

NOVEDADES LEGISLATIVAS

ANÁLISIS DE LAS NOVEDADES RELATIVAS A LOS REGÍMENES ESPECIALES DEL IMPUESTO GENERAL INDIRECTO CANARIO CONTENIDAS EN LA LEY 16/2015, DE 29 DE DICIEMBRE, DE PRESUPUESTOS GENERALES DE LA COMUNIDAD AUTÓNOMA DE CANARIAS PARA 2016

MIGUEL ÁNGEL NAVARRO PIÑERO

Cuerpo Superior de Administradores de la Comunidad Autónoma de Canarias,

escala de Administradores Financieros y Tributarios

SUMARIO

- I. Introducción
- II. Análisis de las novedades en relación a los regímenes especiales

Resumen del contenido:

El presente trabajo analiza las modificaciones de la regulación autonómica de los regímenes especiales del Impuesto General Indirecto Canario respecto a la regulación estatal en la misma materia vigente hasta el día 31 de diciembre de 2015.

I. INTRODUCCIÓN

El apartado uno de la Disposición adicional octava de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias, contempla la delegación del Estado a la Comunidad Autónoma de Canarias de competencia legislativa en relación al Impuesto General Indirecto Canario (en adelante, IGIC) en las siguientes materias:

- Las exenciones en operaciones interiores.
- Los tipos de gravamen y el tipo de recargo sobre las importaciones efectuadas por los comerciantes minoristas.
- Los regímenes especiales.
- Las obligaciones formales del Impuesto.

La Ley 4/2012, de 25 de junio, de medidas administrativas y fiscales

(en adelante, Ley 4/2012) supuso la primera manifestación de esta delegación regulando, desde el día 1 de julio de 2012, las exenciones en operaciones interiores y los tipos impositivos.

Mientras la regulación autonómica de los tipos impositivos fue absoluta, no fue así respecto a las exenciones interiores puesto que quedan vigentes los artículos 25 y 47 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias.

A través de la Ley 11/2015, de 29 de diciembre, de Presupuestos Generales de la Comunidad Autónoma de Canarias para 2016 (en adelante, LPG), se ha ejecutado la delegación normativa efectuada por el Estado respecto a otra materia relativa al IGIC: los regímenes especiales, concretamente a través de la adición de un Título V a la Ley 4/2012 por parte del apartado diez de la Disposición final primera de la LPG.

Conforme a todo ello, el régimen

jurídico de los regímenes especiales es el siguiente:

- Régimen especial simplificado:

Hasta el día 31 de diciembre de 2015	Artículos 49 a 51 de la Ley 20/1991
Desde el día 1 de enero de 2016	Artículos 64 a 66 de la Ley 4/2012

- Regímenes especiales de los bienes usados y de objeto de arte, antigüedades y objetos de colección

Hasta el día 31 de diciembre de 2015	Artículos 52 a 53 de la Ley 20/1991
Desde el día 1 de enero de 2016	Artículos 67 a 68 de la Ley 4/2012

Régimen especial de las agencias de viajes

Hasta el día 31 de diciembre de 2015	Artículo 54 de la Ley 20/1991
Desde el día 1 de enero de 2016	Artículos 69 a 75 de la Ley 4/2012

Régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca

Hasta el día 31 de diciembre de 2015	Artículos 55 a 58 de la Ley 20/1991
Desde el día 1 de enero de 2016	Artículos 76 a 87 de la Ley 4/2012

Régimen especial de comerciantes minoristas

Hasta el día 31 de diciembre de 2015	Artículo 58 bis de la Ley 20/1991
Desde el día 1 de enero de 2016	Artículos 88 a 90 de la Ley 4/2012

Régimen especial aplicable a las operaciones con oro de inversión

Hasta el día 31 de diciembre de 2015	Artículo 58 ter de la Ley 20/1991
Desde el día 1 de enero de 2016	Artículos 91 a 96 de la Ley 4/2012

Régimen especial del grupo de entidades

Hasta el día 31 de diciembre de 2015	Artículos 58 quáter a 58 octies de la Ley 20/1991
Desde el día 1 de enero de 2016	Artículos 97 a 101 de la Ley 4/2012

Régimen especial del criterio de caja

Hasta el día 31 de diciembre de 2015	Artículos 58 nonies a 58 quinquedecies de la Ley 20/1991
Desde el día 1 de enero de 2016	Artículos 102 a 108 de la Ley 4/2012

El presente trabajo no pretende analizar el conjunto de los regímenes especiales, sino aquellos aspectos novedosos en relación con la regulación estatal vigente hasta el día 31 de diciembre de 2015. De este

modo, nada se dirá del régimen especial del criterio de caja o del régimen especial aplicable a las operaciones con oro de inversión puesto que mantienen la misma regulación.

II. ANÁLISIS DE LAS NOVEDADES EN RELACIÓN A LOS RÉGIMENES ESPECIALES

2.1 Régimen especial simplificado

La novedad principal en este régimen especial es la modificación de los límites cuantitativos para la exclusión con una reducción sensible de su importe.

De esta forma, en el artículo 64.Uno.2º se establece como motivo de exclusión del régimen especial simplificado el tener un volumen de ingresos en el año natural anterior y para el conjunto de las actividades empresariales o profesionales del sujeto pasivo, excepto las agrícolas, forestales o ganaderas, superior a 150.000 €, y para el conjunto de las actividades agrícolas, forestales o ganaderas que determine la consejería competente en materia tributaria, superior a 250.000 €.

Hasta el día 31 de diciembre de 2015, estos límites eran, respectivamente, de 450.000 y 300.000 €.

En este sentido, y respecto al volumen de ingresos para el conjunto de las actividades empresariales o profesional, hasta el día 31 de

diciembre de 2015 recogía también las correspondientes a las actividades agrícolas, forestales o ganaderas.

No obstante, la disposición adicional duodécima de la Ley 4/2012 (añadida por el apartado trece de la disposición final primera de la LPG) modifica, para los años 2016 y 2017, el límite relativo al volumen de ingresos del conjunto de las actividades empresariales o profesionales del sujeto pasivo, excepto las agrícolas, forestales o ganaderas, elevándolo a 250.000 €.

Por otra parte, en el artículo 64.Uno.3º se establece también como motivo de exclusión del régimen especial simplificado el tener un volumen de adquisiciones o importaciones de bienes o servicios, excluidas las relativas a elementos del inmovilizado, de 150.000 € (excluidas las cuotas del IGIC soportadas).

Hasta el día 31 de diciembre de 2015, este límite era de 300.000 €.

No obstante y al igual que con el límite del volumen de ingresos para el conjunto de las actividades empresariales o profesionales, la disposición adicional duodécima de la Ley 4/2012 modifica, para los años 2016 y 2017, el límite relativo al

volumen de adquisiciones o importaciones de bienes o servicios, excluidas las cuotas del IGIC soportadas, elevándolo a 250.000 €.

Por otra parte, aunque no resulta en sí una novedad, se ha legalizado determinada singularidad en el régimen de deducción de los sujetos pasivos incluidos en este régimen especial, concretamente en relación al derecho a la deducción del 1 por ciento del importe de la cuota devengada por operaciones corrientes (determinada conforme a los índices, módulos y demás parámetros que apruebe la consejería competente en materia tributaria), en concepto de cuotas soportadas de difícil justificación. Esta previsión exclusivamente venía recogida anualmente en las órdenes por el que se aprobaba los índices, módulos y demás parámetros del régimen simplificado, lo cual era de dudosa legalidad que una norma de carácter reglamentaria estableciera *ex novo* una cuota deducible.

2.2 Regímenes especiales de los bienes usados y de objetos de arte, antigüedades y objetos de colección

Hasta el día 31 de diciembre de 2015 constituían regímenes especiales diferentes (aunque con idéntica

justificación para su existencia e idéntica utilización del medio para evitar dobles tributaciones), precisamente por dicha identidad desde el día 1 de enero de 2016 están regulados de forma conjunta en el mismo Capítulo.

Además de lo expresado en el párrafo anterior, la única novedad se encuentra en la regulación de los bienes que no disponen de la consideración de bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección.

La justificación de estos regímenes radica en la evitación de una doble tributación (IGIC-ITP) que se daría cuando se entregue por parte del empresario un bien adquirido a un particular (sujeta esta adquisición a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados siendo sujeto pasivo el empresario adquirente), puesto que, teóricamente, recuperaría la cuota del ITP satisfecha a través del precio de venta del bien adquirido, lo que implica su incorporación a la base imponible del IGIC; igual situación de doble tributación (aunque en este caso IGIC-IGIC) se daría cuando, por ejemplo, el bien usado se adquiere a otro empresario o profesional y dicha

transmisión se encuentra sujeta y exenta del IGIC, puesto que el empresario o profesional transmitente incluiría la cuota del IGIC que no ha podido deducir el empresario o profesional transmitente en el precio de la operación, por lo que el empresario adquirente en su posterior entrega sujeta y no exenta aplicaría el tipo impositivo sobre una base imponible en el que estaría, teóricamente, incorporada la parte de la cuota del IGIC no deducible.

Por dicha causa, hasta el día 31 de diciembre de 2015 no tenían la consideración de bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección, los adquiridos a otros empresarios o profesionales cuando la operación de adquisición estaba sujeta al IGIC, salvo que estuviera exenta.

Desde el día 1 de enero de 2016 se establece una excepción. Se sigue manteniendo la citada salvedad que implica la consideración de bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección cuando se adquiera sujeto y exento del IGIC pero se añade que salvo que sea de aplicación la exención prevista en el artículo 50.Uno.27º de la Ley 4/2012 (entrega de bienes por parte de sujetos pasivos que tengan la consideración de comerciantes

minoristas), puesto que el empresario adquirente acogido a los regímenes especiales que nos ocupa tendría derecho a la deducción de la carga impositiva implícita, por lo que no se produciría la doble tributación que intenta evitar la regulación de estos regímenes especiales.

2.3 Régimen especial de las agencias de viajes

Con carácter general las novedades incorporadas a este régimen especial derivan de su adaptación al Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante IVA).

La obligada adaptación en el IVA vino como consecuencia de la sentencia de 26 de septiembre de 2013 (asunto C-189/11) del Tribunal de Justicia de la Unión Europea que declaró que el Reino de España incumplió determinados preceptos de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido:

- a) Al excluir de la aplicación de dicho régimen especial las ventas al público por parte de las agencias minoristas que actúan en propio nombre, de viajes organizados por las agencias mayoristas.

- b) Al autorizar a las agencias de viajes, bajo determinadas circunstancias, a consignar en factura un cuota global que no guarda relación con el impuesto sobre el valor añadido efectivo repercutido al cliente, y al autorizar a este último, siempre que sea sujeto pasivo, a deducir esa cuota global del IVA pagadero.
- c) Al autorizar a las agencias de viajes, en la medida en que se acojan al régimen especial, a determinar la base imponible del impuesto de forma global para cada período impositivo.

Derivado de todo lo expuesto y, se reitera, por su adaptación a la regulación vigente del régimen especial de las agencias de viajes en el IVA, puesto que el contenido de la sentencia citada no obliga a modificar la normativa del IGIC dado que Canarias no forma parte del territorio armonizado de aplicación del sistema común del IVA, se realizaron las siguientes modificaciones:

- Se elimina la previsión de no aplicación del régimen especial de las agencias de viajes a las ventas al público efectuadas por agencias minoristas de viajes

organizados por agencias mayoristas.

- Se suprime la previsión de que en las operaciones acogidas a este régimen especial y efectuadas para otros empresarios o profesionales, que comprendan exclusivamente entrega de bienes o prestaciones de servicios realizadas totalmente en el ámbito espacial del IGIC, se podía hacer constar en la factura, a solicitud del interesado y bajo la denominación "Cuota del IGIC incluidas en el precio", la cantidad resultante de multiplicar el precio total de la operación por 2 y dividir el resultado por 100 y que tuviera la consideración de cuota soportada por repercusión directa para el empresario o profesional destinatario de la operación.
- Se elimina la opción para determinar en forma global para cada período de liquidación la base imponible correspondiente a las operaciones a las que resulte aplicable el régimen especial y que no gozaran de exención.

- Se prevé la posibilidad de renuncia al régimen especial de las agencias de viajes cuando el adquirente sea un empresario o profesional con derecho a la deducción o devolución del IGIC soportado. Ello supondría que el viaje tributaría en el régimen general pero sin el paraguas de encontrarnos con una prestación de servicio única. En efecto, la renuncia a aplicar este régimen especial supone aplicar el régimen general operación por operación, lo que implica analizar de forma individual todas las prestaciones de servicios y entregas de bienes que componen el viaje.

Con independencia de estas adaptaciones del IGIC a la regulación del IVA, y quizás la novedad más importante, se modifica la regulación de las exenciones.

Hasta el día 31 de diciembre de 2015 y partiendo de que la prestación de servicio única estaba acogida al régimen especial de las agencias de viajes del IGIC, estaban exentos los servicios prestados por las agencias de viajes cuando las entregas de bienes o prestaciones de servicios, adquiridos en beneficio del viajero y utilizados para realizar el viaje, se efectuaban fuera de las Islas

Canarias. Desde el día 1 de enero de 2016, la exención es aplicable a la parte del viaje que se realice fuera de la Unión Europea.

Esta modificación en sí no resulta novedosa puesto que era la situación vigente hasta el día 31 de diciembre de 2000. Por tanto, se trata de regresar a una situación que resulta coherente con la necesaria coordinación en esta materia con la normativa del IVA, y evitar que la parte del viaje que transcurre por la Unión Europea, excluida Canarias, quedase sin tributación efectiva.

2.4 Régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca

Las novedades se circunscriben a la regulación de la exclusión a este régimen especial, a las actividades excluidas y al régimen de comienzo o cese.

En el ámbito de la normativa relativa a los distintos supuestos de exclusión del régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca, por una parte se excluyen expresamente a las sociedades agrarias de transformación (igualándose con la exclusión de las sociedades mercantiles y de las sociedades cooperativas), y, por otra parte se

modifica el límite cuantitativo para la exclusión en relación al volumen de adquisiciones o importaciones de bienes o servicios, excluidas las relativas a elementos del inmovilizado. De esta forma, en el artículo 76.Dos.6º de la Ley 4/2012 se establece como límite 150.000 € (excluido el IGIC). Hasta el día 31 de diciembre de 2015 este límite era de 300.000 €.

No obstante, la disposición adicional duodécima de la Ley 4/2012 modifica, para los años 2016 y 2017, este límite relativo al volumen de adquisiciones o importaciones de bienes o servicios, excluidas las cuotas del IGIC soportadas, elevándolo a 250.000 €.

En cuanto al ámbito de aplicación objetiva, se añade a la pesca marítima dentro de la relación de actividades a las que no resulta aplicable el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca.

Respecto al comienzo en la aplicación del régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca, se establece el régimen de tributación aplicable a una actividad actividad agrícola, ganadera, forestal o pesquera que pase de tributar en el régimen general al especial de la agricultura, ganadería y pesca,

naciendo la obligación de presentar una autoliquidación ocasional declarando el valor de las existencias de los productos naturales obtenidos en sus respectivas explotaciones agrícolas, ganaderas, forestales o pesqueras que no se hubiese entregado a la fecha de iniciación e ingresar el resultado de aplicar el tipo de compensación vigente a la fecha de iniciación sobre dicho valor de las existencias.

En la misma autoliquidación ocasional deberá incluir el resultado de la rectificación de las cuotas deducidas correspondientes a las cuotas soportadas en la adquisición o importación de los bienes, salvo los de inversión, y los servicios que no hayan sido consumidos o utilizados efectivamente de forma total o parcial en la actividad o explotación.

En cuanto al cese en el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca, se regula el régimen de tributación aplicable a una determinada actividad agrícola, ganadera, forestal o pesquera que cambie del régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca al general del impuesto.

En este caso, el empresario o profesional titular de la actividad tendrá derecho a efectuar la

deducción en la autoliquidación correspondiente al período de liquidación en que se haya producido el cese en el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca, de la cuota resultante de aplicar al valor de los bienes afectos a la actividad, IGIC excluido, en la fecha en que deje de aplicarse el régimen especial, los tipos de dicho impuesto que estuviesen vigentes en la citada fecha, no teniendo en cuenta las cuotas soportadas en la adquisición o importación de bienes de inversión ni las cuotas soportadas en la adquisición o importación de bienes y servicios que hayan sido utilizados o consumidos total o parcialmente en la actividad.

Igualmente y en la autoliquidación a que se refiere el párrafo anterior, podrá deducir la compensación a tanto alzado por los productos naturales obtenidos en las explotaciones que no se hayan entregado a la fecha del cambio del régimen de tributación.

Por último, se aclara que para la aplicación de la regularización de la deducción de las cuotas soportadas por la adquisición o importación de bienes de inversión, será cero la prorrata de deducción aplicable durante el período o períodos en que

la actividad esté acogida a este régimen especial.

2.5 Régimen especial de comerciantes minoristas

La regulación de este régimen especial contiene los siguientes aspectos novedosos:

- Hasta el día 31 de diciembre de 2015, el régimen especial de comerciantes minoristas únicamente acogía a los sujetos pasivos que, disponiendo de la consideración de comerciantes minoristas a efectos del IGIC, importaban bienes con destino a su venta en el desarrollo de su actividad comercial.

Desde el día 1 de enero de 2016 están incluidos obligatoriamente todos los sujetos pasivos que tengan la consideración de comerciantes minoristas, importen o no bienes con destino a su venta (último párrafo del artículo 50.Uno.27º de la Ley 4/2012, en la redacción dada por el apartado tres de la disposición final primera de la LPG, y artículo 88 de la Ley 4/2012).

Ello es así porque la inclusión en el régimen especial de comerciantes minoristas no solo implica el devengo del recargo en la importación de

bienes con destino a su venta, sino la aplicación de la exención prevista en el artículo 50.uno.27º de la Ley 4/2012 a las entregas de bienes que en el desarrollo de su actividad comercial efectúen los comerciantes minoristas.

- Las fechas de inclusión en el régimen especial de comerciantes minoristas siguen inalterables respecto a la situación vigente hasta el día 31 de diciembre de 2015. En relación a las fechas de exclusión, existe una modificación esencial: en el supuesto más usual de exclusión, que es la pérdida de la consideración de comerciante minorista conforme al volumen de operaciones del año natural anterior con destino a consumidores finales, hasta el día 31 de diciembre de 2015 la fecha de exclusión era el día 31 de diciembre. Desde el día 1 de enero de 2016 es el día 1 de enero. Esta modificación no es baladí, dado que la fecha de exclusión determina el tipo impositivo y el recargo aplicable sobre las existencias para determinar el importe de la cuota soportada como consecuencia de la exclusión y, con carácter general, puede

existir variación entre el tipo vigente el día 1 de enero respecto al tipo vigente a 31 de diciembre, en especial al alza.

- Tanto en la inclusión del régimen especial de comerciantes minoristas como en la exclusión del mismo, no solo se tienen en cuenta las existencias de bienes importados, sino también los bienes en existencias adquiridos en Canarias, lo que resuelve la falta de neutralidad del régimen vigente hasta el día 31 de diciembre de 2015.
- A los bienes en existencias que procedan de bienes adquiridos en Canarias, lógicamente, no se le aplica el recargo, ya sea para la determinación del importe a ingresar (inclusión en el régimen especial de comerciantes minoristas), ya sea para la determinación de la cuota soportada (exclusión del régimen especial de comerciantes minoristas).
- No se incluyen en las existencias, en el supuesto de inclusión en el régimen especial de comerciantes minoristas, aquellos bienes que la fecha de inclusión estén sujetos al tipo

cero o exentos, aclarando en este último caso y tratándose de bienes adquiridos en Canarias, por un supuesto distinto al previsto en el artículo 50.Uno.27º de la Ley 4/2012 (exención del comercio minorista).

Ejemplo: Un sujeto pasivo que dispone de la condición de comerciante minorista importa y adquiere en Canarias bienes muebles o semovientes con destino a su venta en el desarrollo de su actividad

comercial, pierde tal condición y en el momento de la exclusión del régimen especial de comerciantes minoristas (día 1 de enero) dispone en sus existencias comerciales de bienes importados por importe de 300.000 € sujetos al tipo general. Igualmente en las existencias constan bienes adquiridos en Canarias con destino a su venta valorados en 250.000 € sujetos su entrega al tipo reducido y de bienes adquiridos en Canarias con destino a su venta, 50.000 €, sujetos al tipo cero.

Valor existencias	Cuota IGIC	Recargo	Cuota soportada
300.000 €	7 % s/ 300.000 21.000 €	0,7% s/ 300.000 2.100 €	30.600 €
250.000	3 % s/ 250.000 7.500 €		

Ejemplo: Con los mismos datos del ejemplo anterior, el sujeto pasivo está incluido en el régimen especial de comerciantes minoristas.

El importe a declarar e ingresar como consecuencia de la inclusión en el régimen especial de comerciantes minoristas coincide con la cuota soportada del ejemplo anterior.

Valor existencias	Cuota IGIC	Recargo	Importe a ingresar
300.000 €	7 % s/ 300.000 21.000 €	0,7% s/ 300.000 2.100 €	30.600 €
250.000	3 % s/ 250.000 7.500 €		

- No existe plazo para presentar el modelo 424 con la determinación de la cuota soportada en el caso de exclusión del régimen especial de comerciantes minoristas. El ejercicio del derecho a la deducción de esta cuota soportada debe efectuarse en el plazo de caducidad establecido en los artículos 33.3 y 33 bis de la Ley 20/1991, para lo que el sujeto pasivo necesita estar en posesión del documento justificativo de la deducción (modelo 424 presentado). En definitiva, el modelo 424 debe presentarse, en el supuesto de exclusión, durante el citado período de caducidad, teniendo en cuenta que el nacimiento del derecho a la deducción nace en el momento de la exclusión del régimen especial de comerciantes minoristas.
- Se tiene en cuenta en la inclusión y exclusión del régimen especial de comerciantes minoristas el hecho de que el sujeto pasivo esté acogido al régimen especial del criterio de caja.

Ejemplo: Un sujeto pasivo desarrolla varias actividades entre las que se incluye una actividad comercial por la que no dispone de la consideración de

comerciante minorista. Está acogido al régimen especial del criterio de caja. Adquiere la condición de comerciante minorista, incluyéndose en el régimen especial de comerciantes minoristas con efecto desde el día 1 de enero.

Sus existencias de bienes importados con destino a su venta en el momento de la inclusión son los siguientes: 300.000 sujetos su importación al tipo general y 100.000 sujetos su importación al tipo reducido, estando pendiente de abono a los proveedores un importe de 200.000 € de bienes sujetos al tipo general y 50.000 de bienes sujetos al tipo reducido.

Sus existencias de bienes adquiridos en Canarias con destino a su venta en el momento de la inclusión son los siguientes: 150.000 sujetos su entrega al tipo general y 75.000 sujetos su entrega al tipo reducido, estando pendiente de abono a los proveedores un importe de 50.000 € de bienes sujetos al tipo general y 25.000 de bienes sujetos al tipo reducido. Del importe de 50.000 € sujetos al tipo general pendientes de pago, 15.000 € corresponden a adquisiciones realizadas hace más de un año respecto a la fecha de inclusión en el régimen especial de comerciantes minoristas.

Para un sujeto pasivo el estar acogido al régimen especial del criterio de caja le implica, entre otras circunstancias, que el derecho a la deducción de las cuotas soportadas nace en el momento del pago total o parcial del precio por los importes efectivamente satisfechos, o si éste no se ha producido, el día 31 de diciembre del año inmediato posterior a aquel en que se haya realizado la operación (artículo 105.tres a) de la Ley 4/2012). En cualquier caso, están excluidas del régimen especial del criterio de caja las importaciones (artículo 104.dos.d) de la Ley 4/2012).

Cuando en la regulación de la inclusión en el régimen especial de comerciantes minoristas se establece la no inclusión en las existencias de

los bienes adquiridos con destino a su entrega en el desarrollo de la actividad comercial durante la vigencia del régimen especial del criterio de caja y a la fecha de la inclusión no haya nacido el derecho a la deducción, intenta evitar una doble tributación: la cuota tributaria derivada de la inclusión y la cuota tributaria devengada en la adquisición que en el momento del nacimiento del derecho a la deducción (pago estando incluido en el régimen especial de comerciantes minoristas) el porcentaje definitivo de deducción es cero.

Obviamente esta circunstancia no se refiere a los bienes en existencia que han sido objeto de importación por su exclusión del régimen especial del criterio de caja.

Valor existencias	Cuota IGIC	Recargo	Importe a ingresar
Importación 300.000 €	7 % s/ 300.000 21.000 €	0,7% s/ 300.000 2.100 €	35.950 €
Importación 100.000 €	3 % s/ 100.000 3.000 €	0,3% s/ 100.000 300 €	
Adquisición 115.000 €	7 % s/ 115.000 8.050 €		
Adquisición 50.000 €	3 % s/ 50.000 1.500 €		

El importe en las adquisiciones de 115.000 es el resultado de minorar

al valor de las existencias de 150.000 la cuantía del valor de las existencias

cuyo precio no ha sido abonado a los proveedores y, por tanto, no ha nacido el derecho a la deducción de las cuotas soportadas; no obstante, debe tenerse en cuenta que el nacimiento del derecho a la deducción de parte de las cuotas soportadas en las adquisiciones cuyo precio está pendiente de abono a los proveedores se ha producido el día 31 de diciembre: (50.000 – 15.000).

Ejemplo: Siguiendo el ejemplo anterior y tratándose de la exclusión del régimen especial de comerciantes minoristas, el resultado de la determinación del importe de la cuota soportada sería el mismo que la cuantía a declarar e ingresar.

2.6 Régimen especial del grupo de entidades

Las novedades en el régimen especial del grupo de entidades respecto a la situación vigente a 31 de diciembre de 2015, son las siguientes:

- En el concepto de grupo de entidades se requiere que entre la entidad dominante y las entidades dependientes exista una vinculación firme en los órdenes financieros, económico y de organización (en los términos que se desarrollen reglamentariamente).

- En el concepto de entidad dominante con anterioridad se exigía que tuviera la entidad dominante al menos la participación en el capital social del 50 % de las entidades dependientes. Ahora se exige que la participación sea de más del 50% en el capital o en los derechos de votos de las mismas.
- Se permite que las sociedades mercantiles que no actúen como empresarios o profesionales puedan ser consideradas como entidad dominante.
- La distinta comunicación que debe presentar la entidad dominante deberá efectuarse en el mes de diciembre. Hasta ahora no existía plazo concreto dado que se señalaba que se presentase con anterioridad al año en que surtía efecto.