Impuesto sobre el valor añadido

Cuantificación y gestión

Esteban Quintana Ferrer

PID_00154171

Universitat Oberta de Catalunya
www.uoc.edu

Índice

Introducción..... 5

Objetivos..... 9

1. Cuantificación del impuesto..... 11
1.1. Base imponible 11
1.1.1. Entrega de bienes y prestación de servicios 11
1.1.2. Adquisiciones intracomunitarias 17
1.1.3. Importaciones 19
1.1.4. Modificación de la base imponible 21
1.2. Tipo de gravamen 23
1.3. Deducciones de la cuota 30
1.3.1. Régimen general 30
1.3.2. Regla de prorrata 37
1.3.3. Régimen de deducciones en sectores diferenciados de la actividad económica 42
1.3.4. Regularización de deducciones por bienes de inversión 43
1.3.5. Deducciones anteriores al inicio de la actividad 46
1.3.6. Rectificación de deducciones 48

2. Devoluciones..... 49

3. Regímenes especiales..... 56
3.1. Régimen simplificado 56
3.2. Régimen especial de la agricultura, la ganadería y la pesca 60
3.3. Régimen especial de bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección 63
3.4. Régimen especial del oro de inversión 67
3.5. Régimen especial de las agencias de viaje 68
3.6. Régimen especial del recargo de equivalencia 71
3.7. Régimen especial aplicado a los servicios prestados por vía electrónica 75
3.8. Régimen especial del grupo de entidades 78

4. Gestión del impuesto..... 80
4.1. Obligaciones materiales 81
4.2. Obligaciones formales 82

Actividades..... 87

Ejercicios de autoevaluación..... 87

Solucionario..... 91

Glosario..... 96

Bibliografía..... 99

Introducción

En este módulo completamos el estudio del régimen jurídico del impuesto sobre el valor añadido (IVA). Una vez examinados en el precedente los aspectos objetivos y subjetivos de las **operaciones gravadas** por el mismo (hecho imponible, exenciones y sujetos pasivos), centramos ahora nuestra atención en el régimen jurídico de los elementos de **cuantificación** de la deuda tributaria (base imponible, tipos de gravamen, deducciones en la cuota, devoluciones) y de **gestión** relativos al IVA, así como las especificidades de sus ocho **regímenes especiales**.

Nota

En el glosario encontraréis el significado de las siglas y abreviaturas utilizadas en este módulo didáctico.

La cuantificación del IVA a ingresar por el sujeto pasivo se realiza deduciendo de las **cuotas devengadas o repercutidas** las **cuotas soportadas**. Ambas cuotas se calculan aplicando un **tipo de gravamen** proporcional sobre una **base imponible**. Si la cuota resultante de la diferencia entre las dos cuotas es positiva, debe ser objeto de **ingreso**, y si es negativa, procede la **devolución** por parte de la Administración.

El cálculo de las cuotas devengadas o repercutidas de IVA es pues, visto así de forma esquemática, muy sencillo.

Es preciso concretar primero el contenido de la **base imponible** en cada una de las tres modalidades del hecho imponible y aplicar a la cifra resultante uno de los tres **tipos de gravamen** dispuestos en nuestro ordenamiento interno, en función del tipo de bien o de servicio que es objeto de las operaciones interiores, las adquisiciones intracomunitarias o las importaciones.

La regla general para determinar cuál es la **base imponible** en las entregas de bienes y las prestaciones de servicios (operaciones interiores) y también en las adquisiciones intracomunitarias de bienes parte del **importe total de la contraprestación** de las operaciones sujetas. Por el contrario, la base imponible en las importaciones de bienes con carácter general está constituida por el **valor en la aduana**, el cual ha de determinarse de acuerdo con métodos específicos contenidos en la normativa aduanera comunitaria.

Sobre la base imponible (**modificable** en determinados supuestos) se aplica el **tipo de gravamen**: tipo general del 16%, tipo reducido del 7% o tipo superreducido del 4%. El resultado es la cuota íntegra devengada o repercutida. A partir del 1 de julio de 2010 el tipo general es del 18% y el tipo reducido del 8%.

A partir de ahí, la neutralidad del impuesto en el proceso productivo se consigue a través de la configuración de un impuesto plurifásico, esto es, un impuesto que grava en cada fase sólo el valor añadido que se incorpora a los bienes y los servicios que se transmiten, y ello se consigue a través del mecanismo de la **deducción** de las cuotas soportadas. De este modo, la cuota de IVA que debe ingresar el sujeto pasivo es la diferencia entre la cuota del IVA devengado o repercutido y la cuota del IVA previamente soportado por el mismo sujeto en las adquisiciones de bienes o servicios que ha realizado con la finalidad de poder efectuar las operaciones sujetas.

Ved también

Para un mejor entendimiento de la mecánica de cuantificación del impuesto, podéis consultar, en el módulo anterior, el ejemplo contenido en el primer epígrafe dedicado a los "caracteres generales" del IVA, que aparece en el primer apartado del módulo (aspectos generales del impuesto).

El proceso de cuantificación de la deuda tributaria del IVA culmina con la previsión de un sistema de **devoluciones**, para el caso de que de modo continuado el importe de las cuotas devengadas o repercutidas sea inferior al de las cuotas soportadas.

La **deducción** consiste en la posibilidad que tienen los sujetos pasivos de restar del importe de las cuotas del IVA devengadas o repercutidas las cuotas que hayan soportado en los bienes y los servicios adquiridos para la realización de operaciones sujetas y no exentas, que originan el derecho a la deducción. La diferencia, si es positiva, se **ingresa** en Hacienda, y si es negativa se puede optar a la **devolución.**

Junto al régimen general de deducción conviven hasta **cuatro regímenes especiales**: el **régimen especial de deducción de "prorrata" (general o especial)**, que se aplica cuando el sujeto pasivo realiza **operaciones que dan derecho a deducción y otras que no generan este derecho**, como operaciones no sujetas o exentas, de manera que las **cuotas tributarias soportadas por el sujeto pasivo en estos casos no se podrán deducir del todo**, sino en una proporción determinada (prorrata), que se calcula mediante un procedimiento especial; el **régimen de deducciones en sectores diferenciados de la actividad económica**, que se aplica **independientemente a cada sector de actividad**;. el **régimen especial de regularización de deducciones por bienes de inversión;** y el **régimen especial de deducciones anteriores al inicio de la actividad** aplicando un **porcentaje provisional**, sometido a posterior **regularización**, **propuesto** por el sujeto pasivo o **fijado** por la Administración.

En todos los sistemas de deducción, si el resultado de la misma es negativo, el legislador prevé la posibilidad de trasladar, cuando convenga, el **exceso de cuota soportada** al periodo siguiente. Pero cuando este exceso es demasiado elevado, las **compensaciones son insuficientes** y la situación se repite en el tiempo, por lo que se prevé el mecanismo de la **devolución del saldo a su favor existente el 31 de diciembre de cada año**. La solicitud se debe formular en la **declaración-liquidación correspondiente al último periodo de liquidación del año.** En todo caso, es posible solicitar la **devolución del saldo a**

favor del contribuyente al término de cada período de liquidación, siempre que se opte por presentar la declaración-liquidación mensualmente, sin necesidad de esperar a la última declaración-liquidación.

Existen, por otro lado, algunos regímenes especiales de devolución: el régimen de devolución a **exportadores en régimen de viajeros**, que obtendrán la devolución de entidades **colaboradoras instaladas** en puertos y aeropuertos una vez presenten una **factura** del vendedor; y finalmente, el régimen de **devolución a empresarios o profesionales no establecidos en el ámbito espacial de aplicación del impuesto**. En cualquiera de estos dos casos especiales de devolución que acabamos de examinar **no hay IVA repercutido**, sino únicamente IVA soportado deducible a devolver, debido a que las exportaciones gozan de **exención plena.**

Hay que tener en cuenta, sin embargo, que la enorme complejidad y casuística del régimen jurídico de los elementos sustantivos o de calificación del IVA (hecho imponible, exenciones, sujetos pasivos), en los términos estudiados en el módulo anterior, provocan también la necesidad en sede de cuantificación de la deuda tributaria de incluir hasta **ocho regímenes especiales** del impuesto. En ellos se especifican diferentes instrumentos de cálculo de las cuotas a ingresar o devolver, separados en mayor o menor medida del régimen general, para un grupo determinado de sujetos y de operaciones.

Se trata de los siguientes **regímenes especiales**: régimen simplificado; régimen especial de la agricultura, la ganadería y la pesca; régimen especial de bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección; régimen especial del oro de inversión; régimen especial de las agencias de viaje; régimen especial del recargo de equivalencia; régimen especial aplicable a los servicios prestados por vía electrónica y régimen especial del grupo de entidades. En ellos se especifican diferentes instrumentos de cálculo de las cuotas a ingresar o devolver del IVA, **separados en mayor o menor medida del régimen general**, para un grupo determinado de sujetos y de operaciones.

> El fundamento de la existencia de los regímenes especiales no es principalmente la reducción del impuesto a pagar por determinados sujetos pasivos, sino más bien la **simplificación de las obligaciones materiales y formales** que incumben a pequeños empresarios y profesionales –régimen simplificado; régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca; y régimen especial del recargo de equivalencia– o la adecuación de las normas generales del impuesto a las características propias de determinados sectores económicos con el fin de **evitar duplicidades impositivas** –régimen especial de bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección; régimen especial del oro de inversión; régimen especial de las agencias de viaje; y régimen especial aplicable a los servicios prestados por vía electrónica; y régimen especial del grupo de entidades.

Indicar, por último, que un estudio riguroso del IVA no sería completo sin la referencia a las numerosas obligaciones materiales y formales que imponen las normas de **gestión** del impuesto. La condición empresarial o profesional de los sujetos pasivos, así como la necesidad de articular mecanismos técnicos de control de un impuesto complejo y formalista, imponen una gran variedad de deberes que, al igual que sucede en otros impuestos que incumben a los

mismos sujetos (el impuesto sobre sociedades o el impuesto sobre la renta de las personas físicas, entre otros), se añaden a los deberes propios de la normativa contable.

Para todos los sujetos, en fin, sometidos al régimen general o a alguno de los regímenes especiales, se contemplan un conjunto importante de deberes de gestión y formales: obligación de presentar **declaraciones-liquidaciones periódicas** del IVA en el periodo de liquidación que corresponde al **trimestre natural**, si bien se ofrece la posibilidad de hacer las declaraciones mensualmente para solicitar la devolución de las cuotas a favor del contribuyente; obligaciones de carácter **censal**, relativas al comienzo, la modificación y el cese de la actividad; obligaciones de **facturación** (entregar, conservar y expedir facturas); obligaciones de carácter **contable;** obligación de presentar periódicamente o a requerimiento de la Administración, **información** relativa a sus operaciones económicas con terceras personas; y obligación de nombrar un **representante** a efectos del cumplimiento de las obligaciones impuestas en esta Ley cuando se trate de sujetos pasivos no establecidos en la Comunidad.

Objetivos

En este módulo didáctico encontraréis los contenidos y las herramientas procedimentales indispensables para conseguir los siguientes objetivos:

- Comprender el mecanismo de **cálculo de las cuotas del IVA** devengadas o repercutidas, a partir del análisis del contenido de la **base imponible** y de los tres **tipos de gravamen**.

- Conocer el régimen de cuantificación de la **cuota a ingresar o a devolver** en el impuesto, a través del instituto de la **deducción** del tributo.

- Entender el procedimiento de **devolución** de las cuotas negativas del IVA.

- Discernir las especificidades en la tributación de los ocho **regímenes especiales** del impuesto.

- Asimilar cuáles son las **obligaciones y los deberes formales** relativos al IVA.

1. Cuantificación del impuesto

1.1. Base imponible

La normativa del IVA define las reglas de cuantificación de la **base imponible en función de la modalidad de hecho imponible** de que se trate: entrega de bienes y prestación de servicios (operaciones interiores), adquisiciones intracomunitarias e importaciones.

1.1.1. Entrega de bienes y prestación de servicios

La regla general para determinar cuál es la base imponible en las entregas de bienes y las prestaciones de servicios (operaciones interiores) parte del **importe total de la contraprestación** de las operaciones sujetas[1].

(1)Art. 78 LIVA

Ejemplo

Al finalizar el primer mes de arrendamiento de una panadería, el arrendatario paga al propietario la cantidad que paga por el alquiler y una fianza.

Las cantidades entregadas al arrendador en concepto de fianza deben ser devueltas al finalizar el contrato de arrendamiento, por lo que no se consideran contraprestación ni deben incluirse en la base imponible.

En el concepto de *contraprestación* se incluyen en términos generales las siguientes **partidas**:

a) Los **gastos reales** de las entregas y servicios accesorios: comisiones, portes y transporte, seguros, primas por prestaciones anticipadas y cualquier otro crédito efectivo a favor de quien realice la entrega o preste el servicio, derivado de la prestación principal o de las accesorias.

Esta regla se matiza añadiendo que **no se incluirán** en la contraprestación los intereses por el aplazamiento en el pago del precio en la parte en que dicho aplazamiento corresponda a un período posterior a la entrega de los bienes o la prestación de los servicios. Se trata, pues, de r**etribuciones de las operaciones financieras de aplazamiento o demora en el pago del precio**, exentas del impuesto, que se haga constar separadamente en la factura emitida por el sujeto pasivo, y que no se incorporan a la base imponible.

Para evitar el fraude, se añade que en ningún caso se considerará interés la parte de la contraprestación que exceda del usualmente aplicado en el mercado para similares operaciones.

Ejemplo

Un particular adquirió en una tienda de Valencia electrodomésticos por importe de 2.000 euros. Se acuerda hacer el pago en doce plazos de periodicidad mensual por un importe, de 200 euros cada uno.

Tal y como dispone el art. 78.Dos.1.° LIVA, no se incluirán en la contraprestación los intereses por aplazamiento del pago, siempre que éste corresponda a un periodo posterior a la entrega de los bienes o a la prestación de los servicios.

Sin embargo, en ningún caso se considerará interés la porción de la contraprestación que supere el interés aplicado usualmente en el mercado para operaciones similares.

Sea como fuere, la no inclusión de los intereses exigibles por el vendedor tendrá que constar, de manera separada, en la factura.

Importe de la venta de electrodomésticos (base imponible): 2.000 euros

IVA transferido (16%): 320 euros

Intereses de financiación [(200 * 12) – 2.000]: 400 euros

TOTAL FACTURA: 2.000 (base imponible) + 320 (cuota de IVA) + 400 (intereses): 2.208 euros

Ejemplo

Una joven pareja adquiere el 1 de enero un piso a una promotora por 300.000 euros. En el contrato se acuerda la entrega del inmueble el 6 de marzo y el pago de su precio en dos plazos, de 100.000 euros el 1 de febrero y de 200.000 euros en la fecha de entrega. Por este aplazamiento, la promotora cobra intereses por valor de 1.000 y 2.000 euros en cada uno de los pagos mencionados.

En este supuesto se devenga, en primer lugar, el IVA por el pago anticipado, siendo la base imponible la suma de la contraprestación pagada en ese momento (100.000 euros) y los intereses (1.000 euros).

En el momento de la entrega del inmueble, se realiza un segundo pago y devenga otra vez el IVA, y aquí nuevamente la base imponible incorpora la contraprestación pagada (200.000 euros) y los intereses asociados (2.000 euros), por corresponderse estos últimos a un período simultáneo a la entrega del bien.

b) Las **subvenciones** vinculadas directamente al precio de las operaciones sujetas al impuesto.

A los efectos de la ley, se consideran **vinculadas directamente al precio de las operaciones** sujetas al impuesto las subvenciones establecidas en función del número de unidades entregadas o del volumen de los servicios prestados cuando se determinen con anterioridad a la realización de la operación.

Ejemplo

Una empresa de autobuses recibe una subvención municipal de 1 euro por viajero, y otra subvención estatal de 10.000 euros destinada a ayudar a cubrir los costes del servicio.

La primera subvención forma parte de la base imponible, a los efectos de calcular la cuota del IVA repercutida al viajero. El viajero, pues, pagará el precio del billete y soportará el IVA correspondiente al precio del billete más la subvención. En cambio, la segunda subvención, a pesar de ser recibida con la misma finalidad, no forma parte de la base imponible correspondiente a la prestación del servicio.

c) Los **tributos y los gravámenes** que recaigan sobre las operaciones gravadas, excepto el IVA y el impuesto sobre determinados medios de transporte, pero no los otros **impuestos especiales o los impuestos aduaneros**, que sí formarán parte de la base.

Ejemplo

Una empresa importa tabaco por valor de 10.000 euros.

A los efectos del hecho imponible IVA importación, la base imponible de esta operación estará formada no sólo por el valor de la contraprestación (10.000 euros), sino también por la cuota del impuesto especial sobre las labores del tabaco y la cuota del impuesto o arancel aduanero, ambas liquidadas en Aduana.

d) Las **percepciones retenidas** por el obligado a efectuar la prestación en los casos de resolución de las operaciones sujetas al impuesto[2].

(2)Por ejemplo, las arras entregadas

e) El importe de los **envases y embalajes**, incluso los susceptibles de devolución.

f) El importe de las **deudas asumidas por el destinatario** de las operaciones sujetas con contraprestación total o parcial.

Por el contrario, **se excluyen** expresamente de la base imponible en las operaciones interiores las siguientes:

a) Las cantidades percibidas por razón de las **indemnizaciones** –distintas de las cantidades que, según acabamos de indicar, se incluyen en la base imponible– que, por su naturaleza y función, no constituyan contraprestación o compensación de las entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas al impuesto.

b) Los **descuentos y las bonificaciones** que se incluyan en la factura y se concedan previa o simultáneamente al momento en que la operación se realice y en función de ella.

La exclusión de la base imponible de los descuentos y las bonificaciones no será de aplicación cuando las minoraciones de precio constituyan remuneraciones de otras operaciones.

Ejemplo

Un empresario A adquiere a otro empresario B carne de vacuno por 100.000 euros, y ambos empresarios acuerdan incluir en la factura un descuento por pronto pago del 3%.

Los descuentos incluidos en la factura no se incluyen en la base imponible del IVA. En este caso, pues, la base imponible será:

100.000 euros – (3% * 100.000) = 100.000 – 3.000 = 97.000 euros.

Sobre esta base imponible deberá aplicarse el tipo de gravamen.

c) Las sumas pagadas en nombre y por cuenta del cliente, en virtud de mandato expreso del mismo (**suplidos**).

En este caso, el sujeto pasivo vendrá obligado a justificar la cuantía efectiva de tales gastos y no podrá proceder a la deducción del impuesto que eventualmente los hubiera gravado.

Ejemplo

Blanco S. A. es una entidad dedicada a comercializar componentes de automóvil y adquiere a Negro S. A. material eléctrico por un importe de 12.000 euros. Por disposición contractual el transporte de las mercancías, que va con cargo a Negro S. A. en nombre del destinatario Blanco S. A., se efectúa desde Toledo mediante los servicios de la empresa de transportes Gris S. A., que factura a Negro S. A. un importe de 600 euros.

La base imponible de Negro S. A. será el importe de la contraprestación, y en él no deberá incluirse el coste del transporte, dado que constituye un anticipo, es decir, una suma pagada "en nombre y por cuenta del cliente" (que es, en el caso planteado, Blanco S. A.) por mandato expreso suyo".

Por su parte, Blanco S. A. deberá abonar a Negro S. A., además del coste de los bienes adquiridos, la factura total del transporte, incluyendo el importe repercutido por Gris S. A. a Negro S. A.

El IVA soportado correspondiente al transporte tendrá, para Blanco S. A., la condición de deducible.

La factura que Negro S. A. entregará a Blanco S. A. será la siguiente:

- Contraprestación por la venta de interruptores (base imponible): 12.000 euros
- IVA repercutido (16%): 1.920 euros
- Anticipo que Negro S. A. debe abonar a Gris S. A. (600 euros + 96 euros): 696 euros
- TOTAL FACTURA de Negro S. A. a Blanco S. A.: (12.000 + 1.920 + 696): 14.616 euros

Junto a las reglas generales, la LIVA también prevé **reglas especiales** de cuantificación de la base imponible aplicables a determinadas operaciones interiores[3]:

[(3)]Art. 79 LIVA

a) En las **operaciones cuya contraprestación no consista en dinero** se considerará como base imponible la que se hubiese acordado en condiciones normales de mercado, en la misma fase de producción o comercialización, entre partes que fuesen independientes.

Si la contraprestación consistiera **parcialmente en dinero**, se considerará base imponible el resultado de añadir al valor en el mercado de la parte no dineraria de la contraprestación el importe de la parte dineraria de la misma, siempre que dicho resultado fuere superior al determinado por aplicación de lo dispuesto en el párrafo anterior.

Ejemplo

Un joven abogado decide comprar un coche de alta gama por un precio de 50.000 euros. Acuerda para ello con el concesionario el pago en metálico de 40.000 euros y la entrega de su viejo coche, valorado en el mercado por 13.000 euros, para completar la contraprestación.

En este caso, la base imponible del IVA que debe repercutir el concesionario no es 50.000 euros, el valor del coche nuevo, sino 53.000 euros. Ello es así porque a los 40.000 euros pagados en efectivo hay que sumar el valor de mercado del viejo coche entregado, esto es, 13.000 euros. En este caso, el abogado comprador sólo ha conseguido que su pago en especie (la entrega de su viejo coche) se valore por el concesionario por 10.000 euros, por debajo de su valor de mercado (13.000 euros), pero la cuota que debe soportar como consumidor se calcula en función de este último.

b) Cuando en una **misma operación y por precio único se entreguen bienes o se presten servicios de diversa naturaleza**, incluso en los supuestos de transmisión de la totalidad o parte de un patrimonio empresarial, la base imponible correspondiente a cada uno de ellos se determinará en proporción al valor de mercado de los bienes entregados o de los servicios prestados.

Esta regla no se aplica cuando dichos bienes o servicios constituyan el objeto de prestaciones accesorias de otra principal sujeta al impuesto.

Ejemplo

Un empresario vende a otro por un precio global de 10.000.000 de euros los siguientes elementos patrimoniales de la empresa: un almacén, una máquina troqueladora y materias primas. El valor de mercado de cada uno de los elementos indicados es, respectivamente, de 5.000.000, 4.000.000 y 3.000.000 de euros.

Como podemos comprobar, son diferentes en este caso el precio global de compraventa (10.000.000 de euros) y el precio global de mercado de los tres elementos (5.000.000 + 4.000.000 + 3.000.000 = 12.000.000 de euros).

Aun cuando existe una sola operación global de compraventa, en realidad se realizan tres entregas de bienes y, por tanto, devengan tres cuotas de IVA. A los efectos de calcular la base imponible de cada entrega, hay que buscar el valor de cada elemento patrimonial en proporción a su valor de mercado:

- Almacén: (5.000.000 / 12.000.000) * 10.000.000 = 4.166.666,66 euros
- Máquina troqueladora: (4.000.000 / 12.000.000) * 10.000.000 = 3.333.333,33 euros
- Materias primas: (3.000.000 / 12.000.000) * 10.000.000 = 2.500.000 euros

c) En los supuestos de **autoconsumo y de transferencia de bienes**, se incluirá la base imponible que se hubiese fijado en la operación por la que se adquirieron dichos bienes, aunque si los bienes entregados se hubiesen sometido a procesos de elaboración o transformación por el transmitente o por su cuenta, la base imponible será el coste de los bienes o servicios utilizados por el sujeto pasivo para la obtención de dichos bienes, incluidos los gastos de personal efectuados con la misma finalidad.

A estas dos reglas se adiciona una tercera, según la cual si el valor de los bienes entregados hubiese experimentado alteraciones como consecuencia de su utilización, deterioro, obsolescencia, envilecimiento, revalorización o cualquier otra causa, se considerará como base imponible el valor de los bienes en el momento en que se efectúe la entrega.

d) En los casos de **autoconsumo de servicios**, se considerará como base imponible el coste de prestación de los servicios incluida, en su caso, la amortización de los bienes cedidos.

e) Cuando existiendo **vinculación entre las partes** que intervengan en las operaciones sujetas se convengan **precios notoriamente inferiores a los normales en el mercado**, la base imponible será su **valor normal de mercado**, siempre que se cumplan determinados requisitos, aplicando los criterios del valor de los bienes o servicios comparables o similares o del precio de coste y, en cuanto proceda, lo dispuesto en el art. 16 TRLIS.

A estos efectos, **se presumirá que existe vinculación**:

a) En el caso de que una de las partes intervinientes sea un sujeto pasivo del impuesto sobre sociedades, del impuesto sobre la renta de las personas físicas o del impuesto sobre la renta de no residentes, cuando así se deduzca de las normas reguladoras de dichos impuestos.

b) En las operaciones realizadas entre los sujetos pasivos y las personas ligadas a ellos por relaciones de carácter laboral o administrativo.

c) En las operaciones realizadas entre el sujeto pasivo y su cónyuge o sus parientes consanguíneos hasta el tercer grado inclusive.

d) En las operaciones realizadas entre una entidad sin fines lucrativos y sus fundadores, asociados, patronos, representantes estatutarios, miembros de los órganos de gobierno, los cónyuges o parientes hasta el tercer grado inclusive de cualquiera de ellos.

e) En las operaciones realizadas entre una entidad que sea empresario o profesional y cualquiera de sus socios, asociados, miembros o partícipes.

f) En las **transmisiones de bienes del comitente al comisionista** en virtud de contratos de **comisión de venta** en los que el comisionista actúe en nombre propio, la base imponible estará constituida por la contraprestación convenida por el comisionista menos el importe de la comisión.

Ejemplo

Una empresa A (comitente) contrata con otra empresa B (comisionista) la venta en nombre propio de ropa de diseño a empresas distribuidoras nacionales e internacionales, a cambio del 20% de comisión. La empresa B vende a una empresa distribuidora C una partida de ropa por 500.000 euros.

La base imponible de la entrega que realiza la empresa A a la empresa B incluirá el valor de contraprestación que B pacte con cada empresa distribuidora por la entrega de la ropa, que deberá minorarse por el importe de la comisión que obtiene B (el 20% del precio pactado).

En nuestro caso, siendo el precio de la compraventa de 500.000 euros, la comisión a favor de B asciende a 100.000 euros (20% de 500.000). Por ello la base imponible del IVA que debe repercutir A será de 400.000 euros (500.000 – 100.000).

g) En las **transmisiones de bienes del comisionista al comitente**, en virtud de contratos de **comisión de compra** en los que el comisionista haya actuado en nombre propio, la base imponible estará constituida por la contraprestación convenida por el comisionista más el importe de la comisión.

h) En las **prestaciones de servicios realizadas por cuenta de tercero**, cuando quien presta los servicios actúe en nombre propio, la base imponible de la operación realizada entre el comitente y el comisionista estará constituida por la contraprestación del servicio concertada por el comisionista menos el importe de la comisión.

i) En las **adquisiciones de servicios realizadas por cuenta de terceros**, cuando quien adquiera los servicios actúe en nombre propio, la base imponible de la operación realizada entre el comisionista y el comitente estará constituida por la contraprestación del servicio convenida por el comisionista más el importe de la comisión.

j) En las **entregas de bienes o prestaciones de servicios que no tengan por objeto o resultado oro de inversión** y en las que se emplee oro aportado por el destinatario de la operación, la base imponible resultará de añadir al importe total de la contraprestación, el valor de mercado de dicho oro, determinado en la fecha de devengo del impuesto.

k) En las operaciones cuya contraprestación se hubiese fijado en **moneda o divisa extranjera**, se aplicará el tipo de cambio vendedor, fijado por el Banco de España, que esté vigente en el momento del devengo.

Hay que tener en cuenta, por último, que en la base imponible calculada según todas estas reglas especiales, en cuanto proceda, deberán **incluirse o excluirse los gastos o componentes comprendidos en la regla general[4].**

[(4)]Estos gastos o componentes se contienen en los arts. 78.Dos y 78.Tres LIVA.

1.1.2. Adquisiciones intracomunitarias

La base imponible en las adquisiciones intracomunitarias de bienes se determina de acuerdo con lo que se acaba de ver para las **entregas de bienes y las prestaciones de servicios[5].**

[(5)]Art. 82 LIVA

Se añaden, no obstante, tres **reglas específicas**:

1) En el caso de **afectación** a las actividades de un empresario o profesional desarrolladas en el territorio de aplicación del impuesto de un **bien expedido** o transportado por ese empresario, o por su cuenta, **desde otro Estado miembro** en el que el referido bien haya sido producido, extraído, transformado, adquirido o importado por dicho empresario o profesional en el desarrollo de

su actividad empresarial o profesional realizada en el territorio de este último Estado miembro, la base imponible se determinará de acuerdo con lo dispuesto para los **autoconsumos y transferencias de bienes**.

Tal como hemos indicado en el epígrafe anterior (base imponible en la entrega de bienes y la prestación de servicios), en los supuestos de **autoconsumo y de transferencia de bienes**, se incluirá la base imponible que se hubiese fijado en la operación por la que se adquirieron dichos bienes, aunque si los bienes entregados se hubiesen sometido a procesos de elaboración o transformación por el transmitente o por su cuenta, la base imponible será el coste de los bienes o servicios utilizados por el sujeto pasivo para la obtención de dichos bienes, incluidos los gastos de personal efectuados con la misma finalidad.

A estas dos reglas se adiciona una tercera, según la cual si el valor de los bienes entregados hubiese experimentado alteraciones como consecuencia de su utilización, deterioro, obsolescencia, envilecimiento, revalorización o cualquier otra causa, se considerará como base imponible el valor de los bienes en el momento en que se efectúe la entrega.

Ejemplo

Un empresario residente en Zamora realiza actividades en España y en Portugal. Este empresario compra una máquina en Lisboa por 100.000 euros para afectarla a la actividad desarrollada en esta ciudad. Al año siguiente, esta máquina es trasladada a Zamora, para afectarla a las necesidades de la empresa en esta ciudad española. A esta máquina se le aplica una amortización del 20% anual.

De acuerdo con la última de las reglas señaladas, si el valor de los bienes entregados hubiese experimentado alteraciones como consecuencia de su utilización, deterioro, obsolescencia, envilecimiento, revalorización o cualquier otra causa, se considerará como base imponible el valor de los bienes en el momento en que se efectúe la entrega.

En nuestro supuesto, la base imponible será la prevista para la transferencia de bienes en operaciones interiores, esto es, la base imponible que se hubiese fijado en la operación por la que se adquirieron dichos bienes (100.000 euros). A esta cantidad deberá se restada la cantidad deducida por amortización:

100.000 – (20% * 100.000) = 100.000 – 20.000 = 80.000 euros.

2) En el supuesto de que el adquirente obtenga la **devolución de los impuestos especiales** en el Estado miembro de partida de la expedición o transporte de los bienes, se **reducirá la base imponible en la cuantía correspondiente a su importe**[6]. Ello implica una regularización de la situación tributaria, emitiéndose por el adquirente una nueva factura que anula el devengo anterior e implica un nuevo devengo de la adquisición intracomunitaria sin la adición de los impuestos especiales.

[6] Art. 24.3 RIVA.

3) Cuando se trate de adquisiciones intracomunitarias en las que el adquirente sea un empresario o profesional con NIF expedido por la Administración tributaria española, **cualquiera que sea el lugar de llegada de la expedición o transporte dentro de la UE**, y siempre que dicho adquirente comunique el NIF al vendedor, la base imponible será la correspondiente a las **adquisiciones intracomunitarias que no se hayan gravado en el Estado miembro de llegada de la expedición o del transporte de los bienes**.

1.1.3. Importaciones

La base imponible en las importaciones de bienes con carácter general está constituida por el **valor en la aduana**, el cual ha de determinarse de acuerdo con métodos específicos contenidos en la normativa aduanera comunitaria[7].

(7)Art. 83 LIVA.

En términos generales, el valor de aduana se equipara con el valor de transacción, al cual deben añadirse las comisiones de venta y el costes de los embalajes a cargo del importador, y deducirse los gastos relativos a trabajos de construcción, instalación, montaje, conservación o asistencia técnica, realizados después de la importación, así como los gastos de transportes y seguros posteriores a la misma.

Al **valor de Aduana del bien** hay que añadir los **derechos del arancel aduanero** común y los otros gravámenes devengados fuera del territorio de aplicación del IVA, y también el **coste de colocar la mercancía** en el primer lugar de destino de los bienes en el interior de la Comunidad, que figurará en la carta de transporte o en otro documento[8].

(8)Para profundizar en esta cuestión, podéis consultar el módulo siguiente, dedicado a los impuestos especiales y los impuestos aduaneros.

Según la **regla general**, en las importaciones de bienes la base imponible resultará de **adicionar al valor en aduana** los conceptos siguientes en cuanto no estén comprendidos en el mismo:

a) Los **impuestos, derechos, exacciones y demás gravámenes** que se devenguen fuera del territorio de aplicación del impuesto, así como los que se devenguen con motivo de la importación, con excepción del impuesto sobre el valor añadido[9];

(9)Por ejemplo, los impuestos especiales de fabricación

b) Los **gastos accesorios**, como las comisiones y los gastos de embalaje, transporte y seguro que se produzcan hasta el primer lugar de destino de los bienes en el interior de la Comunidad. A estos efectos, la LIVA entiende por "primer lugar de destino" el que figure en la carta de porte o en cualquier otro documento que ampare la entrada de los bienes en el interior de la Comunidad. De no existir esta indicación, se considerará que el primer lugar de destino es aquél en que se produzca la primera desagregación de los bienes en el interior de la Comunidad.

Ejemplo

Un empresario residente en Vigo importa madera de Brasil por un valor de 1.000.000 de euros. Los gastos de descarga en el puerto vigués ascienden a 30.000 euros, y se paga por impuestos aduaneros a un tipo de gravamen del 2%.

El valor de transacción (1.000.000 de euros) se toma como valor en aduana. A este valor hay que sumar el importe de la cuota pagada por los impuestos aduaneros (1.000.000 * 2% = 20.000 euros) y los gastos de descarga en el puerto (30.000 euros).

Por tanto, la base imponible del IVA importación será la siguiente:

1.000.000 + 20.000 + 30.000 = 1.050.000 euros.

Junto a esta regla general, también en el caso de las importaciones existen hasta **cinco regímenes especiales** de cálculo de la base imponible, aplicables a los siguientes supuestos:

1) Reimportaciones de bienes exportados temporalmente fuera de la Comunidad para ser objeto de trabajos de reparación, transformación, adaptación o trabajos por encargo:

La base imponible de las reimportaciones de bienes exportados temporalmente fuera de la Comunidad para ser objeto de trabajos de reparación, transformación, adaptación o trabajos por encargo, será la **contraprestación de los referidos trabajos** determinada según las normas contenidas para calcular la base imponible de las operaciones interiores (entrega de bienes y prestación de servicios).

También se comprenderán en la base imponible los conceptos que se añaden al valor del bien según la regla general (impuestos y otros gravámenes y gastos accesorios).

2) Incumplimiento de los requisitos necesarios para la afectación a la navegación marítima internacional, salvamento, asistencia marítima o pesca, de los **buques** que se hubiesen beneficiado de exención, así como la adquisición de bienes destinados a **usos diplomáticos, consulares o de organismos internacionales**, salvo expedición inmediata y definitiva de los mismos fuera del territorio de la UE:

La base imponible de estas operaciones asimiladas a las importaciones –a que se refiere el artículo 19, números 1.°, 2.° y 3.°, LIVA– incluirá el importe de la **contraprestación de todas las operaciones relativas a los correspondientes medios de transporte, efectuadas con anterioridad a estas importaciones**, que se hubiesen beneficiado de la exención del impuesto.

Ejemplo

Un astillero de Cádiz vende a una naviera de Valencia un buque para la navegación marítima internacional por un importe de 50.000.000 de euros, estando esta operación y otras que se realizan posteriormente (reparación por 100.000 euros, avituallamientos por 2.000.000 de euros, y servicios prestados para atender las necesidades del buque por 1.000.000 de euros) exentas en virtud del art. 22 LIVA. Más adelante, se comprueba que este buque no cumple con los requisitos de afectación a la navegación marítima internacional.

Esta desafectación posterior implica el devengo de una operación asimilada a las importaciones, según el art. 19 LIVA, y la base imponible correspondiente a esta operación es la siguiente: 50.000.000 (precio de compra del buque) + 100.000 (reparación) + 2.000.000 (avituallamiento) + 1.000.000 (servicios) = 53.100.000 euros.

3) Bienes que **abandonen el régimen de depósito distinto del aduanero:**

La base imponible de los bienes que abandonen el régimen de depósito distinto del aduanero será la siguiente:

a) Para los bienes procedentes de otro Estado miembro o de terceros países, la que resulte de aplicar, respectivamente, las normas del artículo 82 o del apartado uno de este artículo o, en su caso, **la que corresponda a la última entrega realizada en dicho depósito**.

b) Para los bienes procedentes del interior del país, **la que corresponda a la última entrega de dichos bienes exenta del impuesto**.

c) Para los bienes resultantes de procesos de incorporación o transformación de los bienes comprendidos en las letras anteriores, **la suma de las bases imponibles que resulten de aplicar las reglas contenidas en dichas letras**.

d) En todos los casos, deberá comprender el importe de las **contraprestaciones correspondientes a los servicios exentos del impuesto prestados después** de la importación, adquisición intracomunitaria o, en su caso, última entrega de los bienes.

e) En todos los supuestos de abandono del régimen de depósito distinto de los aduaneros, sea por importación de bienes o por operación asimilada a la importación de bienes, se integrará en la base imponible **el impuesto especial exigible por el abandono de dicho régimen**.

4) Entradas de bienes procedentes de territorios denominados "**francos**" (depósito o zona franca, depósito aduanero) o sometidos a regímenes aduaneros especiales (importación temporal, tránsito comunitario, tráfico de perfeccionamiento).

La base imponible de las demás operaciones a que se refiere el artículo 19, número 5.° de esta Ley, será la **suma de las contraprestaciones de la última entrega o adquisición intracomunitaria de bienes y de los servicios prestados después de dicha entrega o adquisición**, exentos todos ellos del impuesto, determinadas de conformidad con lo dispuesto en los capítulos I y II del presente título.

5) Productos informáticos normalizados.

En las importaciones de productos informáticos normalizados, la base imponible será la **correspondiente al soporte y a los programas o informaciones incorporados al mismo**.

1.1.4. Modificación de la base imponible

En el capítulo dedicado a la base imponible de las operaciones interiores (entregas de bienes y prestaciones de servicios), se prevé un régimen de **modificación de la base imponible**[10], que también es aplicable al resto de modalidades del hecho imponible: adquisiciones intracomunitarias e importaciones[11].

(10)Art. 80 LIVA y art. 24 RIVA

(11)Arts. 82 y 83.Tres LIVA

En los supuestos que siguen, se produce la **reducción** de la base imponible en los siguientes importes:

1) El importe de los **envases y embalajes** susceptibles de reutilización que hayan sido objeto de **devolución**.

2) Los **descuentos y bonificaciones otorgados con posterioridad** al momento en que la operación se haya realizado siempre que sean debidamente justificados[12].

(12)Por ejemplo, descuentos por pronto pago y rápeles concedidos por volumen de ventas.

3) Cuando por resolución firme, judicial o administrativa, o con arreglo a Derecho o a los usos de comercio queden **sin efecto total o parcialmente las operaciones gravadas**[13] **o se altere el precio** después del momento en que la operación se haya efectuado, la base imponible se modificará en la cuantía correspondiente.

(13)Por ejemplo, la devolución de mercancías por defectos de calidad

4) La base imponible también podrá reducirse cuando el destinatario de las operaciones sujetas al impuesto **no haya hecho efectivo el pago de las cuotas repercutidas** y siempre que, con posterioridad al devengo de la operación, se dicte auto de declaración de **concurso**.

En este caso, cuando se acuerde la **conclusión del concurso** el acreedor que hubiese modificado la base imponible deberá modificarla nuevamente **al alza** mediante la emisión, en el plazo que se fije reglamentariamente, de una factura rectificativa en la que se repercuta la cuota procedente.

En esta modalidad de modificación de la base imponible, sin embargo, hay que tener en cuenta que **no procederá** la misma en determinados casos.

Art. 80.Cinco LIVA

La reducción no procede en los siguientes casos:

a) Créditos que disfruten de garantía real, en la parte garantizada.

b) Créditos afianzados por entidades de crédito o sociedades de garantía recíproca o cubiertos por un contrato de seguro de crédito o de caución, en la parte afianzada o asegurada.

c) Créditos entre personas o entidades vinculadas (art. 79.5 LIVA).

d) Créditos adeudados o afianzados por entes públicos.

Tampoco procederá la modificación de la base imponible cuando el destinatario de las operaciones no esté establecido en el territorio de aplicación del impuesto, ni en Canarias, Ceuta o Melilla.

5) La base imponible también podrá reducirse cuando los **créditos** correspondientes a las cuotas repercutidas por las operaciones gravadas sean **total o parcialmente incobrables**.

A estos efectos, un crédito se considerará total o parcialmente incobrable cuando reúna las siguientes condiciones:

1.ª Que haya transcurrido un año desde el devengo del impuesto repercutido sin que se haya obtenido el cobro de todo o parte del crédito derivado del mismo.

2.ª Que esta circunstancia haya quedado reflejada en los libros registros exigidos para este impuesto.

3.ª Que el destinatario de la operación actúe en la condición de empresario o profesional, o, en otro caso, que la base imponible de aquella, impuesto sobre el valor añadido excluido, sea superior a 300 euros.

4.ª Que el sujeto pasivo haya instado su cobro mediante reclamación judicial al deudor.

Esta modificación deberá realizarse en el **plazo** de los tres meses siguientes a la finalización del período de dos años desde el devengo del impuesto repercutido y comunicarse a la Administración tributaria en el plazo que se fije reglamentariamente.

También aquí, al igual que en el supuesto anterior y en los mismos casos, **no procederá la reducción** de la base imponible[14].

(14)Art. 80.Cinco LIVA

Al contrario que en el supuesto anterior, una vez practicada la reducción de la base imponible, ésta **no se volverá a modificar al alza** aunque el sujeto pasivo obtuviese el cobro total o parcial de la contraprestación, salvo cuando el destinatario no actúe en la condición de empresario o profesional. En este caso, se entenderá que el impuesto sobre el valor añadido está incluido en las cantidades percibidas y en la misma proporción que la parte de contraprestación percibida.

No obstante lo que se acaba de decir, si el sujeto pasivo **desiste de la reclamación judicial** al deudor, deberá **modificar nuevamente** la base imponible **al alza** mediante la emisión, en el plazo de un mes a contar desde el desistimiento, de una factura rectificativa en la que se repercuta la cuota procedente.

Por último, algunos supuestos de modificación de la base imponible pueden suponer, según los casos, una **reducción o un incremento** de esta magnitud:

1) Cuando por **resolución firme, judicial o administrativa**, o con arreglo a Derecho o a los usos de comercio **se altere el precio** después del momento en que la operación se haya efectuado, la base imponible se modificará en la cuantía correspondiente.

2) Si el importe de la **contraprestación no resultara conocido en el momento del devengo** del impuesto, el sujeto pasivo deberá fijarlo **provisionalmente** aplicando criterios fundados, sin perjuicio de su **rectificación** cuando dicho importe fuera conocido.

Ejemplo

Un sujeto arrienda un local de negocio a un profesional dedicado a la fontanería. En el precio del arrendamiento se incluye el pago de doce cuotas mensuales de 1.000 euros, así como 600 euros en concepto de gastos de comunidad presupuestados que corresponden al local. Al finalizar el año, los gastos de comunidad reales imputables al local han ascendido a 720 euros.

En el momento de cobro de cada mensualidad, devenga el IVA con una base imponible que tiene en cuenta, además de la cuota por arrendamiento (1.000) euros, la parte proporcional de los gastos de comunidad presupuestados (600 euros / 12 meses = 50 euros).

Una vez conocido el gasto real de comunidad imputable al local (720 euros), el arrendador debe modificar la base imponible al alza (720 euros / 12 meses = 60 euros). En las nuevas facturas, la base imponible provisional de 1.050 euros debe rectificarse a 1.060 euros.

1.2. Tipo de gravamen

El tipo de gravamen aplicable a cada operación sujeta al IVA será el **vigente en el momento del devengo**. Se diferencian **tres** tipos de gravamen en el IVA, **en función del tipo de bienes y servicios** objeto de gravamen, y con independencia de la modalidad del hecho imponible realizado.

1) **Tipo general del 16%.** Se aplica siempre que no corresponda ninguno de los tipos reducidos[15]. Este tipo es del 18% a partir del 1 de julio de 2010.

[15] Art. 90 LIVA

En el ámbito de las reimportaciones y determinadas operaciones asimiladas a las importaciones, se prevén **reglas específicas**.

En las reimportaciones de bienes que hayan sido exportados temporalmente fuera de la Comunidad y que se efectúen después de haber sido objeto en un país tercero de trabajos de reparación, transformación, adaptación, ejecuciones de obra o incorporación de otros

bienes, se aplicará el **tipo impositivo que hubiera correspondido a las operaciones indicadas si se hubiesen realizado en el territorio de aplicación del impuesto**.

En las operaciones asimiladas a las importaciones de bienes que hayan sido exclusivamente objeto de servicios exentos mientras han permanecido vinculados a los regímenes o situaciones a que se refieren los artículos 23 y 24 LIVA (exenciones relativas a las zonas francas, depósitos francos y otros depósitos y exenciones relativas a regímenes aduaneros y fiscales), se aplicará el **tipo impositivo que hubiera correspondido a los citados servicios si no hubiesen estado exentos**.

2) Tipo reducido del 7% (8% a partir del 1 de julio de 2010). Se aplica en los siguientes casos[16]:

[16]Art. 91.Uno LIVA

a) Las entregas, las adquisiciones intracomunitarias o las importaciones de los siguientes **bienes**: los alimentos y las bebidas, excepto las alcohólicas; los animales, los vegetales, las semillas, los adobos y las aguas para alimentación o riego; los ciclomotores de menos de 50 cc; el material médico y sanitario, incluyendo las gafas graduadas y las lentes de contacto; las viviendas, incluyendo los garajes (hasta un máximo de dos plazas por vivienda) y los anexos que se transmitan conjuntamente (no tendrán esta consideración los locales de negocio); las flores, etc.

Art. 91.Uno.1 LIVA

1.° Las sustancias o productos, cualquiera que sea su origen que, por sus características, aplicaciones, componentes, preparación y estado de conservación, sean susceptibles de ser habitual e idóneamente utilizados para la nutrición humana o animal, de acuerdo con lo establecido en el Código alimentario y las disposiciones dictadas para su desarrollo, excepto las bebidas alcohólicas.

Se entiende por bebida alcohólica todo líquido apto para el consumo humano por ingestión que contenga alcohol etílico.

A los efectos de este número no tendrán la consideración de alimento el tabaco ni las sustancias no aptas para el consumo humano o animal en el mismo estado en que fuesen objeto de entrega, adquisición intracomunitaria o importación.

2.° Los animales, vegetales y los demás productos susceptibles de ser utilizados habitual e idóneamente para la obtención de los productos a que se refiere el número anterior, directamente o mezclados con otros de origen distinto.

Se comprenden en este número los animales destinados a su engorde antes de ser utilizados en el consumo humano o animal y los animales reproductores de los mismos o de aquellos otros a que se refiere el párrafo anterior.

3.° Los siguientes bienes cuando, por sus características objetivas, envasado, presentación y estado de conservación, sean susceptibles de ser utilizados directa, habitual e idóneamente en la realización de actividades agrícolas, forestales o ganaderas: semillas y materiales de origen exclusivamente animal o vegetal susceptibles de originar la reproducción de animales o vegetales; fertilizantes, residuos orgánicos, correctores y enmiendas, herbicidas, plaguicidas de uso fitosanitario o ganadero; los plásticos para cultivos en acolchado, en túnel o en invernadero y las bolsas de papel para la protección de las frutas antes de su recolección.

No se comprenderán en este número la maquinaria, utensilios o herramientas utilizadas en las citadas actividades.

4.° Las aguas aptas para la alimentación humana o animal o para el riego, incluso en estado sólido.

5.° Los medicamentos para uso animal, así como las sustancias medicinales susceptibles de ser utilizadas habitual e idóneamente en su obtención.

6.° Los aparatos y complementos, incluidas las gafas graduadas y las lentillas que, por sus características objetivas, sean susceptibles de destinarse esencial o principalmente a suplir las deficiencias físicas del hombre o de los animales, incluidas las limitativas de su movilidad y comunicación.

Los productos sanitarios, material, equipos o instrumental que, objetivamente considerados, solamente puedan utilizarse para prevenir, diagnosticar, tratar, aliviar o curar enfermedades o dolencias del hombre o de los animales.

No se incluyen en este número los cosméticos ni los productos de higiene personal, a excepción de compresas, tampones y protegeslips.

7.° Los edificios o parte de los mismos aptos para su utilización como viviendas, incluidas las plazas de garaje, con un máximo de dos unidades, y anexos en ellos situados que se transmitan conjuntamente.

En lo relativo a esta Ley no tendrán la consideración de anexos a viviendas los locales de negocio, aunque se transmitan conjuntamente con los edificios o parte de los mismos destinados a viviendas.

No se considerarán edificios aptos para su utilización como vivienda las edificaciones destinadas a su demolición a que se refiere el artículo 20, apartado uno, número 22.°, párrafo 6.°, letra c) de esta Ley.

8.° (Derogado).

9.° Las flores, las plantas vivas de carácter ornamental, así como las semillas, bulbos, esquejes y otros productos de origen exclusivamente vegetal susceptibles de ser utilizados en su obtención.

10.° (Derogado).

Art. 91.Tres LIVA

Lo dispuesto en los apartados uno.1 y dos.1 de este artículo será también aplicable a las ejecuciones de obra que sean prestaciones de servicios, de acuerdo con lo previsto en el artículo 11 de esta Ley, y tengan como resultado inmediato la obtención de alguno de los bienes a cuya entrega resulte aplicable uno de los tipos reducidos previstos en dichos preceptos.

El contenido del párrafo anterior no será de aplicación a las ejecuciones de obra que tengan por objeto la construcción o rehabilitación de viviendas de protección oficial de régimen especial o de promoción pública a que se refiere el apartado uno.3 de este artículo.

b) Las prestaciones de **servicios** que mencionamos a continuación: transporte de viajeros, servicios de hostelería, acampada, balneario y restaurante; los de carácter agrícola, forestal y ganadero; los de limpieza de calles, parques y jardines públicos; los de recogida de basuras y tratamiento de residuos; la entrada en locales públicos de carácter cultural (cines, teatros, circos, museos, exposiciones, zoológicos), etc.

Art. 91.Uno.2 LIVA

1.° Los transportes de viajeros y sus equipajes.

2.° Los servicios de hostelería, acampamento y balneario, los de restaurantes y, en general, el suministro de comidas y bebidas para consumir en el acto, incluso si se confeccionan previo encargo del destinatario.

3.° Las efectuadas en favor de titulares de explotaciones agrícolas, forestales o ganaderas, necesarias para el desarrollo de las mismas, que se indican a continuación: plantación, siembra, injertado, abonado, cultivo y recolección; embalaje y acondicionamiento de los productos, incluido su secado, limpieza, descascarado, troceado, ensilado, almacenamiento y desinfección de los productos; cría, guarda y engorde de animales; nivelación, explanación o abancalamiento de tierras de cultivo; asistencia técnica; la eliminación de

plantas y animales dañinos y la fumigación de plantaciones y terrenos; drenaje; tala, entresaca, astillado y descortezado de árboles y limpieza de bosques; y servicios veterinarios.

Lo dispuesto en el párrafo anterior no será aplicable en ningún caso a las cesiones de uso o disfrute o arrendamiento de bienes.

Igualmente se aplicará este tipo impositivo a las prestaciones de servicios realizadas por las cooperativas agrarias a sus socios como consecuencia de su actividad cooperativizada y en cumplimiento de su objeto social, incluida la utilización por los socios de la maquinaria en común.

4.° Los prestados por intérpretes, artistas, directores y técnicos, que sean personas físicas, a los productores de películas cinematográficas susceptibles de ser exhibidas en salas de espectáculos y a los organizadores de obras teatrales y musicales.

5.° Los servicios de limpieza de vías públicas, parques y jardines públicos.

6.° Los servicios de recogida, almacenamiento, transporte, valorización o eliminación de residuos, limpieza de alcantarillados públicos y desratización de los mismos y la recogida o tratamiento de las aguas residuales.

Se comprenden en el párrafo anterior los servicios de cesión, instalación y mantenimiento de recipientes normalizados utilizados en la recogida de residuos.

Se incluyen también en este número los servicios de recogida o tratamiento de vertidos en aguas interiores o marítimas.

7.° La entrada a teatros, circos, espectáculos y festejos taurinos con excepción de las corridas de toros, parques de atracciones y atracciones de feria, conciertos, bibliotecas, museos, parques zoológicos, salas cinematográficas y exposiciones, así como a las demás manifestaciones similares de carácter cultural a que se refiere el artículo 20, apartado uno, número 14 de esta Ley cuando no estén exentas del impuesto.

8.° Los servicios prestados a personas físicas que practiquen el deporte o la educación física cualquiera que sea la persona o entidad a cuyo cargo se realice la prestación, siempre que tales servicios estén directamente relacionados con dichas prácticas y no resulte aplicable a los mismos la exención a que se refiere el artículo 20, apartado uno, número 13.° de esta Ley.

9.° Las prestaciones de servicios a que se refiere el artículo 20, apartado uno, número 8° de esta Ley, cuando no resulten exentos de acuerdo con dichas normas.

10.° Los servicios funerarios efectuados por las empresas funerarias y los cementerios, y las entregas de bienes relacionados con los mismos efectuadas a quienes sean destinatarios de los mencionados servicios.

11.° La asistencia sanitaria, dental y curas termales que no gocen de exención de acuerdo con el artículo 20 de esta Ley.

12.° Los espectáculos deportivos de carácter aficionado.

13.° Las exposiciones y ferias de carácter comercial.

14.° Los servicios de peluquería, incluyendo, en su caso, aquellos servicios complementarios a que faculte el epígrafe 972.1 de las tarifas del impuesto sobre actividades económicas.

15.° Ejecuciones de obras de albañilería realizadas en edificios o partes de los mismos destinados a viviendas, cuando se cumplan los siguientes requisitos (art. 26 RIVA):

a) Que el destinatario sea persona física, no actúe como empresario o profesional y utilice la vivienda a que se refieren las obras para su uso particular.

No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, también se comprenderán en este número las citadas ejecuciones de obra cuando su destinatario sea una comunidad de propietarios.

b) Que la construcción o rehabilitación de la vivienda a que se refieren las obras haya concluido al menos dos años antes del inicio de éstas últimas.

c) Que la persona que realice las obras no aporte materiales para su ejecución o en el caso de que los aporte, su coste no exceda del 20 por 100 de la base imponible de la operación.

16.° El suministro y recepción de servicios de radiodifusión digital y televisión digital, quedando excluidos de este concepto la explotación de las infraestructuras de transmisión y la prestación de servicios de comunicaciones electrónicas necesarias a tal fin.

c) Determinadas **ejecuciones de obra** relacionadas con la vivienda.

Art. 91.Uno.3 LIVA

"1.° Las ejecuciones de obras, con o sin aportación de materiales, consecuencia de contratos directamente formalizados entre el promotor y el contratista que tengan por objeto la construcción o rehabilitación de edificaciones o partes de las mismas destinadas principalmente a viviendas, incluidos los locales, anejos, garajes, instalaciones y servicios complementarios en ellos situados.

Se considerarán destinadas principalmente a viviendas las edificaciones en las que, al menos el 50 por 100 de la superficie construida, se destine a dicha utilización.

2.° Las ventas con instalación de armarios de cocina y de baño y de armarios empotrados para las edificaciones a que se refiere el número 1.° anterior, que sean realizadas como consecuencia de contratos directamente formalizados con el promotor de la construcción o rehabilitación de dichas edificaciones.

3.° Las ejecuciones de obra, con o sin aportación de materiales, consecuencia de contratos directamente formalizados entre las comunidades de propietarios de las edificaciones o partes de las mismas a que se refiere el número 1.° anterior y el contratista que tengan por objeto la construcción de garajes complementarios de dichas edificaciones, siempre que dichas ejecuciones de obra se realicen en terrenos o locales que sean elementos comunes de dichas comunidades y el número de plazas de garaje a adjudicar a cada uno de los propietarios no exceda de dos unidades".

d) Determinadas importaciones, entregas y adquisiciones intracomunitarias de **objetos de arte**.

Art. 91.Uno.4 LIVA

Las importaciones de objetos de arte, antigüedades y objetos de colección, cualquiera que sea el importador de los mismos, y las entregas de objetos de arte realizadas por las siguientes personas:

1.° Por sus autores o derechohabientes.

2.° Por empresarios o profesionales distintos de los revendedores de objetos de arte a que se refiere el artículo 136 de esta Ley, cuando tengan derecho a deducir íntegramente el impuesto soportado por repercusión directa o satisfecho en la adquisición o importación del mismo bien.

Art. 91.Uno.5 LIVA

Las adquisiciones intracomunitarias de objetos de arte cuando el proveedor de los mismos sea cualquiera de las personas a que se refieren los números 1.° y 2.° del número 4 precedente.

3) El tipo superreducido del 4%. Se aplicará a operaciones como, por ejemplo[17]:

[17] Art. 91.Dos LIVA

a) Las entregas, las adquisiciones intracomunitarias o las importaciones de los siguientes **bienes**: el pan, las harinas panificables, la leche, los quesos, los huevos, las frutas, las verduras, las hortalizas, las legumbres, los tubérculos y los cereales; los libros, las revistas y los periódicos; los vehículos destinados a ser autotaxis o autoturismos especiales para el transporte de minusválidos, etc.

Art. 91.Dos.1 LIVA

1.° Los siguientes productos:

a) El pan común, así como la masa de pan común congelada y el pan común congelado, destinados exclusivamente a la elaboración del pan común.

b) Las harinas panificables.

c) Los siguientes tipos de leche producida por cualquier especie animal: natural, certificada, pasterizada, concentrada, desnatada, esterilizada, UHT, evaporada y en polvo.

d) Los quesos.

e) Los huevos.

f) Las frutas, verduras, hortalizas, legumbres, tubérculos y cereales, que tengan la condición de productos naturales de acuerdo con el Código alimentario y las disposiciones dictadas para su desarrollo.

2.° Los libros, periódicos y revistas que no contengan única o fundamentalmente publicidad, así como los elementos complementarios que se entreguen conjuntamente con estos bienes mediante precio único.

Se comprenderán en este número las ejecuciones de obra que tengan como resultado inmediato la obtención de un libro, periódico o revista en pliego o en continuo, de un fotolito de dichos bienes o que consistan en la encuadernación de los mismos.

A estos efectos, tendrán la consideración de elementos complementarios las cintas magnetofónicas, discos, videocasetes y otros soportes sonoros o videomagnéticos similares que constituyan una unidad funcional con el libro, periódico o revista, perfeccionando o completando su contenido y que se vendan con ellos, con las siguientes excepciones:

a) Los discos y cintas magnetoscópicas que contengan exclusivamente obras musicales y cuyo valor de mercado sea superior al del libro, periódico o revista con el que se entreguen conjuntamente.

b) Los videocasetes y otros soportes sonoros o videomagnéticos similares que contengan películas cinematográficas, programas o series de televisión de ficción o musicales y cuyo valor de mercado sea superior al del libro, periódico o revista con el que se entreguen conjuntamente.

c) Los productos informáticos grabados por cualquier medio en los soportes indicados en las letras anteriores, cuando contengan principalmente programas o aplicaciones que se comercialicen de forma independiente en el mercado.

Se entenderá que los libros, periódicos y revistas contienen fundamentalmente publicidad cuando más del 75 por 100 de los ingresos que proporcionen a su editor se obtengan por este concepto.

Se considerarán comprendidos en este número los álbumes, partituras, mapas, cuadernos de dibujo y los objetos que, por sus características, sólo pueden utilizarse como material escolar, excepto los artículos y aparatos electrónicos.

3.° Los medicamentos para uso humano, así como las sustancias medicinales, formas galénicas y productos intermedios, susceptibles de ser utilizados habitual e idóneamente en su obtención.

4.° Los coches de minusválidos a que se refiere el número 20 del anexo del Real Decreto Legislativo 339/1990, de 2 de marzo, por el que se aprueba el texto articulado de la Ley el tráfico, circulación de vehículos a motor y seguridad vial, en la redacción dada por el anexo II A del Real Decreto 2822/1998, de 23 de diciembre, por el que se aprueba el reglamento general de vehículos, y las sillas de ruedas para uso exclusivo de personas con minusvalía.

Los vehículos destinados a ser utilizados como autotaxis o autoturismos especiales para el transporte de personas con minusvalía en silla de ruedas, bien directamente o previa su adaptación, así como los vehículos a motor que, previa adaptación o no, deban transportar habitualmente a personas con minusvalía en silla de ruedas o con movilidad reducida, con independencia de quien sea el conductor de los mismos.

La aplicación del tipo impositivo reducido a los vehículos comprendidos en el párrafo anterior requerirá el previo reconocimiento del derecho del adquirente, que deberá justificar el destino del vehículo.

A efectos de esta Ley se considerarán personas con minusvalía quienes tengan esta condición legal en grado igual o superior al 33 por ciento, debiéndose acreditar tal circunstancia mediante certificación o resolución expedida por el Instituto de Migraciones y Servicios Sociales o el órgano competente de la comunidad zutónoma.

5.° Las prótesis, ortesis e implantes internos para personas con minusvalía.

6.° Las viviendas calificadas administrativamente como de protección oficial de régimen especial o de promoción pública, cuando las entregas se efectúen por sus promotores, incluidos los garajes y anexos situados en el mismo edificio que se transmitan conjuntamente. A estos efectos, el número de plazas de garaje no podrá exceder de dos unidades.

Las viviendas que sean adquiridas por las entidades que apliquen el régimen especial previsto en el capítulo III del Título VII del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, siempre que a las rentas derivadas de su posterior arrendamiento les sea aplicable la bonificación establecida en el apartado 1 del artículo 54 de la citada Ley. A estos efectos, la entidad adquirente comunicará esta circunstancia al sujeto pasivo con anterioridad al devengo de la operación en la forma que se determine reglamentariamente (art. 26.bis RIVA).

A estos efectos, la entidad adquirente comunicará esta circunstancia al sujeto pasivo con anterioridad al devengo de la operación en la forma que se determine reglamentariamente (art. 26 bis RIVA).

Art. 91.Tres LIVA

Lo dispuesto en los apartados uno.1 y dos.1 de este artículo será también aplicable a las ejecuciones de obra que sean prestaciones de servicios, de acuerdo con lo previsto en el artículo 11 de esta ley, y tengan como resultado inmediato la obtención de alguno de los bienes a cuya entrega resulte aplicable uno de los tipos reducidos previstos en dichos preceptos.

El contenido del párrafo anterior no será de aplicación a las ejecuciones de obra que tengan por objeto la construcción o rehabilitación de viviendas de protección oficial de régimen especial o de promoción pública a que se refiere el apartado uno.3 de este artículo.

b) Los **servicios** relativos a la reparación de los coches y las sillas de ruedas para minusválidos, etc.

Art. 91.Dos.2 LIVA

Los servicios de reparación de los coches y de las sillas de ruedas comprendidos en el párrafo primero del número 1. 4.° de este apartado y los servicios de adaptación de los autotaxis y autoturismos para personas con minusvalías a que se refiere el párrafo segundo del mismo precepto, independientemente de quien sea el conductor de los mismos.

Ejemplo

Una empresa constructora realiza las siguientes operaciones.

1. Venta de viviendas protegidas: como constituye la primera transmisión, esta operación está sujeta y no exenta de IVA. El tipo de gravamen es del 4% –art. 91. Dos. 1.6.° LIVA.

2. Venta de viviendas no protegidas: como en el caso anterior, se trata de una primera transmisión de edificaciones sometida y no exenta de IVA. El tipo de gravamen aplicable es el 7% –art. 91.Uno.1.7.° LIVA (8% a partir del 1 de julio de 2010).

3. Venta de garajes con independencia de las viviendas: al igual que en los casos anteriores, se trata de una primera transmisión de edificaciones. La operación estará sometida y no exenta de IVA. El tipo de gravamen será el 16% (18% a partir del 1 de julio de 2010).

4. Venta de locales de negocio: se trata de una operación sometida y no exenta de IVA porque constituye una primera transmisión de edificaciones. Tipo aplicable: 16% (18% a partir del 1 de julio de 2010).

5. Venta de locales de negocio adquiridos tres meses antes: se trata de una segunda o ulterior entrega, por lo cual la operación está, en principio, exenta, de acuerdo con el art. 20.Uno.22.° LIVA. Ahora bien, en aquellos casos en los cuales el adquirente renuncie a la exención en los términos previstos al art. 20.Dos LIVA, la sociedad Gris S. A. tendrá que repercutir el IVA al tipo general del 16 % (art. 90.Uno LIVA), dado que el art. 91 LIVA sólo prevé la aplicación del tipo reducido por las entregas o ejecuciones de obras relativas a viviendas. Este tipo será del 18% a partir del 1 de julio de 2010.

6. Cobro de cantidades por anticipado para la construcción de un edificio de viviendas para un promotor con el cual se ha contratado la ejecución de obra. El promotor aporta todos los materiales y el contrato incluye plazas de garaje y los locales de negocio de la planta baja, que suponen, conjuntamente, el 20% de la superficie total del edificio. Aun cuando la entrega no se haya producido todavía, el devengo del IVA se produce en el momento del cobro anticipado (art. 75.Dos LIVA). En este caso, el tipo de gravamen aplicable es el tipo reducido del 7%, de acuerdo con el art. 91.Uno.3.1.° LIVA, puesto que se trata de una ejecución de obras consecuencia de un contrato formalizado por el constructor con el promotor y el objeto del cual está constituido por la construcción de una edificación destinada principalmente a viviendas. Esto es así porque el precepto mencionado considera destinadas principalmente a viviendas las edificaciones en las cuales al menos el 50% de la superficie construida se destine a esta utilización, y en nuestro caso este porcentaje es ampliamente superado, por el hecho que sólo el 20% de la superficie se destina a garajes y locales de negocio y el 80% se reserva a construcción de viviendas. Este tipo será del 8% a partir del 1 de julio de 2010.

1.3. Deducciones de la cuota

La institución de la deducción constituye uno de los mecanismos esenciales del impuesto, que sirve para garantizar su **neutralidad** respecto a los procesos económicos.

Como se sabe, el IVA somete a gravamen el **valor añadido a un bien o servicio en cada fase de su producción o comercialización**, de manera que al final del ciclo productivo, la cuota tributaria total que grava este bien o servicio ha de corresponder siempre al resultado de aplicar el tipo porcentual del impuesto aplicado sobre el precio de venta al consumidor final.

¿Cómo funciona este mecanismo? Para responder hay que diferenciar un **régimen general** de **cuatro regímenes especiales** de deducción.

1.3.1. Régimen general

La deducción consiste en la posibilidad que tienen los sujetos pasivos de **restar del importe de las cuotas del IVA devengadas o repercutidas las cuotas que hayan soportado en los bienes y los servicios adquiridos para la realización de operaciones sujetas y no exentas**, que originan el derecho a la deducción[18].

[18] Arts. 92 a 104 LIVA y arts. 27 y 28 RIVA

Los **requisitos generales** del derecho a la deducción de las cuotas soportadas son los siguientes[19]:

[19]Los requisitos subjetivos de la deducción se contienen en el art. 93 LIVA.

1) Solamente tienen derecho a deducción los **sujetos pasivos** del impuesto.

En principio, la deducción requiere que el sujeto sea empresario o profesional, aunque también puede ejercitar la deducción un **sujeto que no tenga esa condición y ocasionalmente transmita un medio de transporte nuevo**, cuando realice una entrega intracomunitaria de bienes que tributa en destino.

Ejemplo

Un particular residente en Barcelona vende su coche, que había sido adquirido en un concesionario de Alicante por 30.000 euros y que cumple los requisitos para considerarse medio de transporte nuevo, a otro particular residente en Italia por 20.000 euros.

El particular residente en España tiene derecho a la deducción del IVA soportado en la adquisición originaria del vehículo: 30.000 * 16% = 4.800 euros.

Sin embargo, el límite de la deducción se sitúa en la cuantía del impuesto que procedería repercutir si la entrega intracomunitaria no estuviera exenta: 20.000 * 16% = 3.200 euros.

Por tanto, del total de 4.800 euros de IVA soportado, el particular residente en España sólo puede pedir la devolución de 3.200 euros.

Nota

En los ejemplos que vienen a continuación se aplican los tipos general del 16% y reducido del 7%. Estos dos tipos son del 18% y del 8%, respectivamente, a partir del 1 de julio de 2010.

2) Son deducibles las **cuotas soportadas** en las adquisiciones o importaciones de bienes o servicios que se hayan devengado en territorio español.

Ejemplo

Un médico ha adquirido una vivienda directamente al promotor, destinándola a su despacho profesional, por un importe de 120.000 euros. El promotor, al realizar la correspondiente factura, ha aplicado el tipo general del IVA (16%).

El tipo aplicado es incorrecto, porque corresponde aplicar el tipo reducido del 7%, puesto que es la aptitud para ser vivienda la que determina la aplicación del mismo, según estipula el art. 91.Uno.1.7.° LIVA.

En este supuesto de repercusión improcedente de IVA (superior a la legal), el médico adquirente de la vivienda sólo se puede deducir hasta el importe legalmente devengado (art. 92 LIVA), es decir, el 7%.

En todo caso, el médico puede interponer reclamación económico-administrativa, de acuerdo con el art. 88.Seis LIVA.

Ejemplo

Un profesional ha adquirido un ordenador para el ejercicio de su actividad profesional por 2.000 euros a un empresario dedicado a la venta de este tipo de bienes. El empresario vendedor le ha emitido la correspondiente factura, repercutiéndole el IVA procedente. La factura cumple todos los requisitos formales establecidos. No obstante, el vendedor no ha ingresado en la Hacienda pública el IVA repercutido en la mencionada operación.

El sujeto pasivo comprador tiene derecho a deducirse el IVA soportado en la mencionada operación, aunque el vendedor no haya ingresado en la Hacienda pública el tributo correspondiente, de acuerdo con el que prevén los arts. 92 y 97 LIVA. Por otro lado, la conducta del vendedor constituye una infracción tributaria (art.191 LGT: dejar de ingresar la deuda tributaria que resulte de una autoliquidación).

3) Solamente es procedente el derecho a la deducción en la medida en que los **bienes y servicios adquiridos se utilicen** en la práctica de operaciones que tienen el derecho a la deducción, esto es, operaciones sujetas y no exentas.

Ejemplo

Un profesional ha adquirido un ordenador para su residencia particular. La operación se ha documentado adecuadamente en factura.

El profesional ha soportado el correspondiente IVA que grava la operación, es decir, un 16%. Este IVA soportado no será deducible porque, en este caso, el profesional no afecta el bien a su actividad profesional (art. 95.Uno LIVA).

Al hablar de las exenciones decíamos que en ciertos supuestos la **exención es plena o absoluta**, es decir, que se pueden deducir las cuotas soportadas por las entregas de bienes o prestaciones de servicios que tengan que utilizarse en operaciones no sujetas a imposición o que estén exentas de ella[20].

[(20)]Respecto a las exenciones, podéis ver el módulo didáctico anterior.

La exención es plena, por ejemplo, en las operaciones de **exportación** y las asimiladas a éstas que estén exentas; en las entreas de bienes y prestaciones de servicios exentos relativos a los **regímenes aduaneros suspensivos y las áreas exentas**, así como las prestaciones de servicios que están relacionadas con los mismos; en ciertas **operaciones financieras** (seguro, reaseguro, capitalización y servicios relativos a las mimas, y también las operaciones bancarias o financieras exentas); en determinados servicios prestados por **agencias de viajes**; y en las operaciones que, hechas **fuera del territorio** de aplicación del impuesto, hayan originado el derecho a la devolución si se hubieran tenido lugar en la Península y las Islas Baleares (art. 94.Uno LIVA).

Ejemplo

Un abogado residente en Albacete presta sus servicios jurídicos a una empresa alemana.

Esta operación se localiza en Alemania, por tener el destinatario la sede de su actividad en este país, y por ello no está sujeta al IVA español.

Sin embargo, el abogado residente en España puede deducirse el IVA soportado en territorio español por las adquisiciones de bienes y servicios necesarios para prestar su servicio (por ejemplo, IVA de suministro telefónico o eléctrico, de adquisición de ordenador...). Ello es así porque este servicio jurídico originaría el derecho a la deducción si se hubiese efectuado en el territorio de aplicación del IVA español.

La LIVA especifica una serie de **limitaciones del derecho a deducir** por ausencia de afectación directa y exclusiva de los bienes o servicios a la actividad empresarial o profesional[21].

[21]Art. 95 LIVA

En concreto, **no se entienden afectos directa y exclusivamente a la actividad empresarial y profesional**:

1.° Los bienes que se destinen habitualmente a dicha actividad y a otras de naturaleza no empresarial ni profesional por períodos de tiempo alternativos.

2.° Los bienes o servicios que se utilicen simultáneamente para actividades empresariales o profesionales y para necesidades privadas.

3.° Los bienes o derechos que no figuren en la contabilidad o registros oficiales de la actividad empresarial o profesional del sujeto pasivo.

4.° Los bienes y derechos adquiridos por el sujeto pasivo que no se integren en su patrimonio empresarial o profesional.

5.° Los bienes destinados a ser utilizados en la satisfacción de necesidades personales o particulares de los empresarios o profesionales, de sus familiares o del personal dependiente de los mismos, con excepción de los destinados al alojamiento gratuito en los locales o instalaciones de la empresa del personal encargado de la vigilancia y seguridad de los mismos, y a los servicios económicos y socioculturales del personal al servicio de la actividad.

Ejemplo

Un abogado tiene su despacho en su vivienda habitual y utiliza de forma simultánea el ordenador y el teléfono para su actividad profesional y para su actividad personal.

Las cuotas de IVA soportados en la adquisición del ordenador, o en la prestación de servicios de ADSL o de telefonía, no son en ningún caso deducibles.

En el caso de las cuotas soportadas por la adquisición, importación, arrendamiento o cesión de uso por otro título de los **bienes de inversión** (**vehículos automóviles y motocicletas**) que se empleen en todo o en parte en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional podrán deducirse de acuerdo con determinadas reglas, así como para los bienes y servicios directamente realacionados con los mismos (accesorios, combustibles, servicios de aparcamiento y reparación...).

Estas reglas son las siguientes:

1.ª Cuando se trate de bienes de inversión distintos de los comprendidos en la regla siguiente, en la medida en que dichos bienes vayan a utilizarse previsiblemente, de acuerdo con criterios fundados, en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional.

2.ª Cuando se trate de **vehículos automóviles de turismo y sus remolques, ciclomotores y motocicletas**, se presumirán afectados al desarrollo de la actividad empresarial o profesional en la proporción del 50 por 100.

Por el contrario, los vehículos que se relacionan a continuación se presumirán afectados al desarrollo de la actividad empresarial o profesional en la proporción del 100 por 100:

a) Los vehículos mixtos utilizados en el transporte de mercancías.

b) Los utilizados en la prestación de servicios de transporte de viajeros mediante contraprestación.

c) Los utilizados en la prestación de servicios de enseñanza de conductores o pilotos mediante contraprestación.

d) Los utilizados por sus fabricantes en la realización de pruebas, ensayos, demostraciones o en la promoción de ventas.

e) Los utilizados en los desplazamientos profesionales de los representantes o agentes comerciales.

f) Los utilizados en servicios de vigilancia.

Ejemplo

Un abogado tiene su despacho en el mismo inmueble donde se ubica su vivienda habitual.

La cuota soportada de IVA será deducible en la parte afectada a la actividad profesional, esto es, la deducción se producirá en función de los metros cuadrados destinados a la actividad profesional respecto del total de metros cuadrados del inmueble.

Ejemplo

Un empresario ha adquirido un vehículo, afectándolo a su actividad empresaria y destinándolo de forma exclusiva al transporte de mercancías, a un sujeto pasivo acogido al régimen especial de bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección, por un importe de 30.000 euros, IVA incluido.

De acuerdo con el art. 95.Tres.2.° LIVA, en principio sería deducible la cuota del IVA en un 50% (si el vehículo es un turismo) o bien en un 100% (si el vehículo es mixto, como por ejemplo una furgoneta).

No obstante, se debe tener en cuenta que el art. 138 LIVA establece que no serán deducibles las cuotas soportadas por los adquirentes de bienes usados, objetos de arte, antigüedades u objetos de colección que hayan sido entregados por sujetos pasivos revendedores con aplicación del régimen especial. Por tanto, el IVA soportado del supuesto no es deducible.

Además, hay que cumplir dos **condiciones** adicionales:

a) Las actividades empresariales o profesionales tienen que **haberse iniciado efectivamente**, y además se ha tenido que presentar declaración expresa de inicio a la Administración. No obstante, las **cuotas soportadas o satisfechas con anterioridad al inicio de la realización habitual de entrega de bienes o prestaciones de servicios** correspondientes a sus actividades empresariales o profesionales se podrán deducir de acuerdo con las reglas de los artículos 111, 112 y 113 de la LIVA[22].

(22)Art. 93.1 LIVA

b) El sujeto pasivo que tenga la condición de empresario o profesional a efectos del IVA ha de estar en **posesión de la factura** o documento equivalente[23].

(23)Los requisitos formales de la deducción se recogen en el art. 97 LIVA.

Ejemplo

Un profesional sometido al régimen general del IVA, ha adquirido un local comercial por 150.000 euros. El promotor le ha repercutido un 7% de IVA.

El tipo de gravamen aplicable es incorrecto, ya que los locales comerciales tributan al tipo general del IVA –art. 91.Uno.1.7.° LIVA.

La consecuencia respecto al promotor es que su conducta constituye una infracción tributaria (art. 191 LGT).

Y la consecuencia para el profesional adquirente del local es que sólo podrá deducirse el importe repercutido en la factura –art. 97.Tres LIVA. En todo caso, se debe tener presente que el profesional puede interponer una reclamación económico-administrativa –art. 88.Seis LIVA.

El derecho a la deducción **se origina**, en general, en el mismo momento en que se devengan las cuotas tributarias objeto de la deducción[24].

(24)Art. 98 LIVA

Como **reglas específicas** de nacimiento del derecho a deducir, se prevén las siguientes:

1. En las importaciones de bienes, el derecho a la deducción nace en el momento en que el sujeto pasivo efectúa el pago de las cuotas deducibles.

No obstante, cuando se trate de operaciones asimiladas a las importaciones cuyas declaraciones para la liquidación e ingreso del impuesto se presenten en plazo, el derecho a la deducción nacerá al finalizar el período a que se refieran estas últimas declaraciones.

2. En las entregas de medios de transporte nuevos, realizadas ocasionalmente, el derecho a la deducción nace en el momento de efectuar la correspondiente entrega.

3. El derecho a la deducción de las cuotas soportadas o satisfechas con ocasión de la adquisición o importación de los objetos de arte, antigüedades y objetos de colección que opten por aplica el régimen general del IVA, nace en el momento en que se devengue el impuesto correspondiente a las entregas de dichos bienes.

En definitiva, de las cuotas del IVA repercutido por el sujeto pasivo a sus clientes se deducen o restan las cuotas que ha tenido que soportar en el ejercicio de la actividad, y la **diferencia**, si es **positiva**, se **ingresa** en Hacienda, y si es **negativa** se puede optar a la **devolución**[25].

(25)En cuanto a la devolución, podéis ver el subapartado 1.4. de este módulo didáctico.

La LIVA, por otro lado, establece que **no son deducibles**, entre otras, las cuotas soportadas referentes a la adquisición de vehículos (aquellos que, en general, no estén destinados a la actividad empresarial o profesional), los viajes, los alimentos, hostelería y espectáculos, y las joyas. Pero en todos estos casos, se establecen una serie de excepciones (art. 96 LIVA).

Como excepción, **sí son deducibles** las cuotas soportadas con ocasión de las operaciones relativas a los siguientes bienes y servicios:

1.° Los bienes que objetivamente considerados sean de exclusiva aplicación industrial, comercial, agraria, clínica o científica.

2.° Los bienes destinados exclusivamente a ser objeto de entrega o cesión de uso a título oneroso, directamente o mediante transformación por empresarios o profesionales dedicados con habitualidad a la realización de tales operaciones.

3.° Los servicios recibidos para ser prestados como tales a título oneroso por empresarios o profesionales dedicados con habitualidad a la realización de dichas operaciones.

Por último, señalar que el **ejercicio del derecho a la deducción** se someterá a las siguientes disposiciones:

1) En las **declaraciones-liquidaciones correspondientes a cada uno de los períodos de liquidación**, los sujetos pasivos podrán deducir **globalmente el montante total de las cuotas deducibles soportadas en dicho período** del importe total de las cuotas del impuesto sobre el valor añadido devengadas durante el mismo período de liquidación en el territorio de aplicación del impuesto como consecuencia de las entregas de bienes, adquisiciones intracomunitarias de bienes o prestaciones de servicios por ellos realizadas.

2) Las deducciones deberán efectuarse en función del **destino previsible de los bienes y servicios adquiridos**, sin perjuicio de su rectificación posterior si aquél fuese alterado.

No obstante, en los supuestos de **destrucción o pérdida** de los bienes adquiridos o importados, por causa no imputable al sujeto pasivo debidamente justificada, no será exigible la referida rectificación.

3) El derecho a la deducción **sólo podrá ejercitarse en la declaración-liquidación relativa al período de liquidación en que su titular haya soportado las cuotas deducibles o en las de los sucesivos**, siempre que no hubiera transcurrido el plazo de **cuatro años**, contados a partir del nacimiento del mencionado derecho.

Cuando hubiese mediado **requerimiento de la Administración o actuación inspectora**, serán deducibles, en las liquidaciones que procedan, las cuotas soportadas que estuviesen debidamente contabilizadas en los libros registros establecidos reglamentariamente para este impuesto, mientras que las cuotas no contabilizadas serán deducibles en la declaración-liquidación del período correspondiente a su contabilización o en las de los siguientes. En todo caso, unas y otras cuotas sólo podrán deducirse cuando no haya transcurrido el plazo de cuatro años.

En el supuesto de las **ventas ocasionales de medios de transporte nuevos**, el derecho a la deducción sólo podrá ejercitarse en la declaración relativa al período en que se realice la entrega de los correspondientes medios de transporte nuevos.

Finalmente, en los casos en que la procedencia del derecho a deducir o la cuantía de la deducción esté pendiente de la **resolución de una controversia en vía administrativa o jurisdiccional**, el derecho a la deducción caducará cuando hubiesen transcurrido cuatro años desde la fecha en que la resolución o sentencia sean firmes (art. 100 LIVA).

4) Se entenderán soportadas las cuotas deducibles en el **momento en que el empresario o profesional que las soportó reciba la correspondiente factura** o demás documentos justificativos del derecho a la deducción.

Si el devengo del impuesto se produjese en un momento posterior al de la recepción de la factura, dichas cuotas se entenderán soportadas cuando se devenguen. En el caso concreto de las importaciones, las cuotas deducibles se entenderán soportadas en el momento en que nazca el derecho a la deducción. En los casos en los que se produce la inversión del sujeto pasivo, las cuotas se entenderán soportadas en el momento en que se expida la factura a la que se refiere el artículo 165 LIVA, salvo que el momento del devengo sea posterior al de dicha emisión, en cuyo caso dichas cuotas se entenderán soportadas en el momento del devengo de las mismas.

5) Cuando la cuantía de las deducciones procedentes supere el importe de las cuotas devengadas en el mismo período de liquidación, el exceso podrá ser **compensado** en las declaraciones-liquidaciones posteriores, siempre que no hubiesen transcurrido **cuatro años** contados a partir de la presentación de la declaración-liquidación en que se origine dicho exceso. No obstante, el sujeto pasivo también podrá optar por la **devolución** del saldo existente a su favor, sin que en tal caso pueda efectuar su compensación en declaraciones-liquidaciones posteriores, cualquiera que sea el período de tiempo transcurrido hasta que dicha devolución se haga efectiva.

1.3.2. Regla de prorrata

Este régimen especial de deducción se aplica cuando el sujeto pasivo realiza **operaciones que dan derecho a deducción y otras que no generan este derecho**, como operaciones no sujetas o exentas, de manera que las **cuotas tributarias soportadas por el sujeto pasivo en estos casos no se podrán deducir del todo**, sino en una proporción determinada (prorrata), que se calcula mediante un procedimiento especial[26].

[26] Arts. 102 a 106 LIVA

Esta regla de prorrata presenta dos **modalidades**:

1) Prorrata general[27]. En la modalidad general la deducción se calcula aplicando un **porcentaje (prorrata) sobre el total de cuotas soportadas** en el ejercicio de una actividad, sin tener en cuenta qué bienes o servicios adquiridos se han afectado a operaciones sujetas o exentas y cuales se han destinado a operaciones que no dan derecho a la deducción. En este caso, el porcentaje de deducción, que se **redondeará por exceso**, se calcula según la siguiente **fórmula**:

[27] Art. 104 LIVA

$$\%\ \text{de prorrata} = \frac{\text{importe total de operaciones que originan el derecho a la deducción}}{\text{importe total de operaciones que originan y no originan el derecho a la deducción}} \cdot 100$$

A los efectos del cálculo de la prorrata, se entenderá por **importe total de las operaciones** en el denominador de la fórmula la suma de las contraprestaciones correspondientes a las mismas, incluso respecto de las operaciones exentas o no sujetas al impuesto.

En el momento de concretar las partidas que deben situarse en el denominador de la fórmula, también hay que tener en cuenta que se incluyen **reglas especiales de cómputo para determinadas operaciones**.

Tres son las reglas especiales:

1. En las **operaciones de cesión de divisas**, **billetes de banco y monedas** que sean medios legales de pago, exentas del impuesto, el importe a computar en el denominador será el de la contraprestación de la reventa de dichos medios de pago, incrementado, en su caso, en el de las comisiones percibidas y minorado en el precio de adquisición de las mismas o, si éste no pudiera determinarse, en el precio de otras divisas, billetes o monedas de la misma naturaleza adquiridas en igual fecha.

2. En las operaciones de **cesión de pagarés y valores no integrados en la cartera de las entidades financieras**, el importe a computar en el denominador será el de la contraprestación de la reventa de dichos efectos incrementado, en su caso, en el de los intereses y comisiones exigibles y minorada en el precio de adquisición de los mismos.

3. Tratándose de **valores integrados en la cartera de las entidades financieras** deberán computarse en el denominador de la prorrata los intereses exigibles durante el período de tiempo que corresponda y, en los casos de transmisión de los referidos valores, las plusvalías obtenidas.

Indicar, por último, que para la determinación del porcentaje de deducción **no se computarán** en ninguno de los términos de la relación:

1) Las operaciones realizadas **desde establecimientos permanentes situados fuera del territorio** de aplicación del impuesto, cuando los costes relativos a dichas operaciones no sean soportados por establecimientos permanentes situados dentro del mencionado territorio.

2) Las **cuotas del IVA** que hayan gravado directamente las operaciones a que se refiere el apartado anterior.

3) El importe de las entregas y exportaciones de los **bienes de inversión** que el sujeto pasivo haya utilizado en su actividad empresarial o profesional.

4) El importe de las **operaciones inmobiliarias o financieras** que **no constituyan actividad empresarial o profesional habitual** del sujeto pasivo.

En todo caso se reputará actividad empresarial o profesional habitual del sujeto pasivo la de arrendamiento, y tendrán la consideración de operaciones financieras las operaciones exentas del art. 20.Uno.18.° LIVA y también las que no gocen de exención.

5) Las **operaciones no sujetas** al impuesto.

6) La **afectación** o, en su caso, el cambio de afectación de bienes producidos, construidos, extraídos, transformados, adquiridos o importados en el ejercicio de la actividad empresarial o profesional del sujeto pasivo para su utilización como bienes de inversión.

La aplicación de esta regla de prorrata general, en fin, se hace primero de manera **provisional** a partir de las operaciones del **año precedente**, o de manera alternativa, con un **porcentaje aprobado por la Administración** a propuesta del sujeto pasivo[28]. Una vez acabado el año, se calcula el **porcentaje definitivo** a partir de las operaciones llevadas a cabo realmente, y se regularizan las deducciones provisionales practicadas.

[28]El procedimiento a seguir se contiene en el art. 28.1.3.° RIVA.

Ejemplo

Un distribuidor de fruta y verduras a supermercados realiza las siguientes adquisiciones:

- **Adquisición de fruta y verduras.**
- **Adquisición de maquinaria.**
- **Importación de aditivos y conservantes.**

Por otro lado, esta entidad ha efectuado las ventas que se indican:

- **Ventas de fruta y verdura a diferentes supermercados de la provincia de Barcelona.**
- **Ventas de fruta y verdura a un supermercado de Toulouse.**

Todas las operaciones que realiza la sociedad distribuidora generan el derecho a la deducción de las cuotas soportadas, de acuerdo con el artículo 94 LIVA. Así, por una parte tenemos las ventas realizadas en territorio español, las cuales no están exentas. Por otra, están las entregas al supermercado de Toulouse, que si bien están exentas por tratarse de entregas intracomunitarias, generan el derecho a la deducción de acuerdo con el art. 94.Uno.1.°.c) LIVA.

Por tanto, no es de aplicación la regla de prorrata prevista en el artículo 102 LIVA, sino que la totalidad de las cuotas soportadas serán deducibles salvo que opere alguna de las limitaciones o restricciones de los artículos 95 y 96 LIVA.

Ejemplo

Una empresa se dedica al alquiler de viviendas y locales de negocio. Los ingresos obtenidos por las operaciones realizadas el año X-1 han sido de 12.000 euros por el alquiler de viviendas y de 32.000 euros por el alquiler de locales de negocio, y en el año X, de 20.000 euros y 25.000 euros, respectivamente. El IVA soportado el año X por las adquisiciones hechas en relación a todos los inmuebles arrendados ha sido de 1.280 euros los tres primeros trimestres y de 160 euros el cuarto trimestre.

Calculad el porcentaje de prorrata aplicable al año X y la cantidad total de IVA soportado que es deducible este año.

Tenemos que tener en cuenta que el alquiler de viviendas es una operación exenta que no da derecho a deducción del IVA soportado y que, en cambio, el alquiler de locales de negocio es una operación sujeta y no exenta que sí genera este derecho. Como las cuotas de IVA soportadas han sido generadas por adquisiciones realizadas en relación con todos los inmuebles arrendados (exentos y no exentos), tenemos que calcular el porcentaje de prorrata general aplicable el año X, para saber qué parte del IVA soportado global es deducible este año.

De acuerdo con el art. 105.Uno LIVA, el porcentaje de deducción provisionalmente aplicable cada año será el fijado como definitivo para el año precedente. Esta regla está prevista para poder aplicar un porcentaje de prorrata los tres primeros trimestres del año X, puesto que hasta el final de ese año (es decir, hasta la liquidación del cuarto trimestre), no se saben los datos de los ingresos obtenidos por las operaciones de alquiler durante el año X.

En primer lugar, pues, calcularemos el porcentaje de prorrata definitivo del año X-1, aplicando la fórmula prevista en el art. 104.Dos LIVA: [32.000 / (32.000 + 12.000)] * 100 = 72,72%. Este porcentaje se redondea por exceso: 73%.

Este porcentaje de prorrata del año X-1 es el que, provisionalmente, aplicará también la empresa en los tres primeros trimestres del año X. Siendo el IVA soportado en este periodo de 1.280 euros, según se indica en el enunciado, el IVA deducible en los tres primeros trimestres del año X ha sido: 1.280 * 73% = 934,40 euros.

Una vez finalizado el año X, cuando tiene lugar la liquidación del cuarto trimestre, ya se puede calcular el porcentaje definitivo de prorrata de todo el año, porque ya se conocen los ingresos obtenidos por el alquiler de viviendas (20.000 euros) y de locales de negocios (25.000 euros). Aplicando la misma fórmula que hemos visto para el año

X-1, ahora tendremos: [25.000 / (25.000 + 20.000)] * 100 = 55,55%. Este porcentaje se redondea por exceso: 56%.

Una vez calculado el porcentaje definitivo de prorrata para el año X, tenemos que hacer dos cosas:

- Primero, aplicar este porcentaje al IVA soportado el cuarto trimestre del año X, para saber qué parte del mismo es deducible: 160 * 56% = 89,60 euros.

- Segundo, regularizar las cantidades de IVA deducidos los tres primeros trimestres, que se habían calculado aplicando el porcentaje provisional del año X-1: 1.280 * 73% = 934,40 euros. Como ahora el porcentaje definitivo del año X es del 56%, ya podemos saber eI IVA realmente deducible los tres primeros trimestres: 1.280 * 56% = 716,80 euros. Como podemos comprobar, la empresa ha deducido en este periodo más IVA del que podía deducir finalmente, y esto quiere decir que la diferencia (934,40 – 716,80 = 217,60 euros) es la cantidad de exceso de deducción que deberemos regularizar en la liquidación del cuarto trimestre. En la liquidación del cuarto trimestre tenemos 89,60 euros de IVA deducible, de acuerdo ya con el porcentaje definitivo de prorrata para el año X, pero le deberemos restar a esta cantidad la cifra de exceso de deducción de los primeros tres trimestres: 89,60 – 217,60 = -128 euros. Como la cifra es negativa, a la liquidación del IVA del cuarto trimestre, a la cantidad de IVA devengado o repercutido por el alquiler de los locales de negocio se tendrá que sumar esta cantidad de 128 euros, y la cifra resultante será la cantidad a ingresar. Cómo podemos comprobar, en la liquidación del cuarto trimestre se ingresa incluso más de la cantidad de IVA devengado o repercutido, puesto que de esta forma se compensa el exceso de deducción de los primeros tres trimestres.

En definitiva, la cantidad de IVA soportado que es deducible en todo el año X es: 934,40 (los tres primeros trimestres) – 128 (el cuarto trimestre) = 806,40 euros. Ésta es la cantidad de IVA deducible que hubiésemos calculado si ya desde el primer trimestre del año X hubiéramos sabido el porcentaje definitivo de prorrata de dicho año: (1.280 + 160) * 56% = 806,40 euros.

2) Prorrata especial. La prorrata especial se prevé para tratar de acercar este régimen estimativo de deducción a la realidad económica de los sujetos y para que el sujeto pasivo **deduzca exactamente las cuotas soportadas**.

Supuestos de aplicación de la prorrata especial

La prorrata especial se aplica en los dos supuestos siguientes:

a) cuando el sujeto **opte** por utilizarla en los plazos y la forma previstos reglamentariamente[29];

b) obligatoriamente, cuando el importe total de las cuotas deducibles en un año natural, por aplicación de la prorrata general, **exceda del 20%** de lo que resultaría aplicando la prorrata especial.

[29] Art. 28.1.1.° RIVA

Su aplicación concreta no es más que una especificación de la prorrata general, siempre que **se puedan individualizar** los bienes y servicios adquiridos y utilizados exclusivamente en operaciones que originen el derecho a la deducción, o en las que no habiliten para el ejercicio del derecho.

En el primer caso, será posible **deducir íntegramente** las cuotas del IVA soportado, mientras que en el segundo caso **no resultará posible deducir** ninguna cuota. Finalmente, cuando los bienes o servicios se utilicen para hacer conjuntamente las dos clases de operaciones (con derecho a deducción y sin él), se recurre a las reglas de la **prorrata general**.

Al igual que en el régimen general de deducción, en este régimen especial tampoco podrán ser objeto de deducción las **limitaciones del derecho a deducir** por ausencia de

afectación directa y exclusiva de los bienes o servicios a la actividad empresarial o profesional y la prohibición de deducibilidad de los arts. 95 y 96 LIVA.

Ejemplo

La empresa Noseaquemededico realiza en el año X unas ventas por un valor de 600.000 euros. Del total de ventas, 360.000 euros han sido generados por ventas gravadas que devengan IVA repercutido y originan el derecho a deducción del IVA soportado, mientras que el resto (240.000 euros) ha sido producto de ventas exentas que no devengan IVA ni originan tal derecho.

El total de adquisiciones de bienes y servicios efectuadas por la misma empresa durante el mismo ejercicio es de 336.000 euros. De esta cantidad, 86.000 euros corresponden a bienes adquiridos y destinados a las operaciones con derecho a deducir (ventas no exentas), mientras que 24.000 euros proceden de bienes adquiridos y utilizados posteriormente por ambos tipos de operaciones (ventas exentas y no exentas). El resto corresponde a bienes comprados y destinados a ventas exentas que no permiten deducir el IVA soportado.

El tipo impositivo aplicable en todas las operaciones del supuesto es el general del 16%.

La prorrata especial se calcula de acuerdo con lo que establece el artículo 106 LIVA. Por un lado, las cuotas impositivas soportadas en la adquisición o importación de bienes o servicios utilizados en operaciones que originen el derecho a deducción, se podrán deducir íntegramente. Por el contrario, las cuotas impositivas soportadas en la adquisición o importación de bienes o servicios utilizados exclusivamente en la realización de operaciones que no originen derecho a deducción, no podrán ser objeto de deducción. Por último, las cuotas impositivas soportadas en la adquisición de bienes o servicios utilizados sólo en parte en la realización de operaciones deducibles, sólo se podrán deducir aplicando el porcentaje correspondiente a la prorrata general.

En nuestro caso tenemos:

- Cuotas soportadas por operaciones que originan derecho a deducción (adquisiciones de bienes destinados a las ventas no exentas): 86.000 * 16 % = 13.760 euros. Esta cantidad es deducible totalmente.

- Cuotas soportadas por operaciones que originan en parte derecho a deducción (adquisiciones de bienes destinados indistintamente a las ventas exentas y no exentas): 24.000 * 16 % = 3.840 euros. En este supuesto, debemos calcular qué porcentaje de estas cuotas soportadas es deducible, aplicando la prorrata general. Como tuvimos ocasión de indicar en los anteriores ejemplos, el porcentaje de prorrata general aplicable al supuesto será: (360.000 / 600.000) * 100 = 60 %. Eso significa que las cuotas deducibles alcanzan la siguiente cantidad: 3.840 * 60 % = 2.304 euros.

- Cuotas soportadas por operaciones que no originan derecho a deducción (adquisiciones de bienes destinados a las ventas exentas): (336.000 – 86.000 – 24.000) * 16% = 36.160 euros. Esta cantidad no es deducible.

En relación con las ventas que realiza la empresa Noseaquemededico, el valor del IVA devengado o repercutido será: 360.000 * 16 % = 57.600 euros.

En definitiva, si queremos conocer el IVA que resulta a ingresar o a compensar o devolver de la empresa Noseaquemededico, debemos calcular la diferencia entre el IVA devengado o repercutido y el IVA soportado deducible por este sujeto:

IVA devengado o repercutido = 57.600 euros.
IVA soportado deducible = (13.760 + 2.304) = 16.064 euros.
IVA a ingresar = 57.600 – 16.064 = 41.536 euros.

Finalmente, hace falta determinar si resulta o no obligatoria para el mencionado sujeto pasivo la aplicación de esta regla especial de prorrata. En este sentido nos tenemos que remitir a lo estipulado en el art. 103.2 LIVA, en cuyo apartado 2.º se señala que la regla de la prorrata especial será de aplicación obligatoria cuando el montante total de las cuotas deducibles en un año natural por aplicación de la regla de la prorrata general exceda en un 20% del que resultaría por aplicación de la regla especial de prorrata.

Así, pues, debemos calcular las cuotas deducibles en ambas modalidades, a los efectos de poder efectuar esta comparativa:

- Cuotas deducibles por aplicación de la regla especial de prorrata: 16.064 euros.
- Cuotas deducibles por aplicación de la prorrata general: IVA soportado por todas las adquisiciones × porcentaje de prorrata = (336.000 × 16%) × 60% = 32.256 euros.

Como podemos comprobar, la cantidad deducible por aplicación de la prorrata general (32.256 euros) excede en más de un 20% de la que se genera con la prorrata especial (16.064 euros), por lo que en este supuesto resultaría obligatorio para el sujeto pasivo acogerse a esta última modalidad de deducción. El 20% de la prorrata especial es en el supuesto que nos ocupa de 19.276,8 euros [16.064 + (16.064 × 20%)], y toda cantidad deducible por la prorrata general que igualase o superase esta cantidad (en nuestro caso, 32.256 euros, que supera claramente esta cifra) provoca la obligatoriedad en la aplicación del régimen de prorrata especial.

1.3.3. Régimen de deducciones en sectores diferenciados de la actividad económica

A veces los sujetos pasivos del impuesto pueden desarrollar de manera conjunta **actividades empresariales o profesionales diferentes**, dentro de una actividad económica general, cuyos **regímenes de deducción también son diferentes**.

El legislador considera **sectores diferenciados** los siguientes:

1) Aquéllos en los que las **actividades ejercidas y los regímenes de deducción son diferentes.**

(30)Real Decreto 1560/1992, de 18 de diciembre

Las actividades económicas son distintas si tienen asignados grupos diferentes en la **clasificación nacional de actividades económicas**[30], mientras que los regímenes de deducción son diferentes cuando sus **prorratas difieren en más de cincuenta puntos porcentuales**.

2) Las actividades acogidas al régimen especial **simplificado**, al de **agricultura**, al de las operaciones con **oro de inversión** o al **recargo de equivalencia.**

3) Las operaciones de **arrendamiento financiero**.

(31)Art. 101 LIVA

En este caso, la regla general determina que el régimen de deducción se aplica **independientemente a cada sector de actividad**, se deduce del IVA devengado el IVA soportado que le corresponda y se aplica, si cabe, la **prorrata general** cuando se efectúen adquisiciones o importaciones de bienes o servicios para su utilización en común en varios sectores diferenciados de actividad[31].

Por excepción a lo dispuesto como regla general, los bienes o servicios que se destinen a ser utilizados simultáneamente en actividades acogidas al régimen especial simplificado y en otras actividades sometidas al régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca o del recargo de equivalencia, el referido porcentaje de deducción a efectos del régimen

simplificado será del 50 por 100 si la afectación se produce respecto de actividades sometidas a dos de los citados regímenes especiales, o de un tercio en otro caso.

Ejemplo

Un empresario realiza dos actividades económicas calificadas en grupos distintos en la clasificación nacional de actividades económicas. La prorrata general correspondiente a la primera actividad es de 90% y la aplicable a la segunda del 10%. Este empresario ha adquirido bienes para la utilización conjunta en ambas actividades por un importe de 5.000 euros.

Se cumplen aquí los requisitos del régimen especial de deducción, al ser tanto las actividades ejercidas distintas como también sus regímenes de deducción. Este último requisito se produce porque entre una y otra actividad hay una distancia de 80 puntos porcentuales en sus respectivas prorratas (90% y 10%), esto es, más de 50 puntos porcentuales que exige la normativa.

Para saber qué porcentaje de prorrata es deducible respecto de la adquisición de bienes utilizados conjuntamente para ambas actividades (5.000 euros), hay que calcular la prorrata general según la fórmula conocida, aunque en este caso debe hacerse conjuntamente, esto es, incluyendo en el numerador la suma de las operaciones con derecho a deducción (no exentas) realizadas en las dos actividades y en el denominador la suma de todas las operaciones (exentas y no exentas) igualmente efectuadas en el ámbito de las dos actividades.

La Administración, no obstante, puede **autorizar la aplicación de un régimen de deducción común** al conjunto de actividades que realice un sujeto pasivo a solicitud de éste[32].

[32]El procedimiento para articular esta solicitud se desarrolla en el art. 28.1.2.° RIVA.

La autorización no surtirá efectos en el año en que el montante total de las cuotas deducibles por la aplicación del régimen de deducción común exceda en un 20 por 100 al que resultaría de aplicar con independencia el régimen de deducciones respecto de cada sector diferenciado. En otro caso, la autorización concedida continuará vigente durante los años sucesivos en tanto no sea revocada o renuncie a ella el sujeto pasivo.

1.3.4. Regularización de deducciones por bienes de inversión

De acuerdo con este régimen especial, existe la posibilidad de deducir de manera inmediata las cuotas soportadas por adquisición o importación de **bienes de inversión**[33]. Ahora bien, **si el sujeto que se acoge a este régimen está sujeto a prorrata**, es preciso que se den una serie de circunstancias en un periodo de tiempo concreto –cuatro años para muebles y nueve para inmuebles-, que motiven la **regularización**[34].

[33]Art. 107 LIVA

[34]El concepto legal de "bienes de inversión" a efectos del impuesto se contiene en el art. 108 LIVA.

La regularización también se aplicará cuando los sujetos pasivos hubiesen realizado, durante el año de adquisición de los bienes de inversión, exclusivamente operaciones que originen derecho a deducción o exclusivamente operaciones que no originen tal derecho y, posteriormente, durante los siguientes cuatro años (muebles) o nueve años (inmuebles) se modificase esta situación y se tuviera que aplicar el régimen de prorrata.

Las regularizaciones indicadas, no obstante, sólo se practicarán cuando, entre el porcentaje de deducción **definitivo** correspondiente a cada uno de dichos años y el que prevaleció en el año en que se **soportó la repercusión**, exista una **diferencia superior a diez puntos**.

En estos casos, los ingresos o, en su caso, deducciones complementarias resultantes de la regularización de deducciones por bienes de inversión deberán efectuarse en la **declaración-liquidación correspondiente al último período de liquidación del año natural** a que se refieran.

En cuanto al aspecto temporal de la regularización, se añaden dos supuestos que se apartan de la regla anterior:

a) Cuando la **utilización efectiva o entrada en funcionamiento de los bienes se inicien con posterioridad a su adquisición o importación**, la regularización se efectuará el año en que se produzcan dichas circunstancias y los cuatro siguientes (muebles) y los nueve siguientes (inmuebles).

b) En segundo lugar, la regularización de las **cuotas impositivas que hubiesen sido soportadas con posterioridad a la adquisición o importación de los bienes de inversión o, en su caso, del inicio de su utilización o de su entrada en funcionamiento**, deberá efectuarse al finalizar el año en que se soporten dichas cuotas con referencia a la fecha en que se hubieran producido las circunstancias indicadas y por cada uno de los años transcurridos desde entonces. En este supuesto, los ingresos o, en su caso, deducciones complementarias resultantes de la regularización de deducciones por bienes de inversión deberán efectuarse en el mismo **año en que se soporten las cuotas repercutidas**.

El **procedimiento** para practicar la regularización es el siguiente[35]:

[(35)] Art. 109 LIVA

1) Conocido el porcentaje de deducción definitivamente aplicable en cada uno de los años en que deba tener lugar la regularización, se determinará el importe de la **deducción que procedería si la repercusión de las cuotas se hubiese soportado en el año que se considere**.

2) Dicho importe se **restará** del de la **deducción efectuada en el año en que tuvo lugar la repercusión**.

3) La **diferencia positiva o negativa se dividirá por cinco** o, tratándose de terrenos o edificaciones, **por diez**, y el cociente resultante será la cuantía del ingreso o de la deducción complementarios a efectuar.

Por último, el régimen de regularización se completa con dos reglas específicas a considerar cuando tenga lugar una **transmisión del patrimonio empresarial o profesional** o cuando se produzca la **pérdida o inutilización definitiva** de los bienes de inversión, y se consideran las consecuencias que se producen si se realiza la **entrega de los citados bienes durante el período de regularización**.

En primer lugar, se indica que cuando tenga lugar una transmisión del patrimonio empresarial o profesional no sujeta en virtud del art. 7.1.° LIVA, el **adquirente quedará automáticamente subrogado en la posición del transmitente**, de tal manera que la prorrata de deducción aplicable para practicar la regularización de deducciones de dichos bienes durante el mismo año y los que falten para terminar el período de regularización será la que corresponda a dicho adquirente (art. 107.Cinco LIVA).

Respecto del segundo supuesto mencionado, se precisa que en los supuestos de pérdida o inutilización definitiva de los bienes de inversión, por causa no imputable al sujeto pasivo debidamente justificada, **no procederá efectuar regularización alguna** durante los años posteriores a aquél en que se produzca dicha circunstancia (art. 107.Seis LIVA).

Y para finalizar, se impone una **regularización única por el tiempo del período de regularización que quede por transcurrir** en los casos de entregas de los bienes de inversión efectuadas durante ese período, que será distintas en función de si la entrega está sujeta y no exenta o está no sujeta o exenta (art. 110 LIVA).

Ejemplo

Un promotor inmobiliario ha afectado a su actividad económica uno de los locales que ha construido, valorado en 60.000 euros. En ese momento, este sujeto pasivo del IVA está sometido al régimen de prorrata general del 60%. En los tres años siguientes, el porcentaje de prorrata asciende al 65%, al 75% y al 48%, respectivamente. En el cuarto año, siendo la prorrata del sujeto del 80%, se produce la venta del local a otro empresario por 100.000 euros.

En el momento en que se ha producido la afectación se ha devengado IVA como autoconsumo, dado que el local pasó del activo circulante al activo fijo –art. 9.1.° LIVA. En consecuencia, el empresario ha debido autorrepercutirse el impuesto: 60.000 * 16% = 9.600 euros. A su vez, esta cuota se ha podido deducir bajo el régimen de regularización de los bienes de inversión, con la aplicación, si procede, de la regla de prorrata, que en este ejercicio es de 60%. En el año de la afectación, por tanto, la deducción practicada ha sido: 9.600 * 60% = 5.760 euros.

Al año siguiente, la prorrata general aplicable ha ascendido 5 puntos porcentuales, pasando del 60% al 65%. Al diferir en menos de 10 puntos porcentuales ambos porcentajes, no procede practicar regularización por la inversión.

En el segundo año, sin embargo, las diferencias porcentuales de la prorrata ya son superiores a 10 (en concreto, la diferencia entre 75% y 60% es de 15 puntos porcentuales). Por este motivo, sí procede en este ejercicio practicar la regularización.

- Deducción practicada el año de la afectación: 9.600 * 60% = 5.760 euros.
- Deducción deducible en el segundo año posterior a la afectación: 9.600 * 75% = 7.200 euros.
- Diferencia a regularizar: 5.760 – 7.200 = -1.440 euros.

Al tratarse de un bien inmueble, la cantidad a regularizar es la diferencia dividida entre 10 (entre 5 si el bien es mueble): -1.440 / 10 = -144 euros. Esta cantidad negativa (-144 euros) actúa como una deducción complementaria que se añade a las cuotas soportadas deducibles del período.

En el tercer año las diferencias porcentuales de la prorrata también son superiores a 10 (en concreto, la diferencia entre 48% y 60% es de 12 puntos porcentuales), aunque aquí la diferencia radica en el hecho de que la prorrata posterior no es superior, como en el año anterior, sino inferior. Por este motivo, también procede en este ejercicio practicar la regularización.

- Deducción practicada el año de la afectación: 9.600 * 60% = 5.760 euros
- Deducción deducible en el tercer año posterior a la afectación: 9.600 * 48% = 4.608 euros
- Diferencia a regularizar: 5.760 – 4.608 = 1.152 euros

Al tratarse de un bien inmueble, la cantidad a regularizar es la diferencia dividida entre 10 (entre 5 si el bien es mueble): 1.152 / 10 = 115,2 euros. Esta cantidad positiva (115,2 euros) actúa como un ingreso complementario que se añade a las cuotas devengadas o repercutidas del período.

Por otro lado, tenemos que advertir que si se produce la transmisión del inmueble antes de concluir el periodo de regularización del bien de inversión (en el supuesto, en el cuarto año), el sujeto pasivo tendrá que anticipar todas las regularizaciones anuales pendientes de deducción.

En el cuarto año las diferencias porcentuales de la prorrata vuelven a ser superiores a 10 (en concreto, la diferencia entre 80% y 60% es de 20 puntos porcentuales). Por este motivo, procede nuevamente en este ejercicio practicar la regularización.

- Deducción practicada el año de la afectación: 9.600 * 60% = 5.760 euros.

- Deducción deducible en el cuarto año posterior a la afectación: 9.600 * 80% = 7.680 euros.

- Diferencia a regularizar: 5.760 – 7.680 = -1.920 euros.

Al tratarse de un bien inmueble, la cantidad a regularizar sería la diferencia dividida entre 10 (entre 5 si el bien es mueble): -1.920 / 10 = -192 euros. Esta cantidad negativa (-192 euros) actuaría, al igual que en el segundo año, como una deducción complementaria que se añadiría a las cuotas soportadas deducibles del período. Sin embargo, al producirse la transmisión del local en este cuarto año, habrá que anticipar las regularizaciones multiplicando la cantidad que correspondería regularizar por los años que restan para finalizar el período de regularización. Esto sucede cuando la venta no está exenta, por renuncia a la exención.

En nuestro caso: -192 * 6 (años que faltan para que termine el período de regularización, esto es, años que faltan a contar desde el cuarto año hasta el décimo año) = -1.152 euros. Finalmente, si la venta del local estuviese exenta, por no renunciar el sujeto pasivo a la exención, la deducción deducible en el cuarto año posterior a la afectación sería del 0%, y por ello la diferencia a regularizar sería:

- Deducción practicada el año de la afectación: 9.600 * 60% = 5.760 euros.

- Deducción deducible en el cuarto año posterior a la afectación: 9.600 * 0% = 0 euros.

- Diferencia a regularizar: 5.760 – 0 = 5.760 euros.

Al tratarse de un bien inmueble, la cantidad a regularizar es la diferencia dividida entre 10 (entre 5 si el bien es mueble): 5.760 / 10 = 576 euros. Esta cantidad positiva (576 euros) actuaría, al igual que en el primer año, como un ingreso complementario que se añade a las cuotas devengadas o repercutidas del período. Sin embargo, al producirse la transmisión del local en este cuarto año, habrá que anticipar las regularizaciones multiplicando la cantidad que correspondería regularizar por los años que restan para finalizar el período de regularización.

En nuestro caso: 576 * 6 (años que faltan para que termine el período de regularización, esto es, años que faltan a contar desde el cuarto año hasta el décimo año) = 3.432 euros.

1.3.5. Deducciones anteriores al inicio de la actividad

Después de la **STJCE de 21 de marzo del 2000** (sentencia Gabalfrisa), se modificó la redacción de los **artículos 111, 112 y 113 de la LIVA**. De acuerdo con estos preceptos, se permiten **deducir**, en general, las cuotas soportadas antes del inicio de una actividad aplicando un **porcentaje provisional**, sometido a posterior **regularización**, **propuesto** por el sujeto pasivo o **fijado** por la Administración[36].

[36]Este régimen especial de deducción se desarrolla en el art. 27 RIVA, mientras que la solicitud del sujeto pasivo con la propuesta de porcentaje provisional de deducción se disciplina en el art. 28.1.4.° RIVA.

El único requisito que se pide para aplicar la deducción es que los sujetos adquieran la condición de empresarios o profesionales para efectuar adquisiciones o importaciones de bienes o servicios con la **intención**, confirmada por los elementos objetivos, de **destinarlos** a la realización de actividades de esta naturaleza.

Por lo tanto, ya no hace falta que el inicio de la actividad se produzca en el plazo de un año, como establecía la redacción anterior de la LIVA, y continúan quedando **excluidas** de este régimen de deducción las adquisiciones que el

sujeto pasivo desee emplear en las actividades sometidas al **recargo de equivalencia** o a alguno de los **regímenes especiales de agricultura, ganadería o pesca**.

Las deducciones provisionales a que se refiere este régimen especial se regularizarán aplicando el **porcentaje definitivo** que, calculado por el procedimiento de prorrata general, **globalmente corresponda al período de los cuatro primeros años naturales** de realización de entregas de bienes o prestaciones de servicios efectuadas en el ejercicio de actividades empresariales o profesionales, siguiendo el siguiente procedimiento:

1) Conocido el porcentaje de deducción definitivamente aplicable a las cuotas soportadas o satisfechas con anterioridad al inicio de la realización de las entregas de bienes o prestaciones de servicios correspondientes a la actividad empresarial o profesional, **se determinará el importe de la deducción que procedería en aplicación del mencionado porcentaje**.

2) Dicho importe se restará de la **suma total de las deducciones provisionales practicadas**.

3) La **diferencia, positiva o negativa, será la cuantía del ingreso o de la deducción** complementaria a efectuar.

4) Las deducciones provisionales correspondientes a cuotas soportadas o satisfechas por la adquisición o importación de bienes de inversión, **una vez regularizadas** con arreglo a lo dispuesto en los tres apartados anteriores, deberán ser objeto de la **regularización prevista para las deducciones por bienes de inversión** durante los años del período de regularización que queden por transcurrir.

Ejemplo

Antes de iniciar la actividad empresarial, en el año X, se adquiere maquinaria por un importe de 1.000.000 de euros. El sujeto pasivo propone a la Administración la aplicación de un porcentaje provisional de deducción del IVA soportado del 50%. La actividad se inicia dos años después, en el año X+2. Las ventas no exentas realizadas a partir de ese momento durante los cuatro años siguientes (X+2, X+3, X+4 y X+5) ascienden a 500.000, 400.000, 600.000 y 700.000 euros. En esos mismos años la empresa realiza operaciones exentas que no dan derecho a deducción por los siguientes importes: 100.000, 200.000, 300.000 y 400.000 euros.

En el año de adquisición de la maquinaria, el IVA soportado asciende a 160.000 euros (1.000.000 * 16%). De esta cantidad, el 50% es deducible: 160.000 * 50% = 80.000 euros. Esta cantidad será devuelta por la Administración al sujeto pasivo, puesto que no ha empezado la actividad y aún no existen cuotas devengadas o repercutidas.

El porcentaje definitivo de prorrata es el siguiente: [(500.000 + 400.000 + 600.000 + 700.000) / (500.000 + 400.000 + 600.000 + 700.000 + 100.000 + 200.000 + 300.000 + 400.000)] * 100 = 68,75%. Este porcentaje se redondea por exceso: 69%.

La regularización, por tanto, es la siguiente:

1. Deducción practicada el año X de adquisición de la maquinaria: 160.000 * 50% (porcentaje de prorrata provisional) = 80.000 euros.

2. Deducción que corresponde de acuerdo con el porcentaje de prorrata definitivo de los cuatro años siguientes al inicio de la actividad: 160.000 * 69% = 110.400 euros.

En este caso, como la cuota deducible definitivamente (110.400 euros) es superior a la cuota deducida efectivamente de forma provisional (80.000 euros), en el año X+6 corresponde efectuar la regularización, siendo la diferencia (30.400 euros) mayor cantidad deducible en ese ejercicio.

1.3.6. Rectificación de deducciones

Los sujetos pasivos, cuando no haya mediado requerimiento previo, **podrán** rectificar las deducciones practicadas cuando el importe de las mismas se hubiese determinado incorrectamente o el importe de las cuotas soportadas haya sido objeto de rectificación. Esta rectificación de las deducciones será **obligatoria** cuando implique una minoración del importe inicialmente deducido[37].

[37] Art. 114 LIVA

La rectificación de deducciones originada por la **previa rectificación del importe de las cuotas inicialmente soportadas** se efectuará de la siguiente **manera**:

1) Cuando la rectificación determine un **incremento** del importe de las cuotas inicialmente deducidas, podrá efectuarse en la **declaración-liquidación** correspondiente al período impositivo en que el sujeto pasivo reciba el documento justificativo del derecho a deducir en el que se rectifiquen las cuotas inicialmente repercutidas, o bien en las declaraciones-liquidaciones siguientes, siempre que no hubiesen transcurrido **cuatro años** desde el devengo de la operación o, en su caso, desde la fecha en que se hayan producido las circunstancias que determinan la modificación de la base imponible de la operación.

Sin perjuicio de lo anterior, en los supuestos en que la rectificación de las cuotas inicialmente soportadas hubiese estado motivado **por causa distinta de las previstas en el art. 80 LIVA** (que contiene el régimen de la modificación de la base imponible), no podrá efectuarse la rectificación de la deducción de las mismas después de transcurrido **un año** desde la fecha de expedición del documento justificativo del derecho a deducir por el que se rectifican dichas cuotas.

2) Cuando la rectificación determine una **minoración** del importe de las cuotas inicialmente deducidas, el sujeto pasivo deberá presentar una **declaración-liquidación** rectificativa aplicándose a la misma el **recargo** y los **intereses de demora** que procedan de conformidad con lo previsto en la Ley General Tributaria.

No obstante, cuando la rectificación tenga su origen en un **error fundado de derecho o en las causas del artículo 80 LIVA** (que contiene el régimen de la modificación de la base imponible), ésta deberá efectuarse en la declaración-liquidación correspondiente al período impositivo en que el sujeto pasivo **reciba el documento justificativo** del derecho a deducir en el que se rectifiquen las cuotas inicialmente soportadas.

2. Devoluciones

Como acabamos de comprobar, los empresarios y profesionales tienen **derecho a deducir** de las cuotas tributarias que se hayan devengado por las operaciones que realicen, las cuotas soportadas en las adquisiciones de bienes y servicios que utilicen en la actividad económica.

En estos supuestos el legislador prevé la posibilidad de trasladar, cuando convenga, el **exceso de cuota soportada** en relación con la cuota repercutida al periodo siguiente. Pero cuando este exceso es demasiado elevado, las **compensaciones son insuficientes** y la situación se repite en el tiempo, por lo que se prevé el mecanismo de la **devolución** de las cuotas.

Respecto a esta cuestión, se puede hablar de unos **supuestos generales de devolución** y de otros instrumentos de devolución que atienden mayoritariamente al fin último del impuesto, que es **gravar el consumo efectivo en el territorio de aplicación del impuesto**. Con todo, en estos últimos supuestos se detecta también una cierta finalidad proteccionista, es decir, se busca que las mercancías salgan sin soportar ningún tributo y compitan en las mismas condiciones que las fabricadas en el mercado de destino. Así, pues, distinguimos entre:

a) Supuestos generales. En el supuesto general de devolución, los sujetos pasivos que no hayan podido efectuar las deducciones originadas en un periodo de liquidación, porque han excedido continuamente la cuantía de las deducciones de las cuotas devengadas, tendrán derecho a solicitar la **devolución del saldo a su favor existente el 31 de diciembre de cada año**. La solicitud se debe formular en la **declaración-liquidación correspondiente al último periodo de liquidación del año**[38].

[(38)]Art. 115 LIVA

A efectos del procedimiento a seguir, la normativa estipula lo siguiente:

1. En los supuestos generales de devolución, la Administración procederá, en su caso, a practicar **liquidación provisional** dentro de los seis meses siguientes al término del plazo previsto para la presentación de la declaración-liquidación en que se solicite la devolución del impuesto, o a partir de la fecha de la presentación de esta última si se trata de una declaración-liquidación presentada fuera de plazo.

2. Cuando de la declaración-liquidación, o en su caso de la liquidación provisional, resulte cantidad a devolver, la Administración tributaria procederá a su **devolución de oficio**, sin perjuicio de la práctica de las ulteriores liquidaciones provisionales o definitivas que procedan.

3. Si la liquidación provisional no se hubiera practicado en el plazo establecido en el primer párrafo de este apartado, la Administración tributaria procederá a **devolver de oficio** el importe total de la cantidad solicitada, sin perjuicio de la práctica de las liquidaciones provisionales o definitivas ulteriores que pudieran resultar procedentes.

4. Transcurrido el plazo establecido sin que se haya ordenado el pago de la devolución por causa imputable a la Administración tributaria, se aplicará a la cantidad pendiente de devolución el **interés de demora** a que se refiere la Ley General Tributaria, desde el día siguiente al de la finalización de dicho plazo y hasta la fecha del ordenamiento de su pago, sin necesidad de que el sujeto pasivo así lo reclame.

5. Reglamentariamente se determinarán el **procedimiento y la forma de pago** de la devolución de oficio a que se refiere el presente apartado (art. 29 RIVA).

Como supuesto también general de devolución, se amplía a todos los sujetos pasivos la posibilidad de **solicitar devoluciones con carácter mensual**, siempre que opten por ello. Las solicitudes de devolución mensual tienen idénticos plazos y condiciones que la anual.

Contenido complementario

Las condiciones, términos, requisitos y procedimientos relativos a las solicitudes mensuales de devolución se desarrollan en los **arts. 30 y 30 bis RIVA.**

Para el ejercicio del derecho a la devolución mensual se crea un **registro de devolución mensual**, gestionado por la Agencia Estatal de Administración Tributaria, en el que los sujetos pasivos pueden inscribirse mediante la presentación de una **declaración censal**. Para poder inscribirse en este registro, los sujetos pasivos deben cumplir determinados **requisitos**:

- Estar al corriente de sus obligaciones tributarias.
- No estar incurso en ninguna de las causas que den lugar a la baja cautelar en el Registro de Devolución Mensual o de revocación del NIF.
- No realizar actividades que tributen en el régimen simplificado[39].

[39] Arts. 115.Dos y 116 LIVA.

Las solicitudes de inscripción en el Registro deben hacerse durante el mes de **noviembre** anterior al año en el que vayan a surtir sus efectos, si bien también puede solicitarse durante el plazo de presentación de las declaraciones-liquidaciones periódicas, en cuyo caso la inscripción se produciría con efectos desde el día siguiente a aquél en que finalice el período de liquidación a que aquéllas correspondan.

La solicitud de inscripción se entiende desestimada si no se obtiene resolución expresa en un plazo de tres meses desde su presentación.

Una vez inscritos en el Registro, el **plazo mínimo de permanencia** en él es de **un año natural** o, en el caso de solicitudes durante el plazo de presentación de las declaraciones-liquidaciones, durante el año natural en el que se produzca la inscripción y el siguiente.

Si se excluye a una entidad del Registro o se constata la inexactitud de la información censal presentada, se cierra el acceso al Registro durante los tres años siguientes a la notificación de la resolución correspondiente, y si se solicita la baja del Registro (en general, durante el mes de noviembre anterior al año en que haya de surtir efectos) no puede volver a solicitarse el alta para el mismo año natural.

Los sujetos pasivos inscritos en el Registro de Devolución Mensual deben presentar sus **declaraciones-liquidaciones** del impuesto exclusivamente por **vía telemática** y con periodicidad mensual. Asimismo, estos sujetos están obligados a presentar la **declaración informativa** con el contenido de los libros registro del impuesto a que hace referencia el **artículo 36** del Reglamento Gene-

ral de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el **Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio.**

b) Supuestos especiales. Se contemplan dos supuestos especiales de devolución en el IVA. El primero de ellos es el régimen de devolución **a exportadores en régimen de viajeros**, que obtendrán la devolución de entidades **colaboradoras instaladas** en puertos y aeropuertos una vez presenten una factura del vendedor[40].

(40)Art. 117 LIVA.

La devolución de estas cuotas también procederá respecto de las ventas efectuadas por los sujetos pasivos a quienes sea aplicable el **régimen especial del recargo de equivalencia**.

El **procedimiento a seguir** se ubica nuevamente en sede reglamentaria[41]:

(41)Art. 9.1.2° RIVA

1) La exención sólo se aplicará respecto de las entregas de bienes documentadas en una factura cuyo importe total, impuestos incluidos, sea **superior a 90,15 euros**.

2) La **residencia habitual** de los viajeros se acreditará mediante el pasaporte, documento de identidad o cualquier otro medio de prueba admitido en derecho.

3) El vendedor deberá expedir la correspondiente **factura** en la que se consignarán los bienes adquiridos y, separadamente, el impuesto que corresponda.

4) Los bienes habrán de salir del territorio de la Comunidad en el **plazo de los tres meses** siguientes a aquél en que se haya efectuado la entrega. A tal efecto, el viajero presentará los bienes en la aduana de exportación, que acreditará la salida mediante la correspondiente diligencia en la factura.

5) El viajero **remitirá la factura diligenciada por la aduana al proveedor**, quien le devolverá la cuota repercutida en el plazo de los quince días siguientes mediante cheque o transferencia bancaria. No obstante, el reembolso del impuesto podrá efectuarse también a través de **entidades colaboradoras**, autorizadas por la Agencia Estatal de Administración tributaria, que determinará las condiciones a las que se ajustará la operativa de dichas entidades y el importe de sus comisiones. En este segundo caso, los viajeros presentarán las facturas diligenciadas por la aduana a dichas entidades, que **abonarán el importe** correspondiente, haciendo constar la conformidad del viajero. Posteriormente, las referidas entidades **remitirán las facturas originales a los proveedores**, quienes estarán obligados a efectuar el correspondiente reembolso.

Ejemplo

Antonio ha comprado un coche a un concesionario de Málaga, soportando el correspondiente IVA. Al cabo de unos días, este señor se traslada a Tenerife, donde tiene su residencia habitual, debiendo pagar por ello el impuesto general indirecto canario.

Don Antonio puede presentar la factura en la aduana de la Comunidad Canaria, para la correspondiente diligencia, y tendrá derecho a la devolución del IVA soportado. La factura diligenciada será remitida al concesionario de Málaga. Este sujeto pasivo del IVA debe realizar el reembolso pero, a su vez, puede deducir esta cuota en la correspondiente autoliquidación trimestral.

c) El segundo supuesto especial de devolución es el denominado régimen de **devolución a empresarios o profesionales no establecidos en el ámbito espacial de aplicación del impuesto**[42].

[(42)]Art. 119 LIVA

Se asimilan a los no establecidos en el territorio de aplicación del impuesto, los empresarios o profesionales que, siendo titulares de un establecimiento permanente situado en el mencionado territorio, no realicen desde dicho establecimiento entregas de bienes ni prestaciones de servicios.

Los **requisitos** para el ejercicio del derecho a la devolución en este supuesto son los siguientes:

a) Que los empresarios o profesionales que pretendan ejercitarlo estén establecidas en la Comunidad, en Canarias, Ceuta o Melilla, o en otros **territorios terceros**.

b) Que durante el período a que se refiere la solicitud **solamente hayan realizado** en el territorio de aplicación del impuesto determinadas entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas.

Las dos únicas operaciones permitidas son:

a) Las entregas de bienes y prestaciones de servicios en las que los sujetos pasivos del impuesto sean los destinatarios de las mismas, según lo dispuesto en los números 2.°, 3.° y 4.° del art. 84.Uno LIVA.

b) Los servicios de transporte y los servicios accesorios a los transportes, exentos del impuesto en virtud de lo dispuesto en los artículos 21, 23, 24 y 64, de esta ley.

c) Que, durante el período a que se refiere la solicitud, los interesados **no hayan sido destinatarios** de entregas de bienes ni de prestaciones de servicios de las comprendidas en los artículos 70, apartado uno, números 6.° y 7.°, 72, 73 y 74 de esta ley, sujetas y no exentas del impuesto y respecto de las cuales tengan dichos interesados la condición de sujetos pasivos en virtud de lo dispuesto en los números 2.° y 4.° del apartado uno del artículo 84 LIVA.

d) Que nombren previamente un **representante residente** en el territorio de aplicación del impuesto a cuyo cargo estará el cumplimiento de las obligaciones formales o de procedimiento correspondientes, el cual responderá solidariamente con el interesado en los casos de devolución improcedente.

Esta obligación formal no resulta aplicable a los empresarios o profesionales establecidos en Canarias, Ceuta o Melilla.

e) Que esté reconocido que en el Estado en donde estén establecidos existe **reciprocidad de trato** a favor de los empresarios o profesionales establecidos en España.

El reconocimiento de la existencia de reciprocidad de trato a que se refiere el párrafo anterior se efectuará por resolución del director general de Tributos del Ministerio de Hacienda.

Esta obligación formal tampoco resulta aplicable a los empresarios o profesionales establecidos en Canarias, Ceuta o Melilla.

Ejemplo

¿Son deducibles las cuotas de IVA soportadas por empresarios noruegos?

La Resolución del director de la Agencia Estatal de Administración tributaria de 6 de octubre de 2000 dice lo siguiente:

En el supuesto de empresarios o profesionales establecidos fuera de la Comunidad, el derecho a la devolución del impuesto se condiciona al requisito específico de que se acredite la reciprocidad a favor de los empresarios o profesionales establecidos en España. A tal objeto, es necesario comparar la regulación concreta contenida en la legislación de Noruega sobre la devolución del impuesto a los empresarios no establecidos, adaptando las devoluciones autorizadas por la Administración española a las reconocidas por dicho país, a cuyo efecto se ha recabado el correspondiente informe de su Administración fiscal.

A través de la Dirección General de Relaciones Económicas Internacionales del Ministerio de Asuntos Exteriores, esta Dirección General trasladó el asunto a las autoridades competentes en Noruega, habiéndose recibido la contestación procedente de dichas autoridades.

Las condiciones en las que se produce la devolución de las cuotas soportadas en Noruega a los empresarios o profesionales establecidos en España son equivalentes a las establecidas en España para la devolución de las cuotas de IVA soportadas o satisfechas por empresarios o profesionales establecidos en este país. No obstante, a partir de la información suministrada por las autoridades noruegas, se han constatado las siguientes diferencias:

1) No procede la devolución de las cuotas soportadas en la adquisición o importación de bienes que son a su vez vendidos en Noruega.

2) La devolución de las cuotas correspondientes a bienes y servicios utilizados sólo parcialmente en la actividad empresarial o profesional se efectúa atendiendo al porcentaje de utilización efectiva de dichos bienes.

3) Las actividades de arrendamiento de bienes inmuebles, incluyendo las habitaciones en los hoteles, así como el transporte de pasajeros, servicios legales, financieros, de seguros o de consultoría administrativa u organizacional no están sujetas al impuesto sobre el valor añadido, por lo que los empresarios o profesionales que las desarrollen no tienen derecho a la devolución de las cuotas soportadas en sus adquisiciones.

4) No hay derecho a la deducción de las cuotas soportadas en las adquisiciones de obras de arte o antigüedades o en los gastos de restaurantes, espectáculos y servicios de entretenimiento, regalos o transporte de personas, incluyendo el uso, gastos de combustible, mantenimiento, etc., de vehículos de pasajeros.

Tampoco hay derecho a la deducción de las cuotas relativas a los gastos de funcionamiento de inmuebles, tiempo libre o alojamiento del empresario o profesional y de su personal.

Por tanto, queda acreditada la reciprocidad a que hace referencia el precepto que se ha citado, siendo procedente la devolución de las cuotas soportadas o satisfechas por empresarios o profesionales establecidos en Noruega al amparo del artículo 119 de la Ley 37/1992, si bien deberán observarse las limitaciones o condiciones a que se ha hecho referencia en el párrafo anterior, en cumplimiento del citado principio de reciprocidad.

f) No serán admisibles las solicitudes de devolución por un importe global **inferior a 200 euros**, aunque sí se tramitarán las devoluciones por un importe superior a 25 euros cuando el período de referencia sea el año natural[43].

(43)Art. 31.1.f) RIVA

g) Las solicitudes de devolución únicamente podrán referirse a los **períodos anual o trimestral inmediatamente anteriores**. No obstante, serán admisibles las solicitudes de devolución que se refieran a un período de tiempo inferior siempre que concluya el día 31 de diciembre del año que corresponda.

h) La Administración tributaria podrá exigir a los interesados la aportación de la **información y los justificantes** necesarios para poder apreciar el fundamento de las solicitudes de devolución que se presenten y, en particular, para la correcta determinación del importe de la devolución.

Indicar, por último, que el procedimiento para solicitar estas devoluciones se determina reglamentariamente[44] y que, en cuanto a la **cuantificación o cálculo de la cantidad a devolver**, se deben tener en cuenta dos reglas:

(44)Art. 31 RIVA

a) En la determinación del importe a devolver se aplicarán los criterios de la **prorrata especial**.

A tales efectos, se tendrá en cuenta cuál es la utilización de los bienes o servicios por el empresario o profesional no establecido en la realización de operaciones que le originan el derecho a deducir, en primer lugar, según la normativa aplicable en el Estado miembro en el que esté establecido y, en segundo lugar, según lo dispuesto en la LIVA.

b) No serán objeto de devolución determinadas cuotas.

No se devuelven las siguientes cantidades:

1.° Las cuotas que se hubiesen soportado indebidamente con ocasión de entregas de bienes a las que resultase aplicable el supuesto de exención previsto en el número 2.° del artículo 21 de esta Ley, o el previsto en el apartado uno de su artículo 25 en los casos en que la expedición o transporte con destino a otro Estado miembro de la Comunidad de los bienes objeto de entrega sea realizada por el adquirente de los mismos o por un tercero que actúe por cuenta de aquél, sin perjuicio, en ambos casos, de la rectificación de la repercusión de dichas cuotas que proceda según lo previsto en el artículo 89 de esta Ley.

2.° El importe de las cuotas que estaría excluido del derecho a deducción por aplicación de lo dispuesto en los artículos 95 y 96 de esta ley.

En cualquiera de estos tres casos especiales de devolución que acabamos de examinar **no hay IVA repercutido**, sino únicamente IVA soportado deducible a devolver, debido a que las exportaciones gozan de **exención plena**.

En los dos primeros supuestos especiales, además, y también en el supuesto general de devolución, la Administración podrá exigir la prestación de **garantías** suficientes[45].

[45] Art. 118 LIVA

3. Regímenes especiales

Tal como advertíamos en la introducción del presente módulo, la enorme complejidad y casuística del régimen jurídico de los elementos sustantivos o de calificación del IVA (hecho imponible, exenciones, sujetos pasivos), en los términos estudiados en el módulo anterior, provocan también la necesidad en sede de cuantificación de la deuda tributaria de incluir hasta **ocho regímenes especiales** del impuesto.

En ellos se especifican diferentes instrumentos de cálculo de las cuotas a ingresar o devolver del IVA, **separados en mayor o menor medida del régimen general**, para un grupo determinado de sujetos y de operaciones.

El fundamento de la existencia de los regímenes especiales del impuesto no es tanto la reducción del impuesto a pagar por determinados sujetos pasivos como la **simplificación de las obligaciones materiales y formales** que incumben a pequeños empresarios y profesionales –régimen simplificado; régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca; y régimen especial del recargo de equivalencia– o la adecuación de las normas generales a las características propias de determinados sectores económicos con el fin de **evitar duplicidades impositivas** –régimen especial de bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección; régimen especial del oro de inversión; régimen especial de las agencias de viaje, y régimen especial aplicable a los servicios prestados por vía electrónica; y régimen especial del grupo de entidades.

3.1. Régimen simplificado

El régimen simplificado es un régimen de **aplicación automática pero renunciable**.

La **renuncia** al régimen simplificado tendrá efecto para un período mínimo de **tres años**, en las condiciones que se establecen en los arts. 33 y 35 RIVA.

Este régimen especial del IVA resulta de aplicación a los sujetos pasivos que cumplen los **requisitos** siguientes[46].

[46] Art. 122 LIVA y arts. 34 y 37 RIVA

a) Que sean **personas físicas** o **entidades en régimen de atribución de rentas** en el IRPF, integradas solamente por personas físicas.

b) Que hagan **habitualmente** actividades incluidas en el ámbito objetivo de este régimen simplificado, y dentro de los **límites** fijados para cada una de estas actividades.

c) Que el **volumen de ingresos el año inmediatamente anterior no supere los 450.000 euros** para el conjunto de sus actividades empresariales o profesionales (300.000 euros para el conjunto de las actividades agrícolas, forestales y ganaderas), o que el **volumen de gastos por adquisiciones el año inmediatamente anterior no supere los 300.000 euros anuales**[47].

(47)La determinación del volumen de operaciones en todos los regímenes especiales se contiene en el art. 121 LIVA.

A efectos de lo previsto en este requisito hay que tener en cuenta dos reglas adicionales:

1. Que el volumen de ingresos incluirá la totalidad de los obtenidos en el conjunto de las actividades mencionadas, **no computándose entre ellos las subvenciones corrientes o de capital ni las indemnizaciones, así como tampoco el impuesto sobre el valor añadido que grave la operación**.

2. Que si en el año inmediato anterior se hubiese iniciado una actividad, el **volumen de ingresos o gastos debe elevarse al año**.

d) Que **no hayan renunciado a la aplicación del método de estimación objetiva** por signos, índices o módulos del IRPF por cualquiera de sus actividades.

e) Que **no ejerzan otras actividades económicas que no estén comprometidas en el régimen simplificado**, a no ser que para estas actividades estén acogidas a los regímenes especiales de la agricultura, la ganadería y la pesca o del recargo de equivalencia.

La **exclusión de régimen simplificado** viene dada por las circunstancias dispuestas en el art. 36 RIVA.

Estas circunstancias son las siguientes:

a) Haber **superado los límites** que para cada actividad determine el ministro de Hacienda, con efectos en el año inmediato posterior a aquel en que se produzca esta circunstancia, salvo en el supuesto de inicio de la actividad, en que la exclusión surtirá efectos a partir del momento de comienzo de aquélla. Los sujetos pasivos previamente excluidos por esta causa que no superen los citados límites en ejercicios sucesivos quedarán sometidos al régimen simplificado, salvo que renuncien a él.

b) Haber **superado** en un año natural, y para un conjunto determinado de operaciones, un importe de **450.000 euros**.

c) Modificación normativa del ámbito objetivo de aplicación del régimen simplificado que determine la no aplicación de dicho régimen a las actividades empresariales realizadas por el sujeto pasivo, con efectos a partir del momento que fije la correspondiente norma de modificación de dicho ámbito objetivo.

d) Haber quedado **excluido de la aplicación del régimen de estimación objetiva** del impuesto sobre la renta de las personas físicas.

e) Realizar actividades no acogidas a los regímenes especiales simplificado, de la agricultura, ganadería y pesca o del recargo de equivalencia.

f) Haber **superado en un año natural el importe de 300.000 euros anuales**, excluido el IVA, por las adquisiciones o importaciones de bienes y servicios para el conjunto de las actividades empresariales o profesionales del sujeto pasivo, excluidas las relativas a elementos del inmovilizado.

Los empresarios o profesionales acogidos al régimen simplificado determinarán, para cada actividad a que resulte aplicable este régimen especial, el **importe de las cuotas devengadas** en concepto de IVA y del recargo de equivalencia, en virtud de los **índices, módulos y demás parámetros**, así como del procedimiento que establezca el Ministro de Hacienda[48]. Del importe de las cuotas devengadas indicado en el párrafo anterior, podrá **deducirse el importe de las cuotas soportadas o satisfechas** por operaciones corrientes relativas a bienes o servicios afectados a la actividad por la que el empresario o profesional esté acogido a este régimen especial[49].

[48]La Orden Ministerial deberá publicarse en el *Boletín Oficial del Estado* antes del día 1 del mes de diciembre anterior al inicio del período anual de aplicación correspondiente (art. 42 RIVA).

[49]Art. 123 LIVA y art. 38 RIVA

La **deducción de las cuotas soportadas o satisfechas** se ajustará a las siguientes reglas:

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** 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 100 del importe de la cuota devengada**, en concepto de **cuotas soportadas de difícil justificación**.

Al importe resultante de la deducción indicada se **añadirán las cuotas devengadas** por las siguientes operaciones:

1) Las **adquisiciones intracomunitarias** de bienes.

2) Las operaciones en que los **sujetos pasivos deben satisfacer el impuesto como destinatarios** de los servicios prestados por no residentes.

3) Las **entregas de activos fijos materiales** y las transmisiones de activos fijos inmateriales.

Del resultado obtenido con las operaciones que se acaban de mencionar se deducirá finalmente el importe de las cuotas soportadas o satisfechas por la adquisición o importación de activos fijos, considerándose como tales los elementos del inmovilizado y, en particular, aquellos de los que se disponga en virtud de contratos de arrendamiento financiero con opción de compra, tanto si dicha opción es vinculante, como si no lo es.

Hay que destacar, por último, que el resultado de aplicar todo este conjunto de operaciones se determinará por el sujeto pasivo **al término de cada año natural**, pero que se realizan en las declaraciones-liquidaciones correspondientes a los tres primeros trimestres del mismo el **ingreso a cuenta de una parte de dicho resultado**, calculado conforme al procedimiento establecido por el ministro de Hacienda[50].

(50)Art. 39 RIVA.
Las obligaciones formales y de liquidación que incumben a los sujetos pasivos se recogen en los arts. 40 y 41 RIVA.

Ejemplo

Don Felipe es dueño de una panadería (epígrafe 419.1 del IAE). Junto a él, dos empleados trabajan 2000 horas al año, que es el número de horas anuales fijado en el convenio colectivo del sector. El local donde se ejerce la actividad tiene 100 metros cuadrados y el horno una capacidad de 300 decímetros cuadrados. Las cuotas soportadas de IVA ascendieron a 3.000 euros y las cuotas devengadas o repercutidas según índices y módulos del año anterior alcanzaron la cifra de 3.200 euros.

En la orden ministerial correspondiente figuran los índices, módulos y parámetros aplicables en cada ejercicio a ésta y a otras actividades. Así, por ejemplo:

Actividad: Industrias del pan y de la bollería Epígrafe I.A.E. 419.1			
Módulo	**Definición**	**Unidad**	**Cuota devengada anual por unidad**
			Euros
1	Personal empleado	Persona	1.505,37
2	Superficie del local	Metro cuadrado	6,30
3	Superficie del horno	100 decímetros cuadrados	27,08

Cuota mínima por operaciones corrientes: 20% de la cuota devengada por operaciones corrientes.

De acuerdo con la orden, se computará como una persona asalariada la que trabaje el número de horas anuales por trabajador fijado en el convenio colectivo correspondiente o, en su defecto, 1.800 horas/año. Cuando el número de horas de trabajo al año sea inferior o superior, se estimará como cuantía de la persona asalariada la proporción existente entre el número de horas efectivamente trabajadas y las fijadas en el convenio colectivo o, en su defecto, 1.800.

De este modo, aplicando los índices y módulos indicados, la cuota devengada por las operaciones realizadas por la panadería son:

- Personal asalariado (2) * 1.505,37 euros = 3.010,74euros
- Superficie del local (100 metros cuadrados) * 6,30 euros = 630 euros
- Superficie del horno (300 decímetros cuadrados) * 0,2708 euros = 81,24 euros
- TOTAL: 3.010,74 + 630 + 81,24 = 3.721,98 euros

La cuota de IVA a ingresar sería: 3.721,98 euros (cuota devengada según índices y módulos) – 3.000 euros (cuota soportada según enunciado) – 37,22 euros (1% de las cuotas soportadas en concepto de gastos de difícil justificación) = 684,76 euros.

Hay que tener en cuenta, en todo caso, que existe una cuota mínima. Como se indica en el cuadro de signos e índices que hemos reproducido, en este caso la cuota mínima sería: 3.721,98 euros (cuota devengada según índices y módulos) * 20% = 744,40 euros. Como esta cuota mínima (744,40 euros) es superior a la cuota resultante de deducir el IVA soportado (684,76 euros), la cuota a ingresar será esta última: 744,40 euros.

El resultado de aplicar lo indicado se calculará por el sujeto pasivo al término del ejercicio, si bien en las declaraciones-liquidaciones correspondientes a los tres primeros trimestres de cada año natural, el sujeto pasivo deberá haber realizado previamente, durante los veinte primeros días naturales de los meses de abril, julio y octubre, el ingreso a cuenta de una parte de la cuota derivada del régimen simplificado, que resultara de aplicar el porcentaje señalado para cada actividad (en el caso que nos ocupa, "industrias del pan y la bollería", el 6%), a la cuota devengada por operaciones corrientes del ejercicio anterior en aplicación del régimen de índices y módulos (3.200 euros, según se indica en el enunciado): 3.200 * 6% = 192 euros. Por tanto, durante el ejercicio habrá realizado 3 pagos de 192 euros, esto es, 576, cantidad que en la liquidación final podrá deducirse.

Por ello, en la liquidación del cuarto trimestre, a la cuota a ingresar será positiva, esto es, una cantidad a ingresar: 740,40 euros (cuota mínima) – 576 euros (ingresos a cuenta) = 164,40 euros.

3.2. Régimen especial de la agricultura, la ganadería y la pesca

El régimen especial de la agricultura, la ganadería y la pesca es un régimen de aplicación **automática pero con posibilidad de renuncia**[51] que se aplica a los titulares de exportaciones agrícolas, forestales, ganaderas o pesqueras que **obtengan directamente** productos naturales, vegetales o animales, de sus cultivos, explotaciones o capturas para ser **transmitidos a terceros**[52].

(51)Los requisitos y el procedimiento de renuncia se prevén en el art. 33 RIVA.

(52)Art. 125 LIVA

Se consideran **explotaciones agrícolas, forestales, ganaderas o pesqueras** las que obtengan directamente productos naturales, vegetales o animales de sus cultivos, explotaciones o capturas y, en particular, las siguientes (art. 44 RIVA):

1.° Las que realicen actividades agrícolas en general, incluyendo el cultivo de plantas ornamentales, aromáticas o medicinales, flores, champiñones, especias, simientes o plantones, cualquiera que sea el lugar de obtención de los productos, aunque se trate de invernaderos o viveros.

2.° Las dedicadas a la silvicultura.

3.° La ganadería, incluida la avicultura, apicultura, cunicultura, sericicultura y la cría de especies cinegéticas, siempre que este vinculada a la explotación del suelo.

4.° Las explotaciones pesqueras en agua dulce.

5.° Los criaderos de moluscos, crustáceos y las piscifactorías.

Quedan **excluidos** de este régimen los siguientes sujetos[53]:

[53] Art. 124.2 LIVA y art. 43.2 RIVA

1) Las **sociedades mercantiles**.

2) Las sociedades **cooperativas** o sociedades **agrarias de transformación**.

3) Los sujetos pasivos cuyo **volumen de operaciones durante el año inmediatamente anterior haya superado** las cantidades establecidas reglamentariamente (art. 43 RIVA).

4) Los sujetos pasivos que hayan **renunciado a la aplicación del régimen de estimación objetiva** del IRPF para cualquiera de sus actividades económicas.

5) Los sujetos pasivos que hayan **renunciado a la aplicación del régimen simplificado** del IVA.

6) Los empresarios o profesionales cuyo **volumen de adquisiciones durante el año inmediatamente anterior haya superado los 300.000 euros**.

En cuanto al ámbito objetivo de aplicación, este régimen **no puede extenderse a las siguientes actividades**[54]**:**

[54] Art. 126 LIVA y art. 45 RIVA

a) La **transformación, elaboración y manufactura** de los productos naturales obtenidos en las explotaciones acogidas a este régimen especial para su entrega a terceros.

b) La **comercialización** de una serie de productos (por ejemplo, los obtenidos en las explotaciones acogidas a este régimen especial, los naturales, etc.).

c) Las **explotaciones cinegéticas** de carácter recreativo o deportivo.

d) La **pesca marítima**.

e) La **ganadería independiente**.

f) Las **prestaciones de servicios accesorios** no incluidos en este régimen especial[55].

[55] Art. 127 LIVA y art. 46 RIVA

[56] Art. 129.Uno LIVA

Los sujetos pasivos acogidos al régimen especial de agricultura, ganadería y pesca **no están sometidos**, por las actividades incluidas en este régimen, a las obligaciones de **liquidación, repercusión o pago** del impuesto, ni a la presentación de las **declaraciones-liquidaciones** correspondientes[56].

Como **excepción**, incumbe a estos sujetos las obligaciones indicadas en relación con las siguientes actividades[57]:

(57)Art. 129.Dos LIVA

1) Las **importaciones** de bienes.

2) Las **adquisiciones intracomunitarias** de bienes.

3) Las operaciones en que los **sujetos pasivos deben satisfacer el impuesto como destinatarios** de los servicios prestados por no residentes.

Asimismo, los sujetos sometidos a este régimen especial **no pueden deducirse las cuotas de IVA soportadas**. Reciben, por ello, del **adquirente** una **compensación a tanto alzado por el IVA que soportan del 9% –**si se trata de explotaciones agrícolas o forestales o servicios de carácter accesorio de dichas explotaciones– **o 7,5% –**si se trata de explotaciones ganaderas o pesqueras o servicios de carácter accesorio de dichas explotaciones– **sobre el precio de venta de los productos**[58]**.** El **adquirente** que abona esta compensación después la podrá **deducir**, siempre que no sea un sujeto sometido al régimen especial del recargo de equivalencia[59].

(58)Art. 130 LIVA

(59)Art. 134 LIVA y art. 49 RIVA

La **compensación será realizada por la Hacienda pública** y no por el adquirente, en el caso de que se efectúen entregas de bienes que sean objeto de exportación o de expedición o transporte a otro Estado miembro y también por los servicios comprendidos en el régimen especial prestados a destinatarios establecidos fuera del territorio de aplicación del impuesto (art. 131 LIVA y art. 48 RIVA).

Ejemplo

Un agricultor de Badajoz vende productos a un empresario de Granada por un valor de 5.000 euros y a otro residente en Oporto por un valor de 3.000 euros.

Este agricultor tiene derecho a una compensación del 9% del valor vendido por parte del empresario granadino. En este caso, el agricultor cobrará por la venta: 5.000 + (5.000 * 9%) = 5.000 + 450 = 5.450 euros.

Por el contrario, la entrega intracomunitaria realizada al empresario portugués goza de exención plena, por lo que da derecho también al reintegro de la compensación del 9% en este caso a cargo de la Administración tributaria española. Por tanto, el agricultor cobrará por la venta 3.000 euros, y podrá solicitar a la Agencia tributaria el 9% de esta cantidad (270 euros).

Más concretamente, los empresarios titulares de las explotaciones a las que sea de aplicación el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca tendrán **derecho a percibir la mencionada compensación cuando realicen las siguientes operaciones**:

1) Las **entregas** de los productos naturales obtenidos en dichas explotaciones **a otros empresarios o profesionales**, cualquiera que sea el territorio en el que estén establecidos, con algunas excepciones.

Constituyen **excepciones** a la regla anterior:

a) Las efectuadas a **empresarios que estén acogidos a este mismo régimen especial** en el territorio de aplicación del impuesto y que utilicen los referidos productos en el desarrollo de las actividades a las que apliquen dicho régimen especial.

b) Las efectuadas **a empresarios o profesionales** que en el territorio de aplicación del impuesto **realicen exclusivamente operaciones exentas** del impuesto distintas de las enumeradas en el artículo 94.Uno LIVA.

2) Las **entregas intracomunitarias** de los productos naturales obtenidos en dichas explotaciones, cuando el adquirente sea una persona jurídica que no actúe como empresario o profesional y no le afecte en el Estado miembro de destino la no sujeción establecida según los criterios contenidos en el artículo 14 LIVA.

3) Las **prestaciones de servicios accesorios incluidos en el régimen especial** (art. 127 LIVA), cualquiera que sea el territorio en el que estén establecidos sus destinatarios y siempre que estos últimos no estén acogidos a este mismo régimen especial en el ámbito espacial del impuesto.

Estos sujetos, en fin, deben cumplir las **obligaciones formales** dispuestas en el art. 47 RIVA y las **obligaciones inherentes al comienzo y cese** en la aplicación de este régimen especial que imponen los arts. 134 bis LIVA y 49 bis RIVA.

3.3. Régimen especial de bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección

El régimen especial de bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección es de aplicación **voluntaria**. Se aplica a las entregas que realicen los **sujetos pasivos revendedores** (que es el sujeto empresario que realiza habitualmente estas entregas) de bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección, en cuya adquisición se dan ciertos requisitos, con la finalidad de **evitar sobreimposiciones** producidas cuando el revendedor ha **adquirido** los bienes a **sujetos sin derecho a deducción o que no tienen la condición de sujetos pasivos del IVA**, y que una vez revendidos vuelven a ser **gravados**.

El **ámbito objetivo** de aplicación es el siguiente[60]:

[60] Art. 135.Uno LIVA

a) En primer lugar, se aplica a las **entregas de bienes usados, objetos de arte, antigüedades u objetos de colección adquiridos en el territorio comunitario** (dentro del país o en otro país miembro) por el revendedor a una serie de **sujetos**, que se caracterizan porque **no van a poder deducir el IVA en el momento de la compra del bien**.

Concretamente, estas adquisiciones se realizan:

- A personas que no actúen como empresarios o profesionales.
- A un empresario o profesional que se beneficie del régimen de franquicia del impuesto en el país miembro del inicio de la expedición o transporte del bien, siempre que éste tenga para el empresario o profesional en cuestión la consideración de bien de inversión.
- A un empresario o profesional en virtud de una entrega eximida del impuesto.
- A revendedores que hayan aplicado a sus propias entregas este régimen especial.

b) En segundo lugar, es aplicable cuando se trate de entregas de objetos de arte, antigüedades u objetos de colección **importados previamente** por el sujeto pasivo revendedor.

c) Y en tercer lugar, afecta a las entregas de objetos de arte adquiridos a empresarios o profesionales en virtud de **operaciones a las que se haya aplicado el tipo reducido (7%)**.

La consideración de **bienes usados** obedece al cumplimiento de una serie de características, como por ejemplo, que se trate de **bienes muebles corporales**, que tengan un **uso duradero** y que, habiendo sido utilizados previamente por un tercero, sean susceptibles de **otra utilización** para sus fines explícitos[61].

[61] Art. 136 LIVA

El calificativo de **bienes usados** no se puede atribuir, entre otros, a los siguientes bienes: los utilizados, renovados o transformados por el sujeto pasivo que transmite o por su cuenta; los materiales de recuperación, embalajes, envases, el oro, el platino y las piedras preciosas.

Se consideran, por otra parte, objetos de arte, los siguientes bienes:

a) cuadros, *collages* y cuadros de pequeño tamaño similares, pinturas y dibujos, realizados totalmente a mano por el artista, con excepción de los planos de arquitectura e ingeniería y demás dibujos industriales, comerciales, topográficos o similares, de los artículos manufacturados decorados a mano, de los lienzos pintados para decorados de teatro, fondos de estudio o usos análogos (código NC 9701);

b) grabados, estampas y litografías originales de tiradas limitadas a 200 ejemplares, en blanco y negro o en color, que procedan directamente de una o varias planchas totalmente ejecutadas a mano por el artista, cualquiera que sea la técnica o la materia empleada, a excepción de los medios mecánicos o fotomecánicos (código NC 9702 00 00);

c) esculturas originales y estatuas de cualquier materia, siempre que hayan sido realizadas totalmente por el artista; vaciados de esculturas, de tirada limitada a ocho ejemplares y controlada por el artista o sus derechohabientes (código NC 9703 00 00);

d) tapicerías (código NC 5805 00 00) y textiles murales (código NC 6304 00 00) tejidos a mano sobre la base de cartones originales realizados por artistas, a condición de que no haya más de ocho ejemplares de cada uno de ellos;

e) ejemplares únicos de cerámica, realizados totalmente por el artista y firmados por él;

f) esmaltes sobre cobre realizados totalmente a mano, con un límite de ocho ejemplares numerados y en los que aparezca la firma del artista o del taller, a excepción de los artículos de bisutería, orfebrería y joyería;

g) fotografías tomadas por el artista y reveladas e impresas por el autor o bajo su control, firmadas y numeradas con un límite de treinta ejemplares en total, sean cuales fueren los formatos y soportes.

En tercer lugar, también la LIVA enumera supuestos que se califican como **objetos de colección**:

a) sellos de correos, timbres fiscales, marcas postales, sobres primer día, artículos franqueados y análogos, obliterados, o bien sin obliterar que no tengan ni hayan de tener curso legal (código NC 9704 00 00);

b) colecciones y especimenes para colecciones de zoología, botánica, mineralogía o anatomía, o que tengan interés histórico, arqueológico, paleontológico, etnográfico o numismático (código NC 9705 00 00).

Por último, el legislador también indica que se entiende por **obra de arte** un objeto de colección y antigüedad de más de cien años.

Con todo, quedan **excluidos** de este régimen especial las entregas intracomunitarias de medios de transporte nuevos que estén exentos y tributen en el país de destino[62].

(62) Art. 135.Tres LIVA

En cuanto a los **sujetos pasivos revendedores**, en principio han de aplicar el régimen especial, pero como éste es **optativo**, podrán aplicar a cualquiera de las operaciones descritas el régimen general del impuesto si así lo deciden, en cuyo caso tendrán derecho a deducir las cuotas del impuesto soportadas o satisfechas en la adquisición o importación de los bienes objeto de reventa[63].

(63) Art. 135.Dos LIVA

La **base imponible** a efectos del IVA será el **margen de beneficio de cada operación minorada en la cuota del IVA que le corresponde**. Este margen está constituido por la diferencia entre el precio de la venta –la contraprestación de la entrega o venta más IVA– y el precio de la compra –el correspondiente a la adquisición más IVA–, siendo minorado el margen en la cuota de IVA que le corresponde[64].

(64) Art. 137 LIVA

La particularidad principal de este régimen afecta a la determinación de la base imponible, en la medida en que los revendedores podrán optar por determinar **para cada operación** la base imponible mediante el margen de beneficio, o **para el conjunto de operaciones** de un periodo de liquidación, es decir, la base imponible coincide con el **margen de beneficio global** del periodo minorado en la cuota del impuesto correspondiente a ese margen.

La determinación de la base imponible **para el conjunto de operaciones** de un periodo de liquidación sólo es aplicable, no obstante, a sellos, efectos timbrados, billetes y monedas de interés filatélico o numismático; discos, cintas magnéticas y otros soportes sonoros o de imagen; libros, revistas y otras publicaciones. Para aplicarla a otros bienes, se precisa la **solicitud** del interesado y la autorización expresa de la Administración tributaria[65].

(65) Art. 50 RIVA

Otras **reglas adicionales** a considerar son las siguientes:

1. Si el **margen de beneficio global** correspondiente a un período de liquidación fuese **negativo**, la base imponible de dicho período será cero y el referido margen se añadirá al importe de las compras del período siguiente.

2. Los sujetos pasivos revendedores que hayan optado por la modalidad de margen de beneficio global en la determinación de la base imponible deberán practicar una **regularización anual de sus existencias**, para lo cual deberá calcularse la diferencia entre el saldo final e inicial de las existencias de cada año y **añadir esa diferencia, si fuese positiva, al importe de las ventas del último período y si fuese negativa añadirla al importe de las compras del mismo período**.

3. Cuando los bienes fuesen objeto de **entregas exentas** en aplicación de los artículos 21, 22, 23 o 24 LIVA, el sujeto pasivo deberá **disminuir del importe total de las compras del período el precio de compra de los citados bienes**. Asimismo, el sujeto pasivo **no computará el importe de las referidas entregas exentas entre las ventas del período**.

Es importante señalar que en las facturas que documenten las operaciones a que resulte aplicable este régimen especial, los sujetos pasivos **no podrán consignar separadamente la cuota repercutida**, debiendo entenderse ésta comprendida en el precio total de la operación. Además, **no serán deducibles las cuotas soportadas por los adquirentes** de bienes usados, objetos de arte, antigüedades u objetos de colección que les hayan sido entregados por sujetos pasivos revendedores con aplicación del régimen especial[66]. A su vez, los sujetos pasivos revendedores **no podrán deducir las cuotas del impuesto soportadas o satisfechas** por la adquisición o importación de bienes que sean a su vez transmitidos por aquéllos en virtud de entregas sometidas a este régimen especial[67], estando sometidos a determinadas obligaciones formales[68].

[66] Art. 138 LIVA

[67] Art. 139 LIVA

[68] Art. 51 RIVA

Ejemplo

Una sociedad que se dedica habitualmente a la venta de objetos de arte y antigüedades importa cuadros adquiridos directamente y declarados a la aduana por 200.000 euros y los vende todos días después a varios particulares por un total de 450.000 euros. El arancel aduanero asciende a 10.000 euros y el IVA soportado a lo largo del trimestre por razón de las adquisiciones de bienes y servicios afectadas a los gastos generales de la actividad fue de 7.000 euros.

La importación de obras de arte es una operación sometida, y no exenta, a gravamen por el IVA. El tipo aplicable es el 7% –art. 91.Uno.4 LIVA. En el momento de hacer la importación se tendría que ingresar el IVA correspondiente al valor en aduana de los bienes importados:

- IVA soportado en la importación: (200.000 euros de contraprestación + 10.000 euros de arancel aduanero) * 7% = 210.000 * 7% = 14.700 euros.

Cuando estos bienes importados directamente por el sujeto pasivo revendedor se venden en el territorio de aplicación del IVA español se tiene que aplicar el régimen especial –art. 135.Uno.2.° LIVA.

La base imponible de cada operación será el margen comercial (incluyendo el IVA ingresado en aduana, que constituye una parte del precio de adquisición a los efectos de determinar el margen):

Precio de venta (global): 450.000 euros.
Precio de adquisición (global) = 200.000 + 14.700 + 10.000 = 224.700 euros.
Margen de beneficio: 450.000 – 224.700 = 225.300 euros.

La base imponible será el margen de beneficio minorada en la cuota de IVA que le corresponde: 225.300 – (225.300 * 16%) = 225.300 – 36.048 = 189.252 euros.

El IVA devengado por repercusión (incluido en el precio) será: 189.252 * 16% = 30.280,32 euros.

Para calcular el IVA a ingresar hay que tener en cuenta que esta operación ha sido sometida al régimen especial, y esto significa que el IVA soportado en la adquisición e importación de los bienes sometidos a este régimen no será deducible –art. 139 LIVA. Sólo se podrá deducir el IVA soportado, que cumpla los requisitos por serlo, por las adquisiciones de bienes y servicios integrados en los gastos generales de la actividad:

- IVA devengado (repercutido): 30.280,32 euros.
- IVA soportado deducible: 7.000 euros.
- IVA a ingresar: 30.280,32 – 7.000 = 23.280,32 euros.

3.4. Régimen especial del oro de inversión

Este régimen fue introducido en la LIVA por el artículo 6.14 de la Ley 55/1999, de Medidas Fiscales, Administrativas y de Orden Social, con el fin de **equiparar la utilización del oro como inversión con otra inversiones financieras exentas del IVA**, y sus principales características son las que siguen.

En primer lugar, se consideran oro de inversión los **lingotes o láminas de oro y las monedas de oro** que cumplen determinados requisitos[69].

(69)Art. 140 LIVA y art. 51 bis RIVA

Son "oro de inversión":

1.° Los lingotes o láminas de oro de ley igual o superior a 995 milésimas y cuyo peso se ajuste a lo dispuesto en el apartado noveno del anexo de esta Ley.

2.° Las monedas de oro que reúnan los siguientes requisitos:

a) Que sean de ley igual o superior a 900 milésimas.

b) Que hayan sido acuñadas con posterioridad al año 1800.

c) Que sean o hayan sido moneda de curso legal en su país de origen.

d) Que sean comercializadas habitualmente por un precio no superior en un 80 por 100 al valor de mercado del oro contenido en ellas.

(70)Art. 140 bis LIVA

Por otro lado, están **exentas** del IVA las **entregas**, **adquisiciones intracomunitarias e importaciones de oro de inversión**, así como los **servicios de mediación** en relación con estas operaciones, pero no las prestaciones de servicios que tengan por objeto oro de inversión, ni las adquisiciones intracomunitarias de oro de inversión si el empresario que efectúa la entrega ha renunciado a la exención del IVA en el régimen especial en el país miembro de origen[70].

Esta exención **puede ser objeto de renuncia** siempre que el transmitente se dedique habitualmente a la producción o transformación de oro de inversión y siempre que el adquirente sea un empresario o profesional que actúa en el ejercicio de sus actividades empresariales o profesionales. No obstante, si se renuncia a la exención, el **sujeto pasivo del IVA es el empresario o profesional para el que se efectúa la operación gravada**[71].

(71)Arts. 140 ter y 140 quinque LIVA y art. 51 ter RIVA

En cuanto a la cuantificación del IVA, este régimen se caracteriza por el hecho de **las cuotas del IVA soportadas no son deducibles** en la medida en que los bienes o servicios adquiridos o importados se utilicen en la realización de entregas exentas de oro en inversión, pero **sí lo son excepcionalmente en cuatro casos**[72]**:**

(72)Art. 140 quater LIVA

a) Cuando el proveedor del oro adquirido haya efectuado la **renuncia** a la exención o cuando el empresario que efectúa la entrega intracomunitaria también haya **renunciado** a la exención en el país miembro de origen.

b) Cuando en el momento de la adquisición o importación el oro **no reúna los requisitos** para ser considerado oro de inversión.

c) Cuando se trate de servicios que consistan en el **cambio de forma, de peso o de ley** de este oro.

d) Cuando se trate de la adquisición o importación de bienes y servicios vinculados a la **producción directa** de oro de inversión o a la **obtención mediante transformación** de éste por parte de los empresarios o profesionales que realicen la **posterior entrega exenta** de ese oro.

Se contempla, por último, una **obligación formal** concreta a cargo de los sujetos que realicen las operaciones de este régimen especial: la conservación de las copias de las facturas correspondientes a dichas operaciones, así como los registros de las mismas, durante un período de cinco años[73].

(73)Art. 140 sexies LIVA

Los empresarios o profesionales que realicen operaciones que tengan por objeto oro de inversión y otras actividades a las que no se aplique el régimen especial, deberán hacer constar en el libro registro de facturas recibidas, con la debida separación, las adquisiciones o importaciones que correspondan a cada sector diferenciado de actividad (art. 51 quater RIVA).

3.5. Régimen especial de las agencias de viaje

El régimen especial de las agencias de viajes es **obligatorio e irrenunciable**. Su ámbito de aplicación comprende las operaciones hechas por las **agencias de viajes cuando actúan en nombre propio** respecto a los viajeros y utilizan en el viaje **bienes entregados o servicios prestados por otros empresarios o profesionales**, y las **operaciones realizadas por organizadores de circuitos turísticos** en las que se den las circunstancias anteriores[74].

(74)Art. 141.Uno LIVA

A efectos de este régimen especial, se considerarán viajes los **servicios de hospedaje o transporte** prestados conjuntamente o por separado y, en su caso, con otros de carácter **accesorio o complementario** de los mismos.

Hay una serie de **operaciones excluidas** de este régimen especial, como son[75]:

(75)Art. 141.Dos LIVA

a) Las ventas al público efectuadas por agencias minoristas de viajes **organizados por mayoristas**.

b) Las ventas llevadas a cabo utilizando para el viaje exclusivamente **medios de transporte o de hostelería propios**.

Tratándose de viajes realizados utilizando **en parte medios propios y en parte medios ajenos**, el régimen especial sólo se aplicará respecto de los servicios prestados mediante medios ajenos.

Por otro lado, están **exentos** del impuesto los servicios prestados por los sujetos pasivos sometidos al régimen especial de las agencias de viajes cuando las **entregas de bienes o prestaciones de servicios**, adquiridos en beneficio del viajero y utilizados para efectuar el viaje, **se realicen fuera de la Comunidad**[76].

(76)Art. 143 LIVA

En el caso de que las mencionadas **entregas de bienes o prestaciones de servicios se realicen sólo parcialmente en el territorio de la Comunidad**, únicamente gozará de exención la parte de la prestación de servicios de la agencia correspondiente a las efectuadas fuera de dicho territorio.

A estos efectos, la LIVA también concreta el lugar de realización de las actividades, indicando que las operaciones efectuadas por las agencias respecto de cada viajero para la realización de un viaje tendrán la consideración de **prestación de servicios única**, aunque se le proporcionen varias entregas o servicios en el marco del citado viaje, y que dicha prestación se entenderá realizada en el **lugar donde la agencia tenga establecida la sede de su actividad económica o posea un establecimiento permanente** desde donde efectúe la operación[77].

(77)Art. 144 LIVA

La **base imponible** de las operaciones sometidas a este régimen está formada por el **margen bruto** de la agencia de viajes.

A los efectos del cálculo de la base imponible, debemos tener en cuenta en primer lugar que en las operaciones a las que resulte aplicable este régimen especial los sujetos pasivos **no estarán obligados a consignar en factura separadamente la cuota repercutida**, debiendo entenderse, en su caso, comprendida en el precio de la operación[78].

(78)Art. 142 LIVA

Como excepción, en las **operaciones efectuadas para otros empresarios o profesionales**, que comprendan exclusivamente entregas de bienes o prestaciones de servicios realizadas totalmente en el ámbito espacial del impuesto, se podrá hacer constar en la factura, a solicitud del interesado y bajo la denominación "cuotas del IVA incluidas en el precio", la cantidad resultante de multiplicar el precio total de la operación por 6 y dividir el resultado por 100. Dichas cuotas tendrán la consideración de cuotas soportadas por repercusión directa para el empresario o profesional destinatario de la operación.

El **margen bruto** de la agencia de viajes[79] está formado por la **diferencia entre el precio total cobrado a cliente** (excluido, como acabos de señalar, el IVA) **y el importe efectivo, impuestos incluidos, de las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por otros empresarios o profesionales** para ser utilizados en el viaje, que redunden en el viajero (no se incluyen en este apartado las operaciones de compraventa o cambio de moneda extranjera, ni los gastos de teléfono, télex, correspondencia y otros análogos efectuados por la agencia). Evidentemente, para la determinación del margen bruto de la agencia **no se computarán las cantidades o importes correspondientes a las operaciones exentas** del impuesto, ni los de los bienes o servicios utilizados para la realización de las mismas.

(79)Art. 145 LIVA

La normativa especifica que se considerarán adquiridos por la agencia para su utilización en la realización del viaje, entre otros, los servicios prestados por otras agencias de viajes con dicha finalidad, excepto los servicios de mediación prestados por las agencias minoristas, en nombre y por cuenta de las mayoristas, en la venta de viajes organizados por estas últimas.

Ejemplo

Una agencia de viajes sometida al régimen especial efectúa la venta de un servicio turístico a un cliente por valor de 5.000 euros, siendo el valor de los bienes y servicios adquiridos para la realización del viaje de 3.000 euros, IVA incluido.

La base imponible viene dada en este supuesto por la diferencia entre el precio total cobrado al cliente, excluido el IVA (5.000 euros), y el importe efectivo, IVA incluido, de las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por otros empresarios o profesionales para ser utilizados en el viaje (3.000 euros): 5.000 – 3.000 = 2.000 euros.

Sobre esta base imponible se aplica el tipo de gravamen: 2.000 * 16% = 320 euros.

Indicar, por otra parte, que el cálculo de la base imponible, en los términos que acabamos de señalar, puede ser de **operación por operación**, o **globalmente** para cada periodo impositivo[80].

(80)Art. 146 LIVA y art. 52 RIVA

La opción del sujeto pasivo por una u otra modalidad surtirá efectos respecto de todas las operaciones sujetas al régimen especial efectuadas por el sujeto pasivo durante un **período mínimo de cinco años** y, si no mediare declaración en contrario, durante los años sucesivos.

La **determinación en forma global**, para cada período impositivo, de la base imponible correspondiente a las operaciones a las que resulte aplicable el régimen especial, **nunca podrá ser negativa** y se efectuará con arreglo al siguiente procedimiento:*

1) Del **importe global cargado a los clientes, impuesto sobre el valor añadido incluido**, correspondiente a las operaciones cuyo devengo se haya producido en dicho período de liquidación, **se sustraerá el importe efectivo global, impuestos incluidos, de las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por otros empresarios o profesionales** que,

adquiridos por la agencia en el mismo período, sean utilizados en la realización del viaje y redunden en beneficio del viajero.

2) La base imponible global se hallará **multiplicando por cien la cantidad resultante y dividiendo el producto por cien más el tipo impositivo general del 16%**.

A pesar de que el resultado nunca puede ser negativo, se matiza que en los supuestos de determinación global de la base imponible, la **cantidad en que el sustraendo exceda del minuendo** podrá agregarse a los importes a computar en el **sustraendo en los períodos de liquidación inmediatamente posteriores**.

El régimen se completa **limitando el derecho a la deducción** de las cuotas soportadas, que **no podrá efectuarse** en relación las adquisiciones de bienes y servicios que, efectuadas para la realización del viaje, redunden directamente en beneficio del viajero[81], y estableciendo la obligación formal de **anotar en el Libro Registro de facturas recibidas**, con la debida separación, las correspondientes a las adquisiciones de bienes o servicios efectuadas directamente en interés del viajero[82].

(81) Art. 147 LIVA

(82) Art. 53 RIVA

3.6. Régimen especial del recargo de equivalencia

En este caso el régimen es **obligatorio e irrenunciable**. Su ámbito de aplicación incluye a los **comerciantes minoristas** que sean personas físicas o entidades en régimen de atribución de rentas en el IRPF cuyos miembros sean personas físicas que **comercialicen artículos o productos de cualquier naturaleza**, menos los que la ley o el reglamento exceptúan de manera expresa[83].

(83) Art. 148 LIVA

En ningún caso será de aplicación este régimen especial en relación con los siguientes artículos o productos (art. 59.2 RIVA):

1.° Vehículos accionados a motor para circular por carretera y sus remolques.

2.° Embarcaciones y buques.

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

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

5.° 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.

6.° Prendas de vestir o de adorno personal confeccionadas con pieles de carácter suntuario.

7.° Los objetos de arte originales, antigüedades y objetos de colección definidos en el artículo 136 LIVA.

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

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

10.° Los productos petrolíferos cuya fabricación, importación o venta esté sujeta a los impuestos especiales.

11.° Maquinaria de uso industrial.

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

13.° Minerales, excepto el carbón.

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

15.° El oro de inversión definido en el artículo 140 LIVA.

A los efectos de esta Ley, **se considerarán comerciantes minoristas** los sujetos pasivos en quienes concurran los siguientes requisitos[84]:

(84)Art. 149 LIVA

1) Realizar con habitualidad entregas de bienes muebles o semovientes **sin haberlos sometido a proceso alguno de fabricación, elaboración o manufactura**, por sí mismos o por medio de terceros.

(85)Art. 54 RIVA

Permiten la aplicación del régimen especial, por **no considerarse operaciones de transformación**, las siguientes[85]:

1.° Las de clasificación y envasado de productos, que no impliquen transformación de los mismos.

2.° Las de colocación de marcas o etiquetas, así como las de preparación y corte, previas a la entrega de los bienes transmitidos.

3.° El lavado, desinfectado, molido, troceado, descascarado y limpieza de productos alimenticios y, en general, las manipulaciones descritas en el artículo 45, letra a) de este Reglamento.

4.° Los procesos de refrigeración, congelación, troceado o desviscerado para las carnes y pescados frescos.

5.° La confección y colocación de cortinas y visillos.

6.° La simple adaptación de las prendas de vestir confeccionadas por terceros.

Esta regla general se matiza añadiendo que, a pesar de que no se consideren comerciantes minoristas, en relación con los productos por ellos transformados, quienes hubiesen sometido los productos objeto de su actividad por sí mismos o por medio de terceros, a algunos de los procesos indicados, **sí gozarán de tal consideración respecto de otros productos de análoga o distinta naturaleza que comercialicen en el mismo estado en que los adquirieron**.

2) Que 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, hubiese **excedido del 80 por ciento del total de las entregas realizadas** de los citados bienes.

Este segundo requisito, sin embargo, **no será de aplicación** en relación con los sujetos pasivos que tengan la condición de comerciantes minoristas según las normas reguladoras del **impuesto sobre actividades económicas**, siempre que en ellos concurra alguna de las siguientes circunstancias:

a) Que **no puedan calcular el porcentaje** que se indica en dicho párrafo por no haber realizado durante el año precedente actividades comerciales.

b) Que les sea de aplicación y no hayan renunciado a la modalidad de signos, índices y módulos del **método de estimación objetiva** del impuesto sobre la renta de las personas físicas.

En este régimen especial del IVA, los minoristas quedan **liberados de casi todas las obligaciones de gestión o liquidación del impuesto**, ya que las exacciones correspondientes a las ventas están **a cargo de los proveedores mediante el recargo de equivalencia**, que estos últimos repercuten sobre los minoristas junto con la cuota de IVA que resulte devengada. Por tanto, serán los **proveedores los encargados de liquidar e ingresar este recargo**; de ahí le viene el nombre (equivale al IVA en la fase minorista[86]).

(86)Arts. 154, 158 y 159 LIVA

Excepcionalmente, sí deben actuar como sujetos pasivos los comerciantes minoristas en relación con las **adquisiciones intracomunitarias** de bienes, las operaciones en las que se produce la **inversión del sujeto pasivo** relacionadas en el art. 84.Uno.2.° LIVA, y las entregas de **bienes inmuebles** por las que el sujeto pasivo haya **renunciado** a la exención del impuesto, en los términos previstos en el artículo 20.Dos LIVA.

Por otro lado, los **minoristas no podrán deducir las cuotas soportadas** en el ejercicio de su actividad, y **sólo tienen obligación de expedir una factura o documento equivalente** cuando sus destinatarios tengan la condición de sujeto pasivo del impuesto. En todo caso, los mencionados sujetos **repercutirán** a sus clientes la **cuota resultante de aplicar el tipo tributario del impuesto 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**.

En materia de deducción hay que tener en cuenta que, a los 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 que no procederá efectuar la **regularización** a que se refiere el artículo 110 LIVA en los supuestos de transmisión de bienes de inversión utilizados exclusivamente para la realización de actividades sometidas a este régimen especial.

La **base** sobre la que se aplica el **recargo** será la misma que para el IVA, y los **tipos de recargo** son los siguientes[87]:

(87)Arts. 160 y 161 LIVA

1) El **4%** con carácter general.

2) El **1,75%** para las entregas de bienes objeto del impuesto especial sobre los trabajos de tabaco, desde el 1 de enero de 1997.

3) El **1%** para las entregas de bienes a los que sea aplicable el tipo de gravamen del 7%.

4) El **0,5%** para las entregas de bienes a los que sea aplicable el tipo del 4%.

Este recargo será **exigible** en las siguientes operaciones sujetas y no exentas del IVA[88]:

(88)Art. 156 LIVA

1) Las entregas de bienes muebles o semovientes, las adquisiciones intracomunitarias y las importaciones que los empresarios efectúen a **comerciantes minoristas que no sean sociedades mercantiles**.

2) Las adquisiciones de bienes realizadas por los citados comerciantes en los supuestos de **inversión del sujeto pasivo** a que se refiere el artículo 84.Uno.2.° LIVA.

En sentido opuesto, **no se aplica** el recargo en las tres siguientes operaciones[89]:

(89)Art. 157 LIVA

1) Las entregas efectuadas a comerciantes que acrediten, en la forma que reglamentariamente se determine, **no estar sometidos al régimen especial** del recargo de equivalencia.

2) 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.

3) Las entregas, adquisiciones intracomunitarias e importaciones de bienes de cualquier naturaleza que **no sean objeto de comercio por el adquirente** o **excluidos de la aplicación del régimen especial** del recargo de equivalencia.

Sin entrar en mayores detalles, debemos destacar también que la LIVA contempla las reglas aplicables en los supuestos de **iniciación o cese de actividades sujetas a este régimen especial**, la obligación de los proveedores de efectuar la liquidación y el ingreso del recargo conjuntamente con el IVA, y la obligación de los comerciantes minoristas, que en general no deben llevar registros contables, de acreditar ante los proveedores o la Aduana su sujeción o no al régimen especial[90].

(90)Arts. 155, 162 y 163 LIVA y arts. 60 y 61 RIVA

Ejemplo

Un comerciante mayorista vende ropa deportiva a un comerciante minorista por un valor de 6.000 euros más 100 euros por embalajes.

En la operación que se realiza entre los dos comerciantes, el mayorista debe incluir en la factura las siguientes cantidades:

- Base imponible del IVA: 6.000 + 1000 = 6.100 euros.
- IVA devengado o repercutido: 6.100 * 16% = 976 euros.
- Recargo de equivalencia, que se calcula aplicando sobre la base imponible del IVA el porcentaje del 4% (dado que la operación tributa al tipo general del 16%): 6.100 * 4% = 244 euros.
- Importe a pagar por el comerciante minorista: 6.100 (precio de los productos y embalajes) + 976 (IVA repercutido) + 244 (recargo de equivalencia) = 7.320 euros.

Hay que tener en cuenta que el comerciante minorista no podrá deducir las cuotas soportadas en el ejercicio de su actividad (en este caso, 976 euros por IVA soportado y 244 euros por recargo de equivalencia), y sólo tiene obligación de expedir una factura o documento equivalente cuando sus destinatarios tengan la condición de sujeto pasivo del impuesto.

Además, el mencionado minorista repercutirá a sus clientes la cuota resultante de aplicar el tipo tributario del impuesto a la base imponible correspondiente a las ventas y a las demás operaciones gravadas por dicho tributo que realice (976 euros), sin que, en ningún caso, pueda incrementar dicho porcentaje en el importe del recargo de equivalencia (244 euros).

Por su parte, el comerciante mayorista es el encargado de liquidar e ingresar el recargo de equivalencia (244 euros), junto con la cuota de IVA que resulte a ingresar en aplicación del régimen de deducción que le sea aplicable (los 976 euros actuarán como cuota devengada o repercutida).

3.7. Régimen especial aplicado a los servicios prestados por vía electrónica

Este régimen ha sido introducido por la Ley 53/2002, de 30 de diciembre, y lo contienen los artículos 163 bis, 163 ter y 163 quáter de la LIVA, sin perjuicio de las disposiciones de desarrollo y aplicación dictadas por el ministro de Hacienda por delegación expresa.

Se configura como un régimen **opcional** que se aplica a todas las **prestaciones de servicios electrónicos** que, de acuerdo con el artículo 70.Uno.A).c) LIVA, se entienden efectuadas en territorio de la Unión Europea, y al cual se pueden acoger los **empresarios o profesionales no establecidos en la Unión** que prestan servicios electrónicos a **personas que no tienen la condición de empresario o profesional** y que, además, están **establecidas o tienen el domicilio o residencia habitual en territorio comunitario**.

Inicialmente, la Sexta Directiva establecía como lugar de imposición, en general, aquel donde el prestador del servicio o comercio desarrollara su actividad habitual.

De acuerdo a este criterio, el prestador de servicios que se hallara establecido fuera de la UE, no pagaría IVA por servicio prestado a clientes que se encontraran dentro de la Co-

munidad, situando de esta forma a los proveedores establecidos dentro de la Comunidad en una posición desfavorable frente aquellos, al repercutir el IVA sobre consumidores establecidos en terceros países. Por este motivo, la Directiva 2002/38/CEE modificó la Sexta Directiva en este aspecto y la LIVA ha incluido este régimen especial.

Después de establecer unos **conceptos y definiciones** aplicables al régimen y las **causas de exclusión** de éste[91], el art. 163 ter LIVA indica las **obligaciones formales** que tiene el empresario o profesional en caso de que este sujeto elija España como país de identificación:

(91)El art. 163 bis LIVA define los conceptos "empresario o profesional no establecido en la Comunidad", "servicios electrónicos" o "servicios prestados por vía electrónica", "Estado miembro de consumo" y "declaración-liquidación periódica del régimen especial aplicable a los servicios prestados por vía electrónica".

a) Declarar por vía electrónica el **inicio, la modificación o el cese** de sus operaciones comprendidas en este régimen (la Administración tributaria española notificará entonces también por vía electrónica al empresario o profesional su número de identificación).

La información facilitada por el empresario o profesional no establecido al declarar el **inicio** de sus actividades gravadas incluirá los siguientes **datos de identificación**: nombre, direcciones postal y de correo electrónico, las direcciones electrónicas de los sitios de Internet a través de los que opere, en su caso, el número mediante el que esté identificado ante la Administración fiscal del territorio tercero en el que tenga su sede de actividad, y una declaración en la que manifieste que carece de identificación a efectos de la aplicación de un impuesto análogo al impuesto sobre el valor añadido en un Estado miembro.

b) Presentar por vía electrónica una **declaración-liquidación** del IVA para cada trimestre, independientemente de que haya suministrado o no servicios electrónicos.

Esta declaración-liquidación tendrá que incluir, para cada país miembro de consumo, el **valor total de los servicios** prestados, la **cantidad global del IVA** correspondiente en cada país miembro y el importe total, resultante de la suma de todas las cantidades, que ha de ser **ingresado en España**.

Si el importe de la contraprestación de las operaciones se hubiera fijado en **moneda distinta del euro**, el mismo se convertirá a euros aplicando el tipo de cambio válido que corresponda al último día del período de declaración. El cambio se realizará siguiendo los tipos de cambio publicados por el Banco Central Europeo para ese día o, si no hubiera publicación correspondiente a ese día, del día siguiente.

c) Ingresar el importe declarado en euros en la cuenta bancaria designada por la Administración tributaria.

d) Mantener durante un periodo de **diez años** un registro de las operaciones incluidas en este régimen especial, que estará a disposición de las administraciones tributarias de todos los países miembros.

Este registro estará a disposición tanto del Estado miembro de **identificación** como del de **consumo**, quedando obligado el empresario o profesional no establecido a ponerlo a disposición de las administraciones tributarias de los referidos Estados, previa solicitud de las mismas, por vía electrónica.

e) Expedir y dar **factura** o documento sustitutivo.

Hay que tener en cuenta que, sin perjuicio de las **devoluciones** a determinados empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del impuesto previstas en el artículo 119.dos 2.° de la LIVA[92], los empresarios o profesionales que se acojan a este régimen especial tendrán derecho a la **devolución de las cuotas del IVA soportadas o satisfechas en la adquisición o importación de bienes y servicios que se han de entender realizadas en el territorio de aplicación del impuesto**, aplicando el procedimiento de devolución previsto en el artículo 119 LIVA y sin necesidad de nombrar representante ni de que esté reconocida la existencia de reciprocidad de trato.

(92)Este precepto hace referencia a las devoluciones a favor de empresarios no establecidos que realicen exclusivamente dos tipos de operaciones: entregas de bienes y prestaciones de servicios en las que los sujetos pasivos del impuesto sean los destinatarios de las mismas, y servicios de transporte y los servicios accesorios a los transportes, exentos del impuesto.

Finalmente, la LIVA prevé las **causas de exclusión** de este régimen especial[93]:

(93)Art. 163 bis.Tres LIVA

1) La presentación de la declaración de **cese** de las operaciones comprendidas en este régimen especial.

2) La existencia de hechos que permitan presumir que las **operaciones** del empresario o profesional, incluidas en este régimen especial, **han concluido**.

3) El **incumplimiento de los requisitos** necesarios para acogerse a este régimen especial.

4) El **incumplimiento reiterado de las obligaciones** impuestas por la normativa de este régimen especial.

Ejemplo

Una empresa norteamericana vende vía Internet música, películas, juegos de ordenador y programas contables informáticos. Dña. Emilia, residente en Murcia, compra unas películas, Don Antonello, residente en Milán, unos ficheros de músico, y un empresario residente en Cádiz y otro residente en Dublín adquieren un programa de contabilidad para mejorar su gestión.

El servicio prestado por la empresa norteamericana a Dña. Emilia y a Don Antonello está sometido al régimen especial. Ello implica que la mencionada empresa, con independencia del Estado de la Unión Europea en el que se identifique (España, Italia o cualquier otro Estado miembro), deberá repercutir el IVA a Dña. Emilia aplicando el tipo del 16 por ciento, y también a Don Antonello aplicando el tipo vigente según la ley italiana.

Por el contrario, los servicios prestados a los dos empresarios español e irlandés no se someten al régimen especial, puesto que, por aplicación del sistema de inversión del sujeto pasivo, estos empresarios actúan como sujetos pasivos del IVA. Por tanto, en ningún caso la empresa norteamericana debe repercutir IVA.

En el caso de que la empresa prestadora de los servicios electrónicos fuera residente en el ámbito de aplicación del IVA español, habría que aplicar los criterios de localización previstos en el art. 70.Uno.4.° LIVA. Es decir, esta empresa repercutirá IVA español, además de cuando el destinatario sea un sujeto pasivo o particular establecido en el ámbito de aplicación del mismo, también cuando sea un particular residente en cualquier otro Estado miembro de la Unión Europea.

3.8. Régimen especial del grupo de entidades

Este régimen, vigente a partir del 1 de enero de 2008, se aplica con carácter **voluntario** a los empresarios o profesionales que forman parte de un grupo de entidades, formado por una entidad dominante y sus entidades dependientes[94].

(94)Arts. 163 quinquies a 163 nonies LIVA.

Se considera **entidad dominante** aquella sociedad o establecimiento permanente radicada en territorio español que posea una participación, directa o indirecta, de al menos el 50 por 100 del capital de otra u otras entidades igualmente establecida o establecidas en el territorio de aplicación del impuesto español, debiéndose mantener dicha participación durante todo el año natural.

Para la aplicación de este régimen se requiere el **acuerdo individual** de todas las entidades que quieran formar parte del grupo, con validez mínima de tres años, prorrogable salvo renuncia expresa, esta última también con el mismo período de validez. Este acuerdo debe adoptarse por el consejo de administración u órganos equivalentes de cada entidad antes del inicio del año natural en que vaya a resultar de aplicación el régimen especial.

En caso de incumplimiento por parte de una entidad de los requisitos mencionados, de concurrencia de las circunstancias que determinan la aplicación del método de estimación indirecta, de incumplimiento de las obligaciones de información del propio régimen, o de hallarse una entidad en situación de concurso o en proceso de liquidación, se produce la **exclusión del régimen especial** con efecto en el mismo período de liquidación en que se produzca tal circunstancia.

Entre los elementos más destacables del **funcionamiento** de este régimen especial, destacan los siguientes:

a) Cada entidad del grupo presenta una **declaración-liquidación individual con periodicidad mensual**, aplicando las normas de cuantificación del régimen general del IVA.

b) Excepcionalmente, la base imponible de las **entregas de bienes y las prestaciones de servicios entre entidades de un mismo grupo** estará constituida por el coste de los bienes y servicios, constituyendo un sector diferenciado de la actividad. De esta forma, la cuota devengada o repercutida será la misma que la cuota soportada. En este ámbito, además, se concede a las entidades del grupo la **facultad de deducir las cuotas soportadas, aun cuando se trate de operaciones exentas**. Al permitirse la renuncia a la exención en las operaciones internas, a efectos de control, la entidad dominante deberá disponer de un **sistema de información analítica** que deberá reflejar la utilización sucesiva de los bienes y servicios hasta su aplicación final fuera del grupo.

c) Una vez presentadas las autoliquidaciones individuales, la entidad dominante presentará una **declaración-liquidación agregada**, integrando los resultados de la liquidación de cada entidad que forma el grupo y calculando el saldo global resultante y procediendo, en su caso, al **ingreso** de la deuda tributaria, de ser el resultado positivo, o a la solicitud de **compensación** (en un plazo máximo de cuatro años) o de **devolución** (a 31 de diciembre), si la cifra resultante es negativa.

d) Todas las entidades del grupo **responden solidariamente** del pago de la deuda tributaria derivada de este régimen especial, siendo además las entidades dominadas responsables solidarias de las infracciones cometidas por la entidad dominante.

4. Gestión del impuesto

Con carácter general, y menos para el hecho imponible *importaciones,* la determinación de la deuda tributaria se realiza mediante el procedimiento de **autoliquidación** y el posterior ingreso por el sujeto pasivo. En las importaciones son las administraciones de **aduanas** las encargadas de liquidar la deuda.

Ejemplo

Una empresa establecida en Madrid adquiere material electrónico procedente de Japón. La mencionada mercancía se envía por vía aérea desde Tokio a Madrid. La compañía transportista entrega la mercancía a la empresa española, sin que los productos sean despachados a libre práctica. ¿Cuáles son los trámites que se tienen que seguir en la aduana del aeropuerto de Madrid en relación con el IVA?

El art. 18.Uno.1.° LIVA establece que tiene "la consideración de importación de bienes la entrada en el interior del país de un bien que no cumpla las condiciones previstas en los arts. 9 y 10 del Tratado Constitutivo de la CEE".

El art. 9 del Tratado Constitutivo de la CEE se refiere a los productos originarios de los Estados miembros, es decir, aquellos bienes que, de acuerdo con las reglas comunitarias del origen de las mercancías, han sido producidos en alguno de los países de la UE. Por lo tanto, importación, a efectos del IVA, es básicamente la entrada de mercancías que no hayan sido producidas en algún de los países de la UE, en el interior del país, que, según el art. 3 LIVA, es el territorio español, excepto Canarias, Ceuta y Melilla.

Por otro lado, el art. 10 del Tratado Constitutivo de la CEE establece que se consideran en libre práctica en un Estado Miembro los productos procedentes de terceros países, respecto de los que se hayan cumplido, en el mencionado Estado Miembro, las formalidades de importación y percibido los derechos de aduana y cualesquier otras exacciones de efecto equivalente exigibles, siempre que no se hubieran beneficiado de una devolución total o parcial de los mismos. En consecuencia, los productos despachados a libre práctica circulan libremente en la UE, sin que puedan estar sometidos, salvo que se apliquen las cláusulas de salvaguarda previstas al Tratado, a derechos de aduanas, restricciones cuantitativas y medidas de efecto equivalente.

La redacción del art. 18 LIVA es bastante confusa. Puede parecer que el IVA sólo se liquida en los supuestos en que la mercancía no se despacha a libre práctica, y no es así. Precisamente, el régimen de despacho "a libre práctica" es el más común, e implica el pago de los impuestos aduaneros y cualquier otro exigible, como es el caso del IVA, en la modalidad de importación.

Los productos electrónicos procedentes de Japón del presente supuesto de hecho son originarios de este país y, por lo tanto, no entran en el art. 9 del Tratado de Roma. Cuando los bienes son entregados por el transportista al importador, todavía no se han liquidado ni los impuestos aduaneros ni el IVA, puesto que se dice que no son despachados a libre práctica.

En este supuesto de hecho, pues, el importador, para conseguir el despacho a libre práctica (suponiendo que no se le aplique ningún régimen especial, como el de importación temporal, introducción ilegal, evitación de la vigilancia, incumplimiento de condiciones, etc.), tendrá que pagar los impuestos aduaneros y el IVA.

El devengo del IVA en las importaciones se produce, según el art. 77.Uno LIVA, "en el momento en que hubiera tenido lugar el devengo de los derechos de importación, de acuerdo con la legislación aduanera." Este devengo se produce cuando se admite la declaración de despacho, documento único aduanero (DUA) en la aduana, presentada por el importador o su representante. Acto seguido, la Administración aduanera practica el reconocimiento de las mercancías.

Para acabar, se procede a la liquidación administrativa y al correspondiente pago de los impuestos aduaneros. Y, finalmente, se concede a la mercancía el estatuto comu-

nitario y se autoriza su levantamiento. Por último, se tienen que pagar en la aduana el resto de impuestos indirectos, como el IVA y, si procede, los impuestos especiales.

Son múltiples las **obligaciones**, tanto **materiales** como **formales**, que deben cumplir los sujetos pasivos del IVA, tanto los sometidos al régimen general como a alguno de los regímenes especiales.

4.1. Obligaciones materiales

Se puede hablar de la obligación que tienen estos sujetos de presentar **declaraciones-liquidaciones periódicas** del IVA en el periodo de liquidación que corresponde al **trimestre natural**, si bien hay supuestos en los cuales el periodo es mensual (grandes empresas[95]).

(95)Art. 167 LIVA y arts. 71 a 74 RIVA

Junto con estas declaraciones, existe el deber de presentar una **declaración resumen anual** (menos para los acogidos al régimen de recargo de equivalencia o al de agricultura), cosa que hay que hacer en el momento de presentación de la declaración relativa al último trimestre.

Además de la declaraciones-liquidaciones y de la declaración resumen, hay una de carácter informativo y recapitulativo para los que realizan entregas y **adquisiciones intracomunitarias de bienes**[96], y declaraciones-liquidaciones no periódicas para los que realizan **operaciones de trascendencia tributaria escasa**.

(96)Arts. 78 a 81 RIVA

Por último, los arts. 169 a 171 LIVA regulan los supuestos en que el Gobierno puede proceder a la **suspensión del ingreso** de la cuotas que resulten de la liquidación de determinadas operaciones destinadas a otro Estado comunitario o extracomunitario[97], y algunas disposiciones específicas en materia de **infracciones y sanciones**.

(97)Hay que observar que los adquirentes de bienes o servicios acogidos al régimen de suspensión del ingreso estarán obligados a efectuar el pago de las cuotas no ingresadas por sus proveedores cuando no acreditasen, en la forma y plazos que se determinen reglamentariamente, la realización de las operaciones que justifiquen dicha suspensión, y que en ningún caso serán deducibles las cuotas ingresadas.

Infracciones y sanciones

Sin perjuicio de las infracciones dispuestas con carácter general en la Ley General Tributaria, en el ámbito concreto del IVA la sanción de pérdida del derecho a obtener beneficios fiscales prevista no será de aplicación y, además, constituyen infracciones tributarias particulares las siguientes:

1.° La adquisición de bienes por parte de sujetos pasivos acogidos al régimen especial del recargo de equivalencia sin que en las correspondientes facturas figure expresamente consignado el recargo de equivalencia, salvo los casos en que el adquirente hubiera dado cuenta de ello a la Administración mediante escrito presentado en la Delegación o Administración de la Agencia Estatal de Administración tributaria correspondiente a su domicilio fiscal.

Esta infracción está sancionada con multa pecuniaria proporcional del 50 por ciento del importe del recargo de equivalencia que hubiera debido repercutirse, con un importe mínimo de 30 euros por cada una de las adquisiciones efectuadas sin la correspondiente repercusión del recargo de equivalencia.

2.° La obtención, mediante acción u omisión culposa o dolosa, de una incorrecta repercusión del impuesto, siempre y cuando el destinatario de la misma no tenga derecho a la deducción total de las cuotas soportadas. En este caso, serán sujetos infractores las personas o entidades destinatarias de las referidas operaciones que sean responsables de la acción u omisión.

En este caso, la sanción consiste en una multa pecuniaria proporcional del 50 por ciento del beneficio indebidamente obtenido.

3.° La repercusión improcedente en factura, por personas que no sean sujetos pasivos del impuesto, de cuotas impositivas sin que se haya procedido al ingreso de las mismas.

Aquí la multa pecuniaria proporcional asciende al 100 por ciento de las cuotas indebidamente repercutidas, con un mínimo de 300 euros por cada factura o documento sustitutivo en que se produzca la infracción.

4.° La no consignación en la autoliquidación a presentar por el periodo correspondiente de las cantidades de las que sea sujeto pasivo el destinatario de las operaciones conforme a los supuestos de inversión del sujeto pasivo (números 2.°, 3.° y 4.° del artículo 84.uno, del artículo 85 o del artículo 140 quinque LIVA).

Esta cuarta infracción se sanciona con un multa pecuniaria proporcional del 10 por ciento de la cuota correspondiente a las operaciones no consignadas en la autoliquidación.

4.2. Obligaciones formales

Para terminar, hay que efectuar una breve referencia a algunas de las **obligaciones formales** que han de cumplir los sujetos pasivos de este impuesto, y que se pueden agrupar en las siguientes[98]:

(98) Arts. 164 a 166 LIVA

a) Obligaciones de carácter **censal**, relativas al comienzo, la modificación y el cese de la actividad.

También hay que citar la obligación de solicitar de la Administración el **número de identificación fiscal** y comunicarlo y acreditarlo en los supuestos que se establezcan.

b) Obligaciones de **facturación** (entregar, conservar y expedir facturas).

En materia de facturación destacan cuatro reglas legales:

1) La obligación de expedir y entregar factura por las operaciones efectuadas por los empresarios o profesionales se podrá cumplir, en los términos que reglamentariamente se establezcan, por el **cliente** de los citados empresarios o profesionales o por un **tercero**, los cuales actuarán, en todo caso, en nombre y por cuenta del mismo. Cuando la citada obligación se cumpla por un **cliente** del empresario o profesional, deberá existir un acuerdo previo entre ambas partes, formalizado por escrito. Asimismo, deberá garantizarse la aceptación por dicho empresario o profesional de cada una de las facturas expedidas en su nombre y por su cuenta, por su cliente.

2) Las facturas expedidas por el empresario o profesional, por su cliente o por un tercero, en nombre y por cuenta del citado empresario o profesional, podrán ser transmitidas por **medios electrónicos**, siempre que, en este último caso, el destinatario de las facturas haya dado su consentimiento y los medios electrónicos utilizados en su transmisión garanticen la autenticidad de su origen y la integridad de su contenido. Reglamentariamente se determinan los **requisitos** a los que debe ajustarse la facturación electrónica.

3) La Administración tributaria, cuando lo considere necesario a los efectos de cualquier actuación dirigida a la comprobación de la situación tributaria del empresario o profesional o sujeto pasivo, podrá exigir una **traducción** al castellano, o a cualquier otra lengua oficial, de las facturas correspondientes a entregas de bienes o prestaciones de servicios efectuadas en el territorio de aplicación del impuesto, así como de las recibidas por los empresarios o profesionales o sujetos pasivos establecidos en dicho territorio.

4) En los supuestos de inversión del sujeto pasivo, a la factura expedida, en su caso, por quien efectuó la entrega de bienes o prestación de servicios correspondiente o al justificante contable de la operación se unirá una **factura** que contenga la liquidación del impuesto. Dicha factura se ajustará a los requisitos que se establezcan reglamentariamente.

c) Obligaciones de carácter **contable**.

Las prescripciones legales en esta materia son tres:

1. La contabilidad deberá permitir determinar con precisión el importe total del IVA que el sujeto pasivo haya repercutido a sus clientes y el importe total del impuesto soportado por el sujeto pasivo.

2. Todas las operaciones realizadas por los sujetos pasivos en el ejercicio de sus actividades empresariales o profesionales deberán contabilizarse o registrarse dentro de los plazos establecidos para la liquidación y pago del impuesto.

3. El Ministro de Economía y Hacienda podrá disponer adaptaciones o modificaciones de las obligaciones registrales de determinados sectores empresariales o profesionales.

Esta materia está regulada principalmente en el **RIVA**[99]**.** En ellos se dispone que los empresarios o profesionales y otros sujetos pasivos del IVA deberán llevar, con carácter general y en los términos dispuestos por este reglamento, cuatro **libros registros**.

[(99)] Arts. 62 a 70 RIVA

Quienes fuesen **titulares de diversos establecimientos** situados en el territorio de aplicación del impuesto podrán llevar, en cada uno de ellos, los libros registros que se acaban de mencionar, en los que anotarán por separado las operaciones efectuadas desde dichos establecimientos, siempre que los asientos resúmenes de éstos se trasladen a los correspondientes libros registros generales que deberán llevarse en el domicilio fiscal.

Los libros registro son los siguientes:

a) Libro registro de facturas expedidas[100].

(100)Art. 63 RIVA

A nivel reglamentario, las principales disposiciones son dos:

1. En el libro registro de facturas expedidas se inscribirán, **una por una**, las facturas o documentos sustitutivos expedidos, reflejando el **número y, en su caso, serie, la fecha de expedición, identificación del destinatario, base imponible o importe de las operaciones y, en su caso, el tipo impositivo y cuota tributaria**.

2. La anotación individualizada de las facturas o documentos sustitutivos a que se refiere el apartado anterior se podrá sustituir por la de **asientos resúmenes** en los que se harán constar la fecha, números, base imponible global, el tipo impositivo y la cuota global de facturas o documentos sustitutivos numerados correlativamente y expedidos en la misma fecha, cuyo importe total conjunto, impuesto sobre el valor añadido no incluido, **no exceda de 6.000 euros**.

b) Libro registro de facturas recibidas[101].

(101)Art. 64 RIVA

Las disposiciones reglamentarias son similares a las dirigidas al libro registro de facturas expedidas.

c) Libro registro de bienes de inversión[102].

(102)Art. 65 RIVA

Este libro deben llevarlo los sujetos pasivos del impuesto sobre el valor añadido que tengan que practicar la **regularización de las deducciones por bienes de inversión**, según lo dispuesto en los artículos 107 a 110 LIVA. Por cada bien individualizado, se hará constar la fecha del comienzo de su utilización, prorrata anual definitiva y la regularización anual, si procede, de las deducciones.

d) Libro registro de determinadas operaciones intracomunitarias[103].

(103)Art. 66 RIVA

Los sujetos pasivos del impuesto sobre el valor añadido deberán llevar un libro registro de determinadas operaciones intracomunitarias, en el que **se anotarán** las que se describen a continuación:

1.° El envío o recepción de bienes para la realización de los informes periciales o trabajos mencionados en el artículo 70, apartado uno, número 7.°, de la Ley del Impuesto.

2.° Las transferencias de bienes y las adquisiciones intracomunitarias de bienes comprendidas en los artículos 9, número 3.°, y 16, número 2.°, de la Ley del Impuesto, incluidas, en ambos casos, las contempladas en las excepciones correspondientes a las letras e), f) y g) del citado artículo 9, número 3.°.

En el mencionado Libro Registro deberán constar los siguientes **datos**:

1.° Operación y fecha de la misma.

2.° Descripción de los bienes objeto de la operación con referencia, en su caso, a su factura de adquisición o título de posesión.

3.° Otras facturas o documentación relativas a las operaciones de que se trate.

4.° Identificación del destinatario o remitente, indicando su número de identificación a efectos del impuesto sobre el valor añadido, razón social y domicilio.

5.° Estado miembro de origen o destino de los bienes.

6.° Plazo que, en su caso, se haya fijado para la realización de las operaciones mencionadas.

Como excepción, esta obligación de llevanza de los libros registro **no afecta** a las actividades acogidas a los regímenes especiales simplificado, de la agricultura, ganadería y pesca, del recargo de equivalencia y del aplicable a los

servicios prestados por vía electrónica, con las salvedades establecidas en las normas reguladoras de dichos regímenes especiales, ni respecto de las entregas a título ocasional de medios de transporte nuevos.

En este ámbito, hay que tener en cuenta que el Departamento de Gestión Tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria podrá autorizar, con carácter revocable, previas las comprobaciones que estime oportunas, la **sustitución de los libros registros** mencionados por sistemas de registro diferentes, así como la **modificación de los requisitos** exigidos para las anotaciones registrales, siempre que respondan a la organización administrativa y contable de los empresarios o profesionales o sujetos pasivos y, al mismo tiempo, quede garantizada plenamente la comprobación de sus obligaciones tributarias por el IVA.

d) Presentar periódicamente o a requerimiento de la Administración, **información** relativa a sus operaciones económicas con terceras personas.

e) Nombrar un **representante** a efectos del cumplimiento de las obligaciones impuestas en esta ley cuando se trate de sujetos pasivos no establecidos en la Comunidad, salvo que se encuentren establecidos en Canarias, Ceuta o Melilla, o en un Estado con el que existan instrumentos de asistencia mutua análogos a los instituidos en la Comunidad[104].

[104] Art. 82 RIVA

Actividades

1. Indicad qué elementos se incluyen en el importe de la contraprestación (base imponible de operaciones interiores y adquisiciones intracomunitarias), y qué diferencias existen entre esta magnitud y el valor en aduana que se utiliza en el caso de las importaciones.
2. Distinguid los supuestos que suponen una minoración de la base imponible del IVA de los que pueden implicar un incremento de la misma.
3. Sintetizad las características de los bienes y servicios que tributan al tipo reducido o al tipo superreducido del IVA.
4. Destacad los límites y las prohibiciones existentes en el régimen general de deducción del IVA.
5. Realizad un esquema destacando las principales características de los cuatro regímenes especiales de deducción del IVA.
6. ¿En qué casos se produce la devolución del IVA?; ¿cuáles son las razones que justifican la existencia de regímenes especiales de devolución?
7. Elaborad un cuadro con los elementos más relevantes de los distintos regímenes especiales del IVA.
8. ¿Cuáles son los deberes formales que tienen que cumplir los sujetos pasivos en el IVA?

Ejercicios de autoevaluación

De selección

1. Se incluyen en la base imponible de las entregas de bienes y prestaciones de servicios, efectos del IVA...
a) las subvenciones vinculadas directamente al precio de las operaciones sujetas al impuesto.
b) los descuentos y bonificaciones que se concedan previa o simultáneamente al momento de celerarse la operación.
c) las dos respuestas anteriores son ciertas.

2. A efectos del IVA, la base imponible en los autoconsumos de servicios es...
a) el coste de prestación de los servicios, incluida la amortización de los bienes cedidos.
b) el coste de prestación de los servicios, excluida la amortización de los bienes cedidos.
c) Ninguna de las dos anteriores respuestas es cierta.

3. Si el destinatario de una operación sujeta a IVA no ha hecho efectivo el pago de las cuotas repercutidas y se declara posteriormente en concurso...
a) el sujeto pasivo del impuesto debe reducir la base imponible.
b) el sujeto pasivo del impuesto puede reducir la base imponible.
c) el sujeto pasivo del impuesto no puede reducir la base imponible.

4. ¿Cuál de las siguientes prestaciones de servicios se grava a un tipo reducido?
a) Todas las ejecuciones de obras realizadas por paletas.
b) Los espectáculos deportivos profesionales.
c) Las entradas a manifestaciones culturales no exentas.

5. Las entregas, adquisiciones intracomunitarias o importaciones de huevos tributan al tipo de gravamen...
a) del 16%.
b) del 7%.
c) del 4%.

6. ¿Cuál de las siguientes afirmaciones es cierta?
a) Todos los sujetos pasivos del IVA tienen el derecho a deducir el IVA soportado.
b) Los particulares que realicen importaciones de bienes tienen el derecho a deducir el IVA que han soportado.
c) Un sujeto pasivo puede deducir el IVA soportado en la adquisición o importación de bienes y servicios antes de comenzar a realizar operaciones de entregas de bienes o prestaciones de servicios con terceros.

7. ¿Cuál de estas afirmaciones es falsa?
a) Nunca se puede deducir el IVA soportado antes de que el sujeto pasivo tenga el poder de disposición sobre el bien adquirido o importado.
b) El sujeto pasivo solamente podrá deducir el IVA soportado en el período de liquidación en que haya recibido la factura o documento que justifica la adquisición del bien o servicio.
c) El sujeto pasivo puede ejercer el derecho a la deducción en cualquier liquidación del IVA dentro del plazo de cuatro años a contar desde el nacimiento del derecho a hacerlo.

8. Una universidad que gestiona directamente los servicios de docencia, investigación, fotocopias, bar y residencia de estudiantes...

a) está sometida al régimen de prorrata al IVA porque hace operaciones exentas sin derecho a deducción y operaciones sometidas y no exentas que sí dan derecho a la deducción.
b) no está sometida al régimen de prorrata al IVA porque todas las operaciones que hace estan exentas.
c) no podrá deducirse ningún IVA soportado.

9. La adquisición por un sujeto pasivo de un bien de inversión supone...
a) que en ningún caso puede deducir la integridad del IVA soportado.
b) que puede deducir el IVA soportado mediante la aplicación de la regla de prorrata que corresponda al año de adquisición.
c) que a partir del año de adquisición, y durante 5 o 10 años, según que el bien adquirido sea mueble o inmueble, podrá deducirse una parte estrictamente proporcional del IVA total soportado.

10. Cuando una rectificación de las deducciones practicadas determine una minoración del importe inicialmente declarado...
a) no podrá efectuarse esta rectificación después de transcurrido un año.
b) se aplican el recargo por declaración extemporánea sin requerimiento previo y los intereses de demora.
c) Ninguna de las anteriores respuestas es cierta.

11. Un empresario o profesional no establecido en el territorio de aplicación del IVA español que ha soportado cuotas de este impuesto por un valor de 300 euros...
a) aplica el régimen de devoluciones a exportadores en régimen comercial.
b) no puede aplicar el régimen de devoluciones del art. 119 LIVA.
c) Ninguna de las dos respuestas anteriores es cierta.

12. En el régimen simplificado del IVA...
a) los índices y módulos se aplican sobre las cuotas soportadas.
b) los índices y módulos se aplican sobre las cuotas repercutidas.
c) los índices y módulos se aplican sobre la diferencia entre las cuotas repercutidas y las cuota soportadas.

13. Un empresario sometido al régimen especial de la agricultura, la ganadería y la pesca...
a) tiene derecho a que la Administración le abone la compensación agraria cuando exporte los productos naturales producidos en sus explotaciones.
b) tiene derecho a recibir la compensación agraria cuando transmite los bienes producidos en su explotación a cualquier persona o entidad.
c) tiene derecho a percibir la compensación agraria cuando vende los products naturales producidos en sus explotaciones a otro empresario sometido al régimen especial del recargo de equivalencia.

14. Un sujeto que se dedica a la reventa de libros sometida al régimen especial de los bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección...
a) no puede aplicarse la modalidad de determinación de la base imponible mediante el margen de beneficio global.
b) puede aplicarse la modalidad de determinación de la base imponible mediante el margen de beneficio global.
c) únicamente puede aplicarse la modalidad de determinación de la base imponible mediante el margen de beneficio global.

15. Determinad cuál de las siguientes afirmaciones es correcta:
a) La LIVA prevé un régimen especial para cualquier tipo de joya, según el concepto de joya previsto en la ley.
b) Los regímenes especiales se diferencian del régimen general únicamente en la gestión del impuesto.
c) Ninguna de las dos afirmaciones anteriores es cierta.

16. ¿Cuál de estas afirmaciones es falsa?
a) Una empresa de viajes bajo el régimen especial no puede deducir ningún IVA soportado.
b) Una empresa de viajes bajo el régimen especial no puede aplicar el mencionado régimen a los servicios que preste a los clientes utilizando medios propios.
c) Una empresa de viajes bajo el régimen especial no puede aplicar el mencionado régimen a las ventas que efectúa a los clientes de viajes organizados por agencias de viajes mayoristas.

17. ¿Cuál de estas afirmaciones es cierta?
a) Un comerciante minorista sometido al régimen especial del recargo de equivalencia debe repercutir a sus clientes el IVA y el recargo de equivalencia.
b) La factura emitida por una agencia de viaje bajo el régimen especial debe hacer constar siempre el IVA repercutido de manera separada del precio.

c) En el régimen especial de las agencias de viajes no se puede deducir nunca el IVA soportado por las adquisiciones e importaciones de bienes y servicios adquiridos para integrarlos en la prestación única del viaje.

18. Un empresario establecido fuera del ámbito de aplicación territorial del IVA español y sometido al régimen especial aplicable a los servicios prestados por vía electrónica...
a) debe presentar en todo caso autoliquidaciones trimestrales.
b) no debe presentar autoliquidaciones en los trimestres en los que no suministre servicios electrónicos.
c) Ninguna de las anteriores respuestas es cierta.

19. ¿Cuál de estas afirmaciones es cierta?
a) Todos los sujetos pasivos del IVA sometidos al régimen general del impuesto deben hacer declaraciones-liquidaciones mensuales.
b) Determinados sujetos pasivos del IVA, como los exportadores, pueden acogerse al régimen de declaración-liquidación mensual.
c) Ninguna de las anteriores afirmaciones anteriores es cierta.

20.¿Cuál de estos empresarios debe realizar liquidaciones periódicas del IVA (mensuales o trimestrales)?
a) Los sometidos al régimen especial simplificado.
b) Los sometidos al régimen especial del recargo de equivalencia.
c) Los sometidos al régimen especial de la agricultura, la ganadería y la pesca.

Casos prácticos

1.

Determinad en los supuestos siguientes si se puede o no deducir la cuota del IVA soportado:

a) Un médico especializado en radiología tiene su consulta en Madrid. En el primer trimestre del año X factura a sus pacientes por un importe total de 20.000 euros. En el mencionado trimestre el médico adquiere un material para realizar radiografías, que compra a una empresa de Bilbao por un importe de 7.000 euros. Esta última empresa le repercute el IVA correspondiente (7%).

b) El Sr. Rodríguez es director de una empresa establecida en Palencia que se dedica a la fabricación de material de oficina. En uno de sus viajes para gestiones empresariales a Lyon, se hospeda un tiempo en un hotel de la citada ciudad, el cual le factura por su estancia un importe de 700 euros, repercutiéndole el IVA correspondiente (19,6%).

c) El Sr. González es funcionario de justicia, y se encuentra destinado en Alicante. Para poder trabajar con comodidad, adquiere un ordenador personal por un importe de 2.000 euros. En la factura, el vendedor le repercute el IVA correspondiente (16%).

d) Un abogado adquiere el día 3 de febrero del año X un piso nuevo de 200 metros cuadrados por un importe de 250.000 euros. Utiliza como vivienda 150 metros cuadrados y los otros 50 metros cuadrados como despacho para su actividad profesional.

e) Un empresario ha adquirido un vehículo, afectándolo a su actividad empresarial y destinándolo de forma exclusiva al transporte de mercancías, a un sujeto pasivo acogido al régimen especial de bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección, por un importe de 30.000 euros, IVA incluido.

f) Un profesional ha adquirido un ordenador para el ejercicio de su actividad profesional por 2.000 euros a un empresario dedicado a la venta de este tipo de bienes. El empresario vendedor le ha emitido la correspondiente factura, repercutiéndole el IVA procedente a la mencionada operación. La factura cumple todos los requisitos formales establecidos. No obstante, el vendedor no ha ingresado a la Hacienda Pública el IVA repercutido a la mencionada operación.

g) El mismo profesional ha adquirido otro ordenador para su residencia, por el mismo precio. La operación se ha documentado adecuadamente en factura.

h) Un profesional, al cual es aplicable el régimen general del impuesto, ha adquirido un local comercial por importe de 150.000 euros. El promotor le ha repercutido un 7% de IVA.

i) Un profesional ha adquirido una vivienda directamente al promotor, destinándolo a su despacho profesional, por un importe de 120.000 euros. El promotor, al hacer la correspon-

diente factura, por un importe de 120.000 euros. El promotor, al hacer la correspondiente factura, ha aplicado el tipo general del IVA (16%).

2.

La sociedad anónima Vivalaespeculación, dedicada a la actividad inmobiliaria, realiza en un

ejercicio económico las siguientes operaciones:

a) Vende de un solar por un precio de 500.000 euros.

b) Vende un terreno rústico no urbanizado por 700.000 euros.

c) Realiza una segunda transmisión de dos pisos destinados a vivienda por 500.000 euros.

d) Vende pisos construidos por ella misma por 1.600.000 euros.

e) Vende una nave industrial que había adquirido 2 años antes a otra empresa constructora. Una vez adquirida este inmueble fue objeto de rehabilitación por otra sociedad, aumentando su valor en un 30%.

f) Alquila terrenos de su propiedad para la instalación de vallas publicitarias, obteniendo 50.000 euros.

g) Alquila pisos de su propiedad y obtiene 1.150.000 euros.

h) Alquila pisos de su propiedad para su utilización como oficinas para una empresa de servicios, y percibe por ello 240.000 euros.

i) Alquila un local comercial por 150.000 euros.

j) Vende maquinaria de construcción de su propiedad a otra empresa constructora por 200.000 euros.

Cuestión: determinad las cuotas devengadas o repercutidas en este supuesto y la prorrata general aplicable.

Solucionario

Ejercicios de autoevaluación

De selección

1. a, **2.** a, **3.** b, **4.** c, **5.** c, **6.** c, **7.** b, **8.** a, **9.** b, **10.** b, **11. c**, **12.** b, **13.** a, **14.** b, **15. c**, **16.** a, **17.** c, **18.** a, **19.** a, **20.** a.

Caso práctico

1.

a) El médico especializado en radiología, que tiene su consulta en Madrid, realiza únicamente operaciones exentas del IVA, en virtud de lo previsto en la exención contemplada en el art. 20.Uno.3.° LIVA.

Por tanto, para que pueda realizarse la deducción del IVA soportado en la adquisición de material para realizar radiografías, que compra a una empresa de Bilbao, es necesario que los bienes adquiridos se utilicen en alguna de las operaciones que figuren en el art. 94.1 LIVA. Dado que esta circunstancia no se produce, la cuota del IVA soportado por el médico no es deducible. Estas cuotas repercutidas no deducibles deberán ser incorporadas por el médico en el precio de sus servicios, como un gasto más, a la hora de calcular su beneficio.

b) La empresa del Sr. Rodríguez no podrá deducirse la cuota del IVA soportada, porque el art. 92.Uno LIVA establece que "los sujetos pasivos podrán deducir (...) las que, devengadas al mismo territorio, hayan soportado". Es decir, son deducibles únicamente las cuotas soportadas en el territorio de aplicación del impuesto (la península y las Islas Baleares).

En esta operación, el hecho imponible se localiza en Lyon, es decir, no se realiza en el territorio de aplicación del impuesto español, sino en el francés, devengándose el tributo en Francia. De forma que la empresa española del Sr. Rodríguez no puede deducirse la mencionada cuota.

Sin embargo, hay que tener en cuenta que la empresa española podrá solicitar a la Administración tributaria francesa la devolución de la mencionada cuota por un procedimiento parecido al establecido en la Ley española del IVA en su art. 119 (régimen especial de devoluciones a determinados empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del impuesto español).

c) El Sr. González no tiene la condición de empresario o profesional, puesto que, según se desprende del enunciado, es un funcionario del Ministerio de Justicia. Y hace falta tener presente que la condición empresarial o profesional del sujeto pasivo es un requisito exigido al art. 93.Uno.1 LIVA para poder ejercitar el derecho a la deducción de las cuotas soportadas.

Por lo tanto, el Sr. González no podrá deducirse la cuota soportada en la adquisición de un ordenador personal por un importe de 2.000 euros.

d) El abogado soporta una cuota de 17.500 euros por la adquisición del piso (250.000 x 7%). De esta cuota, se puede deducir sólo el 25%, puesto que éste el porcentaje de la superficie total del inmueble que se destina a despacho profesional, según establece el art. 95.Tres LIVA.

Es decir, se trata de un bien de inversión que se utilizará, previsiblemente, en un 25% para su actividad profesional. Por lo tanto, puede deducirse 17.500 × 25% = 4.375 euros.

e) De acuerdo con lo que prevé el art. 95.Tres.2.° LIVA, en principio, sería deducible la cuota del IVA en un 50% (si el vehículo es de turismo) o bien en un 100% (si el vehículo es mixto, como por ejemplo una furgoneta). No obstante, hay que tener en cuenta que el art. 138 LIVA establece que "no serán deducibles las cuotas soportadas por los adquirentes de bienes usados, objetos de arte, antigüedades u objetos de colección que hayan sido entregados por sujetos pasivos revendedores con aplicación del régimen especial regulado en este capítulo". Es decir, como se ha adquirido el vehículo a un sujeto pasivo acogido al régimen especial de bienes usados, objetos de arte, antigüedades u objetos de colección, el IVA soportado no es deducible.

f) El sujeto pasivo comprador tiene derecho a deducirse el IVA soportado en la mencionada operación, aunque el vendedor no haya ingresado en la Hacienda pública el tributo correspondiente, de acuerdo con lo que prevén los arts. 92 y 97 LIVA. Por otro lado, la conducta del vendedor constituye una infracción tributaria grave (art. 79.a) LGT).

g) El profesional ha soportado el correspondiente IVA que grava la operación. Es decir, un 16% sobre 2.000 euros, que resultan un total de 320 euros. Este IVA soportado no será deducible

porque, en este caso, el profesional no afecta el bien a su actividad profesional (art. 95.Uno LIVA).

h) El tipo aplicado es incorrecto, puesto que los locales comerciales tributan al tipo general del IVA (art. 91.Uno.1.7.° LIVA). La consecuencia respeto al promotor es que su conducta constituye una infracción tributaria grave, según prevé el art. 79.a) LGT. Y la consecuencia para el profesional adquirente del local es que sólo podrá deducirse el importe repercutido en la factura. En este sentido se pronuncia, por ejemplo, la Consulta de la DGT de 7 de septiembre de 1987. En todo caso, hay que tener presente que el profesional puede interponer una reclamación económica-administrativa (art. 88.Seis LIVA).

i) El tipo aplicado es incorrecto, porque corresponde emplear el tipo reducido del 7%, dado que es la aptitud para ser vivienda la que determina la aplicación de este tipo reducido, según prevé el art. 91.Uno.1.7.° LIVA. En este supuesto de repercusión improcedente del IVA (superior a la legal), el profesional adquirente de la vivienda sólo se puede deducir hasta el importe de la cuota legal devengada (el 7%). Ahora bien, puede, en todo caso, interponer reclamación económico-administrativa, de acuerdo con el art. 88.Seis LIVA.

2.

A los efectos de calcular las cuotas repercutidas y el porcentaje de prorrata aplicable, es necesario determinar para cada una de las operaciones señaladas en el supuesto si estamos ante supuestos sujetos o no al IVA y, en caso de corresponder la sujeción, si gozan o no de exención.

Debemos señalar, en primer lugar, que no nos hallamos ante ningún supuesto de no sujeción: no se trata de operaciones realizadas por entes públicos, ni a la vista de lo establecido en el art. 7 LIVA ninguna de ellas encaja en los supuestos de no sujeción enumerados. Por este motivo, hace falta que establezcamos caso por caso si se produce algún supuesto de exención, y para aquellos casos que no gocen de este beneficio fiscal, que determinemos el tipo de gravamen aplicable.

a) De acuerdo con lo que establece el artículo 20.Uno.20.° segundo párrafo LIVA, tendrán la consideración de edificables los terrenos calificados como solares por la Ley sobre lo Régimen del Suelo y Ordenación Urbana.

El ya citado artículo 20.Uno.20.° LIVA, prevé la exención del impuesto en las transmisiones de fincas rústicas que no tengan la condición de edificables, no siendo de aplicación esta exención a los solares.

Así, pues, la transmisión de solares está sujeta y no exenta del IVA.

De acuerdo con lo que establece el artículo 90.Uno LIVA, el tipo impositivo aplicable será el 16%, dado que la operación descrita no encaja en los supuestos de tipo reducido que prevé el artículo 91 LIVA.

Así en nuestro caso tendremos:

IVA devengado o repercutido = 500.000 * 16% = 80.000 euros.

b) El párrafo primero del art. 20.Uno.20.° LIVA, indica que están exentos del impuesto las entregas de terrenos rústicos que no tengan la condición de edificables. Así, la transmisión del terreno rústico está sujeta y exenta de IVA

c) De acuerdo con lo que establece el art. 20.Uno.22.° LIVA, disfrutarán de exención a efectos del IVA las segundas y posteriores transmisiones de edificaciones, incluidos los terrenos en que se encuentren enclavadas cuando tengan lugar después de acabada su construcción o rehabilitación, con las excepciones que este mismo apartado de el artículo 20 LIVA recoge y que no se corresponden con el caso de nuestro supuesto de hecho.

Por lo tanto, las segundas y posteriores transmisiones de pisos destinados a vivienda están sujetas y exentas de IVA.

d) El ya mencionado artículo 20.Uno.22.° LIVA, en su párrafo tercero, establece que tendrán la consideración de primera entrega, y por lo tanto no estarán exentas de IVA, las realizadas por el promotor que tengan por objeto una edificación, la construcción o rehabilitación de la cual ya ha sido acabada.

Así en nuestro supuesto de hecho, la construcción y venta de pisos destinados a vivienda estarán sujetos y no exentos de IVA.

De acuerdo con lo que señala el art. 91.Uno.7.° LIVA, se aplicará un tipo impositivo del 7% a las entregas de edificios o partes de los mismos aptas como viviendas, incluidas las plazas de garaje con un máximo de dos, y los anexos sitos en el edificio, siempre que se transmitan conjuntamente. Así el tipo impositivo que corresponderá a la transmisión de nuestro supuesto de hecho será del 7%.

En nuestro caso, pues:

- IVA devengado o repercutido = 1.600.000 * 7 % = 112.000 euros

e) Partiremos de la hipótesis de que en su día la operación de adquisición de la nave por parte de la sociedad Vivalaespeculación, no disfrutó de la exención de IVA, en tanto en cuanto se cumplieran las condiciones de no exención que establece el artículo 20.22°.b) LIVA. Según este precepto no estarán exentas las entregas de edificios para su inmediata rehabilitación siempre que se cumplan los requisitos establecidos reglamentariamente, requisitos que de acuerdo con lo que establece el art. 8.Dos RIVA son los que establece el propio art. 20.Uno.22.° LIVA en su cuarto párrafo.

La consideración de rehabilitación que establece el citado artículo 20.Uno.22° LIVA, requiere el cumplimiento de dos requisitos:

- Cuantitativo: el importe del coste global de la rehabilitación debe exceder del 25% del precio de adquisición si ésta ha sido efectuada en los dos años anteriores o del verdadero valor que tuviera la edificación antes de la rehabilitación.
- Cualitativo: las obras que se califican como rehabilitación son las que prevé el mismo artículo 20.Uno.22° LIVA. En este sentido debemos mencionar que el concepto de rehabilitación no es pacífico. Así la interpretación que del mismo hacen por una parte la DGT y el TEAC, viene referida de forma estricta lo que dispone la LIVA, mientras que la Audiencia Nacional, en su sentencia de 20 de enero de 2000, consideró que las obras de adecuación funcional de un edificio podían tener la consideración de rehabilitación.

En nuestro caso consideraremos que la operación de reforma efectuada reúne los requisitos necesarios para ser considerada una rehabilitación y que además está concluida.

A partir de aquí, y en aplicación de lo que dispone el art. 20.Uno.22.° LIVA en su tercer párrafo, tenemos que considerar que la entrega de la nave se hace en concepto de primera entrega, pues es efectuada por el promotor Vivalaespeculación, la obra está acabada y la nave en cuestión no ha sido usada ininterrumpidamente en un plazo igual o superior a dos años por parte de su propietario.

En definitiva, la venta de la nave rehabilitada está sujeta y no exenta.

En cuanto al tipo de gravamen aplicable, al no ser de aplicación ninguno de los supuestos previstos en el art. 91 LIVA relativos a la aplicación de las tarifas reducidas y superreducidas, el tipo impositivo que corresponderá será del 16%: IVA devengado o repercutido = 600.000 * 16 % = 96.000 euros.

f) El art. 20.Uno.23.° LIVA establece las exenciones de IVA en materia de arrendamientos y especifica de forma expresa en su apartado c') que no disfrutarán de exención del IVA los arrendamientos de terrenos por exposiciones o para publicidad.

Así, el supuesto planteado, el alquiler de terrenos para vallas publicitarias, no disfrutará de exención a efectos del IVA. En este sentido, hay que mencionar que la DGT, en su resolución de 16 de diciembre de 1996, señaló la no exención en el IVA del alquiler de las fachadas de los edificios para uso publicitario.

En definitiva, el alquiler de terrenos por instalación de vallas publicitarias está sujeto y no exento.

Tampoco es de aplicación aquí ninguno de los supuestos previstos en el art. 91 LIVA relativos a la aplicación de las tarifas reducidas y superreducidas. Por ello, el IVA devengado o repercutido será: 50.000 * 16 % = 8.000 euros

g) Nuevamente el art. 20.Uno.23.°.b) LIVA indica que disfrutarán de exención a efectos del IVA, los arrendamientos de edificios o de las partes de los mismos destinados a vivienda, incluidos los garajes y anexos y los muebles siempre que se arrienden conjuntamente con la vivienda.

En este caso, el arrendamiento de viviendas está sujeto y exento de IVA.

h) Nuevamente el art. 20.Uno.23.° LIVA, relativo a las exenciones en materia de arrendamientos, dispone que el arrendamiento de una vivienda para su utilización como oficina

por parte de una empresa de servicios, no disfrutará de exención. En este sentido, hace falta que nos remitimos a el artículo 3 LAU, el cual establece de forma clara la distinción entre arrendamiento de vivienda y arrendamiento para uso diferente de la vivienda.

En consecuencia, el arrendamiento de vivienda para usarla como oficina está sujeto y no exento de IVA.

En este supuesto es también aplicable el tipo general, por no incluirse el arrendamiento distinto del uso como vivienda entre los bienes sometidos al tipo reducido o superreducido. El IVA devengado o repercutido es: 240.000 * 16 % = 38.400 euros.

i) A tenor del art. 20.Uno.23.° LIVA, el arrendamiento de locales de negocio no disfruta de exención a efectos de IVA.

El arrendamiento de de locales de negocio está, pues, sujeto y no exento.

Y al igual que los último supuestos analizados, también esta operación tributa al tipo ordinario: IVA devengado o repercutido: 150.000 * 16 % = 24.000 euros.

j) La venta de maquinaria de segunda mano tiene el concepto de entrega de bien, según indica el art. 8.Uno LIVA. Esta entrega de bienes no disfruta de la exención prevista en el artículo 20.Uno.25.° LIVA, pues el bien en cuestión, al estar afectado a la actividad empresarial de la sociedad, no sufre las limitaciones en el derecho a deducir que prevé el artículo 95.Uno LIVA.

Por tanto, la venta de la maquinaria afectada a la actividad empresarial está sujeta y no exenta.

De nuevo, y por las mismas razones ya advertidas, esta operación tributa al tipo de gravamen ordinario: IVA devengado o repercutido: 200.000 * 16 % = 32.000 euros.

Cálculo de la prorrata

La regla de la prorrata se aplica cuando el sujeto pasivo hace operaciones que dan derecho a deducción y otras que no generan este derecho, como las operaciones no sujetas o exentas.

De acuerdo con lo que establece el art. 104 LIVA, la prorrata general se calcula aplicando la formula siguiente:

$$\%\ \text{de prorrata} = \frac{\text{importe total de operaciones que originan el derecho a la deducción}}{\text{importe total de operaciones que originan y no originan el derecho a la deducción}} \cdot 100$$

En la aplicación de esta fórmula hace falta tener en cuenta, a los efectos de determinar los valores del numerador y el denominador, lo que indica el artículo 104.Dos LIVA. Así, entre otras, no se computarán en ninguno de los términos de la relación:

- Las cuotas del IVA que hayan gravado las operaciones a que se refiere el apartado 2.° del citado artículo 104.Tres LIVA (cuotas del IVA que hayan gravado directamente las operaciones realizadas desde establecimientos permanentes situados fuera del territorio de aplicación del impuesto, cuando los costes relativos a dichas operaciones no sean soportados por establecimientos permanentes situados dentro del mencionado territorio).
- El importe de las entregas y exportaciones de los bienes de inversión que el sujeto pasivo haya utilizado en su actividad profesional.

En nuestro caso, el importe total de las operaciones que originan el derecho a la deducción será:
Venta de solares –a): 500.000 euros.
Construcción y venta de pisos –d)-: 1.600.000 euros.
Venta de nave industrial –e): 600.000 euros.
Alquiler de terrenos para instalar vallas publicitarias –f): 50.000 euros.
Arrendamiento de vivienda para uso de oficina –h): 240.000 euros.
Alquiler de un local comercial –i): 150.000 euros.
TOTAL OPERACIONES DEDUCIBLES: 3.140.000 euros.

Hay que subrayar que no se computan en la determinación de este importe la venta de la máquina del apartado j) en aplicación de lo que establece el artículo 104.Tres.3.° LIVA.

El importe anual de operaciones será, la suma de todos los conceptos expresados en el supuesto de hecho –no exentos y exentos-, a excepción de la ya citada venta de la maquinaria en aplicación de la regla anteriormente mencionada –art.104.Tres.3.° LIVA.

TOTAL ANUAL DE OPERACIONES –a) + b) + c) + d) + e) + f) + g) + h) + i)-: 5.490.000 euros.

Aplicando la formula antes señalada tendremos que el porcentaje a aplicar en concepto de prorrata será:

% de prorrata = (3.140.000 / 5.490.000) * 100 = **58%.**

El valor resultante de la aplicación de la formula (57,19) se redondea al alza (58), de acuerdo con lo que estipula el último párrafo del art. 104.Dos LIVA.

Glosario

adquisición intracomunitaria *f* Adquisición a título oneroso de bienes muebles que sean transportados de un país miembro de la Unión Europea al territorio de aplicación del impuesto.

comerciante minorista *m y f* Sujeto que realiza, de manera habitual, entregas de bienes muebles o semovientes sin que ni él ni terceros los hayan sometido a ningún proceso de fabricación o elaboración, y siempre que más del 80% del volumen de ventas de estos bienes durante el año anterior se haya destinado a consumidores finales.

contingente arancelario *m* Cantidad máxima de importación de un producto no comunitario con exención total de derechos en la importación, para evitar un encarecimiento de estos productos o el surgimiento de problemas de suministro en el territorio aduanero comunitario, normalmente por un tiempo determinado.

declaración sumaria *f* Acto jurídico por el que el conductor de las mercancías hace una declaración de las mercancías que introduce, en la que indica, entre otros datos, las características del medio de transporte empleado y el lugar donde se han cargado.

deducción del IVA *f* Posibilidad que tienen los sujetos pasivos de detraer del importe de las cuotas del IVA devengadas que hayan soportado en los bienes y servicios adquiridos para efectuar operaciones sujetas y no exentas, que originan el derecho a la deducción.

despacho a consumo *m* Tramitación que supone no sólo el cumplimiento de las formalidades aduaneras y el pago de los derechos de tramitación correspondientes, sino también el pago del resto de impuestos indirectos aplicables (el IVA y los impuestos especiales, cuando sea oportuno).

despacho a libre práctica *m* Declaración que confiere el estatuto aduanero de mercancía comunitaria a una mercancía no comunitaria e implica la aplicación de las medidas de política comercial, el cumplimiento de los demás trámites previstos para la importación de mercancías y la aplicación de los derechos legalmente devengados.

destino aduanero *m* Destino asignado a las mercancías; puede ser la inclusión en un régimen aduanero, su introducción en una zona franca o en un depósito franco, la reexportación fuera del territorio aduanero comunitario, la destrucción o el abandono en beneficio del erario.

devolución del IVA *f* Devolución que tiene lugar, con carácter general, cuando las cuotas soportadas exceden de manera elevada y continuada las cuotas devengadas, y cuando las compensaciones son insuficientes.

empresario o profesional *m* Persona o entidad que hace actividades que impliquen la ordenación por cuenta propia de factores de producción materiales o humanos, o de uno de éstos.

entrega de bienes *f pl* Transmisión onerosa y a veces lucrativa del poder de disposición sobre bienes corporales, incluyendo la energía.

exención plena o absoluta (en el IVA) *f* Deducción de las cuotas soportadas por las entregas de bienes o prestaciones de servicios que tengan que usarse en operaciones no sujetas o exentas.

franquicia *f* Exoneración de gravamen de los derechos a la importación o a la exportación cuando se cumplan determinadas condiciones, de carácter objetivo o subjetivo, determinadas por el Consejo, por mayoría cualificada, y a propuesta de la Comisión.

GATT *sigla* Acuerdo general de aranceles y comercio.
en **general agreement on tariffs and trade**.

IIAA *sigla* Impuestos aduaneros.

IIEE *sigla* Impuestos especiales.

importación (en el IVA) *f* Introducción definitiva de bienes no comunitarios en el territorio de aplicación del impuesto, sea cual sea la condición del importador y el destino del bien.

importación temporal *f* Importación que permite el uso en el territorio aduanero de la Unión Europea, con exención total o parcial de los derechos de importación, y sin que estén

sometidos a medidas de política comercial, de las mercancías no comunitarias destinadas a ser reexportadas sin haber sufrido modificaciones.

impuesto plurifásico *m* Impuesto que grava cada una de las fases de producción y comercialización de los bienes.

impuesto plurifásico en cascada *m* Gravamen sobre cada fase de producción y comercialización que es independiente del que se establece sobre los otros.

impuesto sobre el valor añadido *m* Gravamen de cada fase de producción y comercialización que tiene en cuenta el de los anteriores, de manera que sólo se grava en cada fase el valor añadido que se incorpora a los bienes y los servicios que se transmiten al adquirente o consumidor.

impuestos especiales *m pl* Impuestos de naturaleza indirecta, cuyo objeto de gravamen es el consumo específico de determinados productos, de manera monofásica.

ITPAJD *sigla* Impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados.

IVA *sigla* Impuesto sobre el valor añadido.

levantamiento de las mercancías *m* Entrega de una mercancía, por parte de las autoridades aduaneras, de acuerdo con los fines previstos en el régimen aduanero a que está sometida.

LGT *sigla* Ley General Tributaria.

LIIEE *sigla* Ley de Impuestos Especiales.

LIVA *sigla* Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido.

operaciones interiores *f pl* Entrega de bienes y prestaciones de servicios en el IVA.

prestación de servicios *f* Transmisión de derechos que hacen posible el uso o el disfrute de los bienes; también puede consistir en la realización de determinadas actividades.

regímenes aduaneros suspensivos *m pl* Régimen que se produce cuando es manifiesto que las entradas o salidas de mercancías del territorio aduanero comunitario no serán definitivas.

regla de prorrata *f* Regla que se aplica cuando el sujeto pasivo hace operaciones que dan derecho a deducción y/o que no generan este derecho (operaciones no sujetas o exentas).

repercusión del IVA *f* Mecanismo por el que los sujetos pasivos del impuesto han de trasladar íntegramente las cuotas devengadas a los destinatarios de los bienes o servicios.

RDGT *sigla* Resolución de la Dirección General de Tributos

RIIEE *sigla* Reglamento de los impuestos especiales.

RIVA *sigla* Reglamento del impuesto sobre el valor añadido.

TARIC *sigla* Arancel aduanero integrado comunitario.

TJCE *sigla* Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas.

TRLITPAJD *sigla* Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

tránsito externo *m* Régimen que permite la circulación de un punto a otro del territorio aduanero comunitario de mercancías no comunitarias, sin que dichas mercancías estén sujetas a los derechos de importación y otros gravámenes ni a medidas de política comercial, como también de mercancías comunitarias que sean objeto de una medida comunitaria que requiera la exportación a terceros países y por las cuales se cumplan los trámites aduaneros de exportación correspondientes.

UE *sigla* Unión Europea.

valor en la aduana *m* Con carácter general, valor de transacción, es decir, precio efectivamente pagado o pendiente de pago por las mercancías cuando éstas se vendan para ser

exportadas con destino al territorio aduanero comunitario, con una serie de ajustes previstos en la normativa comunitaria.

zonas y depósitos francos y depósitos aduaneros *f pl* Espacios del territorio aduanero comunitarios en los cuales se pueden introducir mercancías comunitarias y no comunitarias sin sujeción a los derechos de exportación o importación.

Bibliografía

1. Obras generales

Albiñana García-Quintana (1994). *El Impuesto sobre el Valor Añadido. Análisis y comentarios*. Bilbao: Deusto.

Autores varios (1985). *El Impuesto sobre el Valor Añadido en España*. Madrid: Instituto de Estudios Económicos.

Autores varios (1986). *El IVA en el sistema tributario español*. Madrid: Escuela de Hacienda Pública. Ministerio de Economía y Hacienda.

Autores varios – Departamento de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Granada (2001). *El Impuesto sobre el Valor Añadido. Comentarios a sus normas reguladoras*. Granada: Editorial Comares.

Blázquez Lidoy (2002). *El IVA en las entidades no lucrativas*. Madrid: Confederación Española de Fundaciones, Centro de Estudios Financieros.

Calvo Ortega, R. (dir., 1987). *El IVA en España*. Valladolid: Lex Nova.

Casado Ollero, G. (1979). *La estructura jurídica y el procedimiento de aplicación del IVA*. Madrid: IEF.

Cazorla Prieto, L. M.; Chico de la Cámara, P. (2001). *Los impuestos en el comercio electrónico*. Pamplona: Aranzadi.

Checa González, C. (2005). *Operaciones interiores en el Impuesto sobre el Valor Añadido. Cuestiones controvertidas a la luz de la jurisprudencia interna y comunitaria*. Pamplona: Aranzadi.

Chica Palomo, M. D. (2001). "La tributación del comercio electrónico: su gravamen por el impuesto sobre el valor añadido". *Gaceta Fiscal* (núm. 202).

García Novoa, C. (2001). "Consideraciones sobre la tributación del comercio electrónico (I y II). *Quincena Fiscal* (núm. 15 y 16).

Gascón Orive, A. (2004). *El IVA y el comercio internacional*. Madrid: Dijusa.

Gil del Campo, J. A.; Pérez Valcarce, I. (2005). *Las operaciones de comercio exterior en el IVA: referencia especial a zonas y depósitos francos*. Santander: Asociación Española de Concesionarios de Zonas y Depósitos Francos.

González Sánchez, M. (1993). *Impuesto sobre el Valor Añadido. Operaciones sujetas (Comentarios a la nueva Ley)*. Pamplona: Aranzadi.

González Sánchez, M. (1994). *Impuesto sobre el Valor Añadido*. Valladolid: Lex Nova.

Herrero de la Escosura, P. (1996). *El IVA en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas*. Madrid: Universidad de Oviedo / Marcial Pons.

Lasarte Álvarez, J. (ed.) (2004). *Las operaciones intracomunitarias en el Impuesto sobre el Valor Añadido y en los Impuestos Especiales armonizados*. Madrid. Instituto de Estudios Fiscales.

López de Arriba, A. L. (1986). *El Impuesto sobre el Valor Añadido*. Madrid: La Ley.

Moreno Valero, P. A. (2001). *La armonización del IVA comunitario: un proceso inacabado*. Madrid: Marcial Pons.

Pérez Herrero, L. M. (1997). *La sexta Directiva comunitaria del IVA*. Barcelona: Cedecs.

Ramírez Gómez, S. (1994). *El Impuesto sobre el Valor Añadido*. Madrid: Civitas.

Ramírez Gómez, S. (1997). *Jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas en materia de IVA. Estudio sistemático e incidencia en la regulación española del Impuesto*. Pamplona: Aranzadi.

Sánchez Gallardo, F. J.; Estévez Vértiz, E. (2005). *IVA y comercio internacional*. Madrid: Francis Lefebvre.

Sánchez Sánchez, A. (2002). *El IVA en las operaciones intracomunitarias*. Bilbao: Ediciones Deusto.

Vázquez del Rey Villanueva, A. (2007). "El IVA y el comercio internacional: tendencias y problemas actuales". *Crónica Tributaria* (núm. 124).

Villaverde Gómez (2004). "El IVA y el comercio electrónico: la situación en España". *Temas tributarios de Actualidad* (núms. 16-18).

Zurdo Ruíz-Ayúcar, J. (1993). *Tratado sobre el IVA*. Madrid: Centro de Estudios Financieros.

2. Base imponible y tipo de gravamen

Araque Salmerón, R. (2009). "Modificación de la base imponible del IVA en el marco de los procesos concursales". *Carta Tributaria. Monografías* (núm. 12).

Ballarín Espuña, M. A. (2001). "Modificación de la base imponible en el Impuesto sobre el Valor Añadido: aspectos materiales". *Gaceta Fiscal* (núm. 198).

Blasco Delgado, C.; Olmedillo Adrados, J. L. (2001). "Modificación de la base imponible en el IVA derivada de cuotas repercutidas incobrables y procedimientos de quiebra y suspensión de pagos". *Información Fiscal* (núm. 45).

Grávalos Olivella, J. (2008). "Algunos comentarios sobre los efectos de la modificación de la base imponible del IVA en caso de concurso". *Estudios Financieros. Revista de Contabilidad y Tributación* (núm. 308).

Ibáñez Marsilla, S. (2002). *La valoración de las importaciones. Régimen tributario y experiencia internacional*. Madrid: McGraw-Hill.

Platas Palacios, A. (2008). "El tipo reducido en el IVA y su relación con las exenciones del impuesto". *Carta Tributaria. Monografías* (núm. 22).

Rodríguez Márquez, J. (2008). "La base imponible del IVA en las transmisiones de activos parcialmente afectos al patrimonio empresarial o profesional". *Aranzadi Jurisprudencia Tributaria* (núm. 21).

Rodríguez Rodríguez, A. (2006). "La modificación de la base imponible del IVA ante la existencia de un proceso concursal". *Estudios Financieros* (núm. 278).

3. Deducciones y devoluciones

Calvo Vérgez, J. (2008). "En torno al procedimiento de devolución de cuotas soportadas por determinados empresarios o profesionales en el territorio de aplicación del IVA". *Nueva Fiscalidad* (núm. 4).

Checa González, C. (2001). "La deducción del IVA soportado antes del inicio de las operaciones económicas". *Cuadernos de Jurisprudencia Tributaria* (núm. 20). Pamplona: Aranzadi

Checa González, C. (2002). *Las deducciones y devoluciones en el IVA*. Madrid: Edersa.

Checa González, C. (2006). "El derecho a la deducción del IVA en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de Luxemburgo". *Impuestos* (núm. 2).

Díaz Ravn, N. (2008). "La devolución del IVA y el Convenio Europea de Derechos Humanos". *Estudios Financieros. Revista de Contabilidad y Tributación* (núm. 308).

Durán-Sindreu Buxadé, A. (2001). *IVA, subvenciones y regla de prorrata en nuestro derecho interno. Su adecuación al derecho comunitario*. Pamplona: Aranzadi.

González Ortiz, D. (2008). "El ejercicio a posteriori del derecho a la deducción del IVA". *Tribuna Fiscal* (núm. 217).

Longás Lafuente, A. (2009). "Deducción de cuotas de IVA soportadas afectas conjuntamente a actividades económicas y no económicas". *Estudios Financieros. Revista de Contabilidad y Tributación* (núm. 311).

Longás Lafuente, A. (2009). "Deducción del IVA cuando la Administración regulariza la situación fiscal del sujeto". *Estudios Financieros. Revista de Contabilidad y Tributación* (núm. 313).

Martín López, J. (2008). "La devolución del IVA soportado con independencia de la caducidad del derecho de deducción". *Tribuna Fiscal* (núm. 211).

Sánchez Pedroche, J. A. (2008). "La caducidad del derecho a deducir el IVA soportado o la salvaguarda del principio de neutralidad fiscal declarada por el Tribunal Supremo". *Estudios Financieros. Revista de Contabilidad y Tributación* (núm. 303).

4. Regímenes especiales

Calvo Vérgez, J. (2008). "El régimen especial simplificado en el IVA: principales cuestiones". *Carta Tributaria. Monografías* (núm. 5).

Cayón Galiardo, A. M. (2008). "Infracciones y responsabilidades en el régimen especial del IVA para grupos de entidades". *Revista Técnica Tributaria* (núm. 81).

Checa González, C. (1986). *Los regímenes especiales de liquidación del IVA*. Granada: Comares.

Colao Marín, P. (1996). "Los regímenes especiales del comercio minorista en el Impuesto sobre el Valor Añadido". *Revista Española de Derecho Financiero* (núm. 92).

Collado Yurrita, M. A. (1990). "El recargo de equivalencia". *Impuestos* (tomo I).

Fernández Junquera, M. (2008). "El régimen especial del Grupo de Entidades en el IVA". *Noticias de la Unión Europea* (núm. 280).

Fuster Gómez, M. (2008). "El régimen de consolidación en el IVA". *Tribuna Fiscal* (núm. 207).

García-Fresneda Gea, F. (2002). *El régimen especial simplificado en el IVA*. Granada: Comadres.

Mas Ortiz, A. (2000). *El nuevo régimen simplificado del IVA: un sistema mixto*. Valencia: Tirant lo Blanch.

Pérez Herrero, L. (1993). "El régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca en el Impuesto sobre el Valor Añadido". *Actualidad Tributaria* (núm. 19).

Pérez Herrero, L. (1995). "Una implicación del principio de neutralidad del IVA: el régimen especial de los bienes usados, objetos de arte y antigüedades". *Revista Española de Derecho Financiero* (núm. 88).

Rodríguez Vegazo, A. J. (2007). "El régimen especial del Grupo de entidades en el IVA". *Carta Tributaria* (núm. 5).

5. Gestión del impuesto

Autores varios (1984). *El IVA y la Inspección de Hacienda. XXX Semana de Estudios de Derecho Financiero*. Madrid: IEF.

Bollo Arocena, M. C. (1983). *La repercusión en el Derecho tributario español: consideraciones*. Madrid: IEF.

Fernández González, C. (1986). *La contabilidad del IVA*. Madrid: Edersa.

Fernández Pavés, M. J. (1994). "La liquidación provisional de oficio en el IVA". *Revista Española de Derecho Financiero* (núm. 84).

López Iranzo, F.; Zurdo Ruíz-Ayúcar, J. (1985). *Guía práctica para la aplicación y gestión del IVA*. Bilbao: Deusto.

Merino Jara, I. (1999, 3ª ed.). *Facturas y registros: requisitos y efectos fiscales*. Valladolid: Lex Nova.

Morillo Méndez, A. (2001). "La factura como documento probatorio y como requisito de deducibilidad". *Gaceta Fiscal* (núm. 203).

Neira Herrrera, C. (2006). "Devolución de ingresos indebidos en el IVA". *Estudios Financieros* (núm. 279).