



---

# Universidad de Valladolid

## Facultad de Derecho

### Trabajo Fin de Grado

Doble titulación de Grado en Derecho y Grado en  
Administración y Dirección de Empresas

### LA POSIBLE APLICACIÓN DEL RÉGIMEN DE FRANQUICIA DEL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO EN ESPAÑA

Presentado por:

***Yaiza Ramos Gómez***

Tutelado por:

***Felipe Alonso Murillo***

*Valladolid, 20 de junio de 2025*

## RESUMEN

El presente trabajo se centra en analizar la viabilidad y la conveniencia de implantar un régimen de franquicia del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), contemplado en la Directiva 2006/112/CE del Consejo, relativa al sistema común del IVA. Este régimen permite a los Estados miembros eximir del impuesto a los sujetos pasivos cuyos ingresos no superen un determinado umbral, aliviando así la carga administrativa para pequeñas empresas y autónomos, permitiendo que dichas empresas puedan concentrar sus esfuerzos en el desarrollo de su actividad económica.

En la actualidad, España no ha adoptado este régimen, optando por otros regímenes especiales como el régimen del recargo de equivalencia o el régimen simplificado. Sin embargo, el marco jurídico europeo ofrece a los Estados miembros la posibilidad de regular este régimen de franquicia, siempre que se respeten ciertos requisitos y umbrales armonizados.

No obstante, la posible introducción de este régimen plantea una serie de problemas jurídicos que deben ser analizados y considerados, no solo en lo relativo a su regulación específica, sino también en cuanto a su compatibilidad con los regímenes especiales actualmente vigentes para pequeñas empresas. Con este propósito, el trabajo examina la normativa española aplicable, el marco regulador del régimen de franquicia en la Unión Europea y su aplicación en otros países, con el fin de evaluar la viabilidad de implantar un sistema similar en el contexto español.

La conclusión del trabajo apunta a que la implementación de un régimen de franquicia del IVA en España podría representar una medida eficaz de simplificación tributaria y fomento del emprendimiento, siempre que se diseñe cuidadosamente para evitar distorsiones y pérdida significativa de ingresos fiscales.

**PALABRAS CLAVE:** Impuesto sobre el Valor Añadido, régimen de franquicia, regímenes especiales para pequeñas empresas, umbral del volumen de negocios anual, simplificación de obligaciones.

## **ABSTRACT**

This paper focuses on analysing the feasibility and advisability of implementing a VAT franchise scheme, as provided for in Council Directive 2006/112/EC on the common system of Value Added Tax. This scheme allows Member States to exempt taxable persons whose turnover does not exceed a certain threshold, thereby reducing the administrative burden for small businesses and self-employed individuals and enabling them to concentrate their efforts on developing their economic activity.

At present, Spain has not adopted this scheme, opting instead for other special regimes such as the equivalence surcharge regime or the simplified regime. However, the European legal framework offers Member States the possibility of regulating a franchise scheme, if certain harmonized conditions and thresholds are respected.

Nevertheless, the possible introduction of this scheme raises a series of legal issues that must be carefully analysed and considered, not only regarding its specific regulation, but also in terms of its compatibility with the special regimes currently in force for small enterprises. To this end, the paper examines the applicable Spanish regulations, the EU framework governing the franchise regime, and its implementation in other countries to assess the viability of introducing a similar system in the Spanish context.

The conclusion of the study suggests that the implementation of a VAT franchise regime in Spain could represent an effective measure of tax simplification and support for entrepreneurship, if it is carefully designed to avoid market distortions and a significant loss of tax revenue.

**KEY WORDS:** Value Added Tax, VAT exemption regime, special schemes for small enterprises, annual turnover threshold, simplification of obligations.

# **LA POSIBLE APLICACIÓN DEL RÉGIMEN DE FRANQUICIA DEL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO EN ESPAÑA**

|                                                                                                                                                             |           |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------|
| <b>1. INTRODUCCIÓN</b>                                                                                                                                      | <b>5</b>  |
| <b>2. LOS RÉGIMENES ESPECIALES PARA PEQUEÑAS EMPRESAS EN EL IVA: EVOLUCIÓN, MARCO EUROPEO Y REGULACIÓN EN EL DERECHO ESPAÑOL</b>                            | <b>9</b>  |
| 2.1. SURGIMIENTO Y EVOLUCIÓN DE LOS RÉGIMENES ESPECIALES PARA PEQUEÑAS EMPRESAS EN EL SISTEMA IMPOSITIVO ESPAÑOL: ADAPTACIÓN A LA NORMATIVA EUROPEA.        | 9         |
| 2.2. LOS RÉGIMENES ESPECIALES DE LAS PEQUEÑAS EMPRESAS EN LA DIRECTIVA IVA.                                                                                 | 12        |
| 2.3. LOS RÉGIMENES ESPECIALES PARA PEQUEÑAS EMPRESAS EN EL DERECHO INTERNO ESPAÑOL.                                                                         | 16        |
| 2.3.1. EL RÉGIMEN SIMPLIFICADO.                                                                                                                             | 17        |
| 2.3.1.1. Regulación y descripción del régimen simplificado.                                                                                                 | 17        |
| 2.3.1.2. Ámbito de aplicación del régimen simplificado.                                                                                                     | 18        |
| 2.3.1.3. Contenido y funcionamiento del régimen simplificado.                                                                                               | 20        |
| 2.3.1.4. Obligaciones de los sujetos pasivos acogidos al régimen simplificado.                                                                              | 21        |
| 2.3.2. EL RÉGIMEN ESPECIAL DEL RECARGO DE EQUIVALENCIA.                                                                                                     | 23        |
| 2.3.2.1. Regulación y ámbito de aplicación del régimen especial del recargo de equivalencia.                                                                | 23        |
| 2.3.2.2. Contenido y funcionamiento del régimen especial del recargo de equivalencia.                                                                       | 25        |
| <b>3. EL RÉGIMEN DE FRANQUICIA EN EL IVA CON ARREGLO A LA DIRECTIVA 2020/285</b>                                                                            | <b>29</b> |
| 3.1. DEFINICIÓN, JUSTIFICACIÓN Y OBJETIVOS.                                                                                                                 | 29        |
| 3.2. ÁMBITO SUBJETIVO DE APLICACIÓN: REQUISITOS.                                                                                                            | 31        |
| 3.2.1. PEQUEÑAS EMPRESAS.                                                                                                                                   | 31        |
| 3.2.2. ESTABLECIMIENTO: CONCEPTO.                                                                                                                           | 33        |
| 3.2.2.1. Estado miembro de establecimiento.                                                                                                                 | 34        |
| 3.2.2.2. Estado miembro de franquicia.                                                                                                                      | 35        |
| 3.2.2.3. Empresas no pertenecientes a la Unión Europea.                                                                                                     | 36        |
| 3.2.3. UMBRALES MÁXIMOS DEL RÉGIMEN FRANQUICIA.                                                                                                             | 37        |
| 3.2.3.1. Régimen nacional de las pequeñas empresas: umbral máximo para sujetos pasivos establecidos en el Estado miembro que concede la franquicia.         | 37        |
| 3.2.3.2. Régimen transfronterizo para pequeñas empresas: umbral máximo para sujetos pasivos no establecidos en el Estado miembro que concede la franquicia. | 39        |
| 3.2.3.3. Determinación y cálculo de los umbrales: contenido del volumen de negocios anual.                                                                  | 42        |

|               |                                                                                                                                                          |           |
|---------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------|
| 3.2.3.4.      | Restricciones en caso de superar el umbral establecido.                                                                                                  | 43        |
| 3.2.3.5.      | Problemática de los umbrales.                                                                                                                            | 44        |
| <b>3.3.</b>   | <b>ÁMBITO OBJETIVO DE APLICACIÓN: OPERACIONES A LAS QUE SE APLICA LA EXENCIÓN PREVISTA POR EL RÉGIMEN DE FRANQUICIA.</b>                                 | <b>47</b> |
| <b>3.4.</b>   | <b>SIMPLIFICACIÓN DE LAS OBLIGACIONES EN FAVOR DE LAS PEQUEÑAS EMPRESAS BENEFICIARIAS DE LA FRANQUICIA.</b>                                              | <b>49</b> |
| <b>3.5.</b>   | <b>OBLIGACIONES DE LOS ESTADOS MIEMBROS.</b>                                                                                                             | <b>53</b> |
| <b>3.6.</b>   | <b>CARÁCTER OPCIONAL DEL RÉGIMEN.</b>                                                                                                                    | <b>54</b> |
| <b>3.7.</b>   | <b>TRANSPOSICIÓN Y ENTRADA EN VIGOR.</b>                                                                                                                 | <b>54</b> |
| <b>4.</b>     | <b><u>LA IMPLANTACIÓN DEL RÉGIMEN FRANQUICIA EN OTROS ESTADOS DE LA UNIÓN EUROPEA.</u></b>                                                               | <b>55</b> |
| <b>4.1.</b>   | <b>FRANCIA.</b>                                                                                                                                          | <b>56</b> |
| 4.1.1.        | REGULACIÓN DEL RÉGIMEN “ <i>FRANCHISE EN BASE DE TVA</i> ”.                                                                                              | 56        |
| 4.1.2.        | UMBRALES DEL RÉGIMEN “ <i>FRANCHISE EN BASE DE TVA</i> ” Y SU PROBLEMÁTICA.                                                                              | 58        |
| <b>4.2.</b>   | <b>ITALIA</b>                                                                                                                                            | <b>64</b> |
| 4.2.1.        | REGULACIÓN DEL « <i>REGIME DI FRANCHIGIA</i> ».                                                                                                          | 64        |
| 4.2.2.        | UMBRALES.                                                                                                                                                | 66        |
| <b>4.3.</b>   | <b>IRLANDA.</b>                                                                                                                                          | <b>69</b> |
| <b>5.</b>     | <b><u>LA POSIBILIDAD DE COMPLEMENTAR O SUSTITUIR LOS RÉGIMENES ESPECIALES DEL IVA PARA PEQUEÑAS EMPRESAS POR EL RÉGIMEN DE FRANQUICIA EN ESPAÑA.</u></b> | <b>72</b> |
| <b>5.1.</b>   | <b>SITUACIÓN ACTUAL EN ESPAÑA.</b>                                                                                                                       | <b>72</b> |
| <b>5.2.</b>   | <b>POSIBLES CAMBIOS EN LOS RÉGIMENES DEL IVA PARA PEQUEÑAS EMPRESAS.</b>                                                                                 | <b>73</b> |
| <b>5.2.1.</b> | <b>ADICIÓN: AÑADIR EL RÉGIMEN FRANQUICIA, MANTENIENDO LOS RÉGIMENES ESPECIALES PARA PEQUEÑAS EMPRESAS ACTUALES VIGENTES.</b>                             | <b>73</b> |
| 5.2.1.1.      | Problemas derivados de la coexistencia de tres regímenes especiales de IVA.                                                                              | 73        |
| 5.2.1.2.      | Posibles soluciones a la pluralidad de regímenes especiales de IVA.                                                                                      | 76        |
| <b>5.2.2.</b> | <b>SUSTITUCIÓN TOTAL: DEROGAR LOS RÉGIMENES VIGENTES, SUSTITUYÉNDOLOS POR EL RÉGIMEN DE FRANQUICIA.</b>                                                  | <b>78</b> |
| <b>5.2.3.</b> | <b>SUSTITUCIÓN PARCIAL: DEROGAR EL RÉGIMEN DEL RECARGO DE EQUIVALENCIA E INTRODUCIR EL RÉGIMEN FRANQUICIA.</b>                                           | <b>81</b> |
| <b>6.</b>     | <b><u>CONCLUSIONES</u></b>                                                                                                                               | <b>85</b> |
|               | <b><u>BIBLIOGRAFÍA</u></b>                                                                                                                               | <b>90</b> |

## 1. INTRODUCCIÓN

El Impuesto sobre el Valor Añadido («IVA» en lo sucesivo) es un tributo de naturaleza indirecta que grava los bienes y servicios consumidos en el territorio español de aplicación del impuesto (Península e Islas Baleares) o en el de cualquier otro Estado miembro de la Unión Europea con independencia de su origen o procedencia.

Este impuesto es un elemento fundamental en la política fiscal de la Unión Europea, razón por la cual estamos ante un tributo armonizado<sup>1</sup>. La consecución del objetivo del establecimiento de un mercado interior exige la aplicación en los Estados miembros de legislaciones en materia de impuestos sobre el volumen de negocios que no falseen las condiciones de competencia y que no obstaculicen la libre circulación de bienes y servicios. Por lo tanto, es necesario lograr una armonización de las legislaciones en materia de impuestos sobre el volumen de negocios mediante un régimen de IVA, con objeto de eliminar, en la medida de lo posible, y tanto en el plano nacional como en el plano comunitario, los factores susceptibles de falsear las condiciones de competencia [Considerando 4 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido en su exposición de motivos («Directiva IVA», en adelante)].

El Impuesto sobre el Valor Añadido, en el ámbito de la Unión Europea, se rige por una serie de principios fundamentales. Un régimen de IVA logra un máximo de sencillez y de neutralidad cuando el impuesto se recauda con la mayor generalidad posible y su ámbito de aplicación abarca la totalidad de las fases del proceso de producción y distribución de bienes, y la prestación de servicios [Considerando 5 de la Directiva IVA].

---

<sup>1</sup> El artículo 113 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea [versión consolidada en el DOUE C 202/47, de 7 de junio de 2016] establece: «El Consejo, por unanimidad con arreglo a un procedimiento legislativo especial, y previa consulta al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social, adoptará las disposiciones referentes a la armonización de las legislaciones relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios, los impuestos sobre consumos específicos y otros impuestos indirectos, en la medida en que dicha armonización sea necesaria para garantizar el establecimiento y el funcionamiento del mercado interior y evitar las distorsiones de la competencia».

Es necesario proceder por etapas, ya que la armonización de los impuestos sobre el volumen de negocios provocará en los Estados miembros modificaciones de su estructura fiscal y tendrá consecuencias sensibles en los ámbitos presupuestario, económico y social [Considerando 6 de la Directiva IVA].

El régimen común IVA, incluso en el supuesto de que los tipos impositivos y las exenciones no se armonicen totalmente, debe conducir a una neutralidad en la competencia, en el sentido de que en el territorio de cada Estado miembro los bienes y servicios de naturaleza análoga soporten la misma carga fiscal, sea cual fuere la longitud de su circuito de producción y distribución [Considerando 7 de la Directiva IVA].

El IVA grava las operaciones que consisten en entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por empresarios o profesionales, las adquisiciones intracomunitarias de bienes y las importaciones de bienes de acuerdo con el artículo 1 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, que regula este tributo en España. Es decir, grava el consumo, por lo que la carga tributaria del impuesto la soportan los consumidores finales, actuando los empresarios o profesionales como recaudadores del impuesto para las Administraciones tributarias, por lo que se trata de un tributo que pretende tener un carácter neutral. A diferencia de otros impuestos, no tiene otros objetivos como la redistribución de la renta, sino que es meramente un impuesto recaudatorio.

El territorio de aplicación del impuesto («TAI» a partir de aquí) en España comprende únicamente el territorio peninsular, las Islas Baleares, el mar territorial con el límite de 12 millas náuticas y el espacio aéreo correspondiente a dicho territorio. Las Islas Canarias, Ceuta y Melilla son territorios españoles excluidos del ámbito de aplicación del IVA, lo que les confiere la consideración de “territorios terceros” a efectos de este impuesto.

En España, las Comunidades Autónomas de régimen común no tienen competencias normativas en relación con el IVA, ni posibilidad de asumirlas; tampoco tienen competencia sobre la gestión, inspección, recaudación o revisión de los actos administrativos dictados en la aplicación de este impuesto. Todo ello pese a que el artículo 11 de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de

Financiación de las Comunidades Autónomas, permite cederles el IVA con carácter parcial con el límite del 50%. El alcance de la cesión y el punto de conexión en el IVA se concreta en el artículo 35 de la vigente 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<sup>2</sup>.

Por último, hay que tener en cuenta la coexistencia dentro del territorio nacional de territorios con regímenes tributarios forales, los Territorios Históricos del País Vasco y la Comunidad Foral Navarra, hace necesario regular la operativa del IVA en dichos territorios<sup>3</sup>.

Pues bien, el cambio que puede suponer la introducción del régimen de franquicia del IVA en el Reino de España es muy relevante, porque el tejido empresarial español está formado, en diciembre de 2024, por un 99,8% de pequeñas y medianas empresas [«PYMES» en adelante], que aportan en torno a un 65% anual del Producto Interior Bruto. De esas PYMES un 54,49% son *PYMES sin asalariados*, que serían las principales beneficiadas por esa reforma del IVA en nuestro país<sup>4</sup>.

Teniendo en cuenta que el crecimiento y la sostenibilidad de la economía española depende en gran medida de la prosperidad de las PYMES, resulta necesario facilitar en la medida de lo posible la creación y el crecimiento de estas empresas, especialmente en sus primeros años de vida<sup>5</sup>. Ante esta situación, la

---

<sup>2</sup> «1. Se cede a la Comunidad Autónoma el 50 por ciento del rendimiento del Impuesto sobre el Valor Añadido producido en su territorio.

2. Se considerará producido en el territorio de una Comunidad Autónoma el rendimiento cedido del Impuesto sobre el Valor Añadido que corresponda al consumo en el territorio de dicha Comunidad Autónoma, según el índice de consumo territorial certificado por el Instituto Nacional de Estadística y elaborado a efectos de la asignación del Impuesto sobre el Valor Añadido por Comunidades Autónomas».

<sup>3</sup> Véanse los artículos 26 a 29 de la Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, y los artículos 32 a 34 de la Ley 28/1990, de 26 de diciembre, por la que se aprueba el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra.

<sup>4</sup> Fuente: Ministerio de Industria y Turismo, Dirección general de estrategia industrial y de la pequeña y mediana empresa, *Cifras PYME. Datos diciembre 2024 (2025)*. <https://ipyme.org/Publicaciones/Cifras%20PYME/CifrasPyme-diciembre2024.pdf>

<sup>5</sup> Según datos del INE, solamente 3 de cada 4 empresas sobreviven al primer año de actividad, mientras que, al cabo de cuatro años, tan solo la mitad de las empresas han sobrevivido. Fuente: INE-Instituto Nacional de Estadística. (2024, noviembre 15). Demografía Armonizada de



Unión Europea ha considerado necesaria una actuación conjunta de los Estados miembros. Tal y como se lee en el Considerando 2 de la Directiva (UE) 2020/285 del Consejo de 18 de febrero de 2020, por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, en lo que respecta al régimen especial de las pequeñas empresas, y el Reglamento (UE) núm. 904/2010, en lo que respecta a la cooperación administrativa y al intercambio de información a efectos de vigilancia de la correcta aplicación del régimen especial de las pequeñas empresas, el Plan de Acción sobre el IVA de la Unión Europea pretende reducir la carga administrativa que soportan las pequeñas empresas y contribuir a la construcción de un entorno fiscal que facilite su crecimiento y el desarrollo del comercio transfronterizo.

Aunque el régimen de franquicia del IVA puede ser una de las medidas que contribuyan a mitigar los problemas económicos a los que se enfrentan estas pequeñas empresas, por la complejidad inherente a la gestión del IVA y la pérdida de competitividad en precios que este tributo supone, no cabe desconsiderar los problemas jurídicos que plantea la implantación de este régimen especial en el impuesto.

Para analizar la posibilidad de establecer y aplicar el régimen franquicia del IVA en Reino de España, se va a utilizar un método deductivo, que parte del análisis de la regulación de este régimen especial en la Directiva IVA, tras su modificación por la Directiva (UE) 2020/285, para examinar después la experiencia de su implantación en otros Estados miembros de la Unión Europea y los problemas que ha planteado en estos países. Con el conocimiento proporcionado por aquel análisis y este examen, se estudiará su posible aplicación en el Reino de España, sea en sustitución o como complemento, en particular, del régimen simplificado del IVA y/o del régimen especial del recargo de equivalencia. Finalizado lo que antecede, se estará en condiciones de concluir sobre las ventajas y los inconvenientes de la aplicación en el Reino de España de un régimen especial de franquicia en el IVA.

Este trabajo se estructura en seis capítulos, a este primero de carácter introductorio le seguirá el segundo, dedicado al examen de los regímenes simplificados del IVA en la Directiva IVA y su trasposición al Derecho interno español. El capítulo tercero se dedicará al régimen de franquicia en el IVA con arreglo a la Directiva 2020/285. El capítulo cuarto abordará la experiencia de la implantación del régimen de franquicia en el IVA en otros Estados miembros. El capítulo quinto se ocupará de la posibilidad de aplicar el régimen de franquicia del IVA en España en sustitución o como complemento del régimen simplificado y/o del régimen especial de recargo de equivalencia. Finalmente, el capítulo seis ofrecerá, a modo de conclusiones, las ventajas e inconvenientes de esa decisión y una valoración personal al respecto.

## **2. LOS REGÍMENES ESPECIALES PARA PEQUEÑAS EMPRESAS EN EL IVA: EVOLUCIÓN, MARCO EUROPEO Y REGULACIÓN EN EL DERECHO ESPAÑOL**

Debemos comenzar explicando cuál es el origen y evolución de los regímenes especiales para pequeñas empresas actualmente regulados y operativos en el sistema impositivo español, así como su encaje en el acervo de la Unión Europea. Posteriormente, se abordarán los detalles de la regulación en la «Directiva IVA» y en las normas españolas. Esto nos permitirá comparar la situación actual con la posible introducción del régimen franquicia en la esfera de los regímenes del IVA para pequeñas empresas, analizar los cambios que plantea y evaluar los beneficios y problemas que puede plantear.

### **2.1. SURGIMIENTO Y EVOLUCIÓN DE LOS REGÍMENES ESPECIALES PARA PEQUEÑAS EMPRESAS EN EL SISTEMA IMPOSITIVO ESPAÑOL: ADAPTACIÓN A LA NORMATIVA EUROPEA.**

El IVA aparece en España el 1 de enero de 1986, como exigencia de su incorporación a la Comunidad Económica Europea («CEE»), con la entrada en vigor de la Ley 30/1985, de 2 de agosto, del Impuesto sobre el Valor Añadido, que trasponía la Sexta Directiva del Consejo, de 17 de mayo de 1977, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los

impuestos sobre el volumen de negocios - Sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido: base imponible uniforme («Sexta Directiva IVA» en lo sucesivo).

En esta primera Ley del IVA de 1985 ya se regulaba un régimen especial simplificado para pequeñas empresas<sup>6</sup>, inspirado en el artículo 24 de la «Sexta Directiva IVA», que la propia ley justificaba como necesario, debido al elevado número de sujetos pasivos que preveía tener el IVA y a la diferente condición de estos. Al transponer esta Sexta Directiva IVA el Legislador español desconoció la posibilidad de conceder una franquicia del IVA a los sujetos pasivos cuyo volumen de operaciones anual de operaciones no superase las 5.000 unidades de cuenta europeas. Desde entonces, y a pesar de las múltiples reformas en la regulación europea e interna del IVA, la omisión en el Reino de España de la posibilidad de implantar un régimen de franquicia en el IVA se ha mantenido y se mantiene en la actualidad.

La primera norma del IVA española no tuvo una larga vida, debido a que el 1 de enero de 1993 entró en vigor la actual Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido («LIVA» en lo sucesivo), que originariamente regulaba los siguientes regímenes especiales: el régimen simplificado; el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca; el régimen especial de los bienes usados; el régimen especial de objetos de arte, antigüedades y objetos de colección; el régimen especial de las agencias de viajes y los dos regímenes especiales del comercio minorista, el de determinación proporcional de las bases imponibles y el del recargo de equivalencia. Posteriormente, se incorporaron nuevos regímenes especiales y desaparecieron otros, por lo que es importante destacar que, a los efectos de este trabajo, sólo nos interesan el régimen simplificado y los regímenes especiales del comercio minorista, sin olvidar que el 1 de enero del 2000 entró en vigor la Ley 55/1999, de 29 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social, con la que eliminó el régimen especial de determinación proporcional de las bases imponibles. En definitiva,

---

<sup>6</sup> En el capítulo XIV de la ley, relativo a los regímenes especiales. «1. Respecto de las pequeñas Empresas se establece el régimen simplificado, aplicable en los casos en que la cifra de negocio del sujeto pasivo no supere los 50.000.000 de pesetas, cuyas especialidades normativas más relevantes consistirán en la aplicación del régimen de estimación objetiva singular de cuotas tributarias y en la reducción de las obligaciones de índole contable y registral al mínimo imprescindible para garantizar el correcto funcionamiento y el adecuado control del Impuesto.»

sólo van a ocupar nuestra atención el régimen especial simplificado y el régimen especial del recargo de equivalencia.

El 1 de enero de 2007 entró en vigor la vigente Directiva IVA, que autoriza a los Estados Miembros a seguir aplicando sus regímenes especiales para pequeñas empresas en el impuesto: *“En lo concerniente a las pequeñas empresas, sin embargo, conviene que los Estados miembros puedan continuar aplicando sus regímenes especiales, sobre la base de disposiciones comunes y en aras de una armonización más avanzada.”* [Considerando número 49]. De modo que tenían cabida dentro de la vigente Directiva IVA, los regímenes especiales regulados para pequeñas empresas en la legislación española del IVA, lo que es lógico, porque la Directiva IVA no introdujo cambios sustanciales en este punto respecto a la Sexta Directiva IVA, en la que nuestra legislación se había inspirado para regularlos.

Sin perjuicio de lo anterior, España se ha visto obligada a realizar algunas modificaciones de los dos regímenes especiales que nos interesan, con posterioridad a la entrada en vigor de la vigente Directiva IVA, entre otras razones, para adaptarlos al acervo de la Unión Europea. En concreto, el Real Decreto-ley 20/2012, de 13 de julio, de medidas para garantizar la estabilidad presupuestaria y de fomento de la competitividad, y la Ley 28/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifica la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, han introducido modificaciones en los artículos 122 y 123 de la LIVA, que regulan el régimen especial simplificado, y en los artículos 148, 149 y 154 a 163 de la LIVA, que regulan el régimen especial del recargo de equivalencia.

Con la entrada en vigor de la Directiva 2020/285 del Consejo, por la que se modifica sustancialmente el régimen de franquicia del IVA que los Estados miembros pueden establecer en su legislación nacional, que se produjo el 22 de marzo de 2020<sup>7</sup>, el Legislador español debía decidir, dentro del plazo máximo de transposición de esa directiva —que concluyó el pasado 31 de diciembre de 2024<sup>8</sup>— el mantenimiento, la sustitución, la modificación o la derogación de los

---

<sup>7</sup> 20 días después de su publicación en el DOUE, el 2 de marzo de 2020.

<sup>8</sup> El artículo 3 de esta Directiva 2020/285 del Consejo establece: «*Transposición.*»

dos regímenes especiales españoles del IVA de constante referencia, el régimen especial simplificado y el régimen especial del recargo de equivalencia, y lo cierto es que se constata al día de la fecha la falta de modificación alguna en los preceptos legales que los regulan posterior a ese día 22 de marzo de 2020. Tampoco las hay, dicho sea de paso, en los preceptos reglamentarios que los desarrollan: artículos 34 a 42, “Régimen simplificado”, y artículos 54, 59, 60 y 61, “Régimen especial del recargo de equivalencia”, del Reglamento del IVA, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre [«RIVA», en lo sucesivo].

Antes de adentrarnos de lleno en esta problemática, a la que dedicaremos el resto de los capítulos de este trabajo, procede analizar en este mismo capítulo 2 las líneas maestras de los regímenes especiales para pequeñas empresas que establecía la Directiva IVA y las líneas maestras de los regímenes especiales simplificado y del recargo de equivalencia en la LIVA.

## **2.2. LOS RÉGIMENES ESPECIALES DE LAS PEQUEÑAS EMPRESAS EN LA DIRECTIVA IVA.**

La Unión Europea, ante la extensa y compleja regulación del régimen del IVA, ofreció a los Estados Miembros la posibilidad de establecer varios regímenes especiales que facilitasen la tributación del IVA de sus empresas más vulnerables. Con esta finalidad, la Directiva IVA introduce lo que denomina regímenes especiales para pequeñas empresas, que concreta como sigue: establece la opción de implementar *modalidades simplificadas de liquidación e*

---

*1. Los Estados miembros adoptarán y publicarán, a más tardar el 31 de diciembre de 2024, las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas necesarias para dar cumplimiento a lo establecido en el artículo 1 de la presente Directiva. Comunicarán el texto de dichas disposiciones a la Comisión sin dilación.*

*Aplicarán dichas disposiciones a partir del 1 de enero de 2025.*

*Cuando los Estados miembros adopten dichas disposiciones, estas incluirán una referencia a la presente Directiva o irán acompañadas de dicha referencia en su publicación oficial. Los Estados miembros establecerán las modalidades de la mencionada referencia.*

*2. Los Estados miembros comunicarán a la Comisión el texto de las principales disposiciones de Derecho interno que adopten en el ámbito regulado por el artículo 1 de la presente Directiva».*

Conviene destacar que el artículo 1 de esta Directiva 2020/285 del Consejo es el que contiene modificaciones en la Directiva IVA, incluidas las que afectan al régimen de franquicia.

*ingreso*<sup>9</sup> y regula la posibilidad de establecer *franquicias o bonificaciones degresivas* del impuesto<sup>10</sup>.

La Directiva 2020/285 modifica estas normas significativamente<sup>11</sup>, por lo que, a continuación, se analizará qué establecía la regulación previa y en el próximo capítulo qué cambios introduce la Directiva 2020/285.

En primer lugar, procede mencionar las *Modalidades simplificadas de liquidación y de ingreso*, reguladas únicamente en el artículo 281 de la Directiva IVA, precepto que hoy se mantiene vigente con idéntica redacción. Este artículo habilitaba y habilita a los Estados Miembros que encuentren obstáculos para someter a las pequeñas empresas, por razón de sus actividades o estructura, al régimen normal del IVA a aplicar modalidades simplificadas de liquidación e ingreso de las cuotas impositivas, en especial regímenes de estimación objetiva, siempre que esa simplificación no implique una bonificación de tales cuotas, con los límites y las condiciones que los propios Estados miembros establezcan, previa consulta al Comité de IVA.

La habilitación expuesta fundamenta los dos regímenes simplificados establecidos por España para pequeñas empresas: el régimen simplificado del IVA y el régimen especial del recargo de equivalencia. Cabe señalar que el propio artículo 281 prevé que los Estados Miembros puedan establecer una modalidad simplificada del IVA, pero no les obliga a hacerlo.

En segundo lugar, procede mencionar las *Franquicias o bonificaciones degresivas*, cuya regulación ha sido completamente modificada por la Directiva 2020/285. La redacción original de la Directiva IVA preveía unas *Franquicias y bonificaciones degresivas* que, según su artículo 282, se aplicaban a las entregas de bienes y prestaciones de servicios que prestasen las pequeñas empresas. No obstante, quedaban excluidas del régimen las operaciones efectuadas de modo ocasional, las entregas de medios de transporte nuevos y

---

<sup>9</sup> Artículo 281 de la Directiva IVA.

<sup>10</sup> Artículos 282 a 292 de la Directiva IVA.

<sup>11</sup> Los artículos 282, 283, 284 y 288 han sido modificados por la Directiva 2020/285, que además introduce los nuevos artículos 284 bis, 284 ter, 284 quater, 285 quinquies, 284 sexies, 288 bis, 292 bis, 292 ter, 292 quater, 292 quater y 292 quinquies, y suprime los artículos 285 a 287, 291 y 292.

las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por un sujeto pasivo que no estuviera establecido en el Estado en el que se devengase el IVA<sup>12</sup>. Esta última exclusión va a constituir uno de los ejes fundamentales de la reforma que introduce la Directiva 285/2020, pues anteriormente se excluía la posibilidad de aplicar el régimen de franquicia a las empresas que no estuvieran establecidas en el Estado miembro en el que se devengase el IVA, causando una distorsión en los mercados y una discriminación en el trato hacia estas empresas.

Los artículos 285 a 287 de la Directiva IVA regulaban la compatibilidad de las Franquicias y bonificaciones reguladas con las franquicias que existían en algunos Estados Miembros, permitidas por el artículo 14 de la Segunda Directiva 67/228/CEE del Consejo<sup>13</sup> y el posterior artículo 24 de la Sexta Directiva IVA, y con las franquicias que podían establecer los Estados Miembros cuya adhesión a la Comunidad fuera posterior al 1 de enero de 1978, entre los que se encontraba España. La franquicia del impuesto que entonces podía conceder España a los sujetos pasivos era como máximo de 10.000 ecus<sup>14</sup>. Aunque, como ya se ha mencionado, en ningún momento adoptó esta opción.

Del mismo modo que las modalidades simplificadas, el establecimiento de un régimen de franquicia como el regulado por la Directiva IVA era una facultad de los Estados miembros, que podían optar por aplicar o no. Aquellos países de la Unión Europea que incorporaron en su legislación interna un régimen de franquicia del IVA se han adaptado fácilmente a la regulación que introdujo la Directiva 2020/285, pues en muchas ocasiones les ha bastado con incorporar a ese régimen de franquicia del IVA las pequeñas empresas no establecidas en dicho Estado miembro. Este es el caso, por ejemplo, de Francia e Italia, como se analizará en el Capítulo 4 de este trabajo.

Cabe destacar también que el umbral que establecía el artículo 285 de la Directiva IVA es significativamente menor que los umbrales actuales. Mientras

---

<sup>12</sup> Artículo 283 de la Directiva IVA.

<sup>13</sup> Directiva 67/228/CEE del Consejo, de 11 de abril de 1967, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios — Estructura y modalidades de aplicación del sistema común de Impuesto sobre el Valor Añadido

<sup>14</sup> Unidades de cuenta europeas.

que entonces se podía conceder una franquicia del impuesto a los sujetos pasivos cuyo volumen de operaciones anual fuera como máximo igual a 5 000 euros o al contravalor de este montante en moneda nacional<sup>15</sup>, ahora ese umbral asciende a 85 000 euros.

La Directiva IVA regulaba ciertos aspectos del régimen franquicia, pero lo hacía de forma somera. Los aspectos fundamentales regulados eran los siguientes:

- (I) Cálculo de la cifra de volumen de negocios, que estaba constituida por: la cuantía de las entregas de bienes y prestaciones de servicios gravadas, la cuantía de las operaciones exentas con derecho a deducción del IVA pagado en la fase anterior, la cuantía de otras operaciones exentas y la cuantía de las operaciones inmobiliarias, de las operaciones financieras y de las prestaciones de seguros, salvo que se tratase de operaciones accesorias<sup>16</sup>.
- (II) Derecho de deducción: los sujetos pasivos que gocen de la franquicia del impuesto no tendrán derecho a deducir el IVA, ni podrán hacerlo aparecer en sus facturas<sup>17</sup>. Esta norma no ha sido modificada y es una de las notas fundamentales de este régimen, pues la consecuencia lógica de no tener la obligación de repercutir el IVA en sus operaciones será no tener derecho a deducir el IVA soportado en la adquisición de bienes o servicios necesarios para el desarrollo de su actividad económica.
- (III) Doble carácter opcional: el régimen de franquicia no es solamente opcional para los Estados miembros, sino que una vez implantado en el Estado miembro, también es opcional para los sujetos pasivos. Se daba y se sigue dando a los sujetos pasivos legitimados para aplicar la franquicia del impuesto la posibilidad de optar por la aplicación del régimen normal del IVA o por la aplicación de las modalidades simplificadas del artículo 281 de la Directiva IVA, es decir, que los

---

<sup>15</sup> A pesar de que el umbral era de 5.000 euros, numerosos países contaban con excepciones que les permitían ampliar dichos umbrales que, además, se iban adaptando con el tiempo para ajustarlos al crecimiento de la economía y la inflación consiguiente.

<sup>16</sup> Artículo 288 de la Directiva IVA.

<sup>17</sup> Artículo 289 de la Directiva IVA.



sujetos pasivos tenían y tienen la posibilidad de elegir qué régimen aplicar<sup>18</sup>.

A los sujetos pasivos que gozaban de la bonificación degresiva se les consideraba sometidos al régimen normal del IVA sin la citada posibilidad de opción, conforme al artículo 291 de la Directiva IVA, actualmente derogado.

Finalmente, el artículo 292 de la Directiva IVA, igualmente derogado, establecía que el régimen relativo a *Franquicias y bonificaciones degresivas* tenía vocación de provisionalidad, hasta que la Unión Europea desarrollara un régimen definitivo que lo sustituyera. Este régimen provisional llegó a su fin, al ser sustituido por el régimen de franquicia en el IVA introducido en la Directiva IVA por la tantas veces citada Directiva 2020/285, que suprime las bonificaciones degresivas.

### **2.3. LOS RÉGIMENES ESPECIALES PARA PEQUEÑAS EMPRESAS EN EL DERECHO INTERNO ESPAÑOL.**

Con arreglo a la habilitación del artículo 281 de la Directiva IVA, el Legislador español ha mantenido dos regímenes especiales específicos para las pequeñas empresas: el régimen simplificado del IVA y el régimen especial del recargo de equivalencia.

Como se ha mencionado con anterioridad, el establecimiento y mantenimiento por los Estados miembros de estos regímenes especiales para pequeñas empresas es voluntario. En su configuración legal en nuestro ordenamiento jurídico interno, el régimen simplificado es voluntario para los sujetos pasivos, mientras que el régimen especial del recargo de equivalencia tiene carácter obligatorio para los sujetos pasivos que cumplan con sus requisitos. Por tanto, el régimen simplificado es doblemente opcional, como lo sería el régimen de franquicia, mientras que el régimen de recargo de equivalencia solo es opcional para el Estado miembro, no para los sujetos pasivos.

Debido a que son los únicos regímenes especiales regulados en España que encajan en el marco que habilita el artículo 281 de la Directiva IVA, nos

---

<sup>18</sup> Artículo 290 de la Directiva IVA

centraremos en su análisis, dejando al margen otros regímenes regulados por la LIVA, entre los que se incluyen el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca; el régimen especial de los bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección; el régimen especial del oro de inversión; el régimen especial de las agencias de viajes; el régimen especial aplicable a los servicios prestados por vía electrónica; el régimen especial del grupo de entidades; el régimen especial del criterio de caja y los regímenes especiales aplicables a las ventas a distancia y a determinadas entregas interiores de bienes y prestaciones de servicios.

En este sentido, procede examinar las principales características de esos dos regímenes especiales establecidos en el Reino de España para pequeñas empresas, con la finalidad de poder evaluar los cambios que introduciría un régimen de franquicia del IVA, puesto que es necesario precisar si esos dos regímenes especiales del IVA deberían ser sustituidos o reemplazados por un nuevo régimen de franquicia, o si, por el contrario, deberían ser complementados por un nuevo régimen de franquicia.

### **2.3.1. El régimen simplificado.**

#### *2.3.1.1. Regulación y descripción del régimen simplificado.*

El régimen simplificado del IVA puede ser definido, en términos generales, como un régimen especial pensado para pequeñas empresas que utiliza signos, índices o módulos para calcular el IVA que corresponde satisfacer al sujeto pasivo del impuesto.

Este régimen especial simplificado es potestativo para los sujetos pasivos que reúnan todos los requisitos exigibles, porque pueden renunciar expresamente a su aplicación y aplicar el régimen general del IVA. En consecuencia, si un sujeto pasivo desea tributar por el régimen general, deberá renunciar expresamente al régimen especial simplificado y, en todo caso, se presumirá dicha renuncia si presenta su primera declaración-liquidación del ejercicio con arreglo al régimen general del impuesto.

Este régimen especial simplificado está regulado en los artículos 122 y 123 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido («LIVA»

en lo sucesivo) y en los artículos 34 a 42 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre («RIVA» a partir de aquí).

Tal y como lo describe Vázquez Taín (2023, página 366), el régimen especial simplificado se caracteriza por estar basado en la estimación objetiva de las cuotas de IVA devengadas por las operaciones corrientes que realizan los sujetos pasivos, mediante la aplicación de signos, índices y módulos, de las que se deducen las cuotas de IVA realmente soportadas o satisfechas, prácticamente del mismo modo que en el régimen general. Para ello, anualmente se aprueba la correspondiente Orden Ministerial con los signos, índices y módulos del régimen especial simplificado y con sus instrucciones de aplicación<sup>19</sup>.

El objetivo principal de este régimen simplificado es reducir la presión fiscal indirecta que soportan los pequeños empresarios, facilitándoles el cumplimiento de las obligaciones materiales y formales que conlleva la tributación por el IVA. Es decir, el régimen simplificado persigue los mismos objetivos que el régimen de franquicia del IVA, sin suponer una exención completa del mismo.

#### *2.3.1.2. Ámbito de aplicación del régimen simplificado.*

El artículo 122 de la LIVA delimita el ámbito de aplicación de este régimen especial simplificado y los artículos 34 a 37 del RIVA desarrollan este precepto legal. En sustancia, para poder tributar en el régimen especial simplificado, los sujetos pasivos deberán cumplir una serie de requisitos:

El primero es un requisito subjetivo: sólo se aplicará a personas físicas o entidades en régimen de atribución de rentas en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas -«IRPF»- [entre las que se encuentran las sociedades civiles no sujetas al Impuesto sobre Sociedades, las herencias yacentes, las comunidades de bienes y las demás entidades a las que se refiere el artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria («LGT» en

---

<sup>19</sup> La última aprobada es la Orden HAC/1347/2024, de 28 de noviembre, por la que se desarrollan para el año 2025 el método de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el régimen especial simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido.

adelante)<sup>20</sup>], siempre que, en este último caso, todos sus socios, herederos, comuneros o partícipes sean personas físicas.

El segundo es un requisito objetivo: la actividad económica que realicen esas personas físicas o entidades en régimen de atribución de rentas debe estar entre las que enumera la Orden Ministerial de signos, índices o módulos aplicable en el ejercicio y no deberán realizar otras actividades económicas no comprendidas en el régimen simplificado, salvo que por tales actividades estén acogidos a los regímenes especiales de la agricultura, ganadería y pesca o del recargo de equivalencia.

El tercero es un requisito cuantitativo o, mejor dicho, varios requisitos cuantitativos que se deben cumplir cumulativamente: (i) el volumen de ingresos del año inmediatamente anterior no puede superar 150.000 euros anuales para el conjunto de actividades empresariales o profesionales<sup>21</sup>, con excepción de las agrícolas, forestales y ganaderas, cuyo límite será de 250.000 euros anuales; (ii) el volumen de adquisiciones e importaciones de bienes y servicios, salvo elementos del inmovilizado, no puede superar los 150.000 euros anuales - cuando en el año inmediato anterior se hubiere iniciado una actividad, el volumen de ingresos se elevará al año- y, por último, (ii) tampoco se podrán superar ninguna de las magnitudes específicas que se establezcan en la Orden Ministerial de signos, índices o módulos del ejercicio para la concreta actividad económica de que se trate.

El cuarto y último requisito es formal: los empresarios o profesionales no pueden haber renunciado al régimen especial simplificado del IVA ni tampoco haber renunciado o haber quedado excluidos del régimen de estimación objetiva del IRPF. La renuncia al régimen simplificado del IVA tendrá efecto para un período mínimo de tres años y se entenderá prorrogada para cada uno de los años siguientes en que pudiera ser aplicable, salvo revocación expresa en el mes de diciembre anterior al inicio del año natural en que deba surtir efecto.

---

<sup>20</sup> «Tendrán la consideración de obligados tributarios, en las leyes en que así se establezca, las herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades que, carentes de personalidad jurídica, constituyan una unidad económica o un patrimonio separado susceptibles de imposición».

<sup>21</sup> Para los años 2016 a 2025 el límite de 150.000 € pasó a ser 250.000€ (Vázquez Taín, p. 367).

### 2.3.1.3. *Contenido y funcionamiento del régimen simplificado.*

El contenido específico de este régimen especial simplificado está recogido en el artículo 123 LIVA y en los artículos 38 y 39 del RIVA, que desarrollan el precepto legal.

El régimen simplificado se aplica a cada una de las actividades económicas desarrolladas por el empresario o profesional de forma individual. La cuota derivada de este régimen especial resultará de la suma de las cuotas que correspondan a cada una de las actividades incluidas en el mismo realizadas por el sujeto pasivo.

La liquidación anual de IVA correspondiente a la actividad económica se determina por la diferencia entre la «cuota devengada por operaciones corrientes» y las «cuotas soportadas o satisfechas por operaciones corrientes» relativas a la actividad con un «importe mínimo» de cuota a ingresar<sup>22</sup>. El resultado será la «cuota derivada del régimen simplificado», con adición de las cuotas correspondientes a las operaciones mencionadas en el apartado uno.B)

---

<sup>22</sup> La deducción de las cuotas soportadas o satisfechas por operaciones corrientes respetará las reglas previstas en el artículo 123.Uno.A) de la LIVA:

«a) No serán deducibles las cuotas soportadas por los servicios de desplazamiento o viajes, hostelería y restauración en el supuesto de empresarios o profesionales que desarrollen su actividad en local determinado. A estos efectos, se considerará local determinado cualquier edificación, excluyendo los almacenes, aparcamientos o depósitos cerrados al público.

b) Las cuotas soportadas o satisfechas sólo serán deducibles en la declaración-liquidación correspondiente al último período impositivo del año en el que deban entenderse soportadas o satisfechas, por lo que, con independencia del régimen de tributación aplicable en años sucesivos, no procederá su deducción en un período impositivo posterior.

c) Cuando se realicen adquisiciones o importaciones de bienes y servicios para su utilización en común en varias actividades por las que el empresario o profesional esté acogido a este régimen especial, la cuota a deducir en cada una de ellas será la que resulte del prorrateo en función de su utilización efectiva. Si no fuese posible aplicar dicho procedimiento, se imputarán por partes iguales a cada una de las actividades.

d) Podrán deducirse las compensaciones agrícolas a que se refiere el artículo 130 de esta Ley, satisfechas por los empresarios o profesionales por la adquisición de bienes o servicios a empresarios acogidos al régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca.

e) Adicionalmente, los empresarios o profesionales tendrán derecho, en relación con las actividades por las que estén acogidos a este régimen especial, a deducir el 1 por ciento del importe de la cuota devengada a que se refiere el párrafo primero de este apartado, en concepto de cuotas soportadas de difícil justificación».

del artículo 123 de la LIVA<sup>23</sup> y la deducción de las cuotas soportadas o satisfechas por la adquisición o importación de activos fijos.

La «cuota devengada por operaciones corrientes» será la cuantía correspondiente a los módulos previstos para la actividad. La cuantía de los módulos, a su vez, se calculará multiplicando la cantidad asignada a cada uno de ellos por el número de unidades del mismo empleadas, utilizadas o instaladas en la actividad. Entre los módulos empleados para la estimación objetiva de las cuotas devengadas por operaciones corrientes están: el personal empleado, la superficie del local donde se ejerce la actividad económica, la potencia contratada o el consumo eléctrico, el número de mesas o el número de vehículos.

#### *2.3.1.4. Obligaciones de los sujetos pasivos acogidos al régimen simplificado.*

Los sujetos pasivos acogidos al régimen especial simplificado del IVA deben presentar declaraciones-liquidaciones correspondientes a los tres primeros trimestres del año natural, durante los veinte primeros días de abril, julio y octubre, respectivamente, en las que realizarán un ingreso a cuenta de una parte de la cuota derivada del régimen simplificado, que resultará de aplicar el porcentaje señalado en la Orden Ministerial para la actividad económica a la «cuota devengada por operaciones corrientes».

Al finalizar el año natural o al cesar en el ejercicio de la actividad económica, los sujetos pasivos calcularán la cuota derivada del régimen simplificado, detrayendo de ella las cantidades liquidadas en las declaraciones-liquidaciones de los tres primeros trimestres del ejercicio. Esta declaración-liquidación final se presentará en los primeros treinta días del mes de enero del año siguiente al ejercicio en que se producen las operaciones y si su resultado fuera negativo, el sujeto pasivo podrá solicitar la devolución prevista en el artículo 115. Uno de la

---

<sup>23</sup> «Al importe resultante de lo dispuesto en la letra anterior se añadirán las cuotas devengadas por las siguientes operaciones: 1.º Las adquisiciones intracomunitarias de bienes. 2.º Las operaciones a que se refiere el artículo 84, apartado uno, número 2.º de esta Ley [supuestos de inversión del sujeto pasivo]. 3.º Las entregas de activos fijos materiales y las transmisiones de activos fijos inmateriales».

LIVA<sup>24</sup> u optar por la compensación del saldo a su favor en las siguientes declaraciones-liquidaciones periódicas.

Los sujetos pasivos acogidos al régimen simplificado del IVA deben cumplir una serie de obligaciones formales, de acuerdo con los artículos 40 y 41 del RIVA, entre las que se incluyen las siguientes: (i) llevar un Libro Registro de las facturas recibidas, en el que anotarán las facturas y documentos relativos a las adquisiciones e importaciones de bienes y servicios por los que se haya soportado o satisfecho el impuesto y estén destinados a su utilización en las actividades por las que resulte aplicable el referido régimen especial; (ii) llevar un Libro Registro de operaciones, si para alguna de las actividades que realiza los índices o módulos operan sobre el volumen de ingresos realizado; (iii) conservar los justificantes de los índices o módulos aplicados de conformidad con lo que, en su caso, prevea la Orden Ministerial; (iv) presentar las declaraciones-liquidaciones trimestrales y, por último, (v) presentar la declaración-liquidación final, conjuntamente la declaración-resumen anual del IVA<sup>25</sup>.

En definitiva, pese a que este régimen especial simplificado reduce notablemente la carga de obligaciones en comparación con el régimen general, para que la Administración tributaria pueda comprobar el correcto cumplimiento de las obligaciones materiales por el IVA, es necesario que los sujetos pasivos cumplan una serie de obligaciones formales, que pueden llegar a suponer un esfuerzo significativo para los pequeños empresarios.

---

<sup>24</sup> Artículo 115. Supuestos generales de devolución. “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.”

<sup>25</sup> No obstante, los contribuyentes que realicen de manera exclusiva actividades que tributen en régimen simplificado y/o actividad de arrendamiento de bienes inmuebles urbanos, no están obligados a presentar la declaración-resumen anual del IVA.

### 2.3.2. El régimen especial del recargo de equivalencia.

#### 2.3.2.1. Regulación y ámbito de aplicación del régimen especial del recargo de equivalencia.

El régimen especial del recargo de equivalencia consiste en aplicar un porcentaje que se añade al tipo de IVA correspondiente a la operación, el *recargo*, que el sujeto pasivo abonará a sus proveedores, de forma que, serán estos últimos quienes liquidarán e ingresarán el impuesto.

Este régimen especial del IVA está regulado en los artículos 148, 149 y 154 a 163 de la LIVA y en los artículos 54 y 59 a 61 del RIVA y se aplica únicamente a los comerciantes minoristas que sean personas físicas o entidades en régimen de atribución de rentas en el IRPF, siempre que, en este último caso, todos sus socios, partícipes, herederos o comuneros sean personas físicas. En desarrollo de la habilitación reglamentaria que contiene el artículo 148.Tres de la LIVA, el artículo 59.2 del RIVA enumera artículos o productos en relación con los cuales en ningún caso será aplicable este régimen especial del recargo de equivalencia<sup>26</sup>.

---

<sup>26</sup> «1.º Vehículos accionados a motor para circular por carretera y sus remolques.

2.º Embarcaciones y buques.

3.º Aviones, avionetas, veleros y demás aeronaves.

4.º Accesorios y piezas de recambio de los medios de transporte comprendidos en los números anteriores.

5.º Joyas, alhajas, piedras preciosas, perlas naturales o cultivadas, objetos elaborados total o parcialmente con oro o platino, así como la bisutería fina que contenga piedras preciosas, perlas naturales o los referidos metales, aunque sea en forma de bañado o chapado. A los efectos de este Impuesto se considerarán piedras preciosas, exclusivamente, el diamante, el rubí, el zafiro, la esmeralda, el aguamarina, el ópalo y la turquesa. Se exceptúan de lo dispuesto en este número: a) Los objetos que contengan oro o platino en forma de bañado o chapado con un espesor inferior a 35 micras. b) Los damasquinados.

6.º Prendas de vestir o de adorno personal confeccionadas con pieles de carácter suntuario. A estos efectos se consideran de carácter suntuario las pieles sin depilar de armiño, astrakanes, breistchwaz, burunduky, castor, cibelina, cibelina china, cibeta, chinchillas, chinchillonas, garduñas, gato lince, ginetas, glotón, guepardo, jaguar, león, leopardo nevado, lince, lobo, martas, martas Canadá, martas Japón, muflón, nutria de mar, nutria kanchaska, ocelote, osos, panda, pantera, pekan, pisshiki, platipus, tigre, turones, vicuña, visones, zorro azul, zorro blanco, zorro cruzado, zorro plateado y zorro shadow. Se exceptúan de lo dispuesto en este número los bolsos, carteras y objetos similares así como las prendas confeccionadas exclusivamente con retales o desperdicios, cabezas, patas, colas, recortes, etc., o con pieles corrientes o de imitación.

7.º Los objetos de arte originales, antigüedades y objetos de colección definidos en el artículo 136 de la Ley del Impuesto.

8.º Los bienes que hayan sido utilizados por el sujeto pasivo transmitente o por terceros con anterioridad a su transmisión.



A diferencia del régimen especial simplificado, el recargo de equivalencia es un régimen especial obligatorio, porque se aplica sin posibilidad de renuncia a todos los comerciantes minoristas que cumplan con los requisitos establecidos por el artículo 149 de la LIVA; a saber:

En primer lugar, se requiere que la actividad comercial desarrollada consista en la entrega habitual de bienes muebles o semovientes que no hayan sido sometidos a procesos de fabricación, elaboración o manufactura, sea por los propios comerciantes minoristas o por terceros. Si el sujeto pasivo transforma productos objeto de su actividad, por sí mismo o por medio de terceros, no se le considera como comerciante minorista respecto de tales productos, sin perjuicio de su consideración como comerciante minorista para los demás productos de análoga o distinta naturaleza que comercialice en el mismo estado en que los adquirió.

En segundo lugar, la suma de las contraprestaciones correspondientes a las entregas de dichos bienes a la Seguridad Social, a sus entidades gestoras o colaboradoras o a quienes no tengan la condición de empresarios o profesionales, efectuadas durante el año precedente, debe haber excedido el 80% del total de las entregas realizadas de los citados bienes. Este requisito no será exigible a quienes ostenten la condición de comerciantes minoristas conforme a las normas del Impuesto sobre Actividades Económicas («IAE» en adelante), siempre que en ellos concorra alguna de las siguientes circunstancias: (a) que no puedan calcular el porcentaje indicado, debido a la ausencia de actividad comercial en el año anterior, o (b) que les sea de aplicación y no hayan renunciado a la modalidad de signos, índices y módulos del método de estimación objetiva del IRPF.

---

9.º Los aparatos para la avicultura y apicultura, así como sus accesorios.

10.º Los productos petrolíferos cuya fabricación, importación o venta esté sujeta a los Impuestos Especiales.

11.º Maquinaria de uso industrial.

12.º Materiales y artículos para la construcción de edificaciones o urbanizaciones.

13.º Minerales, excepto el carbón.

14.º Hierros, aceros y demás metales y sus aleaciones, no manufacturados.

15.º El oro de inversión definido en el artículo 140 de la Ley del Impuesto».

#### *2.3.2.2. Contenido y funcionamiento del régimen especial del recargo de equivalencia.*

El contenido del régimen especial del recargo de equivalencia está regulado fundamentalmente en el artículo 154 de la LIVA. La exacción del IVA exigible a los comerciantes minoristas sometidos a este régimen se realizará mediante la repercusión del recargo de equivalencia efectuada por sus proveedores, sin perjuicio de la obligación que recae sobre los comerciantes minoristas de liquidación y pago del IVA correspondiente a las adquisiciones intracomunitarias de bienes y a los supuestos de inversión del sujeto pasivo del artículo 84.Uno.2º de la LIVA.

Los comerciantes minoristas en recargo de equivalencia:

- (I) No están obligados a efectuar la liquidación ni el pago del IVA en relación con sus operaciones comerciales, tampoco por las transmisiones de los bienes o derechos utilizados exclusivamente en dichas actividades, salvo en las entregas de bienes inmuebles sujetas y no exentas, por las que el transmitente habrá de repercutir, liquidar e ingresar las cuotas de IVA devengadas.
- (II) No podrán deducir las cuotas de IVA soportadas por las adquisiciones o importaciones de bienes de cualquier naturaleza o por los servicios que les hayan sido prestados, en la medida en que dichos bienes o servicios se utilicen en la realización de las actividades a las que afecte este régimen especial.
- (III) A efectos de la regularización de deducciones por bienes de inversión, la prorrata de deducción aplicable en este sector diferenciado de actividad económica durante el período en que el sujeto pasivo esté sometido a este régimen especial será cero y no procederá efectuar la regularización a que se refiere el artículo 110 de la LIVA en los supuestos de transmisión de bienes de inversión utilizados exclusivamente para la realización de actividades sometidas a este régimen especial.

- (IV) Repercutirán a sus clientes la cuota resultante de aplicar el tipo tributario del IVA a la base imponible correspondiente a las ventas y a las demás operaciones gravadas por dicho tributo que realicen, sin que, en ningún caso, puedan incrementar dicho porcentaje en el importe del recargo de equivalencia.

El recargo de equivalencia se exigirá en (artículo 156 de la LIVA): (1º) las entregas de bienes muebles o semovientes que los empresarios efectúen a comerciantes minoristas que no sean sociedades mercantiles; (2º) las adquisiciones intracomunitarias o importaciones realizadas por los comerciantes minoristas que no sean sociedades mercantiles, y (3º) las adquisiciones de bienes efectuadas por los citados comerciantes en los supuestos de inversión del sujeto pasivo del artículo 84.Uno.2º de la LIVA.

El recargo de equivalencia no se exigirá en (artículo 157 de la LIVA): (1º) las entregas efectuadas a comerciantes que acrediten no estar sometidos al régimen especial del recargo de equivalencia; (2º) las entregas efectuadas por los sujetos pasivos acogidos al régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca con sujeción a las normas que regulan dicho régimen especial; (3º) las entregas, adquisiciones intracomunitarias e importaciones de bienes de cualquier naturaleza que no sean objeto de comercio por el adquirente, y (4º) las operaciones relativas a artículos excluidos de la aplicación del régimen especial del recargo de equivalencia.

Están obligados al pago del recargo de equivalencia (artículos 158 y 159 de la LIVA): (1º) los sujetos pasivos del IVA que efectúen las entregas sometidas a dicho recargo, quienes deberán repercutirlo al comerciante minorista, y (2º) los propios comerciantes minoristas en el régimen especial para las adquisiciones intracomunitarias de bienes e importaciones que efectúen, así como para los supuestos de inversión del sujeto pasivo del artículo 84.Uno.2º de la LIVA.

La base imponible del recargo será la misma que resulte del IVA (artículo 160 de la LIVA) y los tipos del recargo serán los siguientes (artículo 161 de la LIVA): (1º) con carácter general, el 5,2%; (2º) para las entregas de bienes a las que resulte aplicable el tipo impositivo reducido establecido en el artículo 91.Uno de la LIVA, el 1,4%; (3º) para las entregas de bienes a las que sea aplicable el tipo impositivo

superreducido previsto en el artículo 91.Dos de la LIVA, el 0,50%, y (4º) para las entregas de bienes objeto del Impuesto Especial sobre las Labores del Tabaco, el 1,75%.

La liquidación y el ingreso del recargo de equivalencia se efectuará conjuntamente con el IVA y se ajustará a las mismas normas establecidas para la exacción del impuesto (artículo 162 de la LIVA).

Por último, los artículos 163 de la LIVA y 61 del RIVA regulan las obligaciones formales que deben ser cumplidas y aquellas de las que resultan excluidos los sujetos pasivos acogidos a este régimen especial; a saber:

- Las personas físicas o entidades que no sean sociedades mercantiles y realicen habitualmente operaciones de venta al por menor están obligadas a acreditar por escrito ante sus proveedores o, en su caso, ante la Aduana el hecho de estar sometidas o no al régimen especial del recargo de equivalencia en relación con las adquisiciones o importaciones de bienes que realicen.
- Los sujetos pasivos en régimen de recargo de equivalencia deberán presentar las declaraciones-liquidaciones por IVA que correspondan cuando realicen (1º) entregas de bienes a viajeros con derecho a la devolución del IVA; (2º) entregas de bienes inmuebles sujetas y no exentas de IVA, salvo que se trate de operaciones a que se refiere el artículo 84.Uno, número 2.º, letra e), tercer guion, de la LIVA<sup>27</sup>; (3º) adquisiciones intracomunitarias de bienes, o (4º) sean destinatarios de las operaciones de inversión del sujeto pasivo del artículo 84.Uno.2º de la LIVA.
- Los sujetos pasivos en régimen de recargo de equivalencia no están obligados a llevar registros contables en relación con el IVA, salvo que se trate de empresarios que realicen otras actividades a las que sean

---

<sup>27</sup> Artículo 84. Uno. 2º. “e) Cuando se trate de las siguientes entregas de bienes inmuebles: – Las entregas efectuadas en ejecución de la garantía constituida sobre los bienes inmuebles, entendiéndose, asimismo, que se ejecuta la garantía cuando se transmite el inmueble a cambio de la extinción total o parcial de la deuda garantizada o de la obligación de extinguir la referida deuda por el adquirente.”

aplicables: (1º) el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca o el régimen simplificado, quienes deberán llevar el Libro Registro de facturas recibidas, anotando con la debida separación las facturas que correspondan a adquisiciones correspondientes a cada sector diferenciado de actividad, incluso las referentes al régimen especial del recargo de equivalencia, o (2º) el régimen general del IVA o cualquier otro de los regímenes especiales distinto del anterior, quienes deberán cumplir respecto de ellas las obligaciones formales establecidas con carácter general o específico en el RIVA. En todo caso, en el Libro Registro de facturas recibidas deberán anotarse con la debida separación las facturas relativas a adquisiciones correspondientes a actividades a las que sea aplicable el régimen especial del recargo de equivalencia.

En resumen, el régimen del recargo de equivalencia supone una reducción en las obligaciones materiales y formales que deben cumplir las pequeñas empresas, pues no van a tener que liquidar ni ingresar el IVA, al igual que va a suceder en el régimen de franquicia. La principal diferencia será que, mientras que el recargo solo puede aplicar ser aplicado por los comerciantes minoristas, el régimen de franquicia abarca un espectro más amplio de pequeñas empresas. Por lo que procederá analizar si tiene sentido mantener ambos regímenes especiales.

A modo de colofón de este apartado 2.3 del trabajo, se debe reseñar que los dos regímenes especiales del IVA para pequeñas empresas existentes en España, el régimen simplificado y el régimen de recargo de equivalencia, simplifican las obligaciones exigidas por el impuesto, pero sólo se aplican a un 6,17% de los sujetos pasivos. En efecto, según los datos publicados por la Agencia Estatal de Administración Tributaria<sup>28</sup>, en el año 2023, el régimen simplificado lo aplicaron 210.131 declarantes y el régimen de recargo de equivalencia 29.073 declarantes sobre un total de 3.874.802. Para valorar el posible reemplazo o complemento de estos regímenes especiales por un régimen de franquicia que eventualmente

---

<sup>28</sup> AEAT-Agencia Estatal de Administración Tributaria (2023), *Estadística por partidas del Impuesto sobre el Valor Añadido* ([https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/datosabiertos/catalogo/hacienda/Estadistica\\_por\\_partidas\\_del\\_impuesto\\_sobre\\_el\\_valor\\_anadido.shtml](https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/datosabiertos/catalogo/hacienda/Estadistica_por_partidas_del_impuesto_sobre_el_valor_anadido.shtml)). Acceso el 21 de abril de 2025.

se estableciera en nuestro país, procede analizar primero el régimen de franquicia en el IVA con arreglo a la Directiva 2020/285 y examinar después la experiencia de algunos de los Estados Miembros de la Unión Europea que lo han establecido.

### **3. EL RÉGIMEN DE FRANQUICIA EN EL IVA CON ARREGLO A LA DIRECTIVA 2020/285**

La Directiva 2020/285 ha modificado sustancialmente el régimen de franquicia en el IVA que previamente regulaba la Directiva IVA, como se adelantó en el capítulo 2 de este trabajo. Para aprehender correctamente estas modificaciones, se expondrán primero la definición del régimen de franquicia, su justificación y los objetivos de la reforma; a continuación, se analizará el ámbito de aplicación del régimen de franquicia; posteriormente, la concreción de la simplificación de las obligaciones que implica para las pequeñas empresas y, por último, su carácter opcional, entrada en vigor y posible transposición por los Estados miembros.

#### **3.1. DEFINICIÓN, JUSTIFICACIÓN Y OBJETIVOS.**

En términos generales, cabe definir el régimen de franquicia como un régimen especial del IVA que permite a las pequeñas empresas no repercutir el IVA sobre sus entregas de bienes y prestaciones de servicios, con la consiguiente reducción de las obligaciones por el IVA. Como contrapartida, el sujeto pasivo pierde el derecho a deducir el IVA soportado por las compras de bienes y servicios relacionadas con esas entregas de bienes y prestaciones de servicios, tal y como se expone en el informe *Notas Explicativas. Cambios en el IVA de la UE en lo que respecta al régimen especial de las pequeñas empresas*, (Comisión Europea, 2024) [«Notas Explicativas de la Comisión» en lo sucesivo].

La Unión Europea consideró que las disposiciones de la Directiva IVA sobre regímenes especiales para pequeñas empresas estaban obsoletas y no reducían realmente la carga que les supone el cumplimiento de las obligaciones exigidas por este impuesto, porque esas disposiciones fueron concebidas para

un sistema común de IVA basado en la imposición en el Estado miembro de origen<sup>29</sup>.

En el *Plan de Acción sobre el IVA de 2016*, la Comisión anunció ya un amplio conjunto de medidas de simplificación en favor de las pequeñas empresas, a fin de reducir la carga administrativa que soportan y contribuir al establecimiento de un entorno fiscal que facilite su crecimiento y el desarrollo del comercio transfronterizo. Ese conjunto de medidas de simplificación implicaba una revisión del régimen especial de las pequeñas empresas y requería poner en marcha algunas medidas de simplificación del régimen de franquicia, para hacer frente a la desproporcionada carga que supone para las pequeñas empresas que se benefician de este régimen el cumplimiento de la normativa [Véanse los Considerandos (2) y (3) de la Directiva 2020/285].

Los propósitos de la Directiva 2020/285 se pueden sintetizar en tres objetivos primordiales:

Un objetivo de carácter administrativo: simplificar las cargas administrativas de naturaleza fiscal para las pequeñas empresas en la Unión Europea.

Un objetivo carácter político: crear un marco común de exenciones en la Unión Europea que facilite las operaciones transfronterizas y la lucha contra el fraude fiscal, avanzando en la armonización legislativa del IVA.

Un objetivo de carácter económico: fomentar la competitividad empresarial, mediante la adaptación del sistema del IVA a la economía digital y al comercio electrónico y, en particular, mejorar la competencia en el mercado interior, permitiendo que las pequeñas empresas establecidas en Estados miembros distintos de aquel en que se devenga el IVA también puedan beneficiarse de la franquicia.

El Considerando (20) de la Directiva 2020/285 sustenta esta disposición en el principio de subsidiariedad del artículo 5.3 del Tratado de la Unión Europea<sup>30</sup>, conforme al cual, en los ámbitos que no sean de su competencia exclusiva, la

---

<sup>29</sup> Considerando (1) de la Directiva 2020/285 del Consejo.

<sup>30</sup> Versión consolidada en el DOUE de 7 de junio de 2016, C 202/13.

Unión intervendrá sólo en caso de que, y en la medida en que, los objetivos de la acción pretendida no puedan ser alcanzados de manera suficiente por los Estados miembros, ni a nivel central ni a nivel regional y local, sino que puedan alcanzarse mejor, debido a la dimensión o a los efectos de la acción pretendida, a escala de la Unión. El Consejo de la Unión Europea reputó necesaria esta intervención para alcanzar los mencionados objetivos de simplificación administrativa, armonización fiscal y mejora de la competitividad empresarial en relación con el IVA y sostuvo que respeta el principio de proporcionalidad, porque la Directiva no excede de lo necesario para alcanzarlos.

### **3.2. ÁMBITO SUBJETIVO DE APLICACIÓN: REQUISITOS.**

En este apartado se aborda la cuestión de quién se puede beneficiar del régimen franquiciado, en concreto, qué requisitos o condiciones deben concurrir en la persona, física o jurídica, para poder aplicar la franquicia del IVA.

Los requisitos que deben cumplir las pequeñas empresas para acogerse al régimen de franquicia en el IVA y ser denominadas como «pequeñas empresas beneficiarias de la franquicia» están regulados fundamentalmente en los artículos 282 y 284 de la Directiva IVA, en la redacción dada a estos preceptos por el artículo 1 de la Directiva 2020/285. Estos requisitos se pueden resumir fundamentalmente en tres: ser pequeñas empresas, estar establecidas dentro de la Unión Europea y no superar los umbrales máximos de volumen de negocios establecidos.

#### **3.2.1. Pequeñas empresas.**

La posibilidad de que una empresa se acoja al régimen de franquicia está sujeta al cumplimiento de una condición *sine qua non*: que se trate de una pequeña empresa. Esta exigencia se encuentra establecida en el artículo 282 de la Directiva del IVA, cuyo tenor dispone que las franquicias serán aplicables a las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas por pequeñas empresas. Sin embargo, la norma no proporciona una definición precisa de lo que se debe entender por "pequeñas empresas" a estos efectos.

Existe, por tanto, una laguna legal, porque el concepto de pequeñas empresas a efectos del IVA no está definido por la Directiva IVA.



Realizando una interpretación sistemática del Derecho de la Unión Europea, cabría acudir a la Recomendación de la Comisión 2003/361/CE, de 6 de mayo de 2003, sobre la definición de microempresas, pequeñas y medianas empresas, que surgió con la intención de limitar la proliferación de definiciones de pequeñas y de medianas empresas mediante la creación de una definición común que evitase distorsiones en el mercado único y reforzase la coherencia y la eficacia de las políticas comunes dirigidas a las pequeñas y medianas empresas.

Esta definición común se plasmó posteriormente en el Reglamento de la UE 651/2014, cuyo artículo 2 del *Anexo I* define y clasifica las diferentes categorías de empresas. Ese precepto define la categoría de microempresas, pequeñas y medianas empresas (PYMES) como aquellas que ocupan a menos de 250 personas y cuyo volumen de negocios anual no excede de 50 millones de euros o cuyo balance general anual no excede de 43 millones de euros. Dentro de estas, diferencia entre las pequeñas empresas, aquellas que ocupan a más de 10 personas y menos de 50 y cuyo volumen de negocios anual o balance general anual oscila entre 2 y 10 millones de euros, y las microempresas, aquellas que ocupan a menos de 10 personas y cuyo volumen anual de negocios o balance general anual no superan los 2 millones de euros. Las demás con los límites arriba reseñados, que operan conjuntamente, son medianas empresas.

El régimen de franquicia en el IVA no se aplica a todas las pequeñas empresas y microempresas, tal y como son definidas por el acervo de la Unión Europea, su ámbito subjetivo de aplicación es significativamente más restrictivo. Las Notas explicativas de la Comisión definen como pequeña empresa, a los efectos del régimen franquicia del IVA, a toda persona considerada sujeto pasivo del IVA, con independencia de su forma, que no supere el umbral nacional o el umbral sectorial (en el régimen nacional de las pequeñas empresas) o el umbral en la Unión Europea (en el régimen transfronterizo para las pequeñas empresas). Por tanto, la Comisión no realiza una definición de pequeña empresa coherente con las que ha utilizado en otras ocasiones.

Como se detallará a continuación, este régimen de franquicia sólo será aplicable a aquellas empresas cuyo volumen de negocios anual no supere los umbrales delimitados por la Directiva 2020/285: 85.000 euros, con carácter general, o

100.000 euros, en determinados supuestos. Es claro, por tanto, que el ámbito subjetivo de este régimen especial del IVA ni siquiera incluye a todas empresas que el acervo de la propia Unión Europea califica como microempresas, sino únicamente a una parte de ellas.

Resulta además llamativo que la Directiva 2020/285 no contemple, como requisito para disfrutar del régimen de franquicia del IVA, un límite de personas empleadas en la pequeña empresa, lo que quizás se deba al hecho de que resulta difícil concebir microempresas con una facturación inferior a 85.000 euros que no correspondan a empresarios individuales sin empleados o, en el mejor de los casos, con un único empleado.

Conforme a lo razonado por la Comisión Europea en el Considerando (4) de su Recomendación 2003/361/CE, de 6 de mayo de 2003, arriba mencionada, el criterio del número de personas ocupadas (o «criterio de los efectivos», según la denominación de la propia Comisión) es uno de los más significativos, incluso considera que debería ser el principal, aunque se introduzcan otros criterios de forma complementaria, como el del balance general o volumen de negocio anual.

En la línea que planteaba la Comisión, considero que para enmarcar a una empresa en una categoría en función de su tamaño es imprescindible tener en cuenta el número de personas que ocupa, debido al hecho de que otros criterios, como el volumen de facturación o el balance anual de una empresa, están enormemente condicionados por factores exógenos, como el sector económico al que pertenece la empresa, si produce bienes o presta servicios o la clase de productos que produce o distribuye. Desde esta perspectiva, parece insuficiente el criterio utilizado para delimitar las empresas que se pueden acoger a la franquicia del IVA, aunque resulte difícil concebir microempresas con una facturación inferior a 85.000 euros que no correspondan a empresarios individuales sin empleados o, en el mejor de los casos, con un único empleado.

### **3.2.2. Establecimiento: concepto.**

La regulación del régimen franquiciado del IVA distingue entre dos situaciones diferenciadas en las que una pequeña empresa se puede acoger a una franquicia. Una de las novedades principales que introduce la reforma es que

una pequeña empresa puede disfrutar de la franquicia en el Estado miembro en el que esté establecida [«Estado miembro de establecimiento»], pero también puede disfrutar de la franquicia en un Estado miembro en el que no esté establecida [«Estado miembro de franquicia»]. Como se expone en el Considerando (4) de la Directiva 2020/285, hasta ese momento solo se permitía conceder una franquicia a las empresas que estuviesen establecidas en el Estado miembro que la otorgase, lo cual tenía una incidencia negativa en la competencia en el mercado interior para las empresas no establecidas. Por tanto, para reducir las distorsiones producidas en el mercado y progresar en los objetivos de armonización y eliminación de barreras comerciales en la Unión Europea, la reforma equipara el tratamiento de ambas situaciones. No obstante, como veremos a continuación, se introducen algunos matices que suponen la exigencia de requisitos adicionales a las empresas no establecidas en el Estado miembro que concede la franquicia.

#### *3.2.2.1. Estado miembro de establecimiento.*

Es necesario concretar qué se entiende por Estado miembro de establecimiento y por Estado miembro de franquicia.

La diferenciación expuesta se encuentra en el Considerando (4) de la Directiva 2020/285, anteriormente mencionado, que hace referencia a la concesión de la franquicia “a las empresas establecidas en el Estado miembro en que se devenga el IVA”, que será el Estado miembro de establecimiento, y añade “las pequeñas empresas establecidas en Estados miembros distintos de aquel en que se devenga el IVA también deben poder beneficiarse de la franquicia”, país que, para estas empresas, será el Estado miembro de franquicia. Serán, por tanto, beneficiarias del régimen de franquicia todas las pequeñas empresas que se acojan al régimen especial, aunque no estén establecidas en el Estado miembro que concede la franquicia, y lo serán por todas las operaciones cuyo devengo se produzca en dicho Estado miembro.

El artículo 284 de la Directiva IVA establece, en su apartado 1, que «[l]os Estados miembros podrán conceder una franquicia del impuesto en relación con las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas en su territorio por los sujetos pasivos que estén establecidos en él y cuyo volumen de negocios anual

*en el Estado miembro, correspondiente a dichas entregas y prestaciones, no exceda de un umbral determinado fijado por ese Estado miembro para la aplicación de dicha franquicia. Dicho umbral no excederá de 85 000 EUR o su contravalor en moneda nacional. (...)».*

Como se lee el precepto habilita a los Estados miembros para conceder una franquicia del IVA a los sujetos pasivos establecidos en dicho Estado miembro, con el umbral que este fije, siempre que no supere 85.000 euros, pero no concreta cuál es el Estado miembro de establecimiento y, para que la aplicación del régimen de franquicia sea correcta, sólo puede haber un único Estado de establecimiento.

En las Notas explicativas de la Comisión se define el Estado miembro de establecimiento, a estos efectos, como aquel Estado miembro en el que está establecida una pequeña empresa que se puede acoger a la exención en sus entregas de bienes y prestaciones de servicios en virtud de este régimen especial y se trata, añade, de aquel Estado miembro en el que se desarrollan las funciones de administración central de la pequeña empresa<sup>31</sup> o, en el caso de una persona física, donde esta tenga su domicilio permanente.

Por consiguiente, se ha de atender a la sede de la actividad económica para personas jurídicas y al domicilio permanente de las personas físicas para determinar cuál es su Estado miembro de establecimiento a estos efectos.

### *3.2.2.2. Estado miembro de franquicia.*

El apartado 2 del artículo 284 de la Directiva IVA dispone, por su parte, que *«[l]os Estados miembros que hayan establecido la franquicia en virtud del apartado 1 concederán asimismo dicha franquicia a las entregas de bienes y las prestaciones de servicios efectuadas en su territorio por sujetos pasivos*

---

<sup>31</sup> El concepto de pequeña empresa establecida en un Estado miembro determinado no abarca aquellos lugares en los que tiene un establecimiento permanente, debido a que esto supondría que la empresa tuviera múltiples identificadores. «Debatido por el Comité del IVA en su 121.a reunión sobre la base del documento de trabajo n.º 1051, *The new special scheme for small enterprises and fixed establishments* [«El nuevo régimen especial para las pequeñas empresas y los establecimientos permanentes», documento en inglés] y en su 123.a reunión, basada en el documento de trabajo n.º 1073, *The SME scheme updated as of 1 January 2025* [«El régimen especial de las pequeñas empresas actualizado a 1 de enero de 2025», documento en inglés] (Comisión Europea, 2024).

*establecidos en otro Estado miembro, siempre que se cumplan las siguientes condiciones: a) que el volumen de negocios anual en la Unión de dicho sujeto pasivo no exceda de 100 000 EUR; b) que el valor de las entregas en el Estado miembro donde el sujeto pasivo no esté establecido no exceda del umbral aplicable en ese Estado miembro para la concesión de la franquicia a sujetos pasivos establecidos en el mismo».*

Las Notas Explicativas de la Comisión utilizan el término Estado miembro de franquicia para definir este supuesto: lo será cualquier Estado miembro, distinto del Estado miembro de establecimiento de la pequeña empresa, en el que esta se puede acoger a la franquicia del IVA para las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas en su territorio.

Este artículo 284.2 de la Directiva IVA aborda una de las cuestiones fundamentales que se han reformado en la Directiva 2020/285. Antes de la reforma algunos Estados miembros contaban con un régimen de franquicia para pequeñas empresas, pero, normalmente, la franquicia solo se concedía a las pequeñas empresas establecidas en ese mismo Estado miembro. Lo que pretende la reforma es que, en aras del buen funcionamiento del mercado interior europeo, se trate por igual a las pequeñas empresas nacionales y extranjeras, por eso se exige que, en el caso de que un Estado miembro haya implantado la franquicia, tendrá que concederla por igual a los sujetos pasivos que estén establecidos en otros Estados miembros de la Unión Europea. Esta situación se va a denominar, en términos de la Comisión, aplicación transfronteriza del régimen especial de las pequeñas empresas.

En suma, los Estados miembros no están obligados a conceder una franquicia del IVA a los sujetos pasivos establecidos en su territorio que realicen entregas de bienes y prestaciones de servicios en el mismo, pero si lo hacen deberán conceder idéntica franquicia a las entregas de bienes y las prestaciones de servicios efectuadas en su territorio por sujetos pasivos establecidos en otro Estado miembro.

#### **3.2.2.3. Empresas no pertenecientes a la Unión Europea.**

Las empresas cuya sede de dirección o administración central esté situada fuera de la Unión Europea en ningún caso se podrán acoger al régimen especial de

franquicia para las pequeñas empresas, ni al nacional ni al transfronterizo; tampoco se podrán acoger esas pequeñas empresas cuya sede de dirección o administración central esté situada fuera de la Unión Europea que tengan establecimientos permanentes en la Unión Europea.

### **3.2.3. Umbrales máximos del régimen franquicia.**

Para que una pequeña empresa pueda disfrutar del régimen de franquicia del IVA, su volumen de negocios anual no podrá superar determinados umbrales, pero la cuantía de estos es diferente para las pequeñas empresas establecidas y no establecidas en el Estado miembro que concede la franquicia.

#### *3.2.3.1. Régimen nacional de las pequeñas empresas: umbral máximo para sujetos pasivos establecidos en el Estado miembro que concede la franquicia.*

El Considerando (6) de la Directiva 2020/285 especifica que las pequeñas empresas se pueden beneficiar de la franquicia concedida por un Estado miembro siempre que su volumen de negocios anual se sitúe por debajo del umbral que aplique el Estado miembro en el que se devenga el IVA. Esto supone que el umbral para poder aplicar el régimen de franquicia vendrá determinado por el volumen de negocios anual de la empresa.

A estos efectos, el artículo 280 bis de la Directiva IVA, introducido por la Directiva 2020/285, define el «volumen de negocios anual en el Estado miembro» como el valor total de las entregas de bienes y prestaciones de servicios, excluyendo el IVA, que efectúe un sujeto pasivo en el Estado miembro de que se trate durante un año natural. En los mismos términos define el «volumen de negocios anual en la Unión», refiriéndose en este caso al valor de esas mismas operaciones efectuadas por el sujeto pasivo en el territorio de la Comunidad (esto es, en el territorio de otro Estado miembro).

El Considerando (8) expone cómo fijar los umbrales nacionales e indica que cada Estado miembro los puede fijar en el nivel que mejor se adecúe a sus condiciones económicas y políticas, siempre que respete el límite superior que establece la Unión Europea. A lo que añade que la fijación de umbrales diferenciados para los distintos sectores de actividad debe obedecer, en todo caso, a criterios objetivos. Y, cuando un sujeto pasivo tenga derecho a

beneficiarse de más de un umbral sectorial, los Estados miembros deberán garantizar que solamente pueda utilizar uno de ellos.

El límite superior que establece la Unión Europea se concreta en el artículo 284 apartado 1, de la Directiva IVA, introducido por la Directiva 2020/285: no excederá de 85 000 euros o su contravalor en la moneda nacional y, si se fijan umbrales diferentes para los distintos sectores de actividad, ninguno de dichos umbrales podrá exceder esa cantidad máxima.

Es decir, se da la opción a los Estados miembros de disponer de más de un umbral, en función de los distintos sectores de actividad económica. Sin embargo, configurar distintos umbrales debe ser una excepción a la norma general, por lo que se exige que su existencia esté basada en criterios objetivos y que, en ningún caso, se superen los 85 000 euros. Añade otra restricción más: las empresas que tengan la opción de beneficiarse de más de un umbral sectorial solamente van a poder aplicar uno de esos umbrales para todas sus entregas o prestaciones en ese Estado miembro<sup>32</sup>.

Respecto a este límite máximo, cabe mencionar que el Dictamen del Comité Europeo de las Regiones 2018/C 461/07, emitido en relación con el denominado “Paquete Fiscal Justo”, proponía en su enmienda número 10 al texto de la propuesta de Directiva de la Comisión Europea: *“Los Estados miembros podrán fijar distintos umbrales basándose en criterios objetivos. No obstante, dichos umbrales no podrán exceder de 100.000 EUR o su contravalor en moneda nacional.”* Es decir, eliminaba de la redacción propuesta por la Comisión Europea el inciso *“para los diferentes sectores empresariales”*, al referirse a los distintos umbrales y aumentaba el umbral en 15.000 euros. Por tanto, el Comité Europeo de las Regiones proponía un umbral más alto, establecido en todo caso mediante criterios objetivos y sin posibilidad de diferenciar umbrales por sectores empresariales.

Aunque el umbral de 85.000 euros parece reducido, especialmente para aquellas pequeñas empresas cuyos bienes o servicios tengan un valor alto unitario, no se

---

<sup>32</sup> En estos supuestos, el Estado miembro va a tener la responsabilidad de facilitar las directrices sobre qué umbral debe aplicar el sujeto pasivo, de acuerdo con las Notas Explicativas de la Comisión Europea (2024).

debe olvidar que el régimen de franquicia del IVA puede afectar a libre competencia: la pequeña empresa acogida a este régimen especial puede reducir sus precios porque no repercute IVA al consumidor final. Por consiguiente, si el umbral máximo previsto para este régimen de franquicia es elevado, se podría desincentivar el crecimiento empresarial (para qué crecer si compito en el mercado sin hacerlo), y al mismo tiempo podría crecer la evasión fiscal y disminuir la recaudación del Estado miembro por este impuesto (para qué asumir obligaciones formales y materiales por IVA si puedo no hacerlo sin consecuencias económicas relevantes).

En lo que respecta a la posibilidad de diferenciar por sectores económicos, cabe afirmar que sí parece conveniente, tal y como plantea la Directiva 2020/285, porque es indudable que la facturación de una pequeña empresa varía significativamente en función de la actividad económica a la que se dedique.

*3.2.3.2. Régimen transfronterizo para pequeñas empresas: umbral máximo para sujetos pasivos no establecidos en el Estado miembro que concede la franquicia.*

El apartado 1 del artículo 284 de la Directiva IVA finaliza con una previsión esencial, relativa al objetivo de armonización fiscal y búsqueda de un mercado sin discriminaciones, conforme a la cual, los umbrales fijados por un Estado miembro no harán distinción entre los sujetos pasivos establecidos en dicho Estado miembro y los que no lo estén. Esta igualdad de tratamiento tiene su fundamento en los artículos 18 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea («TFUE», en lo sucesivo), que proscribe toda discriminación por razón de nacionalidad; 49 del TFUE, relativo a la libertad de establecimiento de actividades no asalariadas, incluyendo la constitución y gestión de empresas y sociedades; y 56 del TFUE, que prohíbe las restricciones a la libre prestación de servicios dentro de la Unión Europea para los nacionales de Estados miembros establecidos en otro que no sea el destinatario de la prestación.

Con respecto al cálculo del volumen de negocios anual, se prevé que esté constituido de manera exclusiva por el valor combinado de las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas por una pequeña empresa en el Estado miembro en el que se otorga la franquicia.



Con el fin de evitar que una pequeña empresa no establecida en el Estado miembro de franquicia se pueda beneficiar de esta, independientemente del volumen de negocios anual en otros Estados miembros, se establece que solo podrán disfrutar de franquicia en un Estado miembro en el que no estén establecidas cuando su volumen de negocios anual en la Unión Europea sea inferior a un determinado umbral. De esta forma se pretende evitar un falseamiento de la competencia.

En este supuesto se añaden requisitos especiales, pues el apartado 2 del artículo 284 de la Directiva IVA dispone que los sujetos pasivos que se beneficien de la franquicia de un Estado miembro en el que no estén establecidos, deberán cumplir varias condiciones:

La primera es que su volumen de negocios anual en toda la Unión Europea no exceda de 100.000 euros.

La segunda es que el valor de las entregas en el Estado miembro de franquicia el sujeto pasivo no exceda el umbral aplicado por dicho estado para la concesión de la franquicia a los sujetos pasivos que sí estén establecidos en él. Es decir, en ningún caso el valor de dichas entregas podrá superar los 85.000 euros.

La tercera y cuarta condición, previstas en el apartado 3 de este mismo artículo 284 de la Directiva IVA obligan al sujeto pasivo del IVA que se quiera acoger a la franquicia de un Estado miembro en el que no esté establecido: (a) a notificarlo previamente al Estado miembro de establecimiento y (b) a estar identificado para la aplicación de la franquicia por un número individual en el Estado miembro de establecimiento, número de identificación individual que llevará el sufijo “EX”<sup>33</sup>. Dos requisitos formales que tratan de evitar confusiones y reiteraciones en las obligaciones del sujeto pasivo.

Dicha notificación previa debe tener un contenido determinado<sup>34</sup>, que será: (a) el nombre, la actividad, la forma jurídica y la dirección del sujeto pasivo; (b) el

---

<sup>33</sup> Artículo 284.3.b) continua: «Los Estados miembros podrán utilizar el número individual de identificación a efectos del IVA ya asignado al sujeto pasivo respecto de las obligaciones que le incumben en virtud del sistema interno, o aplicar la estructura de un número de IVA o de cualquier otro número a los efectos de la identificación a que se refiere el párrafo primero, letra b).»

<sup>34</sup> Artículo 284 bis, apartado 1, de la Directiva IVA.

Estado o Estados miembros, si son varios, en los que el sujeto pasivo tiene intención de acogerse a la franquicia; (c) el valor total de las entregas de bienes y/o las prestaciones de servicios realizadas en el Estado miembro en el que esté establecido el sujeto pasivo y en cada uno de los demás Estados miembros durante el año natural anterior, y (d) el valor total de las entregas de bienes y/o las prestaciones de servicios realizadas en el Estado miembro en el que esté establecido el sujeto pasivo y en cada uno de los demás Estados miembros durante el año natural en curso, hasta la fecha de la notificación.

Cabe destacar, a este respecto, que el Comité Europeo de las Regiones en el citado Dictamen 2018/C 461/07 a la propuesta de Directiva de la Comisión, sugería la creación de un portal común en línea a través del cual se registrarán las pequeñas empresas que pretendieran hacer uso de la franquicia en otro Estado miembro. Aunque no es el mecanismo finalmente establecido por la Directiva 2020/285, ese mecanismo posiblemente fuera más eficiente y sencillo, con una notificación común para todos los implicados, tanto para los pequeños empresarios que solamente tendrían que registrarse, como para los Estados miembros que controlarían a través de una única plataforma a todas las pequeñas empresas acogidas a este régimen de franquicia fuera del Estado miembro en el que estuvieran establecidas.

Además de la obligación de notificación previa que acaba de ser expuesta, el artículo 284 ter de la Directiva IVA prevé la obligación de todo sujeto pasivo, acogido al régimen de franquicia de un Estado miembro en el que no esté establecido, de enviar al Estado miembro de establecimiento, con carácter trimestral, la información relativa al valor total de las entregas y prestaciones efectuadas durante dicho periodo en su propio Estado miembro de establecimiento, junto con el valor total de las entregas y prestaciones efectuadas en cada uno de los Estados miembros distintos del de establecimiento. En el caso de no haber realizado entregas o prestaciones en alguno de estos, se deberá declarar "0". La empresa obligada a informar tiene un mes desde que finaliza el trimestre natural para presentar esa información.

El Estado miembro de establecimiento podrá exigir que el cumplimiento de la obligación de notificación previa del artículo 284 bis y la obligación de

información trimestral del artículo 284 ter de la Directiva IVA sean presentadas por medios electrónicos, conforme a las condiciones que establezca dicho Estado miembro, al amparo del artículo 284 quater, apartado 2, de la Directiva IVA.

#### *3.2.3.3. Determinación y cálculo de los umbrales: contenido del volumen de negocios anual.*

El volumen de negocios anual que determina el umbral máximo para aplicar el régimen de franquicia, de acuerdo con el apartado 1 del reformado artículo 288 de la Directiva IVA, está constituido por las siguientes cuantías, excluido el propio IVA:

En primer lugar, el valor de las entregas de bienes y prestaciones de servicios que hubieran estado gravadas en el caso de haber sido efectuadas por un sujeto pasivo no acogido a la franquicia. Es decir, se tiene en cuenta el valor de las entregas de bienes y prestaciones servicios sujetos y no exentos del IVA.

En segundo lugar, el valor de las operaciones exentas con derecho a deducción del IVA pagado en la fase anterior en virtud de dispuesto en los artículos 98, apartado 2 (exención con derecho a deducción del IVA pagado en la fase anterior a las entregas de bienes y las prestaciones de servicios enumeradas en un máximo de siete de los puntos del anexo III), o 105 bis (exenciones con derecho a deducción del IVA pagado en la fase anterior a las entregas de bienes y las prestaciones de servicios en operaciones en las que los Estados miembros aplicaban tipos reducidos) de la Directiva IVA.

En tercer lugar, el valor de las operaciones exentas en virtud de los artículos 146 a 149 (exenciones relativas a exportaciones) y 151 a 153 (exenciones relativas a operaciones asimiladas a exportaciones y de prestaciones de servicios realizadas por intermediarios) de la Directiva IVA.

En cuarto lugar, el valor de las operaciones exentas en virtud del artículo 138 de la Directiva IVA, que se refiere a exenciones relativas a entregas de bienes en operaciones intracomunitarias.

En quinto y último lugar, el valor de las operaciones inmobiliarias, financieras y prestaciones de servicios de seguro y reaseguro, salvo que estas sean accesorias.

Hay una serie de operaciones que no formarán parte del cómputo del volumen de negocios anual a estos efectos; en concreto:

- (a) El valor de las cesiones de activos fijos tangibles o intangibles de un sujeto pasivo, que no se tomarán en consideración a efectos del cálculo (artículo 288, apartado 2, de la Directiva IVA).
- (b) El envío de bienes a un país no perteneciente a la Unión Europea.
- (c) Las entregas de bienes o prestaciones servicios exentas para determinadas actividades de interés general (artículo 132 de la Directiva IVA).

#### *3.2.3.4. Restricciones en caso de superar el umbral establecido.*

Un sujeto pasivo del IVA, establecido o no en el Estado miembro, no se podrá beneficiar del régimen de franquicia durante el año natural en curso, si en el año natural anterior ha superado el umbral fijado para dicho régimen<sup>35</sup>. El Estado miembro que conceda la franquicia podrá, si lo desea, ampliar ese periodo a dos años naturales. En ese caso, cuando una empresa supere en el ejercicio el volumen de negocio establecido, durante los dos años siguientes no podría disfrutar de la franquicia.

Cuando en el curso de un año natural la pequeña empresa supere el umbral en un 10% como máximo, el sujeto pasivo podrá seguir beneficiándose de la franquicia durante dicho año natural (aunque, como se ha visto, no podrá beneficiarse de ella el año siguiente)<sup>36</sup>, pero si la pequeña empresa supera el umbral en más de un 10%, la franquicia se dejará de aplicar a partir de ese mismo momento<sup>37</sup>.

---

<sup>35</sup> Artículo 288 bis.1 Directiva IVA.

<sup>36</sup> Artículo 288 bis.1.a) de la Directiva IVA.

<sup>37</sup> Artículo 288 bis.1.b) de la Directiva IVA.

Como excepción a las reglas generales expuestas, los Estados miembros podrán establecer un límite máximo del 25% o autorizar al sujeto pasivo a seguir beneficiándose del régimen de franquicia durante el año natural en el que rebase el umbral. No obstante, la aplicación de este límite máximo o de esta opción no podrá dar lugar a la franquicia de un sujeto pasivo cuyo volumen de negocios en el Estado miembro que concede la franquicia sea superior a 100 000 euros.

Para los sujetos pasivos que no estén establecidos en el Estado miembro en el que pretendan beneficiarse de la franquicia, hay otra restricción, prevista en el artículo 288 bis.2, consistente en que si el sujeto pasivo ha superado en el año anterior el umbral del volumen de negocios anual en la Unión Europea establecido en el artículo 284.2.a) de la Directiva IVA, esto es, 100.000 euros, en ningún caso se podrá acogerse a la franquicia de dicho Estado. Y cuando en el curso de un año natural el sujeto pasivo no establecido supere el mencionado volumen anual de negocios en la Unión Europea, la franquicia concedida se dejará de aplicar en ese mismo momento. Estas restricciones específicas se deben poner en relación con el artículo 284 ter, apartado 3, de la Directiva IVA, conforme al cual, desde el momento en que supere el volumen de negocios anual en la Unión Europea, el sujeto pasivo ha de informar al Estado miembro de establecimiento en el plazo de quince días hábiles y ha de indicar el valor de todas las operaciones realizadas en el trimestre natural en curso hasta el momento en que se superó dicho umbral.

En suma, mientras que en el caso del volumen máximo de negocios en el Estado miembro de establecimiento se prevé un cierto margen, tanto para sujetos pasivos establecidos como para los sujetos pasivos no establecidos en dicho Estado miembro, a la hora de seguir aplicando el régimen de franquicia durante el año natural en que se rebase el umbral; si se supera el volumen máximo de negocios anual en la Unión Europea, la franquicia se deja de aplicar desde ese mismo momento.

#### *3.2.3.5. Problemática de los umbrales.*

El criterio de los umbrales máximos que utiliza el régimen de franquicia plantea diversos problemas, quizás el primero y más representativo consiste en la posible creación de nuevas sociedades para dividir la actividad económica con

el fin de no superar formalmente los umbrales y, de esta forma, poder seguir acogándose al régimen de franquicia aun habiéndolos superado de facto. Esto es lo que sucedió en el caso de la empresa croata UP CAFFE, que llegó al Tribunal de Justicia de la Unión Europea «TJUE», que fue resuelto por sentencia de 4 de octubre de 2024<sup>38</sup> y que se explica a modo de ejemplo de lo expuesto.

Croacia preveía un régimen de franquicia en su regulación estatal, estableciendo un umbral de 300 000 kunas croatas, lo que equivale a aproximadamente 39 000 euros. UPCAFFE, con domicilio social en Croacia, ejercía una actividad de restauración.

La Administración tributaria croata constata en un procedimiento de inspección que la constitución de UPCAFFE formó parte de una estrategia fiscal para mantener el régimen de franquicia del IVA que disfrutaba SS-UGO, empresa croata dedicada igualmente a la restauración. La constitución de UPCAFFE como nueva sociedad era, en realidad, una ficción con el único fin de que SS-UGO no superase el umbral establecido para aplicar el régimen franquicia en el IVA, por lo que la Inspección de los tributos liquidó el IVA correspondiente a UPCAFFE.

El TJUE sostiene en su sentencia que, cuando una sociedad se ha constituido con el fin de eludir el límite del régimen de franquicia del IVA, se está ante una práctica abusiva prohibida por el acervo de la Unión Europea, lo que implica que la sociedad creada no podrá disfrutar del régimen de franquicia, aunque el ordenamiento jurídico del Estado miembro no incluya este supuesto específicamente en su regulación sobre prácticas abusivas.

Otro problema relevante que viene asociado a la rigidez de los umbrales, semejante al anterior pero seguramente más habitual, se produce por el simple crecimiento natural de las empresas que, unido al progreso general de la economía y al aumento del Índice General de Precios, conduce a un incremento paulatino del volumen de facturación. En este contexto, el establecimiento de un umbral fijo en el régimen de franquicia del IVA puede actuar como un factor

---

<sup>38</sup> Sentencia del TJUE (Sala Cuarta), de 4 de octubre de 2024, caso *UPCAFFE* (C-171/23, EU:C:2024:840).

desincentivador del crecimiento empresarial, llevando a algunas pequeñas empresas a limitar deliberadamente su expansión o, en el peor de los casos, a ocultar parte de su actividad económica para no superar el límite establecido. No se trata de un problema nuevo, ni tampoco es específico del régimen de franquicia, puesto que, como se señala en el *Libro Blanco sobre la reforma tributaria* (2022, p. 173), el vigente régimen simplificado del IVA en España contiene estímulos al fraude fiscal, debido a que los empresarios acogidos a dicho régimen especial tienen incentivos para ocultar los elementos que determinan los umbrales que les excluyen del régimen simplificado e infradeclarar los módulos sobre los que se calcula el IVA devengado.

Esta infradeclaración en el marco de un régimen de franquicia del IVA ha sido abordada por el TJUE en la Sentencia del TJUE (Sala Quinta), de 9 de julio de 2020, caso *AJFP Caraş-Severin y DGRFP Timișoara* (C-716/18, EU:C:2020:540). En este caso un profesor universitario que ejercía diversas profesiones independientes y estaba acogido al régimen de franquicia de IVA en Rumanía, al ser objeto de un procedimiento de inspección tributaria, se comprobó que había superado el límite máximo de volumen de negocios anual establecido por la regulación interna, porque no incluía en ese volumen de negocios anual los ingresos procedentes del arrendamiento de un inmueble a una sociedad mercantil de la que era socio y administrador. El TJUE sentencia que dicho arrendamiento debe ser incluido en el cómputo del umbral de facturación, debido a que se efectúa en el ámbito de la actividad profesional habitual del sujeto.

Aunque fuera del ámbito del régimen de franquicia, el problema de la evasión fiscal del IVA en España como resultado de la ocultación de la actividad económica, también ha llegado al TJUE. En la Sentencia del TJUE (Sala Tercera), de 1 de julio de 2021, *Tribunal Económico Administrativo Regional de Galicia* (C-521/19, EU:C:2021:527), se resuelve un caso en el que un trabajador por cuenta propia prestaba trabajos para el grupo empresarial organizando eventos y fiestas, con una contraprestación en efectivo y sin realizar ninguna declaración del IVA<sup>39</sup>. Como vemos, esta situación se produce aun cuando el

---

<sup>39</sup> El TJUE falla lo siguiente: «La Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, en particular sus artículos

sujeto pasivo tiene la obligación de realizar la declaración pertinente del IVA, por lo que es muy probable que, en caso de implantar el régimen de franquicia de IVA, algunas empresas traten de ocultar parte de sus ingresos con el fin de no superar los umbrales establecidos.

Finalmente, el establecimiento de umbrales rígidos, que no se adapten a la inflación o a la situación del país, puede plantear problemas que se unen a otros inconvenientes de este régimen de franquicia, que analizaremos conjuntamente en el Capítulo 5 de este trabajo.

### **3.3. ÁMBITO OBJETIVO DE APLICACIÓN: OPERACIONES A LAS QUE SE APLICA LA EXENCIÓN PREVISTA POR EL RÉGIMEN DE FRANQUICIA.**

Las franquicias previstas se aplicarán a las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por las pequeñas empresas, según el artículo 282 de la Directiva IVA. Es decir, que dichas entregas de bienes y prestaciones de servicios van a constituir el objeto de la franquicia. Sin embargo, surge la cuestión de si esta exención abarca cualquier entrega de bienes o prestación de servicios, o si algunas de ellas están excluidas del régimen.

A pesar de que la Directiva IVA, en los apartados relativos al régimen especial para pequeñas empresas, no concreta el objeto de la franquicia, las Notas explicativas de la Comisión sí hacen referencia a dicho objeto. De acuerdo con el informe elaborado por la Comisión Europea, son objeto de la franquicia las siguientes operaciones:

- (I) Las entregas nacionales de bienes.
- (II) Las ventas intracomunitarias a distancia de bienes.

---

73 y 78, leídos a la luz del principio de neutralidad del impuesto sobre el valor añadido (IVA), debe interpretarse en el sentido de que cuando, incurriendo en un comportamiento fraudulento, unos sujetos pasivos del IVA no hayan comunicado a la Administración tributaria la existencia de una operación, ni hayan emitido factura, ni hayan hecho constar los ingresos obtenidos gracias a dicha operación en una declaración de impuestos directos, la reconstitución efectuada por la Administración tributaria interesada, en el marco de la inspección de dicha declaración, de las cantidades entregadas y recibidas con ocasión de la operación controvertida debe considerarse un precio que incluye el IVA, a menos que, con arreglo al Derecho nacional, los sujetos pasivos tengan la posibilidad de proceder posteriormente a la repercusión y a la deducción del IVA controvertido a pesar del fraude».



- (III) Las prestaciones nacionales de servicios, en las cuales el proveedor está establecido en el Estado miembro en que se devenga el IVA.
- (IV) Los servicios prestados por medios electrónicos.
- (V) Las entregas de bienes expedidos o transportados desde un Estado miembro a un cliente empresarial situado en otro Estado miembro, es decir, las entregas intracomunitarias de bienes.
- (VI) Las entregas de bienes expedidos o transportados desde un Estado miembro a un país no perteneciente a la UE, es decir, las exportaciones.

Cabe destacar que la aplicación de la franquicia a las operaciones anteriormente enumeradas es total, por lo que el IVA no se aplicará a ninguna de las entregas de bienes o prestaciones de servicios mencionadas. Esto supone que la pequeña empresa no podrá aplicar el régimen especial de franquicia únicamente a unas determinadas operaciones y no al resto.

Existen algunas operaciones que quedan excluidas del objeto de este régimen de franquicia, entre las que se encuentran las siguientes:

- (a) Las compras de bienes y servicios con inversión del sujeto pasivo<sup>40</sup>.
- (b) Las importaciones de bienes.
- (c) Las operaciones efectuadas de modo ocasional, contempladas en el artículo 12<sup>41</sup> [artículo 283, apartado 1.a) de la Directiva IVA].

---

<sup>40</sup> Artículo 196 de la Directiva IVA.

<sup>41</sup> «1. Los Estados miembros podrán considerar sujetos pasivos a quienes realicen de modo ocasional una operación relacionada con las actividades mencionadas en el párrafo segundo del apartado 1 del artículo 9 y en especial alguna de las operaciones siguientes:

a) la entrega anterior a su primera ocupación de un edificio o parte del mismo y de la porción de terreno sobre la que éstos se levantan;

b) la entrega de un terreno edificable.»

- (d) Las entregas de medios de transporte nuevos efectuadas en las condiciones previstas en el artículo 138, apartados 1 y 2, letra a)<sup>42</sup> [artículo 283, apartado 1.b), de la Directiva IVA].

Además de estas operaciones, los Estados miembros podrán excluir de la aplicación del régimen de franquicia cualquier otra entrega de bienes o prestación de servicios de su elección [artículo 283, apartado 2, de la Directiva IVA].

### **3.4. SIMPLIFICACIÓN DE LAS OBLIGACIONES EN FAVOR DE LAS PEQUEÑAS EMPRESAS BENEFICIARIAS DE LA FRANQUICIA.**

Los sujetos pasivos que gocen de la franquicia del IVA no tendrán derecho a deducir el IVA con arreglo a los artículos 167 a 171 y los artículos 173 a 177 de la Directiva IVA, ni podrán tampoco hacerlo aparecer en sus facturas [artículo 289 de la Directiva IVA], con la consiguiente simplificación de obligaciones, a la que se añaden lo dispuesto en el artículo 284 quinquies y en los artículos 292 bis a 292 quinquies de la Directiva IVA.

El artículo 284 quinquies establece una importante simplificación administrativa para los sujetos pasivos acogidos al régimen de franquicia. En particular, se les

---

<sup>42</sup> «1. Los Estados miembros eximirán las entregas de bienes expedidos o transportados, fuera de su territorio respectivo pero dentro de la Comunidad, por el vendedor, por el adquirente o por cuenta de ellos, efectuadas para otro sujeto pasivo, o para una persona jurídica que no sea sujeto pasivo, actuando en su condición de tal en un Estado miembro distinto del de partida de la expedición o del transporte de los bienes.»

2. Además de las entregas contempladas en el apartado 1, los Estados miembros eximirán las operaciones siguientes:

a) las entregas de medios de transporte nuevos expedidos o transportados, fuera de su territorio respectivo pero dentro de la Comunidad, con destino al adquirente por el vendedor, por el adquirente o por cuenta de ellos efectuadas para sujetos pasivos o para personas jurídicas que no sean sujetos pasivos, cuyas adquisiciones intracomunitarias de bienes no estén sujetas al IVA en virtud del apartado 1 del artículo 3, o para cualquier otra persona que no tenga la condición de sujeto pasivo;

b) las entregas de productos sujetos a impuestos especiales que sean expedidos o transportados, fuera de su territorio respectivo pero dentro de la Comunidad, con destino al adquirente, por el vendedor, el adquirente o por cuenta de los mismos efectuadas para sujetos pasivos o personas jurídicas que no sean sujetos pasivos, cuyas adquisiciones intracomunitarias de bienes que no sean productos sujetos a impuestos sobre consumos específicos no estén sujetas al IVA con arreglo al apartado 1 del artículo 3, cuando la expedición o el transporte de estos productos se realice de conformidad con los apartados 4 y 5 del artículo 7 o con el artículo 16 de la Directiva 92/12/CEE;

c) las entregas de bienes que consistan en transferencias con destino a otro Estado miembro, a las que serían aplicables la exenciones previstas en el apartado 1 y en las letras a) y b) si se efectuasen para otro sujeto pasivo. »

exonera del cumplimiento de determinadas obligaciones formales relativas al IVA, tanto en el Estado miembro de establecimiento como en aquellos Estados miembros en los que el sujeto pasivo no esté establecido, pero realice operaciones.

En primer lugar, no se exigirá al sujeto pasivo acogido a la franquicia en un Estado miembro distinto de aquel en el que esté establecido, que se registre a efectos del IVA (artículos 213 y 214 de la Directiva IVA) ni que presente declaraciones periódicas del impuesto (artículo 250 de la Directiva IVA), siempre que las operaciones realizadas en ese territorio estén cubiertas por dicho régimen de franquicia.

En segundo lugar, se extiende esta exención de presentar declaraciones del IVA del artículo 250 de la Directiva IVA a los sujetos pasivos acogidos a la franquicia del Estado miembro de establecimiento, en relación con aquellas entregas de bienes o prestaciones de servicios que también se encuentren amparadas por la franquicia.

No obstante, el apartado 3 del artículo 284 *quinquies* introduce una cláusula preventiva: en caso de que el sujeto pasivo incumpla las obligaciones de información establecidas en el artículo 284 *ter* de la Directiva IVA (por ejemplo, no comunicar trimestralmente el valor total de sus operaciones o no notificar la superación del umbral de facturación), los Estados miembros quedan facultados para exigirle el cumplimiento de las obligaciones formales de registro y declaración mencionadas anteriormente.

Los artículos 292 *bis* a 292 *quinquies* de la Directiva IVA conforman, por su parte, una sección denominada: “Simplificación de las obligaciones en favor de las pequeñas empresas beneficiarias de la franquicia”.

En el primero de esos preceptos, el artículo 292 *bis*, se define como *pequeña empresa beneficiaria de la franquicia* a todo aquel sujeto pasivo beneficiado por la franquicia en el Estado miembro en el que se devengue el IVA conforme al artículo 284, apartados primero y segundo, de la Directiva IVA.

El artículo 292 *ter* establece que los Estados miembros pueden dispensar a estas pequeñas empresas acogidas a la franquicia únicamente en su territorio de la

obligación de declarar el comienzo de su actividad y de la obligación de identificarse mediante un número individual, salvo que efectúen adquisiciones intracomunitarias de bienes sujetas al IVA. En el caso de que el Estado miembro no ejercite esta posibilidad, deberá realizar un procedimiento de identificación con un plazo máximo de 15 días, procediendo a identificar a las pequeñas empresas acogidas al régimen de franquicia mediante un número individual.

El artículo 292 *quater* prevé que los Estados miembros pueden dispensar a las pequeñas empresas beneficiarias de la franquicia de la obligación de presentar la declaración del IVA establecida en el artículo 250 de la Directiva IVA. En el ámbito interno español, esta obligación se concreta en la presentación periódica del Modelo 303, complementada con la presentación del Modelo 390 al final del ejercicio, junto con el Modelo 303 del cuarto trimestre, que se utiliza para todos los supuestos de autoliquidaciones con obligaciones periódicas de declaración, incluyendo a los sujetos pasivos acogidos al régimen simplificado. El artículo 294 *quater* añade que, en el caso de que el Estado miembro no prevea esta posibilidad, deberá autorizar a estas empresas pequeñas acogidas al régimen de franquicia a presentar una declaración simplificada que abarque el periodo de un año natural. En suma, el Estado miembro puede dispensar completamente de la obligación de presentar las declaraciones trimestrales del IVA o simplificar esta obligación de declaración del IVA, de modo que las empresas acogidas al régimen de franquicia solo tengan que realizar una declaración simplificada una vez por año.

El artículo 292 *quinquies* da una mayor libertad a los Estados miembros para configurar el régimen de franquicia, porque les permite dispensar a las pequeñas empresas beneficiarias de la franquicia de alguna o incluso de todas las obligaciones contempladas en los artículos 217 a 271 de la Directiva IVA; entre las que se identifican todas las que seguidamente se exponen:

- La obligación de garantizar la expedición de facturas por ellos mismos, por el adquirente o destinatario o, en su nombre y por su cuenta, para las entregas de bienes y prestaciones de servicios que lo exijan (artículos 217 a 225 de la Directiva IVA).

- La obligación de que las facturas incluyan un determinado contenido. En concreto, algunas de las menciones obligatorias son la fecha de expedición, el número secuencial identificatorio, el nombre y la dirección tanto del sujeto pasivo como del destinatario, la cantidad y naturaleza de los bienes, la base impositiva o el tipo de IVA aplicado (artículos 226 a 231 de la Directiva IVA).
- Las obligaciones derivadas de la transmisión de las facturas por vía electrónica (artículos 232 a 237 de la Directiva IVA).
- Las obligaciones contables relativas a la llevanza de la contabilidad, registros de bienes, conservación de copias de facturas emitidas y recibidas y similares (artículos 241 a 249 de la Directiva IVA), y
- Las obligaciones que se refieran a los estados recapitulativos (artículos 262 a 271 de la Directiva IVA).

De todas estas obligaciones, cada Estado miembro podrá elegir qué obligaciones exige y qué obligaciones no exige al sujeto pasivo del IVA acogido al régimen de franquicia, sin descartar la opción de no exigirles ninguna de ellas.

En lo relativo a las obligaciones a cumplir en relación con el IVA, aunque se orienta a los Estados miembros a simplificar lo máximo posible las obligaciones por IVA que imponen a las pequeñas empresas beneficiarias de la franquicia, se les deja un amplio margen para que cada Estado miembro configure qué obligaciones exigirá a estas pequeñas empresas beneficiarias de la franquicia.

En todo caso, los Estados miembros resultan obligados a exigir unas obligaciones mínimas de información a los sujetos pasivos que pretendan acogerse a la franquicia con el fin de evitar fraudes y asegurar el buen funcionamiento y el control efectivo del régimen. Estas obligaciones de información estarán simplificadas para las pequeñas empresas que se acojan a la franquicia del Estado miembro en el que estén establecidas [Considerando (16) de la Directiva 2020/285] y serán más exigentes para los sujetos pasivos que se acojan a la franquicia de un Estado miembro en el que no estén establecidos, pudiendo en este caso incluso exigir que si estos sujetos pasivos no establecidos no cumplen con las obligaciones de información previstas,

tengan que cumplir con las obligaciones generales de registro e información generales previstas en la normativa del IVA [Considerando (11) de la Directiva 2020/285].

### **3.5. OBLIGACIONES DE LOS ESTADOS MIEMBROS.**

El Estado miembro de establecimiento tiene la obligación de actuar sin dilación cuando un sujeto pasivo acogido al régimen de franquicia deje de cumplir los requisitos para su aplicación<sup>43</sup>. En particular, dicho Estado miembro deberá proceder a la desactivación inmediata del número de identificación otorgado al sujeto pasivo en virtud del artículo 284, apartado 3, letra b), o bien adaptar la información correspondiente cuando el sujeto siga beneficiándose de la franquicia en otros Estados miembros.

Este deber de actuación se activa en los siguientes supuestos:

- (a) Cuando el valor total de las operaciones realizadas por el sujeto pasivo exceda el umbral anual fijado en el artículo 284, apartado 2, letra a), esto es, de 100.000 euros.
- (b) Cuando otro Estado miembro que haya concedido la franquicia notifique que el sujeto pasivo ya no tiene derecho a ella o que ha cesado su aplicación.
- (c) Cuando el propio sujeto pasivo comunique su voluntad de dejar de acogerse al régimen.
- (d) Cuando el sujeto pasivo haya comunicado el cese de su actividad, o existan indicios suficientes que permitan presumir dicho cese.

Este precepto refuerza el mecanismo de control y coordinación entre Estados miembros, con el objetivo de evitar abusos o distorsiones en la aplicación del régimen de franquicia transfronterizo y de garantizar su correcto funcionamiento en el contexto del mercado interior.

---

<sup>43</sup> Artículo 284 *sexies* Directiva IVA.

### **3.6. CARÁCTER OPCIONAL DEL RÉGIMEN.**

La aplicación del régimen especial de franquicia a las pequeñas empresas es doblemente facultativa: para los Estados miembros y para las pequeñas empresas.

Los Estados miembros pueden optar por establecer o no el régimen de franquicia en su legislación nacional, aunque si lo aplica para las pequeñas empresas establecidas en su jurisdicción, deberá aplicarlo a las pequeñas empresas de otros Estados miembros<sup>44</sup>.

Las pequeñas empresas que cumplan los requisitos del régimen de franquicia del IVA previsto en la legislación interna pueden optar por acogerse o no a este régimen especial<sup>45</sup>.

El régimen franquiciado del IVA está diseñado para ofrecer una alternativa a las pequeñas empresas que tengan dificultades a la hora de cumplir con determinadas obligaciones del impuesto; por tanto, se reconoce a los sujetos pasivos que cumplan las condiciones explicadas el derecho a elegir entre el régimen general del IVA y el régimen especial de las pequeñas empresas [Considerando (18) de la Directiva 2020/285]. Aunque el régimen franquicia aparece como una opción sencilla para aquellas pequeñas empresas que no superen los umbrales establecidos, no tiene por qué suponer necesariamente la desaparición de otros regímenes especiales para pequeñas empresas como, por ejemplo, los regímenes simplificado y del recargo de equivalencia previstos por la regulación española del IVA.

### **3.7. TRANSPOSICIÓN Y ENTRADA EN VIGOR.**

El plazo de transposición de la Directiva 2020/285, de acuerdo con su artículo 3.1, terminó el 31 de diciembre de 2024, por lo que el nuevo régimen de franquicia del IVA, para aquellos Estados miembros que decidieran establecerlo, debía estar en funcionamiento desde el día 1 de enero de 2025.

---

<sup>44</sup> Véase el artículo 284 de la Directiva IVA.

<sup>45</sup> Véase el artículo 290 de la Directiva IVA.

El 31 de diciembre de 2024, fecha de vencimiento del plazo de transposición, ocho Estados miembros, entre ellos el Reino de España, no habían traspuesto todavía la Directiva 2020/285<sup>46</sup>. Como consecuencia de esta infracción del Derecho de la Unión Europea, la Comisión Europea anunció el 31 de enero de 2025 la apertura de un procedimiento de infracción a esos ocho países, que han contado con un plazo de dos meses, finalizado el pasado 31 de marzo de 2025, para responder y completar su transposición, notificándoselo a la Comisión. En el caso de que no lo hicieran, la Comisión Europea podría decidir emitir un dictamen razonado.

Durante este periodo, de los ocho Estados miembros que tenían pendiente la transposición, Irlanda y Portugal han aprobado las leyes que transponen la norma europea<sup>47</sup>; Bulgaria y Lituania han iniciado trámites legislativos para la transposición, de forma que ambos Estados miembros cuentan ya con un proyecto de ley aprobado, por lo que sólo España, Grecia, Chipre y Rumanía deben iniciar la tramitación de una ley que trasponga la Directiva 2020/285 a su legislación nacional y, si deciden implantar el nuevo régimen de franquicia del IVA, deberán hacer tratando de ser coherentes con su economía interna para evitar los problemas que esa decisión puede plantear.

#### **4. LA IMPLANTACIÓN DEL RÉGIMEN FRANQUICIA EN OTROS ESTADOS DE LA UNIÓN EUROPEA.**

La práctica totalidad de los Estados miembros de la Unión Europea regulan una franquicia del IVA en su normativa. Actualmente se estima que, en aquellos países de la Unión Europea que han regulado la franquicia del IVA, más de un 60% de las empresas que se pueden acoger a este régimen especial lo han hecho<sup>48</sup>.

---

<sup>46</sup> Estos ocho Estados miembros eran: Bulgaria, Irlanda, Grecia, España, Chipre, Lituania, Portugal y Rumanía.

<sup>47</sup> Véanse, la Lei n.º 16/2025, de 24 de febrero, de la República Portuguesa, y el *Statutory Instrument* No. 69 of 2025, de la República de Irlanda.

<sup>48</sup> Véase, el *Libro blanco sobre la reforma tributaria*, 2022 (p. 177).

Libro Blanco sobre la Reforma Tributaria. ief.es. Recuperado el 15 de abril de 2025 de [https://www.ief.es/docs/investigacion/comiteexpertos/LibroBlancoReformaTributaria\\_2022.pdf](https://www.ief.es/docs/investigacion/comiteexpertos/LibroBlancoReformaTributaria_2022.pdf)



Seguidamente se analiza la implantación del régimen franquicia en tres Estados miembros con distintas características: Francia, Irlanda e Italia.

El caso de Francia es singular, debido a que en un principio realizó una regulación minuciosa de los umbrales por sectores y, sin embargo, en este año 2025 reformó completamente el régimen estableciendo un umbral único sustancialmente menor que los anteriores.

El caso de Italia es interesante porque su economía y cultura jurídica se asemejan a la española y porque ese Estado miembro ha establecido como umbrales los máximos permitidos por el Derecho de la Unión Europea, en sintonía con lo que previsiblemente haría el Reino de España si finalmente decidiera regular el régimen de franquicia del IVA.

Finalmente, el caso de Irlanda también es interesante a los efectos del análisis que propone este trabajo debido a que responde a una cultura jurídica distinta.

#### **4.1. FRANCIA.**

##### **4.1.1. Regulación del régimen “*Franchise en base de TVA*”.**

El régimen de franquicia del IVA o “Franchise en base de TVA” como se conoce en Francia no es una novedad en este país, porque fue introducido en su Código general de los impuestos («Code général des impôts» o «CGI», por sus siglas) en el año 1991. Debido a su larga trayectoria en Francia, resulta interesante analizar cómo ha ido evolucionado su regulación y cuáles han sido las ventajas e inconvenientes de este régimen especial del IVA.

El régimen de franquicia es una de las tres modalidades de tributación por el IVA en Francia. En este país existen el régimen general del IVA y dos regímenes especiales para pequeñas empresas: el régimen simplificado y el régimen de franquicia o régimen de exención básica, como también se le denomina.

Este régimen de exención básica se regula en los artículos 293 B y siguientes del CGI, preceptos que, desde su aprobación, han sido objeto de reformas para actualizar el régimen y, en particular, los umbrales cuantitativos.

La evolución de este régimen de franquicia establecido en Francia ha sido la que seguidamente se expone de forma resumida.

Hasta la reforma introducida por la Ley núm. 2023-1322, del 29 de diciembre de 2023, que entró en vigor el 1 de enero de 2025, solamente se podían beneficiar de una franquicia del IVA los sujetos pasivos establecidos en Francia, por sus entregas de bienes y prestaciones de servicios. Esta restricción se eliminó por las exigencias de la Directiva 2020/285 y ahora el CGI recoge la previsión establecida en el artículo 284.2 de la Directiva IVA, como no puede ser de otro modo. En concreto, el artículo 293 B bis del CGI establece que el artículo 293 B, precepto que regula los umbrales para los sujetos pasivos establecidos en Francia, también resulta aplicable a los sujetos pasivos establecidos en otro Estado miembro de la Unión Europea para sus entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en Francia, siempre que se cumplan las condiciones siguientes:

- (a) El volumen de negocios del sujeto pasivo en todo el territorio de la Unión Europea no deberá superar los 100.000 euros en el año anterior y en el año en curso.
- (b) El sujeto pasivo debe haber enviado al Estado miembro en el que se establece una notificación previa o una autorización indicando que tiene intención de hacer uso de la franquicia establecida en Francia, de acuerdo con las formalidades previstas por los apartados 3 y 4 del artículo 284 de la Directiva IVA.

Los umbrales de este régimen de franquicia en Francia han sufrido una sucesión de reformas. Cuando se introdujo este régimen especial en el año 1991, el umbral lo determinaba el artículo 293 B, apartado I, en su versión original<sup>49</sup>: *“Para sus entregas de bienes y su prestación de servicios, los sujetos pasivos se benefician de una franquicia que los exime del pago del impuesto sobre el valor añadido cuando hayan realizado en el año natural anterior un volumen de negocios de un importe no superior a 70.000 F<sup>50</sup>.”* El apartado II del mismo artículo 293 B añadía: *“Las disposiciones del I dejan de aplicarse a los sujetos pasivos cuyo volumen de negocios del año en curso supere el importe de 100*

---

<sup>49</sup> *Code général des impôts*. Versión vigente del 24 de junio de 1991 al 04 de julio de 1992. <https://www.legifrance.gouv.fr/codes/id/LEGIARTI000006304473/1991-06-24/>

<sup>50</sup> Francos franceses. Equivalente a 10.671,43 euros.

000 F. Se convierten en responsables del impuesto sobre el valor añadido de los servicios y de las entregas de bienes realizadas a partir del primer día del mes en el que se supera este volumen de negocios.” Finalmente, el apartado III de ese artículo 293 B preveía dos límites diferentes para las operaciones relativas a la abogacía: “El volumen de negocios límite del I y del II son respectivamente de 245 000 F y 300 000 F<sup>51</sup> para las operaciones realizadas por los abogados, los abogados del Consejo de Estado y del Tribunal de Casación y los abogados, en el marco de la actividad definida por la normativa aplicable a su profesión.” Como se lee, desde el principio se establecían umbrales diferentes para algunos sectores de actividad. En sucesivas reformas Francia adaptó los mencionados umbrales a la situación económica del país e introdujo un umbral diferenciado para las prestaciones de servicios, hasta que la reforma introducida por la citada Ley núm. 2023-1322, en vigor el 1 de enero de 2025, modificó dichos umbrales para adaptarlos a la Directiva 2020/285.

#### 4.1.2. Umbrales del régimen “*Franchise en base de TVA*” y su problemática.

Los umbrales establecidos por esa Ley núm. 2023-1322 son los recogidos en las tablas que seguidamente se reproducen:

Los sujetos pasivos que realicen entregas de bienes o prestaciones de servicios en Francia se benefician de una franquicia en el IVA cuando su volumen de negocios no supere los siguientes límites:

| Año de evaluación           | Volumen de negocios nacional total | Volumen de negocios nacional relativo a la prestación de otros servicios diferentes de las ventas a consumir in situ y los servicios de alojamiento |
|-----------------------------|------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <i>Año natural anterior</i> | 85.000                             | 37.500                                                                                                                                              |
| <i>Año en curso</i>         | 93.500                             | 41.250                                                                                                                                              |

Los abogados, los abogados del Consejo de Estado y del Tribunal de Casación, los autores de obras intelectuales y los artistas, intérpretes o ejecutantes sujetos

<sup>51</sup> Francos franceses. Equivalentes a 37.350 y 45.734,70 euros.

al IVA y establecidos en Francia se benefician de franquicia cuando su volumen de negocios no supere los siguientes límites:

| <b>Año de evaluación</b>           | <b>Volumen de negocios nacional en el marco de la actividad definida por la normativa aplicable a su profesión</b> | <b>Volumen de negocios nacional relativo a operaciones distintas de las anteriores</b> |
|------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------|
| <b><i>Año natural anterior</i></b> | 50.000                                                                                                             | 35.000                                                                                 |
| <b><i>Año en curso</i></b>         | 55.000                                                                                                             | 38.500                                                                                 |

La regulación francesa es coherente con las particularidades estructurales de las distintas categorías empresariales, al establecer un umbral más elevado para aquellas empresas cuya actividad principal consiste en la entrega de bienes. Esta diferenciación responde al hecho de que, por su propia naturaleza, estas actividades económicas suelen requerir un volumen de negocios superior para obtener beneficios, en comparación con las actividades de prestación de servicios o de carácter intelectual, las cuales, en general, implican menores inversiones iniciales y gastos periódicos más reducidos.

Tras sólo un mes y medio de funcionamiento, Francia aprobó la Ley núm. 2025-127, de 14 de febrero de 2025, en vigor desde el 1 de marzo de 2025, que reduce todos los umbrales anteriores reseñados a solamente uno:

| <b>Año de evaluación</b>           | <b>Volumen de negocios nacional total</b> |
|------------------------------------|-------------------------------------------|
| <b><i>Año natural anterior</i></b> | 25.000                                    |
| <b><i>Año en curso</i></b>         | 27.500                                    |

Como se lee, se eliminan los umbrales diferenciados por sectores y se reduce muy significativamente el único umbral para aplicar la franquicia.

Las razones que han llevado al Gobierno a tomar esa decisión son los siguientes, tal y como recoge el *Rapport d'information n° 528 (2024-2025)*, informe realizado por la Comisión de Finanzas del Senado, publicado en su página web<sup>52</sup>:

- (a) Un objetivo presupuestario: un incremento en la recaudación de 780 millones de euros.

<sup>52</sup> *Réforme de la franchise en base de TVA - Sénat.* (s. f.). Sénat. <https://www.senat.fr/rap/r24-528/r24-5280.html#toc11>

(b) Dos objetivos relativos a la competencia:

- i. Reducir las distorsiones en la competencia interna entre empresas francesas, beneficiarias y no beneficiarias del régimen de franquicia.
- ii. Evitar las distorsiones en la competencia externa con las empresas europeas beneficiarias de la franquicia, porque los umbrales franceses eran demasiado elevados en comparación con los establecidos por otros Estados miembros.

La reforma ha sido objeto de reclamaciones por las asociaciones de empresarios francesas y el Gobierno francés la ha suspendido. En particular, la Federación Nacional de Autoempresarios [Fédération Nationale des Auto-Entrepreneurs] ha presentado una petición en el Senado solicitando la supresión de la reducción de la franquicia del IVA a 25.000 euros, tal y como publica la página web del Senado francés<sup>53</sup>, con sustento en los siguientes motivos:

- i. Un aumento inevitable de precios, porque la aplicación del IVA obligará a esos empresarios a elevar sus precios.
- ii. Una pérdida de clientes y, en consecuencia, una caída en la facturación, porque se reducirá el consumo de sus clientes como consecuencia de la elevación en los precios.
- iii. Un incentivo para el trabajo encubierto, debido al aumento de precios.
- iv. Un riesgo de fragmentación artificial de la actividad de los empresarios para evitar la superación del umbral, creando varias empresas.
- v. Un incremento significativo de la gestión administrativa para un gran número de empresas, como resultado de la gestión del IVA, que los autónomos no están capacitados para abordar.

---

<sup>53</sup> *Pétition demandant la suppression de la baisse de la franchise en base de TVA à 25 000 € - Pétition demandant la suppression de la baisse de la franchise en base de TVA à 25 000 € - e-pétitions du Sénat.* (s. f.). <https://petitions.senat.fr/initiatives/i-1699?locale=fr>

En definitiva, alegan que la medida, en lugar de simplificar la fiscalidad e incentivar la transparencia, favorece la evasión fiscal de las empresas, al incrementar sus cargas administrativas y su esfuerzo fiscal.

El debate que se está produciendo en Francia representa a la perfección algunos de los problemas que plantea el régimen especial de franquicia en el IVA; en concreto, en lo relativo a la determinación de los umbrales:

Por una parte, está el objetivo de aumentar la recaudación. Este objetivo parece sólido, teniendo en cuenta que, desde el año 2020, el porcentaje de la deuda pública francesa sobre el Producto Interior Bruto se ha mantenido en niveles superiores al 110%<sup>54</sup>.

Por otra parte, están los objetivos relativos a la mejora de la competencia, pero estos presentan una menor consistencia:

- (i) En relación con la distorsión de la competencia interna, el informe que presenta la Comisión de Finanzas indica que la reducción del umbral privaría solamente a unas 200.000 empresas de la posibilidad de aplicar el régimen de franquicia, de un total de 2,1 millones de empresas elegibles. Al ser esto así, prácticamente el 90% de las empresas acogidas se podrían seguir beneficiando del régimen de franquicia, por lo que la medida no reduciría las distorsiones en la competencia interna, porque la mayoría de las empresas podrían seguir aplicándolo. Ahora bien, este dato permite la siguiente reflexión: si una reducción de los umbrales desde los 85.000 euros hasta los 25.000 euros, esto es, una reducción del 70,6 %, determina que solo un 9,5 % de las empresas elegibles dejen de poder beneficiarse del régimen especial de franquicia, no sería ilógico sacrificar los beneficios fiscales de un número relativamente pequeño de empresas, teniendo en cuenta las ventajas de esa reducción tanto en términos de recaudación como de seguridad jurídica. En consecuencia, el

---

<sup>54</sup> Deuda pública de Francia 2024. (s. f.). Datosmacro.com.  
<https://datosmacro.expansion.com/deuda/francia>

establecimiento de un umbral elevado no tiene por qué ser la mejor opción para un Estado miembro.

- (ii) En relación con la distorsión de la competencia externa, como la tendencia en los demás Estados miembros es a aumentar el umbral del régimen de franquicia en consonancia con los umbrales de referencia de la Unión Europea, ninguna distorsión originaban los anteriores umbrales, pero es que además la actuación transfronteriza de las empresas francesas acogidas al régimen de franquicia en el IVA es limitada, tal y como señala el informe de la Comisión de Finanzas.

En lo que atañe a los argumentos alegados por la Federación Nacional de Autoempresarios, cabe destacar lo siguiente.

A pesar de que los precios se elevan como consecuencia de la aplicación del régimen general del IVA a esas 200.000 empresas, el incremento en el precio necesario para mantener el mismo beneficio no tiene por qué ser exactamente igual al importe del IVA, porque esas pequeñas empresas tendrán derecho a deducir el IVA soportado en la adquisición de los bienes o servicios utilizados para las entrega de bienes o prestaciones de servicios que realicen, derecho a la deducción del IVA soportado del que carecen en el régimen de franquicia.

Aunque es cierto que la pérdida del régimen de franquicia complica la gestión administrativa para algunas empresas, el porcentaje de empresarios a los que afecta esa pérdida como consecuencia de la reducción de los umbrales no es tan elevado.

Finalmente, con respecto al posible fomento del trabajo encubierto y al riesgo de que los empresarios fragmenten artificialmente su actividad para no superar el umbral máximo establecido, cabe destacar que uno y otro fenómeno se pueden dar con independencia de cuál sea el umbral fijado. Es más, si los umbrales son elevados, el número de pequeñas empresas que se vean tentadas de fraccionar su actividad económica para no perder el régimen de franquicia será mayor. A modo ilustrativo, una empresa con un volumen de negocios anual de 160.000 euros difícilmente se plantearía crear hasta seis sociedades adicionales con el objetivo de mantener cada una con un volumen de facturación por debajo de los

25.000 euros, debido a la complejidad administrativa y los costes de crear y gestionar tal número de entidades. No obstante, si el umbral se fija en 85.000 euros, sí que podría resultar más factible y atractivo para dicho empresario constituir una segunda sociedad para dividir artificialmente la actividad económica y disfrutar del régimen de franquicia en el IVA.

En definitiva, el debate francés y las posturas enfrentadas sobre la reducción de los umbrales del régimen de franquicia permiten extraer consecuencias relevantes para el caso de que el Reino de España decidiera establecer este régimen especial del IVA; a saber:

- (a) El establecimiento de un régimen especial en el IVA para determinadas empresas implica siempre distorsiones en la competencia, interna y/o externa.
- (b) La fijación de un determinado umbral para el régimen de franquicia no implica que sea inamovible, puesto que dependerá del Estado miembro que lo establezca y del momento en el que lo haga. Las necesidades y el contexto de la economía nacional obligarán a modificar los umbrales, por más que se deban mantener estables por razones de seguridad jurídica.
- (c) La elección de los umbrales debe considerar los objetivos de seguridad jurídica y recaudación, por un lado, y los objetivos de crecimiento empresarial y mejora de la competitividad, por otro lado.
- (d) La implantación del régimen de franquicia en el IVA puede incentivar actuaciones fraudulentas de los pequeños empresarios, si no se establecen los controles adecuados.



## 4.2. ITALIA

### 4.2.1. Regulación del «regime di franchigia».

El régimen de franquicia tampoco es una novedad en la República de Italia. Italia lo introdujo en la Ley núm. 248/2006<sup>55</sup>, que entró en vigor en el año 2007, con el nuevo artículo 32 bis del Decreto del Presidente de la República del 26 de octubre de 1972, núm. 633, actualmente derogado, que establecía lo siguiente:

*Art. 32. bis (Contribuyentes mínimos exentos del impuesto).*

*«1. Los contribuyentes personas físicas que realicen actividades comerciales, agrarias y profesionales que, en el año natural anterior, hayan alcanzado o, en caso de iniciar una actividad, prevean alcanzar un volumen de negocio no superior a 7.000 euros, y no hayan realizado ni prevean no realizar ventas de exportación, están exentos del pago del impuesto y de las demás obligaciones previstas en este decreto, con excepción de las obligaciones de numerar y conservar las facturas de compra y los albaranes aduaneros y de certificar y comunicar electrónicamente la contraprestación.*

*2. Los sujetos a que se refiere el apartado 1 no podrán percibir el impuesto a título de reembolso ni tendrán derecho a la deducción del impuesto pagado en las adquisiciones, incluidas las intracomunitarias, y en las importaciones» [traducción del texto original].*

Es decir, ya estaba prevista una exención del pago del IVA para aquellos sujetos pasivos cuyo volumen de negocio fuese inferior a 7.000 euros, límite que, como se verá a continuación, fue sucesivamente actualizado. Establecía además el precepto reproducido la prohibición para el sujeto pasivo de deducir el IVA soportado y de repercutir el IVA en sus operaciones.

En los apartados siguientes, el legislador añadió otras restricciones a este régimen de franquicia, entre las que se incluyó la exclusión de los sujetos pasivos que se acogieran a otros regímenes especiales y de los no residentes (artículo 32 bis, apartado 3), así como también de las entidades que realizasen exclusiva

---

<sup>55</sup> Ley n.º 248/2006, de 4 de agosto, que contiene disposiciones urgentes para la recuperación económica y social, para la contención y racionalización del gasto público, así como intervenciones en materia de ingresos y de lucha contra la evasión fiscal.

o predominantemente transmisiones de edificios o partes de edificios, terrenos edificables y nuevos medios de transporte (apartado 4).

Los apartados 5 y 6 del citado artículo 32 bis establecían el requisito de comunicación de datos y de notificación a la Administración tributaria italiana, declarando el inicio de la actividad correspondiente.

Además, se preveía la posibilidad de elegir entre el régimen de franquicia y el régimen ordinario del IVA, siendo la opción válida al menos por 3 años (artículo 32 bis, apartado 7). Sin perjuicio de que el régimen de franquicia dejara de surtir efectos y el sujeto pasivo quedara sujeto a las reglas del régimen ordinario a partir:

- i. Del año siguiente a aquel en que se exceda el límite al que se refiere el apartado 1.
- ii. Del mismo año natural en el que el volumen de negocios declarado por el sujeto pasivo o corregido por la Administración tributaria superase en un 50% el límite del apartado 1. En ese caso, se devengaba el impuesto correspondiente a la contraprestación de las operaciones gravadas realizadas durante todo el año natural.

En suma, el régimen de franquicia del IVA estaba regulado para las pequeñas empresas establecidas en Italia desde el año 2007. Es decir, lo que la regulación europea actual denomina «régimen nacional de las pequeñas empresas». Al igual que en Francia, Italia tampoco extendía este régimen de franquicia a las pequeñas empresas establecidas en el resto de los Estados miembros, lo que se denomina «régimen transfronterizo de las pequeñas empresas».

Este régimen transfronterizo de las pequeñas empresas aparece en Italia con la transposición de la Directiva 2020/285, realizada mediante el Decreto legislativo de 13 de noviembre de 2024, núm. 180, de la República Italiana, en vigor desde el 1 de enero de 2025. Con esta reforma, se añade al Decreto del Presidente de la República de 26 octubre de 1972, núm. 633, el Título V *ter*, que abarca desde el artículo 70 *terdecies* hasta el artículo 70 *duvicies* de la Ley del IVA italiana.

El artículo 70 *terdecies* comienza introduciendo una serie de definiciones, entre las que incluye: el régimen de franquicia, el volumen de negocios anual en la Unión Europea, el volumen de negocios anual en el Estado miembro, el Estado de establecimiento, el Estado exento (lo que denominamos Estado de franquicia) y número de identificación “EX”. Conceptos explicados en el Capítulo 3 de este trabajo y que no presentan aquí ninguna novedad.

El resto de los artículos transponen las reglas establecidas por los artículos 284 y siguientes de la Directiva IVA, en lo relativo a las condiciones de aplicación<sup>56</sup>, inicio de la aplicación<sup>57</sup>, obligaciones<sup>58</sup> y terminación<sup>59</sup> del régimen de franquicia aplicado en Italia por sujetos pasivos establecidos en otros Estados miembros de la Unión Europea, siguiendo los parámetros introducidos por la Directiva 2020/285, explicados en subapartado 3.2.3.2 de este trabajo. Mientras que los artículos 70 *octiesdecies* a 70 *duovicies*, regulan los requisitos y las condiciones del régimen de franquicia que apliquen en otros Estados miembros sujetos pasivos establecidos en Italia.

#### **4.2.2. Umbrales.**

En 2007, el umbral inicial, establecido como se ha dicho en el hoy derogado artículo 32 bis del Decreto del Presidente de la República del 26 de octubre de 1972, núm. 633, ascendía a 7.000 euros.

Poco tiempo después de introducir este régimen de franquicia en el IVA, Italia solicitó una autorización para poder ampliar la exención del IVA prevista entonces en el artículo 285 de la Directiva IVA a los sujetos pasivos cuyo volumen de operaciones anual no excediera de 30.000 euros<sup>60</sup>. Esa «medida de

---

<sup>56</sup> Artículo 70 *quaterdecies*.

<sup>57</sup> Artículo 70 *quingiesdecies*.

<sup>58</sup> Artículo 70 *sexiesdecies*.

<sup>59</sup> Artículo 70 *septiesdecies*.

<sup>60</sup> Excepciones similares se concedieron a otros Estados miembro que las solicitaron: «A los Países Bajos y a Bélgica se concedió un máximo de 25 000 EUR; a Luxemburgo, un máximo de 35 000 EUR; a Polonia, a Letonia y a Estonia, un máximo de 40 000 EUR; a Hungría, un máximo de 48 000 EUR; a Lituania, un máximo de 55 000 EUR; a Croacia, un máximo de 45 000 EUR; a Malta, un máximo de 30 000 EUR; a Eslovenia, un máximo de 50 000 EUR; a Chequia, un máximo de 85 000 EUR; y a Rumanía, un máximo de 88 500 EUR.»

excepción» fue autorizada por el Consejo<sup>61</sup> para el periodo comprendido entre el 1 de enero de 2008 y el 31 de diciembre de 2010. La medida se prorrogaría posteriormente hasta el 31 de diciembre de 2013<sup>62</sup>.

La excepción no sólo se prorrogó en el tiempo, sino que, además, el Consejo<sup>63</sup> también permitió a Italia ampliar el umbral de la franquicia desde los 30.000 euros hasta los 65.000 euros. Una nueva prórroga se concedió en la Decisión de Ejecución (UE) 2020/647 del Consejo.

Esta «medida de excepción» ha permanecido hasta el 31 de diciembre de 2024, porque, desde la perspectiva actual, no parece lógico que se hubiera denegado a Italia la posibilidad de seguir aplicando excepción mencionada, cuando la propia Unión Europea estaba legislando en esa dirección. Como se justifica en la exposición de motivos de la Decisión de Ejecución 2023/664 del Consejo: «La medida de excepción se ajusta a la filosofía de la Directiva (UE) 2020/285 del Consejo»<sup>64</sup>.

Pese a que no todavía no había entrado en vigor la reforma de la Directiva IVA operada por la Directiva 2020/285, como se conocía la regulación y los umbrales máximos de la franquicia de IVA que permite, Italia solicitó al Consejo la ampliación del umbral anual de la franquicia que tenía establecida hasta los 85.000 euros, en consonancia con lo que establecía el reformado artículo 284, apartado 1, de la Directiva IVA, que en ese momento aún no estaba en vigor. Con la mencionada Decisión Ejecución 2023/664, el Consejo deroga su previa Decisión de Ejecución 2020/647 y “*autoriza a Italia a eximir del IVA a los sujetos*

---

<sup>61</sup> Decisión 2008/737/CE del Consejo, de 15 de septiembre de 2008, por la que se autoriza a la República Italiana a aplicar una medida de excepción a lo dispuesto en el artículo 285 de la Directiva 2006/112/CE, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido.

<sup>62</sup> Decisión de Ejecución 2010/688/UE del Consejo, de 15 de octubre de 2010, por la que se autoriza a la República Italiana para aplicar una medida especial de excepción al artículo 285 de la Directiva 2006/112/CE, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido.

<sup>63</sup> Decisión de Ejecución 2013/678/UE del Consejo, de 15 de noviembre de 2013, por la que se autoriza a la República Italiana a aplicar una medida especial de excepción a lo dispuesto en el artículo 285 de la Directiva 2006/112/CE, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido.

<sup>64</sup> Decisión de Ejecución 2023/664 del Consejo, de 21 de marzo de 2023, por la que se autoriza a Italia a aplicar una medida especial de excepción a lo dispuesto en el artículo 285 de la Directiva 2006/112/CE, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido.

*pasivos cuyo volumen de negocios anual no exceda de 85 000 EUR*”, a través del artículo 1 de la Decisión.

Como se lee, Italia ha ido incrementando sucesivamente el umbral máximo de su régimen de franquicia del IVA, de modo que cada vez más pequeñas empresas se pudieran beneficiar de la exención de las obligaciones del IVA que este régimen especial comporta.

Los motivos que han llevado al Legislador italiano a solicitar esa sucesiva ampliación de los umbrales son muy similares a los que se observan en España: una estructura económica formada principalmente por microempresas con muy pocos empleados, la intención de simplificar las obligaciones tributarias para estas microempresas y el afán de facilitar a la Administración tributaria la recaudación del IVA. En Italia se ha afirmado, además, que «la medida especial constituye un incentivo importante para las empresas emergentes y la consolidación de su actividad económica», tal y como se lee en la exposición de motivos de la Propuesta de Decisión de Ejecución 2023/0040 del Consejo<sup>65</sup>.

Cabe destacar que, en las sucesivas ampliaciones, Italia alegaba que elevar el umbral del régimen de franquicia afectaba de forma poco significativa a la cuantía global de los ingresos fiscales recaudados en la fase de consumo final<sup>66</sup> y que, sin embargo, «ha tenido una incidencia positiva en la simplificación de las obligaciones relativas al IVA, pues ha reducido la carga administrativa y los costes ligados al cumplimiento de la normativa, tanto para las pequeñas empresas como para las autoridades tributarias, y ha permitido que Italia asigne más recursos a la lucha contra el fraude en materia de IVA al centrar sus

---

<sup>65</sup> <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/PDF/?uri=CELEX:52023PC0089>

<sup>66</sup> Exposición de motivos de la Propuesta de Decisión de Ejecución 2023/0040 del Consejo: «Italia ha comunicado que en Italia hay 5.580.863 empresas, según las declaraciones presentadas en 2020 para el ejercicio fiscal 2019, y que, de los 229.563 sujetos pasivos cuyo volumen de operaciones anual oscila entre 65.001 EUR y 85.000 EUR, solo 63.441 podrían adherirse al régimen sobre la base de los requisitos legales aplicables. Así pues, la medida afectaría a algo más del 1,1 % del número total de empresas. Según las estimaciones presentadas por Italia, la introducción de la medida especial daría lugar a una disminución de los ingresos en concepto de IVA de aproximadamente un 0,06 % y, por tanto, tendría una incidencia insignificante sobre el importe global de los ingresos tributarios de Italia recaudados en la fase de consumo final.»

actividades de control en los sujetos pasivos de mayor tamaño» [Considerando 8 de la Decisión de Ejecución 2023/664 del Consejo].

Como vemos, el gobierno italiano hace la valoración contraria a la que realiza el gobierno francés, defendiendo los beneficios que tiene el aumento en el umbral del régimen de franquicia. Sin embargo, se pueden plantear los problemas que mencionábamos con anterioridad, entre los que destacan una pérdida de control de la actividad de un creciente número de empresas y, en consecuencia, una mayor inseguridad jurídica y riesgo de elusión fiscal; el riesgo de que empresas con volúmenes de negocios más elevados incurran en el fraccionamiento artificial de la actividad en distintas sociedades para evitar la aplicación de los umbrales máximos y la pérdida de recaudación.

Por tanto, de la situación de Italia podemos extraer las siguientes conclusiones relativas al régimen de franquicia:

- (a) Puede ser un gran incentivo para las entidades emergentes, fomentando la creación de empresas, así como su consolidación.
- (b) Efectivamente reduce la carga administrativa y los costes ligados a su cumplimiento.
- (c) Supone una pérdida de recaudación, que debe compensarse de alguna forma. Así como una pérdida de control por parte de la Agencia Tributaria de una parte de la actividad económica.

#### **4.3. IRLANDA.**

El caso de Irlanda es ligeramente diferente a los anteriormente expuestos y su regulación permite analizar uno de los principales problemas que plantea el régimen especial de franquicia: la opción que se concede a los Estados miembros de obligar o no a los sujetos pasivos a registrarse a efectos del IVA para disfrutar de la franquicia del impuesto.

La Value-Added Tax Consolidation Act 2010 «VAT Consolidation Act», que es la norma que regula el IVA en Irlanda, no incluye un régimen de franquicia entre los

regímenes especiales del impuesto<sup>67</sup>, se limita a establecer una serie de sujetos pasivos que no son responsables del pago del tributo, a menos que así lo elijan, entre los que están quienes tengan unos ingresos totales, como consecuencia de la venta de bienes o servicios, que no exceda, en cualquier periodo continuo de 12 meses (artículo (1) (d) de la sección 6, parte 2 de la VAT Consolidation Act), de las siguientes cuantías: 75 000 euros para bienes y de 37 000 euros para servicios hasta 2023<sup>68</sup>; 77.000 para bienes y 39.000 euros para servicios en los años 2023 y 2024<sup>69</sup>, y 85.000 euros para bienes y 42 500 euros para servicios en este año 2025<sup>70</sup>.

Con la entrada en vigor de la Directiva 2020/285, Irlanda ha introducido un régimen especial transfronterizo para pequeñas empresas, a través del *Statutory Instrument núm. 69 of 2025*, norma que regula el régimen de franquicia para empresas irlandesas fuera de Irlanda y para pequeñas empresas de otros Estados miembros que realicen operaciones en Irlanda, con los límites descritos para el régimen transfronterizo en el Capítulo 3 de este trabajo.

A diferencia de otros Estados miembros, que exigen declarar el inicio de actividad en el IVA para las pequeñas empresas en régimen de franquicia, como sucede, por ejemplo, en Hungría<sup>71</sup>, Bulgaria<sup>72</sup>, Italia<sup>73</sup> o Países Bajos, Irlanda no exige esta declaración de inicio, al amparo del artículo 292 bis de la Directiva IVA<sup>74</sup>.

---

<sup>67</sup> Regulados en la *Parte 10* de la Value-added Tax Consolidation Act 2010.

<sup>68</sup> *Notes for Guidance – VAT Consolidation Act 2010 Value-Added Tax (The Revenue Commissioners, 2023)*.

<sup>69</sup> *Notes for Guidance – Finance (No.2) Act 2023 (The Revenue Commissioners, 2021)*.

<sup>70</sup> *Notes for Guidance – Finance Act 2024 Value-Added Tax (The Revenue Commissioners, 2024)*.

<sup>71</sup> Véase, a este respecto, la Sentencia del TJUE (Sala Quinta), de 17 de mayo de 2018, *Vámos* (C-566/16, EU:C:2018:321).

<sup>72</sup> Véase, a este respecto, la Sentencia del TJUE (Sala Séptima), de 11 de abril de 2024, *Legafact EOOD* (C-122/23, ECLI:EU:C:2024:293).

<sup>73</sup> «Los contribuyentes que inician una actividad empresarial, artística o profesional y que asuman cumplir los requisitos y condiciones previstos para la aplicación del régimen, tienen la obligación de comunicarlo en la declaración de inicio de actividad (modelo AA9/12).» *Modalità di accesso al regime*. (s/f). Portale Agenzia Entrate. Recuperado el 14 de mayo de 2025, de <https://www.agenziaentrate.gov.it/portale/schede/agevolazioni/regime-agevolato-forfettario/modalita-di-accesso-al-regime>

<sup>74</sup> «Sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 284, apartado 3, los Estados miembros podrán dispensar a las pequeñas empresas beneficiarias de la franquicia establecidas en su territorio que se acojan a la franquicia únicamente en dicho territorio de la obligación de declarar el

Conviene reseñar que, antes de la aprobación de la Directiva 2020/285, el TJUE ya había sostenido, en su sentencia de 17 de mayo de 2018, *Vámos*, que el Derecho de la Unión Europea no se opone a una normativa nacional que exige a un sujeto pasivo una declaración de inicio de actividad cuando los beneficios procedentes de dicha actividad no exceden del umbral que da derecho a la exención para las pequeñas empresas. Aún más, esta sentencia del TJUE da pie a que los Estados miembros excluyan la aplicación del régimen especial de franquicia del IVA a un sujeto pasivo que reúna todos los requisitos de fondo para disfrutar de este régimen especial, cuando no haya ejercido la facultad de optar por la aplicación de dicho régimen especial en el momento de declarar el comienzo de sus actividades económicas a la Administración tributaria.

Esta específica cuestión reviste una especial relevancia, porque la opción irlandesa representa un riesgo significativo para la seguridad jurídica de los Estados miembros y dificulta la lucha contra la evasión fiscal. Si una persona o una entidad que tiene la condición de sujeto pasivo del IVA se puede acoger al régimen de franquicia sin necesidad de declarar el inicio de su actividad económica ni de identificarse a efectos del impuesto, el control de sus operaciones se verá gravemente limitado, permitiéndole actuar en el mercado sin una supervisión efectiva de la Administración tributaria.

En definitiva, la principal conclusión que cabe extraer del régimen irlandés de franquicia es que la no exigencia de declaración de inicio de actividad a efectos del IVA comporta: la pérdida de control por los órganos de la Administración tributaria de la actividad de la empresa y el menoscabo de la seguridad jurídica de los demás Estados miembros.

En los dos capítulos siguientes se analizarán este y otros problemas que plantea la posible implantación de un régimen franquicia del IVA, algunos de los cuales han sido apuntados en este capítulo 4 y en el anterior capítulo 3.

---

comienzo de su actividad con arreglo al artículo 213 y de identificarse mediante un número individual con arreglo al artículo 214, excepto cuando esas empresas efectúen operaciones contempladas en el artículo 214, letras b), d) o e).»



## **5. LA POSIBILIDAD DE COMPLEMENTAR O SUSTITUIR LOS RÉGIMENES ESPECIALES DEL IVA PARA PEQUEÑAS EMPRESAS POR EL RÉGIMEN DE FRANQUICIA EN ESPAÑA.**

### **5.1. SITUACIÓN ACTUAL EN ESPAÑA.**

La Directiva 2020/285 regula el régimen de franquicia en el IVA con la intención de simplificar el cumplimiento fiscal para pequeños empresarios y autónomos, pero no precisa en modo alguno, por lo que atañe al Reino de España, si ese régimen especial debe coexistir o debe sustituir a los regímenes simplificado y de recargo de equivalencia, que son los dos regímenes especiales del IVA para pequeñas empresas que actualmente conviven en nuestro país, tal y como se analizó en el Capítulo 2 de este trabajo.

Por consiguiente, la implantación del régimen especial de franquicia del IVA en el Reino de España podría complementar o podría sustituir a los regímenes simplificado y de recargo de equivalencia; la decisión queda en manos del Legislador español.

Tras el análisis detallado del funcionamiento y características del régimen de franquicia y su implantación en otros Estados Miembros de la Unión Europea, procede ahora plantearse cómo encajaría en el sistema del IVA español, porque hay una cierta presión de las instituciones de la Unión Europea para que España introduzca este régimen especial del impuesto, unificando así su legislación con la de otros Estados Miembros.

Para el caso de que el Reino de España decidiera introducir este régimen especial del IVA en su legislación interna, lo que actualmente no está entre las prioridades del Legislador, se van a analizar en los siguientes apartados de este capítulo 5: los posibles cambios en los regímenes especiales existentes para pequeñas empresas y las ventajas e inconvenientes que derivarían de la introducción del régimen de franquicia.

## **5.2. POSIBLES CAMBIOS EN LOS RÉGIMENES DEL IVA PARA PEQUEÑAS EMPRESAS.**

Debido a que las combinaciones son prácticamente infinitas, se van a exponer las tres opciones que cabrían en el sistema del IVA español: adición a los regímenes especiales para pequeñas empresas actualmente existentes, sustitución total y sustitución parcial.

### **5.2.1. Adición: añadir el régimen franquicia, manteniendo los regímenes especiales para pequeñas empresas actuales vigentes.**

Esta opción se ha planteado desde diversos sectores económicos y sociales, sin reparar en las ineficiencias y las dificultades de gestión para la Administración tributaria que provocaría la coexistencia de tres regímenes especiales distintos para pequeñas empresas, como seguidamente se muestra.

#### *5.2.1.1. Problemas derivados de la coexistencia de tres regímenes especiales de IVA.*

Como se ha visto en este trabajo, tanto el régimen simplificado como el régimen especial del recargo de equivalencia sólo son aplicables a personas físicas o entidades en régimen de atribución de rentas en el IRPF y, en particular, el régimen del recargo de equivalencia exige que esas personas físicas o entidades en régimen de atribución de rentas tengan la condición de comerciantes minoristas en los términos del artículo 149 de la LIVA. En cambio, el régimen de franquicia en el IVA permite incluir a las personas jurídicas en su ámbito subjetivo de aplicación. ¿Debería prohibirse entonces el régimen de franquicia a las personas jurídicas? O, en sentido inverso, ¿deberían abrirse a las personas jurídicas el régimen simplificado y el régimen especial del recargo de equivalencia?

La Directiva del IVA otorga a los Estados miembros una amplia discrecionalidad para definir el ámbito subjetivo de los regímenes especiales. No establece directrices específicas sobre quién puede ser considerado sujeto pasivo, lo que permite a cada Estado configurar libremente estos regímenes. En este contexto, la normativa española relativa a los regímenes especiales para pequeñas

empresas excluye expresamente a las personas jurídicas, permitiendo únicamente su aplicación a personas físicas o entidades en régimen de atribución de rentas en el IRPF. Como consecuencia, las personas jurídicas solo pueden acogerse al régimen general del IVA.

En caso de que se decidiera implantar el régimen de franquicia del IVA, el legislador debería pronunciarse expresamente sobre este aspecto. Existen dos alternativas: permitir que las personas jurídicas se acojan al régimen de franquicia o, por el contrario, excluirlas, como ya ocurre con los otros regímenes especiales vigentes.

La exclusión de las personas jurídicas mantendría la coherencia con el marco normativo actual. Sin embargo, esta decisión implicaría la coexistencia de tres regímenes del IVA —recargo de equivalencia, régimen simplificado y régimen de franquicia— todos dirigidos exclusivamente a personas físicas o entidades en régimen de atribución de rentas. Cabe señalar que el régimen del recargo de equivalencia es obligatorio para comerciantes minoristas, por lo que el régimen simplificado y el de franquicia sólo estarían disponibles para el resto de las personas físicas que cumplieran con sus requisitos, mientras que las personas jurídicas quedarían relegadas al régimen general del IVA.

La decisión de excluir a las personas jurídicas podría influir en la elección de la forma jurídica de una empresa, dado que el régimen fiscal aplicable a los tributos más relevantes —como el IVA— constituye un criterio clave en dicha elección. La exención de prácticamente todas las obligaciones formales y materiales que conlleva el régimen de franquicia podría incentivar a los emprendedores a optar por la figura del empresario individual, incluso en aquellos casos donde la constitución de una sociedad pudiera ser más adecuada en función del sector o la naturaleza de la actividad económica.

Por el contrario, permitir la inclusión de las personas jurídicas en el régimen de franquicia, tal como ocurre en la mayoría de los países de la Unión Europea, supondría una ampliación del ámbito subjetivo actual de aplicación en España. Esta medida favorecería la armonización con las prácticas europeas, que no distinguen entre personas físicas y jurídicas en lo relativo a los regímenes

especiales para pequeñas empresas, especialmente en el caso del régimen de franquicia.

La incorporación de las personas jurídicas al régimen de franquicia ampliaría significativamente su alcance, promoviendo la neutralidad fiscal y evitando que las decisiones económicas de las empresas se vean condicionadas por consideraciones tributarias.

En conclusión, la exclusión de las personas jurídicas de un régimen tan beneficioso para las pequeñas empresas como el de franquicia podría incentivar el uso de la figura del empresario individual, en detrimento de la constitución de sociedades, con el único objetivo de acceder a ventajas fiscales. Además, generaría distorsiones en la competencia interna —al imponer cargas desiguales a empresas de características similares— y también en la competencia externa, al no alinearse con el enfoque mayoritario de otros Estados miembros de la Unión Europea, que incluyen a todo tipo de empresas en estos regímenes, con independencia de su forma jurídica.

Además, el régimen del recargo de equivalencia es obligatorio para los comerciantes minoristas, independientemente de su volumen de negocio, lo que no casa con los otros dos regímenes especiales para pequeñas empresas, el simplificado y el de franquicia, que limitan el volumen de negocio para acogerse al régimen especial. ¿Debería establecerse un volumen de negocio máximo unificado o deberían mantenerse volúmenes de negocio máximos diferenciados?

Con los límites actuales, aquellos sujetos pasivos que sean personas físicas o entidades en régimen de atribución de rentas en el IRPF podrían optar por el régimen ordinario en todo caso; por el régimen simplificado, sólo si su volumen de ingresos del año inmediatamente anterior no supere 150.000 euros anuales [o 250.000 euros, en los últimos años]; o por el régimen de franquicia, sólo si no superasen los umbrales establecidos por la normativa nacional [con el límite de 85.000 euros establecido por la Directiva IVA]; mientras que aquellos sujetos pasivos que sean personas jurídicas sólo podrían optar por el régimen ordinario o por el régimen de franquicia, siempre que no superasen los umbrales que se estableciesen y se decidiera que pueden disfrutar de este régimen especial.

En definitiva, esta primera opción complicaría sustancialmente la gestión del impuesto e introduciría incertidumbre para los pequeños empresarios, quienes tendrían que valorar una multiplicidad de factores para ejercer su actividad económica.

#### *5.2.1.2. Posibles soluciones a la pluralidad de regímenes especiales del IVA.*

Como lo expuesto muestra, esta primera opción provocaría una falta de claridad normativa, e introduciría un trato notablemente desigual entre pequeñas empresas en el IVA: algunas estarían obligadas a aplicar el régimen especial del recargo de equivalencia, mientras que otras podrían elegir la aplicación del IVA con arreglo a dos o incluso tres regímenes distintos, en función de su forma jurídica, lo que no debería suceder, porque el sistema IVA no tendría que determinar la elección de la forma en que ejercer una actividad económica, pues debería ser neutral a este respecto.

La ventaja principal de esta primera opción, la adición del régimen de franquicia, que es la multiplicidad de regímenes especiales elegibles por las pequeñas empresas, también constituye su mayor desventaja, porque la regulación debería garantizar que todas tuvieran las mismas opciones, lo que crearía un sistema complejo ante el solapamiento de tres regímenes especiales con distintas obligaciones y ante la existencia de un umbral máximo infranqueable para el régimen de franquicia, porque viene impuesto por la Directiva IVA.

En el supuesto de que se decidiera mantener esta alternativa, sería necesario realizar una reforma de los regímenes actuales que los hiciese compatibles con el régimen de franquicia.

En primer lugar, el régimen del recargo de equivalencia no debería ser obligatorio para los comerciantes minoristas, pues se les estaría privando de otras opciones que les podrían resultar más beneficiosas. En caso de mantenerse como obligatorio, sería necesario excluir a los comerciantes minoristas del régimen de franquicia, para evitar confusiones.

Por otra parte, sería conveniente establecer un límite máximo para acogerse a este régimen de recargo de equivalencia, pues no parece razonable que un

régimen especial, que exime de obligaciones tales como efectuar la liquidación y el pago del IVA en relación con sus operaciones comerciales o la obligación de llevar registros contables en relación con el IVA, se aplique con independencia del volumen de ingresos que tenga el comerciante minorista.

En segundo lugar, teniendo en cuenta la coexistencia de tres regímenes diferentes, el régimen simplificado se podría mantener con características similares en lo relativo a los umbrales, pues no parece conveniente aplicarlo a aquellas personas físicas o entidades en régimen de atribución de rentas en el IRPF cuyo volumen de ingresos supere 150.000 euros anuales para el conjunto de actividades empresariales o profesionales [o 250.000 euros, límite que se viene aplicando los últimos años], debido a que un número demasiado elevado de sujetos pasivos podrían aplicar ese régimen simplificado. En este sentido, debemos recordar que se trata de un régimen especial, cuya justificación reside en tratar de facilitar el cumplimiento de las obligaciones que conlleva el IVA a aquellas empresas que, por razón de su actividad o estructura, encuentren más dificultades. Es decir, no puede convertirse en la regla general.

Desde el punto de vista de la neutralidad fiscal, parecería conveniente mantener el límite de 150.000 euros, pero se debería ampliar el ámbito de aplicación a las personas jurídicas, pues las dificultades que encuentran estas sociedades tan reducidas van a ser las mismas que las que encuentra un empresario individual. A pesar de que se haya constituido una sociedad, el hecho de estar por debajo de ese volumen de ingresos nos indica que van a ser sociedades muy reducidas, constituidas por uno o varios socios, que enfrentan la misma presión fiscal indirecta que un empresario individual. En definitiva, las obligaciones tributarias deberían ser similares, independientemente de la forma jurídica que la empresa haya decidido adoptar.

En tercer lugar, el régimen de franquicia debería establecerse para todo tipo de sujetos pasivos, sean personas físicas o personas jurídicas, de modo que estas últimas tengan también la opción de simplificar sus obligaciones en relación con el IVA. El objetivo es que los sujetos pasivos que se puedan acoger al régimen de franquicia estén únicamente delimitados por su volumen de negocios anual. Otra decisión será determinar un umbral más o menos elevado. En este

escenario, suponiendo el mantenimiento de los otros regímenes especiales, sería más adecuado mantener un umbral reducido, como los 25.000 euros establecidos por la última reforma de la legislación francesa.

De esta forma, el régimen de equivalencia se mantendría para aquellos comerciantes minoristas que no superasen un determinado umbral; el régimen de franquicia, al eximir de prácticamente todas las obligaciones, para todas aquellas empresas cuyo volumen de facturación fuese muy reducido y, el régimen simplificado, para todo tipo de empresas con volúmenes de facturación algo más elevados. El sistema sería así más justo, cumpliría los objetivos de reducción de obligaciones que busca la Unión Europea, sin perjudicar significativamente el control y la recaudación tributaria.

#### **5.2.2. Sustitución total: derogar los regímenes vigentes, sustituyéndolos por el régimen de franquicia.**

Esta opción situaría al Reino de España en una situación similar a la del resto de los Estados Miembros de la Unión Europea, que cuentan con un régimen ordinario y un régimen de franquicia para las empresas más pequeñas, sean estas personas físicas o personas jurídicas.

Esta segunda opción es mucho más sencilla de implementar que la anterior y simplificaría la situación actual de los pequeños empresarios en el IVA: si cumplieran los requisitos podrían optar por el régimen especial de franquicia y si no los cumplieran deberían aplicar obligatoriamente el régimen ordinario del impuesto.

Aunque esta opción generaría el rechazo de los pequeños empresarios que ahora están acogidos al régimen simplificado e incluso de los comerciantes minoristas en recargo de equivalencia, cuando estos no pudieran acogerse al nuevo régimen especial de franquicia, no faltan motivos para derogar los dos regímenes especiales vigentes para pequeñas empresas; otra cosa es que algunos de esos motivos no desaparezcan con su sustitución por un régimen de franquicia.

En primer lugar, por lo que respecta al régimen simplificado, decir que el Comité de Expertos que realiza el Libro Blanco sobre la Reforma Tributaria (2022) aboga

por su eliminación<sup>75</sup>. Se trata, dicen, de un régimen especial que genera unas rentas fiscales para las empresas que se benefician de su aplicación, lo cual supone un tratamiento desigual con respecto a aquellos sujetos pasivos que tienen la misma capacidad económica y no pueden disfrutar del mismo. El régimen simplificado contiene una serie de estímulos al fraude fiscal, en su criterio, porque quienes están acogidos a dicho régimen pueden tratar de ocultar los elementos que determinan los umbrales de inclusión o exclusión del régimen especial: ingresos, compras o trabajadores. Por último, el régimen simplificado facilita, afirman, el incumplimiento de sus obligaciones tributarias por otros empresarios que mantienen relaciones comerciales con los sujetos pasivos acogidos a este régimen especial. Esto se debe a que, en el marco del régimen simplificado, la emisión de facturas por parte del sujeto pasivo no tiene repercusiones fiscales directas para él, dado que la cuota de IVA no se determina en función de las operaciones efectivamente realizadas, sino conforme a módulos previamente establecidos. Esta circunstancia puede ser aprovechada por terceros, mediante la emisión de facturas por aquellos empresarios acogidos al régimen simplificado que no responden a operaciones reales —facturas falsas o falseadas—, con el objetivo de generar cuotas de IVA deducibles en el régimen general. En consecuencia, se produce un riesgo significativo de fraude fiscal, al permitir la deducción indebida de cuotas de IVA soportado por parte de sujetos pasivos ajenos al régimen simplificado.

A estos argumentos, que se comparten, cabe añadir que la digitalización de la economía y las sucesivas medidas para digitalizar los procesos de facturación, y la estandarización y modernización de los sistemas y programas informáticos de contabilidad, facturación y gestión podrían hacer innecesaria la existencia de este régimen simplificado. En ese sistema automatizado, mediante una transición gradual y facilitada por la propia Agencia Estatal de Administración Tributaria, el régimen de franquicia sería la única opción para empresas significativamente pequeñas, que les facilitase los primeros años de vida, en los que resulta más difícil la adaptación al mercado, permitiéndoles un margen

---

<sup>75</sup> Confróntese, *Libro blanco sobre la reforma tributaria*, 2022, p. 173.

Libro Blanco sobre la Reforma Tributaria. Ief.es. Recuperado el 15 de abril de 2025 de [https://www.ief.es/docs/investigacion/comiteexpertos/LibroBlancoReformaTributaria\\_2022.pdf](https://www.ief.es/docs/investigacion/comiteexpertos/LibroBlancoReformaTributaria_2022.pdf)



temporal para crecer sin obligaciones relevantes por el IVA y, una vez superasen los umbrales que se establezcan, aplicar el régimen ordinario del IVA. Desde esta perspectiva, el sistema del IVA permitiría una transición entre regímenes para fomentar el crecimiento de las empresas, sacrificando una parte de la recaudación y de la seguridad jurídica.

En segundo lugar, en lo relativo al recargo de equivalencia, cabe recordar que es un régimen especial introducido con carácter provisional por la Ley del IVA de 1985, las décadas transcurridas desde entonces y la implantación de un régimen de franquicia aconsejarían su eliminación, porque tampoco está huérfano de problemas. El Libro Blanco sobre la Reforma Tributaria (2022) los examina e identifica los siguientes<sup>76</sup>: (i) no existe una razón evidente que justifique su ámbito subjetivo, porque sujeta a todos los comerciantes minoristas con independencia de su facturación; (ii) su aplicación exclusiva a personas físicas distorsiona la competencia empresarial; (iii) su configuración presenta debilidades, porque el método de cálculo del tipo del recargo de equivalencia prescinde de cualquier criterio que pueda influir en su cuantía, como el sector, el tamaño o la ubicación de la actividad, y, en fin, (iv) comporta incentivos al fraude fiscal.

Los principales incentivos al fraude fiscal que comporta el régimen del recargo de equivalencia, además de la posible emisión de facturas falsas para generar deducciones en empresas acogidas al régimen general, se derivan de la falta de control de las operaciones en la fase de venta. El minorista acogido al régimen del recargo de equivalencia no repercute ni declara el IVA de sus ventas, dificultando a la Administración tributaria el control y el seguimiento de estas operaciones, problema que comparte con el régimen de franquicia, con la diferencia de que este último régimen especial solo sería aplicable a empresas con umbrales de facturación reducidos, mientras que el régimen del recargo de equivalencia, como ya se ha mencionado con anterioridad, se aplica a todo tipo de comerciantes minoristas, sin tener en cuenta su tamaño.

---

<sup>76</sup> Confróntese, *Libro blanco sobre la reforma tributaria*, 2022, p. 174-175.

Libro Blanco sobre la Reforma Tributaria. Ief.es. Recuperado el 15 de abril de 2025 de [https://www.ief.es/docs/investigacion/comiteexpertos/LibroBlancoReformaTributaria\\_2022.pdf](https://www.ief.es/docs/investigacion/comiteexpertos/LibroBlancoReformaTributaria_2022.pdf)

Por último, la introducción del régimen de franquicia en este contexto sería diferente a la primera situación en la que había varias alternativas. Al no existir otros regímenes simplificados, el umbral del régimen de franquicia se podría ampliar, estableciendo un umbral más alto que el establecido por Francia, similar al de Italia [actualmente aplica el máximo permitido por la Unión Europea, 85.000 euros] o a los establecidos por Irlanda [85.000 euros para bienes y 42 500 euros para servicios], esta última opción más adecuada teniendo en cuenta la diferencia entre los costes de empresas industriales o comerciales y los costes de una empresa de servicios, pues estos últimos son frecuentemente inferiores.

La posibilidad de establecer un umbral más elevado en este contexto se debe a que la gran mayoría de las empresas estarían sometidas al régimen general del IVA, por lo que la Administración tributaria ya dispondría de información sobre la mayor parte de las operaciones comerciales, quedando excluidas de este control solamente aquellas operaciones realizadas por empresas muy pequeñas, que además serían operaciones realizadas por valores relativamente escasos.

En todo caso, un cambio tan significativo debería ir acompañado de una serie de medidas de apoyo que facilitasen la transición, tales como proporcionar toda la información y formación necesaria a las pequeñas empresas para adaptarse al régimen general del IVA, proporcionar recursos que faciliten la adaptación tecnológica de estas empresas y dejar un periodo de transición entre regímenes.

En definitiva, esta segunda opción simplificaría notablemente el sistema IVA para pequeñas empresas, eliminando los inconvenientes que plantean los regímenes actuales, pero incorporando las ventajas e inconvenientes del régimen de franquicia, que se han ido planteando a lo largo del trabajo, y con las dificultades de transición sintéticamente expuestas en este subapartado.

### **5.2.3. Sustitución parcial: derogar el régimen del recargo de equivalencia e introducir el régimen franquicia.**

Una situación intermedia entre las dos opciones examinadas hasta ahora sería la sustitución parcial: derogar el régimen especial del recargo de equivalencia, introducir el régimen de franquicia y mantener transitoriamente un régimen simplificado reformado.

No se trataría sólo de fijar los umbrales del régimen de franquicia y del régimen simplificado para evitar solapamientos, sino de ir más allá, utilizando, por ejemplo, el criterio de microempresa que utiliza la Unión Europea, esto es, aquellas que ocupan a menos de 10 personas y cuyo volumen anual de negocios o balance general anual no superan los 2 millones de euros, para delimitar el ámbito de aplicación del nuevo régimen simplificado. O, si se considera demasiado elevado, definir unos límites inferiores.

Pero no sería suficiente con esa reforma del régimen simplificado, deberían añadirse otras que eliminen o, al menos, atenúen los problemas que plantea su actual regulación:

En primer lugar, como consecuencia de las razones ya desarrolladas al inicio de este capítulo, por motivos de neutralidad fiscal, el régimen simplificado del IVA debería aplicarse tanto a personas físicas como a personas jurídicas.

En segundo lugar, el régimen simplificado supone que los pagos del IVA no dependen de sus operaciones reales, sino de los módulos preestablecidos, por lo que, en periodos de baja facturación, la empresa puede verse perjudicada, pagando más de lo que le correspondería y, por el contrario, en periodos con una facturación más elevada, se generan unas rentas fiscales y una pérdida de recaudación, pues dichas empresas estarían pagando menos IVA del que les hubiera correspondido aplicando el régimen general. Por ello, para poder mantener este régimen especial del IVA, se debe realizar una revisión y actualización periódica de los índices y módulos, de forma que reflejen con la mayor precisión posible la situación de cada sector económico.

En tercer lugar, debería llevarse a cabo un control más exhaustivo de las operaciones realizadas por las empresas acogidas a este régimen, exigencia derivada de los estímulos al fraude fiscal que señalaba el Libro Blanco sobre la Reforma Tributaria (2022, p. 173), evitando la ocultación de elementos que determinan los umbrales que determinan la exclusión de este régimen y la infradeclaración de los módulos sobre los que se calcula el IVA devengado. Del mismo modo, se debería controlar la emisión de facturas por el sujeto pasivo acogido al régimen simplificado a sujetos que apliquen el régimen general, para evitar la generación de IVA deducible para estos últimos de manera fraudulenta.

No obstante, este problema puede ser solucionado a través de la normativa que regula la facturación electrónica. El artículo 2 bis de la Ley 56/2007, de 28 de diciembre, de Medidas de Impulso de la Sociedad de la Información<sup>77</sup> establece que: «Todos los empresarios y profesionales deberán expedir, remitir y recibir facturas electrónicas en sus relaciones comerciales con otros empresarios y profesionales. El destinatario y el emisor de las facturas electrónicas deberán proporcionar información sobre los estados de la factura». Esta norma producirá efectos, para los empresarios y profesionales cuya facturación anual sea superior a ocho millones de euros, al año de aprobarse el desarrollo reglamentario. Para el resto de los empresarios y profesionales, este artículo producirá efectos a los dos años de aprobarse el desarrollo reglamentario. Actualmente solo existe un Proyecto de Reglamento de factura electrónica B2B<sup>78</sup>, por lo que habrá que esperar a la aprobación del Reglamento que desarrollará el precepto mencionado, que se debe poner en relación con el Reglamento aprobado por el Real Decreto 1007/2023<sup>79</sup>. En todo caso, la normativa va a suponer la generación de una factura electrónica en forma de fichero informático y la simultánea remisión automática de dicho fichero a la AEAT. Es decir, que las operaciones entre empresarios estarán controladas de manera automática, evitando el fraude en la generación de facturas falsas.

No se encuentran motivos que justifiquen el mantenimiento del régimen especial del recargo de equivalencia. Se trata de un régimen especial que se estableció como transitorio y que no plantea ninguna ventaja frente al régimen de franquicia para aquellas empresas que cumplan los requisitos de este último y que, además, no cumple con los requisitos para ser un régimen especial de pequeñas empresas, puesto que se aplica obligatoriamente con independencia del volumen de facturación del comerciante minorista. Cabe recordar aquí que existía otro régimen especial para comerciantes minoristas, hace largo tiempo derogado: el régimen de determinación proporcional de las bases imponibles.

---

<sup>77</sup> Modificado por la Ley 18/2022, de 28 de septiembre, de creación y crecimiento de empresas.

<sup>78</sup> <https://portal.mineco.gob.es/es-es/ministerio/participacionpublica/audienciapublica/Paginas/2-Audiencia-Proyecto-RD-establece-regimen-juridico-aplicable-factura-electronica.aspx>

<sup>79</sup> Real Decreto 1007/2023, de 5 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento que establece los requisitos que deben adoptar los sistemas y programas informáticos o electrónicos que soporten los procesos de facturación de empresarios y profesionales, y la estandarización de formatos de los registros de facturación.

Ningún obstáculo jurídico se advierte para suprimir el régimen especial del recargo de equivalencia con la introducción del régimen especial de franquicia.

En suma, la eliminación del régimen de recargo de equivalencia, la introducción de un régimen de franquicia y el mantenimiento del régimen simplificado condicionará el ámbito de aplicación de este último. El establecimiento de una franquicia elevada [85.000 euros] supondría necesariamente ampliar el régimen simplificado, para evitar solapamientos, mientras que el establecimiento de una franquicia reducida permitiría mantener un régimen simplificado con límites más reducidos. En todo caso, se debe valorar si se prioriza la simplificación de obligaciones y se acepta la pérdida de recaudación que eso supone o, por el contrario, se prioriza una mayor recaudación y control de operaciones comerciales, reduciendo el número de pequeñas empresas que se podrían beneficiar de uno de estos regímenes especiales.

## 6. CONCLUSIONES

**Primera.** El establecimiento de regímenes especiales del IVA para pequeñas empresas es potestativo para los Estados miembros, al igual que su eventual modificación o derogación, y se debe tener presente que el establecimiento de un régimen especial en el IVA para empresas determinadas implica siempre distorsiones en la competencia, interna y/o externa.

**Segunda.** El régimen de franquicia es un régimen especial del IVA que permite a las pequeñas empresas no repercutir el IVA en sus entregas de bienes y prestaciones de servicios. En consecuencia, el sujeto pasivo pierde el derecho a deducir el IVA soportado en las compras de bienes y servicios relacionados con dichas entregas, lo que supone una alteración del funcionamiento ordinario de la recaudación del IVA.

**Tercera.** La Directiva 2020/285 de la Unión Europea ha reemplazado la regulación provisional del régimen de franquicia del IVA por una regulación definitiva, con la finalidad de actualizar disposiciones obsoletas y aliviar la carga administrativa de las pequeñas empresas, promoviendo un entorno fiscal propicio para su crecimiento y expansión en el comercio interior y transfronterizo.

**Cuarta.** Los objetivos de la reforma del régimen de franquicia del IVA se pueden concretar en los siguientes: (i) simplificar las cargas administrativas de naturaleza fiscal para las pequeñas empresas en la Unión Europea, mediante la elevación de los umbrales establecidos anteriormente; (ii) crear un marco común de exenciones en la Unión Europea que facilite las operaciones transfronterizas y la lucha contra el fraude fiscal, avanzando en la armonización legislativa del IVA; y (iii) mejorar la competitividad de las empresas.

**Quinta.** Las empresas que se pueden beneficiar del régimen de franquicia del IVA vigente deben de cumplir tres requisitos fundamentales: ser pequeñas empresas, estar establecidas en la Unión Europea y no superar los umbrales máximos de volumen de negocios establecidos por cada Estado miembro. Destaca la falta de referencia al límite de personas que ocupa la empresa, cuando es un criterio fundamental en la propia Unión Europea para clasificar a las empresas en función de su tamaño.

**Sexta.** La regulación actual del régimen de franquicia equipara el tratamiento de las empresas del Estado miembro que regula la franquicia y de las empresas de otros Estados miembros, permitiendo a estas últimas acogerse al régimen de franquicia regulado por aquellos Estados de la Unión Europea en los que no están establecidas.

**Séptima.** La exoneración de la mayoría de las obligaciones asociadas al IVA en el régimen especial de franquicia —como la presentación de declaraciones periódicas, la emisión y transmisión de facturas, y el mantenimiento de registros específicos— permite a las pequeñas empresas ahorrar tiempo y recursos.

**Octava.** La determinación de los umbrales en el régimen de franquicia del IVA por los Estados miembros representa un desafío: umbrales elevados pueden propiciar la división artificial de empresas, mientras que umbrales bajos favorecen la economía sumergida y restringen el acceso de muchas pequeñas empresas al régimen. Por eso, resulta necesario que dichos umbrales sean flexibles y se ajusten a la estructura empresarial, a la situación económica del país y a la inflación. Su fijación debe ser el resultado de la ponderación de los objetivos de seguridad jurídica y recaudación, por un lado, y de los objetivos de crecimiento empresarial y mejora de la competitividad, por otro lado.

**Novena.** Una configuración adecuada del régimen de franquicia en el IVA no solo beneficia a las pequeñas empresas, también beneficia a la Administración tributaria, que puede centrar sus actividades de control en sujetos pasivos de mayor tamaño, y a la economía del país, porque incentiva la creación y consolidación de nuevas empresas.

**Décima.** La ausencia de la obligación de declarar el inicio de actividad para las pequeñas empresas que se benefician de la franquicia, tal y como se regula en Irlanda, aunque es una opción amparada por la Directiva IVA, plantea problemas de control fiscal y de seguridad jurídica, al permitir que los sujetos pasivos operen sin identificación formal, se limita gravemente la capacidad de supervisión de la Administración tributaria y se abre la puerta a la evasión fiscal.

**Undécima.** La coexistencia en España de tres regímenes especiales del IVA para pequeñas empresas —simplificado, recargo de equivalencia y posible

régimen de franquicia— generaría una estructura compleja, que rompe con los principios de neutralidad fiscal y simplicidad administrativa, debido al solapamiento de las diferentes alternativas. Los regímenes especiales actualmente existentes para estas pequeñas empresas excluyen a las personas jurídicas, lo cual incentiva artificialmente la elección de la figura del empresario individual con el único fin de acceder a beneficios fiscales, distorsionando la competencia y la elección de la forma jurídica empresarial. Para corregir estas distorsiones, se propone una reforma integral de estos regímenes especiales que incluiría: la extensión a las personas jurídicas del régimen simplificado y del régimen de franquicia; el establecimiento de unos umbrales máximos diferenciados, asegurando la coherencia entre regímenes; la no obligatoriedad del régimen del recargo de equivalencia o, al menos, el establecimiento de un umbral de ingresos que limite su aplicación y la configuración del régimen de franquicia con un umbral ajustado que permitiera aliviar la carga administrativa a las empresas más pequeñas.

**Duodécima.** La opción de sustituir totalmente los regímenes especiales vigentes —régimen simplificado y recargo de equivalencia— por un único régimen de franquicia del IVA representa una alternativa más sencilla, coherente y alineada con el modelo predominante en la Unión Europea.

La eliminación del régimen simplificado se justifica por los riesgos de fraude fiscal, el trato desigual que genera y su progresiva falta de necesidad ante el avance de la digitalización contable y tributaria. Asimismo, el régimen del recargo de equivalencia, obsoleto y problemático, presenta distorsiones de competencia, falta de proporcionalidad y deficiencias en el control fiscal, lo que refuerza los argumentos para su derogación.

La introducción de un régimen de franquicia como única alternativa al régimen general permitiría establecer umbrales más elevados de acceso, adaptados a las características de los distintos sectores económicos, y facilitaría el control por parte de la Administración tributaria al limitar su aplicación a las empresas realmente más pequeñas.

No obstante, una reforma de esta magnitud debería implementarse con medidas de apoyo específicas, incluyendo un periodo de transición, recursos tecnológicos



y formación para facilitar la adaptación al régimen general del IVA de aquellos sujetos pasivos que actualmente aplican el régimen simplificado o el régimen de recargo de equivalencia, que no pudieran acogerse al nuevo régimen de franquicia por superar sus umbrales.

**Décimotercera.** La opción de sustitución parcial, que implica eliminar el régimen del recargo de equivalencia, introducir el régimen de franquicia y mantener transitoriamente un régimen simplificado reformado, representa una solución intermedia que busca equilibrio entre simplificación y control fiscal. Esta alternativa permitiría conservar parte de las ventajas del régimen simplificado, siempre que se realizasen reformas profundas que corrijan sus deficiencias actuales: falta de equidad, escaso control y potencial defraudatorio.

La reforma del régimen simplificado debería incluir su aplicación a personas jurídicas, la actualización constante de módulos para reflejar la realidad económica y un mayor control de las operaciones, especialmente en relación con las facturas emitidas a empresas en régimen general. La progresiva implantación de la factura electrónica y la digitalización tributaria facilitarán este control, reduciendo los riesgos de fraude.

El régimen del recargo de equivalencia se eliminaría, porque no cumple con las condiciones para seguir existiendo como régimen especial, dado que se aplica sin considerar el tamaño del comerciante minorista, y porque no aporta beneficio alguno frente al régimen de franquicia.

Finalmente, la compatibilidad del régimen de franquicia y del régimen simplificado dependerá de su regulación, en concreto, de cómo se configuren los umbrales de separación entre ambos regímenes: una franquicia elevada requeriría ampliar el régimen simplificado, mientras que una franquicia más reducida permitiría mantener límites más bajos en ambos. La decisión de política fiscal deberá optar entre facilitar el cumplimiento tributario a las pequeñas empresas, asumiendo cierta pérdida de recaudación, o maximizar el control y la recaudación, restringiendo los beneficios fiscales a un número más reducido de sujetos pasivos.

**Decimocuarta y última.** Por todo lo expuesto, considero que la tercera opción —esto es, una sustitución parcial de los regímenes especiales actuales mediante la derogación del recargo de equivalencia, la modificación del régimen simplificado y la implantación de un régimen de franquicia— constituye, en el contexto actual, la alternativa más deseable, viable y coherente con la estructura del sistema del IVA en España. Ello no obsta para que, a medio o largo plazo, deba valorarse la supresión definitiva del régimen simplificado.

A mi juicio, el régimen de franquicia debe ser de carácter opcional, accesible tanto para personas físicas como jurídicas, y diseñado con umbrales reducidos y diferenciados por sectores: por ejemplo, 35.000 euros para actividades comerciales o industriales y 25.000 euros para las actividades de servicios. Asimismo, debería establecerse la obligación de las pequeñas empresas que opten por aplicar este régimen de comunicar a la Administración el inicio de actividad, eximiéndolas del resto de obligaciones, conforme a lo permitido por la Directiva del IVA.

En definitiva, mediante la implantación de un régimen de franquicia, el Reino de España tiene ante sí la oportunidad de modernizar su sistema del IVA a través de una reforma de los regímenes especiales que combine la sencillez, la justicia y la coherencia normativa con el fin de simplificar la carga administrativa de las pequeñas empresas.

## Bibliografía

- AEAT-Agencia Estatal de Administración Tributaria (2023), *Estadística por partidas del Impuesto sobre el Valor Añadido*  
[https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/datosabiertos/catalogo/hacienda/Estadistica\\_por\\_partidas\\_del\\_Impuesto\\_sobre\\_el\\_Valor\\_Anadido.shtml](https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/datosabiertos/catalogo/hacienda/Estadistica_por_partidas_del_Impuesto_sobre_el_Valor_Anadido.shtml)
- Comisión Europea (2024). *Guía del régimen especial de las pequeñas empresas*. Luxemburgo: Oficina de Publicaciones de la Unión Europea.
- Comisión Europea (2024). *Notas Explicativas. Cambios en el IVA de la UE en lo que respecta al régimen especial de las pequeñas empresas*. Luxemburgo: Oficina de Publicaciones de la Unión Europea.
- Comisión Europea (2025, 31 de enero). *Commission takes action to ensure complete and timely transposition of EU directives*.  
[https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/inf\\_25\\_273](https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/inf_25_273)
- Comisión Europea (s.f.). *Normas del IVA para pequeñas empresas - esquema de PYMES*. [https://sme-vat-rules.ec.europa.eu/index\\_en?prefLang=es](https://sme-vat-rules.ec.europa.eu/index_en?prefLang=es)
- Comité de personas expertas (2022). *Libro blanco sobre la reforma tributaria*. Instituto De Estudios Fiscales, Ministerio de Hacienda y Función Pública, Madrid, España. Obtenido de [https://www.ief.es/docs/investigacion/comiteexpertos/LibroBlancoReformaTributaria\\_2022.pdf](https://www.ief.es/docs/investigacion/comiteexpertos/LibroBlancoReformaTributaria_2022.pdf)
- Comité Económico y Social Europeo (s.f.). *Nuestro trabajo | EESC*.  
<https://www.eesc.europa.eu/es/our-work>
- Government of Ireland (2025). *electronic Irish Statute Book (eISB)*. Obtenido de S.I. No. 69/2025 - European Union (Value-Added Tax) Regulations 2025.  
<https://www.irishstatutebook.ie/eli/2025/si/69/made/en/>
- Governo Italiano Presidenza del Consiglio dei Ministri (s.f.). Obtenido de Decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633.  
<https://www.normattiva.it/atto/caricaDettaglioAtto?atto.dataPubblicazioneGazzetta=1972-11-11&atto.codiceRedazionale=072U0633&atto.articolo.numero=0&atto.artic>

[olo.sottoArticolo=1&atto.articolo.sottoArticolo1=0&qId=be6cb0c5-4c0a-4d05-9881-56879793d5dc&tabID](https://www.ine.es/dyngs/Prensa/es/DAE2022.htm)

Instituto Nacional de Estadística (2024, 15 de noviembre). Nota de prensa: Demografía armonizada de Empresas. Año 2022. INE. <https://www.ine.es/dyngs/Prensa/es/DAE2022.htm>

Ministerio de Hacienda. Gobierno de España (s.f.). *Recaudación y estadísticas del sistema tributario español 2011 - 2021*. [https://www.hacienda.gob.es/es-ES/Areas%20Tematicas/Impuestos/Direccion%20General%20de%20Tributos/Paginas/Estadisticas\\_Recaudacion.aspx](https://www.hacienda.gob.es/es-ES/Areas%20Tematicas/Impuestos/Direccion%20General%20de%20Tributos/Paginas/Estadisticas_Recaudacion.aspx)

Ministerio de Industria y Turismo, Dirección general de estrategia industrial y de la pequeña y mediana empresa, *Cifras PYME. Datos diciembre 2024 (2025)*. Obtenido de <https://ipyme.org/Publicaciones/Cifras%20PYME/CifrasPyme-diciembre2024.pdf>

Rodríguez Márquez, J. (2013). «El plan de acción de IVA: Hacia un sistema definitivo de las operaciones intracomunitarias». Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, España. Obtenido de [https://www.ief.es/docs/destacados/publicaciones/documentos\\_trabajo/2016\\_08.pdf](https://www.ief.es/docs/destacados/publicaciones/documentos_trabajo/2016_08.pdf)

Sénat (2025, 19 de marzo). Obtenido de Pétition des auto-entrepreneurs sur la réforme de la franchise en base de la TVA : la commission des finances du Sénat s'empare du sujet et entame un cycle d'auditions. <https://www.senat.fr/salle-de-presse/communiqués-de-presse/presse/19-03-2025/petition-des-auto-entrepreneurs-sur-la-reforme-de-la-franchise-en-base-de-la-tva.html>

Sénat. *Pétition demandant la suppression de la baisse de la franchise en base de TVA à 25 000 €* (2025, 2 de febrero). <https://petitions.senat.fr/initiatives/i-1699?locale=fr>

Sénat. (2025, 9 de abril). *Réforme de la franchise en base de TVA*. <https://www.legifrance.gouv.fr/codes/id/LEGIARTI000006304473/1991-06-24/>

Suñé Negre, X. M. (2020). «El establecimiento permanente y la jurisprudencia en el marco del Impuesto sobre el Valor Añadido». Obtenido de [https://www.ief.es/docs/destacados/publicaciones/revistas/cf/26\\_14.pdf](https://www.ief.es/docs/destacados/publicaciones/revistas/cf/26_14.pdf)

The Revenue Commissioners (2021). *Notes for Guidance - VAT Consolidation Act 2010*. Obtenido de <https://www.revenue.ie/en/tax-professionals/documents/notes-for-guidance/vat/vacta-fa-2021.pdf>

The Revenue Commissioners (2024). *Notes For Guidance - Finance Act 2024 Value-Added Tax*. Obtenido de <https://www.revenue.ie/en/tax-professionals/documents/notes-for-guidance/vat/vat-guidance-notes-fa2024.pdf>

Vázquez Taín, M. A. (2024, 31 de julio). *Impuesto sobre el Valor Añadido, Manual Práctico*. 10ª Edición. Tirant lo blanch.

## **Jurisprudencia citada**

Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (Sala Cuarta), de 4 de octubre de 2024, *UPCAFFE* (C-171/23, EU:C:2024:840)

Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (Sala Quinta), de 9 de julio de 2020, *AJFP Caraș-Severin y DGRFP Timișoara* (C-716/18, EU:C:2020:540)

Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (Sala Tercera), de 1 de julio de 2021, *Tribunal Económico Administrativo Regional de Galicia* (C-521/19, EU:C:2021:527)

Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (Sala Quinta), de 17 de mayo de 2018, *Vámos* (C-566/16, EU:C:2018:321).

Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (Sala Séptima), de 11 de abril de 2024, *Legafact EOOD* (C-122/23, ECLI:EU:C:2024:293).