

Impuesto sobre el valor añadido (IV)

Deducciones de la cuota y devoluciones

Esteban Quintana Ferrer

PID_00205541



Los textos e imágenes publicados en esta obra están sujetos –excepto que se indique lo contrario– a una licencia de Reconocimiento-NoComercial-SinObraDerivada (BY-NC-ND) v.3.0 España de Creative Commons. Podéis copiarlos, distribuirlos y transmitirlos públicamente siempre que citéis el autor y la fuente (FUOC. Fundació para la Universitat Oberta de Catalunya), no hagáis de ellos un uso comercial y ni obra derivada. La licencia completa se puede consultar en <http://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/3.0/es/legalcode.es>

Índice

Introducción	5
Objetivos	7
1. Deducciones de la cuota	9
1.1. Régimen general	9
1.2. Regla de prorrata	16
1.2.1. Prorrata general	16
1.2.2. Prorrata especial	19
1.3. Régimen de deducciones en sectores diferenciados de la actividad económica	21
1.4. Regularización de deducciones por bienes de inversión	22
1.5. Deducciones anteriores al inicio de la actividad	27
1.6. Rectificación de deducciones	29
2. Devoluciones	31
2.1. Supuestos generales	31
2.2. Supuestos especiales	33
Ejercicios de autoevaluación	41
Solucionario	47
Bibliografía	54

Introducción

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

Nota

En el módulo introductorio de la asignatura encontraréis el significado de las siglas y abreviaturas utilizadas en este módulo didáctico.

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

Junto al régimen general de deducción conviven hasta **cuatro regímenes especiales**:

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

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

lar en la declaración-liquidación correspondiente al último período de liquidación del año. En todo caso, es posible solicitar la **devolución del saldo a favor del contribuyente al término de cada período de liquidación**, siempre que se opte por presentar la declaración-liquidación mensualmente, sin necesidad de esperar a la última declaración-liquidación.

Existen, por otro lado, algunos **regímenes especiales de devolución**:

- El régimen de devolución a exportadores en régimen de viajeros, que obtendrán la devolución de entidades colaboradoras instaladas en puertos y aeropuertos una vez presenten una factura del vendedor.
- La devolución a empresarios o profesionales establecidos en el territorio de aplicación del IVA español, Canarias, Ceuta y Melilla cuando soporten cuotas por operaciones efectuadas en cualquier otro país de la Unión Europea, mediante la solicitud por vía electrónica a la Agencia Estatal de la Administración Tributaria.
- Y, finalmente, el régimen de devolución a empresarios o profesionales no establecidos en el ámbito espacial de aplicación del impuesto.

En el primero y tercero de los casos especiales de devolución que acabamos de indicar no hay IVA repercutido, sino únicamente IVA soportado deducible a devolver, debido a que las exportaciones gozan de exención plena. Mientras que en el segundo se persigue facilitar a los sujetos pasivos radicados en territorio español la devolución del IVA soportado en otros Estados de la Unión Europea, evitando así a estos sujetos que tengan que realizar este trámite en el Estado europeo donde se soporte la cuota del impuesto.

Objetivos

En este módulo didáctico encontraréis los materiales y las herramientas procedimentales indispensables para alcanzar los objetivos siguientes en relación con el IVA:

- 1.** Conocer el régimen de cuantificación de la cuota a ingresar o a devolver en el impuesto, a través del instituto de la deducción del tributo.
- 2.** Discernir las características de los regímenes especiales de deducción previstos en la normativa del impuesto.
- 3.** Entender el procedimiento de devolución de las cuotas negativas del IVA.
- 4.** Comprender las especificidades de los regímenes especiales de devolución dispuestos a favor de algunos sujetos.

1. Deducciones de la cuota

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

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

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

1.1. Régimen general

La **deducción** consiste en la posibilidad que tienen los sujetos pasivos de restar del importe de las cuotas del IVA devengadas o repercutidas las cuotas que hayan soportado en los bienes y los servicios adquiridos para la realización de operaciones sujetas y no exentas, que originan el derecho a la deducción¹.

⁽¹⁾Arts. 92 a 104 LIVA y arts. 27 y 28 RIVA.

Los **requisitos generales**² del derecho a la deducción de las cuotas soportadas son los siguientes:

⁽²⁾Los requisitos subjetivos de la deducción se contienen en el art. 93 LIVA.

1) Solamente tienen derecho a deducción los **sujetos pasivos** del impuesto. En principio, la deducción requiere que el sujeto sea empresario o profesional, aunque también puede ejercitar la deducción un sujeto que no tenga esa condición y ocasionalmente transmita un medio de transporte nuevo cuando realice una entrega intracomunitaria de bienes que tributa en destino.

Ejemplo

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

El particular residente en España tiene derecho a la deducción del IVA soportado en la adquisición originaria del vehículo: $30.000 \times 21\% = 6.300$ euros.

Sin embargo, el límite de la deducción se sitúa en la cuantía del impuesto que procedería repercutir si la entrega intracomunitaria no estuviera exenta: $20.000 \times 21\% = 4.200$ euros.

Por tanto, del total de 6.300 euros de IVA soportado, el particular residente en España sólo puede pedir la devolución de 4.200 euros.

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

Ejemplo

Un médico ha adquirido una vivienda directamente al promotor, destinándola a su despacho profesional, por un importe de 120.000 euros. El promotor, al realizar la correspondiente factura, ha aplicado el tipo general del IVA (21%).

El tipo aplicado es incorrecto, porque corresponde aplicar el tipo reducido del 10%, puesto que es la aptitud para ser vivienda la que determina la aplicación del mismo, según estipula el art. 91.Uno.1.7.º LIVA.

En este supuesto de repercusión improcedente de IVA (superior a la legal), el médico adquirente de la vivienda sólo se puede deducir hasta el importe legalmente devengado (art. 92 LIVA), es decir, el 10%.

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

Ejemplo

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

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

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

Ejemplo

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

El profesional ha soportado el correspondiente IVA que grava la operación, es decir, un 21%. Este IVA soportado no será deducible porque, en este caso, el profesional no afecta el bien a su actividad profesional (art. 95.Uno LIVA).

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

Ved también

Respecto a las exenciones, podéis ver el módulo didáctico "Impuesto sobre el Valor Añadido (II)" de esta asignatura.

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

Ejemplo

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

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

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

La LIVA³ especifica una serie de **limitaciones del derecho a deducir** por ausencia de afectación directa y exclusiva de los bienes o servicios a la actividad empresarial o profesional. En concreto, no se entienden afectos directa y exclusivamente a la actividad empresarial y profesional:

⁽³⁾Art. 95 LIVA.

- 1) Los bienes que se destinen habitualmente a dicha actividad y a otras de naturaleza no empresarial ni profesional por períodos de tiempo alternativos.
- 2) Los bienes o servicios que se utilicen simultáneamente para actividades empresariales o profesionales y para necesidades privadas.
- 3) Los bienes o derechos que no figuren en la contabilidad o registros oficiales de la actividad empresarial o profesional del sujeto pasivo.
- 4) Los bienes y derechos adquiridos por el sujeto pasivo que no se integren en su patrimonio empresarial o profesional.
- 5) Los bienes destinados a ser utilizados en la satisfacción de necesidades personales o particulares de los empresarios o profesionales, de sus familiares o del personal dependiente de los mismos, con excepción de los destinados al alojamiento gratuito en los locales o instalaciones de la empresa del personal encargado de la vigilancia y seguridad de los mismos, y a los servicios económicos y socioculturales del personal al servicio de la actividad.

Ejemplo

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

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

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

1) Cuando se trate de bienes de inversión distintos de los comprendidos en la regla 2, en la medida en que dichos bienes vayan a utilizarse previsiblemente, de acuerdo con criterios fundados, en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional.

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

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

- Los vehículos mixtos utilizados en el transporte de mercancías.
- Los utilizados en la prestación de servicios de transporte de viajeros mediante contraprestación.
- Los utilizados en la prestación de servicios de enseñanza de conductores o pilotos mediante contraprestación.
- Los utilizados por sus fabricantes en la realización de pruebas, ensayos, demostraciones o en la promoción de ventas.
- Los utilizados en los desplazamientos profesionales de los representantes o agentes comerciales.
- Los utilizados en servicios de vigilancia.

Ejemplo

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

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

Ejemplo

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

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

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

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

a) Las actividades empresariales o profesionales tienen que **haberse iniciado efectivamente**, y además se ha tenido que presentar declaración expresa de inicio a la Administración. No obstante, las cuotas soportadas o satisfechas con anterioridad al inicio de la realización habitual de entrega de bienes o prestaciones de servicios correspondientes a sus actividades empresariales o profesionales se podrán deducir de acuerdo con las reglas de los artículos 111, 112 y 113 de la LIVA⁴.

⁽⁴⁾Art. 93.1 LIVA.

b) El sujeto pasivo que tenga la condición de empresario o profesional a efectos del IVA ha de estar en **posesión de la factura**⁵.

⁽⁵⁾Los requisitos formales de la deducción se recogen en el art. 97 LIVA.

Ejemplo

Un profesional sometido al régimen general del IVA ha adquirido un local comercial por 150.000 euros. El promotor le ha repercutido un 10% de IVA.

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

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

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

El derecho a la deducción⁶ se **origina**, en general, en el mismo momento en que se devengan las cuotas tributarias objeto de la deducción.

⁽⁶⁾Art. 98 LIVA.

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

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

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

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

Ved también

En cuanto a la devolución, podéis ver el apartado 2 de este módulo didáctico.

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

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

- Los bienes que objetivamente considerados sean de exclusiva aplicación industrial, comercial, agraria, clínica o científica.
- Los bienes destinados exclusivamente a ser objeto de entrega o cesión de uso a título oneroso, directamente o mediante transformación por empresarios o profesionales dedicados con habitualidad a la realización de tales operaciones.
- Los servicios recibidos para ser prestados como tales a título oneroso por empresarios o profesionales dedicados con habitualidad a la realización de dichas operaciones.

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

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

2) Las deducciones deberán efectuarse en función del **destino previsible de los bienes y servicios adquiridos**, sin perjuicio de su rectificación posterior si aquél fuese alterado. No obstante, en los supuestos de destrucción o pérdida de los bienes adquiridos o importados, por causa no imputable al sujeto pasivo debidamente justificada, no será exigible la referida rectificación.

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

En caso de declaración de concurso, el derecho a la deducción de las cuotas soportadas con anterioridad a la misma, que estuvieran pendientes de deducir, deberá ejercitarse en la declaración-liquidación correspondiente al período de liquidación en el que se hubieran soportado, de manera que cuando no se hubieran incluido las cuotas soportadas deducibles en dichas declaraciones-liquidaciones, y siempre que no hubiera transcurrido el plazo de cuatro años, contados a partir del nacimiento del derecho a la deducción de tales cuotas, el concursado o, en los casos previstos por el artículo 86.3 de la Ley Concursal, la administración concursal, podrá deducirlas mediante la rectificación de la declaración-liquidación relativa al período en que fueron soportadas.

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

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

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

4) Se entenderán soportadas las cuotas deducibles en el momento en que el empresario o profesional que las soportó **reciba la correspondiente factura**.

Si el devengo del impuesto se produjese en un momento posterior al de la recepción de la factura, dichas cuotas se entenderán soportadas cuando se devenguen. En el caso de adquisición o importación de los objetos de arte, antigüedades y objetos de colección, las cuotas deducibles se entenderán soportadas en el momento en que nazca el derecho a la deducción.

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

Finalmente, en la declaración-liquidación, prevista reglamentariamente, referida a los hechos imponible anteriores a la declaración de concurso se deberá aplicar la totalidad de los saldos acumulados a compensar períodos de liquidación anteriores a dicha declaración.

1.2. Regla de prorrata

Este régimen especial de deducción se aplica cuando el sujeto pasivo realiza operaciones que dan derecho a deducción y otras que no generan este derecho, como operaciones no sujetas o exentas, de manera que las cuotas tributarias soportadas por el sujeto pasivo en estos casos no se podrán deducir del todo, sino en una **proporción determinada (prorrata)**, que se calcula mediante un procedimiento especial⁷.

⁽⁷⁾Arts. 102 a 106 LIVA.

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

- Prorrata general.
- Prorrata especial.

1.2.1. Prorrata general

En la **prorrata general**⁸ la deducción se calcula aplicando un porcentaje (prorrata) sobre el total de cuotas soportadas en el ejercicio de una actividad, sin tener en cuenta qué bienes o servicios adquiridos se han afectado a operaciones sujetas o exentas y cuáles se han destinado a operaciones que no dan derecho a la deducción.

⁽⁸⁾Art. 104 LIVA.

En este caso, el porcentaje de deducción, que se redondeará por exceso, se calcula según la siguiente **fórmula**: a los efectos del cálculo de la prorrata, se entenderá por **importe total de las operaciones** en el denominador de la fórmula la suma de las contraprestaciones correspondientes a las mismas, incluso respecto de las operaciones exentas o no sujetas al impuesto, mientras que en el numerador figurará el importe total de las entregas de bienes y prestaciones de servicios que originen el derecho a la deducción.

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

1) En las **operaciones de cesión de divisas, billetes de banco y monedas** que sean medios legales de pago, exentas del impuesto, el importe a computar en el denominador será el de la contraprestación de la reventa de dichos medios de pago, incrementado, en su caso, en el de las comisiones percibidas y minorado

en el precio de adquisición de las mismas o, si éste no pudiera determinarse, en el precio de otras divisas, billetes o monedas de la misma naturaleza adquiridas en igual fecha.

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

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

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

a) Las operaciones realizadas desde establecimientos permanentes situados fuera del territorio de aplicación del impuesto.

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

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

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

e) Las operaciones no sujetas al impuesto.

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

La **aplicación**⁹ de esta regla de prorrata general, en fin, se hace primero de manera **provisional** a partir de las operaciones del año precedente, o de manera **alternativa**, con un porcentaje aprobado por la Administración a propuesta

⁽⁹⁾El procedimiento a seguir se contiene en el art. 28.1.3.º RIVA.

del sujeto pasivo. Una vez acabado el año, se calcula el porcentaje definitivo a partir de las operaciones llevadas a cabo realmente, y se regularizan las deducciones provisionales practicadas.

Ejemplo

Un distribuidor de fruta y verduras a supermercados realiza las siguientes adquisiciones: adquisición de fruta y verduras; adquisición de maquinaria, e importación de aditivos y conservantes.

Por otro lado, esta entidad ha efectuado las ventas que se indican: ventas de fruta y verdura a diferentes supermercados de la provincia de Barcelona, y ventas de fruta y verdura a un supermercado de Toulouse.

Todas las operaciones que realiza la sociedad distribuidora generan el derecho a la deducción de las cuotas soportadas, de acuerdo con el artículo 94 LIVA. Así, por una parte tenemos las ventas realizadas en territorio español, las cuales no están exentas.

Por otra, están las entregas al supermercado de Toulouse, que si bien están exentas por tratarse de entregas intracomunitarias, generan el derecho a la deducción de acuerdo con el art. 94.Uno.1.º c) LIVA.

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

Ejemplo

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

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

Tenemos que tener en cuenta que el alquiler de viviendas es una operación exenta que no da derecho a deducción del IVA soportado y que, en cambio, el alquiler de locales de negocio es una operación sujeta y no exenta que sí genera este derecho.

Como las cuotas de IVA soportadas han sido generadas por adquisiciones realizadas en relación con todos los inmuebles arrendados (exentos y no exentos), tenemos que calcular el porcentaje de prorrata general aplicable el año X, para saber qué parte del IVA soportado global es deducible este año.

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

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

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

Una vez finalizado el año X, cuando tiene lugar la liquidación del cuarto trimestre, ya se puede calcular el porcentaje definitivo de prorrata de todo el año, porque ya se conocen los ingresos obtenidos por el alquiler de viviendas (20.000 euros) y de locales de negocios (25.000 euros). Aplicando la misma fórmula que hemos visto para el año X-1, ahora

tendremos: $[25.000 / (25.000 + 20.000)] \times 100 = 55,55\%$. Este porcentaje se redondea por exceso: 56%.

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

- Primero, aplicar este porcentaje al IVA soportado el cuarto trimestre del año X, para saber qué parte del mismo es deducible: $160 \times 56\% = 89,60$ euros.
- Segundo, regularizar las cantidades de IVA deducidas los tres primeros trimestres, que se habían calculado aplicando el porcentaje provisional del año X-1: $1.280 \times 73\% = 934,40$ euros. Como ahora el porcentaje definitivo del año X es del 56%, ya podemos saber el IVA realmente deducible los tres primeros trimestres: $1.280 \times 56\% = 716,80$ euros. Como podemos comprobar, la empresa ha deducido en este período más IVA del que podía deducir finalmente, y esto quiere decir que la diferencia ($934,40 - 716,80 = 217,60$ euros) es la cantidad de exceso de deducción que deberemos regularizar en la liquidación del cuarto trimestre. En la liquidación del cuarto trimestre tenemos 89,60 euros de IVA deducible, de acuerdo ya con el porcentaje definitivo de prorrateo para el año X, pero le deberemos restar a esta cantidad la cifra de exceso de deducción de los primeros tres trimestres: $89,60 - 217,60 = -128$ euros. Como la cifra es negativa, a la liquidación del IVA del cuarto trimestre, a la cantidad de IVA devengado o repercutido por el alquiler de los locales de negocio se tendrá que sumar esta cantidad de 128 euros, y la cifra resultante será la cantidad a ingresar. Como podemos comprobar, en la liquidación del cuarto trimestre se ingresa incluso más de la cantidad de IVA devengado o repercutido, puesto que de esta forma se compensa el exceso de deducción de los primeros tres trimestres.

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

1.2.2. Prorrata especial

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

La prorrateo especial se aplica en los **dos supuestos** siguientes:

a) Cuando el sujeto opte por utilizarla en los plazos y la forma previstos reglamentariamente¹⁰.

⁽¹⁰⁾Art. 28.1.1.º RIVA.

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

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

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

Al igual que en el régimen general de deducción, en este régimen especial tampoco podrán ser objeto de deducción las **limitaciones del derecho a deducir** por ausencia de afectación directa y exclusiva de los bienes o servicios a la actividad empresarial o profesional y la prohibición de deducibilidad de los arts. 95 y 96 LIVA.

Ejemplo

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

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

El tipo impositivo aplicable en todas las operaciones del supuesto es el general del 21%.

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

En nuestro caso tenemos:

- Cuotas soportadas por operaciones que originan derecho a deducción (adquisiciones de bienes destinados a las ventas no exentas): $86.000 \times 21\% = 18.060$ euros. Esta cantidad es deducible totalmente.
- Cuotas soportadas por operaciones que originan en parte derecho a deducción (adquisiciones de bienes destinados indistintamente a las ventas exentas y no exentas): $24.000 \times 21\% = 5.040$ euros. En este supuesto, debemos calcular qué porcentaje de estas cuotas soportadas es deducible, aplicando la prorrata general. Como tuvimos ocasión de indicar en los anteriores ejemplos, el porcentaje de prorrata general aplicable al supuesto será: $(360.000 / 600.000) \times 100 = 60\%$. Eso significa que las cuotas deducibles alcanzan la siguiente cantidad: $5.040 \times 60\% = 3.024$ euros.
- Cuotas soportadas por operaciones que no originan derecho a deducción (adquisiciones de bienes destinados a las ventas exentas): $(336.000 - 86.000 - 24.000) \times 21\% = 47.460$ euros. Esta cantidad no es deducible.

En relación con las ventas que realiza la empresa Noseaquemededico, el valor del IVA devengado o repercutido será: $360.000 \times 21\% = 75.600$ euros.

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

- IVA devengado o repercutido = 75.600 euros.
- IVA soportado deducible = $(18.060 + 3.024) = 21.084$ euros.

- IVA a ingresar = 75.600 – 21.084 = 54.516 euros.

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

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

- Cuotas deducibles por aplicación de la regla especial de prorata: 21.084 euros.
- Cuotas deducibles por aplicación de la prorata general: IVA soportado por todas las adquisiciones x porcentaje de prorata = (336.000 x 21%) x 60% = 42.336 euros.

Como podemos comprobar, la cantidad deducible por aplicación de la prorata general (42.336 euros) excede en más de un 20% de la que se genera con la prorata especial (21.084 euros), por lo que en este supuesto resultaría obligatorio para el sujeto pasivo acogerse a esta última modalidad de deducción. El 20% de la prorata especial es en el supuesto que nos ocupa de 25.300,80 euros [21.084 + (21.084 x 20%)], y toda cantidad deducible por la prorata general que igualase o superase esta cantidad (en nuestro caso, 42.336 euros, que supera claramente esta cifra) provoca la obligatoriedad en la aplicación del régimen de prorata especial.

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

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

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

1) Aquellos en los que las **actividades ejercidas y los regímenes de deducción son diferentes**. Las actividades económicas son distintas si tienen asignados grupos diferentes en la clasificación nacional de actividades económicas¹¹, mientras que los regímenes de deducción son diferentes cuando sus proratas difieren en más de cincuenta puntos porcentuales.

⁽¹¹⁾Real Decreto 1560/1992, de 18 de diciembre.

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

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

En este caso, la regla general¹² determina que el régimen de deducción se aplica **independientemente a cada sector de actividad**, se deduce del IVA devengado el IVA soportado que le corresponda y se aplica, si cabe, la prorata general cuando se efectúen adquisiciones o importaciones de bienes o servicios para su utilización en común en varios sectores diferenciados de actividad.

⁽¹²⁾Art. 101 LIVA.

Excepciones

Por excepción a lo dispuesto como regla general, los bienes o servicios que se destinen a ser utilizados simultáneamente en actividades acogidas al régimen especial simplificado y en otras actividades sometidas al régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca o del recargo de equivalencia, el referido porcentaje de deducción a efectos del régimen simplificado será del 50% si la afectación se produce respecto de actividades sometidas a dos de los citados regímenes especiales, o de un tercio en otro caso.

Ejemplo

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

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

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

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

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

1.4. Regularización de deducciones por bienes de inversión

De acuerdo con este régimen especial, existe la posibilidad¹³ de deducir de manera inmediata las cuotas soportadas por adquisición o importación de bienes de inversión. Ahora bien, si el sujeto que se acoge a este régimen está **sujeto a prorrata**, es preciso que se den una serie de circunstancias en un período de tiempo concreto (cuatro años para muebles y nueve para inmuebles) que motiven la **regularización**.

La regularización también se aplicará cuando los sujetos pasivos hubiesen realizado, durante el año de adquisición de los bienes de inversión, exclusivamente operaciones que originen derecho a deducción o exclusivamente ope-

⁽¹³⁾Art. 107 LIVA.

Bienes de inversión

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

raciones que no originen tal derecho y, posteriormente, durante los siguientes cuatro años (muebles) o nueve años (inmuebles) se modificase esta situación y se tuviera que aplicar el régimen de prorata.

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

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

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

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

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

El **procedimiento**¹⁴ para practicar la regularización es el siguiente:

⁽¹⁴⁾Art. 109 LIVA.

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

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

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

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

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

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

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

Ejemplo

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

En el momento en que se ha producido la afectación se ha devengado IVA como autoconsumo, dado que el local pasó del activo circulante al activo fijo (art. 9.1. LIVA). En consecuencia, el empresario ha debido autorrepercutirse el impuesto: $60.000 \times 21\% = 12.600$ euros. A su vez, esta cuota se ha podido deducir bajo el régimen de regularización de los bienes de inversión, con la aplicación, si procede, de la regla de prorrata, que en este ejercicio es del 60%. En el año de la afectación, por tanto, la deducción practicada ha sido: $12.600 \times 60\% = 7.560$ euros.

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

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

Por este motivo, sí procede en este ejercicio practicar la regularización.

- Deducción practicada el año de la afectación: $12.600 \times 60\% = 7.560$ euros.
- Deducción deducible en el segundo año posterior a la afectación: $12.600 \times 75\% = 9.450$ euros.
- Diferencia a regularizar: $7.560 - 9.450 = -1.890$ euros.

Al tratarse de un bien inmueble, la cantidad a regularizar es la diferencia dividida entre 10 (entre 5 si el bien es mueble): $-1.890 / 10 = -189$ euros. Esta cantidad negativa (189 euros) actúa como una deducción complementaria que se añade a las cuotas soportadas deducibles del período.

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

- Deducción practicada el año de la afectación: $12.600 \times 60\% = 7.560$ euros.
- Deducción deducible en el tercer año posterior a la afectación: $12.600 \times 48\% = 6.048$ euros.
- Diferencia a regularizar: $7.560 - 6.048 = 1.512$ euros.

Al tratarse de un bien inmueble, la cantidad a regularizar es la diferencia dividida entre 10 (entre 5 si el bien es mueble): $1.512 / 10 = 151,20$ euros. Esta cantidad positiva (151,20 euros) actúa como un ingreso complementario que se añade a las cuotas devengadas o repercutidas del período.

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

En el cuarto año las diferencias porcentuales de la prorrata vuelven a ser superiores a 10 (en concreto, la diferencia entre 80% y 60% es de 20 puntos porcentuales).

Por este motivo, procede nuevamente en este ejercicio practicar la regularización.

- Deducción practicada el año de la afectación: $12.600 \times 60\% = 7.560$ euros.
- Deducción deducible en el cuarto año posterior a la afectación: $12.600 \times 80\% = 10.080$ euros.
- Diferencia a regularizar: $7.560 - 10.080 = -2.520$ euros.

Al tratarse de un bien inmueble, la cantidad a regularizar sería la diferencia dividida entre 10 (entre 5 si el bien es mueble): $-2.520 / 10 = -252$ euros. Esta cantidad negativa (-252 euros) actuaría, al igual que en el segundo año, como una deducción complementaria que se añadiría a las cuotas soportadas deducibles del período. Sin embargo, al producirse la transmisión del local en este cuarto año, habrá que anticipar las regularizaciones multiplicando la cantidad que correspondería regularizar por los años que restan para finalizar el período de regularización. Esto sucede cuando la venta no está exenta por renuncia a la exención.

En nuestro caso: -252×6 (años que faltan para que termine el período de regularización, esto es, años que faltan a contar desde el cuarto año hasta el décimo año) = -1.512 euros.

Finalmente, si la venta del local estuviese exenta, por no renunciar el sujeto pasivo a la exención, la deducción deducible en el cuarto año posterior a la afectación sería del 0%, y por ello la diferencia a regularizar sería:

- Deducción practicada el año de la afectación: $12.600 \times 60\% = 7.560$ euros.
- Deducción deducible en el cuarto año posterior a la afectación: $12.600 \times 0\% = 0$ euros.
- Diferencia a regularizar: $7.560 - 0 = 7.560$ euros.

Al tratarse de un bien inmueble, la cantidad a regularizar es la diferencia dividida entre 10 (entre 5 si el bien es mueble): $7.560 / 10 = 756$ euros. Esta cantidad positiva (756 euros) actuaría, al igual que en el primer año, como un ingreso complementario que se añade a las cuotas devengadas o repercutidas del período. Sin embargo, al producirse la transmisión del local en este cuarto año, habrá que anticipar las regularizaciones multiplicando la cantidad que correspondería regularizar por los años que restan para finalizar el período de regularización.

En nuestro caso: 756×6 (años que faltan para que termine el período de regularización, esto es, años que faltan a contar desde el cuarto año hasta el décimo año) = 4.536 euros.

La devolución de las cuota de IVA soportadas por la adquisición de bienes de inversión y las resoluciones del TEAC

En la web de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria podemos buscar las resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) que hacen referencia a

la deducción de las cuotas de IVA soportadas por la adquisición de bienes de inversión y resumir de forma sistemática los temas tratados y la doctrina administrativa contenida en dichas resoluciones.

En la sección "Normativa y criterios interpretativos" podemos acceder a la base de datos del TEAC, y una vez dentro, buscar la información solicitada en este ejercicio por conceptos: nivel 1 (impuesto sobre el valor añadido); nivel 2 (deducciones y devoluciones); nivel 3 (bienes de inversión). Si consultamos este apartado aparecen 7 resoluciones del TEAC.

En esta materia las cuestiones resueltas por el TEAC son más variadas, centradas en su mayoría en la deducibilidad de las cuotas de IVA soportadas en la adquisición de estos bienes de inversión.

El TEAC destaca, en primer lugar, la necesidad de que el contribuyente presente pruebas para desvirtuar las presunciones *iuris tantum* legales de deducción parcial del IVA soportado, como ocurre en el caso de adquisición de vehículos, resultando imperativo acreditar de forma concluyente la afectación única y exclusiva del vehículo a la actividad empresarial para poder deducirse la totalidad del IVA soportado en la adquisición del mismo (Resolución del TEAC 00/8082/2008).

Otra cuestión es la relativa a la reventa de bienes de inversión, destacando en este caso el TEAC que no procede entonces la deducción del IVA soportado por la adquisición por efectuarse posteriormente con su reventa una segunda transmisión exenta (Resolución del TEAC 00/3064/1998).

En relación con la adquisición de bienes de inversión por parte de los sujetos pasivos del impuesto sometidos al régimen especial del recargo de equivalencia, la Resolución del TEAC 1206/1999 interpreta que la afectación del bien a una actividad de este tipo durante seis meses no implica una utilización plena y exclusiva del bien en dicha actividad, no siendo aplicable la prohibición de deducir el IVA soportado por la adquisición de este bien que, en términos generales, se aplica a estos sujetos.

Por último, la Resolución del TEAC 00/9811/1996 se limita a recordar que el IVA soportado en la adquisición de una vivienda por una empresa para el alojamiento gratuito de sus trabajadores fijos es deducible.

Además de las cuestiones que se acaban de reseñar, relacionadas con la deducibilidad de las cuotas de IVA soportado por la adquisición de bienes de inversión, el TEAC también ha resuelto otras cuestiones distintas.

Por un lado, se alude a las consecuencias que se producen cuando se transmiten bienes de inversión durante el período de regularización de la deducción del IVA soportado en el momento de la adquisición de los mismos, siendo necesario en este caso regularizar por los años que quedan en la autoliquidación del año en que se produce la transmisión (Resolución del TEAC 00/1797/2006).

También resulta interesante la Resolución del TEAC 00/6560/1998 cuando recuerda la necesidad de que los bienes de inversión tengan la naturaleza de un bien corporal y que se produce una operación de autoconsumo gravada en el IVA por la utilización como bienes de inversión de bienes adquiridos en concepto de gastos de investigación y desarrollo.

Finalmente, se subraya la exclusión del régimen del recargo de equivalencia, y la sujeción por tanto al régimen general del IVA, cuando se efectúa la transmisión parcial de un patrimonio empresarial entre dos sujetos sometidos a este régimen especial del impuesto (Resolución del TEAC 00/621/1998).

1.5. Deducciones anteriores al inicio de la actividad

Después de la STJCE de 21 de marzo del 2000 (sentencia Gabalfrisa), se modificó la redacción de los artículos 111, 112 y 113 de la LIVA. De acuerdo con estos preceptos, se permiten deducir, en general, las **cuotas soportadas antes del inicio de una actividad aplicando un porcentaje provisional**, sometido a posterior regularización, propuesto por el sujeto pasivo o fijado por la Administración¹⁵.

⁽¹⁵⁾ Este régimen especial de deducción se desarrolla en el art. 27 RIVA, mientras que la solicitud del sujeto pasivo con la propuesta de porcentaje provisional de deducción se disciplina en el art. 28.1.4.º RIVA.

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

Por lo tanto, ya no hace falta que el inicio de la actividad se produzca en el plazo de un año, como establecía la redacción anterior de la LIVA, y continúan quedando excluidas de este régimen de deducción las adquisiciones que el sujeto pasivo desee emplear en las actividades sometidas al recargo de equivalencia o a alguno de los regímenes especiales de agricultura, ganadería o pesca.

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

- 1) Conocido el porcentaje de deducción definitivamente aplicable a las cuotas soportadas o satisfechas con anterioridad al inicio de la realización de las entregas de bienes o prestaciones de servicios correspondientes a la actividad empresarial o profesional, se determinará el importe de la deducción que procedería en aplicación del mencionado porcentaje.
- 2) Dicho importe se restará de la suma total de las deducciones provisionales practicadas.
- 3) La diferencia, positiva o negativa, será la cuantía del ingreso o de la deducción complementaria a efectuar.
- 4) Las deducciones provisionales correspondientes a cuotas soportadas o satisfechas por la adquisición o importación de bienes de inversión, una vez regularizadas con arreglo a lo dispuesto en los tres apartados anteriores, debe-

rán ser objeto de la regularización prevista para las deducciones por bienes de inversión durante los años del período de regularización que queden por transcurrir.

Ejemplo

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

En el año de adquisición de la maquinaria, el IVA soportado asciende a 210.000 euros (1.000.000 x 21%). De esta cantidad, el 50% es deducible: 210.000 x 50% = 105.000 euros. Esta cantidad será devuelta por la Administración al sujeto pasivo, puesto que no ha empezado la actividad y aún no existen cuotas devengadas o repercutidas.

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

La regularización, por tanto, es la siguiente:

- Deducción practicada el año X de adquisición de la maquinaria: 210.000 x 50% (porcentaje de prorata provisional) = 105.000 euros.
- Deducción que corresponde de acuerdo con el porcentaje de prorata definitivo de los cuatro años siguientes al inicio de la actividad: 210.000 x 69% = 144.900 euros.

En este caso, como la cuota deducible definitivamente (144.900 euros) es superior a la cuota deducida efectivamente de forma provisional (105.000 euros), en el año X+6 corresponde efectuar la regularización, siendo la diferencia (39.900 euros) mayor cantidad deducible en ese ejercicio.

La devolución de las cuotas de IVA soportadas con anterioridad al inicio de la actividad y las resoluciones del TEAC

En la web de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria podemos buscar las resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) que hacen referencia a la deducción de las cuotas de IVA soportadas con anterioridad al inicio de la actividad y resumir de forma sistemática los temas tratados y la doctrina administrativa contenida en dichas resoluciones.

En la sección "Normativa y criterios interpretativos" podemos acceder a la base de datos del TEAC, y una vez dentro buscar la información solicitada en este ejercicio por conceptos: nivel 1 (impuesto sobre el valor añadido); nivel 2 (deducciones y devoluciones); nivel 3 (cuotas anteriores a inicio de actividad). Si consultamos este apartado aparecen 16 resoluciones del TEAC.

La mayoría de resoluciones en esta materia hacen referencia a la necesidad de que las actividades preparatorias se equiparen, a efectos de la deducción del IVA soportado, a la realización de actividades empresariales siempre que concurran en ellas elementos objetivos que acrediten la voluntad de desarrollar dichas actividades. Así, por ejemplo, si la actividad se refiere al alquiler de una vivienda unifamiliar, no procederá la deducción con anterioridad al inicio de la misma por tratarse de una actividad sujeta pero exenta del IVA (Resolución del TEAC 00/455/2002), y esta misma interpretación se efectúa cuando una entidad no prueba la intención de destinar unas parcelas adquiridas a una actividad económica posterior de promoción inmobiliaria en el momento de adquisición de las mismas, al no tener licencia administrativa ni solicitada ni concedida, no haber realizado gestión de ventas ni publicidad, ni tampoco ejecuciones de obras, y al no haberse realizado ningún proyecto de ejecución respecto de la construcción (Resolución del TEAC 00/1687/2006). Igualmente, se afirma que un contribuyente no tiene la condición de empresario o profesional a efectos del IVA en el momento en que realiza la adquisición de un local de negocio si no acredita por elementos objetivos su intención de destinarlo al desarrollo de una actividad empresarial o profesional de arrendamiento (Resolución del TEAC 00/3533/2001). Por el contrario, el TEAC sí considera que es aplicable este régimen especial de deducción con anterioridad al inicio de la actividad cuando se acom-

pañá una escritura de creación una sociedad que tiene por objeto la realización de estudios geológicos y mineros, así como la extracción de mineras, constanding certificaciones expedidas por la Dirección General de Transacciones Exteriores (Resolución del TEAC 00/7679/1998).

Además de la necesidad de que concurren en las actividades preparatorias elementos objetivos que acrediten la voluntad de desarrollar actividades económicas, también insiste el TEAC en la necesidad de que con anterioridad al inicio de las mismas se haya dado comienzo de un modo habitual y efectivo a las entregas o prestaciones de servicio, sin que puedan computarse a los expresados efectos la realización de pagos anticipados correspondientes a dichas operaciones, ni aquellos que por su carácter aislado y por su cuantía no pongan de manifiesto la continuidad de las mismas (Resolución del TEAC 00/3793/1998), ni tampoco los anticipos de clientes, que constituyen devengos especiales del IVA por percepción de la contraprestación antes de efectuarse la prestación (Resolución del TEAC 00/6960/1997).

Por lo que respecta a los requisitos formales del régimen que nos ocupa, es interesante la doctrina contenida en las Resoluciones del TEAC 00/7906/1997 y 00/1200/1998, según las cuales se entiende subsanado el requisito de solicitar la deducción de cuotas anteriores al inicio de la actividad mediante la presentación de la correspondiente declaración-liquidación del impuesto. En todo caso, es necesario respetar los plazos exigidos legalmente para poder efectuar la deducción (Resoluciones del TEAC 00/6510/1997 y 00/485/1998).

Una última cuestión, de menor relevancia, alude a la imposibilidad de aplicar este régimen especial de deducción a situaciones producidas con anterioridad a la fecha de incorporación del mismo en la LIVA (Resoluciones del TEAC 00/1938/1996, 00/8361/1997, 00/4587/1997, 00/1049/1998, 00/800/1998 y 00/39/1998).

1.6. Rectificación de deducciones

Los sujetos pasivos, cuando no haya mediado requerimiento previo, podrán **rectificar las deducciones practicadas**¹⁶ cuando el importe de las mismas se hubiese determinado incorrectamente o el importe de las cuotas soportadas haya sido objeto de rectificación. Esta rectificación de las deducciones será **obligatoria** cuando implique una minoración del importe inicialmente deducido.

⁽¹⁶⁾Art. 114 LIVA.

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

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

Sin perjuicio de lo anterior, en los supuestos en que la rectificación de las cuotas inicialmente soportadas hubiese estado motivada **por causa distinta de las previstas en el art. 80 LIVA** (que contiene el régimen de la modificación de la base imponible), no podrá efectuarse la rectificación de la deducción de

las mismas después de transcurrido un año desde la fecha de expedición del documento justificativo del derecho a deducir por el que se rectifican dichas cuotas.

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

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

Tratándose del supuesto previsto en el artículo 80.Tres LIVA (reducción de la base imponible cuando el destinatario de las operaciones no haya hecho efectivo el pago de las cuotas repercutidas siempre que, con posterioridad al devengo del impuesto, se dicte auto de declaración de concurso), la rectificación deberá efectuarse en la autoliquidación correspondiente al período en que se ejerció el derecho a la deducción de las cuotas soportadas, sin que proceda la aplicación de recargos ni de intereses de demora.

En los supuestos en que la operación gravada quede sin efecto como consecuencia del ejercicio de una acción de reintegración concursal u otras de impugnación ejercitadas en el seno del concurso, si el comprador o adquirente inicial se encuentra también en situación de concurso, deberá proceder a la rectificación de las cuotas inicialmente deducidas en la autoliquidación correspondiente al período en que se ejerció el derecho a la deducción de las cuotas soportadas, sin que proceda la aplicación de recargos ni de intereses de demora.

2. Devoluciones

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

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

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

- Supuestos generales.
- Supuestos especiales.

2.1. Supuestos generales

En el **supuesto general de devolución**¹⁷, los sujetos pasivos que no hayan podido efectuar las deducciones originadas en un período de liquidación, porque han excedido continuamente la cuantía de las deducciones de las cuotas devengadas, tendrán derecho a solicitar la devolución del saldo a su favor existente el 31 de diciembre de cada año. La solicitud se debe formular en la declaración-liquidación correspondiente al último período de liquidación del año.

⁽¹⁷⁾Art. 115 LIVA

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

1) En los supuestos generales de devolución, la Administración procederá, en su caso, a practicar **liquidación provisional** dentro de los seis meses siguientes al término del plazo previsto para la presentación de la declaración-liqui-

dación en que se solicite la devolución del impuesto, o a partir de la fecha de la presentación de esta última si se trata de una declaración-liquidación presentada fuera de plazo.

2) Cuando de la declaración-liquidación, o en su caso de la liquidación provisional, resulte cantidad a devolver, la Administración Tributaria procederá a su **devolución de oficio**, sin perjuicio de la práctica de las ulteriores liquidaciones provisionales o definitivas que procedan. El procedimiento de devolución será el previsto en los artículos 124 a 127, ambos inclusive, de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y en su normativa de desarrollo.

3) Si la liquidación provisional no se hubiera practicado en el plazo de seis meses indicado, la Administración Tributaria procederá a **devolver de oficio** el importe total de la cantidad solicitada, sin perjuicio de la práctica de las liquidaciones provisionales o definitivas ulteriores que pudieran resultar procedentes.

4) Transcurrido el plazo establecido sin que se haya ordenado el pago de la devolución por causa imputable a la Administración Tributaria, se aplicará a la cantidad pendiente de devolución el **interés de demora** a que se refiere el artículo 26.6 de la Ley General Tributaria, desde el día siguiente al de la finalización de dicho plazo y hasta la fecha del ordenamiento de su pago, sin necesidad de que el sujeto pasivo así lo reclame.

5) Reglamentariamente¹⁸ se determinarán el **procedimiento y la forma de pago** de la devolución de oficio.

⁽¹⁸⁾Art. 29 RIVA.

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

Solicitudes mensuales de devolución

Las condiciones, términos, requisitos y procedimientos relativos a las solicitudes mensuales de devolución se desarrollan en los arts. 115.Dos y 116 LIVA y en los arts. 30 y 30 bis RIVA.

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

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

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

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

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

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

Los sujetos pasivos inscritos en el Registro de Devolución Mensual deben presentar sus declaraciones-liquidaciones del impuesto exclusivamente por **vía telemática** y con periodicidad mensual. Asimismo, estos sujetos están obligados a presentar la **declaración informativa** con el contenido de los libros registro del impuesto a que hace referencia el artículo 36 del Reglamento general de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio.

2.2. Supuestos especiales

Se contemplan **tres supuestos especiales** de devolución en el IVA.

1) **Régimen de devolución a exportadores en régimen de viajeros**¹⁹, que obtendrán la devolución de entidades colaboradoras instaladas en puertos y aeropuertos una vez presenten una factura del vendedor.

⁽¹⁹⁾Art. 117 LIVA.

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

El **procedimiento**²⁰ a seguir se ubica nuevamente en sede reglamentaria:

⁽²⁰⁾Art. 9.1.2.º RIVA.

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

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

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

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

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

Ejemplo

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

Antonio puede presentar la factura en la aduana de la Comunidad Canaria para la correspondiente diligencia, y tendrá derecho a la devolución del IVA soportado.

La factura diligenciada será remitida al concesionario de Málaga. Este sujeto pasivo del IVA debe realizar el reembolso pero, a su vez, puede deducir esta cuota en la correspondiente autoliquidación trimestral.

2) El segundo supuesto especial²¹ de devolución es el previsto a favor de **empresarios o profesionales establecidos en el territorio de aplicación del IVA español, Canarias, Ceuta y Melilla** cuando soporten cuotas por operaciones efectuadas en cualquier otro país de la Unión Europea.

⁽²¹⁾Art. 117 bis LIVA.

En este supuesto, los sujetos afectados solicitarán la devolución de las cuotas soportadas por adquisiciones o importaciones de bienes o servicios efectuadas en la Comunidad, con excepción de las realizadas en el territorio de aplicación

del impuesto, mediante la presentación por vía electrónica de una solicitud a través de los formularios dispuestos al efecto en el portal electrónico de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

El portal electrónico de la Agencia Estatal de Administración Tributaria **debe informar** sin demora al solicitante de la recepción de la solicitud por medio del envío de un acuse de recibo electrónico y decidir su remisión por vía electrónica al Estado miembro en el que se hayan soportado las cuotas en el **plazo de 15 días** contados desde dicha recepción²².

⁽²²⁾Art. 30 ter RIVA.

Para ello, evidentemente, el solicitante deberá estar inscrito en el **servicio de notificaciones en dirección electrónica** para las comunicaciones que realice la Agencia Estatal de Administración Tributaria relativas a estas solicitudes.

No obstante, se notificará por vía electrónica al solicitante de que **no procede la remisión de su solicitud** cuando, durante el período al que se refiera, concurra cualquiera de las siguientes circunstancias:

- Que no haya tenido la condición de empresario o profesional actuando como tal.
- Que haya realizado exclusivamente operaciones que no originen el derecho a la deducción total del impuesto.
- Que realice exclusivamente actividades que tributen por los regímenes especiales de la agricultura, ganadería y pesca o del recargo de equivalencia.

3) El tercer supuesto especial²³ de devolución es el denominado **régimen de devolución a empresarios o profesionales no establecidos en el ámbito espacial de aplicación del impuesto** que han soportado cuotas de IVA español.

⁽²³⁾Arts. 119 y 119 bis LIVA y arts. 31 y 31 bis RIVA.

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

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

- a) Que los empresarios o profesionales que pretendan ejercitarlo estén establecidos en la Unión Europea, Canarias, Ceuta o Melilla, o en otros territorios terceros.
- b) Que durante el período a que se refiere la solicitud solamente hayan realizado en el territorio de aplicación del impuesto las siguientes entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas:

- Entregas de bienes y prestaciones de servicios en las que los sujetos pasivos del impuesto sean los destinatarios de las mismas, según lo dispuesto en los números 2.º, 3.º y 4.º del art. 84.Uno LIVA.
- Servicios de transporte y los servicios accesorios a los transportes, exentos del impuesto en virtud de lo dispuesto en los artículos 21, 23, 24 y 64 LIVA.

c) Que, durante el período a que se refiere la solicitud, los interesados no hayan sido destinatarios de entregas de bienes ni de prestaciones de servicios respecto de las cuales tengan dichos interesados la condición de sujetos pasivos en virtud de lo dispuesto en los números 2.º y 4.º del apartado uno del artículo 84 LIVA.

d) Que los sujetos solicitantes cumplan con la totalidad de los requisitos y limitaciones establecidos en la LIVA para el ejercicio del derecho a la deducción, en particular, los contenidos en los artículos 95 y 96 de la misma.

e) Que se destinen los bienes adquiridos o importados o los servicios de los que hayan sido destinatarios en el territorio de aplicación del Impuesto a la realización de operaciones que originen el derecho a deducir de acuerdo con lo dispuesto en la normativa vigente en el Estado miembro en donde estén establecidos y en función del porcentaje de deducción aplicable en dicho Estado.

En la determinación del importe a devolver se aplicarán los criterios de la prorrata especial contenidos en el artículo 106 LIVA y para ello se tendrá en cuenta cuál es la utilización de los bienes o servicios por el empresario o profesional no establecido en la realización de operaciones que le originan el derecho a deducir, en primer lugar, según la normativa aplicable en el Estado miembro en el que esté establecido y, en segundo lugar, según lo dispuesto en la LIVA. Además, si con posterioridad a la presentación de la solicitud de devolución se regularizara el porcentaje de deducción aplicable, el solicitante deberá proceder en todo caso a corregir su importe, rectificando la cantidad solicitada o reembolsando la cantidad devuelta en exceso.

En el caso de los empresarios o profesionales establecidos en las Islas Canarias, Ceuta o Melilla, este requisito debe cumplirse de acuerdo con las características propias de los impuestos indirectos generales sobre el consumo vigentes en dichos territorios.

f) Que se presente la solicitud de devolución por vía electrónica a través del portal electrónico dispuesto al efecto por el Estado miembro en el que estén establecidos, o bien, si se trata de solicitantes establecidos fuera de la Unión Europea, en las Islas Canarias, Ceuta o Melilla, a través del portal electrónico de la Agencia Estatal de Administración Tributaria. El plazo para la presentación

de la solicitud de devolución se iniciará el día siguiente al final de cada trimestre natural o de cada año natural y concluirá el 30 de septiembre siguiente al año natural en el que se hayan soportado las cuotas a que se refiera.

g) Que las solicitudes de devolución se refieran a los períodos anual o trimestral inmediatamente anteriores a su presentación, aunque también pueden aplicarse a un período de tiempo inferior a tres meses cuando dicho período constituya el saldo de un año natural.

h) El importe total de las cuotas del impuesto consignadas en una solicitud de devolución trimestral no podrá ser inferior a 400 euros. No obstante, cuando la solicitud se refiera al conjunto de operaciones realizadas durante un año natural, su importe no podrá ser inferior a 50 euros.

i) Exclusivamente en el caso de empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto, ni en la Unión Europea, Islas Canarias, Ceuta o Melilla, se añaden a los anteriores requisitos dos adicionales:

- Nombrar con carácter previo un **representante** que sea residente en el territorio de aplicación del impuesto, que habrá de cumplir las obligaciones formales o de procedimiento correspondientes y que responderá solidariamente en los casos de devolución improcedente.
- Estar establecidos en un Estado en que exista **reciprocidad de trato** a favor de los empresarios o profesionales establecidos en el territorio de aplicación del impuesto, Islas Canarias, Ceuta y Melilla, cuyo reconocimiento incumbe al director general de Tributos del Ministerio de Economía y Hacienda mediante resolución.

Ejemplo

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

La Resolución de 28 de enero de 2010, de la Dirección General de Tributos, relativa a la devolución del Impuesto sobre el Valor Añadido a los empresarios o profesionales establecidos en Noruega, dispone lo siguiente:

“En el supuesto de empresarios o profesionales establecidos fuera de la Comunidad, el derecho a la devolución se condiciona al requisito específico de que se acredite la reciprocidad de trato a favor de los empresarios o profesionales establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto.

Para ello, es necesario comparar la regulación concreta contenida en la legislación de Noruega sobre devolución del Impuesto a los empresarios o profesionales no establecidos en ese Estado, adaptando las devoluciones autorizadas por la Administración tributaria española a las reconocidas por dicho país, a cuyo efecto se ha recabado el correspondiente informe de su Administración fiscal.

En este sentido, a través de la Embajada de Noruega en España, esta Dirección General ha obtenido la siguiente información:

1.º Con carácter general, las condiciones en las que se produce la devolución de las cuotas soportadas en Noruega por los empresarios o profesionales establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto en España son equivalentes a las recogidas por la Ley 37/1992 para la devolución de las cuotas del Impuesto soportadas o satisfechas por empresarios o profesionales establecidos en Noruega.

2.º No obstante, a partir de la información suministrada por las autoridades noruegas, se han constatado las siguientes diferencias:

- 1) No procede la devolución de las cuotas soportadas en Noruega por la adquisición o importación de bienes que son a su vez vendidos en dicho país.
- 2) La devolución de las cuotas correspondientes a bienes y servicios utilizados solo parcialmente en la actividad empresarial o profesional se efectúa atendiendo al porcentaje de utilización efectiva de dichos bienes.
- 3) No procede la devolución de las cuotas soportadas a empresarios o profesionales que realicen exclusivamente operaciones exentas.

La Agencia Estatal de Administración Tributaria, en escrito de 2 de septiembre de 1996, informó favorablemente sobre la conveniencia de que la Dirección General de Tributos adoptara una resolución indicando los países no pertenecientes a la Unión Europea en que existe reciprocidad a efectos de la devolución del Impuesto sobre el Valor Añadido a sujetos pasivos no establecidos en su territorio.

En todo caso, debe recordarse que la devolución del Impuesto a los empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto está condicionada al cumplimiento de los requisitos previstos en el artículo 119 de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, y que la misma debe autorizarse según el procedimiento establecido en el artículo 31 del Reglamento de dicho Impuesto, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre.

De acuerdo con todo ello, esta Dirección General considera ajustada a Derecho la siguiente Resolución:

Primero. A los efectos de la devolución del Impuesto sobre el Valor Añadido a los empresarios o profesionales establecidos en Noruega, se entenderá que existe la reciprocidad a que se refiere el artículo 119, apartado dos, número 1.º, de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto citado, sin que sea preciso, por consiguiente, aportar documentación que lo justifique, si bien deberán observarse las limitaciones o condiciones a que se ha hecho referencia en el apartado I, punto 4, ordinal 2.º anterior, en cumplimiento del citado principio de reciprocidad.

Segundo. La autorización de la devolución del Impuesto a que se refiere el apartado anterior quedará condicionada al estricto cumplimiento de los requisitos y procedimientos previstos en los artículos 119 de la Ley del Impuesto y 31 del vigente Reglamento dictado para su desarrollo.

Tercero. Las autorizaciones de devolución solo procederán respecto de las solicitudes que se presenten a partir de la fecha de esta Resolución, cuando se refieran a cuotas del Impuesto devengadas con posterioridad a la misma y siempre que se hubiesen solicitado en los plazos y en la forma establecidos reglamentariamente.

La resolución de la solicitud de devolución deberá adoptarse y notificarse al solicitante durante los **cuatro meses** siguientes a la fecha de su recepción por el órgano competente para la adopción de la misma. Reconocida la devolución, deberá procederse a su abono en los **diez días** siguientes a la finalización de este plazo.

No obstante, cuando sea necesaria la solicitud de información adicional o ulterior, la resolución deberá adoptarse y notificarse al solicitante en el plazo de dos meses desde la recepción de la información solicitada o desde el fin del transcurso de un mes desde que la misma se efectuó, si dicha solicitud no fuera atendida por su destinatario. En estos casos, el procedimiento de devolución tendrá una duración mínima de seis meses contados desde la recepción de la solicitud por el órgano competente para resolverla. En todo caso, cuando sea necesaria la solicitud de información adicional o ulterior, el plazo máximo para resolver una solicitud de devolución será de ocho meses contados desde

la fecha de la recepción de ésta, entendiéndose desestimada si transcurridos los plazos a que se refiere este apartado no se ha recibido notificación expresa de su resolución.

La normativa del IVA también prevé que si se incumplen estos plazos sin que se haya ordenado el pago de la devolución por causa imputable a la Administración Tributaria, se aplique a la cantidad pendiente de devolución el **interés de demora** a que se refiere el artículo 26 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, desde el día siguiente al de la finalización de dichos plazos y hasta la fecha del ordenamiento de su pago, sin necesidad de que el solicitante así lo reclame.

No obstante, no se devengarán intereses de demora si el solicitante no atiende en el plazo previsto reglamentariamente los requerimientos de información adicional o ulterior que le sean hechos.

Tampoco procederá el devengo de intereses de demora hasta que no se presente copia electrónica de las facturas o documentos de importación a que se refiera la solicitud en los casos previstos reglamentariamente.

En todo caso, además, la Administración Tributaria podrá exigir a los solicitantes, a la Administración Tributaria del Estado miembro de establecimiento o a terceros, la **aportación de información adicional** y, en su caso, ulterior, así como los **justificantes** necesarios para poder apreciar el fundamento de las solicitudes de devolución que se presenten y, en particular, para la correcta determinación del importe de la devolución.

Se añade además que si con posterioridad al abono de una devolución se pone de manifiesto su improcedencia por no cumplirse los requisitos y limitaciones que hemos señalado, o bien por haberse obtenido aquella en virtud de datos falsos, incorrectos o inexactos, la Administración Tributaria procederá directamente a recuperar su importe junto con los intereses de demora devengados y la sanción que se pudiera imponer instruido el expediente que corresponda.

En los dos primeros supuestos especiales de devolución que se han examinado, por último, y también en el supuesto general, la Administración podrá exigir la **prestación de garantías suficientes**²⁴.

⁽²⁴⁾Art. 118 LIVA.

Ejercicios de autoevaluación

De selección

1. ¿Cuál de las siguientes afirmaciones es cierta?

- a) Todos los sujetos pasivos del IVA tienen el derecho a deducir el IVA soportado.
- b) Los particulares que realicen importaciones de bienes tienen el derecho a deducir el IVA que han soportado.
- c) Un sujeto pasivo puede deducir el IVA soportado en la adquisición o importación de bienes y servicios antes de comenzar a realizar operaciones de entregas de bienes o prestaciones de servicios con terceros.

2. ¿Cuál de estas afirmaciones es falsa?

- a) Nunca se puede deducir el IVA soportado antes de que el sujeto pasivo tenga el poder de disposición sobre el bien adquirido o importado.
- b) El sujeto pasivo solamente podrá deducir el IVA soportado en el período de liquidación en que haya recibido la factura que justifica la adquisición del bien o servicio.
- c) El sujeto pasivo puede ejercer el derecho a la deducción en cualquier liquidación del IVA dentro del plazo de cuatro años a contar desde el nacimiento del derecho a hacerlo.

3. Una universidad que gestiona directamente los servicios de docencia, investigación, fotocopias, bar y residencia de estudiantes...

- a) está sometida al régimen de prorrateo al IVA porque hace operaciones exentas sin derecho a deducción y operaciones sometidas y no exentas que sí dan derecho a la deducción.
- b) no está sometida al régimen de prorrateo al IVA porque todas las operaciones que hace están exentas.
- c) no podrá deducirse ningún IVA soportado.

4. La adquisición por un sujeto pasivo de un bien de inversión supone...

- a) que en ningún caso puede deducir la integridad del IVA soportado.
- b) que puede deducir el IVA soportado mediante la aplicación de la regla de prorrateo que corresponda al año de adquisición.
- c) que a partir del año de adquisición, y durante 5 o 10 años, según que el bien adquirido sea mueble o inmueble, podrá deducirse una parte estrictamente proporcional del IVA total soportado.

5. Cuando una rectificación de las deducciones practicadas determine una minoración del importe inicialmente declarado...

- a) no podrá efectuarse esta rectificación después de transcurrido un año.
- b) se aplican el recargo por declaración extemporánea sin requerimiento previo y los intereses de demora.
- c) Ninguna de las anteriores respuestas es cierta.

6. Un empresario o profesional no establecido en el territorio de aplicación del IVA español que ha soportado cuotas de este impuesto por un valor de 300 euros...

- a) aplica el régimen de devoluciones a exportadores en régimen comercial.
- b) no puede aplicar el régimen de devoluciones del art. 119 LIVA.
- c) Ninguna de las dos respuestas anteriores es cierta.

7. Una empresa está sometida al régimen de prorrateo general y al año siguiente opta por aplicar el régimen de prorrateo especial. A los efectos del IVA,...

- a) la empresa puede optar por la prorrateo especial en cualquier momento presentando una autoliquidación aplicando la misma.
- b) la empresa debe solicitar la aplicación de la prorrateo especial durante el mes de diciembre del año anterior de su aplicación.
- c) Ninguna de las dos respuestas anteriores es cierta.

8. Una empresa sometida al régimen de prorrateo solicita la aplicación de un porcentaje provisional de deducción distinto del fijado como definitivo para el año precedente. A los efectos del IVA,...

- a) si el órgano competente para resolver esta solicitud no resuelve en el período de un mes, se produce un silencio positivo.
- b) si el órgano competente para resolver esta solicitud no resuelve en el período de un mes, se produce un silencio negativo.
- c) si el órgano competente para resolver esta solicitud no resuelve en el período de un mes, debe presentarse una reclamación económico-administrativa.

9. Una empresa de Valladolid se dedica exclusivamente a vender material de oficina a empresas establecidas en Francia y Gran Bretaña. A los efectos del IVA español,...

- a) esta empresa no puede deducirse las cuotas de IVA soportado.
- b) esta empresa puede deducirse parcialmente las cuotas de IVA soportado.
- c) esta empresa puede deducirse las cuotas de IVA soportado en su totalidad.

10. Un abogado establecido en Suiza soporta una cuota de IVA español por la prestación de unos determinados servicios que se localizan en el territorio de aplicación del impuesto español. A los efectos del IVA,...

- a) este abogado debe presentar una solicitud de devolución de esta cuota a la Hacienda española por vía electrónica.
- b) este abogado debe presentar una solicitud de devolución de esta cuota a la Hacienda española por vía electrónica o por escrito.
- c) este abogado puede deducirse esta cuota soportada en su declaración mensual o trimestral que efectúa ante la Hacienda española.

11. Leonardo quiere abrir una tienda destinada a la venta de juguetes y antes de iniciar su actividad realiza unas compras a unos mayoristas dedicados a este sector. A los efectos del IVA,...

- a) Leonardo podrá deducirse las cuotas soportadas por estas compras.
- b) Leonardo no podrá deducirse las cuotas soportadas por estas compras.
- c) Leonardo podrá deducirse un porcentaje de las cuotas soportadas por estas compras.

12. Una empresaria se dedica a la venta de maquinaria agrícola y a la vez es titular de una tienda dedicada a la venta al público de material escolar. A los efectos del IVA,...

- a) esta empresaria está sometida al régimen especial de deducción en sectores diferenciados de la actividad.
- b) esta empresaria no está sometida al régimen especial de deducción en sectores diferenciados de la actividad.
- c) esta empresaria puede optar en todo caso por aplicar un régimen de deducción común.

13. Una funcionaria española vende su vehículo seminuevo con el que ha recorrido 5.000 kilómetros a un comerciante residente en Roma por un precio de 15.000 euros. Este vehículo fue adquirido previamente en Madrid por la funcionaria por un precio de 20.000 euros. A los efectos del IVA,...

- a) la funcionaria deberá repercutir la cuota de IVA español correspondiente al comprador italiano.
- b) la funcionaria no podrá repercutir la cuota de IVA español al comprador italiano y no podrá deducirse el IVA español derivado de su compra anterior.
- c) la funcionaria podrá deducirse el IVA español derivado de su compra anterior, aunque no en su totalidad.

14. Un empresario francés viaja a Madrid para realizar unos negocios y soporta cuotas de IVA español por el alojamiento y comida en restaurantes. A los efectos del IVA,...

- a) el empresario francés podrá deducir en su país estas cuotas soportadas.
- b) el empresario francés no podrá pedir la devolución de estas cuotas soportadas.
- c) Las dos respuestas anteriores son incorrectas.

15. La empresa DULMA, S. A., domiciliada en Murcia, se dedica a la venta de material de la construcción a diversas empresas italianas. A los efectos del IVA,...

- a) DULMA, S. A. no puede deducirse el IVA soportado por realizar una operación exenta.

- b) DULMA, S. A. no puede deducirse el IVA soportado por realizar una operación que no se localiza en el territorio de aplicación del impuesto.
c) Las dos respuestas anteriores son incorrectas.

16. La empresa DALMU, S. A. compra cinco coches para desplazamientos de representantes y agentes comerciales. A los efectos del IVA,...

- a) se presume que los vehículos se afectan al desarrollo de una actividad económica en la proporción del 100% y que, por tanto, es deducible el 100% del IVA soportado en esta compra.
b) se presume que los vehículos se afectan al desarrollo de una actividad económica en la proporción del 50% y que, por tanto, es deducible el 50% del IVA soportado en esta compra.
c) se presume que los vehículos se afectan al desarrollo de una actividad económica en la proporción del 0% y que, por tanto, no es deducible el IVA soportado en esta compra.

17. En la liquidación del primer trimestre del año X, una empresa quiere deducir una cuota de IVA que soportó por una compra efectuada en marzo del año X-3. A los efectos del IVA,...

- a) esta deducción no se puede realizar.
b) esta deducción se puede realizar.
c) esta deducción se puede realizar únicamente si la compra se efectuó a una empresa domiciliada en la Península o Baleares.

18. Una empresa A vende a otra empresa B mobiliario para restaurantes. Meses más tarde, la empresa A modifica la base imponible de esta operación al incrementarse el precio final de la operación. A los efectos del IVA,...

- a) la empresa B está obligada a rectificar la deducción practicada del IVA soportado por esta operación.
b) la empresa B no puede rectificar la deducción practicada del IVA soportado por esta operación.
c) la empresa B no está obligada a rectificar la deducción practicada del IVA soportado por esta operación.

19. Un empresario compra en el 2009 un almacén para afectarlo de inmediato a su negocio y utilizarlo. A los efectos del IVA,...

- a) puede producirse un supuesto de regularización de la deducción por bienes de inversión hasta el 2018.
b) puede producirse un supuesto de regularización de la deducción por bienes de inversión hasta el 2019.
c) no puede producirse un supuesto de regularización de la deducción por bienes de inversión.

20. Una empresa domiciliada en Burgos realiza en el año X muchas compras y pocas ventas, como consecuencia de la crisis económica. A los efectos del IVA,...

- a) esta empresa deberá solicitar la devolución del saldo negativo a su favor existente a 31 de diciembre del año X.
b) esta empresa deberá solicitar la devolución del saldo negativo a su favor existente al final de cada período de liquidación.
c) esta empresa podrá optar por solicitar la devolución del saldo negativo a su favor existente a 31 de diciembre del año X o al final de cada período de liquidación.

21. Una empresa residente en Japón soporta una cuota de IVA español por una operación concreta. Para que esta empresa pueda solicitar la devolución de esta cuota soportada,...

- a) debe presentar en todo caso, entre otros requisitos, una declaración en la que manifieste que no realiza en la Península o Baleares operaciones distintas a entregas de bienes y prestaciones de servicios en las que se produzca la inversión del sujeto pasivo o a servicios de transporte y servicios accesorios a los transportes.
b) debe presentar en todo caso, entre otros requisitos, un compromiso suscrito de reembolsar a la hacienda pública española el importe de las devoluciones que resulten improcedentes.
c) Las dos anteriores respuestas son incorrectas.

22. Un bufete de abogados organiza una cena en un lujoso restaurante con motivo de la visita de unos clientes japoneses. A los efectos del IVA,...

- a) la cuota de IVA soportado por la cena no es deducible.

b) la cuota de IVA soportado por la cena es deducible en su totalidad por estar afectada a la actividad profesional.

c) la cuota de IVA soportado por la cena puede ser deducible si se cumplen determinados requisitos.

23. La empresa DESPISTADO, S. A. puede deducirse en un trimestre 3.000 euros por aplicación de la prorrata general y 2.500 euros por aplicación de la prorrata especial. A los efectos del IVA,...

a) esta empresa puede deducirse 3.000 euros.

b) esta empresa sólo puede deducirse 2.500 euros.

c) Las dos respuestas anteriores son incorrectas.

24. La empresa QUELISTASOY, S. A. compra unos trajes para sus empleados de alta dirección. A los efectos del IVA,...

a) el IVA soportado por esta adquisición puede ser objeto de regularización por bienes de inversión.

b) el IVA soportado por esta adquisición no es deducible.

c) Las dos respuestas anteriores son incorrectas.

25. Una empresa norteamericana de informática aplica el régimen especial de devoluciones previsto para los empresarios no establecidos en el territorio de aplicación del IVA español, siendo el importe de la devolución de 180 euros en el cuarto trimestre y de 45 euros, tras las oportunas compensaciones, en el global del año. A los efectos del IVA,...

a) esta empresa puede solicitar la devolución de 45 euros.

b) esta empresa puede solicitar la devolución de 180 euros.

c) esta empresa puede solicitar la devolución de 225 euros.

Casos prácticos

26. Determinad en los supuestos siguientes si se puede o no deducir la cuota del IVA soportado:

a) Un médico especializado en radiología tiene su consulta en Madrid. En el primer trimestre del año X factura a sus pacientes por un importe total de 20.000 euros. En el mencionado trimestre el médico adquiere un material para realizar radiografías, que compra a una empresa de Bilbao por un importe de 7.000 euros. Esta última empresa le repercute el IVA correspondiente (10%).

b) El señor Rodríguez es director de una empresa establecida en Palencia que se dedica a la fabricación de material de oficina. En uno de sus viajes para gestiones empresariales a Lyon, se hospeda un tiempo en un hotel de la citada ciudad, el cual le factura por su estancia un importe de 700 euros, repercutiéndole el IVA francés correspondiente (20%).

c) El señor González es funcionario de Justicia, y se encuentra destinado en Alicante. Para poder trabajar con comodidad, adquiere un ordenador personal por un importe de 2.000 euros. En la factura, el vendedor le repercute el IVA correspondiente (21%).

d) Un abogado adquiere el día 3 de febrero del año X un piso nuevo de 200 metros cuadrados por un importe de 250.000 euros. Utiliza como vivienda 150 metros cuadrados y los otros 50 metros cuadrados como despacho para su actividad profesional.

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

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

g) El mismo profesional ha adquirido otro ordenador para su residencia, por el mismo precio. La operación se ha documentado adecuadamente en factura.

h) Un profesional, al cual es aplicable el régimen general del impuesto, ha adquirido un local comercial por importe de 150.000 euros. El promotor le ha repercutido un 10% de IVA.

i) Un profesional ha adquirido una vivienda directamente al promotor, destinándola a su despacho profesional, por un importe de 120.000 euros. El promotor, al hacer la correspondiente factura por un importe de 120.000 euros, ha aplicado el tipo general del IVA (21%).

27. Determinad las cuotas devengadas o repercutidas y la prorrata general aplicable a la sociedad anónima Vivalaespeculación, dedicada a la actividad inmobiliaria, que realiza en un ejercicio económico las siguientes operaciones:

a) Vende de un solar por un precio de 500.000 euros.

b) Vende un terreno rústico no urbanizado por 700.000 euros.

c) Realiza una segunda transmisión de dos pisos destinados a vivienda por 500.000 euros.

d) Vende pisos construidos por ella misma por 1.600.000 euros.

e) Vende una nave industrial que había adquirido 2 años antes a otra empresa constructora. Una vez adquirida este inmueble fue objeto de rehabilitación por otra sociedad, aumentando su valor en un 30%.

f) Alquila terrenos de su propiedad para la instalación de vallas publicitarias, obteniendo 50.000 euros.

g) Alquila pisos de su propiedad y obtiene 1.150.000 euros.

h) Alquila pisos de su propiedad para su utilización como oficinas para una empresa de servicios, y percibe por ello 240.000 euros.

i) Alquila un local comercial por 150.000 euros.

j) Vende maquinaria de construcción de su propiedad a otra empresa constructora por 200.000 euros.

28. De acuerdo con normativa vigente y la doctrina administrativa contenida en resoluciones de la Dirección General de Tributos, disponible en la página web de la Agencia Tributaria, contestad las siguientes cuestiones:

a) Un empresario ganadero compra un vehículo todo terreno y un remolque para el transporte de ganado y piensos y para el desplazamiento diario desde su domicilio al lugar donde tiene su explotación económica. ¿Cuál es el régimen de deducción de la cuota de IVA soportado por esta adquisición?

b) Una empresa es copropietaria de un solar y ejerce su derecho de retracto legal cuando se produce la venta por parte de otro copropietario de una parte del proindiviso a otras empresas, a las cuales se repercutió el IVA correspondiente. ¿Cuáles son las consecuencias que se producen en este caso a los efectos del IVA?

c) Un ayuntamiento presta el servicio de abastecimiento de agua de forma directa a los usuarios, exigiendo por ella la tasa correspondiente. A los efectos de mejorar el servicio, el ayuntamiento compra una potabilizadora. ¿Son deducibles las cuotas soportadas por el ayuntamiento en la construcción de la potabilizadora?

d) Una empresa realiza dos actividades en régimen especial de deducción de sectores diferenciados: servicios de lavandería y salón de belleza, con una prorrata del 100%, y comercio de productos de perfumería en régimen de recargo de equivalencia. Esta empresa se compra un equipo de aire acondicionado que se destina al local donde se desarrolla la actividad de salón de belleza y de comercio de productos de perfumería. ¿Qué porcentaje del IVA soportado por esta compra es deducible?

e) Luisa, funcionaria de Hacienda, compra una vivienda con un garaje y, posteriormente, alquila este inmueble a una empresa que lo destina a oficina. ¿Puede Luisa deducirse el IVA soportado en la adquisición de la vivienda y el garaje?

29. a) Una sociedad es propietaria de un edificio de oficinas en alquiler que había comprado cinco años antes. En febrero del año en curso, esta sociedad ha vendido el edificio a otra sociedad de reciente constitución que continuará la actividad. Como se trata de una segunda entrega, se considera operación exenta en el IVA, según el art. 20.1.22 LIVA, y se dice en la escritura pública de compraventa que la operación se sujeta al impuesto sobre transmisiones patrimoniales, pagando en este acto el comprador un 10% adicional al precio por este

impuesto. Antes de liquidar el impuesto citado, el comprador se da cuenta de que si esta operación hubiese tributado por IVA en lugar de por ITPAJD, se hubiera podido deducir el impuesto, cosa que no puede hacer con el ITPAJD. ¿Es posible en este supuesto renunciar a la exención de IVA, tributar por este impuesto y deducirse el IVA soportado?

b) Una empresa inmobiliaria A realiza una segunda entrega de un edificio a otra empresa B y decide optar por la renuncia a la exención del IVA del art. 20.Dos LIVA. En esta operación, sin embargo, no se cumplen los requisitos formales del art. 8 RIVA: comunicación de la renuncia al adquirente y declaración de este último sujeto de su condición de sujeto pasivo del IVA con derecho a la deducción total del impuesto soportado. Teniendo en cuenta esta situación, ¿puede deducirse la empresa B el IVA soportado en la compra del edificio?

Solucionario

Ejercicios de autoevaluación

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 médico especializado en radiología, que tiene su consulta en Madrid, realiza únicamente operaciones exentas del IVA, en virtud de lo previsto en la exención contemplada en el art. 20.Uno.3.º LIVA.

Por tanto, para que pueda hacerse la deducción del IVA soportado en la adquisición de material para realizar radiografías, que compra a una empresa de Bilbao, es necesario que los bienes adquiridos se utilicen en alguna de las operaciones que figuren en el art. 94.1 LIVA.

Dado que esta circunstancia no se produce, la cuota del IVA soportado por el médico no es deducible. Estas cuotas repercutidas no deducibles deberán ser incorporadas por el médico en el precio de sus servicios, como un gasto más, a la hora de calcular su beneficio.

b) La empresa del señor Rodríguez no podrá deducirse la cuota del IVA soportada, porque el art. 92.Uno LIVA establece que "los sujetos pasivos podrán deducir [...] las que, devengadas al mismo territorio, hayan soportado". Es decir, son deducibles únicamente las cuotas soportadas en el territorio de aplicación del impuesto (la Península y las Islas Baleares).

En esta operación, el hecho imponible se localiza en Lyon, es decir, no se realiza en el territorio de aplicación del impuesto español, sino en el francés, devengándose el tributo en Francia. De forma que la empresa española del señor Rodríguez no puede deducirse la mencionada cuota.

Sin embargo, hay que tener en cuenta que la empresa española podrá solicitar a la Administración Tributaria francesa la devolución de la mencionada cuota por un procedimiento parecido al establecido en la Ley española del IVA en su art. 119 (régimen especial de devoluciones a determinados empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del impuesto español).

c) El señor González no tiene la condición de empresario o profesional, puesto que, según se desprende del enunciado, es un funcionario del Ministerio de Justicia. Y hace falta tener presente que la condición empresarial o profesional del sujeto pasivo es un requisito exigido en el art. 93.Uno.1 LIVA para poder ejercitar el derecho a la deducción de las cuotas soportadas. Por lo tanto, el señor González no podrá deducirse la cuota soportada en la adquisición de un ordenador personal por un importe de 2.000 euros.

d) El abogado soporta una cuota de 25.000 euros por la adquisición del piso (250.000 x 10%). De esta cuota, se puede deducir sólo el 25%, puesto que este es el porcentaje de la superficie total del inmueble que se destina a despacho profesional, según establece el art. 95.Tres LIVA. Es decir, se trata de un bien de inversión que se utilizará, previsiblemente, en un 25% para su actividad profesional. Por lo tanto, puede deducirse $25.000 \times 25\% = 6.250$ euros.

e) De acuerdo con lo que prevé el art. 95.Tres.2.º LIVA, en principio, sería deducible la cuota del IVA en un 50% (si el vehículo es de turismo) o bien en un 100% (si el vehículo es mixto, como por ejemplo una furgoneta). No obstante, hay que tener en cuenta que el art. 138 LIVA establece que "no serán deducibles las cuotas soportadas por los adquirentes de bienes usados, objetos de arte, antigüedades u objetos de colección que hayan sido entregados por sujetos pasivos revendedores con aplicación del régimen especial regulado en este capítulo".

Es decir, como se ha adquirido el vehículo a un sujeto pasivo acogido al régimen especial de bienes usados, objetos de arte, antigüedades u objetos de colección, el IVA soportado no es deducible.

f) El sujeto pasivo comprador tiene derecho a deducirse el IVA soportado en la mencionada operación, aunque el vendedor no haya ingresado en la Hacienda pública el tributo correspondiente, de acuerdo con lo que prevén los arts. 92 y 97 LIVA. Por otro lado, la conducta del vendedor constituye una infracción tributaria grave (art. 79.a LGT).

g) El profesional ha soportado el correspondiente IVA que grava la operación. Es decir, un 21% sobre 2.000 euros, que resultan un total de 420 euros. Este IVA soportado no será deducible porque, en este caso, el profesional no afecta el bien a su actividad profesional (art. 95.Uno LIVA).

h) El tipo aplicado es incorrecto, puesto que los locales comerciales tributan al tipo general del IVA (art. 91.Uno.1.7.º LIVA). La consecuencia respecto al promotor es que su conducta constituye una infracción tributaria grave, según prevé el art. 79.a LGT. Y la consecuencia para el profesional adquirente del local es que sólo podrá deducirse el importe repercutido en la factura.

En este sentido se pronuncia, por ejemplo, la Consulta de la DGT de 7 de septiembre de 1987. En todo caso, hay que tener presente que el profesional puede interponer una reclamación económico-administrativa (art. 88.Seis LIVA).

i) El tipo aplicado es incorrecto, porque corresponde emplear el tipo reducido del 10%, dado que es la aptitud para ser vivienda la que determina la aplicación de este tipo reducido, según prevé el art. 91.Uno.1.7.º LIVA. En este supuesto de repercusión improcedente del IVA (superior a la legal), el profesional adquirente de la vivienda sólo se puede deducir hasta el importe de la cuota legal devengada (el 10%). Ahora bien, puede, en todo caso, interponer reclamación económico-administrativa, de acuerdo con el art. 88.Seis LIVA.

27. A los efectos de calcular las cuotas repercutidas y el porcentaje de prorrata aplicable, es necesario determinar para cada una de las operaciones señaladas en el supuesto, si estamos ante supuestos sujetos o no al IVA y, en caso de corresponder la sujeción, si gozan o no de exención.

Debemos señalar, en primer lugar, que no nos hallamos ante ningún supuesto de no sujeción: no se trata de operaciones realizadas por entes públicos, ni a la vista de lo establecido en el art. 7 LIVA ninguna de ellas encaja en los supuestos de no sujeción enumerados. Por este motivo, hace falta que establezcamos caso por caso si se produce algún supuesto de exención,

y para aquellos casos que no gocen de este beneficio fiscal, que determinemos el tipo de gravamen aplicable.

a) De acuerdo con lo que establece el artículo 20.Uno.20.º segundo párrafo LIVA, tendrán la consideración de edificables los terrenos calificados como solares por la Ley sobre el Régimen del Suelo y Ordenación Urbana. El ya citado artículo 20.Uno.20.º LIVA, prevé la exención del impuesto en las transmisiones de fincas rústicas que no tengan la condición de edificables, no siendo de aplicación esta exención a los solares. Así pues, la transmisión de solares está sujeta y no exenta del IVA.

De acuerdo con lo que establece el artículo 90.Uno LIVA, el tipo impositivo aplicable será del 21%, dado que la operación descrita no encaja en los supuestos de tipo reducido que prevé el artículo 91 LIVA. Así, en nuestro caso tendremos: IVA devengado o repercutido = 500.000 x 21% = 105.000 euros.

b) El párrafo primero del art. 20.Uno.20.º LIVA indica que están exentos del impuesto las entregas de terrenos rústicos que no tengan la condición de edificables. Así, la transmisión del terreno rústico está sujeta y exenta de IVA.

c) De acuerdo con lo que establece el art. 20.Uno.22.º LIVA, disfrutarán de exención a efectos del IVA las segundas y posteriores transmisiones de edificaciones, incluidos los terrenos en que se encuentren enclavadas cuando tengan lugar después de acabada su construcción o rehabilitación, con las excepciones que este mismo apartado del artículo 20 LIVA recoge y que no se corresponden con el caso de nuestro supuesto de hecho.

Por lo tanto, las segundas y posteriores transmisiones de pisos destinados a vivienda están sujetas y exentas de IVA.

d) El ya mencionado artículo 20.Uno.22.º LIVA, en su párrafo tercero, establece que tendrán la consideración de primera entrega, y por lo tanto, no estarán exentas de IVA las realizadas por el promotor que tengan por objeto una edificación, cuya construcción o rehabilitación ya se ha acabado. Así, en nuestro supuesto de hecho, la construcción y venta de pisos destinados a vivienda estarán sujetas y no exentas de IVA.

De acuerdo con lo que señala el art. 91.Uno.7.º LIVA, se aplicará un tipo impositivo del 10% a las entregas de edificios o partes de los mismos aptas como viviendas, incluidas las plazas de garaje con un máximo de dos, y los anexos sitios en el edificio, siempre que se transmitan conjuntamente. Así, el tipo impositivo que corresponderá a la transmisión de nuestro supuesto de hecho será del 10%. En nuestro caso, pues: IVA devengado o repercutido = 1.600.000 x 10% = 160.000 euros.

e) Partiremos de la hipótesis de que en su día la operación de adquisición de la nave por parte de la sociedad Vivalaespeculación no disfrutó de la exención de IVA, en tanto en cuanto se cumplieran las condiciones de no exención que establece el artículo 20.22.º b) LIVA. Según este precepto no estarán exentas las entregas de edificios para su inmediata rehabilitación siempre que se cumplan los requisitos establecidos reglamentariamente, requisitos que, de acuerdo con lo que establece el art. 8.Dos RIVA, son los que establece el propio art. 20.Uno.22.º LIVA en su cuarto párrafo.

La consideración de rehabilitación que establece el citado artículo 20.Uno.22.º LIVA, requiere el cumplimiento de dos requisitos:

- Cuantitativo: el importe del coste global de la rehabilitación debe exceder del 25% del precio de adquisición si ésta ha sido efectuada en los dos años anteriores o del verdadero valor que tuviera la edificación antes de la rehabilitación.
- Cualitativo: las obras que se califican como rehabilitación son las que prevé el mismo artículo 20.Uno.22.º LIVA. En este sentido debemos mencionar que el concepto de rehabilitación no es pacífico. Así, la interpretación que del mismo hacen por una parte la DGT y el TEAC viene referida de forma estricta lo que dispone la LIVA, mientras que la Audiencia Nacional, en su sentencia de 20 de enero del 2000, consideró que las obras de adecuación funcional de un edificio podían tener la consideración de rehabilitación.

En nuestro caso consideraremos que la operación de reforma efectuada reúne los requisitos necesarios para ser considerada una rehabilitación y que además está concluida.

A partir de aquí, y en aplicación de lo que dispone el art. 20.Uno.22.º LIVA en su tercer párrafo, tenemos que considerar que la entrega de la nave se hace en concepto de primera entrega, pues es efectuada por el promotor Vivalaespeculación, la obra está acabada y la nave en cuestión no ha sido usada ininterrumpidamente en un plazo igual o superior a dos años por parte de su propietario. En definitiva, la venta de la nave rehabilitada está sujeta y no exenta.

En cuanto al tipo de gravamen aplicable, al no ser de aplicación ninguno de los supuestos previstos en el art. 91 LIVA relativos a la aplicación de las tarifas reducidas y superreducidas, el tipo impositivo que corresponderá será del 21%.

IVA devengado o repercutido = $600.000 \times 21\% = 126.000$ euros.

f) El art. 20.Uno.23.º LIVA establece las exenciones de IVA en materia de arrendamientos y específica de forma expresa en su apartado c') que no disfrutarán de exención del IVA los arrendamientos de terrenos por exposiciones o para publicidad.

Así, el supuesto planteado, el alquiler de terrenos para vallas publicitarias, no disfrutará de exención a efectos del IVA. En este sentido, hay que mencionar que la DGT, en su resolución de 16 de diciembre de 1996, señaló la no exención en el IVA del alquiler de las fachadas de los edificios para uso publicitario. En definitiva, el alquiler de terrenos por instalación de vallas publicitarias está sujeto y no exento.

Tampoco es de aplicación aquí ninguno de los supuestos previstos en el art. 91 LIVA relativos a las tarifas reducida y superreducida. Por ello, el IVA devengado o repercutido será: $50.000 \times 21\% = 10.500$ euros.

g) El art. 20.Uno.23.º b) LIVA indica que disfrutarán de exención a efectos del IVA, los arrendamientos de edificios o de las partes de los mismos destinados a vivienda, incluidos los garajes y anexos y los muebles siempre que se arrienden conjuntamente con la vivienda. En este caso, el arrendamiento de viviendas está sujeto y exento de IVA.

h) El art. 20.Uno.23.º LIVA, relativo a las exenciones en materia de arrendamientos, dispone que el arrendamiento de una vivienda para su utilización como oficina por parte de una empresa de servicios, no disfrutará de exención. En este sentido, hace falta que nos remitamos a el artículo 3 LAU, el cual establece de forma clara la distinción entre arrendamiento de vivienda y arrendamiento para uso diferente de la vivienda. En consecuencia, el arrendamiento de vivienda para usarla como oficina está sujeto y no exento de IVA.

En este supuesto es también aplicable el tipo general, por no incluirse el arrendamiento distinto del uso como vivienda entre los bienes sometidos al tipo reducido o superreducido. El IVA devengado o repercutido es: $240.000 \times 21\% = 50.400$ euros.

i) A tenor del art. 20.Uno.23.º LIVA, el arrendamiento de locales de negocio no disfruta de exención a efectos de IVA. El arrendamiento de locales de negocio está, pues, sujeto y no exento. Y al igual que los últimos supuestos analizados, también esta operación tributa al tipo ordinario:

IVA devengado o repercutido: $150.000 \times 21\% = 31.500$ euros.

j) La venta de maquinaria de segunda mano tiene el concepto de entrega de bien, según indica el art. 8.Uno LIVA. Esta entrega de bienes no disfruta de la exención prevista en el artículo 20.Uno.25.º LIVA, pues el bien en cuestión, al estar afectado a la actividad empresarial de la sociedad, no sufre las limitaciones en el derecho a deducir que prevé el artículo 95.Uno LIVA. Por tanto, la venta de la maquinaria afectada a la actividad empresarial está sujeta y no exenta.

De nuevo, y por las mismas razones ya advertidas, esta operación tributa al tipo de gravamen ordinario: IVA devengado o repercutido: $200.000 \times 21\% = 42.000$ euros.

Cálculo de la prorrata

La regla de la prorrata se aplica cuando el sujeto pasivo hace operaciones que dan derecho a deducción y otras que no generan este derecho, como las operaciones no sujetas o exentas.

La prorrata general se calcula aplicando la fórmula dispuesta en el art. 104 LIVA. En la aplicación de esta fórmula hace falta tener en cuenta, a los efectos de determinar los valores del numerador y el denominador, lo que indica el artículo 104.Dos LIVA. Así, entre otras, no se computarán en ninguno de los términos de la relación:

- Las cuotas del IVA que hayan gravado las operaciones a que se refiere el apartado 2.º del citado artículo 104.Tres LIVA (cuotas del IVA que hayan gravado directamente las operaciones realizadas desde establecimientos permanentes situados fuera del territorio de aplicación del impuesto, cuando los costes relativos a dichas operaciones no sean soportados por establecimientos permanentes situados dentro del mencionado territorio).
- El importe de las entregas y exportaciones de los bienes de inversión que el sujeto pasivo haya utilizado en su actividad profesional.

En nuestro caso, el importe total de las operaciones que originan el derecho a la deducción será:

- Venta de solares –a): 500.000 euros.
- Construcción y venta de pisos –d): 1.600.000 euros.
- Venta de nave industrial –e): 600.000 euros.
- Alquiler de terrenos para instalar vallas publicitarias –f): 50.000 euros.
- Arrendamiento de vivienda para uso de oficina –h): 240.000 euros.
- Alquiler de un local comercial –i): 150.000 euros.
- TOTAL OPERACIONES DEDUCIBLES: 3.140.000 euros.

Hay que subrayar que no se computan en la determinación de este importe la venta de la máquina del apartado j) en aplicación de lo que establece el artículo 104.Tres.3.º LIVA.

El importe anual de operaciones será la suma de todos los conceptos expresados en el supuesto de hecho, no exentos y exentos, a excepción de la ya citada venta de la maquinaria en aplicación de la regla anteriormente mencionada (art. 104.Tres.3.º LIVA).

- TOTAL ANUAL DE OPERACIONES –a) + b) + c) + d) + e) + f) + g) + h) + i) = 5.490.000 euros.

Aplicando la fórmula antes indicada tendremos que el porcentaje a aplicar en concepto de prorata será:

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

El valor resultante de la aplicación de la fórmula (57,19) se redondea al alza (58), de acuerdo con lo que estipula el último párrafo del art. 104.Dos LIVA.

28. a) La respuesta a la consulta de la DGT **V0025-02**, de 8 de julio del 2002, recuerda que el artículo 95 LIVA establece, para los vehículos automóviles de turismo que se empleen en todo o en parte en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional, una presunción legal de afectación de dichos vehículos a la citada actividad del 50%, salvo para vehículos destinados a finalidades específicas, en que dicha presunción es del 100%. En esta última situación se hallan sólo los vehículos que tengan la consideración de vehículos mixtos de acuerdo con la legislación sobre tráfico y circulación de vehículos y que se destinen efectivamente al transporte de mercancías, condiciones que no cumple un vehículo todo terreno y un remolque.

En consecuencia, de acuerdo con la doctrina de la DGT, las cuotas soportadas por un empresario ganadero por la adquisición del vehículo todo terreno y de los correspondientes remolques, que serán utilizados en su actividad, podrán ser objeto de deducción en un 50%, conforme a lo previsto en el artículo 95.Tres, regla 2.ª, LIVA. Únicamente si este sujeto acredita un grado efectivo de utilización de dicho vehículo y de los remolques en el desarrollo de la actividad diferente del 50% aplicado inicialmente según la citada presunción legal de afectación, resultará procedente la regularización de la deducción inicialmente practicada, según lo dispuesto en la regla 3.ª del apartado tres del citado artículo 95.

En todo caso, evidentemente, será necesario que dicho vehículo y sus remolques estén integrados en el patrimonio empresarial del consultante, así como debidamente contabilizados e incluidos en los registros oficiales de la actividad desarrollada, y el ejercicio del derecho a la deducción de las cuotas soportadas en la adquisición del vehículo y de los remolques a que se refiere el enunciado deberá ajustarse, además, a las restantes condiciones y requisitos previstos en el capítulo I del título VIII de la LIVA.

b) Tal como dispone la respuesta a la consulta de la DGT **V0073-01**, de 28 de noviembre del 2001, cuando se produce el retracto legal el copropietario que vendió su parte a otras empresas adquirentes, a los que repercutió las cuotas de IVA expidiendo las facturas correspondientes, deberá rectificar estas últimas expidiendo una nueva factura rectificativa en la que conste como destinatario de la operación el retrayente, al quedar subrogado en la posición de los compradores. Si el copropietario que vendió su parte del proindiviso se opusiera a la expedición de una nueva factura rectificativa, el retrayente podrá interponer la correspondiente reclamación económico-administrativa. En todo caso, este último sujeto sólo podrá deducirse la cuota de IVA resultante de la factura rectificada, pero no las cuotas de IVA de las facturas expedidas a nombre de las otras empresas compradoras del solar, aunque como consecuencia del ejercicio de su derecho de retracto legal deba pagar a aquéllas el importe de dicho impuesto repercutido por el copropietario que transmitió su parte del solar. Esta circunstancia deriva, al parecer de la DGT, de la redacción literal del artículo 97.Uno.1.º LIVA, según el cual sólo pueden ejercitar el derecho a la deducción los sujetos pasivos que estén en posesión del documento justificativo de su derecho, considerándose como tal, la factura original expedida por quien realice la entrega o preste el servicio.

c) La respuesta debe ser afirmativa a tenor de la doctrina de la DGT en la respuesta a la consulta **V0179-04**, de 8 de octubre del 2004, si tenemos en cuenta que el artículo 7.8.º LIVA

señala que estarán en todo caso sujetas al impuesto las operaciones que los Entes públicos realicen en el ejercicio de determinadas actividades empresariales, entre las que se encuentra la actividad de distribución de agua, con independencia de cual sea la naturaleza de la contraprestación exigida por ello (precio privado, precio público o tributo). Por lo tanto, como las operaciones de distribución de agua están sujetas y no exentas y como las operaciones sujetas y no exentas originan el derecho a la deducción, tal y como señala el artículo 94.Uno.1.º a) LIVA, las cuotas soportadas por el Ayuntamiento tendrán carácter deducible, de acuerdo con lo dispuesto en el capítulo I del título VIII LIVA.

d) Para saber qué porcentaje de IVA soportado es deducible por la compra del equipo de aire acondicionado a que se hace mención en este caso planteado, se debe atender a lo que dicta la consulta vinculante de la DGT V0302-04, de 24 de noviembre del 2004. La DGT resuelve esta consulta indicando que el régimen de deducciones en sectores diferenciados de la actividad empresarial o profesional se regula en el artículo 101 LIVA. Este precepto indica que los sujetos pasivos que realicen actividades económicas en sectores diferenciados de la actividad empresarial o profesional deben aplicar separadamente el régimen de deducciones respecto de cada uno de ellos.

Cuando se efectúen adquisiciones o importaciones de bienes o servicios para su utilización en común en varios sectores diferenciados de actividad, será de aplicación lo establecido en el artículo 104, apartados dos y siguientes de la LIVA, para determinar el porcentaje de deducción aplicable respecto de las cuotas soportadas en dichas adquisiciones o importaciones, computándose a tal fin las operaciones realizadas en los sectores diferenciados correspondientes y considerándose que, a tales efectos, no originan el derecho a deducir las operaciones incluidas en el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca o en el régimen especial del recargo de equivalencia.

Siguiendo la doctrina de la DGT en la consulta mencionada, la empresa del enunciado debe incluir en el numerador de la prorata el importe total, determinado para el año que corresponda, de la contraprestación de las operaciones de prestación de servicios realizados que no se encuentren incluidos en el régimen de recargo de equivalencia. Es decir, se incluirá en el numerador el importe de las operaciones relativas a lavandería y salón de belleza. En el denominador ha de incluirse el importe total, determinado para el mismo período de tiempo, de la contraprestación de todas las operaciones realizadas por el sujeto pasivo en el ejercicio de su actividad empresarial, incluidas las correspondientes al sector de actividad sometido al régimen especial de recargo de equivalencia. O sea, el importe total correspondiente a las operaciones de lavandería, salón de belleza y comercio de productos de perfumería. El importe obtenido se debe multiplicar por cien y la prorata resultante debe redondearse a la unidad superior.

e) Luisa, como arrendadora de un inmueble, aunque sea con carácter ocasional, se considera a los efectos del IVA una empresaria, según el art. 4 LIVA. Esta operación, además, no está exenta del impuesto, como nos recuerda la respuesta a la consulta de la DGT V2420-05, de 28 de noviembre del 2005, ya que el art. 20.Uno.23.º LIVA se refiere exclusivamente al arrendamiento de edificios o partes de los mismos destinados exclusivamente a viviendas, incluidos los garajes y anexos accesorios a estas últimas y los muebles, arrendados conjuntamente con aquellos, y no se extiende por tanto a los arrendamientos de viviendas efectuados a personas físicas o jurídicas que no los destinen directamente a vivienda, como en el caso consultado que se va a destinar el inmueble como sede de oficinas de la arrendataria.

En consecuencia, y teniendo en cuenta las prescripciones generales incluidas en los artículos 92 y 94 LIVA en materia de deducción de las cuotas de IVA soportadas, en aplicación de la doctrina de la DGT podemos concluir que las cuotas soportadas por Luisa en la compra de la vivienda y garaje podrán ser objeto de deducción siempre y cuando el arrendamiento de las citadas edificaciones esté sujeto y no exento de IVA.

29. a) El art. 20.Dos LIVA establece que "las exenciones relativas a los números 20.º, 21.º y 22.º del apartado anterior podrán ser objeto de renuncia por el sujeto pasivo, en la forma y con los requisitos que se determinen reglamentariamente, cuando el adquirente sea un sujeto pasivo que actúe en el ejercicio de sus actividades empresariales o profesionales y, en función de su destinación previsible, tenga derecho a la deducción total del impuesto soportado por las correspondientes adquisiciones. Se entenderá que el adquirente tiene derecho a la deducción total cuando el porcentaje de deducción provisionalmente aplicable en el año en el que se haya de soportar el impuesto permita su deducción íntegra, incluso en el supuesto de cuotas soportadas anteriormente al comienzo de la realización de entregas de bienes o prestaciones de servicios correspondientes a actividades empresariales o profesionales".

Por su parte, el art. 8 RIVA determina que "la renuncia a las exenciones reguladas en los números 20, 21 y 22 del apartado uno del artículo 20 de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, deberá comunicarse fehacientemente al adquirente con carácter previo o simultáneo a la entrega de los correspondientes bienes. La renuncia se practicará por cada operación realizada por el sujeto pasivo y, en todo caso, deberá justificarse con una declaración suscrita

por el adquirente, en la que éste haga constar su condición de sujeto pasivo con derecho a la deducción total del Impuesto soportado por las adquisiciones de los correspondientes bienes inmuebles".

El Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) niega la renuncia de la exención efectuada después de producida la transmisión del inmueble, en resolución de 27 de septiembre de 1997, estableciendo que la letra de la norma no ofrece duda y resulta claro que la renuncia se ha querido revestir de un carácter formalista que condiciona su validez. De tal manera, sigue argumentado el órgano revisor, que no es suficiente que pueda probarse que se cumplen los dos primeros requisitos (que el transmitente sea sujeto pasivo y que el adquirente también lo sea y goce del derecho a la deducción íntegra del IVA soportado), sino que estos han de reflejarse y comunicarse por escrito al transmitente, de la misma forma que éste debe dejar constancia expresa de la renuncia a la exención. Por todo lo dicho, el TEAC concluye que un documento privado en el que no conste la renuncia declarada por el transmitente en el momento en que tiene lugar la transmisión invalida cualquier posibilidad de practicar dicha renuncia, y aunque este extremo figure posteriormente en un documento público o privado posterior tampoco esta circunstancia es suficiente, puesto que el reglamento del IVA exige que la constancia fehaciente de la renuncia sea previa o simultánea a la entrega del bien.

Por su parte, la Audiencia Nacional también subraya el carácter formal de la renuncia, al establecer, en Sentencia de 17 de diciembre del 2003, que una cláusula en la que el transmitente manifiesta haber recibido de los compradores antes de la mencionada renuncia la cantidad correspondiente al IVA que grava la transmisión, obligándose a ingresar en tiempo y forma dicha cantidad, no contiene los requisitos exigidos para la renuncia, porque no aparece la constancia de que el adquirente sea un sujeto pasivo con derecho a la deducción total del impuesto soportado.

En nuestro caso, pues, al no haberse efectuado la renuncia de la exención antes o durante la transmisión del inmueble, no es posible renunciar posteriormente a la misma, debiendo tributar esta operación por el ITPAJD.

b) En la web del Consejo General de Poder Judicial podemos acceder a las bases de datos de la jurisprudencia del Tribunal Supremo y de los diferentes tribunales superiores de Justicia. En relación con el supuesto planteado, son interesantes los criterios adoptados por la STSJ de Andalucía (Sevilla) 298/2007, de 30 de marzo.

Como acabamos de indicar en la actividad anterior, en las segundas y ulteriores entregas de edificaciones se aplica el ITPAJD y no el IVA, por el hecho de que este tipo de operaciones goza de exención en este último impuesto (art. 20.Uno.22 LIVA). No obstante, esta exención del IVA es renunciable si se cumplen los requisitos del art. 20.Dos LIVA, y entre ellos los requisitos formales del art. 8 RIVA (constar la renuncia previa o simultáneamente a la entrega del bien y comunicarla al adquirente, y presentar por parte de este último sujeto una declaración en la que se haga constar su condición de sujeto pasivo del IVA con derecho a la deducción total del impuesto soportado por la adquisición del bien inmueble. Si se hace de este modo, la operación tributa por IVA y el sujeto pasivo adquirente podrá deducir la totalidad de la cuota soportada derivada de la misma.

A pesar de que la doctrina administrativa adopta, como hemos visto, una interpretación estricta exigiendo el cumplimiento inexcusable de los requisitos formales reglamentarios, la STSJ de Andalucía indicada al inicio adopta una posición antiformalista sobre la base de la doctrina del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, "a cuyo tenor la normativa nacional debe entenderse siempre de acuerdo con el principio de neutralidad establecido por la Sexta Directiva, sin que formalismos sin significación alguna para la gestión del impuesto o la prevención del fraude puedan impedir el derecho a deducir". De acuerdo con esta tesis, si el transmitente declara que ha procedido a repercutir el IVA y el adquirente solicita la no sujeción al ITPAJD, el TSJ de Andalucía interpreta que las dos partes conocen que se trata de una operación sujeta y exenta en el IVA, de manera que con la repercusión del IVA se está comunicando materialmente una renuncia a la exención que, como tal, es conocida por el adquirente desde el momento que solicita la no sujeción al ITPAJD. Si, además, el requisito de que el adquirente tenga derecho a la deducción total queda reflejado en la contabilidad y los registros exigidos por la regulación del IVA, con los documentos del negocio "queda plenamente cumplida la finalidad del requisito formal en cuanto a los intereses de los intervinientes, quedando igualmente salvaguardados los intereses de la Hacienda, que ningún quebranto ha podido sufrir por la omisión formal irrelevante". En estos casos, acaba diciendo el tribunal, "de acuerdo con lo dicho al principio acerca del modo en que deben interpretarse los requisitos formales, en cuanto están en juego el principio de neutralidad y la igualdad en la aplicación de la exención, hemos de entender plenamente satisfecha la finalidad del requisito formal, por lo que debe entenderse bien renunciada la exención y correcta la deducción".

Bibliografía

Nota: La bibliografía contenida en este apartado hace referencia únicamente a los trabajos relacionados específicamente con las deducciones de la cuota y las devoluciones del 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 del 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).

Banacloche Pérez, J. (2012). "IVA: deducciones". *Impuestos* (núm. 19-20).

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 del 2007 y de la reciente jurisprudencia del TJCE". *Quincena Fiscal* (núm. 17).

Barrachina Juan, E. (2013). "Deducción en el IVA: plazo de caducidad". *Consell Obert: Recull Informatiu del Consell General dels Col·legis de Graduats Socials de Catalunya* (núm. 282).

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". En: J. M. de Bunes Ibarra (coord.). *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 del 2010)". *Noticias de la Unión Europea* (núm. 321).

Calvo Vérguez, J. (2011). "El régimen de deducción aplicable en el IVA a los bienes de inversión". *Carta Tributaria. Monografías* (núm. 21-22).

Calvo Vérguez, J. (2011). "La delimitación de sectores diferenciados en el IVA de cara a la aplicación de la regla de prorrata". *Revista de Información Fiscal* (núm. 106).

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 en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de Luxemburgo". *Impuestos* (núm. 2).

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.

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

Cruz Amorós, M. (2012). "El derecho a deducción: normas y requisitos generales". En: Chico de la Cámara, P.; Galán Ruiz, J. (ed. lit.). *Comentarios a la Ley y Reglamento del IVA*. Cizur Menor: Thomson Reuters Civitas.

De Miguel Canuto, E. (2013). "Devoluciones de IVA a no establecidos en territorio nacional". *Quincena Fiscal* (núm. 5).

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 del 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 del 2008)". *Noticias de la Unión Europea* (núm. 308).

García Novoa, C. (2012). "La deducción en el IVA". *Noticias de la Unión Europea* (núm. 331).

García Novoa, C. (2012). "La deducción del IVA soportado antes del inicio de la actividad". En Chico de la Cámara, P.; Galán Ruiz, J. (ed. lit.). *Comentarios a la Ley y Reglamento del IVA*. Cizur Menor: Thomson Reuters Civitas.

García-Torres Fernández, M.J. (2013). "Los intereses de demora por devolución de IVA en un caso de contravención del Derecho comunitario". *Crónica Tributaria* (núm. Extra 5).

Gil Maciá, L.; Sánchez Sánchez, A. (2012). "Recuperación parcial del IVA no deducible que soportan las bibliotecas virtuales". *Estudios Financieros. Revista de Contabilidad y Tributación* (núm. 356).

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).

Ibáñez Brillas, P. (2011). "Las sentencias del Tribunal Supremo de 24 de noviembre de 2010 (recurso de casación 546/2006) y de 23 de diciembre de 2010 (recurso de casación para unificación de doctrina 82/2007), que confirman el criterio de la de 4 de julio de 2007 (recurso de casación 96/2002) en materia de derecho de devolución de cuotas de IVA soportadas habiendo caducado el derecho a su compensación". *Crónica Tributaria* (núm. 140).

Ibáñez García, I. (2011). "La opción por la prorata especial en el IVA: STS de 24 de febrero de 2011". *Quincena Fiscal* (núm. 12).

Ibáñez García, I. (2012). "Caso DIA. IVA: operaciones financieras accesorias excluidas del cálculo de la prorata a la luz del Derecho Comunitario". *Noticias de la Unión Europea* (núm. 327).

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

Lezcano Artal, A. (2011). "Sobre la procedente deducibilidad del 100% de IVA soportado en la adquisición de vehículos utilizados en la actividad económica, con independencia del grado de afectación a la misma". *Tribuna Fiscal* (núm. 243).

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 del 2010)". *Noticias de la Unión Europea* (núm. 316).

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).

Lucas Durán, M. (2000). "Deducción del IVA soportado con anterioridad al inicio de la actividad: STJCE Gabralfisa de 21 de marzo del 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 del 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 del 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).

Martín Queralt, J. B. (2013). "La deducción en el IVA soportado en la adquisición de los bienes de inversión que no entran inmediatamente en funcionamiento". *Tribuna Fiscal* (núm. 264).

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).

Martínez-Carrasco Pignatelli, J. M. (2012). "Derecho a la deducción y exención del IVA y fraude intracomunitario: jurisprudencia reciente del Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea". *Revista Técnica Tributaria* (núm. 99).

Martínez-Carrasco Pignatelli, J. M. (2013). "Incompatibilidad con el ordenamiento comunitario de las limitaciones del derecho nacional de los Estados miembros a la deducción y exención del IVA". *Gaceta Fiscal* (núm. 331).

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).

Molinos Rubio, L. M. (2011). "La Directiva 2008/9/CE. Devoluciones del Impuesto sobre el Valor Añadido a empresarios y profesionales no establecidos en territorio de aplicación del Impuesto". *Noticias de la Unión Europea* (núm. 323).

Olea Romacho, A. R. (2011). "La regla de prorrata del IVA y su aplicación en las entidades locales". *Revista de Estudios Locales. Cunal* (núm. 143).

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. 67-68).

Peña Alonso, J. L. (2012). "El régimen de deducciones en sectores diferenciados, la regla de prorrata y la regularización por bienes de inversión (artículos 101-110 de la Ley 37/1992,

de 28 de diciembre)". En: Chico de la Cámara, P.; Galán Ruiz, J. (ed. lit.). *Comentarios a la Ley y Reglamento del IVA*. Cizur Menor: Thomson Reuters Civitas.

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". En: C. Arranz de Andrés y 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.

Ruiz Hidalgo, C. (2012). "Vulneración del derecho a la deducción del IVA soportado por la aplicación retroactiva de la normativa de los Estados miembros". *Noticias de la Unión Europea* (núm. 331).

Sánchez Blázquez, V. M. (2012). "Devoluciones". En: Chico de la Cámara, P.; Galán Ruiz, J. (ed. lit.). *Comentarios a la Ley y Reglamento del IVA*. Cizur Menor: Thomson Reuters Civitas.

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 sus deducción, regularización y devolución: a propósito de la STJCE de 18 de junio del 2009, asunto C-556/07, Stadeco". *Estudios Financieros. Revista de Contabilidad y Tributación* (núm. 321).

Sanz Díaz-Palacios, J. A. (2012). "Consumación y prescripción penales en la obtención indebida de devoluciones tributarias: el caso del IVA, en particular". *Impuesto* (núm. 19-20).

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

Serna Blanco, L. (2013). "La aplicación obligatoria de la prorrata especial en el IVA: caso práctico". *Revista de Información Fiscal* (núm. 112).

Simón de Mena Arenas, R.; Lafuente González de Suso, A. (2006). "La prorrata de IVA y las entidades financieras: estado de la cuestión". En: F. de Luís Díaz de Monasterio-Guren y 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. 15-16).

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).

Velarde Aramayo, M. S. (2013). "La deducción del IVA en la transmisión del patrimonio empresarial a la luz de la jurisprudencia del TJUE". *Revista General de Derecho Europeo* (núm. 31).

