Así es como quedan redactados los artículos 115 y 116 de la LIVA, después de las modificaciones introducidas por la Ley 4/2008:

“Artículo quinto. Modificación de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Se introducen las siguientes modificaciones en la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido:

.....

MODIFICACION ART. 115 Y 116 DE LA LEY IVA 37/1992

REDACCIÓN MODIFICADA POR LA LEY 4/2008	REDACCIÓN ORIGINAL DE LA LEY 37/1992
<p>“Artículo 115. Supuestos generales de devolución. <i>Uno. Los sujetos pasivos que no hayan podido hacer efectivas las deducciones originadas en un período de liquidación por el procedimiento previsto en el artículo 99 de esta Ley, por exceder la cuantía de las mismas de la de las cuotas devengadas, tendrán derecho a solicitar la devolución del saldo a su favor existente a 31 de diciembre de cada año en la autoliquidación correspondiente al último período de liquidación de dicho año.</i></p> <p><i>Dos. <u>No obstante, tendrán derecho a solicitar la devolución del saldo a su favor existente al término de cada período de liquidación los sujetos pasivos a que se refiere el artículo 116 de esta Ley.</u></i></p> <p><i>Tres. En los supuestos a que se refieren este artículo y el siguiente, la Administración <u>procederá, en su caso, a practicar liquidación provisional dentro de los seis meses siguientes al término del plazo previsto para la presentación de la autoliquidación en que se solicite la devolución del Impuesto. No obstante, cuando la citada autoliquidación se hubiera presentado fuera de este plazo, los seis meses se computarán desde la fecha de su presentación.</u></i></p> <p><i>Cuando de la autoliquidación o, en su caso, de la liquidación provisional resulte cantidad a devolver, la Administración tributaria <u>procederá a su devolución de oficio, sin perjuicio de la práctica de las ulteriores liquidaciones provisionales o definitivas, que procedan.</u></i></p> <p><i><u>El procedimiento de devolución será el previsto en los artículos 124 a 127, ambos inclusive, de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y en su normativa de desarrollo.</u></i></p> <p><i><u>Si la liquidación provisional no se hubiera practicado en el plazo establecido en el primer párrafo de este apartado, la Administración tributaria procederá a devolver de oficio el importe total de la cantidad solicitada, sin perjuicio de la práctica de las liquidaciones provisionales o definitivas ulteriores que pudieran resultar procedentes.</u></i></p> <p><i><u>Transcurrido el plazo establecido en el primer párrafo de este apartado sin que se haya ordenado el pago de la devolución por causa imputable a la Administración tributaria, se aplicará a la cantidad pendiente de devolución el interés de demora a que se refiere el artículo 26.6 de la Ley General Tributaria, desde el día siguiente al de la finalización de dicho plazo y hasta la fecha del ordenamiento de su pago, sin necesidad de que el sujeto pasivo así lo reclame.</u></i></p> <p><i>Reglamentariamente se determinarán el procedimiento</i></p>	<p>“Artículo 115. Supuestos generales de devolución. <i>Uno. Los sujetos pasivos que no hayan podido efectuar las deducciones originadas en un período de liquidación por el procedimiento previsto en el artículo 99 de esta Ley, por exceder continuamente la cuantía de las mismas de la de las cuotas devengadas, tendrán derecho a solicitar la devolución del saldo a su favor existente a 31 de diciembre de cada año en la declaración-liquidación correspondiente al último período de liquidación de dicho año.</i></p> <p><i>Dos. Reglamentariamente podrá establecerse, con referencia a sectores o sujetos pasivos determinados, el derecho a la devolución del saldo a su favor existente al término de cada período de liquidación.</i></p> <p><i>Tres. En los supuestos a que se refieren este artículo y el siguiente, la Administración vendrá obligada a practicar liquidación provisional dentro de los seis meses siguientes al término del plazo previsto para la presentación de la declaración-liquidación en que se solicite la devolución del impuesto.</i></p> <p><i>Cuando de la liquidación provisional resulte una cantidad a devolver, la Administración procederá, en el plazo de treinta días, a su devolución de oficio.</i></p> <p><i>Si la liquidación provisional no se hubiera practicado en el plazo anteriormente previsto, la Administración procederá a devolver de oficio, en el plazo de treinta días, el importe total de la cantidad solicitada.</i></p> <p><i>Transcurrido el plazo legal para efectuar la devolución sin haber tenido lugar ésta, el sujeto pasivo podrá solicitar por escrito que le sean abonados intereses de demora, en la forma dispuesta en el artículo 45 del texto refundido de la Ley General Presupuestaria, aprobado por Real Decreto Legislativo 1091/1988, de 23 de septiembre.</i></p> <p><i>Reglamentariamente se determinarán el procedimiento y la forma de pago para la realización de la devolución de</i></p>

<p>y la forma de pago de la devolución de oficio a que se refiere el presente apartado.”</p> <p>“Artículo 116. Solicitud de devoluciones al fin de cada período de liquidación.</p> <p><u>Uno. Los sujetos pasivos podrán optar por solicitar la devolución del saldo a su favor existente al término de cada período de liquidación conforme a las condiciones, términos, requisitos y procedimiento que se establezcan reglamentariamente. El período de liquidación de los sujetos pasivos que opten por este procedimiento coincidirá con el mes natural, con independencia de su volumen de operaciones.</u></p> <p><u>Dos. En los supuestos a que se refiere el artículo 15, apartado dos de esta Ley, la persona jurídica que importe los bienes en el territorio de aplicación del Impuesto podrá recuperar la cuota correspondiente a la importación cuando acredite la expedición o transporte de los bienes a otro Estado miembro y el pago del Impuesto en dicho Estado.»”</u></p>	<p>oficio a que se refiere el presente apartado.</p> <p>Artículo 116. Devoluciones a exportadores en régimen comercial.</p> <p>Uno. Los sujetos pasivos que, durante el año natural inmediato anterior o durante el año natural en curso, hubieran realizado las operaciones que se indican en el apartado siguiente por importe global superior a veinte millones de pesetas, tendrán derecho a la devolución del saldo a su favor existente al término de cada período de liquidación hasta el límite resultante de aplicar el tipo impositivo general del impuesto al importe total, en dicho período, de las mencionadas operaciones.</p> <p>Dos. La devolución descrita en el apartado anterior se aplicará a las operaciones exentas en virtud de lo dispuesto en los artículos 21, 22, 25 y 64 o no sujetas del artículo 68, apartado cuatro, de esta Ley.</p> <p>Cuando estas operaciones originen pagos anticipados determinantes del devengo del impuesto, podrán acogerse igualmente al derecho a la devolución regulado en este artículo, como exportaciones, entregas o servicios efectivamente realizados durante el año natural correspondiente.</p> <p>Tres. A los efectos de este artículo, se entenderá por importe de las exportaciones, entregas y prestaciones de servicios, la suma total de las contraprestaciones correspondientes, incluidos los pagos anticipados o, en su defecto, de los valores en el interior de los bienes exportados o entregados y de los servicios prestados.</p> <p>Cuatro. En los supuestos a que se refiere el artículo 15, apartado dos, de esta Ley, la persona jurídica que importe los bienes en el territorio de aplicación del impuesto podrá recuperar la cuota satisfecha a la importación cuando acredite la expedición o transporte de los bienes a otro Estado miembro y el pago del impuesto en dicho Estado.</p> <p>Cinco. Reglamentariamente se determinarán los requisitos y el procedimiento para poder ejercitar el derecho establecido en este artículo.</p>
--	---

Figura 2: Elaboración Propia

Hasta esta modificación solamente podían acceder a solicitar la devolución del IVA mensual unas determinadas categorías de empresas, en concreto los sujetos pasivos que

se encontraban inscritos en el Registro de Exportadores y Otros Operadores Económicos.

Como ya hemos comentado para poder estar inscritos en el Registro de Exportadores y Otros Operadores Económicos las empresas debían de realizar operaciones de exportación que superasen los 120.202,42€ en un periodo anual, quedando esta posibilidad de devolución mensual restringida para las grandes empresas y multinacionales lo que suponía una limitación para las Medianas y Pequeñas Empresas a seguir creciendo, ya que el no poder optar a acogerse a esta opción les suponía estar sometidos una mayor presión fiscal indirecta que no sufrían los sujetos pasivos que sí podían optar a la inscripción en el Registro de Exportadores y Otros Operadores Económicos, además de tener que soportar también un coste financiero considerable hasta que consiguiesen el reembolso del IVA al año siguiente.

Esta modificación también amplía la posibilidad de acogerse a la devolución mensual del IVA a los grupos de entidades que hasta la entrada en vigor de esta modificación resultaba incompatible el pertenecer a un grupo de entidades que se aplicase el régimen especial y estar inscrito en el Registro de Exportadores.

Esta modificación no varía los plazos y condiciones de que dispone la AEAT para poder practicar la liquidación provisional, iniciar el trámite de revisión e inspección y realizar la devolución del IVA.

Así pues, describiremos el REDEME como un régimen voluntario que debe de ser solicitado expresamente por el sujeto pasivo, que pretende fundamentarse con el principio de generalidad y de simplicidad en su funcionamiento al que pueden optar la gran mayoría de los sujetos pasivos de IVA con independencia del tipo de operaciones que realicen y del volumen de estas. Principalmente acogerá a los empresarios o profesionales que se conviertan en empresarios que adquieran bienes y servicios con la intención de utilizarlos en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional. También lo describiremos como un régimen excepcional por el cual el sujeto pasivo que ha escogido aplicarse este procedimiento tiene la posibilidad de solicitar la devolución mensual del saldo que obre a su favor de IVA a la finalización de cada periodo de liquidación mensual, eso sí teniendo la obligación de realizar las liquidaciones del IVA con periodicidad mensual.

Las condiciones, requisitos y funcionamiento del nuevo régimen de Devolución Mensual de IVA introducido por la “Ley 4/2008, de 23 de diciembre”, quedan recogidos en el desarrollo reglamentario aprobado por el “Real Decreto 2126/2008, de 26 de Diciembre, por el que se modifican el RIVA, así como el 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, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio”. Este desarrollo reglamentario además de establecer los requisitos necesarios para poder inscribirse en el RDMI que veremos con mayor detalle en próximo punto, establece los plazos de solicitud de alta y baja y unas condiciones de funcionamiento que veremos en el siguiente cuadro:

NORMAS DE FUNCIONAMIENTO DEL RDMI	
PLAZOS DE SOLICITUD:	<p><u>ALTA EN RDMI:</u></p> <ul style="list-style-type: none"> - La solicitud de inscripción en el RDMI ha de solicitarse durante el mes de Noviembre del año anterior al que se quiere estar inscrito. En este caso la inscripción surtirá efectos desde el día 1 de Enero. - Durante el año en curso también se puede solicitar la solicitud de inscripción en el RDMI, durante los 20 días de plazo de presentación de las autoliquidaciones trimestrales (o mensuales en el caso de Grandes Empresas). En este caso la inscripción surtirá efectos desde el primer día del siguiente periodo de liquidación, posterior a la última autoliquidación presentada. <p><u>BAJA EN RDMI:</u></p> <ul style="list-style-type: none"> -La solicitud de baja voluntaria en la inscripción en el RDMI ha de solicitarse durante el mes de Noviembre del año anterior al que deba de surtir efectos.
OBLIGACIONES DE PERMANENCIA:	<p><u>ALTA EN RDMI:</u></p> <ul style="list-style-type: none"> -El sujeto pasivo que solicita la inscripción en RDMI en el mes de Noviembre, ha de permanecer como mínimo inscrito todo el año para el que se solicitó la inscripción. -El sujeto pasivo que solicita la inscripción en RDMI en fecha diferente a Noviembre, ha de permanecer como mínimo inscrito durante el año en el que se solicita la inscripción y durante el año siguiente. <p><u>BAJA EN RDMI:</u></p> <ul style="list-style-type: none"> -El sujeto pasivo que solicita la baja voluntaria en RDMI, no podrá solicitar la inscripción de nuevo durante todo el año para el que solicitó la baja.
DECLARACIONES:	<ul style="list-style-type: none"> - Los sujetos pasivos inscritos en RDMI, deberán de presentar las autoliquidaciones de IVA en periodos de liquidación mensual y exclusivamente de forma telemática. (Modelo 303) - Además deberán de presentar una declaración informativa que contendrá la información de los libros registro del IVA, (Modelo 340) (<i>comprendidos en el art. 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, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio</i>)
EXCLUSIONES:	<ul style="list-style-type: none"> -El incumplimiento de alguno de los requisitos establecidos para la inscripción en RDMI, o falsedad de la información facilitada a la AEAT

	<p>son causas suficientes para la denegación de la inscripción o en el caso de ya estar inscritos para la exclusión del RDMI.</p> <p>-La exclusión surte sus efectos el primer día del periodo de liquidación en el que se comunica dicha exclusión.</p> <p>-La exclusión supone la denegación automática de la solicitud de inscripción en el RDMI durante los tres años siguientes, al acuerdo de exclusión.</p>
SILENCIO ADMINISTRATIVO:	-Si pasados tres meses desde la solicitud de inscripción en RDMI, la AEAT no se pronuncia con resolución expresa del expediente, el sujeto pasivo puede entender como desestimada su solicitud.

Figura 3: Elaboración Propia

5. DETALLE DE LOS REQUISITOS NECESARIOS PARA CONSEGUIR LA INSCRIPCIÓN. Explicación de los conceptos recogidos en la normativa.

El artículo primero del Real Decreto 2126/2008 introduce los requisitos necesarios para poder solicitar la inscripción en el RDMI modificando el RIVA, más en concreto su artículo 30.

En su punto primero este artículo establece la obligación de estar inscrito en el RDMI para poder solicitar la devolución del saldo a favor del contribuyente de IVA al término de cada período de liquidación. Haciendo desaparecer de esta manera el hasta entonces vigente “Registro de Exportadores y otros Operadores Económicos”. También establece que en el caso de no estar inscrito en el RDMI, la única posibilidad de solicitar la devolución del IVA queda reducida a la forma general de solicitud que, consiste en realizar dicha solicitud al término del último periodo de liquidación del año natural.

En su punto segundo establece que el RDMI será gestionado exclusivamente por la AEAT, eso sí, sin entrar en perjuicio de lo establecido en las normas reguladoras de los regímenes de “Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco⁸ y de Convenio Económico con la Comunidad Foral de Navarra⁹”. Estas normas de Concierto

⁸ En lo referente al IVA, estas normas vienen establecidas en los artículos 26 a 29 del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, aprobado en la Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco y última modificación en la Ley 7/2014, de 21 de Abril.

⁹ En lo referente al IVA, estas normas vienen establecidas en los artículos 32 a 34 del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, aprobado en la Ley 28/1990, de 26 de diciembre.

Económico establecen los casos en los que la gestión (que comprende la exacción, devolución e inspección) del IVA recae en la AEAT y en los casos en los que recae en las correspondientes Diputaciones Forales, pero en ningún caso nos hablan de la gestión del RDMI ni de ningún registro de similares características relacionado con el IVA

En el punto tercero ya nos indica los requisitos específicos que deben de cumplir los sujetos pasivos que soliciten la inscripción en el , estos son los siguientes:

a) *“Que soliciten la inscripción mediante la presentación de una declaración censal, en el lugar y forma que establezca el Ministro de Economía y Hacienda”*. La solicitud de la inscripción en el RDMI viene establecida por la presentación de una declaración censal Modelo 036 para los sujetos pasivos que actúen de forma individual y el Modelo 039 para cuando quienes actúen sean un grupo de entidades¹⁰.

b) *“Que se encuentren al corriente de sus obligaciones tributarias, en los términos a que se refiere el artículo 74 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, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio”*. Este requisito no se refiere solamente al hecho de mantener una deuda económica pendiente de pago con la AEAT sino que el sujeto pasivo ha de estar al día con el resto de obligaciones tributarias tales como las presentaciones de declaraciones y autoliquidaciones que le correspondan.

c) *“Que no se encuentren 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, previstos en los artículos 144.4 y 146.1 b), c) y d) 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, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio”*. Tras una comprobación por parte de la AEAT de la veracidad de los datos comunicados en las declaraciones censales y de los que dispone la propia AEAT, así como los obtenidos en comprobaciones físicas y documentales en las oficinas, despachos y locales del sujeto pasivo, la AEAT podrá declarar la baja cautelar del sujeto pasivo en el RDMI si se presume que este se encuentra en alguno de los siguientes supuestos:

¹⁰ En los términos que establece el, Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el 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.

- Cuando por una inspección tributaria o como resultado de un procedimiento tributario se demuestre la inexistencia de la realización de la actividad económica o del objeto social así como, que en el domicilio fiscal no se realiza la gestión efectiva y administrativa de los negocios.

- Cuando a la AEAT le hubiese resultado imposible por resultar el sujeto pasivo desconocido, notificar alguna comunicación, tras una inspección tributaria o procedimiento tributario.

- Cuando se demuestre que el sujeto pasivo interviene en operaciones de comercio exterior o intracomunitario en las cuales puedan obtenerse de forma indebida beneficios o devoluciones de IVA.

Si se produce la baja cautelar del sujeto pasivo esta se puede transformar en definitiva una vez que la AEAT haya comprobado la veracidad de que el sujeto pasivo se encuentra incluso en alguno de estos supuestos. Esto supondrá que el sujeto pasivo no podrá solicitar la inscripción en el RDMI hasta pasados tres años de este hecho y demostrar que ha regularizado su situación no estando ya incluso en ninguno de estos supuestos.

Cuando en el momento de la solicitud el sujeto pasivo incurra en alguno de estos supuestos la AEAT puede denegar directamente la solicitud de inscripción en el RDMI.

d) *“Que no realicen actividades que tributen en el régimen simplificado¹¹”*. El régimen simplificado de IVA está establecido para personas físicas y entidades sin personalidad jurídica que realicen actividades económicas comprendidas en el régimen de determinación objetiva (más comúnmente conocidas como actividades en Módulos) del IRPF. Por lo que en el caso de que un sujeto pasivo -persona física o entidad sin personalidad jurídica- que realice alguna de estas actividades y tribute en este régimen, esté interesado en la solicitud de la inscripción en el RDMI, previamente ha de solicitar su renuncia a la tributación por el régimen simplificado de IVA. Esta renuncia ha de realizarse de manera expresa por mediación de declaración censal (en el Modelo 037) al comunicar el alta en la actividad económica, o bien en el mes de Diciembre anterior al que se pretenda surta los efectos.

e) *“En el caso de entidades acogidas al régimen especial del grupo de entidades regulado en el capítulo IX del título IX de la Ley del Impuesto, la inscripción en el registro sólo procederá cuando todas las entidades del grupo que apliquen dicho*

¹¹ El Régimen Simplificado de IVA, viene determinado por la LIVA en sus artículos 122 y 123.

régimen especial así lo hayan acordado y reúnan los requisitos establecidos en este apartado". En el caso de los grupos de entidades la entidad dominante es la que debe de solicitar ante la AEAT y para todo el grupo la inscripción en el RDMI o la baja en su caso, en cumplimiento de su condición de representante pero el cumplimiento de todos estos requisitos establecidos por este artículo han de ser cumplidos por todas las entidades pertenecientes al grupo en cuestión. Siendo motivo de denegación de la inscripción o de baja cautelar para todo el grupo de entidades, el hecho de que una sola de las entidades del grupo no cumpla cualquiera de estos requisitos.

Estos son los requisitos que a nivel general han de cumplir aquellos sujetos pasivos que solicitan de manera voluntaria la inscripción en el RDMI, que podemos decir que son los requisitos que han de cumplir los sujetos pasivos comprendidos dentro de la categoría de personas físicas, entidades sin personalidad jurídica y entidades con personalidad jurídica clasificadas como Pequeña y Mediana empresa, ya que cuando uno de estos sujetos pasivos adquiere por cualquiera de los motivos posibles según la normativa la condición de Gran Empresa automáticamente queda obligado a la presentación de las autoliquidaciones con periodicidad mensual y en este caso de manera obligatoria sin que exista la posibilidad de renunciar a su inclusión en este régimen.

6. GESTION DEL REDEME Y FUNCIONAMIENTO DEL MODELO 303 Y EL MODELO 340.

Uno de los requisitos formales de gestión del impuesto que establece el desarrollo reglamentario recogido en el Real Decreto 2126/2008, de 26 de Diciembre, más en concreto en su Artículo Primero, punto 10, es la obligación de los sujetos pasivos inscritos en el RDMI a realizar la presentación de sus autoliquidaciones de manera telemática y con una periodicidad mensual por mediación del "*Modelo 303 de autoliquidación de IVA*" y a la presentación también con periodicidad mensual y telemáticamente de una declaración informativa que contenga la información de los libros registro de IVA¹² por mediación del "*Modelo 340. Declaración Informativa. IVA*,

¹² La información que ha de recoger viene determinada 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

artículo 36 del Reglamento General de actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos". Estos dos modelos de presentación procederemos a desarrollarlos con más detalle en apartados posteriores del presente estudio.

Estos periodos de liquidación mensuales vienen recogidos en el artículo 71.3 del RIVA, al igual que los plazos de autoliquidación que los recoge el artículo 71.4 del RIVA y que quedan establecidos en la siguiente manera:

Liquidaciones Mensuales:	Plazo de presentación:
De Enero a Noviembre	Entre los 20 primeros días naturales del mes siguiente al periodo de liquidación.
De Diciembre	Hasta el 30 de enero del año siguiente.

Figura 4: Elaboración Propia

El Real Decreto 828/2013 modificó el art. 71.4 del RIVA eliminando el plazo especial que existía anteriormente en el que la liquidación del periodo del mes de Julio se liquidaba en los veinte primeros días naturales del mes de Septiembre, unificando así los plazos de presentación de las autoliquidaciones a excepción de la correspondiente al mes de Diciembre.

La presentación de estas declaraciones-liquidaciones como ya hemos comentado han de realizarse de manera telemática para lo cual es necesario que el sujeto pasivo disponga de un certificado de firma electrónica avanzado por mediación del cual se procede a la firma telemática de la presentación de dicha declaración-liquidación, o bien, que dicha presentación sea realizada por un tercero que actúe como representante¹³ del sujeto pasivo. Debido a la obligación de la presentación telemática de las autoliquidaciones se entiende que el lugar de presentación queda ubicado en la Sede Electrónica de la AEAT.

de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio.

¹³ Para actuar como representante de un tercero, el representante ha de cumplir los requisitos establecidos en los artículos 79 a 81, 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" y lo establecido en la "Orden HAC/1398/2007, de 27 de mayo, por la que se establecen los supuestos y condiciones en que podrá hacerse efectiva la colaboración social en la gestión de los tributos".

6.1. El Modelo 303 de Autoliquidación de IVA

El Modelo 303 de Autoliquidación de IVA es el modelo básico por el que se realizan las autoliquidaciones de IVA, tanto para los sujetos pasivos de IVA inscritos en el REDEME como para los que no lo están, salvo para aquellos sujetos pasivos que apliquen el Régimen especial simplificado y para aquellas entidades que se encuentren en la aplicación el Régimen especial del grupo de entidades.

Este Modelo 303¹⁴ sustituye al anterior Modelo 300 (autoliquidación trimestral ordinaria), Modelo 320 (autoliquidación ordinaria mensual para grandes empresas), Modelo 330 (autoliquidación mensual de exportadores) y el Modelo 332 (autoliquidación mensual de exportadores grandes empresas). El Modelo 303 surgió con la intención por parte de la AEAT de reducir las cargas administrativas que implica el cumplimiento de las obligaciones fiscales, más en concreto al observar la numerosa variedad de modelos que existía para la autoliquidación del IVA siendo sus requisitos de información muy similar en todos ellos. Además si a todo esto le añadimos la generalización del sistema de devolución mensual de IVA con la creación del REDEME, la AEAT se encuentra en la necesidad de un nuevo modelo con el cual poder simplificar y facilitar la determinación de la deuda tributaria y con el que sea posible la solicitud de devolución del saldo de IVA por lo que se ve avocada a la aprobación del nuevo Modelo único 303 de autoliquidación del IVA.

En el caso de las entidades que conforman un grupo de entidades que se les aplique el Régimen especial del grupo de entidades, la Orden EHA/3434/2007 de 23 de Noviembre aprobó el Modelo 322 de autoliquidación individual que debe presentar cada una de las entidades que conforman el grupo y un Modelo 353 de autoliquidación agregado que le corresponde presentar a la entidad dominante, sirviendo este último modelo para realizar el ingreso de la deuda tributaria así como para solicitar la devolución del saldo a favor del grupo de entidades. Debido a las variaciones introducidas por la Ley 4/2008 en cuanto al sistema de devolución del IVA estos

¹⁴ Es introducido por la Orden EHA/3786/2008 de 29 de diciembre, por la que se aprueban el modelo 303 IVA, Autoliquidación, y el modelo 308 IVA, solicitud de devolución: Recargo de equivalencia, artículo 30 bis del RIVA 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.

modelos fueron adaptados a la nueva normativa por mediación de la Orden EHA/3786/2008 de 29 de diciembre, que es la misma orden que introdujo el modelo 303.

6.2. El Modelo 340 Declaración informativa sobre operaciones inscritas en los libros Registros de IVA

El Modelo 340¹⁵ de declaración informativa sobre operaciones inscritas en los Libros Registros de IVA, surge con a la creación del RDMI con el motivo de facilitar a la AEAT sus actuaciones de control y la prevención del fraude fiscal. Podríamos decir que este modelo es la contraprestación de información que exige la AEAT a aquellos sujetos pasivos que se inscriban en el RDMI ya que los únicos obligados a presentar este modelo son aquellas personas físicas y personas jurídicas que sean sujetos pasivos de IVA o de IGIC que escojan aplicar el sistema de devolución mensual de IVA. Esta declaración debe de contener la misma información que han de contener los Libros Registros que vienen establecidos en el artículo 62.1 del RIVA. Estos libros son los siguientes:

LIBRO REGISTRO	CONTENIDO
Libro Registro de Facturas Expedidas	<ul style="list-style-type: none"> • Artículo 63 RIVA: • Los empresarios o profesionales deberán llevar y conservar un libro registro de las facturas que hayan expedido, en el que se anotarán, con la debida separación, el total de los referidos documentos. La misma obligación incumbirá a quienes, sin tener la condición de empresarios o profesionales a los efectos del IVA, sean sujetos pasivos de éste, en relación con las facturas que expidan en su condición de tales. • En el libro registro de facturas expedidas se inscribirán, una por una, las facturas expedidas y se consignarán el número y, en su caso, serie, la fecha de expedición, la fecha de realización de las operaciones, en caso de que sea distinta de la anterior, el nombre y apellidos, razón social o denominación completa y número de identificación fiscal del destinatario, la base imponible de las operaciones, determinada conforme a los artículos 78 y 79 de la Ley del Impuesto y, en su caso, el tipo impositivo, la cuota tributaria.
Libro Registro de Facturas Recibidas	<ul style="list-style-type: none"> • Artículo 64 RIVA: • Los empresarios o profesionales, a los efectos del IVA, deberán numerar correlativamente todas las facturas, justificantes contables y documentos de Aduanas correspondientes a los bienes adquiridos o importados y a los servicios recibidos en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional. Esta numeración podrá realizarse mediante series separadas siempre que existan razones objetivas que lo justifiquen.

¹⁵ 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.

	<ul style="list-style-type: none"> • En particular, se anotarán las facturas correspondientes a las entregas que den lugar a las adquisiciones intracomunitarias de bienes sujetas al Impuesto efectuadas por los empresarios o profesionales.
<p>Libro Registro de Bienes de Inversión</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Artículo 65 RIVA: • Los sujetos pasivos del IVA que tengan que practicar la regularización de las deducciones por bienes de inversión, según lo dispuesto en los artículos 107 a 110, de la Ley del Impuesto, deberán llevar, ajustado a los requisitos formales del artículo 68 de este Reglamento, un Libro Registro de bienes de inversión. • Este libro registrará, debidamente individualizados, los bienes adquiridos por el sujeto pasivo calificados como de inversión según lo dispuesto en el artículo 108 de la Ley del Impuesto. En él deberán reflejar los datos suficientes para identificar de forma precisa las facturas y documentos de aduanas correspondientes a cada uno de los bienes de inversión asentados. • Se anotarán, igualmente, por cada bien individualizado, la fecha del comienzo de su utilización, prorrateo anual definitiva y la regularización anual, si procede, de las deducciones. • En los casos de entregas de bienes de inversión durante el período de regularización se darán de baja del Libro Registro los bienes de inversión correspondientes, anotando la referencia precisa al asentamiento del Libro Registro de facturas emitidas que recoge dicha entrega, así como la regularización de la deducción efectuada con motivo de la misma, según el procedimiento señalado en el artículo 110 de la Ley del Impuesto.
<p>Libro Registro de determinadas Operaciones intracomunitarias.</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Artículo 66 RIVA: • Los sujetos pasivos del IVA deberán llevar un libro registro de determinadas operaciones intracomunitarias, en el que se anotarán las que se describen a continuación: <ol style="list-style-type: none"> 1.º El envío o recepción de bienes para la realización de los informes periciales o trabajos de obra realizados sobre bienes muebles corporales. 2.º Las transferencias de bienes y las adquisiciones intracomunitarias de bienes corporales por un sujeto pasivo de su empresa con destino a otro Estado miembro, para afectarlo a las necesidades de aquélla en este último y las actividades de un empresario o profesional desarrolladas en el territorio de aplicación del impuesto de un bien expedido o transportado por ese empresario, o por su cuenta, desde otro Estado miembro en el que el referido bien haya sido producido, extraído, transformado, adquirido o importado por dicho empresario o profesional en desarrollo de su actividad empresarial o profesional realizada en el territorio de este último Estado miembro. <ul style="list-style-type: none"> • En este Libro Registro deberán constar los siguientes datos: <ol style="list-style-type: none"> 1. Operación y fecha de la misma. 2. Descripción de los bienes objeto de la operación con referencia, en su caso, a su factura de adquisición o título de posesión. 3. Otras facturas o documentación relativas a las operaciones de que se trate. 4. Identificación del destinatario o remitente, indicando su número de identificación a efectos del IVA, razón social y domicilio. 5. Estado miembro de origen o destino de los bienes. 6. Plazo que, en su caso, se haya fijado para la realización de las operaciones mencionadas.

Figura 5: Elaboración Propia con el desarrollo de los artículos 63 a 66 del RIVA

Existe otro modelo informativo que sirve a la AEAT para controlar y prevenir el fraude fiscal al igual que el modelo 340 y que es de obligado cumplimiento para todas las

empresas con una periodicidad anual, este es el Modelo 347¹⁶ de Declaración anual de operaciones con terceras personas.

La presentación del modelo 340 exime a las empresas que lo presenten de tener la obligación de presentar el modelo 347 debido a que el modelo 340 aporta la misma información que el 347 pero con más detalle, ya que el modelo 347 solo recoge las operaciones realizadas con terceras personas cuando la suma anual con éstas haya superado los 3.005,06€y sin embargo el modelo 340 aporta esta información pero desde el primer céntimo.

Sin embargo en el caso de las empresas que presenten el modelo 340, que realicen operaciones que no se encuentren recogidas en los libros de IVA y que sobrepasen los 3.005,06 euros, sí que tendrán que presentar el modelo 347 incluyendo solamente la información de dichas operaciones. Estas operaciones vienen recogidas en el Real Decreto 1065/2007 de 27 de Julio en los art. 32 a 36 y son las siguientes:

- Las subvenciones, los auxilios o las ayudas satisfechas por las entidades integradas en las distintas Administraciones públicas
- Arrendamientos de locales de negocio, en el caso que la empresa sea el arrendador.
- Operaciones de seguro, en el caso que la empresa sea una aseguradora.
- Prestaciones de servicios en agencias de viaje según el reglamento de facturación.
- Cobros y pagos emitidos y recibidos por cuenta de terceros.
- Cobros en metálico por cuantía superior a 6.000 euros.
- Operaciones inmobiliarias que se encuentren sujetas al IVA
- Las operaciones sujetas al Impuesto sobre la Producción, los Servicios y la Importación en las Ciudades de Ceuta y Melilla.
- Entregas a agricultores o ganaderos satisfagan compensaciones agrícolas y hayan expedido factura no sujeta a retención.

¹⁶ Orden EHA/3012/2008, de 20 de octubre, por la que se aprueba el modelo 347 de Declaración anual de operaciones con terceras personas, así como los diseños físicos y lógicos y el lugar, forma y plazo de presentación.






Como ya hemos comentado el modelo 340 aporta una información exhaustiva a la AEAT que deja muy poco margen a las empresas que lo presentan a realizar operaciones de origen fraudulento. Esta limitación al fraude que ocasiona la presentación del modelo 340 como es comprensible es del agrado de la AEAT y es por eso por lo que se está planteando desde su creación en 2007 el extender la obligación de presentar esta declaración al resto de sujetos pasivos del IVA. En este sentido la AEAT ya ha aplazado en dos ocasiones el establecer esta declaración como obligatoria a todas las empresas. La última vez que aplazó esta obligación fue en 2013 por mediación el Real Decreto 828/2013, de 25 de octubre.¹⁷

Esta obligación entraría en contraste con la intención de la AEAT de simplificar los trámites administrativos a todos los contribuyentes, ya que la presentación de este modelo supondría un incremento bastante importante de la carga administrativa para todas las empresas obligadas a ello y quizás sea esta la razón por la que la AEAT sigue aplazando la obligación de presentar el modelo 340 a todas las empresas.

7. ANALISIS COMPARATIVO DEL FUNCIONAMIENTO Y REQUISITOS EXIGIDOS POR LOS PRINCIPALES PAISES DE LA U.E. A SUS EMPRESAS PARA PODER SOLICITAR EL REEMBOLSO DEL IVA

Una vez que conocemos el funcionamiento en España de la devolución del IVA vamos a analizar cómo los principales países de la U.E. tratan este mismo tema. Para así poder compararlos entre sí y observar cuales de estos países son los que facilitan más a sus empresas la posibilidad de recuperar el saldo deudor de IVA, consiguiéndoles así de forma indirecta una mayor ventaja comparativa con respecto al resto de países que les rodean. Para ello he confeccionado el siguiente cuadro comparativo que recoge las normas básicas de funcionamiento de la devolución del IVA en los 10 países con mayor PIB de la U.E. y posteriormente los comentaremos.

¹⁷ Este RD 828/2013 deroga tácitamente la Disposición transitoria tercera.2 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, que aprueba el 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, que posponía la entrada en vigor al 1 de Enero de 2014 la obligación de presentar el modelo 340 a todos los sujetos pasivos no inscritos en el RDMI.

PAIS	PERIODO AUTOLIQUIDACION DE IVA	OPERATIVA SOLICITUD DEVOLUCION DE IVA	PLAZO DE DEVOLUCION DE IVA
<p>1. Alemania (MWST)</p>  <p>http://www.bzst.de</p>	<p>Autoliquidaciones, Mensuales, Trimestrales o Anuales dependiendo del IVA repercutido en el ejercicio anterior. Mensual: IVA Rep. > 7.500,00€ Trimestral: IVA Rep. < 7.500,00€ Anual: IVA Rep. < 1.000,00€</p>	<p>La solicitud de la devolución se realiza en cualquiera de las autoliquidaciones, ya que no existe la posibilidad de compensar el IVA en posteriores liquidaciones.</p>	<p>❖ 30 días después de presentar la solicitud.</p>
<p>2. Francia (TVA)</p>  <p>http://www.impots.gouv.fr</p>	<p>Autoliquidaciones Mensuales o Trimestrales dependiendo del IVA repercutido en el ejercicio anterior. Mensual: IVA Rep. > 4.000,00€ Trimestral: IVA Rep. < 4.000,00€</p>	<p>En Diciembre se puede solicitar la devolución anual si el saldo excede de 150,00€ En cada autoliquidación trimestral o mensual se puede solicitar la devolución si el saldo excede de 760,00€</p>	<p>❖ 180 días después de presentar la solicitud en la declaración anual. ❖ 90 días después de presentar la solicitud trimestral. ❖ 30 días después de presentar la solicitud mensual.</p>
<p>3. Reino Unido (VAT)</p>  <p>https://www.gov.uk</p>	<p>Autoliquidaciones Mensuales, Trimestrales o Anuales. La opción Mensual solamente se concede a aquellas empresas que generen continuamente saldo de IVA a su favor.</p>	<p>En cada autoliquidación mensual, trimestral o anual se puede solicitar la devolución de IVA.</p>	<p>❖ 30 días después de presentar la solicitud de devolución de IVA.</p>
<p>4. Italia (IVA)</p>  <p>http://www.agenziaentrate.gov.it</p>	<p>Autoliquidaciones Mensuales o Trimestrales. Dependiendo del volumen de negocios. Mensual: Ventas anuales > 400.000€ para empresas de servicios y de 700.000€ para el resto de actividades. Trimestral < 400.000€ para empresas de servicios y de 700.000€ para el resto de actividades.</p>	<p>Existe la solicitud de la devolución de IVA, en la declaración anual o en la declaración trimestral. Como norma general la solicitud no se puede realizar si el saldo no supera 2.582,28€ Esta limitación desaparece en aquellos contribuyentes que más del 25% de sus operaciones están exentas o son exportación. Además se debe de presentar una garantía bancaria.</p>	<p>❖ 90 días después de presentar la solicitud de devolución de IVA.</p>
<p>5. España (IVA)</p>  <p>http://www.agenciatributaria.es</p>	<p>Autoliquidaciones Mensuales o Trimestrales.</p>	<p>La solicitud de la devolución de IVA, se puede solicitar en la declaración resumen anual o en la declaración mensual, si el sujeto pasivo se encuentra registrado en el RDMI.</p>	<p>❖ 180 días después de presentar la solicitud de devolución de IVA.</p>






<p>6. Países Bajos (BTW)</p>  <p>http://www.belastingdienst.nl</p>	<p>Autoliquidaciones Mensuales o Trimestrales dependiendo del IVA repercutido. Mensual: IVA Rep. Trimestral > 15.000,00€ Trimestral: IVA Rep. Trimestral < 15.000,00€ Anual: IVA Rep. Anual < 1.883,00€</p>	<p>En cada autoliquidación se puede solicitar la devolución de IVA.</p>	<p>❖ 60 días después de presentar la solicitud de devolución de IVA.</p>
<p>7. Suecia (MOMS)</p>  <p>http://www.skatteverket.se</p>	<p>Autoliquidaciones, Mensuales, Trimestrales o Anuales dependiendo del volumen de ventas. Mensual: Ventas anuales > 4.300.000,00€ Trimestral: Ventas anuales < 4.300.000,00€y > 107.000,00€ Anual: Ventas anuales < 107.000,00€</p>	<p>En cada autoliquidación mensual, trimestral o anual se puede solicitar la devolución de IVA.</p>	<p>❖ 48 días después de presentar la solicitud de devolución de IVA.</p>
<p>8. Polonia (VAT)</p>  <p>http://www.mf.gov.pl</p>	<p>Autoliquidaciones Mensuales. Pueden ser trimestrales si lo solicita el contribuyente.</p>	<p>En cada autoliquidación trimestral o mensual se puede solicitar la devolución de IVA.</p>	<p>❖ 60 días después de presentar la solicitud de devolución de IVA.</p>
<p>9. Noruega (MVA)</p>  <p>https://www.regjeringen.no</p>	<p>Autoliquidaciones bimensuales. Las autoliquidaciones pueden ser anuales si el obligado tributario posee ventas inferiores a 115.000,00€</p>	<p>En cada autoliquidación bimensual o anual se puede solicitar la devolución de IVA.</p>	<p>❖ 21 días después de presentar la solicitud de devolución de IVA.</p>
<p>10. Bélgica (TVA/BTW)</p>  <p>http://www.financien.belgium.be</p>	<p>Autoliquidaciones Mensuales o Trimestrales, en función el volumen de ventas. Si las ventas en el ejercicio anterior no superan el 2.500.000,00€ las declaraciones serán trimestrales.</p>	<p>Solicitudes: Trimestrales: 4T si el saldo > 245,00€ 1T, 2T, 3T si saldo > 615,00€ Mensuales: Régimen Normal: Las solicitudes serán trimestrales: 4T si el saldo > 245,00€ 1T, 2T, 3T si saldo > 1.485,00€ Régimen Especial: Similar al REDEME Español: Solicitudes mensuales, con saldo superior a 245,00€</p>	<p>❖ 180 días después de presentar la solicitud de devolución de IVA. ❖ 60 días después de presentar la solicitud de devolución de IVA, en el caso de solicitud mensual en el Régimen Especial.</p>

Figura 6: Elaboración Propia.

Comenzaremos el análisis observando las periodicidades con las que se puede liquidar el IVA en estos países. Estas periodicidades son la primera herramienta de que dispone el sujeto pasivo para poder informar a la Administración Tributaria de que debido al

desarrollo de sus actividades empresariales o profesionales dispone de un saldo a su favor de IVA y si la normativa de su país lo permite poder solicitar el reembolso de dicho saldo. En la gran mayoría de los países de la U.E. existe la posibilidad de liquidaciones con periodicidad Mensual y Trimestral existiendo al igual que en España una declaración informativa anual que recoge la información de todo el año.

En el cuadro comparativo podemos observar que como regla general queda limitada la posibilidad de realizar las autoliquidaciones mensuales a los sujetos pasivo con mayor IVA repercutido o mayor volumen de facturación. Lo que supone una reducción en términos generales de la carga administrativa para las empresas de menor envergadura y un incremento por parte de las Administraciones Tributarias del control sobre el fraude fiscal en las empresas de mayor volumen. En cuanto al control del fraude fiscal podemos destacar a Polonia, que por norma general a todos los sujetos pasivos por igual se les requiere las autoliquidaciones en periodicidad mensual, siendo trimestrales solamente si el sujeto pasivo lo solicita expresamente y si después de revisar dicha la solicitud la Administración Tributaria lo acepta.

Podemos destacar dos países que conceden la posibilidad de realizar autoliquidaciones con periodicidad mensual con independencia del volumen de facturación o de IVA repercutido, estos son el Reino Unido que concede la posibilidad de la autoliquidación mensual a aquellos sujetos pasivos que generan continuamente saldo de IVA a su favor y España con la introducción del REDEME.

Si consideramos que para los sujetos pasivos que generan saldos deudores de IVA, la periodicidad más beneficiosa es la mensual, debido a que el tiempo que transcurre desde que se genera el saldo deudor de IVA y se comunica dicha situación a la Administración Tributaria es menor. Y al observar el cuadro junto con la consideración de que las limitaciones por volumen de facturación o de IVA repercutido son un factor negativo para este sujeto pasivo, la clasificación de estos países desde el más favorable al menos favorable podría ser la siguiente:

CLASIFICACIÓN DE PAÍSES POR MENOR TIEMPO Y MENORES LIMITACIONES PARA LA INFORMACIÓN DEL SALDO DE IVA A FAVOR DE LA EMPRESA:		
1.	Polonia.	
2.	Reino Unido.	
3.	España.	
4.	Francia.	
5.	Alemania.	
6.	Países Bajos.	
7.	Italia.	
8.	Noruega.	
9.	Bélgica.	
10.	Suecia.	

Figura 7: Elaboración Propia

Ocupando el primer lugar encontramos a Polonia, que como ya hemos comentado solicita a todos los sujetos pasivos las autoliquidaciones de IVA de manera mensual independientemente de su volumen de facturación o de IVA repercutido. Por el contrario en el último lugar encontramos a Suecia que ofrece la posibilidad de realizar declaraciones mensuales solamente a aquellos sujetos pasivos cuyo volumen de ventas en el ejercicio anterior haya superado los 4.300.000,00€ (40.000.000,00 SEK, Coronas Suecas), lo que supone la limitación a poder realizar declaraciones con periodicidad mensual más elevada de toda la U.E.. Destacamos también la posición de España en la parte alta de ranking debido a la creación del REDEME, posición que nos puede llevar a considerar que el REDEME supone un incentivo al desarrollo de nuestra economía.

Continuamos el análisis del cuadro comparativo observando de manera conjunta las otras dos clasificaciones “Operativa de la solicitud de devolución de IVA” y “Plazos de Devolución del IVA”.

Considero que estas dos clasificaciones debemos analizarlas de forma conjunta, ya que estos factores en conjunto son los que van a determinar el mayor o menor coste financiero que ha de soportar el sujeto pasivo que obtiene saldo deudor de IVA. La

primera clasificación “Operativa de solicitud de devolución de IVA” nos va a indicar dentro de las diferentes periodicidades de autoliquidación, en cuales de ellas se puede solicitar el reembolso del IVA y en la segunda clasificación “Plazos de Devolución de IVA” como su propio nombre indica observaremos el plazo del que dispone la Administración Tributaria de cada país para reintegrar el saldo de IVA al sujeto pasivo.

Al observar el cuadro nos damos cuenta que como regla general existe la posibilidad de solicitar la devolución del IVA en cualquiera de las liquidaciones con independencia de la periodicidad de estas. Observamos también que muchos de los países limitan esta posibilidad en función de la cantidad de saldo deudor de IVA que exista a favor del sujeto pasivo. Como países a destacar en esta clasificación en primer lugar tenemos a Alemania, en la que no es que se pueda solicitar la devolución del IVA en cualquiera de las autoliquidaciones sino que no existe la posibilidad de compensar el saldo de IVA en siguientes autoliquidaciones y por lo tanto en el caso de que la autoliquidación resultara con saldo deudor de IVA se produce por defecto la solicitud de dicho saldo en cada autoliquidación. El otro país que podemos destacar es Italia, que lo encontraremos en total contraposición con Alemania ya que en primer lugar no existe la posibilidad de la solicitud de devolución del IVA mensual (solo existe trimestral y anual) y como norma general para poder solicitar dicha devolución el saldo deudor a favor del contribuyente ha de superar los 2.582,28€

En cuanto a los plazos de que disponen las Administraciones Tributarias para realizar el reembolso de los saldos deudores no encontramos unos plazos genéricos que podamos considerar como más habituales. En este sentido resaltaremos como países destacados a Noruega en primer lugar en el que su plazo para realizar el reembolso es de 21 días siendo este el menor de toda la U.E.. En la posición opuesta encontraremos a España que cuenta con un plazo para realizar el reembolso de 180 días. Este plazo de 180 días lo encontramos también en Francia y en Bélgica pero en estos países este plazo se reduce en función de la periodicidad de la autoliquidación y del régimen de IVA que se emplee y sin embargo en España es de 180 días para todos los contribuyentes.

Este tiempo que han de soportar las empresas y profesionales a la hora de recuperar el saldo deudor de IVA, es la clave de una buena regulación del IVA, ya que este tiempo recoge el coste financiero que han de soportar las empresas por el mero hecho de ser

recaudadores de un impuesto en nombre de las Administraciones Tributarias. Cuanto mayor sea este tiempo mayor será la pérdida de la neutralidad con la que se supone que el IVA afecta a las empresas, más aún cuando el saldo deudor IVA proviene de la realización por parte la empresa de una inversión en bienes de equipo o de almacén o del desempeño de actividades exportadoras exentas de IVA. Esta neutralidad se pierde cuando a la empresa le supone un coste financiero el hecho de recaudar el IVA para la Administración Tributaria por eso es tan importante que los tiempos de recuperación de IVA sean lo más reducidos posible y para que el IVA no suponga una limitación ni a la inversión, ni al desarrollo de las exportaciones o en consecuencia al desarrollo de la economía nacional.

Una vez analizados y comentados estos tres factores de clasificación que hemos utilizado para realizar la comparativa entre los diez países con mayor PIB de la U.E. en cuanto a la herramienta del reembolso de los saldos deudores de IVA, intentaremos desarrollar una clasificación de países partiendo del país que mayores facilidades les ofrece a sus empresas y profesionales y terminando por el que menos facilidades les ofrece. Esta clasificación sería la siguiente:

CLASIFICACION DE PAISES POR MENOR TIEMPO EN RECUPERAR EL SALDO DE IVA	
1. Alemania.	
2. Reino Unido.	
3. Noruega.	
4. Francia.	
5. Polonia.	
6. Países Bajos.	
7. Suecia.	
8. Bélgica.	
9. España.	
10. Italia.	

Figura 8: Elaboración Propia

8. CONCLUSIONES.

Como hemos ido observando a lo largo del presente estudio, el REDEME fue creado con la intención de incentivar el desarrollo del sector de la exportación, la inversión interna y a aquellos sujetos pasivos que repercuten un IVA inferior del que soportan, independiente de que sean personas físicas, jurídicas o grupos de entidades, de su volumen de facturación y del tipo de actividades empresariales o profesionales que desarrollen, lo que supone la reducción del coste financiero al que se ven sometidas dichas empresas hasta que recuperan el exceso de IVA soportado por el mero hecho de ser agentes recaudadores de IVA para la AEAT.

En primer lugar diremos que este nuevo procedimiento del que disponen las empresas y profesionales desde el año 2009 comenzó, como podemos observar en la figura 9, siendo ampliamente acogido por las estas empresas ampliándose las solicitudes de devolución de IVA mensuales en un 35,30% con respecto del ejercicio 2008. Este incremento inicial aunque no se ha mantenido, sí que observamos que con respecto al año 2008 las solicitudes de devolución mensual siguen estando bastante por encima.

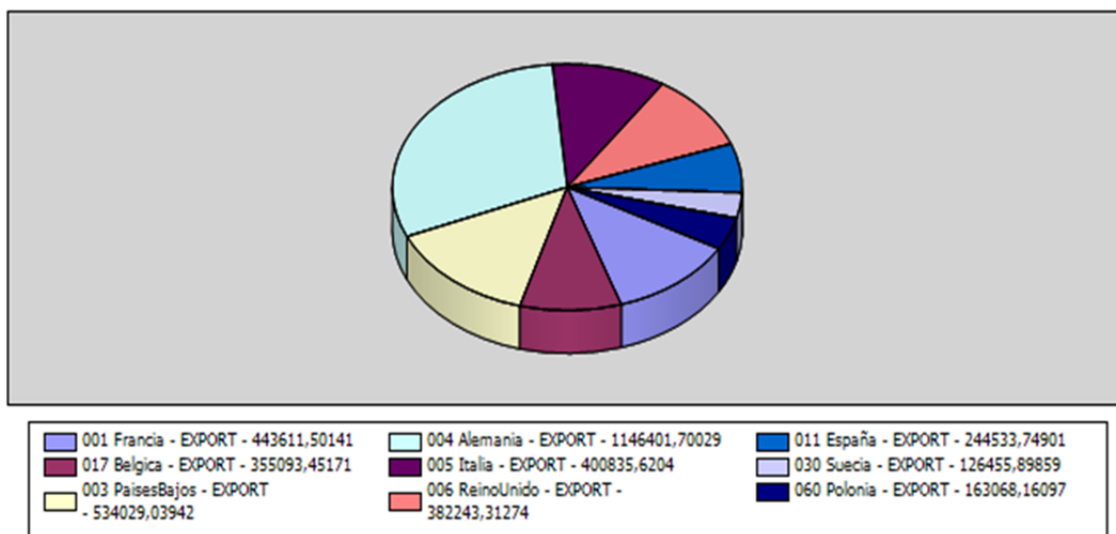
	2008		2009		2010		2011		2012		2013	
	Valor	Var. Relat.	Valor	Var. Relat.	Valor	Var. Relat.	Valor	Var. Relat.	Valor	Var. Relat.	Valor	Var. Relat.
Devolución Mensual	12.153 Mill€	-2,14	16.443 Mill€	35,3	15.420 Mill€	-6,22	17.160 Mill€	11,29	15.750 Mill€	-8,22	15.646 Mill€	-0,66

Figura 9: Fuente Instituto Nacional de Estadística

Como consecuencia de este incremento de solicitudes de devolución mensual, junto con la reducción del coste financiero que supone el IVA para las empresas exportadoras, la bajada de precios y el bajo consumo interno, podemos afirmar que el REDEME ha sido un motivo más por el cual durante estos años se han ido incrementando las exportaciones nacionales. Pero aunque esto sea así considero que la creación del REDEME en realidad solo ha supuesto un porcentaje muy reducido en cuanto a dicho incremento debido a que el compromiso no formal que asumió la AEAT para realizar las devoluciones de IVA en REDEME era de 30 días, (no olvidemos que su límite legal es de 180 días, siendo este es el plazo más elevado de entre todas las Administraciones

Tributarias de la U.E.) en realidad los 150¹⁸ días de media que tarda en producirse las devoluciones anulan en gran medida el efecto que se pretendía conseguir con la creación del REDEME. Lo que provoca que el REDEME aunque sí reduce el tiempo de la devolución de IVA con respecto a la devolución anual y por lo tanto sí consigue reducir el coste financiero que soportan las empresas no llega a servir como herramienta que incentive o facilite la exportación a las empresas Españolas en la importancia con la que se pretendía.

En segundo lugar, si observamos el ranking que hemos elaborado en el punto anterior vemos que en primer lugar encontramos a Alemania que como podemos ver en la figura 10, es el país que más exportaciones realizó durante el ejercicio 2014 de toda la U.E.. Claro está que Alemania no es el país que más exporta de la U.E. por como legisla el IVA pero, si estoy seguro que la manera de tratar el IVA que tiene sí que ha influido mucho a la hora de facilitar el camino a la aparición de nuevas empresas exportadoras que con el tiempo se consolidan y contribuyen al crecimiento económico del país.



	Alemania	Países Bajos	Francia	Italia	Reino Unido	Bélgica	España	Polonia	Suecia
Elemento	Export.	Export.	Export.	Export.	Export.	Export.	Export.	Export.	Export.
Total Mill€2014	1.146.401,70	534.029,04	443.611,50	400.835,62	382.243,31	355.093,45	244.533,75	163.068,16	126.455,90

Figura.10: Fuente Ministerio de Economía y Competitividad. DataComex

No solo destacaremos del funcionamiento del IVA en Alemania la facilidad y la rapidez con la que tiene lugar el reembolso del IVA a las empresas sino que también destacaremos el hecho de que en Alemania el criterio general para todos los sujetos

¹⁸Artículo “Los exportadores sufren retrasos de cinco meses en la devolución del IVA”. Aut. I. Flores, periódico digital Eleconomista.es. Más información en Webgrafía.

pasivos de IVA a la hora de realizar el cálculo de las autoliquidaciones es muy similar al “*Régimen Especial del Criterio de Caja*”¹⁹. Este hecho unido al plazo de 30 días del que dispone la Administración Tributaria Alemana para el reembolso del saldo deudor de IVA elimina el perjuicio en la tesorería de los sujetos pasivos que ocasiona el no poder compensar el saldo de IVA deudor en las autoliquidaciones de IVA que resulten a pagar, ya que en el momento en el que se genera la siguiente autoliquidación de IVA el sujeto pasivo ya ha recibido el reembolso del IVA en su cuenta bancaria.

En tercer lugar comentaremos que referente al incentivo que debe de suponer el REDEME para la inversión interna y las empresas exportadoras, nos encontramos con la situación de que este incentivo prácticamente desaparece al ser tan elevado el tiempo que transcurre desde que se solicita la devolución hasta que esta se produce.

La AEAT en cuanto a las inversiones ha ideado otro sistema para incentivar algunas de ellas, aprovechando para ello la figura de la “Exención de IVA por inversión del sujeto pasivo”²⁰. Como ejemplo de inversión incentivada podemos destacar las ejecuciones de obra de construcción o rehabilitación de edificaciones que introdujo la “Ley 7/2012 de 29 de Octubre, de prevención y lucha contra el fraude”. Este incentivo fiscal consigue alcanzar dos objetivos, primero que las empresas puedan realizar este tipo de inversión sin tener que soportar el coste financiero de tener que recuperar el IVA soportado y segundo promueve e incentiva el crecimiento del sector de la construcción que ha sido el más castigado por la crisis económica. Pero como vemos esto solamente suponen parches en la intención de incentivar la inversión interna de las empresas, ya que como hemos comentado sólo algunas inversiones son las que se encuentran incentivadas a nivel fiscal por figuras diferentes a la del REDEME.

¹⁹ El Régimen Especial del Criterio de Caja, consiste en permitir a los sujetos pasivos retrasar el devengo y por consiguiente el pago del IVA repercutido hasta el momento del cobro de las facturas emitidas, pero eso sí, retrasando también la deducción del IVA soportado hasta el momento del pago de la factura recibida. Este nuevo Régimen voluntario entra en vigor en España el 01 de Enero de 2014 y queda recogido en el “el artículo 23 de la Ley 14/2013, de 27 de septiembre, de apoyo a los emprendedores y su internacionalización introduce el Régimen especial del criterio de caja en el Capítulo X del Título IX de la LIVA (art. 163 decies y sig.)”

²⁰ Inversión del Sujeto Pasivo, exención de IVA por aplicación del artículo 84.Uno.2.c) de la LIVA. Esta exención se basa en la cesión de la condición de sujeto pasivo, recayendo ésta en quien que compra el bien o recibe el servicio, recibiendo la factura exenta de IVA, repercutiéndose y soportando el mismo el IVA en su autoliquidación.

En cuarto lugar y haciendo referencia a las empresas que repercuten un IVA inferior al que soportan, diremos que la creación del REDEME sí que les ha supuesto una mejora notable en la reducción del coste financiero que soportaban cuando solamente podían solicitar la devolución del IVA una vez al año. Pero aun así el plazo de tiempo que transcurre hasta que tiene lugar el reembolso del IVA sigue siendo muy elevado si lo comparamos con el resto de países de la U.E.

Por último diremos que al observar todos estos comentarios vemos que todos ellos concluyen en que el defecto principal que padece el REDEME no es otro que el elevado tiempo del que dispone la AEAT para realizar la devolución del saldo deudor de IVA. Y es por esto por lo que puedo concluir y afirmar que sin una reducción drástica por parte de la AEAT de los plazos de tiempo de que dispone para realizar los reembolsos de IVA, el REDEME no terminará de producir los efectos positivos en el crecimiento de la economía que se esperaban de él. Quedando simplemente este procedimiento en un intento frustrado de mejorar el tratamiento del IVA con respecto a los obligados a recaudarlo y consiguiendo solamente un mayor control contra el fraude fiscal por parte de la AEAT al introducir la obligación de la presentación del modelo 340. Que por otra parte al suponer un incremento de carga administrativa para las empresas el tener que presentar este modelo 340 esto provoque aún más la no elección por parte de los sujetos pasivos de acogerse a este procedimiento voluntario del “Registro de Devolución Mensual del IVA”.

9. BIBLIOGRAFIA:

➤ *Manuales consultados:*

- ❖ BASTANTE JIMENEZ, Vicente: “España ante la C.E.E.: El IVA”. Revista Española de Financiación y Contabilidad, año 1982. Vol XI, número 38 y 39
- ❖ CASTELLANO REAL, Francisco: “*La imposición sobre el Gasto en España. Análisis Económico*”. Edit. Instituto de Estudios Fiscales, año 1980.
- ❖ SOTO GUINDA, Joaquín: “*El Impuesto Sobre el Valor Añadido: Sus Efectos Económicos*”. Edit. Instituto de Estudios Fiscales, año 1978.
- ❖ SULLIVAN, Clara K: “*El Impuesto Sobre el Valor Añadido*”. Edit. Instituto de Estudios Fiscales, año 1978.
- ❖ VV.AA. ALIAGA AGULLO, Eva (coord): “*Ordenamiento tributario Español: Los impuestos*”. Edit. Tirant lo Blanch, 2013.

➤ *Webgrafía:*

- ❖ “*Concierto económico con el País Vasco*”. Ley 12/2002 de 23 de Mayo. <http://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2002-9969>
- ❖ “*Devolución Mensual del IVA*” Aut. Sala & Serra Abogados. <http://sala-serra.com/sin-categoria/devolucion-mensual-del-iva/>.
- ❖ “*Estadística de exportaciones en la UE durante el año 2014*”. Aut. DATACOMEX, Ministerio de Economía y Competitividad de España. [http://datacomex.comercio.es/CabeceraPersonalizada.aspx?id=3&cambiarTipo=tartas &](http://datacomex.comercio.es/CabeceraPersonalizada.aspx?id=3&cambiarTipo=tartas&).
- ❖ “*Garrigues Boletín de IVA 1-2009*”. Aut. J&A Garrigues, S.L.P. http://www.garrigues.com/es/Publicaciones/Boletines/Documents/Boletin_IVA_1_2009_22012009120328.pdf.
- ❖ “*Ley 30/1985, de 2 de agosto, del Impuesto sobre el Valor Añadido.*”
- ❖ “*Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.*”. <http://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-1992-28740>
- ❖ “*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.*” http://www.boe.es/diario_boe/txt.php?id=BOE-A-2008-20802
- ❖ “*Los exportadores sufren retrasos de cinco meses en la devolución del IVA*”. Aut. I. Flores, Eleconomista.es. <http://www.eleconomista.es/interstitial/volver/299341462/espana/noticias/5108782/09/13/Los-exportadores-sufren-retrasos-de-cinco-meses-en-la-devolucion-del-IVA.html#.Kku8kiBvAa2gbMr>.
- ❖ “*Pasado y presente del IVA en España*”. Aut. Miguel Ángel Mayo. <http://www.mientrastanto.org/boletin-105/notas/pasado-y-presente-del-iva-en-espana>

- ❖ “Reglamento del REDEME 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 de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio”. http://www.boe.es/diario_boe/txt.php?id=BOE-A-2008-20839

➤ **Webgrafía de las agencias tributarias europeas consultadas:**

- ❖ <http://www.agenciatributaria.es/>. Agencia Tributaria de España.
- ❖ http://www.bzst.de/DE/Home/home_node.html Agencia Tributaria de Alemania
- ❖ <http://www.impots.gouv.fr/portal/static/pro/pro.html> Agencia Tributaria Francia
- ❖ <https://www.gov.uk/government/organisations/hm-revenue-customs> Agencia Tributaria del Reino Unido.
- ❖ <http://www.agenziaentrate.gov.it/wps/portal/entrate/home>. Agencia Tributaria de Italia.
- ❖ <http://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/bldcontenten/belastingdienst/individuals/>. Agencia Tributaria Países Bajos.
- ❖ <http://www.skatteverket.se/otherlanguages/inenglish.4.3a2a542410ab40a421c80006827.html>. Agencia tributaria de Suecia.
- ❖ <http://www.mf.gov.pl/ministerstwo-finansow;jsessionid=825A90C3E4E07A353204564408ED8F15>. Agencia Tributaria de Polonia.
- ❖ <https://www.regjeringen.no/en/topics/the-economy/taxes-and-duties/id1359/>. Agencia Tributaria de Noruega.
- ❖ <http://www.financien.belgium.be/nl/>. Agencia Tributaria de Bélgica.