

<b>TRIBUTACION</b>	<b>IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO. REGIMENES ESPECIALES. MODIFICACIONES DE LA LEY 37/92</b>	<b>N.º 244</b>
--------------------	--	----------------

TRABAJO EFECTUADO POR:

\_\_\_\_\_  
**SECUNDINO AVILA GUZMAN**

\_\_\_\_\_  
*Inspector de Finanzas del Estado*

## *Sumario:*

- I. Introducción.
- II. Régimen simplificado.
  - Contenido.
- III. Régimen especial de la Agricultura, Ganadería y Pesca.
  - 1. Ambito subjetivo de aplicación.
  - 2. Actividades excluidas del régimen especial.
  - 3. Sectores diferenciados.
  - 4. Obligaciones formales.
  - 5. Deduciones y compensaciones.

...

...

IV. Régimen especial de los bienes usados.

1. Contenido del régimen.

V. Régimen especial de objetos de arte, antigüedades y objetos de colección.

VI. Régimen especial de las agencias de viajes.

1. Base imponible.

VII. Régimen especial del recargo de equivalencia.

1. Concepto de comerciante minorista.
2. Contenido del régimen.
3. Devoluciones en régimen de viajeros.
4. Comienzo o cese de actividades sujetas al régimen especial.
5. Tipos del recargo de equivalencia.

<b>TRIBUTACION</b>	<b>IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO. REGIMENES ESPECIALES. MODIFICACIONES DE LA LEY 37/92</b>	<b>N.º 244</b>
--------------------	--	----------------

## I. INTRODUCCION

Además del régimen general, en el Impuesto sobre el Valor Añadido existen una serie de regímenes especiales de tributación. Estos regímenes, en unos casos optativos y en otros obligatorios, están regulados en el Título IX de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, y en el Título VIII del Reglamento del Impuesto, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre. Son los mismos regímenes que existían en la normativa anterior:

	<u>Carácter</u>
– Régimen simplificado .....	Opcional
– Agricultura, ganadería y pesca .....	Opcional
– Bienes usados .....	Opcional
– Objetos de arte, antigüedades y objetos de colección .....	Opcional
– Agencias de viajes .....	Obligatorio
– Determinación proporcional de bases imponibles .....	Opcional
– Recargo de equivalencia .....	Obligatorio

La Ley 37/1992, ha introducido una serie de modificaciones en estos regímenes, motivadas unas de ellas para la adaptación a la normativa relativa a operaciones intracomunitarias y otras para perfeccionar y aclarar determinadas cuestiones respecto a la tributación por estos regímenes. En este artículo se van a exponer las modificaciones que se pueden considerar más importantes.

## II. REGIMEN SIMPLIFICADO

Como en la normativa anterior, según el artículo 122 de la Ley 37/1992, este régimen se aplica a los sujetos pasivos que sean:

- Personas físicas, o
- Entidades en régimen de atribución de rentas en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, cuando todos sus miembros sean personas físicas.

y cumplan además todos los requisitos indicados en el artículo 34 del Reglamento del Impuesto.

La aplicación de este régimen es opcional. No obstante, todos los sujetos pasivos que cumplan los requisitos exigidos están incluidos en el régimen en principio, de tal forma que para no tributar en el mismo se ha de renunciar.

Quedan excluidos de este régimen, durante los 5 primeros años de ejercicio de actividad, los sujetos pasivos que se hayan acogido al régimen de deducciones de cuotas soportadas con anterioridad al comienzo de las actividades empresariales o profesionales regulado en el artículo 111 de la Ley 37/1992, teniendo esta exclusión los mismos efectos que la renuncia.

### • Contenido.

Según el artículo 123 de la ley, en este régimen se calcula el importe de las cuotas a ingresar por el Impuesto sobre el Valor Añadido, en función de índices o módulos de la actividad realizada.

Hay una serie de operaciones que están excluidas del régimen, es decir, que la realización de las mismas y, por tanto, las cuotas que se devenguen, no se consideran incluidas en las cantidades a ingresar que resulten de los índices o módulos aplicados (art. 123, cinco Ley 37/1992).

Dentro de estas operaciones excluidas se encuentran las «adquisiciones intracomunitarias de bienes».

Los sujetos pasivos en régimen simplificado que efectúen adquisiciones intracomunitarias, junto con el importe a ingresar por módulos, deberán ingresar las cuotas de Impuesto sobre el Valor Añadido devengadas en estas operaciones, sin que posteriormente puedan efectuar la deducción de estas cuotas.

Igualmente se excluyen las operaciones en las que se produce la inversión del sujeto pasivo. Es decir, cuando un sujeto pasivo en régimen simplificado sea el destinatario de entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas a Impuesto sobre el Valor Añadido en la Península e Islas Baleares realizadas por un sujeto pasivo no establecido en estos territorios, la obligación de liquidar el impuesto es del destinatario en régimen simplificado, ya que éste se convierte, según lo establecido en el artículo 84, uno, 2.º, en el sujeto pasivo de la operación, ingresando la cuota del Impuesto sobre el Valor Añadido devengada junto con el importe a ingresar por módulos.

Estos ingresos deberán efectuarse en los mismos modelos en los que se presenta la autoliquidación del impuesto (Modelo 310 ó 370).

### **III. REGIMEN ESPECIAL DE LA AGRICULTURA, GANADERIA Y PESCA**

Este régimen es el que más se ha modificado por la Ley 37/1992.

Según el artículo 124 de la ley, es un régimen optativo, estando incluido en el mismo salvo renuncia.

La renuncia a este régimen deberá efectuarse en el modelo de declaración censal, al presentarse la declaración de comienzo de la actividad o en el mes de diciembre del año anterior (anteriormente era el mes de noviembre) al que deba surtir efectos.

El período mínimo que surte efectos la renuncia es de 5 años, en lugar de 3 que se indicaba en la legislación anterior, período que se ha ampliado para hacerlo coincidir con el de regularización de bienes de inversión.

Al igual que ocurría con el régimen simplificado no pueden acogerse a este régimen los sujetos pasivos que hubiesen solicitado la aplicación de las deducciones de cuotas soportadas con anterioridad al comienzo de las actividades, por un plazo de 5 años desde el inicio de las mismas, teniendo esta exclusión los mismos efectos que la renuncia al régimen. (Art. 111, ocho).

### **1. Ambito subjetivo de aplicación.**

El ámbito subjetivo de aplicación del régimen se ha restringido, quedando excluidos del mismo, como se indica en el artículo 124 de la ley:

1. Las sociedades mercantiles.
2. Las sociedades cooperativas y las sociedades agrarias de transformación.
3. Los sujetos pasivos cuyo volumen de operaciones durante el año inmediato anterior hubiere excedido de 50 millones de pesetas, siempre que no tributen en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas por el sistema de estimación objetiva, en la modalidad de signos, índices y módulos.

La salvedad de tributar por signos, índices y módulos a que se hace referencia en este último caso parece indicar que el límite no se ha de tener en cuenta cuando el agricultor tribute por su actividad de agricultura por esta modalidad del sistema de estimación objetiva, circunstancia que según la normativa actual no se da, ya que a estas actividades no les es de aplicación este sistema en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

No obstante, debe considerarse también que no se debe tener en cuenta para el cálculo de este límite el volumen de operaciones de cualquier otra actividad que pudiera ejercer el sujeto pasivo y que tribute en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en la modalidad de signos, índices y módulos del sistema de estimación objetiva, ya que no va a poder determinar este volumen de operaciones.

La exclusión del régimen por esta última causa surte efectos durante los 5 años siguientes a la desaparición de la misma, siendo necesario que el sujeto pasivo opte de nuevo por el régimen para la aplicación del mismo (art. 124, tres).

## 2. Actividades excluidas del régimen especial.

Con la antigua normativa, la realización de una serie de actividades que se recogían en el artículo 107 del Reglamento del Impuesto, excluía al sujeto pasivo del régimen por todas las actividades. Con la nueva redacción dada por el artículo 126 de la Ley 37/1992, estas actividades no son excluyentes, sino que esas actividades en concreto van a estar excluidas de la aplicación del régimen, y se van a considerar un sector diferenciado tal como se indica en el artículo 128, uno, segundo párrafo, respecto a las actividades que el sujeto pasivo realice y que tributen en el régimen especial.

Dentro de estas actividades excluidas se incluyen entre otras:

- La comercialización de productos naturales en establecimientos fijos situados fuera del lugar donde radiquen las explotaciones agrícolas, forestales, ganaderas o pesqueras, ya recogida en la anterior legislación. En la nueva ley se define «establecimiento fijo» como el lugar en el que el sujeto pasivo realice continuamente actividades de comercialización de productos naturales. (Art. 126.3.º).
- Se excluye del régimen también la comercialización de productos naturales en establecimientos en los que el sujeto pasivo realice además otras actividades sujetas al impuesto distintas de las comprendidas en el régimen especial. Este caso debe considerarse referido a la venta de productos en establecimientos situados en la misma explotación en los cuales se realizan otras actividades, ya que en caso de que sean establecimientos fijos no situados en la explotación, quedarían excluidos según lo comentado en el apartado anterior. (Art. 126.4.º).
- Se excluye igual que en la normativa anterior la ganadería independiente, pero el concepto se unifica al del Impuesto sobre Actividades Económicas. (Art. 126.7.º).
- También se considera excluida la prestación de servicios accesorios no incluidos en el régimen especial.

## 3. Sectores diferenciados.

Como ya se ha indicado anteriormente las actividades excluidas de la aplicación del régimen especial, y que por tanto tributarán en régimen general, se consideran sector diferenciado de las incluidas en el régimen, en los términos previstos en el artículo 9.1.º c) de la ley.

A efectos de las deducciones de las cuotas soportadas en estos sectores diferenciados, el artículo 128, dos, de la ley indica que los bienes y servicios adquiridos o importados que sean utilizados únicamente en las actividades agrícolas, forestales, ganaderas o pesqueras, se consideran utilizados «exclusivamente» en la realización de operaciones incluidas en el régimen especial, aunque los productos de la explotación se utilicen en actividades excluidas del régimen, como puede ser la venta de los mismos en un establecimiento fijo fuera de la explotación.

Esto quiere decir que en el caso de que un agricultor o ganadero vendiese parte de los productos en un establecimiento fuera de la explotación, las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido soportadas en sus compras no son deducibles (art. 130, uno), ya que se consideran utilizadas exclusivamente en el régimen especial. Por las ventas en el establecimiento tributaría en régimen general repercutiendo el Impuesto sobre el Valor Añadido correspondiente, pero no pudiendo deducir cuotas por los productos obtenidos en su explotación.

Por el envío de los productos de su explotación a su comercio (autoconsumo), tampoco se aplicará el abono de compensaciones, tal como se indica en el artículo 129, cuatro, de la ley.

#### **4. Obligaciones formales.**

Los sujetos pasivos acogidos a este régimen, salvo que realicen actividades en otros regímenes, no tienen que cumplir ningún tipo de obligaciones formales, excepto las de presentación de las declaraciones relativas al comienzo, modificación y cese de las actividades, solicitar y comunicar el NIF y presentar periódicamente o a requerimiento de la Administración, información relativa a sus operaciones económicas con terceras personas. (Art. 129, uno).

No tienen obligación de repercutir, liquidar e ingresar el impuesto en las entregas de sus productos ni de los bienes de inversión utilizados exclusivamente en las actividades del régimen, excepto:

- Entregas de bienes inmuebles.
- En las operaciones en que se produce la inversión del sujeto pasivo.
- En las importaciones.



- En las adquisiciones intracomunitarias de bienes, cuando estén sujetas al impuesto. Según el artículo 14 de la ley, las adquisiciones intracomunitarias de bienes efectuadas por sujetos pasivos acogidos a este régimen especial van a tributar en España, cuando el importe total de las adquisiciones de bienes procedentes de los demás Estados miembros (IVA excluido) supere en el año precedente o en el natural en curso el importe de 1.300.000 pesetas, o cuando no superándolo, el sujeto pasivo haya optado por tributar en España.

El ingreso de las cuotas devengadas por estas operaciones excluidas deberá efectuarse en el Modelo 309 (salvo en las importaciones que se liquidan por la Aduana) sin que posteriormente puedan deducir las cuotas.

#### **5. Deducciones y compensaciones.**

Los sujetos pasivos en este régimen no pueden deducir las cuotas soportadas en sus adquisiciones. El porcentaje de deducción es cero.

Tienen derecho a recibir una compensación a tanto alzado del 4% sobre el precio de venta de los productos o de los servicios incluidos en el régimen por:

- Entregas efectuadas a otros empresarios establecidos en cualquier territorio, (ya sean entregas interiores, intracomunitarias o exportaciones), excepto cuando estos empresarios tributen también en el régimen especial en España, o cuando realicen exclusivamente operaciones exentas que no den derecho a deducir el Impuesto sobre el Valor Añadido soportado.
- Entregas intracomunitarias exentas cuando el adquirente sea una persona jurídica que no actúe como empresario o profesional y tribute en su Estado miembro por sus adquisiciones intracomunitarias, es decir, esté identificado a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido en su Estado.
- Por las prestaciones de servicios accesorios incluidos en el régimen prestados a otros empresarios establecidos en cualquier territorio, salvo cuando tributen en el régimen especial en España.

El reintegro de estas compensaciones se efectuará, según el artículo 131 por:

1.º La Hacienda Pública en (solicitud en Mod. 341):

- Exportaciones.
- Entregas intracomunitarias.
- Prestaciones de servicios incluidos en el régimen especial a no establecidos en el territorio español de aplicación del impuesto.

2.º El adquirente de los bienes en las entregas interiores y el destinatario de los servicios incluidos en el régimen especial cuando esté establecido en el territorio de aplicación del impuesto.

#### **IV. REGIMEN ESPECIAL DE LOS BIENES USADOS**

A este régimen especial pueden optar los empresarios que habitualmente transmitan bienes usados.

La opción por el mismo deberá efectuarse en el Modelo 036 en la declaración de comienzo de la actividad o en el mes de diciembre del año anterior en que deba surtir efecto, entendiéndose prorrogada la opción los años siguientes en tanto no se renuncie. La renuncia deberá efectuarse también en el mes de diciembre.

Este régimen especial no ha sufrido modificaciones importantes con la nueva ley del impuesto. A efectos de introducir la normativa comunitaria, en el artículo 136, dos, se indica que, al igual que ocurre con los bienes importados o adquiridos en España a otros sujetos pasivos del impuesto, el régimen no será de aplicación a los bienes adquiridos a otros empresarios identificados a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido en los demás Estados miembros, salvo que la entrega en la que se adquirió el bien haya estado no sujeta o exenta del impuesto, o haya tributado en el régimen de bienes usados en el Estado miembro de origen, sin derecho a deducción o devolución en ambos supuestos.

##### **1. Contenido del régimen.**

Como regla general la base imponible en este régimen es el 30% de la contraprestación.

No obstante, puede optarse en la declaración de comienzo de la actividad o en el mes de diciembre del año anterior a que deba surtir efectos por considerar la base imponible la diferencia entre el precio de venta y el precio de adquisición. En este caso, la base imponible no puede ser inferior al 20% del precio de venta, o al 10% en el caso de vehículos automóviles de turismo usados.

Estas mismas reglas de determinación de la base imponible se aplican también en las adquisiciones intracomunitarias de bienes siempre que las posteriores entregas de estos bienes tributen en España dentro del régimen especial de bienes usados, sin que puedan deducirse las cuotas soportadas en las adquisiciones, tal como se indicara en el artículo 137, dos, de la ley.

## **V. REGIMEN ESPECIAL DE OBJETOS DE ARTE, ANTIGÜEDADES Y OBJETOS DE COLECCION**

Los sujetos pasivos que realicen con habitualidad entregas de bienes muebles que tengan la consideración de objetos de arte, antigüedades u objetos de colección pueden optar por la aplicación de este régimen especial.

La opción debe efectuarse en la declaración de comienzo de la actividad o en el mes de diciembre del año anterior al que deba surtir efectos.

Al igual que en el régimen especial de bienes usados se adapta a las operaciones comunitarias, al indicar que no se aplica el régimen a los bienes adquiridos a otros empresarios identificados a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido en otros Estados miembros, salvo que la entrega en la que se produjo la adquisición hubiere estado no sujeta o exenta del impuesto o hubiese tributado en el otro Estado sometido a este régimen especial, sin derecho en ambos casos a deducción o devolución. (Art. 139, dos).

En cuanto a la forma de tributación por este régimen es similar a la del régimen especial de bienes usados.

## **VI. REGIMEN ESPECIAL DE LAS AGENCIAS DE VIAJES**

Este régimen especial se aplica obligatoriamente a las agencias de viajes y organizadores de circuitos turísticos cuando actúen en nombre propio respecto de los viajeros y utilicen en la realización del viaje bienes y servicios entregados o prestados por otros empresarios, es decir, cuando no utilicen medios propios.

La nueva ley, en su artículo 141, uno, define como «viajes» los servicios combinados o «a forfait» de hospedaje y transporte y, en su caso, otros de carácter accesorio o complementario.

Se excluyen del régimen las siguientes operaciones:

- Las ventas al público efectuadas por agencias minoristas de viajes organizados por agencias mayoristas. En este caso el régimen sería de aplicación a la agencia mayorista, la minorista no puede estar en este régimen especial ya que no es la organizadora del viaje, sino una mera comisionista.
- Los viajes realizados con medios de transporte o de hostelería propios. Cuando se utilicen medios propios y ajenos, el régimen especial sólo es de aplicación a los servicios prestados con medios ajenos.

### **1. Base imponible.**

La base imponible en este régimen es el margen bruto de la agencia, siendo el margen bruto la diferencia entre la cantidad total cargada al cliente (IVA excluido) y el importe de los bienes y servicios adquiridos a terceros para la realización del viaje (IVA incluido).

Dentro de los servicios necesarios para la realización del viaje se incluyen los prestados por las agencias minoristas a las mayoristas (art. 145, uno).

La forma de determinar la base imponible o margen bruto puede ser:

- Operación por operación.
- De forma global.

La opción deberá efectuarse en la declaración de comienzo de la actividad o durante el mes de diciembre anterior al inicio del año natural en que deba surtir efecto (art. 52 Reglamento), entendiéndose prorrogada para los años siguientes en tanto no sea revocada expresamente, y en todo caso, por un período mínimo de 5 años (art. 146 ley).

En caso de que no se efectúe expresamente la opción por una de las modalidades, se entenderá que se opta, por defecto, por determinar la base imponible operación por operación.

La determinación de forma global se efectúa:

- Calculando la diferencia entre el importe global cargado a los clientes (IVA incluido) y el importe global (IVA incluido) de los bienes y servicios adquiridos a otros empresarios para la realización de viajes.
- La cantidad resultante se multiplicará por cien y se divide por cien más el tipo general.

$$\text{Base imponible} = \frac{\text{Resultado} \times 100}{100 + 15}$$

La base imponible calculada de esta forma nunca puede ser negativa, pudiendo no obstante compensarse en los períodos de liquidación inmediatamente posteriores (art. 146, tres).

## VII. REGIMEN ESPECIAL DEL RECARGO DE EQUIVALENCIA

### 1. Concepto de comerciante minorista.

Según el artículo 149 de la Ley 37/1992 se consideran comerciantes minoristas a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido los sujetos pasivos cuando:

1. Efectúen habitualmente entregas de bienes muebles o semovientes sin haberlos sometido a ningún proceso de transformación por sí mismos.
2. Las entregas a consumidores finales o a la Seguridad Social y sus entidades gestoras, exceda del 80% del total de entregas efectuadas durante el año precedente.

Este segundo requisito no se exigirá cuando: El sujeto pasivo tenga la condición de comerciante minorista según las normas del Impuesto sobre Actividades Económicas y no pueda determinar su volumen de operaciones por darse alguna de las circunstancias siguientes:

- Que sea el primer año de ejercicio de la actividad.
- Estar acogido a la modalidad de signos, índices y módulos del método de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

## 2. Contenido del régimen.

- La exacción del Impuesto sobre el Valor Añadido exigible a comerciantes minoristas a quienes resulte de aplicación el régimen (obligatoriamente) se efectuará mediante la repercusión del recargo de equivalencia por parte de sus proveedores.

- Los sujetos pasivos acogidos a este régimen solamente tienen obligación de autoliquidar y pagar el impuesto, en las siguientes operaciones (tal como indica el art. 154, uno, segundo párrafo):

- Adquisiciones intracomunitarias de bienes. Cuando un comerciante en recargo de equivalencia efectúe una adquisición intracomunitaria de bienes, deberá autoliquidar e ingresar el impuesto, en el Modelo 309, aplicando a la base imponible determinada según las normas generales, el tipo impositivo del impuesto y el recargo de equivalencia que corresponda. Estas liquidaciones se presentarán en los mismos plazos que los establecidos con carácter general, pero solamente en los períodos en los que se efectúen adquisiciones intracomunitarias, no existiendo obligación de presentación el período en que no se efectúen.
- Operaciones en que se produce la inversión del sujeto pasivo, es decir, en operaciones en las que el comerciante se convierte en sujeto pasivo por ser el destinatario de las mismas, cuando se efectúan por personas no establecidas en el territorio español de aplicación del impuesto (art. 84, uno, 2.º ley).

En este caso el sujeto pasivo deberá igualmente autoliquidar e ingresar la cuota resultante de aplicar a la base imponible el tipo impositivo y el recargo de equivalencia correspondiente (Modelo 309), cuando sean entrega de bienes. Cuando sean prestaciones de servicios sólo se aplicará el tipo impositivo del impuesto pero no el recargo de equivalencia.

- Los comerciantes sometidos a este régimen no pueden deducir las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido soportado. En sus ventas sólo repercutirán la cuota resultante de aplicar el tipo del impuesto, pero en ningún caso el recargo de equivalencia, incluso aunque estas ventas se efectúen a otros comerciantes también sometidos al régimen especial (art. 154, tres).

### **3. Devoluciones en régimen de viajeros.**

La Ley 37/1992 en su artículo 117 autoriza la devolución a los comerciantes acogidos al recargo de equivalencia de las cuotas por las exportaciones que se efectúen en régimen de viajeros. Anteriormente este régimen de viajeros no era aplicable cuando las entregas las realizaban comerciantes en este régimen especial.

Según el artículo 61.3.2.º del Reglamento del Impuesto, cuando estos comerciantes realicen entregas de bienes a viajeros con derecho a devolución del impuesto (residentes en terceros países), deberán presentar una declaración (Modelo 308) en la que solicitarán la devolución de las cantidades que, efectivamente, hubiesen reembolsado a los viajeros, siempre que estén acreditadas con las correspondientes transferencias.

Estas declaraciones se presentarán en los plazos establecidos con carácter general, computándose solamente las devoluciones efectivas practicadas durante el período.

### **4. Comienzo o cese de actividades sujetas al régimen especial.**

– En los casos de inicio en el régimen, por parte de sujetos pasivos que anteriormente estaban en régimen general, debe efectuarse, como en la normativa anterior, un inventario de existencias relativo al día inmediato anterior al de inicio en el régimen, es decir, si se inicia el día 1 de enero, el inventario debe referirse al 31 de diciembre. Este inventario debe ser presentado en la Administración o Delegación de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria en el plazo de 15 días desde el comienzo.

Deberá liquidarse e ingresarse la cantidad resultante de aplicar el tipo impositivo y el recargo de equivalencia al valor de las existencias inventariadas. Este ingreso deberá efectuarse en la declaración del período de liquidación en que se produzca el cese (art. 60.2 Rgto.).

Esto no se aplicará cuando las existencias se hubiesen adquirido a un comerciante sometido a este mismo régimen, en virtud de la transmisión total o parcial del patrimonio empresarial, habiendo estado esta transmisión no sujeta al impuesto según lo establecido en el artículo 7.1.º de la ley.

– En caso de cese por incumplimiento de los requisitos para tributar en este régimen, se debe efectuar y presentar el inventario indicado. En este caso el sujeto pasivo puede deducir el importe resultante de aplicar el tipo impositivo y el recargo de equivalencia al valor de las existencias inventariadas a la fecha de cese. Esta deducción deberá efectuarse en la declaración-liquidación correspondiente al período en que se haya producido el cese (art. 60.2 Rgto.).

Cuando el cese se produzca por la transmisión total o parcial del patrimonio empresarial a comerciantes que no tributan en recargo de equivalencia y esta transmisión no haya estado sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido, el adquirente podrá deducir el resultado de aplicar el tipo impositivo y el recargo de equivalencia vigentes el día de la transmisión al valor de mercado de las existencias en esta fecha.

### 5. Tipos del recargo de equivalencia.

Se han modificado los tipos para el año 1993, siendo:

	Tipo del impuesto	Tipo del recargo
General .....	15%	4%
Reducido .....	6%	1%
Reducido .....	3%	0,50%