

Impost sobre el valor afegit (IV)

Deduccions de la quota i devolucions

Esteban Quintana Ferrer

PID_00190047



Els textos i imatges publicats en aquesta obra estan subjectes –llevat que s'indiqui el contrari– a una llicència de Reconeixement-NoComercial-SenseObraDerivada (BY-NC-ND) v.3.0 Espanya de Creative Commons. Podeu copiar-los, distribuir-los i transmetre'ls públicament sempre que en citeu l'autor i la font (FUOC. Fundació per a la Universitat Oberta de Catalunya), no en feu un ús comercial i no en feu obra derivada. La llicència completa es pot consultar a <http://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/3.0/es/legalcode.ca>

Índex

Introducció	5
Objectius	7
1. Deduccions de la quota	9
1.1. Règim general	9
1.2. Regla de prorrata	15
1.2.1. Prorrata general	15
1.2.2. Prorrata especial	18
1.3. Règim de deduccions en sectors diferenciats de l'activitat econòmica	20
1.4. Regularització de deduccions per béns d'inversió	21
1.5. Deduccions anteriors a l'inici de l'activitat	25
1.6. Rectificació de deduccions	28
2. Devolucions	29
2.1. Supòsits generals	29
2.2. Supòsits especials	31
Exercicis d'autoavaluació	39
Solucionari	44
Bibliografia	51

Introducció

La quantificació de l'IVA a ingressar pel subjecte passiu es fa deduïnt de les quotes meritàdes o transferides les quotes suportades. Totes dues quotes es calculen aplicant un tipus de gravamen proporcional sobre una base imposable. A partir d'aquest moment, convé practicar la deducció corresponent per a calcular la quota resultant. Si aquesta quota resultant de la diferència entre les dues quotes és positiva, ha de ser objecte d'**ingrés**, i si és negativa, l'Administració n'ha de fer **devolució**.

Nota

En el mòdul introductori de l'assignatura trobareu el significat de les sigles i abreviatures utilitzades en aquest mòdul didàctic.

La **deducció** consisteix, doncs, en la possibilitat que tenen els subjectes passius de restar de l'import de les quotes de l'IVA meritàdes o transferides les quotes que han suportat en els béns i els serveis adquirits per a la realització d'operacions subjectes i no exemptes, que originen el dret a la deducció.

Al costat del règim general de deducció conviuen fins a **quatre règims especials**:

- El règim especial de deducció de "prorrata" (general o especial), que s'aplica quan el subjecte passiu fa operacions que donen dret a deducció i operacions que no generen aquest dret, com operacions no subjectes o exemptes, de manera que les quotes tributàries suportades pel subjecte passiu en aquests casos no es poden deduir del tot, sinó en una proporció determinada (prorrata), que es calcula mitjançant un procediment especial.
- El règim de deduccions en sectors diferenciats de l'activitat econòmica, que s'aplica independentment a cada sector d'activitat.
- El règim especial de regularització de deduccions per béns d'inversió.
- El règim especial de deduccions anteriors a l'inici de l'activitat, aplicant un percentatge provisional, sotmès a la regularització posterior, proposat pel subjecte passiu o fixat per l'Administració.

En tots els sistemes de deducció, si el resultat és negatiu, el legislador preveu la possibilitat de traslladar, quan convingui, l'excés de quota suportada al període següent. Quan aquest excés és massa elevat, però, les compensacions són insuficients i la situació es repeteix en el temps, de manera que es preveu el mecanisme de la **devolució del saldo a favor seu existent el 31 de desembre de cada any**. La sol·licitud s'ha de formular en la declaració-liquidació corresponent a l'últim període de liquidació de l'any. En tot cas, és possible sol·licitar

la devolució del saldo a favor del contribuent al final de cada període de liquidació, sempre que s'opti per presentar la declaració-liquidació mensualment, sense necessitat d'haver-se d'esperar a l'última declaració-liquidació.

Hi ha, d'altra banda, alguns règims especials de devolució:

- El règim de devolució a exportadors en règim de viatgers, que obtenen la devolució d'entitats col·laboradores instal·lades en ports i aeroports havent presentat una factura del venedor.
- La devolució a empresaris o professionals establerts en el territori d'aplicació de l'IVA espanyol, les Canàries, Ceuta i Melilla quan suporten quotes per operacions fetes a qualsevol altre país de la Unió Europea, mitjançant la sol·licitud per via electrònica a l'Agència Estatal de l'Administració Tributària.
- Finalment, el règim de devolució a empresaris o professionals no establerts en l'àmbit espacial d'aplicació de l'impost.

En el primer i tercer dels casos especials de devolució que acabem d'indicar no hi ha IVA transferit, sinó únicament IVA suportat deduïble a retornar, perquè les exportacions gaudeixen d'exempció plena. En el segon, en canvi, es persegueix facilitar als subjectes passius radicats en territori espanyol la devolució de l'IVA suportat en altres estats de la Unió Europea, i evitar així a aquests subjectes que hagin de fer aquest tràmit en l'estat europeu on se suporta la quota de l'impost.

Objectius

En aquest mòdul didàctic trobareu els materials i les eines procedimentals indispensables per a aconseguir els objectius següents en relació amb l'IVA:

- 1.** Conèixer el règim de quantificació de la quota a ingressar o a retornar en l'impost, per mitjà de l'institut de la deducció del tribut.
- 2.** Destriar les característiques dels règims especials de deducció previstos en la normativa de l'impost.
- 3.** Entendre el procediment de devolució de les quotes negatives de l'IVA.
- 4.** Comprendre les especificitats dels règims especials de devolució disposats a favor d'alguns subjectes.

1. Deduccions de la quota

La institució de la deducció constitueix un dels mecanismes essencials de l'impost, que serveix per a garantir-ne la **neutralitat** respecte dels processos econòmics.

Com sabeu, l'IVA sotmet a gravamen el **valor afegit a un bé o servei en cada fase de la producció o comercialització d'aquest bé o servei**, de manera que al final del cicle productiu la quota tributària total que grava aquest bé o servei ha de correspondre sempre al resultat d'aplicar el tipus percentual de l'impost aplicat sobre el preu de venda al consumidor final.

Com funciona aquest mecanisme? Per a respondre a aquesta qüestió s'ha de diferenciar un **règim general** de **quatre règims especials** de deducció.

1.1. Règim general

La **deducció** consisteix en la possibilitat que tenen els subjectes passius de restar de l'import de les quotes de l'IVA meritades o transferides les quotes que han suportat en els béns i els serveis adquirits per a la realització d'operacions subjectes i no exemptes, que originen el dret a la deducció¹.

⁽¹⁾Articles 92-104 de la LIVA i articles 27 i 28 del RIVA.

Els **requisits generals**² del dret a la deducció de les quotes suportades són els següents:

⁽²⁾Els requisits subjectius de la deducció es contenen en l'article 93 de la LIVA.

1) Solament tenen dret a deducció els **subjectes passius** de l'impost. En principi, la deducció requereix que el subjecte sigui empresari o professional, encara que també pot exercitar la deducció un subjecte que no tingui aquesta condició i ocasionalment transmeti un mitjà de transport nou, quan faci un lliurament intracomunitari de béns que tributa en destinació.

Exemple

Un particular resident a Barcelona ven el seu cotxe, que havia estat adquirit en un concessionari d'Alacant per 30.000 euros i que compleix els requisits per a ser considerat mitjà de transport nou, a un altre particular resident a Itàlia per 20.000 euros.

El particular resident a Espanya té dret a la deducció de l'IVA suportat en l'adquisició originària del vehicle: $30.000 \times 18\% = 5.400$ euros.

No obstant això, el límit de la deducció se situa en la quantia de l'impost que s'hauria de transferir si el lliurament intracomunitari no fos exempt: $20.000 \times 18\% = 3.600$ euros.

Per tant, dels 5.400 euros de l'IVA suportat, el particular resident a Espanya només en pot demanar la devolució de 3.600.

2) Són deduïbles les **quotes suportades** en les adquisicions o importacions de béns o serveis que s'han meritat en territori espanyol.

Exemple

Un metge ha adquirit un habitatge directament al promotor, que ha destinat al seu despatx professional, per un import de 120.000 euros. El promotor, quan ha fet la factura corresponent, ha aplicat el tipus general de l'IVA (18%).

El tipus aplicat és incorrecte, perquè correspon aplicar el tipus reduït del 8%, ja que és l'aptitud per a ser habitatge la que en determina l'aplicació, segons estipula l'article 91.u.1.7è. de la LIVA.

En aquest supòsit de transferència improcedent de l'IVA (superior a la legal), el metge adquirent de l'habitatge només es pot deduir fins a l'import meritat legalment (art. 92 LIVA), és a dir, el 8%.

En tot cas, el metge pot interposar una reclamació economicoadministrativa, d'acord amb l'article 88.sis de la LIVA.

Exemple

Un professional ha adquirit un ordinador per a l'exercici de la seva activitat professional per 2.000 euros a un empresari dedicat a la venda d'aquest tipus de béns. L'empresari venedor li ha emès la factura corresponent, i li ha transferit l'IVA que hi correspon. La factura compleix tots els requisits formals establerts. No obstant això, el venedor no ha ingressat en la Hisenda Pública l'IVA transferit en aquesta operació.

El subjecte passiu comprador té dret a deduir-se l'IVA suportat en l'operació esmentada, encara que el venedor no hagi ingressat en la Hisenda Pública el tribut corresponent, d'acord amb el que preveuen els articles 92 i 97 de la LIVA. D'altra banda, la conducta del venedor constitueix una infracció tributària (segons l'article 191 de la LGT, deixar d'ingressar el deute tributari que resulti d'una autoliquidació).

3) Solament és procedent el dret a la deducció en la mesura que els béns i serveis adquirits s'utilitzin en la pràctica d'operacions que tenen el dret a la deducció, això és, **operacions subjectes i no exemptes**.

Exemple

Un professional ha adquirit un ordinador per a la seva residència particular. L'operació s'ha documentat adequadament en factura.

El professional ha suportat el corresponent IVA que grava l'operació, és a dir, un 18%. Aquest IVA suportat no és deduïble perquè, en aquest cas, el professional no afecta el bé a la seva activitat professional (art. 95.u LIVA).

En parlar de les exempcions dèiem que en certs supòsits l'exempció és **plena o absoluta**, és a dir, que es poden deduir les quotes suportades pels lliuraments de béns o prestacions de serveis que s'hagin d'utilitzar en operacions no subjectes a imposició o que en siguin exemptes.

L'exempció és plena, per exemple, en les operacions d'exportació i les assimilades a aquestes operacions que siguin exemptes; en els lliuraments de béns i prestacions de serveis exemptos relatius als règims duaners suspensius i les àrees exemptes, i també les prestacions de serveis que hi estan relacionades; en certes operacions financeres (assegurança, reassegurança, capitalització i serveis relatius a aquelles, i també les operacions bancàries o financeres exemptes); en determinats serveis prestats per agències de viatges; i en les operacions que, fetes fora del territori d'aplicació de l'impost, haurien originat el dret a la devolució si haguessin tingut lloc a la Península i les illes Balears (art. 94.u LIVA).

Vegeu també

Respecte a les exempcions, vegeu el mòdul didàctic "Impost sobre el valor afegit (II)" d'aquesta assignatura.

Exemple

Un advocat resident a Albacete presta els seus serveis jurídics a una empresa alemanya.

Aquesta operació es localitza a Alemanya, perquè el destinatari té la seu de la seva activitat en aquest país, i per això no és subjecta a l'IVA espanyol.

No obstant això, l'advocat resident a Espanya es pot deduir l'IVA suportat en territori espanyol per les adquisicions de béns i serveis necessaris per a prestar el seu servei (per exemple, l'IVA de subministrament telefònic o elèctric, i el d'adquisició d'ordinador). Això és així perquè aquest servei jurídic originaria el dret a la deducció si s'ha fet en el territori d'aplicació de l'IVA espanyol.

La LIVA³ especifica una sèrie de **limitacions del dret a deduir** per absència d'afectació directa i exclusiva dels béns o serveis a l'activitat empresarial o professional. En concret, no s'entenen afectes directament i exclusivament a l'activitat empresarial i professional:

⁽³⁾Article 95 de la LIVA.

- 1) Els béns que es destinen habitualment a aquesta activitat i a altres de naturalesa no empresarial ni professional durant períodes alternatius.
- 2) Els béns o serveis que s'utilitzen simultàniament per a activitats empresarials o professionals i per a necessitats privades.
- 3) Els béns o drets que no figuren en la comptabilitat o els registres oficials de l'activitat empresarial o professional del subjecte passiu.
- 4) Els béns i drets adquirits pel subjecte passiu que no s'integren en el seu patrimoni empresarial o professional.
- 5) Els béns destinats a ser utilitzats en la satisfacció de necessitats personals o particulars dels empresaris o professionals, dels seus familiars o del personal que en depèn, amb excepció dels destinats a l'allotjament gratuït en els locals o instal·lacions de l'empresa del personal encarregat de la vigilància i seguretat d'aquests locals i instal·lacions, i als serveis econòmics i socioculturals del personal al servei de l'activitat.

Exemple

Un advocat té el despatx en el seu habitatge habitual i utilitza de manera simultània l'ordinador i el telèfon per a la seva activitat professional i per a la seva activitat personal.

Les quotes de l'IVA suportades en l'adquisició de l'ordinador, o en la prestació de serveis d'ADSL o de telefonia, no són en cap cas deduïbles.

En el cas de les quotes suportades per l'adquisició, importació, arrendament o cessió d'ús per un altre títol dels **béns d'inversió** (vehicles automòbils i motocicletes) que s'emprin en tot o en part en el desenvolupament de l'activitat empresarial o professional es poden deduir d'acord amb determinades regles,

i també per als béns i serveis que hi estan relacionats directament (accessoris, combustibles, serveis d'aparcament i reparació, etc.). Aquestes regles són les següents:

1) Quan es tracta de béns d'inversió diferents dels compresos en la regla 2, en la mesura que aquests béns s'utilitzin previsiblement, d'acord amb criteris fundats, en el desenvolupament de l'activitat empresarial o professional.

2) Quan es tracta de **vehicles automòbils de turisme i els remolcs d'aquests vehicles, i ciclomotors i motocicletes**, es presumeixen afectats al desenvolupament de l'activitat empresarial o professional en la proporció del 50 per 100.

Per contra, els vehicles que es relacionen a continuació es presumeixen afectats al desenvolupament de l'activitat empresarial o professional en la proporció del 100 per 100:

- Els vehicles mixtos utilitzats en el transport de mercaderies.
- Els utilitzats en la prestació de serveis de transport de viatgers mitjançant contraprestació.
- Els utilitzats en la prestació de serveis d'ensenyament de conductors o pilots mitjançant contraprestació.
- Els utilitzats pels seus fabricants en la realització de proves, assajos, demostracions o en la promoció de vendes.
- Els utilitzats en els desplaçaments professionals dels representants o agents comercials.
- Els utilitzats en serveis de vigilància.

Exemple

Un advocat té el despatx en el mateix immoble on té l'habitatge habitual.

La quota suportada de l'IVA és deduïble en la part afectada a l'activitat professional, això és, la deducció es produeix segons els metres quadrats destinats a l'activitat professional respecte del total de metres quadrats de l'immoble.

Exemple

Un empresari ha adquirit un vehicle, que ha afectat a la seva activitat empresarial i ha destinat de manera exclusiva al transport de mercaderies, a un subjecte passiu acollit al règim especial de béns usats, objectes d'art, antiguitats i objectes de col·lecció, per un import de 30.000 euros, IVA inclòs.

D'acord amb l'article 95.tres.2n. de la LIVA, en principi és deduïble la quota de l'IVA en un 50% (si el vehicle és un turisme) o bé en un 100% (si el vehicle és mixt, com per exemple una furgoneta).

No obstant això, s'ha de tenir en compte que l'article 138 de la LIVA estableix que no són deduïbles les quotes suportades pels adquirents de béns usats, objectes d'art, antiguitats o objectes de col·lecció que han estat lliurats per subjectes passius revenedors amb aplicació del règim especial. Per tant, l'IVA suportat del supòsit no és deduïble.

A més, s'han de complir **dues condicions addicionals**:

a) Les activitats empresarials o professionals s'han d'haver **iniciat efectivament**, i a més s'ha d'haver presentat una declaració expressa d'inici a l'Administració. No obstant això, les quotes suportades o satisfetes amb anterioritat a l'inici de la realització habitual de lliurament de béns o prestacions de serveis corresponents a les seves activitats empresarials o professionals es poden deduir d'acord amb les regles dels articles 111, 112 i 113 de la LIVA⁴.

⁽⁴⁾Article 93.1 de la LIVA.

b) El subjecte passiu que tingui la condició d'empresari o professional a l'efecte de l'IVA ha d'estar **en possessió de la factura**⁵ o el document equivalent.

⁽⁵⁾Els requisits formals de la deducció es recullen en l'article 97 de la LIVA.

Exemple

Un professional sotmès al règim general de l'IVA ha adquirit un local comercial per 150.000 euros. El promotor li ha transferit un 8% de l'IVA.

El tipus de gravamen aplicable és incorrecte, ja que els locals comercials tributen al tipus general de l'IVA (art. 91.u.1.7è. LIVA).

La conseqüència respecte al promotor és que la seva conducta constitueix una infracció tributària (art. 191 LGT).

La conseqüència per al professional adquirent del local és que només es pot deduir l'import transferit en la factura (art. 97.tres LIVA). En tot cas, s'ha de tenir present que el professional pot interposar una reclamació economicoadministrativa (art. 88.sis LIVA).

El dret a la deducció⁶ **s'origina**, en general, en el mateix moment en què es meriten les quotes tributàries objecte de la deducció.

⁽⁶⁾Article 98 de la LIVA.

Com a **regles específiques** de naixement del dret a deduir, es preveuen les següents:

- 1) En els lliuraments de **mitjans de transport nous**, fets ocasionalment, el dret a la deducció neix en el moment d'efectuar el lliurament corresponent.
- 2) El dret a la deducció de les quotes suportades o satisfetes en ocasió de l'**adquisició o importació dels objectes d'art, antiguitats i objectes de col·lecció** que opten per aplicar el règim general de l'IVA neix en el moment en què es merita l'impost corresponent als lliuraments d'aquests béns.

En definitiva, de les quotes de l'IVA transferit pel subjecte passiu als seus clients es dedueixen o resten les quotes que ha hagut de suportar en l'exercici de l'activitat, i la diferència, si és positiva, **s'ingressa a Hisenda**, i si és negativa, es pot optar per la **devolució**.

Vegeu també

Pel que fa a la devolució, vegeu l'apartat 2 d'aquest mòdul didàctic.

La LIVA, d'altra banda, estableix que **no són deduïbles**, entre altres, les quotes suportades referents a l'adquisició de vehicles (aquells que, en general, no estan destinats a l'activitat empresarial o professional), els viatges, els aliments, hostaleria i espectacles, i les joies. En tots aquests casos, però, s'estableixen una sèrie d'excepcions (art. 96 LIVA).

Com a excepció, **sí que són deduïbles** les quotes suportades en ocasió de les operacions relatives als béns i serveis següents:

- Els béns que objectivament considerats són d'exclusiva aplicació industrial, comercial, agrària, clínica o científica.
- Els béns destinats exclusivament a ser objecte de lliurament o cessió d'ús a títol oneros, directament o mitjançant transformació per empresaris o professionals dedicats amb habitualitat a la realització d'aquestes operacions.
- Els serveis rebuts perquè els prestin com a tals a títol oneros empresaris o professionals dedicats amb habitualitat a la realització d'aquestes operacions.

Finalment, s'ha d'assenyalar que l'**exercici del dret a la deducció** s'ha de sotmetre a les disposicions següents:

1) En les **declaracions-liquidacions** corresponents a cadascun dels períodes de liquidació, els subjectes passius poden deduir globalment la suma total de les quotes deduïbles suportades en aquest període de l'import total de les quotes de l'impost sobre el valor afegit meritades durant el mateix període de liquidació en el territori d'aplicació de l'impost com a conseqüència dels lliuraments de béns, adquisicions intracomunitàries de béns o prestacions de serveis que hagin dut a terme aquests subjectes passius.

2) Les deduccions s'han de fer segons la **destinació previsible dels béns i serveis adquirits**, sense perjudici de rectificar-ho posteriorment si la destinació esmentada és alterada. No obstant això, en els supòsits de destrucció o pèrdua dels béns adquirits o importats, per causa no imputable al subjecte passiu justificada degudament, no és exigible la rectificació esmentada.

3) El dret a la deducció només es pot exercitar en la declaració-liquidació relativa al **període de liquidació en què el titular hagi suportat les quotes deduïbles o en les dels successius**, sempre que no hagi transcorregut el termini de quatre anys, comptats a partir del naixement del dret esmentat.

Quan ha intervingut el requeriment de l'Administració o actuació inspectora, són deduïbles, en les liquidacions que correspongui, les quotes suportades que estan comptabilitzades degudament en els llibres registre establerts reglamentàriament per a aquest impost, mentre que les quotes no comptabilitzades són deduïbles en la declaració-liquidació del període corresponent a la comptabilització d'aquestes quotes o en les dels següents. En tot cas, tant unes quotes com les altres només es poden deduir quan no ha transcorregut el termini de quatre anys.

En el supòsit de les vendes ocasionals de mitjans de transport nous, el dret a la deducció només es pot exercitar en la declaració relativa al període en què es fa el lliurament dels corresponents mitjans de transport nous.

Finalment, en els casos en què la procedència del dret a deduir o la quantia de la deducció està pendent de la resolució d'una controvèrsia per via administrativa o jurisdiccional, el dret a la deducció caduca quan han transcorregut quatre anys des de la data en què la resolució o sentència són fermes (art. 100 LIVA).

4) S'entenen suportades les quotes deduïbles en el moment en què l'empresari o professional que les va suportar **rep la factura corresponent o altres documents justificatius** del dret a la deducció.

Si la meritació de l'impost es produeix en un moment posterior al de la recepció de la factura, aquestes quotes s'entenen suportades quan es meriten. En el cas d'adquisició o importació dels objectes d'art, antiguitats i objectes de col·lecció, les quotes deduïbles s'entenen suportades en el moment en què neix el dret a la deducció.

5) Quan la quantia de les deduccions corresponents supera l'import de les quotes meritades en el mateix període de liquidació, l'excés pot ser **compensat en les declaracions-liquidacions posteriors**, sempre que no hagin transcorregut quatre anys comptats a partir de la presentació de la declaració-liquidació en què s'origina aquest excés. No obstant això, el subjecte passiu també pot optar per la devolució del saldo existent a favor seu, sense que en aquest cas pugui fer la seva compensació en declaracions-liquidacions posteriors, amb independència del període transcorregut fins que aquesta devolució es fa efectiva.

1.2. Regla de prorrata

Aquest règim especial de deducció s'aplica quan el subjecte passiu fa operacions que donen dret a deducció i operacions que no generen aquest dret, com operacions no subjectes o exemptes, de manera que les quotes tributàries suportades pel subjecte passiu en aquests casos no es poden deduir del tot, sinó en una **proporció determinada (prorrata)**, que es calcula mitjançant un procediment especial⁷.

⁽⁷⁾Articles 102-106 de la LIVA.

Aquesta regla de prorrata presenta **dues modalitats**:

- Prorrata general.
- Prorrata especial.

1.2.1. Prorrata general

En la **prorrata general**⁸ la deducció es calcula aplicant un percentatge (prorrata) sobre el total de quotes suportades en l'exercici d'una activitat, sense tenir en compte quins béns o serveis adquirits s'han afectat a operacions subjectes o exemptes i quins s'han destinat a operacions que no donen dret a la deducció.

⁽⁸⁾Article 104 de la LIVA.

En aquest cas, el percentatge de deducció, que s'arrodoneix per excés, es calcula segons la **fórmula** següent: a l'efecte del càlcul de la prorrata, s'entén per **import total de les operacions** en el denominador de la fórmula la suma de les contraprestacions corresponents a aquestes operacions, fins i tot respecte

de les que són exemptes o no subjectes a l'impost, mentre que en el numerador figurarà l'import total dels lliuraments de béns i prestacions de serveis que originen el dret a la deducció.

En el moment de concretar les partides que s'han de situar en el denominador de la fórmula, també s'ha de tenir en compte que s'hi inclouen **regles especials de còmput** per determinades operacions. Hi ha tres regles especials:

1) En les **operacions de cessió de divises, bitllets de banc i monedes** que siguin mitjans legals de pagament, exemptes de l'impost, l'import que s'ha de computar en el denominador és el de la contraprestació de la revenda d'aquests mitjans de pagament, incrementat, si escau, en el de les comissions percebudes i minorat en el preu d'adquisició d'aquestes comissions o, si aquest preu no es pot determinar, en el preu d'altres divises, bitllets o monedes de la mateixa naturalesa adquirits en la mateixa data.

2) En les **operacions de cessió de pagarés i valors no integrats en la cartera de les entitats financeres**, l'import que s'ha de computar en el denominador és el de la contraprestació de la revenda d'aquests efectes incrementat, si escau, en el dels interessos i comissions exigibles i minorat en el preu d'adquisició d'aquests interessos i comissions.

3) Com que es tracta de **valors integrats en la cartera de les entitats financeres** s'han de computar en el denominador de la prorrata els interessos exigibles durant el període que correspongui i, en els casos de transmissió dels valors esmentats, les plusvàlues obtingudes.

S'ha d'indicar, finalment, que per a determinar el percentatge de deducció **no es computen** en cap dels termes de la relació:

a) Les operacions fetes des d'establiments permanents situats fora del territori d'aplicació de l'impost, quan els costos relatius a aquestes operacions no són suportats per establiments permanents situats dins del territori esmentat.

b) Les quotes de l'IVA que han gravat directament les operacions a què es refereix l'apartat anterior.

c) L'import dels lliuraments i exportacions dels béns d'inversió que ha utilitzat en la seva activitat empresarial o professional el subjecte passiu.

d) L'import de les operacions immobiliàries o financeres que no constitueixen activitat empresarial o professional habitual del subjecte passiu. En tot cas es reputa activitat empresarial o professional habitual del subjecte passiu la d'arrendament, i tenen la consideració d'operacions financeres les operacions exemptes de l'article 20.u.18è. de la LIVA i també les que no gaudeixen d'exempció.

e) Les operacions no subjectes a l'impost.

f) L'afectació o, si escau, el canvi d'afectació de béns produïts, construïts, extrets, transformats, adquirits o importats en l'exercici de l'activitat empresarial o professional del subjecte passiu per a utilitzar-los com a béns d'inversió.

L'**aplicació**⁹ d'aquesta regla de prorata general, en fi, es fa primer de manera **provisional** a partir de les operacions de l'any precedent, o de manera **alternativa**, amb un percentatge aprovat per l'Administració a proposta del subjecte passiu. Una vegada acabat l'any, es calcula el percentatge definitiu a partir de les operacions dutes a terme realment, i es regularitzen les deduccions provisionals practicades.

⁽⁹⁾El procediment que s'ha de seguir es conté en l'article 28.1.3r. del RIVA.

Exemple

Un distribuïdor de fruita i verdura a supermercats fa les adquisicions següents: adquisició de fruita i verdura; adquisició de maquinària; i importació d'additius i conservants.

D'altra banda, aquesta entitat ha fet les vendes que s'indiquen: vendes de fruita i verdura a diferents supermercats de la província de Barcelona; i vendes de fruita i verdura a un supermercat de Tolosa de Llenguadoc.

Totes les operacions que fa la societat distribuïdora generen el dret a la deducció de les quotes suportades, d'acord amb l'article 94 de la LIVA. Així, d'una banda, tenim les vendes fetes en territori espanyol, les quals no són exemptes.

D'altra banda, hi ha els lliuraments al supermercat de Tolosa de Llenguadoc, que, si bé són exempts perquè es tracta de lliuraments intracomunitaris, generen el dret a la deducció d'acord amb l'article 94.u.1r.c de la LIVA.

Per tant, no és aplicable la regla de prorata que preveu l'article 102 de la LIVA, sinó que són deduïbles totes les quotes suportades tret que operi alguna de les limitacions o restriccions dels articles 95 i 96 de la LIVA.

Exemple

Una empresa es dedica al lloguer d'habitatges i locals de negoci. Els ingressos obtinguts per les operacions fetes l'any X1 han estat de 12.000 euros pel lloguer d'habitatges i de 32.000 euros pel lloguer de locals de negoci, i l'any X, de 20.000 euros i 25.000 euros, respectivament. L'IVA suportat l'any X per les adquisicions fetes en relació amb tots els immobles arrendats ha estat de 1.280 euros els tres primers trimestres i de 160 euros el quart trimestre.

Calculeu el percentatge de prorata aplicable a l'any X i la quantitat total de l'IVA suportat que és deduïble aquest any.

Hem de tenir en compte que el lloguer d'habitatges és una operació exempta que no dona dret a deducció de l'IVA suportat i que, en canvi, el lloguer de locals de negoci és una operació subjecta i no exempta que sí que genera aquest dret.

Com que les quotes de l'IVA suportades han estat generades per adquisicions fetes en relació amb tots els immobles arrendats (exempts i no exempts), hem de calcular el percentatge de prorata general aplicable l'any X, per a saber quina part de l'IVA suportat global és deduïble aquest any.

D'acord amb l'article 105.u de la LIVA, el percentatge de deducció provisionalment aplicable cada any és el fixat com a definitiu per a l'any precedent. Aquesta regla està prevista per a aplicar un percentatge de prorata els tres primers trimestres de l'any X, ja que fins al final d'aquest any (és a dir, fins a la liquidació del quart trimestre) no se saben les dades dels ingressos obtinguts per les operacions de lloguer durant l'any X.

D'entrada, doncs, calculem el percentatge de prorrata definitiu de l'any X1, aplicant la fórmula que preveu l'article 104.dos de la LIVA: $[32.000 / (32.000 + 12.000)] \times 100 = 72,72\%$. Aquest percentatge s'arrodoneix per excés: 73%.

Aquest percentatge de prorrata de l'any X1 és el que, provisionalment, ha d'aplicar també l'empresa en els tres primers trimestres de l'any X. Essent l'IVA suportat en aquest període de 1.280 euros, segons s'indica en l'enunciat, l'IVA deduïble en els tres primers trimestres de l'any X ha estat el següent: $1.280 \times 73\% = 934,40$ euros.

Havent acabat l'any X, quan té lloc la liquidació del quart trimestre, ja es pot calcular el percentatge definitiu de prorrata de tot l'any, perquè ja se saben els ingressos obtinguts pel lloguer d'habitatges (20.000 euros) i de locals de negocis (25.000 euros). Aplicant la mateixa fórmula que hem vist per a l'any X-1, ara tenim el següent: $[25.000 / (25.000 + 20.000)] \times 100 = 55,55\%$. Aquest percentatge s'arrodoneix per excés: 56%.

Una vegada calculat el percentatge definitiu de prorrata per a l'any X, hem de fer dues coses:

- Primera, aplicar aquest percentatge a l'IVA suportat el quart trimestre de l'any X, per a saber quina part n'és deduïble: $160 \times 56\% = 89,60$ euros.
- Segona, regularitzar les quantitats de l'IVA deduïdes els tres primers trimestres, que s'havien calculat aplicant el percentatge provisional de l'any X-1: $1.280 \times 73\% = 934,40$ euros. Com que ara el percentatge definitiu de l'any X és del 56%, ja podem saber l'IVA realment deduïble els tres primers trimestres: $1.280 \times 56\% = 716,80$ euros. Com podem comprovar, l'empresa ha deduït en aquest període més IVA del que podia deduir finalment, i això vol dir que la diferència ($934,40 - 716,80 = 217,60$ euros) és la quantitat d'excés de deducció que hem de regularitzar en la liquidació del quart trimestre. En la liquidació del quart trimestre tenim 89,60 euros de l'IVA deduïble, d'acord amb el percentatge definitiu de prorrata per a l'any X, però hem de restar a aquesta quantitat la xifra d'excés de deducció dels tres primers trimestres: $89,60 - 217,60 = -128$ euros. Com que la xifra és negativa, en la liquidació de l'IVA del quart trimestre, a la quantitat de l'IVA meritat o transferit pel lloguer dels locals de negoci s'hi ha de sumar aquesta quantitat de 128 euros, i la xifra resultant és la quantitat a ingressar. Com podem comprovar, en la liquidació del quart trimestre s'ingressa fins i tot més de la quantitat de l'IVA meritat o transferit, ja que d'aquesta manera es compensa l'excés de deducció dels tres primers trimestres.

En definitiva, la quantitat de l'IVA suportat que és deduïble en tot l'any X és la següent: $934,40$ (els tres primers trimestres) $- 128$ (el quart trimestre) $= 806,40$ euros. Aquesta és la quantitat de l'IVA deduïble que hauriem calculat si des del primer trimestre de l'any X haguéssim sabut el percentatge definitiu de prorrata d'aquest any: $(1.280 + 160) \times 56\% = 806,40$ euros.

1.2.2. Prorrata especial

La **prorrata especial** es preveu per a mirar d'acostar aquest règim estimatiu de deducció a la realitat econòmica dels subjectes i perquè el subjecte passiu dedueixi exactament les quotes suportades.

La prorrata especial s'aplica en els **dos supòsits** següents:

a) Quan el subjecte opta per utilitzar-la en els terminis i la forma previstos reglamentàriament¹⁰.

⁽¹⁰⁾Article 28.1.1r. del RIVA.

b) Obligatòriament, quan l'import total de les quotes deduïbles en un any natural, per aplicació de la prorrata general, excedeix en el 20% el que resultaria aplicant la prorrata especial.

L'aplicació concreta de la prorrata especial no és més que una especificació de la general, sempre que es **puguin individualitzar** els béns i serveis adquirits i utilitzats exclusivament en operacions que originin el dret a la deducció, o en les que no habilitin per a l'exercici del dret.

En el primer cas, és possible **deduir íntegrament** les quotes de l'IVA suportat, mentre que en el segon cas **no és possible deduir-ne cap**. Finalment, quan els béns o serveis s'utilitzen per a fer conjuntament les dues classes d'operacions (amb dret a deducció i sense dret), es recorre a les regles de la prorrata general.

Igual que en el règim general de deducció, en aquest règim especial tampoc no poden ser objecte de deducció les **limitacions del dret a deduir** per absència d'afectació directa i exclusiva dels béns o serveis a l'activitat empresarial o professional i la prohibició de deduïbilitat dels articles 95 i 96 de la LIVA.

Exemple

L'empresa Noseaqueemdedico fa l'any X unes vendes per un valor de 600.000 euros. Del total de vendes, 360.000 euros han estat generats per vendes gravades que **meriten l'IVA transferit i originen el dret a deducció de l'IVA suportat, mentre que la resta (240.000 euros) ha estat producte de vendes exemptes que no meriten l'IVA ni originen aquest dret.**

El total d'adquisicions de béns i serveis fetes per la mateixa empresa durant el mateix exercici és de 336.000 euros. D'aquesta quantitat, 86.000 euros corresponen a béns adquirits i destinats a les operacions amb dret a deduir (vendes no exemptes), mentre que 24.000 euros procedeixen de béns adquirits i utilitzats posteriorment per tots dos tipus d'operacions (vendes exemptes i no exemptes). La resta correspon a béns comprats i destinats a vendes exemptes que no permeten deduir l'IVA suportat.

El tipus impositiu aplicable en totes les operacions del supòsit és el general del 18%.

La prorrata especial es calcula d'acord amb el que estableix l'article 106 de la LIVA. D'una banda, es poden deduir íntegrament les quotes impositives suportades en l'adquisició o importació de béns o serveis utilitzats en operacions que originen el dret a deducció. De l'altra, no poden ser objecte de deducció les quotes impositives suportades en l'adquisició o importació de béns o serveis utilitzats exclusivament en la realització d'operacions que no originen dret a deducció. Finalment, les quotes impositives suportades en l'adquisició de béns o serveis utilitzats només en part en la realització d'operacions deduïbles tan sols es poden deduir aplicant el percentatge corresponent a la prorrata general.

En el nostre cas tenim el següent:

- Quotes suportades per operacions que originen dret a deducció (adquisicions de béns destinats a les vendes no exemptes): $86.000 \times 18\% = 15.480$ euros. Aquesta quantitat és deduïble totalment.
- Quotes suportades per operacions que originen en part dret a deducció (adquisicions de béns destinats indistintament a les vendes exemptes i no exemptes): $24.000 \times 16\% = 4.320$ euros. En aquest supòsit, hem de calcular quin percentatge d'aquestes quotes suportades és deduïble, aplicant la prorrata general. Com hem indicat en els exemples anteriors, el percentatge de prorrata general aplicable al supòsit és el següent: $(360.000 / 600.000) \times 100 = 60\%$. Això significa que les quotes deduïbles arriben a la quantitat següent: $4.320 \times 60\% = 2.592$ euros.
- Quotes suportades per operacions que no originen dret a deducció (adquisicions de béns destinats a les vendes exemptes): $(336.000 - 86.000 - 24.000) \times 18\% = 40.680$ euros. Aquesta quantitat no és deduïble.

En relació amb les vendes que fa l'empresa Noseaqueemdedico, el valor de l'IVA meritat o transferit és el següent: $360.000 \times 18\% = 64.800$ euros.

En definitiva, si volem saber l'IVA que resulta a ingressar o a compensar o retornar de l'empresa Noseaqueemdedico, hem de calcular la diferència entre l'IVA meritat o transferit i l'IVA suportat deduïble per aquest subjecte:

- IVA meritat o transferit = 64.800 euros.
- IVA suportat deduïble = $(15.480 + 2.592) = 18.072$ euros.
- IVA a ingressar = $64.800 - 18.072 = 46.728$ euros.

Finalment, fa falta determinar si és obligatòria o no per al subjecte passiu esmentat l'aplicació d'aquesta regla especial de prorrata. En aquest sentit ens hem de remetre al que estipula l'article 103.2 de la LIVA, en l'apartat 2n. del qual assenyala que la regla de la prorrata especial és d'aplicació obligatòria quan l'import total de les quotes deduïbles en un any natural per aplicació de la regla de la prorrata general excedeix en un 20% el que resultaria per aplicació de la regla especial de prorrata.

Així, doncs, hem de calcular les quotes deduïbles en totes dues modalitats, a l'efecte de dur a terme aquesta comparativa:

- Quotes deduïbles per aplicació de la regla especial de prorrata: 18.072 euros.
- Quotes deduïbles per aplicació de la prorrata general: IVA suportat per totes les adquisicions x percentatge de prorrata = $(336.000 \times 18\%) \times 60\% = 36.288$ euros.

Com podem comprovar, la quantitat deduïble per aplicació de la prorrata general (36.288 euros) excedeix en més d'un 20% la que es genera amb la prorrata especial (18.072 euros), de manera que en aquest supòsit és obligatori per al subjecte passiu acollir-se a aquesta última modalitat de deducció. El 20% de la prorrata especial és en el supòsit que ens ocupa de 21.686,40 euros $[18.072 + (18.072 \times 20\%)]$, i tota quantitat deduïble per la prorrata general que iguali o superi aquesta quantitat (en el nostre cas, 36.288 euros, que supera clarament aquesta xifra) provoca l'obligatorietat en l'aplicació del règim de prorrata especial.

1.3. Règim de deduccions en sectors diferenciats de l'activitat econòmica

De vegades els subjectes passius de l'impost poden dur a terme de manera conjunta activitats empresarials o professionals diferents, dins d'una activitat econòmica general, els règims de deducció de les quals també són diferents.

El legislador considera **sectors diferenciats** els següents:

1) Aquells en què les **activitats exercides i els règims de deducció són diferents**. Les activitats econòmiques són diferents si tenen assignats grups diferents en la classificació nacional d'activitats econòmiques¹¹, mentre que els règims de deducció són diferents quan les prorrates que tenen difereixen en més de cinquanta punts percentuals.

⁽¹¹⁾ Reial decret 1560/1992, de 18 de desembre.

2) Les activitats acollides al **règim especial simplificat**, al d'agricultura, al de les **operacions amb or d'inversió** o al **recàrrec d'equivalència**.

3) Les operacions d'**arrendament financer**.

En aquest cas, la regla general¹² determina que el règim de deducció s'aplica **independentment a cada sector d'activitat**, es dedueix de l'IVA meritat l'IVA suportat que hi correspon i s'aplica, si és possible, la prorrata general quan es fan adquisicions o importacions de béns o serveis per a utilitzar-los en comú en diversos sectors diferenciats d'activitat.

⁽¹²⁾Article 101 de la LIVA.

Com a excepció al que es disposa com a regla general, els béns o serveis que es destinen a ser utilitzats simultàniament en activitats acollides al règim especial simplificat i en altres activitats sotmeses al règim especial de l'agricultura, ramaderia i pesca o del recàrrec d'equivalència, l'esmentat percentatge de deducció a l'efecte del règim simplificat és del 50 per 100 si l'afectació es produeix respecte d'activitats sotmeses a dos dels règims especials esmentats, o d'un terç en un altre cas.

Exemple

Un empresari fa dues activitats econòmiques qualificades en grups diferents en la classificació nacional d'activitats econòmiques. La prorrata general corresponent a la primera activitat és del 90% i l'aplicable a la segona, del 10%. Aquest empresari ha adquirit béns per a la utilització conjunta en totes dues activitats per un import de 5.000 euros.

Es compleixen aquí els requisits del règim especial de deducció, ja que són diferents tant les activitats exercides com els règims de deducció d'aquestes activitats. Aquest últim requisit es produeix perquè entre una activitat i l'altra hi ha una distància de 80 punts percentuals en les seves respectives prorrates (90% i 10%), això és, els més de 50 punts percentuals que exigeix la normativa.

Per a saber quin percentatge de prorrata és deduïble respecte de l'adquisició de béns utilitzats conjuntament per a totes dues activitats (5.000 euros), s'ha de calcular la prorrata general segons la fórmula coneguda, encara que en aquest cas s'ha de fer conjuntament, això és, incloent en el numerador la suma de les operacions amb dret a deducció (no exemptes) fetes en les dues activitats i en el denominador la suma de totes les operacions (exemptes i no exemptes) igualment fetes en l'àmbit de les dues activitats.

L'Administració, no obstant això, pot autoritzar l'aplicació d'un **règim de deducció comú** al conjunt d'activitats que faci un subjecte passiu a sol·licitud d'aquest.

L'autorització no té efecte l'any en què l'import total de les quotes deduïbles per l'aplicació del règim de deducció comú excedeix en un 20 per 100 el que resultaria d'aplicar amb independència el règim de deduccions respecte de cada sector diferenciat. Si passa altrament, l'autorització concedida continuarà vigent durant els anys successius fins que no sigui revocada o hi renunciï el subjecte passiu.

1.4. Regularització de deduccions per béns d'inversió

D'acord amb aquest règim especial, hi ha la possibilitat¹³ de deduir de manera immediata les quotes suportades per adquisició o importació de béns d'inversió. Ara bé, si el subjecte que s'acull a aquest règim està **subjecte a prorrata**, s'han de donar una sèrie de circumstàncies en un període concret (quatre anys per a mobles i nou per a immobles) que motivin la **regularització**.

⁽¹³⁾Article 107 de la LIVA.

Béns d'inversió

El concepte legal de *béns d'inversió* a l'efecte de l'impost es conté en l'article 108 de la LIVA.

La regularització també s'aplica quan els subjectes passius han fet, durant l'any d'adquisició dels béns d'inversió, exclusivament operacions que originen dret a deducció o exclusivament operacions que no originen aquest dret i, posteriorment, durant els quatre anys següents (mobles) o nou anys següents (immobles) es modifiqui aquesta situació i s'hagi d'aplicar el règim de prorata.

Les regularitzacions indicades, no obstant això, només es practiquen quan, entre el percentatge de deducció definitiu corresponent a cadascun d'aquests anys i el que va prevaler l'any en què es va suportar la transferència, hi ha una diferència superior a deu punts.

En aquests casos, els ingressos o, si escau, deduccions complementàries resultants de la regularització de deduccions per béns d'inversió s'han de fer en la declaració-liquidació corresponent a l'últim període de liquidació de l'any natural a què es refereixin.

Pel que fa a l'**aspecte temporal de la regularització**, s'hi afegeixen dos supòsits que s'aparten de la regla anterior:

a) En primer lloc, quan la utilització efectiva o entrada en funcionament dels béns s'inicia amb posterioritat a l'adquisició o importació d'aquests béns, la regularització s'ha fer l'any en què es produeixen aquestes circumstàncies i els quatre següents (mobles) i els nou següents (immobles).

b) En segon lloc, la regularització de les quotes impositives que han estat suportades amb posterioritat a l'adquisició o importació dels béns d'inversió o, si escau, de l'inici de la utilització o de l'entrada en funcionament d'aquests béns, s'ha de fer en acabar l'any en què se suporten aquestes quotes amb referència a la data en què s'han produït les circumstàncies indicades i per cadascun dels anys transcorreguts des de llavors. En aquest supòsit, els ingressos o, si escau, deduccions complementàries resultants de la regularització de deduccions per béns d'inversió s'han de fer el mateix any en què se suporten les quotes transferides.

El **procediment**¹⁴ per a practicar la regularització és el següent:

⁽¹⁴⁾ Article 109 de la LIVA.

1) Conegut el percentatge de deducció definitivament aplicable en cadascun dels anys en què ha de tenir lloc la regularització, s'ha de determinar l'import de la **deducció que correspondria** si la transferència de les quotes s'hagués suportat l'any que es consideri.

2) Aquest import s'ha de restar del de la **deducció feta** l'any en què va tenir lloc la transferència.

3) La **diferència positiva o negativa** s'ha de dividir per cinc o, tractant-se de terrenys o edificacions, per deu, i el quocient resultant és la quantia de l'ingrés o de la deducció complementaris que s'ha de fer.

Finalment, el règim de regularització es completa amb dues regles específiques que s'han de considerar quan té lloc una **transmissió del patrimoni** empresarial o professional o quan es produeix la **pèrdua o inutilització definitiva** dels béns d'inversió, i es consideren les conseqüències que es produeixen si es fa el lliurament dels béns esmentats durant el període de regularització:

a) En primer lloc, s'indica que quan té lloc una transmissió del patrimoni empresarial o professional no subjecta en virtut de l'article 7.1r. de la LIVA, l'adquirent queda automàticament subrogat en la posició del transmissor, de tal manera que la prorrata de deducció aplicable per a practicar la regularització de deduccions d'aquests béns durant el mateix any i els que faltin per a acabar el període de regularització és la que correspon a aquest adquirent (art. 107.cinc LIVA).

b) En segon lloc, respecte del segon supòsit esmentat, es precisa que en els supòsits de pèrdua o inutilització definitiva dels béns d'inversió, per causa no imputable al subjecte passiu justificada degudament, no és procedent fer cap regularització durant els anys posteriors a aquell en què es produeix aquesta circumstància (art. 107.sis LIVA).

Per acabar, s'imposa una **regularització única pel temps del període de regularització que quedi per transcórrer** en els casos de lliuraments dels béns d'inversió fets durant aquest període, que són diferents segons si el lliurament és subjecte i no exempt o és no subjecte o exempt (art. 110 LIVA).

Exemple

Un promotor immobiliari ha afectat a la seva activitat econòmica un dels locals que ha construït, valorat en 60.000 euros. En aquest moment, aquest subjecte passiu de l'IVA està sotmès al règim de prorrata general del 60%. En els tres anys següents, el percentatge de prorrata ascendeix al 65%, al 75% i al 48%, respectivament. En el quart any, essent la prorrata del subjecte del 80%, es produeix la venda del local a un altre empresari per 100.000 euros.

En el moment en què s'ha produït l'afectació s'ha meritat l'IVA com a autoconsum, atès que el local va passar de l'actiu circulat a l'actiu fix (art. 9.1r. LIVA). En conseqüència, l'empresari s'ha hagut d'autotransferir l'impost: $60.000 \times 18\% = 10.800$ euros. Al seu torn, aquesta quota s'ha pogut deduir amb el règim de regularització dels béns d'inversió, amb l'aplicació, si escau, de la regla de prorrata, que en aquest exercici és del 60%. En l'any de l'afectació, per tant, la deducció practicada ha estat la següent: $10.800 \times 60\% = 6.480$ euros.

En l'any següent, la prorrata general aplicable ha ascendit 5 punts percentuals, i ha passat del 60% al 65%. Com que aquests dos percentatges difereixen en menys de 10 punts percentuals, no correspon practicar la regularització per la inversió.

En el segon any, no obstant això, les diferències percentuals de la prorrata ja són superiors a 10 (en concret, la diferència de 75% a 60% és de 15 punts percentuals). Per aquest motiu, sí que correspon en aquest exercici practicar la regularització.

- Deducció practicada l'any de l'afectació: $10.800 \times 60\% = 6.480$ euros.
- Deducció deduïble en el segon any posterior a l'afectació: $10.800 \times 75\% = 8.100$ euros.

- Diferència a regularitzar: $6.480 - 8.100 = 1.620$ euros.

Com que es tracta d'un bé immoble, la quantitat a regularitzar és la diferència dividida entre 10 (entre 5 si el bé és moble): $1.620 / 10 = 162$ euros. Aquesta quantitat negativa (162 euros) actua com una deducció complementària que s'afegeix a les quotes suportades deduïbles del període.

En el tercer any les diferències percentuals de la prorrata també són superiors a 10 (en concret, la diferència de 48% a 60% és de 12 punts percentuals), encara que aquí la diferència és que la prorrata posterior no és superior, com en l'any anterior, sinó inferior. Per aquest motiu, també correspon en aquest exercici practicar la regularització.

- Deducció practicada l'any de l'afectació: $10.800 \times 60\% = 6.480$ euros.
- Deducció deduïble en el tercer any posterior a l'afectació: $10.800 \times 48\% = 5.184$ euros.
- Diferència a regularitzar: $6.480 - 5.184 = 1.296$ euros.

Com que es tracta d'un bé immoble, la quantitat a regularitzar és la diferència dividida entre 10 (entre 5 si el bé és moble): $1.296 / 10 = 129,6$ euros. Aquesta quantitat positiva (129,6 euros) actua com un ingrés complementari que s'afegeix a les quotes meritades o transferides del període.

D'altra banda, hem d'advertir que si es produeix la transmissió de l'immoble abans de tancar el període de regularització del bé d'inversió (en el supòsit, en el quart any), el subjecte passiu ha d'anticipiar totes les regularitzacions anuals pendents de deducció.

En el quart any les diferències percentuals de la prorrata tornen a ser superiors a 10 (en concret, la diferència de 80% a 60% és de 20 punts percentuals). Per aquest motiu, torna a correspondre en aquest exercici practicar la regularització.

- Deducció practicada l'any de l'afectació: $10.800 \times 60\% = 6.480$ euros.
- Deducció deduïble en el quart any posterior a l'afectació: $10.800 \times 80\% = 8.640$ euros.
- Diferència a regularitzar: $6.480 - 8.640 = -2.160$ euros.

Com que es tracta d'un bé immoble, la quantitat a regularitzar és la diferència dividida entre 10 (entre 5 si el bé és moble): $-2.160 / 10 = -216$ euros. Aquesta quantitat negativa (-216 euros) actua, igual que en el segon any, com una deducció complementària que s'afegeix a les quotes suportades deduïbles del període. No obstant això, com que es produeix la transmissió del local en aquest quart any, s'han d'anticipiar les regularitzacions multiplicant la quantitat que correspondria regularitzar pels anys que falten per acabar el període de regularització. Això succeeix quan la venda no és exempta, per renúncia a l'exempció.

En el nostre cas: -216×6 (anys que falten perquè s'acabi el període de regularització, això és, anys que falten a comptar des del quart any fins al desè any) = -1.296 euros.

Finalment, si la venda del local és exempta, pel fet de no renunciar a l'exempció el subjecte passiu, la deducció deduïble en el quart any posterior a l'afectació és del 0%, i per això la diferència a regularitzar és la següent:

- Deducció practicada l'any de l'afectació: $10.800 \times 60\% = 6.480$ euros.
- Deducció deduïble en el quart any posterior a l'afectació: $10.800 \times 0\% = 0$ euros.
- Diferència a regularitzar: $6.480 - 0 = 6.480$ euros.

Com que es tracta d'un bé immoble, la quantitat a regularitzar és la diferència dividida entre 10 (entre 5 si el bé és moble): $6.480 / 10 = 648$ euros. Aquesta quantitat positiva (648 euros) actua, igual que en el primer any, com un ingrés complementari que s'afegeix a les quotes meritades o transferides del període. No obstant això, com que es produeix la transmissió del local en aquest quart any, s'han d'anticipiar les regularitzacions multiplicant la quantitat que correspon regularitzar pels anys que falten per acabar el període de regularització.

En el nostre cas: 648×6 (anys que falten perquè s'acabi el període de regularització, això és, anys que falten a comptar des del quart any fins al desè any) = 3.888 euros.

La devolució de les quotes de l'IVA suportades per l'adquisició de béns d'inversió i les resolucions del TEAC

En el web de l'Agència Estatal de l'Administració Tributària hi podem buscar les resolucions del Tribunal Econòmic i Administratiu Central (TEAC) que fan referència a la deducció de les quotes de l'IVA suportades per l'adquisició de béns d'inversió i resumir de

manera sistemàtica els temes tractats i la doctrina administrativa continguda en aquestes resolucions.

En la secció "Normativa i criteris interpretatius" podem accedir a la base de dades del TEAC i, una vegada a dins, buscar la informació sol·licitada en aquest exercici per conceptes: nivell 1 ("Impost sobre el valor afegit"); nivell 2 ("Deduccions i devolucions"); nivell 3 ("Béns d'inversió"). Si consultem aquest apartat apareixen set resolucions del TEAC.

En aquesta matèria les qüestions resoltes pel TEAC són més variades, centrades la majoria en la deduïbilitat de les quotes de l'IVA suportades en l'adquisició d'aquests béns d'inversió.

El TEAC destaca, en primer lloc, la necessitat que el contribuent presenti proves per a desvirtuar les presumpcions *iuris tantum* legals de deducció parcial de l'IVA suportat, com ocorre en el cas d'adquisició de vehicles, de manera que és imperatiu acreditar de manera concloent l'afectació única i exclusiva del vehicle a l'activitat empresarial per a deduir-se tot l'IVA suportat en l'adquisició d'aquest vehicle (Resolució del TEAC 00/8082/2008).

Una altra qüestió, en segon lloc, és la relativa a la revenda de béns d'inversió, cas en què el TEAC destaca que no és procedent la deducció de l'IVA suportat per l'adquisició perquè es duu a terme posteriorment amb la revenda d'aquests béns una segona transmissió exempta (Resolució del TEAC 00/3064/1998).

En relació amb l'adquisició de béns d'inversió per part dels subjectes passius de l'impost sotmesos al règim especial del recàrrec d'equivalència, la Resolució del TEAC 1206/1999 interpreta que l'afectació del bé a una activitat d'aquest tipus durant sis mesos no implica una utilització plena i exclusiva del bé en aquesta activitat, de manera que no és aplicable la prohibició de deduir l'IVA suportat per l'adquisició d'aquest bé que, en termes generals, s'aplica a aquests subjectes.

Finalment, la Resolució del TEAC 00/9811/1996 es limita a recordar que l'IVA suportat en l'adquisició d'un habitatge per una empresa per a l'allotjament gratuït dels seus treballadors fixos és deduïble.

A més de les qüestions que acabem de ressenyar, relacionades amb la deduïbilitat de les quotes de l'IVA suportat per l'adquisició de béns d'inversió, el TEAC ha resolt altres qüestions diferents.

D'una banda, al·ludeix a les conseqüències que es produeixen quan es transmeten béns d'inversió durant el període de regularització de la deducció de l'IVA suportat en el moment de l'adquisició d'aquests béns, cas en què és necessari regularitzar pels anys que queden en l'autoliquidació de l'any en què es produeix la transmissió (Resolució del TEAC 00/1797/2006).

D'altra banda, és interessant també la Resolució del TEAC 00/6560/1998 quan recorda la necessitat que els béns d'inversió tinguin la naturalesa d'un bé corporal i que es produeix una operació d'autoconsum gravada en l'IVA per la utilització com a béns d'inversió de béns adquirits en concepte de despeses de recerca i desenvolupament.

Finalment, subratlla l'exclusió del règim del recàrrec d'equivalència, i la subjecció per tant al règim general de l'IVA, quan es fa la transmissió parcial d'un patrimoni empresarial entre dos subjectes sotmesos a aquest règim especial de l'impost (Resolució del TEAC 00/621/1998).

1.5. Deduccions anteriors a l'inici de l'activitat

Després de la STJCE de 21 de març del 2000 (sentència *Gabalfrisa*), es va modificar la redacció dels articles 111, 112 i 113 de la LIVA. D'acord amb aquests preceptes, es permeten deduir, en general, les **quotes suportades abans de l'inici d'una activitat aplicant un percentatge provisional**, sotmès a la regularització posterior, proposat pel subjecte passiu o fixat per l'Administració¹⁵.

⁽¹⁵⁾ Aquest règim especial de deducció es desenvolupa en l'article 27 del RIVA, mentre que la sol·licitud del subjecte passiu amb la proposta de percentatge provisional de deducció es disciplina en l'article 28.1.4t. del RIVA.

L'únic requisit que es demana per a aplicar la deducció és que els subjectes adquireixin la **condició d'empresaris o professionals** per a fer adquisicions o importacions de béns o serveis amb la intenció, confirmada pels elements objectius, de destinar-los a la realització d'activitats d'aquesta naturalesa.

Per tant, ja no fa falta que l'inici de l'activitat es produeixi en el termini d'un any, com establia la redacció anterior de la LIVA, i continuen quedant excloses d'aquest règim de deducció les adquisicions que el subjecte passiu vulgui emprar en les activitats sotmeses al recàrrec d'equivalència o a algun dels règims especials d'agricultura, ramaderia o pesca.

Les deduccions provisionals a què es refereix aquest règim especial es regularitzen aplicant el **percentatge definitiu** que, calculat pel procediment de prorata general, correspongui globalment al període dels **quatre primers anys naturals** de realització de lliuraments de béns o prestacions de serveis fets en l'exercici d'activitats empresarials o professionals, seguint el **procediment** següent:

- 1) Conegut el percentatge de deducció definitivament aplicable a les quotes suportades o satisfetes amb anterioritat a l'inici de la realització dels lliuraments de béns o prestacions de serveis corresponents a l'activitat empresarial o professional, s'ha de determinar l'import de la deducció que correspon en aplicació del percentatge esmentat.
- 2) Aquest import s'ha de restar de la suma total de les deduccions provisionals practicades.
- 3) La diferència, positiva o negativa, és la quantia de l'ingrés o de la deducció complementària que s'ha de fer.
- 4) Les deduccions provisionals corresponents a quotes suportades o satisfetes per l'adquisició o importació de béns d'inversió, una vegada regularitzades de conformitat amb el que disposen els tres apartats anteriors, han de ser objecte de la regularització prevista per a les deduccions per béns d'inversió durant els anys del període de regularització que quedin per transcórrer.

Exemple

Abans d'iniciar l'activitat empresarial, l'any X, s'adquireix maquinària per un import d'1.000.000 d'euros. El subjecte passiu proposa a l'Administració l'aplicació d'un percentatge provisional de deducció de l'IVA suportat del 50%. L'activitat s'inicia al cap de dos anys, l'any X+2. Les vendes no exemptes fetes a partir d'aquest moment durant els quatre anys següents (X+2, X+3, X+4 i X+5) ascendeixen a 500.000 euros, 400.000 euros, 600.000 euros i 700.000 euros. En aquests mateixos anys l'empresa fa operacions exemptes que no donen dret a deducció pels imports següents: 100.000 euros, 200.000 euros, 300.000 euros i 400.000 euros.

L'any d'adquisició de la maquinària, l'IVA suportat ascendeix a 180.000 euros (1.000.000 x 18%). D'aquesta quantitat, el 50% és deduïble: $180.000 \times 50\% = 90.000$ euros. Aquesta quantitat és retornada per l'Administració al subjecte passiu, ja que no ha començat l'activitat i encara no hi ha quotes meritades o transferides.

El percentatge definitiu de prorrata és el següent: $[(500.000 + 400.000 + 600.000 + 700.000) / (500.000 + 400.000 + 600.000 + 700.000 + 100.000 + 200.000 + 300.000 + 400.000)] \times 100 = 68,75\%$. Aquest percentatge s'arrodoneix per excés: 69%.

La regularització, per tant, és la següent:

- Deducció practicada l'any X d'adquisició de la maquinària: $180.000 \times 50\%$ (percentatge de prorrata provisional) = 90.000 euros.
- Deducció que correspon d'acord amb el percentatge de prorrata definitiu dels quatre anys següents a l'inici de l'activitat: $180.000 \times 69\% = 124.200$ euros.

En aquest cas, com que la quota deduïble definitivament (124.200 euros) és superior a la quota deduïda efectivament de manera provisional (90.000 euros), correspon fer la regularització l'any X+6, i la diferència (34.200 euros) és una quantitat deduïble més gran en aquest exercici.

La devolució de les quotes de l'IVA suportades amb anterioritat a l'inici de l'activitat i les resolucions del TEAC

En el web de l'Agència Estatal de l'Administració Tributària hi podem buscar les resolucions del Tribunal Econòmic i Administratiu Central (TEAC) que fan referència a la deducció de les quotes de l'IVA suportades amb anterioritat a l'inici de l'activitat i resumir de manera sistemàtica els temes tractats i la doctrina administrativa continguda en aquestes resolucions.

En la secció "Normativa i criteris interpretatius" podem accedir a la base de dades del TEAC i, una vegada a dins, buscar la informació sol·licitada en aquest exercici per conceptes: nivell 1 ("Impost sobre el valor afegit"); nivell 2 ("Deduccions i devolucions"); nivell 3 ("Quotes anteriors a l'inici d'activitat"). Si consultem aquest apartat apareixen setze resolucions del TEAC.

La majoria de resolucions en aquesta matèria fan referència a la necessitat que les activitats preparatòries s'equiparin, a l'efecte de la deducció de l'IVA suportat, a la realització d'activitats empresarials sempre que hi concorrin elements objectius que acreditin la voluntat de dur a terme aquestes activitats. Així, per exemple, si l'activitat es refereix al lloguer d'un habitatge unifamiliar, no correspon la deducció amb anterioritat a l'inici d'aquesta activitat perquè es tracta d'una activitat subjecta però exempta de l'IVA (Resolució del TEAC 00/455/2002), i aquesta mateixa interpretació es fa quan una entitat no prova la intenció de destinar unes parcel·les adquirides a una activitat econòmica posterior de promoció immobiliària en el moment d'adquisició d'aquestes parcel·les, ja que no té llicència administrativa ni sol·licitada ni concedida, no ha fet gestió de vendes ni publicitat, ni tampoc execucions d'obres, i no s'ha fet cap projecte d'execució respecte de la construcció (Resolució del TEAC 00/1687/2006). Igualment, s'afirma que un contribuïent no té la condició d'empresari o professional a l'efecte de l'IVA en el moment en què fa l'adquisició d'un local de negoci si no acredita per elements objectius la intenció de destinar-lo al desenvolupament d'una activitat empresarial o professional d'arrendament (Resolució del TEAC 00/3533/2001). Per contra, el TEAC sí que considera que és aplicable aquest règim especial de deducció amb anterioritat a l'inici de l'activitat quan s'hi acompanya una escriptura de creació d'una societat que té per objecte la realització d'estudis geològics i miners, i també l'extracció minera, i hi consten certificacions expedides per la Direcció General de Transaccions Exteriors (Resolució del TEAC 00/7679/1998).

A més de la necessitat que concorrin en les activitats preparatòries elements objectius que acreditin la voluntat de dur a terme activitats econòmiques, el TEAC insisteix en la necessitat que amb anterioritat a l'inici d'aquestes activitats s'hagi donat principi d'una manera habitual i efectiva als lliuraments o prestacions de servei, sense que es pugui computar a aquest efecte la realització de pagaments anticipats corresponents a aquestes operacions, ni aquells que pel caràcter aïllat i per la quantia que tenen no posin de manifest la continuïtat d'aquestes operacions (Resolució del TEAC 00/3793/1998), ni tampoc les bestretes de clients, que constitueixen meritacions especials de l'IVA per percepció de la contraprestació abans de fer-se la prestació (Resolució del TEAC 00/6960/1997).

Pel que fa als requisits formals del règim que ens ocupa, és interessant la doctrina que contenen les resolucions del TEAC 00/7906/1997 i 00/1200/1998, segons les quals s'entén esmenat el requisit de sol·licitar la deducció de quotes anteriors a l'inici de l'activitat mitjançant la presentació de la corresponent declaració-liquidació de l'impost. En tot cas, és necessari respectar els terminis exigits legalment per a poder fer la deducció (resolucions del TEAC 00/6510/1997 i 00/485/1998).

Una última qüestió, de menys rellevància, al·ludeix a la impossibilitat d'aplicar aquest règim especial de deducció a situacions produïdes amb anterioritat a la da-

ta d'incorporació d'aquest règim en la LIVA (resolucions del TEAC 00/1938/1996, 00/8361/1997, 00/4587/1997, 00/1049/1998, 00/800/1998 i 00/39/1998).

1.6. Rectificació de deduccions

Els subjectes passius, quan no ha intervingut requeriment previ, **poden rectificar**¹⁶ **les deduccions practicades** quan l'import d'aquestes deduccions s'ha determinat incorrectament o l'import de les quotes suportades ha estat objecte de rectificació. Aquesta rectificació de les deduccions és **obligatòria** quan implica una minoració de l'import deduït inicialment.

⁽¹⁶⁾Article 114 de la LIVA.

La rectificació de deduccions originada per la rectificació prèvia de l'import de les quotes suportades inicialment s'ha de fer de la manera següent:

1) Quan la **rectificació determina un increment de l'import de les quotes deduïdes inicialment**, es pot fer en la declaració-liquidació corresponent al període impositiu en què el subjecte passiu rep el document justificatiu del dret a deduir en el qual es rectificquen les quotes transferides inicialment, o bé en les declaracions-liquidacions següents, sempre que no hagin transcorregut quatre anys des de la meritació de l'operació o, si escau, des de la data en què s'hagin produït les circumstàncies que determinen la modificació de la base imposable de l'operació.

Sense perjudici d'això, en els supòsits en què la rectificació de les quotes suportades inicialment ha estat motivada **per una causa diferent de les que preveu l'article 80 de la LIVA** (que conté el règim de la modificació de la base imposable), no es pot fer la rectificació de la deducció d'aquestes quotes després de transcorregut un any des de la data d'expedició del document justificatiu del dret a deduir pel qual es rectificquen les quotes esmentades.

2) Quan la **rectificació determina una minoració de l'import de les quotes deduïdes inicialment**, el subjecte passiu ha de presentar una declaració-liquidació rectificativa i aplicar-hi el recàrrec i els interessos de demora que corresponguin de conformitat amb el que preveu la Llei general tributària.

No obstant això, quan la rectificació té l'origen en un **error fundat de dret o en les causes de l'article 80 de la LIVA** (que conté el règim de la modificació de la base imposable), aquesta rectificació s'ha de fer en la declaració-liquidació corresponent al període impositiu en què el subjecte passiu rep el document justificatiu del dret a deduir en el qual es rectificquen les quotes suportades inicialment.

2. Devolucions

Com acabem de comprovar, els empresaris i professionals tenen **dret a deduir** de les quotes tributàries que s'han meritat per les operacions fetes les quotes suportades en les adquisicions de béns i serveis que utilitzin en l'activitat econòmica.

En aquests supòsits el legislador preveu la possibilitat, quan convé, de **traslladar l'excés de quota suportada** en relació amb la quota transferida al període següent. Quan aquest excés és massa elevat, però, les compensacions són insuficients i la situació es repeteix en el temps, de manera que es preveu el mecanisme de la devolució de les quotes.

Respecte a aquesta qüestió, es pot parlar d'uns **supòsits generals de devolució** i d'altres instruments de devolució que atenen majoritàriament la finalitat de l'impost, que és **gravar el consum efectiu en el territori d'aplicació de l'impost**. Amb tot, en aquests últims supòsits es detecta també una certa finalitat proteccionista, és a dir, es busca que les mercaderies surtin sense suportar cap tribut i competeixin en les mateixes condicions que les fabricades en el mercat de destinació. Així, doncs, distingim entre:

- **Supòsits generals.**
- **Supòsits especials.**

2.1. Supòsits generals

En el **supòsit general de devolució**¹⁷, els subjectes passius que no han pogut fer les deduccions originades en un període de liquidació, perquè han excedit contínuament la quantia de les deduccions de les quotes meritades, tenen dret a sol·licitar la devolució del saldo a favor seu existent el 31 de desembre de cada any. La sol·licitud s'ha de formular en la declaració-liquidació corresponent a l'últim període de liquidació de l'any.

⁽¹⁷⁾Article 115 de la LIVA.

A l'efecte del **procediment** que s'ha de seguir, la normativa estipula el següent:

1) En els supòsits generals de devolució, l'Administració ha de practicar, si escau, la **liquidació provisional** dins dels sis mesos següents al final del termini previst per a la presentació de la declaració-liquidació en què se sol·liciti

la devolució de l'impost, o a partir de la data de la presentació d'aquesta declaració-liquidació si es tracta d'una declaració-liquidació presentada fora de termini.

2) Quan de la declaració-liquidació, o si escau de la liquidació provisional, en resulta una quantitat a retornar, l'Administració tributària n'ha de dur a terme la **devolució d'ofici**, sense perjudici de la pràctica de les ulteriors liquidacions provisionals o definitives que corresponguin. El procediment de devolució és el que preveuen els articles 124-127, tots dos inclusivament, de la Llei 58/2003, de 17 de desembre, general tributària, i la normativa de desenvolupament d'aquesta llei.

3) Si la liquidació provisional no s'ha practicat en el termini indicat de sis mesos, l'Administració tributària ha de **retornar d'ofici** l'import total de la quantitat sol·licitada, sense perjudici de la pràctica de les liquidacions provisionals o definitives ulteriors que siguin procedents.

4) Transcorregut el termini establert sense que s'hagi ordenat el pagament de la devolució per causa imputable a l'Administració tributària, s'ha d'aplicar a la quantitat pendent de devolució l'**interès de demora** a què es refereix l'article 26.6 de la Llei general tributària, des de l'endemà del dia de l'acabament d'aquest termini i fins a la data de l'ordenament del pagament, sense necessitat que el subjecte passiu ho hagi de reclamar.

5) Reglamentàriament¹⁸ s'han de determinar el **procediment i la forma de pagament** de la devolució d'ofici.

⁽¹⁸⁾Article 29 del RIVA.

Com a supòsit també general de devolució, s'amplia a tots els subjectes passius la possibilitat de **sol·licitar devolucions amb caràcter mensual**, sempre que optin per això. Les sol·licituds de devolució mensual tenen els mateixos terminis i condicions que l'annual.

Sol·licituds mensuals de devolució

Les condicions, els termes, els requisits i els procediments relatius a les sol·licituds mensuals de devolució es desenvolupen en els articles 115.dos i 116 de la LIVA i en els articles 30 i 30 bis del RIVA.

Per a l'exercici del dret a la devolució mensual es crea un **registre de devolució mensual**, gestionat per l'Agència Estatal d'Administració Tributària, en el qual els subjectes passius es poden inscriure mitjançant la presentació d'una declaració censal. Per a inscriure's en aquest registre, els subjectes passius han de complir determinats requisits:

- Estar al corrent de les seves obligacions tributàries.
- No ser culpable en cap de les causes que donin lloc a la baixa cautelar en el registre de devolució mensual o de revocació del NIF.
- No fer activitats que tributin en el règim simplificat.

Les sol·licituds d'inscripció en el registre s'han de fer durant el mes de novembre anterior a l'any en què esdevenen efectives, si bé també es pot sol·licitar durant el termini de presentació de les declaracions-liquidacions periòdiques, cas en què la inscripció esdevé efectiva des de l'endemà del dia en què s'acaba el període de liquidació a què corresponguin.

La sol·licitud d'inscripció s'entén desestimada si no s'obté la resolució expressa en un termini de tres mesos des que s'ha presentat.

Una vegada inscrits en el registre, el **termini mínim de permanència en aquest registre és d'un any natural** o, en el cas de sol·licituds durant el termini de presentació de les declaracions-liquidacions, durant l'any natural en què es produeix la inscripció i el següent.

Si s'exclou una entitat del registre o es constata la inexactitud de la informació censal presentada, es tanca l'accés al registre durant els tres anys següents a la notificació de la resolució corresponent, i si se sol·licita la baixa del registre (en general, durant el mes de novembre anterior a l'any en què ha d'esdevenir efectiva) i no es pot tornar a sol·licitar l'alta per al mateix any natural.

Els subjectes passius inscrits en el registre de devolució mensual han de presentar les declaracions-liquidacions de l'impost exclusivament per **via telemàtica** i amb periodicitat mensual. Així mateix, aquests subjectes estan obligats a presentar la **declaració informativa** amb el contingut dels llibres registre de l'impost a què fa referència l'article 36 del Reglament general de les actuacions i els procediments de gestió i inspecció tributària i de desenvolupament de les normes comunes dels procediments d'aplicació dels tributs, aprovat pel Reial decret 1065/2007, de 27 de juliol.

2.2. Supòsits especials

Es preveuen **tres supòsits especials** de devolució en l'IVA.

1) **Règim de devolució a exportadors en règim de viatgers**¹⁹, que obtenen la devolució d'entitats col·laboradores instal·lades en ports i aeroports havent presentat una factura del venedor.

⁽¹⁹⁾Article 117 de la LIVA.

La devolució d'aquestes quotes també és procedent respecte de les vendes fetes pels subjectes passius als quals és aplicable el **règim especial del recàrrec d'equivalència**.

El **procediment**²⁰ que s'ha de seguir se situa una altra vegada en seu reglamentària:

⁽²⁰⁾Article 9.1.2n. del RIVA.

a) L'exempció només s'ha d'aplicar respecte dels lliuraments de béns documentats en una **factura** l'import total de la qual, impostos inclosos, sigui **superior a 90,15 euros**.

b) La **residència habitual** dels viatgers s'ha d'acreditar mitjançant el passaport, document d'identitat o qualsevol altre mitjà de prova admès en dret.

c) El **venedor** ha d'expedir la **factura** corresponent, en la qual s'han de consignar els béns adquirits i, separatament, l'impost que correspongui.

d) Els béns han de sortir del territori de la Comunitat en el termini dels **tres mesos següents a aquell en què s'ha fet el lliurament**. A aquest efecte, el viatger ha de presentar els béns en la duana d'exportació, que ha d'acreditar la sortida mitjançant la diligència corresponent en la factura.

e) El viatger **ha de remetre la factura diligenciada per la duana al proveïdor**, el qual li ha de retornar la quota transferida en el termini dels quinze dies següents mitjançant xec o transferència bancària. No obstant això, el reemborsament de l'impost es pot fer també per mitjà d'**entitats col·laboradores**, autoritzades per l'Agència Estatal d'Administració Tributària, que ha de determinar les condicions a què s'han d'ajustar les operacions d'aquestes entitats i l'import de les seves comissions. En aquest segon cas, els viatgers han de presentar les factures diligenciades per la duana a aquestes entitats, que han d'abonar l'import corresponent i han de fer constar la conformitat del viatger. Posteriorment, les entitats esmentades han de remetre les factures originals als proveïdors, que estan obligats a fer el reemborsament corresponent.

Exemple

El senyor Antonio ha comprat un cotxe a una concessionària de Màlaga, i ha suportat l'IVA corresponent. Al cap d'uns dies, aquest subjecte es trasllada a Tenerife, on té la residència habitual, i ha de pagar per això l'impost general indirecte canari.

El senyor Antonio pot presentar la factura en la duana de la comunitat canària, per a la diligència corresponent, i té dret a la devolució de l'IVA suportat.

La factura diligenciada és remesa a la concessionària de Màlaga. Aquest subjecte passiu de l'IVA ha de fer el reemborsament però, al seu torn, pot deduir aquesta quota en l'autoliquidació trimestral corresponent.

2) El segon supòsit especial²¹ de devolució és el previst a favor d'**empresaris o professionals establerts en el territori d'aplicació de l'IVA espanyol, les Canàries, Ceuta i Melilla** quan suporten quotes per operacions fetes en qualsevol altre país de la Unió Europea.

⁽²¹⁾Article 117 bis de la LIVA.

En aquest supòsit, els subjectes afectats han de sol·licitar la devolució de les quotes suportades per adquisicions o importacions de béns o serveis dutes a terme en la Comunitat, amb excepció de les fetes en el territori d'aplicació de

l'impost, mitjançant la presentació per via electrònica d'una sol·licitud per mitjà dels formularis disposats a aquest efecte en el portal electrònic de l'Agència Estatal d'Administració Tributària.

El portal electrònic de l'Agència Estatal d'Administració Tributària **ha d'informar** sense demora el sol·licitant de la recepció de la sol·licitud per mitjà de l'enviament d'un justificant de recepció electrònic i decidir-ne la remissió per via electrònica a l'estat membre en què s'han suportat les quotes en el **termini de quinze dies** comptats des d'aquesta recepció²².

⁽²²⁾Article 30 ter del RIVA.

Per a això, evidentment, el sol·licitant ha d'estar inscrit en el **servei de notificacions en adreça electrònica** per a les comunicacions que faci l'Agència Estatal d'Administració Tributària relatives a aquestes sol·licituds.

No obstant això, s'ha de notificar per via electrònica al sol·licitant que la **remissió de la seva sol·licitud no és procedent** quan, durant el període a què es refereix, concorre qualsevol de les circumstàncies següents:

- Que no hagi tingut la condició d'empresari o professional i hagi actuat com a tal.
- Que hagi fet exclusivament operacions que no originin el dret a la deducció total de l'impost.
- Que faci exclusivament activitats que tributin pels règims especials de l'agricultura, ramaderia i pesca o del recàrrec d'equivalència.

3) El tercer supòsit especial²³ de devolució és l'anomenat **règim de devolució a empresaris o professionals no establerts en l'àmbit espacial d'aplicació de l'impost** que han suportat quotes de l'IVA espanyol.

⁽²³⁾Articles 119 i 119 bis de la LIVA i articles 31 i 31 bis del RIVA.

S'assimilen als no establerts en el territori d'aplicació de l'impost els empresaris o professionals que, essent titulars d'un establiment permanent situat en el territori esmentat, no facin des d'aquest establiment lliuraments de béns ni prestacions de serveis.

Els **requisits** per a l'exercici del dret a la devolució en aquest supòsit són els següents:

- a) Que els empresaris o professionals que el volen exercitar estiguin establerts a la Unió Europea, les Canàries, Ceuta o Melilla, o en altres territoris tercers.
- b) Que durant el període a què es refereix la sol·licitud solament hagin fet en el territori d'aplicació de l'impost els lliuraments de béns o prestacions de serveis subjectes següents:

- Lliuraments de béns i prestacions de serveis en què els subjectes passius de l'impost són els destinataris d'aquests lliuraments i prestacions, segons el que disposen el números 2n., 3r. i 4t. de l'article 84.u de la LIVA.
- Serveis de transport i serveis accessoris als transports, exempts de l'impost en virtut del que disposen els articles 21, 23, 24 i 64 de la LIVA.

c) Que, durant el període a què es refereix la sol·licitud, els interessats no hagin estat destinataris de lliuraments de béns ni de prestacions de serveis respecte dels quals tinguin aquests interessats la condició de subjectes passius en virtut del que disposen els números 2n. i 4t. de l'apartat u de l'article 84 de la LIVA.

d) Que els subjectes sol·licitants compleixin tots els requisits i limitacions establerts en la LIVA per a l'exercici del dret a la deducció, en particular, els que contenen els articles 95 i 96 de llei esmentada.

e) Que es destinin els béns adquirits o importats o els serveis dels que han estat destinataris en el territori d'aplicació de l'impost a la realització d'operacions que originen el dret a deduir d'acord amb el que disposa la normativa vigent en l'estat membre on estan establerts i segons el percentatge de deducció aplicable en aquest estat.

En la determinació de l'import a retornar s'han d'aplicar els criteris de la prorata especial que conté l'article 106 de la LIVA i per a això s'ha de tenir en compte quina és la utilització dels béns o serveis per l'empresari o professional no establert en la realització d'operacions que li originen el dret a deduir, en primer lloc, segons la normativa aplicable en l'estat membre en què està establert i, en segon lloc, segons el que disposa la LIVA. A més, si amb posterioritat a la presentació de la sol·licitud de devolució es regularitza el percentatge de deducció aplicable, el sol·licitant n'ha de corregir en tot cas l'import, rectificant la quantitat sol·licitada o reemborsant la quantitat retornada en excés.

En el cas dels empresaris o professionals establerts a les illes Canàries, Ceuta o Melilla, aquest requisit s'ha de complir d'acord amb les característiques pròpies dels impostos indirectes generals sobre el consum vigents en aquests territoris.

f) Que es presenti la sol·licitud de devolució per via electrònica per mitjà del portal electrònic disposat a aquest efecte per l'estat membre en què estan establerts, o bé, si es tracta de sol·licitants establerts fora de la Unió Europea, a les illes Canàries, Ceuta o Melilla, per mitjà del portal electrònic de l'Agència Estatal d'Administració Tributària. El termini per a la presentació de la sol·licitud de devolució s'inicia l'endemà del final de cada trimestre natural o de cada any natural i s'acaba el 30 de setembre següent a l'any natural en què s'han suportat les quotes a què es refereixi.

g) Que les sol·licituds de devolució es refereixin als períodes anual o trimestral immediatament anteriors a la presentació, encara que també es poden aplicar a un període inferior a tres mesos quan aquest període constitueix el saldo d'un any natural.

h) L'import total de les quotes de l'impost consignades en una sol·licitud de devolució trimestral no ha de ser inferior a 400 euros. No obstant això, quan la sol·licitud es refereix al conjunt d'operacions fetes durant un any natural, l'import no ha de ser inferior a 50 euros.

i) Exclusivament en el cas d'empresaris o professionals no establerts en el territori d'aplicació de l'impost, ni en la Unió Europea, les illes Canàries, Ceuta o Melilla, s'afegeixen als anteriors dos requisits addicionals:

- Nomenar amb caràcter previ un **representant** que sigui resident en el territori d'aplicació de l'impost, que ha de complir les obligacions formals o de procediment corresponents i que ha de respondre solidàriament en els casos de devolució improcedent.
- Estar establerts en un estat en què hi hagi **reciprocitat de tracte** a favor dels empresaris o professionals establerts en el territori d'aplicació de l'impost, les illes Canàries, Ceuta i Melilla, el reconeixement del qual incumbeix al director general de tributs del Ministeri d'Economia i Hisenda mitjançant resolució.

Exemple

Són deduïbles les quotes de l'IVA suportades per empresaris noruecs?

La resolució del director de l'Agència Estatal d'Administració Tributària de 6 d'octubre del 2000 diu el següent:

En el supòsit d'empresaris o professionals establerts fora de la Comunitat, el dret a la devolució de l'impost es condiona al requisit específic que s'acrediti la reciprocitat a favor dels empresaris o professionals establerts a Espanya. A aquest objecte, és necessari comparar la regulació concreta continguda en la legislació de Noruega sobre la devolució de l'impost als empresaris no establerts, i adaptar les devolucions autoritzades per l'Administració espanyola a les reconegudes per aquell país, a l'efecte del qual s'ha reclamat el corresponent informe de la seva Administració fiscal.

Per mitjà de la Direcció General de Relacions Econòmiques Internacionals del Ministeri d'Afers exteriors, aquesta direcció general va traslladar l'assumpte a les autoritats competents a Noruega, i ja ha rebut contestació procedent d'aquestes autoritats.

Les condicions en què es produeix la devolució de les quotes suportades a Noruega als empresaris o professionals establerts a Espanya són equivalents a les establertes a Espanya per a la devolució de les quotes de l'IVA suportades o satisfetes per empresaris o professionals establerts en aquest país. No obstant això, a partir de la informació subministrada per les autoritats noruegues, s'han constatat les diferències següents:

- 1) No és procedent la devolució de les quotes suportades en l'adquisició o importació de béns que són al seu torn venuts a Noruega.
- 2) La devolució de les quotes corresponents a béns i serveis utilitzats només parcialment en l'activitat empresarial o professional es fa atenent el percentatge d'utilització efectiva d'aquests béns.
- 3) Les activitats d'arrendament de béns immobles, incloent-hi les habitacions en els hotels, i també el transport de passatgers, serveis legals, financers, d'assegurances o de con-

sultoria administrativa o organitzacional no són subjectes a l'impost sobre el valor afegit, de manera que els empresaris o professionals que les duen a terme no tenen dret a la devolució de les quotes suportades en les seves adquisicions.

4) No hi ha dret a la deducció de les quotes suportades en les adquisicions d'obres d'art o antiguitats o en les despeses de restaurants, espectacles i serveis d'entreteniment, regals o transport de persones, incloent-hi l'ús, les despeses de combustible, el manteniment, etc., de vehicles de passatgers.

Tampoc no hi ha dret a la deducció de les quotes relatives a les despeses de funcionament d'immobles, temps lliure o allotjament de l'empresari o professional i del seu personal.

Per tant, queda acreditada la reciprocitat a què fa referència el precepte que hem esmentat, i és procedent la devolució de les quotes suportades o satisfetes per empresaris o professionals establerts a Noruega a l'empara de l'article 119 de la Llei 37/1992, si bé s'han d'observar les limitacions o condicions a què s'ha fet referència en el paràgraf anterior, en compliment de l'esmentat principi de reciprocitat.

La resolució de la sol·licitud de devolució s'ha d'adoptar i notificar al sol·licitant durant els **quatre mesos** següents a la data d'haver-la rebuda l'òrgan competent per a adoptar-la. Reconeguda la devolució, s'ha d'abonar en els **deu dies** següents a l'acabament d'aquest termini.

No obstant això, quan sigui necessària la sol·licitud d'informació addicional o ulterior, la resolució s'ha d'adoptar i notificar al sol·licitant en el termini de dos mesos des de la recepció de la informació sol·licitada o des de la fi del transcurs d'un mes des que es duu a terme, si aquesta sol·licitud no és atesa pel destinatari. En aquests casos, el procediment de devolució té una durada mínima de sis mesos comptats des de la recepció de la sol·licitud per l'òrgan competent per a resoldre-la. En tot cas, quan sigui necessària la sol·licitud d'informació addicional o ulterior, el termini màxim per a resoldre una sol·licitud de devolució és de vuit mesos comptats des de la data de la recepció d'aquesta sol·licitud, i s'entén desestimada si transcorreguts els terminis a què es refereix aquest apartat no s'ha rebut una notificació expressa de la resolució.

La normativa de l'IVA també preveu que si s'incompleixen aquests terminis sense que s'hagi ordenat el pagament de la devolució per causa imputable a l'Administració tributària s'apliqui a la quantitat pendent de devolució l'**interès de demora** a què es refereix l'article 26 de la Llei 58/2003, de 17 de desembre, general tributària, des de l'endemà del dia de l'acabament d'aquests terminis i fins a la data de l'ordenament del pagament, sense necessitat que el sol·licitant ho hagi de reclamar.

No obstant això, no s'han de meritjar interessos de demora si el sol·licitant no atén en el termini previst reglamentàriament els requeriments d'informació addicional o ulterior que li són fets.

Tampoc no és procedent la meritació d'interessos de demora fins que no es presenti una còpia electrònica de les factures o documents d'importació a què es refereix la sol·licitud en els casos previstos reglamentàriament.

En tot cas, a més, l'Administració tributària pot exigir als sol·licitants, a l'Administració tributària de l'estat membre d'establiment o a tercers, l'**aportació d'informació addicional** i, si escau, ulterior, i també els **justificants** necessaris per a apreciar el fonament de les sol·licituds de devolució que es presentin i, en particular, per a la determinació correcta de l'import de la devolució.

S'hi afegeix, a més, que si amb posterioritat a l'abonament d'una devolució se'n posa de manifest la improcedència perquè no es compleixen els requisits i limitacions que hem assenyalat, o bé per haver-se obtingut aquella en virtut de dades falses, incorrectes o inexactes, l'Administració tributària n'ha de recuperar directament l'import juntament amb els interessos de demora meritats i la sanció que es pugui imposar instruït l'expedient que correspongui.

En els dos primers supòsits especials de devolució que hem examinat, finalment, i també en el supòsit general, l'Administració pot exigir la **prestació de garanties suficients**²⁴.

⁽²⁴⁾Article 118 de la LIVA.

Exercicis d'autoavaluació

De selecció

1. Quina de les afirmacions següents és certa?

- a) Tots els subjectes passius de l'IVA tenen el dret a deduir l'IVA suportat.
- b) Els particulars que fan importacions de béns tenen el dret a deduir l'IVA que han suportat.
- c) Un subjecte passiu pot deduir l'IVA suportat en l'adquisició o importació de béns i serveis abans de començar a fer operacions de lliuraments de béns o prestacions de serveis amb tercers.

2. Quina d'aquestes afirmacions és falsa?

- a) No es pot deduir mai l'IVA suportat abans que el subjecte passiu tingui el poder de disposició sobre el bé adquirit o importat.
- b) El subjecte passiu solament pot deduir l'IVA suportat en el període de liquidació en què ha rebut la factura o el document que justifica l'adquisició del bé o servei.
- c) El subjecte passiu pot exercir el dret a la deducció en qualsevol liquidació de l'IVA dins del termini de quatre anys a comptar des del naixement del dret a fer-ho.

3. Una universitat que gestiona directament els serveis de docència, recerca, fotocòpies, bar i residència d'estudiants...

- a) està sotmesa al règim de prorata a l'IVA perquè fa operacions exemptes sense dret a deducció i operacions sotmeses i no exemptes que sí que donen dret a la deducció.
- b) no està sotmesa al règim de prorata a l'IVA perquè totes les operacions que fa són exemptes.
- c) no es pot deduir cap IVA suportat.

4. L'adquisició per un subjecte passiu d'un bé d'inversió implica...

- a) que en cap cas no pot deduir la integritat de l'IVA suportat.
- b) que pot deduir l'IVA suportat mitjançant l'aplicació de la regla de prorata que correspongui a l'any d'adquisició.
- c) que a partir de l'any d'adquisició, i durant cinc o deu anys, segons si el bé adquirit és moble o immoble, es pot deduir una part estrictament proporcional de l'IVA total suportat.

5. Quan una rectificació de les deduccions practicades determina una minoració de l'import declarat inicialment...

- a) no es pot fer aquesta rectificació transcorregut un any.
- b) s'apliquen el recàrrec per declaració extemporània sense requeriment previ i els interessos de demora.
- c) Cap de les respostes anteriors no és certa.

6. Un empresari o professional no establert en el territori d'aplicació de l'IVA espanyol que ha suportat quotes d'aquest impost per un valor de 300 euros...

- a) aplica el règim de devolucions a exportadors en règim comercial.
- b) no pot aplicar el règim de devolucions de l'article 119 de la LIVA.
- c) Cap de les dues respostes anteriors no és certa.

7. Una empresa està sotmesa al règim de prorata general i l'any següent opta per aplicar el règim de prorata especial. A l'efecte de l'IVA...

- a) l'empresa pot optar per la prorata especial en qualsevol moment presentant una autoliquidació en què apliqui aquesta prorata.
- b) l'empresa ha de sol·licitar l'aplicació de la prorata especial durant el mes de desembre de l'any anterior de l'aplicació d'aquesta prorata.
- c) Cap de les dues respostes anteriors no és certa.

8. Una empresa sotmesa al règim de prorata sol·licita l'aplicació d'un percentatge provisional de deducció diferent del fixat com a definitiu per a l'any precedent. A l'efecte de l'IVA...

- a) si l'òrgan competent per a resoldre aquesta sol·licitud no resol en el període d'un mes es produeix un silenci positiu.

- b) si l'òrgan competent per a resoldre aquesta sol·licitud no resol en el període d'un mes es produeix un silenci negatiu.
- c) si l'òrgan competent per a resoldre aquesta sol·licitud no resol en el període d'un mes s'ha de presentar una reclamació economicoadministrativa.

9. Una empresa de Valladolid es dedica exclusivament a vendre material d'oficina a empreses establertes a França i la Gran Bretanya. A l'efecte de l'IVA espanyol...

- a) aquesta empresa no es pot deduir les quotes de l'IVA suportat.
- b) aquesta empresa es pot deduir parcialment les quotes de l'IVA suportat.
- c) aquesta empresa es pot deduir les quotes de l'IVA suportat íntegrament.

10. Un advocat establert a Suïssa suporta una quota de l'IVA espanyol per la prestació d'uns determinats serveis que es localitzen en el territori d'aplicació de l'impost espanyol. A l'efecte de l'IVA...

- a) aquest advocat ha de presentar una sol·licitud de devolució d'aquesta quota a la Hisenda espanyola per via electrònica.
- b) aquest advocat ha de presentar una sol·licitud de devolució d'aquesta quota a la Hisenda espanyola per via electrònica o per escrit.
- c) aquest advocat es pot deduir aquesta quota suportada en la seva declaració mensual o trimestral que fa davant la Hisenda espanyola.

11. En Leonardo vol obrir una botiga destinada a la venda de joguines i abans d'iniciar l'activitat fa unes compres a uns majoristes dedicats a aquest sector. A l'efecte de l'IVA...

- a) en Leonardo es pot deduir les quotes suportades per aquestes compres.
- b) en Leonardo no es pot deduir les quotes suportades per aquestes compres.
- c) en Leonardo es pot deduir un percentatge de les quotes suportades per aquestes compres.

12. Una empresària es dedica a la venda de maquinària agrícola i alhora és titular d'una botiga dedicada a la venda al públic de material escolar. A l'efecte de l'IVA...

- a) aquesta empresària està sotmesa al règim especial de deducció en sectors diferenciats de l'activitat.
- b) aquesta empresària no està sotmesa al règim especial de deducció en sectors diferenciats de l'activitat.
- c) aquesta empresària pot optar en tot cas per aplicar un règim de deducció comuna.

13. Una funcionària espanyola ven el seu vehicle seminou, amb el qual ha recorregut 5.000 quilòmetres, a un comerciant resident a Roma, per un preu de 15.000 euros. Aquest vehicle va ser adquirit prèviament a Madrid per la funcionària per un preu de 20.000 euros. A l'efecte de l'IVA...

- a) la funcionària ha de transferir la quota de l'IVA espanyol corresponent al comprador italià.
- b) la funcionària no pot transferir la quota de l'IVA espanyol al comprador italià i no es pot deduir l'IVA espanyol derivat de la seva compra anterior.
- c) la funcionària es pot deduir l'IVA espanyol derivat de la seva compra anterior, encara que no íntegrament.

14. Un empresari francès viatja a Madrid per fer uns negocis i suporta quotes de l'IVA espanyol per l'allotjament i menjar en restaurants. A l'efecte de l'IVA...

- a) l'empresari francès pot deduir al seu país aquestes quotes suportades.
- b) l'empresari francès no pot demanar la devolució d'aquestes quotes suportades.
- c) Les dues respostes anteriors són incorrectes.

15. L'empresa Dulma, SA, domiciliada a Múrcia, es dedica a la venda de material de la construcció a diverses empreses italianes. A l'efecte de l'IVA...

- a) Dulma, SA, no es pot deduir l'IVA suportat perquè fa una operació exempta.
- b) Dulma, SA, no es pot deduir l'IVA suportat perquè fa una operació que no es localitza en el territori d'aplicació de l'impost.
- c) Les dues respostes anteriors són incorrectes.

16. L'empresa Dalmu, SA, compra cinc cotxes per a desplaçaments de representants i agents comercials. A l'efecte de l'IVA...

- a) es presumeix que els vehicles s'afecten al desenvolupament d'una activitat econòmica en la proporció del 100% i que, per tant, és deduïble el 100% de l'IVA suportat en aquesta compra.
- b) es presumeix que els vehicles s'afecten al desenvolupament d'una activitat econòmica en la proporció del 50% i que, per tant, és deduïble el 50% de l'IVA suportat en aquesta compra.
- c) es presumeix que els vehicles s'afecten al desenvolupament d'una activitat econòmica en la proporció del 0% i que, per tant, no és deduïble l'IVA suportat en aquesta compra.

17. En la liquidació del primer trimestre del 2009 una empresa vol deduir una quota de l'IVA que va suportar per una compra feta el març del 2006. A l'efecte de l'IVA...

- a) aquesta deducció no es pot fer.
- b) aquesta deducció es pot fer.
- c) aquesta deducció es pot fer únicament si la compra es va efectuar a una empresa domiciliada a la Península o les Balears.

18. Una empresa A ven a una empresa B mobiliari per a restaurants. Al cap d'uns mesos, l'empresa A modifica la base imposable d'aquesta operació, perquè s'ha incrementat el preu final de l'operació. A l'efecte de l'IVA...

- a) l'empresa B està obligada a rectificar la deducció practicada de l'IVA suportat per aquesta operació.
- b) l'empresa B no pot rectificar la deducció practicada de l'IVA suportat per aquesta operació.
- c) l'empresa B no està obligada a rectificar la deducció practicada de l'IVA suportat per aquesta operació.

19. Un empresari compra el 2009 un magatzem per afectar-lo immediatament al seu negoci i utilitzar-lo. A l'efecte de l'IVA...

- a) es pot produir un supòsit de regularització de la deducció per béns d'inversió fins al 2018.
- b) es pot produir un supòsit de regularització de la deducció per béns d'inversió fins al 2019.
- c) no es pot produir un supòsit de regularització de la deducció per béns d'inversió.

20. Una empresa domiciliada a Burgos fa el 2009 moltes compres i poques vendes, com a conseqüència de la crisi econòmica. A l'efecte de l'IVA...

- a) aquesta empresa ha de sol·licitar la devolució del saldo negatiu a favor seu existent el 31 de desembre del 2009.
- b) aquesta empresa ha de sol·licitar la devolució del saldo negatiu a favor seu existent al final de cada període de liquidació.
- c) aquesta empresa pot optar per sol·licitar la devolució del saldo negatiu a favor seu existent el 31 de desembre del 2009 o al final de cada període de liquidació.

21. Una empresa resident al Japó suporta una quota de l'IVA espanyol per una operació concreta. Perquè aquesta empresa pugui sol·licitar la devolució d'aquesta quota suportada...

- a) ha de presentar en tot cas, entre altres requisits, una declaració en què manifesti que no fa a la Península o les Balears operacions diferents de lliuraments de béns i prestacions de serveis en què es produeixi la inversió del subjecte passiu o de serveis de transport i serveis accessoris als transports.
- b) ha de presentar en tot cas, entre altres requisits, un compromís subscrit de reemborsar a la Hisenda Pública espanyola l'import de les devolucions que siguin improcedents.
- c) Les dues respostes anteriors són incorrectes.

22. Un bufet d'advocats organitza un sopar en un restaurant luxós amb motiu de la visita d'uns clients japonesos. A l'efecte de l'IVA...

- a) la quota de l'IVA suportat pel sopar no és deduïble.
- b) la quota de l'IVA suportat pel sopar és deduïble íntegrament perquè està afectat a l'activitat professional.
- c) la quota de l'IVA suportat pel sopar pot ser deduïble si es compleixen determinats requisits.

23. L'empresa Despistat, SA, es pot deduir en un trimestre 3.000 euros per aplicació de la prorrata general i 2.500 euros per aplicació de la prorrata especial. A l'efecte de l'IVA...

- a) aquesta empresa es pot deduir 3.000 euros.
- b) aquesta empresa només es pot deduir 2.500 euros.
- c) Les dues respostes anteriors són incorrectes.

24. L'empresa Queespaviladaquesóc, SA, compra uns vestits per als seus empleats d'alta direcció. A l'efecte de l'IVA...

- a) l'IVA suportat per aquesta adquisició pot ser objecte de regularització per béns d'inversió.
- b) l'IVA suportat per aquesta adquisició no és deduïble.
- c) Les dues respostes anteriors són incorrectes.

25. Una empresa nord-americana d'informàtica aplica el règim especial de devolucions previst per als empresaris no establerts en el territori d'aplicació de l'IVA espanyol; l'import de la devolució és de 180 euros en el quart trimestre i de 45 euros, després de les oportunes compensacions, en el global de l'any. A l'efecte de l'IVA...

- a) aquesta empresa pot sol·licitar la devolució de 45 euros.
- b) aquesta empresa pot sol·licitar la devolució de 180 euros.
- c) aquesta empresa pot sol·licitar la devolució de 225 euros.

Casos pràctics

26. Determineu en els supòsits següents si es pot deduir la quota de l'IVA suportat o no:

a) Un metge especialitzat en radiologia té la consulta a Madrid. En el primer trimestre de l'any X factura als seus pacients un import total de 20.000 euros. En el trimestre esmentat el metge adquireix un material per a fer radiografies, que compra a una empresa de Bilbao per un import de 7.000 euros. Aquesta empresa li transfereix l'IVA corresponent (8%).

b) El senyor Rodríguez és director d'una empresa establerta a Palència que es dedica a la fabricació de material d'oficina. En un dels seus viatges per a gestions empresarials a Lió, s'allotja un temps en un hotel d'aquesta ciutat, el qual li factura per l'estada un import de 700 euros, en el qual hi ha transferit l'IVA francès corresponent (19,6%).

c) El senyor González és funcionari de justícia, i està destinat a Alacant. Per a treballar amb comoditat, adquireix un ordinador personal per un import de 2.000 euros. En la factura, el venedor li transfereix l'IVA corresponent (18%).

d) Un advocat adquireix el 3 de febrer de l'any X un pis nou de 200 metres quadrats per un import de 250.000 euros. Utilitza com a habitatge 150 metres quadrats i els altres 50 metres quadrats com a despatx per a la seva activitat professional.

e) Un empresari ha adquirit un vehicle, que ha afectat a la seva activitat empresarial i ha destinat de manera exclusiva al transport de mercaderies, a un subjecte passiu acollit al règim especial de béns usats, objectes d'art, antiguitats i objectes de col·lecció, per un import de 30.000 euros, IVA inclòs.

f) Un professional ha adquirit un ordinador per a l'exercici de l'activitat professional per 2.000 euros a un empresari dedicat a la venda d'aquest tipus de béns. L'empresari venedor li ha emès la factura corresponent, en la qual ha transferit l'IVA corresponent a l'operació esmentada. La factura compleix tots els requisits formals establerts. No obstant això, el venedor no ha ingressat a la Hisenda Pública l'IVA transferit a l'operació esmentada.

g) El mateix professional ha adquirit un altre ordinador per a la seva residència, pel mateix preu. L'operació s'ha documentat adequadament en factura.

h) Un professional, al qual és aplicable el règim general de l'impost, ha adquirit un local comercial per import de 150.000 euros. El promotor li ha transferit un 8% de l'IVA.

i) Un professional ha adquirit un habitatge directament al promotor, que ha destinat al seu despatx professional, per un import de 120.000 euros. El promotor, en fer la factura corresponent, ha aplicat el tipus general de l'IVA (18%).

27. Determineu les quotes meritzades o transferides i la prorrata general aplicable a la societat anònima Viscalespeculació, dedicada a l'activitat immobiliària, que fa en un exercici econòmic les operacions següents:

- a) Ven un solar per un preu de 500.000 euros.
- b) Ven un terreny rústic no urbanitzat per 700.000 euros.
- c) Fa una segona transmissió de dos pisos destinats a habitatge per 500.000 euros.
- d) Ven pisos construïts per ella mateixa per 1.600.000 euros.

- e) Ven una nau industrial que havia adquirit dos anys abans a una empresa constructora. Una vegada adquirit aquest immoble va ser objecte de rehabilitació per una altra societat, i en va augmentar el valor en un 30%.
- f) Lloga terrenys de la seva propietat per a la instal·lació de tanques publicitàries, i n'obté 50.000 euros.
- g) Lloga pisos de la seva propietat i obté 1.150.000 euros.
- h) Lloga pisos de la seva propietat per utilitzar-los com a oficines per a una empresa de serveis, i percep per això 240.000 euros.
- i) Lloga un local comercial per 150.000 euros.
- j) Ven maquinària de construcció de la seva propietat a una empresa constructora per 200.000 euros.

28. D'acord amb la normativa vigent i la doctrina administrativa continguda en resolucions de la Direcció General de Tributs, disponible en el lloc web de l'Agència Tributària, contesteu a les qüestions següents:

- a) Un empresari ramader compra un vehicle tot terreny i un remolc per al transport de bestiar i pinso i per al desplaçament diari des del seu domicili al lloc on té l'explotació econòmica. Quin és el règim de deducció de la quota de l'IVA suportat per aquesta adquisició?
- b) Una empresa és copropietària d'un solar i exercita el dret de retracte legal quan es produeix la venda per part d'un altre copropietari d'una part del proindivís a altres empreses, a les quals es va transferir l'IVA corresponent. Quines són les conseqüències que es produeixen en aquest cas a l'efecte de l'IVA?
- c) Un ajuntament presta el servei de proveïment d'aigua de manera directa als usuaris, i exigeix per això la taxa corresponent. A l'efecte de millorar el servei, l'ajuntament compra una potabilitzadora. Són deduïbles les quotes suportades per l'ajuntament en la construcció de la potabilitzadora?
- d) Una empresa fa dues activitats en règim especial de deducció de sectors diferenciats: serveis de bugaderia i saló de bellesa, amb una prorrata del 100%, i comerç de productes de perfumeria en règim de recàrrec d'equivalència. Aquesta empresa compra un equip d'aire condicionat que destina al local on duu a terme l'activitat de saló de bellesa i de comerç de productes de perfumeria. Quin percentatge de l'IVA suportat per aquesta compra és deduïble?
- e) La Luisa, una funcionària d'Hisenda, compra un habitatge amb un garatge i, posteriorment, lloga aquest immoble a una empresa que el destina a oficina. Es pot deduir, la Luisa, l'IVA suportat en l'adquisició de l'habitatge i el garatge?

29. a) Una societat és propietària d'un edifici d'oficines en lloguer que havia comprat cinc anys abans. El febrer de l'any en curs, aquesta societat ha venut l'edifici a una societat acabada de constituir que continuarà l'activitat. Com que es tracta d'un segon lliurament, es considera operació exempta en l'IVA, segons l'article 20.1.22 de la LIVA, i es diu en l'escriptura pública de compravenda que l'operació se subjecta a l'impost sobre transmissions patrimonials; en aquest acte el comprador paga un 7% addicional al preu per aquest impost. Abans de liquidar l'impost esmentat, el comprador s'adona que si aquesta operació hagués tributat per l'IVA en lloc de fer-ho per l'ITPAJD, s'hauria pogut deduir l'impost, cosa que no pot fer amb l'ITPAJD. És possible en aquest supòsit renunciar a l'exempció de l'IVA, tributar per aquest impost i deduir-se l'IVA suportat?

b) Una empresa immobiliària A fa un segon lliurament d'un edifici a una empresa B i decideix optar per la renúncia a l'exempció de l'IVA de l'article 20.dos de la LIVA. En aquesta operació, no obstant això, no es compleixen els requisits formals de l'article 8 del RIVA: comunicació de la renúncia a l'adquirent i declaració d'aquest adquirent de la seva condició de subjecte passiu de l'IVA amb dret a la deducció total de l'impost suportat. Tenint en compte aquesta situació, es pot deduir, l'empresa B, l'IVA suportat en la compra de l'edifici?

Solucionari

Exercicis d'autoavaluació

1. c

2. b

3. a

4. b

5. b

6. c

7. b

8. a

9. c

10. a

11. b

12. a

13. c

14. c

15. c

16. a

17. b

18. c

19. a

20. c

21. b

22. c

23. a

24. c

25. a

26. a) El metge especialitzat en radiologia, que té la consulta a Madrid, fa únicament operacions exemptes de l'IVA, en virtut de l'exempció que preveu l'article 20.u.3r. de la LIVA.

Per tant, perquè es pugui fer la deducció de l'IVA suportat en l'adquisició de material per a fer radiografies, que compra a una empresa de Bilbao, és necessari que els béns adquirits s'utilitzin en alguna de les operacions que figuren en l'article 94.1 de la LIVA.

Com que aquesta circumstància no es produeix, la quota de l'IVA suportat pel metge no és deduïble. Aquestes quotes transferides no deduïbles han de ser incorporades pel metge en el preu dels seus serveis, com una despesa més, a l'hora de calcular-ne el benefici.

b) L'empresa del senyor Rodríguez no es pot deduir la quota de l'IVA suportada, perquè l'article 92.u de la LIVA estableix que "els subjectes passius poden deduir [...] les que, merita- des al mateix territori, hagin suportat". És a dir, són deduïbles únicament les quotes supor- tades en el territori d'aplicació de l'impost (la Península i les illes Balears).

En aquesta operació, el fet imposable es localitza a Lió, és a dir, no es duu a terme en el territori d'aplicació de l'impost espanyol, sinó en el francès, de manera que el tribut es merita

a França. Així, doncs, l'empresa espanyola del senyor Rodríguez no es pot deduir la quota esmentada.

No obstant això, s'ha de tenir en compte que l'empresa espanyola pot sol·licitar a l'Administració tributària francesa la devolució d'aquesta quota per un procediment semblant al que estableix la llei espanyola de l'IVA en l'article 119 (règim especial de devolucions a determinats empresaris o professionals no establerts en el territori d'aplicació de l'impost espanyol).

c) El senyor González no té la condició d'empresari o professional, ja que, segons es desprèn de l'enunciat, és un funcionari del Ministeri de Justícia. I fa falta tenir present que la condició empresarial o professional del subjecte passiu és un requisit exigint en l'article 93.u.1 de la LIVA per a poder exercitar el dret a la deducció de les quotes suportades. Per tant, el senyor González no es pot deduir la quota suportada en l'adquisició d'un ordinador personal per un import de 2.000 euros.

d) L'advocat suporta una quota del 20.000 euros per l'adquisició del pis (250.000 x 8%). D'aquesta quota, es pot deduir només el 25%, ja que aquest és el percentatge de la superfície total de l'immoble que es destina a despatx professional, segons estableix l'article 95.tres de la LIVA. És a dir, es tracta d'un bé d'inversió que s'utilitzarà, previsiblement, en un 25% per a l'activitat professional. Per tant, es pot deduir $18.000 \times 25\% = 4.500$ euros.

e) D'acord amb el que preveu l'article 95.tres.2n. de la LIVA, en principi, és deduïble la quota de l'IVA en un 50% (si el vehicle és de turisme) o bé en un 100% (si el vehicle és mixt, com per exemple una furgoneta). No obstant això, s'ha de tenir en compte que l'article 138 de la LIVA estableix que "no són deduïbles les quotes suportades pels adquirents de béns usats, objectes d'art, antiguitats o objectes de col·lecció que hagin estat lliurats per subjectes passius revenedors amb aplicació del règim especial regulat en aquest capítol".

És a dir, com que el vehicle s'ha adquirit a un subjecte passiu acollit al règim especial de béns usats, objectes d'art, antiguitats o objectes de col·lecció, l'IVA suportat no és deduïble.

f) El subjecte passiu comprador té dret a deduir-se l'IVA suportat en l'operació esmentada, encara que el venedor no hagi ingressat en la Hisenda Pública el tribut corresponent, d'acord amb el que preveuen els articles 92 i 97 de la LIVA. D'altra banda, la conducta del venedor constitueix una infracció tributària greu (art. 79.a LGT).

g) El professional ha suportat l'IVA corresponent que grava l'operació. És a dir, un 18% sobre 2.000 euros, que resulten un total de 360 euros. Aquest IVA suportat no és deduïble perquè, en aquest cas, el professional no afecta el bé a l'activitat professional (art. 95.u LIVA).

h) El tipus aplicat és incorrecte, ja que els locals comercials tributen al tipus general de l'IVA (art. 91.u.1.7è. LIVA). La conseqüència respecte al promotor és que la seva conducta constitueix una infracció tributària greu, segons preveu l'article 79.a de la LGT. I la conseqüència per al professional adquirent del local és que només es pot deduir l'import transferit en la factura.

En aquest sentit es pronuncia, per exemple, la consulta de la DGT de 7 de setembre de 1987. En tot cas, s'ha de tenir present que el professional pot interposar una reclamació econòmicoadministrativa (art. 88.sis LIVA).

i) El tipus aplicat és incorrecte, perquè correspon emprar el tipus reduït del 8%, atès que és l'aptitud per a ser habitatge la que determina l'aplicació d'aquest tipus reduït, segons preveu l'article 91.u.1.7è. de la LIVA. En aquest supòsit de transferència improcedent de l'IVA (superior a la legal), el professional adquirent de l'habitatge només es pot deduir fins a l'import de la quota legal meritada (el 8%). Ara bé, pot interposar, en tot cas, una reclamació econòmicoadministrativa, d'acord amb l'article 88.sis de la LIVA.

27. A l'efecte de calcular les quotes transferides i el percentatge de prorata aplicable, és necessari determinar per a cadascuna de les operacions assenyalades en el supòsit si som davant supòsits subjectes a l'IVA o no i, en cas de correspondre-hi la subjecció, si gaudeixen d'exempció o no.

Hem d'assenyalar, en primer lloc, que no ens trobem davant cap supòsit de no-subjecció: no es tracta d'operacions fetes per ens públics, ni en vista del que estableix l'article 7 de la LIVA n'hi ha cap que encaixi en els supòsits de no-subjecció enumerats. Per aquest motiu, fa falta que establim cas per cas si es produeix algun supòsit d'exempció, i per als casos que no gaudeixin d'aquest benefici fiscal, que determinem el tipus de gravamen aplicable.

a) D'acord amb el que estableix el segon paràgraf de l'article 20.u.20è. de la LIVA, tenen la consideració d'edificables els terrenys qualificats com a solars per la Llei sobre el règim del sòl i ordenació urbana. L'esmentat article 20.u.20è. de la LIVA preveu l'exempció de l'impost en les transmissions de finques rústiques que no tinguin la condició d'edificables, exempció

que no és aplicable als solars. Així, doncs, la transmissió de solars és subjecta i no exempta de l'IVA.

D'acord amb el que estableix l'article 90.u de la LIVA, el tipus impositiu aplicable és el 18%, atès que l'operació descrita no encaixa en els supòsits de tipus reduït que preveu l'article 91 de la LIVA. Així, en el nostre cas tenim el següent: IVA meritat o transferit = $500.000 \times 18\% = 90.000$ euros.

b) El paràgraf primer de l'article 20.u.20è. de la LIVA indica que són exempts de l'impost els lliuraments de terrenys rústics que no tenen la condició d'edificables. Així, la transmissió del terreny rústic és subjecta i exempta de l'IVA.

c) D'acord amb el que estableix l'article 20.u.22è. de la LIVA, gaudeixen d'exempció a l'efecte de l'IVA les segones i posteriors transmissions d'edificacions, inclosos els terrenys en què estan enclavades quan tinguin lloc després d'acabada la construcció o rehabilitació, amb les excepcions que recull aquest mateix apartat de l'article 20 de la LIVA i que no es corresponen amb el cas del nostre supòsit de fet.

Per tant, les segones i posteriors transmissions de pisos destinats a habitatge són subjectes i exemptes de l'IVA.

d) L'esmentat article 20.u.22è. de la LIVA, en el paràgraf tercer, estableix que tenen la consideració de primer lliurament, i per tant no són exempts de l'IVA, els fets pel promotor que tenen per objecte una edificació, la construcció o rehabilitació de la qual ja ha estat acabada. Així, en el nostre supòsit de fet, la construcció i venda de pisos destinats a habitatge són subjectes i no exemptes de l'IVA.

D'acord amb el que assenyala l'article 91.u.7è. de la LIVA, s'ha d'aplicar un tipus impositiu del 8% als lliuraments d'edificis o parts dels edificis aptes com a habitatges, incloses les places de garatge amb un màxim de dues, i els annexos situats a l'edifici, sempre que es transmetin conjuntament. Així, el tipus impositiu que correspon a la transmissió del nostre supòsit de fet és del 8%. En el nostre cas, doncs: IVA meritat o transferit = $1.600.000 \times 8\% = 128.000$ euros.

e) Partim de la hipòtesi que al seu moment l'operació d'adquisició de la nau per part de la societat Viscalespeculació no va gaudir de l'exempció de l'IVA, mentre es complissin les condicions de no-exempció que estableix l'article 20.22è.b de la LIVA. Segons aquest precepte no són exempts els lliuraments d'edificis per a la rehabilitació immediata sempre que es compleixin els requisits establerts reglamentàriament, requisits que d'acord amb el que estableix l'article 8.dos del RIVA són els que estableix el mateix article 20.u.22è. de la LIVA en el quart paràgraf.

La consideració de rehabilitació que estableix l'esmentat article 20.u.22è. de la LIVA requereix el compliment de dos requisits:

- Quantitatiu: l'import del cost global de la rehabilitació ha d'excedir en el 25% el preu d'adquisició, si aquesta rehabilitació s'ha fet en els dos anys anteriors, o el valor real que tenia l'edificació abans de la rehabilitació.
- Qualitatiu: les obres que es qualifiquen com a rehabilitació són les que preveu el mateix article 20.u.22è. de la LIVA. En aquest sentit hem d'esmentar que el concepte de *rehabilitació* no és pacífic. Així, la interpretació que en fan la DGT i el TEAC es refereix de manera estricta al que disposa la LIVA; l'Audiència Nacional, en canvi, en la sentència de 20 de gener del 2000, va considerar que les obres d'adequació funcional d'un edifici poden tenir la consideració de rehabilitació.

En el nostre cas considerem que l'operació de reforma feta reuneix els requisits necessaris per a considerar-la una rehabilitació i que a més està tancada.

A partir d'aquí, i en aplicació del que disposa l'article 20.u.22è. de la LIVA en el tercer paràgraf, hem de considerar que el lliurament de la nau es fa en concepte de primer lliurament, ja que el duu a terme el promotor Viscalespeculació, l'obra està acabada i la nau en qüestió no ha estat usada ininterrompudament en un termini igual o superior a dos anys per part del propietari. En definitiva, la venda de la nau rehabilitada és subjecta i no exempta.

Pel que fa al tipus de gravamen aplicable, com que no s'hi pot aplicar cap dels supòsits que preveu l'article 91 de la LIVA relatius a l'aplicació de les tarifes reduïdes i superreduïdes, el tipus impositiu que hi correspon és del 18%.

IVA meritat o transferit = $600.000 \times 18\% = 108.000$ euros.

f) L'article 20.u.23è. de la LIVA estableix les exempcions de l'IVA en matèria d'arrendaments i especifica de manera expressa en l'apartat c que no gaudeixen d'exempció de l'IVA els arrendaments de terrenys per exposicions o per a publicitat.

Així, el supòsit plantejat, el lloguer de terrenys per a tanques publicitàries, no gaudeix d'exempció a l'efecte de l'IVA. En aquest sentit, s'ha d'esmentar que la DGT, en la resolució de 16 de desembre de 1996, va assenyalar la no-exempció en l'IVA del lloguer de les façanes dels edificis per a ús publicitari. En definitiva, el lloguer de terrenys per instal·lació de tanques publicitàries és subjecte i no exempt.

Tampoc no és aplicable aquí cap dels supòsits que preveu l'article 91 de la LIVA relatius a les tarifes reduïda i superreduïda. Per això, l'IVA meritat o transferit és el següent: $50.000 \times 18\% = 9.000$ euros.

g) L'article 20.u.23è.b de la LIVA indica que gaudeixen d'exempció a l'efecte de l'IVA els arrendaments d'edificis o de les parts dels edificis destinats a habitatge, inclosos els garatges i annexos i els mobles sempre que s'arrendin juntament amb l'habitatge. En aquest cas, l'arrendament d'habitatge és subjecte i exempt de l'IVA.

h) L'article 20.u.23è. de la LIVA, relatiu a les exempcions en matèria d'arrendaments, disposa que l'arrendament d'un habitatge a fi que una empresa de serveis l'utilitzi com a oficina no gaudeix d'exempció. En aquest sentit, fa falta que ens remetem a l'article 3 de la LAU, el qual estableix de manera clara la distinció entre arrendament d'habitatge i arrendament per a ús diferent de l'habitatge. En conseqüència, l'arrendament d'habitatge per a usar-lo com a oficina és subjecte i no exempt de l'IVA.

En aquest supòsit és també aplicable el tipus general, perquè l'arrendament diferent de l'ús com a habitatge no s'inclou entre els béns sotmesos al tipus reduït o superreduït. L'IVA meritat o transferit és el següent: $240.000 \times 18\% = 43.200$ euros.

i) D'acord amb l'article 20.u.23è. de la LIVA, l'arrendament de locals de negoci no gaudeix d'exempció a l'efecte de l'IVA. L'arrendament de locals de negoci és, doncs, subjecte i no exempt. I igual que els últims supòsits analitzats, aquesta operació tributa al tipus ordinari:

IVA meritat o transferit: $150.000 \times 18\% = 27.000$ euros.

j) La venda de maquinària de segona mà té el concepte de lliurament de bé, segons indica l'article 8.u de la LIVA. Aquest lliurament de béns no gaudeix de l'exempció que preveu l'article 20.u.25è. de la LIVA, ja que el bé en qüestió, com que està afectat a l'activitat empresarial de la societat, no té les limitacions en el dret a deduir que preveu l'article 95.u de la LIVA. Per tant, la venda de la maquinària afectada a l'activitat empresarial és subjecta i no exempta.

Una altra vegada, i per les mateixes raons que ja hem indicat, aquesta operació tributa al tipus de gravamen ordinari: IVA meritat o transferit: $200.000 \times 18\% = 36.000$ euros.

Càlcul de la prorrata

La regla de la prorrata s'aplica quan el subjecte passiu fa operacions que donen dret a deducció i operacions que no generen aquest dret, com les operacions no subjectes o exemptes.

La prorrata general es calcula aplicant la fórmula disposada en l'article 104 de la LIVA. En l'aplicació d'aquesta fórmula fa falta tenir en compte, a l'efecte de determinar els valors del numerador i el denominador, el que indica l'article 104.dos de la LIVA. Així, entre altres, no es computen en cap dels termes de la relació:

- Les quotes de l'IVA que han gravat les operacions a què es refereix l'apartat 2n. de l'esmentat article 104.tres de la LIVA (quotes de l'IVA que han gravat directament les operacions fetes des d'establiments permanents situats fora del territori d'aplicació de l'impost, quan els costos relatius a aquestes operacions no són suportats per establiments permanents situats dins del territori esmentat).
- L'import dels lliuraments i exportacions dels béns d'inversió que ha utilitzat en l'activitat professional el subjecte passiu.

En el nostre cas, l'import total de les operacions que originen el dret a la deducció és el següent:

- Venda de solars –a): 500.000 euros.
- Construcció i venda de pisos –d): 1.600.000 euros.
- Venda de nau industrial –e): 600.000 euros.
- Lloguer de terrenys per a instal·lar tanques publicitàries –f): 50.000 euros.
- Arrendament d'habitatge per a ús d'oficina –h): 240.000 euros.

- Lloguer d'un local comercial –i): 150.000 euros.
- Total operacions deduïbles: 3.140.000 euros.

S'ha de subratllar que no es computa en la determinació d'aquest import la venda de la màquina de l'apartat j en aplicació del que estableix l'article 104.tres.3r. de la LIVA.

L'import anual d'operacions és la suma de tots els conceptes expressats en el supòsit de fet, no exempts i exempts, a excepció de l'esmentada venda de la maquinària en aplicació de la regla esmentada (art. 104.tres.3r. LIVA).

- Total anual d'operacions –a) + b) + c) + d) + e) + f) + g) + h) + i) = 5.490.000 euros.

Aplicant la fórmula indicada abans tenim que el percentatge que s'ha d'aplicar en concepte de prorrata és el següent:

$$\% \text{ de prorrata} = (3.140.000 / 5.490.000) \times 100 = 58\%.$$

El valor resultant de l'aplicació de la fórmula (57,19) s'arrodoneix a l'alça (58), d'acord amb el que estipula l'últim paràgraf de l'article 104.dos de la LIVA.

28. a) La resposta a la consulta de la DGT **V0025-02**, de 8 de juliol del 2002, recorda que l'article 95 de la LIVA estableix, per als vehicles automòbils de turisme que s'emprin en tot o en part en el desenvolupament de l'activitat empresarial o professional, una presumpció legal d'afectació d'aquests vehicles a l'esmentada activitat del 50%, tret dels vehicles destinats a finalitats específiques, en què aquesta presumpció és del 100%. En aquesta última situació s'hi troben només els vehicles que tenen la consideració de vehicles mixtos d'acord amb la legislació sobre trànsit i circulació de vehicles i que es destinen efectivament al transport de mercaderies, condicions que no compleix ni un vehicle tot terreny ni un remolc.

En conseqüència, d'acord amb la doctrina de la DGT, les quotes suportades per un empresari ramader per l'adquisició del vehicle tot terreny i dels remolcs corresponents, que són utilitzats en la seva activitat, poden ser objecte de deducció en un 50%, conforme al que preveu l'article 95.tres, regla 2a., de la LIVA. Únicament si aquest subjecte acredita un grau efectiu d'utilització d'aquest vehicle i dels remolcs en el desenvolupament de l'activitat diferent del 50% aplicat inicialment segons l'esmentada presumpció legal d'afectació, és procedent la regularització de la deducció practicada inicialment, segons el que disposa la regla 3a. de l'apartat tres de l'esmentat article 95.

En tot cas, evidentment, és necessari que aquest vehicle i els remolcs d'aquest vehicle estiguin integrats en el patrimoni empresarial del consultant, i també degudament comptabilitzats i inclosos en els registres oficials de l'activitat duta a terme, i l'exercici del dret a la deducció de les quotes suportades en l'adquisició del vehicle i dels remolcs a què es refereix l'enunciat s'ha d'ajustar, a més, als restants requisits i condicions que preveu el capítol I del títol VIII de la LIVA.

b) Tal com disposa la resposta a la consulta de la DGT **V0073-01**, de 28 de novembre del 2001, quan es produeix el retracte legal el copropietari que va vendre la seva part a altres empreses adquirents, a les quals va transferir les quotes de l'IVA expedint les factures corresponents, ha de rectificar aquestes quotes expedint una nova factura rectificativa en la qual ha de constar com a destinatari de l'operació el qui retreu, ja que queda subrogat en la posició dels compradors. Si el copropietari que va vendre la seva part del proindivís s'oposa a l'expedició d'una nova factura rectificativa, el qui retreu pot interposar la reclamació econòmicoadministrativa corresponent. En tot cas, aquest últim subjecte només es pot deduir la quota de l'IVA resultant de la factura rectificada, però no les quotes de l'IVA de les factures expedides a nom de les altres empreses compradores del solar, encara que com a conseqüència de l'exercici del seu dret de retracte legal hagi de pagar a aquelles l'import d'aquest impost transferit pel copropietari que va transmetre la seva part del solar. Aquesta circumstància deriva, pel que sembla de la DGT, de la redacció literal de l'article 97.u.1r. de la LIVA, segons el qual només poden exercitar el dret a la deducció els subjectes passius que estan en possessió del document justificatiu del seu dret, i es considera com a tal la factura original expedida per qui fa el lliurament o presta el servei.

c) La resposta ha de ser afirmativa d'acord amb la doctrina de la DGT en la resposta a la consulta **V0179-04**, de 8 d'octubre del 2004, si tenim en compte que l'article 7.8è. de la LIVA assenyalava que en tot cas són subjectes a l'impost les operacions que fan els ens públics en l'exercici de determinades activitats empresarials, entre les quals hi ha l'activitat de distribució d'aigua, amb independència de la naturalesa de la contraprestació exigida per això (preu privat, preu públic o tribut). Per tant, com que les operacions de distribució d'aigua són subjectes i no exemptes i com que les operacions subjectes i no exemptes originen el dret a la deducció, tal com assenyalava l'article 94.u.1r.a de la LIVA, les quotes suportades per l'ajuntament tenen caràcter deduïble, d'acord amb el que disposa el capítol I del títol VIII de la LIVA.

d) Per a saber quin percentatge de l'IVA suportat és deduïble per la compra de l'equip d'aire condicionat a què es fa esment en aquest cas, s'ha d'atendre el que dicta la consulta vinculant de la DGT V0302-04, de 24 de novembre del 2004. La DGT resol aquesta consulta indicant que el règim de deduccions en sectors diferenciats de l'activitat empresarial o professional es regula en l'article 101 de la LIVA. Aquest precepte indica que els subjectes passius que fan activitats econòmiques en sectors diferenciats de l'activitat empresarial o professional han d'aplicar separatament el règim de deduccions respecte de cadascun d'aquests sectors.

Quan es fan adquisicions o importacions de béns o serveis per a utilitzar-los en comú en diversos sectors diferenciats d'activitat, és aplicable el que estableix l'article 104, apartats dos i següents de la LIVA, per a determinar el percentatge de deducció aplicable respecte de les quotes suportades en aquestes adquisicions o importacions; a aquesta finalitat es computen les operacions fetes en els sectors diferenciats corresponents i es considera que, a aquest efecte, no originen el dret a deduir les operacions incloses en el règim especial de l'agricultura, ramaderia i pesca o en el règim especial del recàrrec d'equivalència.

Seguint la doctrina de la DGT en la consulta esmentada, l'empresa de l'enunciat ha d'incloure en el numerador de la prorata l'import total, determinat per a l'any que correspongui, de la contraprestació de les operacions de prestació de serveis fets que no estiguin inclosos en el règim de recàrrec d'equivalència. És a dir, s'ha d'incloure en el numerador l'import de les operacions relatives a bugaderia i saló de bellesa. En el denominador s'hi ha d'incloure l'import total, determinat per al mateix període, de la contraprestació de totes les operacions fetes pel subjecte passiu en l'exercici de l'activitat empresarial, incloses les corresponents al sector d'activitat sotmès al règim especial de recàrrec d'equivalència. O sia, l'import total corresponent a les operacions de bugaderia, saló de bellesa i comerç de productes de perfumeria. L'import obtingut s'ha de multiplicar per cent i la prorata resultant s'ha d'arrodonir a la unitat superior.

e) La Luisa, com a arrendadora d'un immoble, encara que sigui amb caràcter ocasional, es considera a l'efecte de l'IVA una empresària, segons l'article 4 de la LIVA. Aquesta operació, a més, no és exempta de l'impost, com ens recorda la resposta a la consulta de la DGT V2420-05, de 28 de novembre del 2005, ja que l'article 20.u.23è. de la LIVA es refereix exclusivament a l'arrendament d'edificis o parts dels edificis destinats exclusivament a habitatges, inclosos els garatges i annexos accessoris a aquests habitatges i els mobles, arrendats juntament amb aquells, i no s'estén per tant als arrendaments d'habitatges fets a persones físiques o jurídiques que no els destinin directament a habitatge, com en el cas consultat en què l'immoble es destinarà a seu d'oficines de l'arrendatària.

En conseqüència, i tenint en compte les prescripcions generals incloses en els articles 92 i 94 de la LIVA en matèria de deducció de les quotes de l'IVA suportades, en aplicació de la doctrina de la DGT podem concloure que les quotes suportades per la Luisa en la compra de l'habitatge i garatge poden ser objecte de deducció sempre que l'arrendament d'aquestes edificacions sigui subjecte i no exempt de l'IVA.

29. a) L'article 20.dos de la LIVA estableix que "les exempcions relatives als números 20, 21 i 22 de l'apartat anterior poden ser objecte de renúncia pel subjecte passiu, en la forma i amb els requisits que es determinin reglamentàriament, quan l'adquirent sigui un subjecte passiu que actuï en l'exercici de les seves activitats empresarials o professionals i, segons la seva destinació previsible, tingui dret a la deducció total de l'impost suportat per les adquisicions corresponents. S'entén que l'adquirent té dret a la deducció total quan el percentatge de deducció provisionalment aplicable en l'any en el qual s'hagi de suportar l'impost en permeti la deducció íntegra, fins i tot en el supòsit de quotes suportades anteriorment al començament de la realització de lliuraments de béns o prestacions de serveis corresponents a activitats empresarials o professionals."

L'article 8 del RIVA, per la seva banda, determina que "la renúncia a les exempcions regulades en els números 20, 21 i 22 de l'apartat u de l'article 20 de la Llei de l'impost sobre el valor afegit s'ha de comunicar fefaentment a l'adquirent amb caràcter previ o simultani al lliurament dels béns corresponents. La renúncia es practica per cada operació realitzada pel subjecte passiu i, en tot cas, s'ha de justificar amb una declaració subscripta per l'adquirent, en la qual aquest faci constar la seva condició de subjecte passiu amb dret a la deducció total de l'impost suportat per les adquisicions dels béns immobles corresponents."

El Tribunal Econòmic i Administratiu Central (TEAC) nega la renúncia de l'exempció feta després de produïda la transmissió de l'immoble, en una resolució de 27 de setembre de 1997, i estableix que la lletra de la norma no ofereix dubte i és clar que la renúncia s'ha volgut revestir d'un caràcter formalista que no condiciona la validesa. De tal manera, continua argumentant l'òrgan revisor, que no n'hi ha prou que es pugui provar que es compleixen els dos primers requisits (que el transmissor sigui subjecte passiu i que l'adquirent també ho sigui i gaudeixi del dret a la deducció íntegra de l'IVA suportat), sinó que aquests requisits s'han de reflectir i comunicar per escrit al transmissor, de la mateixa manera que aquest transmissor ha de deixar constància expressa de la renúncia a l'exempció. D'acord amb això que hem dit,

el TEAC conclou que un document privat en què no consti la renúncia declarada pel transmissent en el moment en què té lloc la transmissió invalida qualsevol possibilitat de practicar aquesta renúncia, i encara que aquest extrem figuri posteriorment en un document públic o privat posterior aquesta circumstància tampoc no és suficient, ja que el reglament de l'IVA exigeix que la constància fefaent de la renúncia sigui prèvia o simultània al lliurament del bé.

L'Audiència Nacional, per la seva banda, també subratlla el caràcter formal de la renúncia, ja que estableix, en una sentència de 17 de desembre del 2003, que una clàusula en què el transmissent manifesta haver rebut dels compradors abans de la renúncia esmentada la quantitat corresponent a l'IVA que grava la transmissió, que l'obliga a ingressar dins del termini i en la forma escaient aquesta quantitat, no conté els requisits exigits per a la renúncia, perquè no apareix la constància que l'adquirent sigui un subjecte passiu amb dret a la deducció total de l'impost suportat.

En el nostre cas, doncs, com que no s'ha dut a terme la renúncia de l'exempció abans o durant la transmissió de l'immoble, no és possible renunciar-hi posteriorment, de manera que aquesta operació ha de tributar per l'ITPAJD.

b) En el web del Consell General de Poder Judicial podem accedir a les bases de dades de la jurisprudència del Tribunal Suprem i dels diferents tribunals superiors de justícia. En relació amb el supòsit plantejat, són interessants els criteris adoptats per la STSJ d'Andalusia (Sevilla) 298/2007, de 30 de març.

Com acabem d'indicar en l'activitat anterior, en els segons i ulteriors lliuraments d'edificacions s'aplica l'ITPAJD i no pas l'IVA, perquè aquest tipus d'operacions gaudeix d'exempció en aquest últim impost (art. 20.u.22 LIVA). No obstant això, aquesta exempció de l'IVA és renunciable si es compleixen els requisits de l'article 20.dos de la LIVA, i entre aquests requisits, els formals de l'article 8 del RIVA (fer constar la renúncia prèviament o simultàniament al lliurament del bé i comunicar-la a l'adquirent, i presentar aquest adquirent una declaració en què es faci constar la seva condició de subjecte passiu de l'IVA amb dret a la deducció total de l'impost suportat per l'adquisició del bé immoble). Si es fa d'aquesta manera, l'operació tributa per l'IVA i el subjecte passiu adquirent pot deduir tota la quota suportada derivada d'aquesta operació.

Malgrat que la doctrina administrativa adopta, com hem vist, una interpretació estricta exigint el compliment inexcusable dels requisits formals reglamentaris, la STSJ d'Andalusia indicada a l'inici adopta una posició antiformalista sobre la base de la doctrina del Tribunal de Justícia de les Comunitats Europees, "d'acord amb la qual la normativa nacional s'ha d'entendre sempre d'acord amb el principi de neutralitat que estableix la Sisena Directiva, sense que formalismes sense cap significació per a la gestió de l'impost o la prevenció del frau puguin impedir el dret a deduir". D'acord amb aquesta tesi, si el transmissent declara que ha transferit l'IVA i l'adquirent sol·licita la no-subjecció a l'ITPAJD, el TSJ d'Andalusia interpreta que les dues parts coneixen que es tracta d'una operació subjecta i exempta en l'IVA, de manera que amb la transferència de l'IVA es comunica materialment una renúncia a l'exempció que, com a tal, és coneguda per l'adquirent des del moment en què sol·licita la no-subjecció a l'ITPAJD. Si, a més, el requisit que l'adquirent tingui dret a la deducció total queda reflectit en la comptabilitat i els registres exigits per la regulació de l'IVA, amb els documents del negoci "queda plenament complerta la finalitat del requisit formal quant als interessos dels intervinents, i queden igualment salvaguardats els interessos de la Hisenda, que no ha pogut tenir cap menyscapte per l'omissió formal irrellevant". En aquests casos, acaba dient el tribunal, "d'acord amb el que s'ha dit al principi sobre la manera en què s'han d'interpretar els requisits formals, quan està en joc el principi de neutralitat i la igualtat en l'aplicació de l'exempció, hem d'entendre plenament satisfeta la finalitat del requisit formal, de manera que s'ha d'entendre ben renunciada l'exempció i correcta la deducció".

Bibliografia

Nota

La bibliografia que conté aquest apartat fa referència únicament als treballs relacionats específicament amb les deduccions de la quota i les devolucions de l'IVA.

Adame Martínez, F. (2010). "La existencia del derecho a la aplicación del tipo cero y a la devolución del IVA abonado indebidamente en base a los principios generales del Derecho Comunitario, igualdad de trato y neutralidad fiscal. (Comentarios a la STJCE de 10 de abril de 2008)". *Noticias de la Unión Europea* (núm. 304).

Arnáiz Arnáiz, T. (2009). "El nuevo procedimiento de devolución mensual en el IVA". *Revista de Información Fiscal* (núm. 91).

Barciela Pérez, J. A. (2009). "El derecho a compensar y a obtener devolución en el IVA a tenor de la STS de 4 de julio de 2007 y de la reciente jurisprudencia del TJCE". *Quincena Fiscal* (núm. 17).

Calvo Vérguez, J. (2004). "Deducción de IVA soportado antes del inicio de la realización habitual de las entregas de bienes o prestaciones de servicios: algunas consideraciones". *Revista de Información Fiscal* (núm. 63).

Calvo Vérguez, J. (2008). "El juego de la compensación y de la devolución en el IVA a la luz de la reciente doctrina del Tribunal Supremo". *Quincena Fiscal* (núm. 14).

Calvo Vérguez, J. (2008). "En torno al procedimiento de devolución de cuotas soportadas por determinados empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del IVA". *Nueva Fiscalidad* (núm. 4).

Calvo Vérguez, J. (2009). "Compensación y devolución del exceso de cuotas soportadas sobre las repercutidas en el IVA: el nuevo sistema de devolución mensual como instrumento destinado a hacer frente a la crisis de liquidez de las empresas". A: J. M. de Bunes Ibarra (co-ord.). *El IVA: optimización ante la crisis económica*. Madrid: CISS.

Calvo Vérguez, J. (2009). "Los mecanismos de compensación y devolución en el IVA". *Carta Tributaria* (núm. 22).

Calvo Vérguez, J. (2011). "La deducción del IVA soportado por las entidades sin fines de lucro". *Carta Tributaria. Monografías* (núm. 6).

Calvo Vérguez, J. (2011). "La devolución del IVA a los sujetos pasivos no establecidos en el Estado miembro de devolución pero establecidos en otro Estado miembro y a aquellos sujetos pasivos no establecidos en el territorio de la Comunidad. (Análisis de la STJUE de 15 de julio de 2010)". *Noticias de la Unión Europea* (núm. 321).

Casa Agudo, D. (2009). "Inversión del sujeto pasivo o 'reverse charge', límites temporales y requisitos formales del derecho a la deducción en el IVA y principio comunitario de proporcionalidad". *Crónica Tributaria* (núm. 131).

Cayón Galiardo, A. M. (2008). "La devolución del IVA soportado que no pudo ser objeto de deducción". *Revista Técnica Tributaria* (núm. 83).

Checa González, C. (2001). "La deducción del IVA soportado antes del inicio de las operaciones económicas". *Cuadernos de Jurisprudencia Tributaria* (núm. 20).

Checa González, C. (2002). *Las deducciones y devoluciones en el IVA*. Madrid: Edersa.

Checa González, C. (2006). *El derecho a la deducción del IVA: criterios establecidos en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia Comunitario, y su reflejo en nuestro derecho interno*. Cizur Menor: Thomson-Aranzadi.

Checa González, C. (2006). "El derecho a la deducción del IVA en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de Luxemburgo". *Impuestos* (núm. 2).

Cívico Maldonado, J. A. (2006). "Deducciones de cuotas de IVA: comentario a la STS de 17 de enero de 2006". *Estudios Financieros. Revista de Contabilidad y Tributación* (núm. 281 i 282).

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 prorata en nuestro derecho interno. Su adecuación al derecho comunitario*. Pamplona: Aranzadi.

Fabra Valls, M. J. (2011). "La deducción del IVA en los bienes de inversión de uso mixto. Comentario a la STJCE de 23 de abril de 2009 (As. C-460/07, Sandra Puffer contra Unabhängiger Finanzsenat, Aussenstelle Linz)". *Noticias de la Unión Europea* (núm. 318).

Franch Fluxà, J. (2010). "La Sentencia RBS: la postura del TJCE ante la regla de prorata en la deducción del IVA. (Comentario a la STJCE de 18 de diciembre de 2008)". *Noticias de la Unión Europea* (núm. 308).

González Ortiz, D. (2008). "El ejercicio a posteriori del derecho a la deducción del IVA". *Tribuna Fiscal* (núm. 217).

Herrera Molina, P. M. (1997). "La factura como requisito formal y medio de prueba para el ejercicio del derecho a la deducción en el IVA (Comentario a la STCJE de 5 de diciembre de 1996)". *Impuestos* (núm. 1).

Jabalera Rodríguez, A. (2011). "Inversión del sujeto pasivo y requisitos formales para la deducción del IVA (STJCE de 8 de mayo de 2008, Ecotrade, C-95/07 y C-96/07)". *Noticias de la Unión Europea* (núm. 314).

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).

López Espadafor, C. M. (2011). "El plazo de prescripción para la solicitud de devolución del IVA ante la armonización fiscal de este Impuesto (Comentario a la STJUE de 21 de enero de 2010)". *Noticias de la Unión Europea* (núm. 316).

Lucas Durán, M. (2000). "Deducción del IVA soportado con anterioridad al inicio de la actividad: STJCE Gabralfisa de 21 de marzo de 2000 y reacción del Estado español". *Quincena Fiscal* (núm. 22).

Luchena Mozo, G. M. (2008). "De nuevo ante la falta de armonización del régimen de deducciones en el IVA. A propósito de la STJCE Stradasfalti, de 14 de septiembre de 2006 (Asunto C-228/05)". *Noticias de la Unión Europea* (núm. 280).

Málvarez Pascual, L. A. (2000). "La deducción del IVA soportado con anterioridad al inicio efectivo de la actividad económica (I)". *Quincena Fiscal* (núm. 15).

Málvarez Pascual, L. A. (2000). "La deducción del IVA soportado con anterioridad al inicio efectivo de la actividad económica (II)". *Quincena Fiscal* (núm. 16).

Martín Fernández, J.; Rodríguez Márquez, J. (2007). "Los entes públicos instrumentales y el IVA: sujeción al impuesto y deducción de las cuotas soportadas. Especial referencia a las sociedades municipales". *Tributos Locales* (núm. 72).

Martín Fernández, J.; Rodríguez Márquez, J. (2008). "La devolución de los saldos de IVA una vez transcurrido el plazo de caducidad para efectuar su compensación (A propósito de la STS de 4 de julio de 2007)". *Repertorio de Jurisprudencia Aranzadi* (núm. 12).

Martín López, J. (2008). "La devolución del IVA soportado con independencia de la caducidad del derecho de deducción". *Tribuna Fiscal* (núm. 211).

Martínez Alonso, J. I. (2011). "Jurisprudencia comunitaria sobre las prácticas abusivas en la deducción del Impuesto sobre el Valor Añadido". *Forum Fiscal de Alava* (mes 4).

Merino Jara, I. (2004). "La devolución del IVA en los regímenes forales". *Nueva Fiscalidad* (núm. 7).

Merino Jara, I. (2007). "La deducción del IVA soportado en la adquisición de vehículos". *Aranzadi Jurisprudencia Tributaria* (núm. 4).

Orón Moratal, G.; Alguacil Marí, M. P. (1990). "La deducción en el IVA español y su adecuación a la Sexta Directiva". *Noticias de la Unión Europea* (núm. 67 i 68).

Rodríguez Márquez, J. (2009). "La deducción de las cuotas del IVA soportadas por los sujetos pasivos que realizan actividades económicas y actividades no económicas: jurisprudencia del TJCE". *Quincena Fiscal* (núm. 14).

Ruiz de Velasco Punín, C. (2009). "Limitaciones y exclusiones absolutas del derecho a la deducción en el IVA". A: C. Arranz de Andrés; M. Serna Vallejo (coords.). *Estudios de Derecho español y europeo. Libro conmemorativo de los primeros 25 años de la Facultad de Derecho de la Universidad de Cantabria*. Santander: Universidad de Cantabria.

Sánchez Gallardo, F. J. (2003). "El IVA y el automóvil. La limitación en el derecho a la deducción de las cuotas soportadas en relación con automóviles: alcance, naturaleza y consecuencias". *Carta Tributaria. Monografías* (núm. 1).

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).

Sánchez Pedroche, J. A. (2011). "El Tribunal Supremo sienta jurisprudencia definitiva sobre la posibilidad de solicitar la devolución de las cuotas pendientes de IVA no compensado". *Estudios Financieros. Revista de Contabilidad y Tributación* (núm. 336).

Sánchez Sánchez, A.; Poveda Blanco, F. (1999). "Tributación en el IVA de las actividades realizadas por las Universidades públicas españolas: deducción del IVA soportado". *Crónica Tributaria* (núm. 92).

Sanz Clavijo, A. (2009). "La exigibilidad del IVA por un mención en factura y la problemática en cuanto a su deducción, regularización y devolución: a propósito de la STJCE de 18 de junio de 2009, asunto C-556/07, Stadeco". *Estudios Financieros. Revista de Contabilidad y Tributación* (núm. 321).

Serna Blanco, L. (2010). "Tratamiento de las deducciones en sectores diferenciados de la actividad empresarial o profesional en el IVA". *Tribuna Fiscal* (núm. 242).

Simón de Mena Arenas, R.; Lafuente González de Suso, A. (2006). "La prorrata de IVA y las entidades financieras: estado de la cuestión". A: F. de Luís Díaz de Monasterio-Guren; F. Uría Fernández (coords.). *El sistema fiscal español y las entidades y operaciones financieras: estudios en homenaje a Enrique Piñel*. Madrid: La Ley-Actualidad.

Soler Babra, R. (2011). "Implicaciones de las operaciones financieras en la prorrata de IVA". *Quincena Fiscal* (núm. 4).

Tovillas Morán, J. M. (2009). "La exigencia de factura para la deducción de las cuotas de IVA soportado: tendencias jurisprudenciales". *Quincena Fiscal* (núm. 15 i 16).

Tovillas Morán, J. M. (2010). "Deducción de las cuotas del IVA soportadas por la adquisición de vehículos". *Revista Técnica Tributaria* (núm. 90).

Veiga Pombo, M. (2006). "IVA: deducción, devolución y caducidad". *Aranzadi Jurisprudencia Tributaria* (núm. 17).

