

Unidad Didáctica 4

Deducciones y devoluciones

Contenido

1. Deducciones
2. Cuantía de las deducciones
3. Recuperación del impuesto
4. Corrección de las deducciones iniciales
5. Cuotas soportadas antes inicio actividad empresarial (liva art. 111; riva art. 27)

1. Deducciones

El proceso de liquidación del IVA vendrá determinado por la diferencia entre las cuotas repercutidas a los clientes y las cuotas soportadas en la adquisición de bienes y servicios. Pero, no siempre, las cuotas soportadas por una empresa podrán ser deducidas. Para que la deducción de dichas cuotas sea correcta, deberán cumplirse una serie de requisitos y los cuales son objeto de estudio a continuación.

1.1. Sujetos pasivos con derecho a deducir (LIVA Art. 93)

Las cuotas soportadas serán deducibles cuando los sujetos pasivos:

- Tengan la condición de **empresarios o profesionales** de conformidad con lo dispuesto en el art. 5 de la LIVA. Con carácter general, es un requisito necesario que dichos empresarios o profesionales estén establecidos en el TAI, ya que los no establecidos recuperan el IVA vía devolución.
- Haber **iniciado** la realización habitual de las **entregas de bienes o prestaciones de servicios** correspondiente a sus actividades empresariales o profesionales.

No obstante, se podrán deducir las cuotas soportadas o satisfechas, antes del inicio de la realización habitual de las entregas de bienes o prestaciones de servicios propias de la actividad, de acuerdo a lo establecido en los artículos 111, 112 y 113 de la LIVA.

- Desde el 1.1.2015 se establece que aquellas administraciones públicas que realicen conjuntamente operaciones sujetas al Impuesto y operaciones no sujetas (art. 7.8.º de la LIVA), podrán deducir las cuotas soportadas por las adquisiciones de bienes y servicios destinados tanto a las operaciones sujetas como a las no sujetas, de acuerdo a un criterio lógico de imputación de cuotas (art. 93.Cinco de la LIVA).



Ejemplo

Un matrimonio, casado en régimen de gananciales promueve la construcción de su vivienda habitual. Una vez terminada la construcción, el marido comienza una actividad empresarial y decide afectar una parte de la cochera a dicha actividad.

No se puede deducir el IVA soportado por la construcción, pues en el momento de la construcción no existía ninguna intención de afectar parte del inmueble a una actividad empresarial.

1.2. Cuotas deducibles (LIVA Art. 92 y 98.Uno y cuatro)

Los sujetos pasivos podrán deducir el IVA cuando reúnan los siguientes requisitos:

- Que se trate de cuotas del IVA devengadas por las operaciones gravadas que realicen en el **interior del país**.
- Debe tratarse de cuotas **ya devengadas**: no se podrán deducir cuota de IVA que aún no se ha producido su devengo.
- Que hayan sido **efectivamente soportadas** y el sujeto disponga del documento justificativo de la misma.
- Que se hayan soportado por **repercusión directa** o satisfecho **por el sujeto pasivo**, por lo tanto, la cuota solo será deducible por el sujeto pasivo y por las siguientes operaciones:
 - Las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por otro sujeto pasivo del Impuesto.
 - Las importaciones de bienes.
 - Las entregas de bienes y prestaciones de servicios referentes al autoconsumo y que se regulan en el art. 9.1.c y d, art. **84.1.2 y 4**, y art. 140.Quinque de la LIVA.
 - Las adquisiciones intracomunitarias de bienes y las operaciones asimiladas a las adquisiciones intracomunitarias.

- Que las cuotas soportadas por bienes y servicios adquiridos se destinen al desarrollo de la actividad empresarial o profesional.



Ejemplo

No tiene consideración de bienes de inversión por no estar destinado a ser utilizado como instrumento de trabajo o medio de explotación:

- La compra de una antigüedad para su reventa.
- La compra de una antigüedad para decoración de la oficina.
- La compra de un piso para ser revendido.

En este último caso si sería considerado bien de inversión si la empresa se dedica a los alquileres y la compra la destina a dicho fin.

1.3. Cuotas no deducibles (LIVA Art. 95 y 96)

La Ley del IVA recoge una limitación general al derecho de deducción regulada en su art. 95 y que exige que el bien o servicio se encuentre afecto a la actividad empresarial o profesional. Además recoge una serie de limitaciones, exclusiones y restricciones específicas reguladas en su art. 96.

Limitaciones generales

Los empresarios o profesionales **no podrán deducir** las cuotas soportadas por la adquisición de bienes o servicios que no se encuentren afecten, directa y exclusivamente, a la actividad empresarial o profesional.

No se entenderán afectos directa y exclusivamente a la actividad empresarial o profesional, entre otros:

- Los bienes o servicios que se utilicen tanto en actividades empresariales como no empresariales, en periodos de tiempo alternos, así como para necesidades privadas.
- Los bienes o derechos que **no figuren en la contabilidad** o registros oficiales de la actividad empresarial o profesional.
- Los bienes y derechos adquiridos por el sujeto pasivo que no se integren en su patrimonio empresarial o profesional.
- 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.



Ejemplo

El Sr. Peláez desarrolla su actividad profesional, en un despacho establecido dentro de su vivienda familiar y solamente dispone de un contador de la luz, por lo cual no da derecho a deducir en ninguna cuantía las cuotas soportadas.

Con independencia de lo estudiado en este apartado, existen determinado bienes, concretamente los **bienes de inversión**, que son objeto de utilización en todo o parte de la actividad empresarial o profesional y que podrán deducirse, tales como:

- Bienes de inversión **distintos de los citados** en párrafos anteriores, en la medida en que dichos bienes van a ser utilizados en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional.
- **Turismo, sus remolques, ciclomotores y motocicletas**, se presumirán afectados al desarrollo de la actividad empresarial o profesional en la proporción del 50 %. Se presume una afectación del 100 % de elementos tales como: vehículos de transporte de mercancías; transporte remunerado de viajeros; enseñanza de pilotos y conductores; los utilizados para demostraciones o pruebas por los fabricantes; etc.



Ejemplo

El Sr. Peláez, adquiere un equipo informático valorado en 3.800 €, que utilizara en un 70 % en la actividad profesional y el resto para uso familiar.

Por lo tanto solo podrá deducir un 70 % de las cuotas soportadas por su adquisición.

Limitaciones específicas

El art. 96 de la LIVA establece que **no podrán ser objeto de deducción**, en ninguna proporción, las cuotas soportadas por la adquisición de los bienes y servicios siguientes:

- Las compras de joyas, alhajas, piedras preciosas, perlas y objetos elaborados con oro o platino.
- Alimentos, bebidas y tabaco (siempre y cuando se adquieran para fines ajenos a la actividad empresarial o profesional).
- Espectáculos, viajes de carácter recreativo.
- Bienes destinados a atenciones a clientes, asalariados o terceras personas (excepto muestras gratuitas, los objetos publicitarios de escaso valor, bienes destinados exclusivamente a ser objeto de entrega o cesión de uso, etc.).

La ley establece la posibilidad de deducción de las cuotas soportados por la adquisición de los citados bienes o servicios cuando:

- Dichos bienes sean adquiridos para una 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.



Ejemplo

Una empresa dedicada a la hostelería si podrá deducir las cuotas soportadas, por la adquisición de alimentos, bebidas, tabaco.

El economista de una Asesoría Fiscal localizada en Cádiz, ante las continuas reformas fiscales, asiste a un curso de 3 días de duración en Madrid. En esta casuística, los gastos de viaje, hotel, comida, etc., son deducibles los gastos.

1.4. Ejercicio del derecho a la deducción

Cuando se habla del ejercicio del derecho a la deducción, se puede hacer referencia tanto a los requisitos formales como temporales.

Con requisitos formales, se regula en el art. 97 de la LIVA y hace referencia al documento justificativo de la adquisición de bienes o servicios. El sujeto pasivo para proceder a la deducción de la cuota soportada deberá disponer del **documento justificativo**, como puede ser:

- La factura original expedida por quien realice la entrega o preste el servicio, o en su nombre y por su cuenta, por su cliente o por un tercero.
- La factura original expedida por quien realice la entrega que dé lugar a una adquisición intracomunitaria de bienes sujeta al impuesto, siempre que dicha adquisición esté debidamente consignada en la autoliquidación del IVA.
- En el caso de las importaciones, el documento en el que conste la liquidación practicada por la Administración o, si se trata de operaciones asimiladas a las importaciones, la autoliquidación en la que se consigne el Impuesto devengado con ocasión de su realización.

- La factura expedida por el sujeto pasivo en los casos de inversión del sujeto pasivo (art. 84.Uno 2º, 3º y 4º) y de operaciones con oro de inversión (art. 140.Quinque).
- El recibo original firmado por el titular de la explotación agrícola, forestal, ganadera o pesquera en caso de adquisiciones a sujetos pasivos acogidos al régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca.

Dichos documentos deberán cumplir una serie de requisitos:

- Dichos documentos **deberán cumplir todos y cada uno de los requisitos** establecidos legal y reglamentariamente por el R. D. 1619/2012. De no cumplirse, no queda justificado el derecho a deducción excepto que se produzca la correspondiente rectificación de los mismos. El derecho a la deducción de las cuotas cuyo ejercicio se justifique mediante un documento rectificativo solo podrá efectuarse en el período impositivo en el que el empresario o profesional reciba dicho documento o en los siguientes.
- En ningún supuesto se podrá deducir una **cuantía superior** a la cuota tributaria expresa y separadamente consignada que haya sido repercutida o, en su caso, satisfecha según el documento justificativo de la deducción.
- Tratándose de bienes o servicios **adquiridos** en común **por varias personas**, cada uno de los adquirentes podrá deducir la parte proporcional, siempre que en el original y en cada uno de los ejemplares duplicados de la factura se consigne, en forma distinta y separada, la porción de base imponible y cuota repercutida a cada uno de los destinatarios.

Con **requisitos temporales** se hace referencia a la aplicación de la deducción en el tiempo, es decir, que el derecho a la deducción **nace** en el momento en que se **devengan las cuotas deducibles**, salvo en los casos siguientes supuestos:

- En las **importaciones de bienes y operaciones asimiladas a las importaciones** cuyas declaraciones se realicen en plazo: desde el momento en que se produce el devengo de las cuotas deducibles.
- En las entregas ocasionales de **medios de transporte nuevos**: cuando se efectúe la entrega.

- Por las entregas de **objetos de arte, antigüedades y objetos de colección** a las que sea de aplicación el régimen general del impuesto: cuando se devengue el impuesto correspondiente a las entregas de dichos bienes efectuadas por el revendedor.

El derecho a la deducción se regula en el art. 99 de la LIVA, donde se establece que los sujetos pasivo a través de las autoliquidaciones de cada periodo (mensual o trimestral) harán efectivo el derecho a poder deducir del total impuesto devengado en el periodo, la cuantía global de las cuotas deducibles soportadas en ese mismo periodo.

En los apartados 4º y 5º del art. 99 de la LIVA, se establece que las cuotas deducibles se entienden soportadas cuando:

- En el momento en que el empresario o profesional que las soportó **reciba la factura** o documento justificativo del derecho.
- Si el **devengo del impuesto se produjera en un momento posterior** al de la recepción de la factura, será deducible cuando se devenguen las cuotas, es decir cuando se reciba el bien o la prestación del servicio.
- En las **adquisiciones o importaciones de 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 es decir, cuando se produce la cesión del uso.

El derecho a la deducción se ejercitará en las autoliquidaciones en las que se hayan soportado las correspondientes cuotas deducibles, con un plazo máximo de cuatro años, contados a partir del nacimiento del mencionado derecho.

Las cuotas pendientes de deducción en los supuestos de declaración de concurso cuyo derecho a la deducción de las cuotas soportadas no se hubiera ejercido con anterioridad a la misma, deberá ejercitarse en la autodeclaración correspondiente al periodo de liquidación en el que se hubieran soportado. De no haberse realizado y siempre que no hubiera transcurrido el plazo de cuatro años, el concursado o, en su caso la administración concursal, podrá deducirlas mediante la rectificación de la autodeclaración relativa al periodo en que fueron soportadas.



Ejemplo

La empresa “Banquetes S. L.”, ante la renovación del mobiliario del restaurante, acuerda con fecha de 2-10-20X0 con la empresa “Mobiliario S. L.”, la entrega 120 mesas por un valor de 9.600 € y 1.200 sillas por un valor de 36.000 € (IVA sin incluir), de acuerdo con los siguientes plazos:

- El 10-12-20X0 se efectúa un primer pago de 15.600 € más su correspondiente IVA, y “Mobiliario S. L.” emite un recibo que no cumple los requisitos de la factura.
- El 25-03-20X1 se recibe el mobiliario.
- La factura correspondiente a la entrega por la diferencia 30.000 con su correspondiente IVA, se recibe el 1-04- 20X1.
- “Banquetes S. L.”, realiza declaraciones trimestrales por el IVA.

La fecha del acuerdo no tiene importancia a efectos del ejercicio del derecho a la deducción del IVA soportado por “Banquetes S. L.”.

El primer pago realizado, “Banquetes S. L.” podría deducirse el IVA soportado, pero el recibo no cumplen las obligaciones formales de documento justificativo, por lo que “Banquetes S. L.” deberá reclamar a “Mobiliario S. L.”, la emisión de la factura por dicho importe entregado y mientras tanto no podrá deducírselo.

La recepción del mobiliario, determina el devengo del IVA por la cantidad restante de 30.000.

La factura se recibe el 1-04-20X1, por lo tanto no se podrá deducir el IVA soportado en la autoliquidación del primer trimestre del año, sino que deberá realizarlo en el segundo trimestre del año, cuya presentación será desde el 1 hasta 20 de julio.

2. Cuantía de las deducciones

Una vez estudiados los supuestos en que existe el derecho a la deducción, se deberá determinar la cuantía de las deducciones dentro de las operaciones de entregas de bienes y prestaciones de servicios que realiza el empresario o profesional.

2.1. Prorrata (LIVA Art.102 a 106)

Cuando los sujetos pasivos del impuesto llevan a cabo diferentes actividades empresariales o profesionales, que dan derecho a deducir estos podrán deducir la totalidad del impuesto soportado. Pero cuando alguna de dichas actividades no dan derecho a deducción, entonces las cuotas soportadas solo podrán deducirse en una proporción determinada, que es lo que se conoce como prorrata.

Dentro de la prorrata se encuentran dos modalidades: general y especial, y las cuales con objeto de estudio a continuación.

La prorrata general (LIVA art. 104)

La prorrata general consiste en calcular, para el IVA soportado por todos los bienes y servicios adquiridos un único porcentaje de deducción, tomando en consideración, para su cálculo, todas las operaciones efectuadas por el empresario y prescindiendo de la afectación o utilización concreta de cada bien o servicio adquirido.

Las cuotas soportadas son deducibles en el porcentaje siguiente:

$$\text{Porcentaje de deducción} = \frac{\text{Operaciones con derecho a deducción}}{\text{Total de operaciones}} \times 100$$

Si el resultado da una cantidad con decimales, se eleva siempre a la unidad superior siguiente.

Para la **obtención del porcentaje** de deducción, se tendrá en cuenta una serie de peculiaridades. Según el art. 104.3 de la LIVA, **no se incluirán ni en el numerador ni en el denominador:**

- Las operaciones realizadas desde **establecimientos permanentes situados fuera del territorio de aplicación del impuesto**.
- Las **cuotas del IVA** que hayan **gravado** directamente las operaciones a que se refiere el **apartado anterior**.
- El importe de las entregas y exportaciones de los bienes de inversión que el sujeto pasivo haya utilizado en su actividad empresarial o profesional.
- 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 (los arrendamientos siempre lo son).
- Las operaciones no sujetas al impuesto según lo dispuesto en el artículo 7 de esta Ley.
- Las operaciones de **autoconsumo de bienes** consistentes en la afectación o cambio de afectación de bienes para su utilización como bienes e inversión”.

El porcentaje de deducción aplicable provisionalmente cada año natural será el fijado como definitivo para el año precedente. Si durante el ejercicio se llevarán a cabo diferentes operaciones que puedan suponer un cambio en el porcentaje de deducción provisional, este nuevo porcentaje no será tenido en cuenta hasta finalizar el año, por lo que en todos los períodos de liquidación, excepto el último, se aplicará el mismo porcentaje.

Finalizado el año en curso se practicará la correspondiente regularización, con ello se habrá deducido finalmente el porcentaje que realmente corresponda, en función de las operaciones realizadas.

En el cálculo del porcentaje pueden producirse diferentes situaciones:

- En el **primer año de actividad**, el porcentaje de deducción será **propuesto a la Administración** por el sujeto pasivo, a través de la declaración censal.
- Se podrá solicitar un cambio del porcentaje aplicable. La solicitud deberá realizarse con razonamientos pues la Administración puede rebatirlos con los antecedentes que obran en su poder de años anteriores.



Ejemplo

El Sr. Clavijo desarrolla dos actividades profesionales: asesor fiscal y agente de seguros. Durante el año obtiene los siguientes ingresos y gastos de explotación:

	Base Imponible	IVA
Ingresos		
Agencia seguros (exenta)	20.000	
Asesor fiscal	18.000	3.780
Gastos		
Gastos explotación	7.800	1.638

El Sr. Clavijo tendrá que determinar que proporción del IVA soportado por los gastos de la explotación, podrá deducir en proporción de la actividad que se encuentra sujeta al impuesto (asesor) frente a la que se encuentra exenta (agencia de seguros).

$$\% \text{ deducción} = \frac{18.000}{18.000 \times 20.000} \times 100 = 47,37$$

Al dividir resulta una cantidad con decimales, se redondea a la unidad superior siguiente: 48 %.

La liquidación del impuesto sería:

IVA devengado	3.780,00 €
IVA soportado 1.638 x 48 %	786,24 €
	2.993,76 €
Diferencia a pagar	2.993,76 €

La prorrata especial (LIVA art. 103.dos; RIVA art. 28)

La aplicación de la prorrata especial se producirá en los siguientes supuestos:

- Cuando el sujeto pasivo **opte por su aplicación**, en los plazos y formas previstas, los cuales son:
 - En general, en la última autoliquidación del IVA correspondiente a cada año natural, procediéndose en tal caso, a la regularización de las deducciones practicadas durante el mismo.
 - En los supuestos de inicio de actividades, constituyan o no un sector diferenciado respecto de las que, en su caso, se vinieran desarrollando con anterioridad, hasta la finalización del plazo de presentación de la autoliquidación correspondiente al período en el que se produzca el comienzo en la realización habitual de las entregas de bienes o prestaciones de servicios correspondientes a tales actividades.

La opción por la aplicación de la regla de prorrata especial surtirá efectos en tanto no sea revocada por el sujeto pasivo. La opción por su aplicación tendrá una validez mínima de tres años naturales, incluido el año natural a que se refiere la opción ejercitada.

Transcurrido dicho período mínimo, la revocación podrá efectuarse en la última autoliquidación correspondiente a cada año natural, procediéndose en tal caso, a la regularización de las deducciones practicadas durante el mismo.

- Cuando el **montante total** de las cuotas deducibles en un año natural por aplicación de la regla de prorrata general **exceda en un 10 %** del que resultaría por aplicación de la regla de prorrata especial.

Para el cálculo del IVA soportado deducible, se deberán tener en cuenta:

- Las cuotas soportadas en bienes o servicios utilizados exclusivamente en operaciones con derecho a deducción, y no financiadas con subvenciones que no integran la base imponible se deducirán totalmente.
- Las cuotas soportadas en bienes o servicios utilizados exclusivamente en operaciones sin derecho a deducir no podrán deducirse.

- Las cuotas soportadas en bienes o servicios utilizados solo en parte en operaciones con derecho a deducción o financiadas con subvenciones que no integran la base imponible se deducen en el porcentaje de la prorrata general.



Ejemplo

El Sr. Clavel desarrolla dos actividades empresariales: alquiler de locales y alquiler de viviendas. Durante el año obtiene los siguientes ingresos y la adquisición de un ordenador:

	Base imponible	IVA
Ingresos		
Alquiler locales	80.000	16.800
Alquiler viviendas (exentas)	58.000	
Gastos		
Gastos alquiler locales	3.850	808,50
Gastos alquiler viviendas	4.100	861
Gastos comunes	5.800	1.218

Cálculo de la proporción que guardan las operaciones de alquiler de locales con respecto al total de las operaciones realizadas.

$$\frac{80.000}{80.000 + 58.000} \times 100 = 58 \%$$

Continúa en página siguiente >>

<< Viene de página anterior

Aplicación del porcentaje de prorrata:

Cuotas que correspondan a bienes utilizados exclusivamente en actividades con derecho a deducción	Son deducibles en su totalidad
Cuotas que correspondan a bienes utilizados exclusivamente en actividades sin derecho a deducción	No pueden ser objeto de deducción
Las cuotas que correspondan a bienes que se utilicen indistintamente en ambas actividades	Se deducen por aplicación de la prorrata general

58 % sobre 1.218 = 706 ,44 €

Liquidación:

IVA devengado	16.800,00 €
IVA deducible (808,50 + 706,44)	1.514,94 €
Diferencia a pagar	15.285,06 €

2.2. Sectores diferenciados (LIVA Art. 9.1º y 101)

De acuerdo a lo establecido en el art. 9.1 de la LIVA, se considerarán sectores diferenciados de la actividad empresarial o profesional los siguientes:

- Aquellos en los que las actividades económicas realizadas y los regímenes de deducción aplicables **sean distintos**.
 - Se considerarán **actividades económicas distintas** aquellas que tengan asignados grupos diferentes en la Clasificación Nacional de Actividades Económicas. No obstante, las actividades que estando en grupos diferentes, no se reputará distinta la actividad accesoria a otra cuando, en el año precedente, su volumen de operaciones no excediera del 15 % y contribuya a su realización.

- Los **regímenes de deducción se considerarán distintos** si los porcentajes de deducción (determinados según art. 104 de la LIVA), que resultarían aplicables en la actividad o actividades distintas de la principal difirieran en más de 50 puntos porcentuales del correspondiente a la citada actividad principal.
- Las actividades acogidas a los **regímenes especiales** simplificado, régimen especial de la agricultura, régimen equivalencia y régimen de las operaciones con oro de inversión.
- Operaciones de **arrendamiento financiero**.
- Las operaciones de **cesión de créditos o préstamos**, con excepción de las realizadas en el marco de un contrato de factoring.

De todo lo expuesto se puede concluir en la existencia de **dos** amplios grupos:

- Sector **principal**, con sus accesorios y aquellos que no difieren de este más de 50 puntos porcentuales.
- Sector **diferente** del principal, el que cumpla los requisitos en cuanto a distinto grupo en el CNAE y difiera su porcentaje de deducción en más de 50 puntos del principal.

El sujeto pasivo que lleven a cabo actividades en sectores diferenciados deberán aplicar las siguientes reglas:

- Se practicará el régimen de deducciones de manera independiente para cada uno de los sectores diferenciados de la actividad, es decir, en cada uno de dichos sectores se aplicará su propio régimen de deducciones, teniéndose en cuenta solo los bienes y servicios utilizados exclusivamente en cada sector.
- Para los regímenes especiales: simplificado, agricultura, operaciones con oro de inversión y recargo de equivalencia, se aplicará su correspondiente régimen de deducción tal como recoge la LIVA.
- Aquellos bienes y servicios cuya utilización es común en varios sectores diferenciados, la deducción se llevará a cabo aplicando la prorrata general que corresponda al conjunto de las operaciones realizadas en todos los sectores diferenciados afectados por dicha utilización. Teniéndose

en cuenta, para la determinación de la prorrata, que no originan el derecho a deducir: las operaciones incluidas en el REAGP y en el recargo de equivalencia (en todo caso, 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); ni las operaciones realizadas en el sector diferenciado de actividad de grupo de entidades.

- La Administración podrá aprobar mediante un régimen de deducción común para el conjunto de actividades desarrolladas, excepto las de los regímenes especiales, la de arrendamiento financiero y las de operaciones de cesión de créditos y préstamos. Este régimen de deducción común necesitará de una autorización administrativa previa, a solicitud del sujeto pasivo.

Dicha solicitud debe efectuarse en los siguientes **plazos**:

- En el mes de noviembre del año anterior a aquél en que surta efectos. En este caso, el porcentaje común se aplica únicamente a las cuotas soportadas a partir de 1 de enero del año siguiente a aquél en que se formuló la solicitud.
- En los supuestos de inicio de actividades, la solicitud puede formularse en cualquier momento, hasta la finalización del mes siguiente a aquél en que se produzca el comienzo de la realización habitual de las entregas de bienes, o prestaciones de servicios correspondientes a la actividad. En este caso, el porcentaje común se aplica únicamente a las cuotas soportadas a partir de la fecha en que se produzca dicho comienzo.

Esta solicitud se presenta ante el órgano competente de la Agencia Tributaria, y se entiende concedida una vez transcurrido un mes (contado desde que la misma haya tenido entrada en el registro del órgano competente para su tramitación), sin que se haya notificado su resolución.



Ejemplo

Una empresa desarrolla cinco actividades empresariales, las cuales de la 1ª a la 4ª pertenecen a distintos grupo del CNAE:

Actividad	Prorrata	Volumen operaciones
Act. 1	75%	900
Act. 2 accesoria act. 1	15%	30
Recargo equivalencia	--	200
Act. 3	5%	400
Act. 4	65%	500

La actividad en recargo de equivalencia, la ley establece como sector diferenciado.

La actividad principal es la 1ª por tener un volumen de operaciones mayor, la actividad 2º es accesoria de la 1ª, porque no alcanza el 15 % del volumen de operaciones.

Y la actividad 3ª, al existir más de 50 puntos de diferencia de la actividad principal, constituyen un sector diferenciado.

La actividad 4º no difiere más de 50 puntos de la principal por lo tanto se integra en la actividad principal. Por lo tanto en las actividades 1ª y 4ª se practicará la deducción según el resultado de la prorrata general

3. Recuperación del impuesto

Los empresarios o profesionales podrán deducir el IVA soportado en sus adquisiciones del IVA repercutido a sus clientes, siempre que se cumplan todos los requisitos exigidos al efecto.

Pero en determinados supuestos el IVA soportado es superior al IVA repercutido, por lo tanto los empresarios o profesionales podrán optar por compensar el exceso o solicitar su devolución, tal y como se expone a continuación.

3.1. Compensación

El sujeto pasivo que decida compensar el exceso de deducciones sobre las cuotas devengadas, tiene un plazo máximo posible de cuatro años, contados a partir de la fecha de presentación de la autoliquidación que originó el exceso.

3.2. Devolución (LIVA Art. 115 a 119; RIVA Art. 29 a 32 y 71.2)

Dadas las características de ciertas actividades empresariales (grandes inversiones, ventas a tipos más reducidos que las compras, etc.), el mecanismo de compensación resulta insuficiente, por lo cual, el sujeto pasivo podrá solicitar la devolución de dicho exceso de IVA soportado, mediante el procedimiento general o mensual.

Devolución general

Los sujetos pasivos podrán solicitar la **devolución** del saldo a su favor existente a 31 de diciembre de cada año en la autoliquidación, correspondiente al último período de liquidación de dicho año.

La Administración procederá, en su caso, a practicar la liquidación provisional dentro de los seis meses siguientes al término del plazo previsto para la presentación de la autoliquidación en que se solicite la devolución del impuesto. Las autoliquidaciones presentadas fuera de plazo, los 6 meses se computarán desde la fecha de su presentación.

Cuando de la autoliquidación o, en su caso de la liquidación provisional resulte una 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.

Aplicación del IVA

Transcurrido el plazo de 6 meses citado, sin que se haya ordenado el pago de la devolución por causa imputable a la Administración, se aplicará a la cantidad pendiente de devolución el interés de demora desde el día siguiente a la finalización de dicho plazo, y hasta la fecha de ordenamiento del pago de la devolución, sin necesidad de que se reclame por el sujeto pasivo.

Las devoluciones se realizarán por transferencia bancaria.

Devolución mensual (LIVA Art. 116; RIVA Art. 30)

Los sujetos pasivos podrán opcionalmente ejercitar el derecho a la devolución mensual del saldo del impuesto a su favor, siempre y cuando cumplan una serie de requisitos y hayan sido inscritos en el registro mensual.

Para ejercitar la opción de devolución mensual, el sujeto pasivo se deberá inscribir en el registro mensual, por medio de la presentación de la correspondiente declaración censal (modelo 036) ante la Agencia Estatal de Administración Tributaria, **durante el mes de noviembre del año anterior**, a aquél en que deban surtir efectos.

No obstante, los sujetos pasivos que no hayan solicitado la inscripción en el registro en el plazo establecido en el párrafo anterior, así como los empresarios o profesionales que no hayan iniciado la realización de entregas de bienes o prestaciones de servicios correspondientes a actividades empresariales o profesionales, pero hayan adquirido bienes o servicios con la intención, confirmada por elementos objetivos, de destinarlos al desarrollo de tales actividades, podrán igualmente solicitar su inscripción en el registro durante el plazo de presentación de las autoliquidaciones periódicas. En ambos casos, la inscripción en el registro surtirá efectos desde el día siguiente a aquél en el que finalice el período de liquidación de dichas autoliquidaciones.

Los requisitos que deberá cumplir el sujeto pasivo, para poder llevar a cabo su inscripción serán:

- El solicitante debe estar al corriente de sus obligaciones tributarias.
- El solicitante no se encuentren en alguno de los supuestos que podrían dar lugar a la baja cautelar en el registro de devolución mensual o a la

revocación del número de identificación fiscal, previstos en los artículos 144.4 y 146.1 b, c y d del R. D. 1065/2007.

- El solicitante no realice actividades que tributen en el régimen simplificado.
- En el caso de entidades acogidas al régimen especial del grupo de entidades regulado en el capítulo IX del título IX de la Ley del Impuesto, la inscripción en el registro solo procederá cuando todas las entidades del grupo que apliquen dicho régimen especial así lo hayan acordado y reúnan los requisitos establecidos en este apartado.

Los sujetos pasivos podrán entender desestimada la solicitud de inscripción en el registro si transcurridos tres meses desde su presentación, no han recibido notificación expresa de la resolución del expediente. El incumplimiento de alguno de los requisitos citados en el apartado anterior, o la constatación de la inexactitud o falsedad de la información censal facilitada a la Administración Tributaria, será causa suficiente para la denegación de la inscripción en el registro o, en caso de tratarse de sujetos pasivos ya inscritos, para la exclusión por la Administración Tributaria de dicho registro. Dicha exclusión surtirá efectos desde el primer día del período de liquidación en el que se haya notificado el respectivo acuerdo y determinará la inadmisión de la solicitud de inscripción durante los tres años siguientes a la fecha de notificación de la resolución que acuerde la misma.

Una vez inscritos los sujetos pasivos en el registro, estarán obligados a permanecer en él al menos durante el año para el que se solicitó la inscripción o, tratándose de sujetos pasivos que hayan solicitado la inscripción durante el plazo de presentación de las autoliquidaciones periódicas o de empresarios o profesionales que no hayan iniciado la realización de entregas de bienes o prestaciones de servicios correspondientes a actividades empresariales o profesionales, al menos durante el año en el que solicitan la inscripción y el inmediato siguiente.

Los sujetos pasivos que soliciten la baja voluntaria en el registro deberán realizarlo en el mes de noviembre del año anterior a aquél en que deban surtir efectos.

Aplicación del IVA

Aquellos sujetos pasivos que comiencen actividades que tributen en el régimen simplificado estarán obligados a presentar la solicitud de baja en el registro, en el plazo de presentación de la autoliquidación correspondiente al mes en el que se produzca el incumplimiento, surtiendo efectos desde el inicio de dicho mes.

Los sujetos pasivos inscritos en el registro deberán presentar sus autoliquidaciones (modelo 303) exclusivamente por vía telemática y con una periodicidad mensual, al mismo tiempo que deberán presentar la declaración informativa (modelo 340) con el contenido de los libros registro del Impuesto a que hace referencia el art. 36 del R. D. 1065/2007 (Libro registro de facturas: expedidas, recibidas, bienes de inversión, determinadas operaciones intracomunitarias, etc.).

Los sujetos pasivos que realicen la actividad de transporte por carretera de viajeros o mercancías, aunque tributen por el régimen simplificado, podrán solicitar la devolución de las cuotas soportadas deducibles por la adquisición de medios de transporte afectos a dichas actividades en los 20 días naturales del mes siguiente la de las adquisiciones. Para ello, el sujeto pasivo deberá cumplir con los requisitos de encontrarse al corriente de sus obligaciones tributarias y no encontrarse en los supuestos de revocación o baja del NIF, visto con anterioridad.

Devolución a los exportadores en régimen de viajeros (LIVA Art. 21. 2º y Art. 117; RIVA Art. 9.1. 2º)

El art. 21. 2º de la LIVA declara exentas las entregas de bienes a viajeros, haciendo efectiva esta exención mediante el reembolso al viajero del impuesto soportado. Es decir, en el momento de la compra soportan el impuesto, pero pueden solicitar la devolución posteriormente.

La devolución de las cuotas de IVA soportadas en las adquisiciones de bienes, por aquellos viajeros no establecidos en el territorio de la Comunidad, se realiza mediante el reembolso de las cantidades satisfechas, siempre y cuando cumplan los siguientes requisitos:

- Que los viajeros tengan su residencia habitual fuera del territorio de la Comunidad. La residencia habitual de los viajeros se acreditará mediante el pasaporte, un documento de identidad u otro medio de prueba.
- Que los bienes adquiridos salgan efectivamente del territorio de la Comunidad.
- Que el conjunto de bienes adquiridos no constituya una expedición comercial, es decir, que se trate de bienes adquiridos ocasionalmente para uso personal o familiar, o para ser ofrecidos como regalos y que por su naturaleza y cantidad no pueda presumirse su utilización comercial.
- Que el valor unitario de los mismos, documentado en factura, sea superior a 90,15 €.

El procedimiento para hacer efectiva la devolución de las cantidades satisfechas en concepto de IVA por los viajeros que no tengan fijada su residencia en territorio de la Comunidad será el siguiente:

- El vendedor deberá expedir la correspondiente factura, en la que se consignarán los bienes adquiridos y separadamente el impuesto que corresponda. Hay que señalar que, en estos supuestos, el vendedor está obligado en todo caso a expedir factura completa, no pudiendo sustituir esta por factura simplificada.
- Los bienes deben salir del territorio de la Comunidad en el plazo de tres meses desde su adquisición. Dicha salida se acreditará mediante diligencia de la aduana de salida, en la factura.
- El viajero remitirá la factura diligenciada por la aduana al proveedor, quien le devolverá la cuota repercutida en el plazo de quince días mediante cheque o transferencia bancaria, abono en tarjeta de crédito u otro medio que permita acreditar el reembolso.

Devoluciones de empresarios o profesionales establecidos en el TAI, correspondientes a cuotas soportadas por operaciones efectuadas en la comunidad y excluidas las realizadas en dicho territorio (LIVA Art. 117.bis; RIVA Art. 30.ter)

Los empresarios o profesionales establecidos en el TAI, Islas Canarias, Ceuta y Melilla, podrán solicitar la devolución de las cuotas soportadas por adquisiciones o importaciones de bienes o servicios efectuadas en la Comunidad (excepto las realizadas en el territorio), para ello el solicitante deberá:

Aplicación del IVA

- Presentar la solicitud de devolución por vía electrónica mediante los formularios dispuestos al efecto en el portal electrónico de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria.
- Estar inscrito en el servicio de notificaciones en dirección electrónica para las comunicaciones que realice la Agencia Estatal de Administración Tributaria relativas a las solicitudes.

Una vez transmitida y recibida por el órgano competente la solicitud, este deberá informar al solicitante de la recepción de la misma mediante un acuse de recibo electrónico, así como, deberá remitir dicha solicitud por vía electrónica al Em en el que se hayan soportado las cuotas en el plazo de 15 días contados desde dicha recepción.

Dicha notificación no se llevará a cabo y será comunicada al solicitante cuando, durante el periodo al que se refiera, concurra alguna 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.

Devoluciones a empresarios o profesionales no establecidos en el TAI, pero establecidos en la Comunidad, Islas Canarias, Ceuta o Melilla (LIVA Art. 119 redacción L 2/2010; RIVA Art. 31 redacción R. D. 192/2010)

Pueden solicitar la devolución del IVA, los empresarios o profesionales no establecidos en el TAI pero establecidos en la Comunidad, Islas Canarias, Ceuta o Melilla, que hayan soportado el impuesto por las adquisiciones o importaciones de bienes o servicios realizadas en dicho territorio, cuando cumplan los siguientes requisitos:

- **Estar establecido** en la Comunidad Europea o, en Canarias, Ceuta o Melilla.

- No haber realizado operaciones en el territorio de aplicación del IVA distintas de las siguientes:
 - Entregas de bienes y prestaciones de servicios en las que los sujetos pasivos del impuesto sean los destinatarios de las mismas (inversión del sujeto pasivo); entre tales entregas de bienes hay que entender incluidas, las de gas y electricidad en las que se opere la inversión del sujeto pasivo (art. 84.Uno 2º, 3º y 4º de la LIVA).
 - Servicios de transporte y accesorios a los transportes, exentos del impuesto.

- **No encontrarse en los supuestos de inversión del sujeto pasivo** contemplados en el art. 84.Uno en los números 2º y 4º de la LIVA.
- Cumplir con la totalidad de las limitaciones, exclusiones y restricciones en relación con el derecho de deducción contemplada por la Ley y particularmente los contenidos en los arts. 95 y 96 de la LIVA.
- Destinar los bienes adquiridos o importados o los servicios de los que hayan sido destinatarios en el TAI, a la realización de operaciones que originen el derecho a deducir.
- Presentar la solicitud de devolución por vía electrónica a través del formulario dispuesto al efecto en el portal electrónico de la Administración Tributaria, conforme a los requisitos establecidos por el art. 31 de la RIVA.

La solicitud será presentada por vía electrónica a través del formulario dispuesto a tal efecto, y deberá comprender las cuotas soportadas por las adquisiciones de bienes o servicios por las que se haya devengado el impuesto y se haya expedido la correspondiente factura durante un trimestre natural o en el curso de un año natural (aunque también podrá tratarse a un periodo inferior a un trimestre cuando se trate del conjunto de operaciones realizadas en un año natural). El plazo de presentación se iniciará al día siguiente de cada trimestre natural o de cada año natural y finalizará el 30 de septiembre siguiente al año natural en el que se hayan soportado las cuotas.

La solicitud deberá cumplir con los requisitos establecidos reglamentariamente y el Ministro de Economía y Hacienda podrá establecer que se adjunte a la solicitud una copia electrónica de las facturas o documentos de importación,

cuando la base imponible consignada en cada uno de ellos supere el importe de 1.000 € con carácter general o de 250 € cuando se trate de carburante.

En lo referente a los límites cuantitativos, no son admisibles las solicitudes de devolución trimestral por un importe global inferior a 400 €. No obstante, pueden admitirse las solicitudes de devolución por un importe superior a 50 € cuando el período de referencia sea el año natural.

El órgano competente dispondrá de un plazo de cuatro meses desde la recepción de esta para determinar la resolución de la misma. Si este necesitara de la aportación de información adicional enviará un mensaje por vía electrónica al interesado, el cual dispondrá de un mes para presentar la documentación requerida.

La resolución del expediente 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.

Régimen especial de Devoluciones a empresarios o profesionales no establecidos en el TAI, ni la Comunidad, Islas Canarias, Ceuta o Melilla (LIVA Art. 119. Bis; RIVA Art. 31.Bis)

Podrán solicitar la devolución de las cuotas del IVA que hayan soportado por las adquisiciones o importaciones de bienes o servicios realizadas en dicho territorio, los empresarios o profesionales no establecidos en el TAI ni en la Comunidad, Islas Canarias, Ceuta o Melilla, cuando concurren las condiciones y limitaciones previstas en el art. 119 de la LIVA (estudiadas en el apartado anterior) sin más especialidades que las siguientes:

- Los solicitantes deberán nombrar previamente un **representante residente en el territorio**, a cuyo cargo estará el cumplimiento de las obligaciones formales o de procedimiento, el cual responderá solidariamente en los casos de devolución improcedente.
- Dichos solicitantes deberán 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. El reconocimiento de dicha reciprocidad de trato se efectuará por resolución del Director General de Tributos del Ministerio de Economía y Hacienda.

Como excepción a lo establecido en el párrafo anterior, cualquier empresario y profesional no establecido, podrá obtener la devolución de las cuotas del Impuesto soportadas respecto de las importaciones de bienes y las adquisiciones de bienes y servicios relativas a:

- Suministro de plantillas, moldes y equipos adquiridos o importados en el TAI por dicho empresario o profesional no establecido, para su puesta a disposición a un empresario o profesional establecido para su utilización en la fabricación de bienes que sean expedidos o transportados fuera de la Comunidad con destino al empresario o profesional no establecido, siempre y cuando a la finalización de la fabricación de los bienes sean expedidos con destino al empresario o profesional no establecido o destruidos.
- Servicios de acceso, hostelería, restauración y transporte, vinculados con la asistencia a ferias, congresos y exposiciones de carácter comercial o profesional que se celebren en el TAI.

Devoluciones por entregas a título ocasional de medios de transporte nuevo (RIVA Art. 32; OM EHA/3786/2008)

La solicitud de devolución de las cuotas soportadas por los empresarios o profesionales que ocasionalmente realicen entregas de medios de transporte nuevos exentas, se efectuará en el **plazo de treinta días naturales** desde el día en que tenga lugar la entrega a través de la presentación del modelo 308 (impreso o telemático) y acompañado por los siguientes documentos:

- El **original de la factura** en la que conste la cuota cuya devolución se solicita, que deberá contener, los datos técnicos del medio de transporte objeto de la operación.
- El original de la factura correspondiente a la entrega a título ocasional, expedida por el solicitante en la que consten, asimismo, los datos técnicos del medio de transporte objeto de la operación y los de identificación del destinatario de la entrega.

4. Corrección de las deducciones iniciales

En determinados supuestos, la deducción del impuesto practicada inicialmente por los sujetos pasivos debe modificarse por diferentes causas. Dichas modificaciones se denominan regularizaciones, siendo el procedimiento a aplicar diferente dependiendo de si se trata de regularización de bienes de inversión o rectificación por minoración de la deducción inicial.

4.1. Bienes de inversión

En otros puntos del tema, hemos hecho una breve mención a los bienes de inversión, en cuanto, pueden ser cuotas deducibles o tener limitaciones en su deducibilidad y por lo tanto se tendrá que realizar una regularización de las mismas.

Son bienes de inversión aquellos que estén destinados a ser **utilizados** en la actividad un período **superior al año**. No cumplen este requisito, entre otros, los bienes que tengan un valor de adquisición inferior a 3.005,06 €.

A efectos del IVA, se consideran bienes de inversión los bienes corporales, muebles, semovientes (ganados de cualquier especie), o inmuebles que por su naturaleza van a ser utilizados, como instrumentos de trabajo o medios de explotación, por un período de tiempo superior a un año.

En el art. 95.3 de la LIVA se establece que las deducciones practicadas por los bienes de inversión deberán regularizarse cuando se acredite que el grado efectivo de utilización de los bienes en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional es diferente del que se haya aplicado inicialmente.

Regularización de deducciones (LIVA Art. 107)

Las cuotas deducibles por la adquisición o importación de bienes de inversión deberán regularizarse durante los cuatro años naturales siguientes a aquel en que los sujetos pasivos realicen las citadas operaciones.

Cuando se adquiera un bien de inversión hay que realizar los siguientes cálculos:

- Determinar la prorrata definitiva del año en que se soportó el IVA por su adquisición.
- Determinar la prorrata definitiva de cada uno de los **cuatro años posteriores** a la adquisición (si se trata de terrenos o edificaciones se toman en consideración nueve años).
- Ver la diferencia entre los porcentajes de deducción de A - B. Si es superior a 10 puntos hay que regularizar.
- Cálculo de la regularización.

$$\frac{(\% \text{ del año en que se soportó} - \% \text{ del año a regularizar} \times \text{IVA soportado})}{5 \text{ o } 10 \text{ (según el tipo de bienes, 10 para los terrenos y edificaciones)}} = \text{Resultado}$$

El resultado de esta operación, que debe realizarse en el último período de liquidación del año, puede ser:

- **Negativo:** lo que supone la posibilidad de deducir mayores cuotas.
- **Positivo:** implica realizar una menor deducción respecto de las deducciones practicadas en ejercicios anteriores, es decir, supone un mayor ingreso en el Tesoro.

Si la **puesta en funcionamiento es posterior a la adquisición**, la regularización se hará el año de iniciación del funcionamiento y cuatro más (nueve si son terrenos o edificaciones). Por tanto, en ambos casos la regularización es en los cinco primeros años de utilización efectiva (diez si son terrenos o edificaciones).



Ejemplo

Una empresa adquiere en el año 2007, una máquina cuyo IVA asciende a 10.080 €. El porcentaje de prorrata de dicho año es del 65 % y entra en funcionamiento inmediatamente.

En los siguientes años tiene las siguientes:

Año 2008 → 85 %

Año 2009 → 70 %

Año 2010 → 50 %

Año 2011 → 80 %

Año 2012 → 72 %

Las deducciones o regularizaciones a practicar serían las siguientes:

- Año 2007, le corresponde deducir el 65 %, pues reciben la factura y está en funcionamiento la máquina.

$$10.080 \text{ €} \times 65 \% = 6.552$$

- Año 2008, hay que averiguar la diferencia entre los porcentajes de deducción:

- 65 % (año 2007) - 85 % (año 2008) = 20, por lo tanto se supera los 10 puntos y procede regularizar.

$$(0,065 - 0,85) \times \frac{10.080}{5} = - 403,20$$

- En la última autoliquidación del año procede una mayor deducción por importe de 403,20.

Continúa en página siguiente >>

<< Viene de página anterior

- Año 2009, la diferencia puntual es 5 (70 % - 65 %), por lo tanto no se realiza ningún ajuste.
- Año 2010, la diferencia puntual es de 15 (65 % - 50 %), por lo que se procede regulariza la deducción:

$$(0,065 - 0,50) \times \frac{10.080}{5} = 302,40$$

En la última autoliquidación del año procede un ingreso adicional por un importe de 302,40.

- Año 2011, la diferencia puntual es de 15 (65 % - 80 %), por lo tanto si procede regularizar la deducción:

$$(0,065 - 0,80) \times \frac{10.080}{5} = - 302,40$$

En la última autoliquidación del año procede una mayor deducción por importe de 302,40.

- Año 2012, no procede regularización por haber transcurrido los cuatro años.

El resultado global de las deducciones a practicar por las cuotas soportadas en la adquisición de la máquina, es la siguiente:

2007 deducción de	- 6.552,00
2008 deducción de	- 403,20
2009 ingreso de	+ 302,40
2011 deducción de	- 302,40
	<hr/>
Deducción total	6.955,20

Transmisión de bienes de inversión durante la regularización

El art. 110 de la LIVA establece que en los supuestos de entregas de bienes de inversión durante el período de regularización se efectuará una **regularización única** por el tiempo de dicho período que quede por transcurrir.

El procedimiento a seguir en la regularización presenta dos modalidades:

- **Entrega sujeta y no exenta:** se considerará que el bien de inversión se empleó exclusivamente en la realización de operaciones que originan el derecho a deducir durante todo el año en que se realizó dicha entrega y en los restantes hasta la expiración del período de regularización, por lo tanto el porcentaje de regularización es del 100 %.

$$\frac{\text{IVA soportado} \times (-1 \text{ prorrata año adquisición})}{5 \text{ ó } 10 \text{ (según tipo de bien)}} \times N = \text{ingreso}$$

Donde, “N” es el número de años pendientes de regularizar, incluido el año en que se transmite el bien.

La deducción no puede ser superior a la cuota repercutida por la operación en virtud de la cual se entrega.

En el supuesto de existir una diferencia positiva entre la cuota repercutida y la que podía deducir, dicha diferencia deberá ser objeto de ingreso.

- **Entrega exenta o no sujeta:** se considerará que el bien de inversión se empleó exclusivamente en la realización de operaciones que no originan el derecho a deducir durante todo el año en que se realizó dicha entrega y en los restantes hasta la expiración del período de regularización, por lo tanto no existe derecho a deducción. Se considera que el período pendiente de regularización se utiliza sin derecho a deducción, es decir, con prorrata cero.



Ejemplo

La empresa "ZZ", adquirió en 2009 una máquina por un precio de 30.000 €, más un IVA que ascendió a 4.800 €. La prorrata definitiva del 2008 fue del 76 %.

- En 2012 se vende por 13.400 € más IVA que asciende a 2.144 €.

Se regulariza:

$$\frac{4.800 \times (1 - 0,76)}{5} \times 2 = 460,80 \text{ deducción adicional}$$

Como el resultado (460,80) es inferior al importe de IVA repercutido en la venta (2.144 €), se deducirá dicho importe en la autoliquidación correspondiente.

- Partiendo del ejercicio planteado, pero la máquina se vende por un importe de 2.800 € más IVA que asciende a 448 €.

En este caso, como la deducción adicional (460,80) es superior a la cuota del IVA repercutido (448) en la entrega del bien de inversión, dicha deducción queda limitada al importe de la cuota del IVA repercutido.

4.2. Rectificación (LIVA Art. 114)

Los sujetos pasivos podrán rectificar las deducciones practicadas cuando el importe de las mismas se hubiese determinado incorrectamente o el importe de las cuotas soportadas haya sido objeto de rectificación (según art. 89 de la LIVA).

La rectificación de las deducciones **será obligatoria** cuando implique una minoración del importe inicialmente deducido.

Las deducciones practicadas se pueden rectificar por las causas establecidas en la ley. Dicha **rectificación es obligatoria** cuando implique una minoración de la deducción inicial.

Si la rectificación de las deducciones se deriva de la **rectificación de las cuotas soportadas**, se efectuará de la siguiente forma:

- Cuando la rectificación determine un **incremento** del importe de las cuotas inicialmente deducidas, podrá efectuarse en la autoliquidación del período en que se haya recibido la factura rectificativa, o en las declaraciones siguientes, siempre que no haya transcurrido el plazo de cuatro años desde el devengo de la operación o desde la fecha en que se hayan producido las circunstancias que determinan la modificación de la base imponible.

En los supuestos en que la rectificación de las cuotas sea por causa distinta de la modificación de la base imponible (art. 80 de la LIVA), la rectificación debe hacerse en el plazo de un año desde la fecha de expedición de la factura rectificativa de la repercusión.

- Cuando la rectificación determine una **minoración** del importe de las cuotas inicialmente deducidas, el sujeto pasivo deberá presentar una autoliquidación rectificativa aplicándose a la misma el recargo y los intereses de demora que procedan.

No obstante, cuando la rectificación tenga su origen en un error fundado de derecho o en las causas del art. 80 de la LIVA, este deberá efectuarse en la autoliquidación correspondiente al período impositivo en que el sujeto pasivo reciba el documento justificativo del derecho a deducir en el que se rectifiquen las cuotas inicialmente soportadas.

5. Cuotas soportadas antes inicio actividad empresarial (LIVA Art. 111; RIVA Art. 27)

En el art. 111 de la LIVA se establece que podrán deducir las cuotas que, soporten o satisfagan antes del momento en que inicien la realización habitual de las entregas de bienes o prestaciones de servicios de una nueva actividades empresarial o profesional, de:

- Todas aquellas personas que no viniesen desarrollando con anterioridad actividades empresariales o profesionales y vayan a adquirir dicha condición. Para ello es necesario que el interesado acredite los elementos objetivos que confirmen que en el momento en que efectuaron dichas adquisiciones o importaciones tenían esa intención, y podrá ser efectuada por cualquiera de los medios de prueba admitidos en derecho regulados por el art. 27 de la RIVA.
- Aquellos que teniendo la condición de empresario o profesional, inicien una nueva actividad empresarial o profesional.

Para llevar a cabo la deducción del Impuesto los sujetos pasivos deberán presentar una declaración censal ante la Agencia Tributaria. Dicha presentación permitirá comunicar el inicio de la actividad, solicitar el NIF/IVA correspondiente y proponer el porcentaje provisional de deducción aplicable durante la fase preparatoria. La Administración podrá determinar un porcentaje diferente en atención a las características de las correspondientes actividades empresariales o profesionales.

Las deducciones se practicarán en sus correspondientes autoliquidaciones, cuyo período de liquidación será trimestral al no existir volumen de operaciones durante la fase preparatoria ni ser de aplicación las causas del período mensual. En el supuesto de no desarrollarse **otras actividades con anterioridad**, la recuperación del IVA soportado hasta finalizar el año natural se realizará mediante la presentación de una autoliquidación solicitando la devolución del saldo al 31 de diciembre.

Los empresarios que deban quedar sometidos al **régimen especial del recargo de equivalencia** desde el inicio de su actividad comercial no podrán efectuar las deducciones de las cuotas soportadas antes del inicio de la actividad.

Los empresarios o profesionales que hubiesen practicado las deducciones a que se refiere este artículo no podrán acogerse al **régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca** por las actividades en las que utilicen los bienes y servicios por cuya adquisición hayan soportado o satisfecho las cuotas objeto de deducción hasta que finalice el tercer año natural de realización de las entregas de bienes o prestaciones de servicios efectuadas en el desarrollo de dichas actividades.

Aplicación del IVA

Las deducciones provisionales, se regularizarán aplicando el porcentaje definitivo que 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.

El porcentaje definitivo se determinará de acuerdo a lo explicado para la prorrata general (art. 104 de la LIVA), computando al efecto el conjunto de las operaciones realizadas durante los cuatro años.

$$\% \text{ definitivo} = \frac{\text{Operaciones con derecho a deducción de los 4 primeros años}}{\text{Total operaciones de los 4 primeros años}} \times 100$$

El proceso para el cálculo de la regularización será el siguiente:

- Se partirá de las deducciones provisionales practicadas.
- Obtenido el porcentaje definitivo se aplicará al conjunto de las cuotas soportadas antes del inicio de la actividad.
- El resultado se restará a la suma total de las deducciones practicadas antes del inicio.
- La diferencia, positiva o negativa, será el ingreso o la deducción complementaria a efectuar.



Ejemplo

El 01-05-20X0 el Sr. López, comunica a la Administración Tributaria su deseo de comenzar una actividad empresarial en corto plazo, para ello le propone una prorrata provisional a la Administración del 48 %, la cual es autorizada.

El 1-1-20X2 el Sr. López comienza su actividad empresarial, donde realiza actividad de arrendamientos de locales y de viviendas.

Continúa en página siguiente >>

<< Viene de página anterior

Las cuotas soportadas antes del inicio de la actividad son:

- Año 20X0: 10.300
- Año 20X1: 9.800

El volumen de ingresos desde el inicio de actividad hasta cuarto año es:

Año	Ingresos por arrendamiento locales (no exentos)	Ingresos por arrendamiento de viviendas (exentos)
20X2	13.000	11.000
20X3	17.000	10.000
20X4	15.000	14.000
20X5	14.000	13.000
Total ingresos de los 4 años	59.000	48.000

Solución

- El Sr. López podrá deducir en el año 20X0:

$$10.300 \times 48 \% = 4.944$$

Dicho importe se podrá solicitar su devolución en el 4º trimestre o simplemente dejarlo a compensar para el futuro.

- El Sr. López podrá deducir en el año 20X1:

$$9.800 \times 48 \% = 4.704$$

Continúa en página siguiente >>

Aplicación del IVA

<< Viene de página anterior

El importe de 4.704 se podrá solicitar su devolución en el 4º trimestre del año o dejarlo a compensar.

Transcurridos los 4 años se procederá a la regularización, para ello se calculará el porcentaje definitivo:

$$\frac{59.000}{59.000 + 48.000} \times 100 = 55,14 \sim 56 \%$$

La regularización de las cuotas soportadas antes del inicio de la actividad será:

$[(10.300 + 9.800) \times 48 \%] - [(10.300 + 9.800) \times 56 \%] = 9.648 - 11.256 = 1.608$ que deberá deducirse complementariamente.



Ejercicios de repaso y autoevaluación

1. De las siguientes afirmaciones determinar cuáles son verdaderas o falsas, es decir cuales se pueden realizar o no:

- a. Un médico radiológico factura a sus clientes 12.000 € y se deduce la adquisición de placas para radiografías por valor 4.200 (IVA incluido).
- Verdadero
 - Falso
- b. El director de una empresa española realiza un viaje a Francia para gestiones empresariales y tiene unos gastos de estancia, los cuales no se deducen por ser unos gastos fuera del territorio de aplicación.
- Verdadero
 - Falso
- c. Un funcionario de la Junta, para desarrollar mejor su trabajo se compra y se deduce las cuotas soportadas de un ordenador para su casa.
- Verdadero
 - Falso
- d. Una empresa “Matesur, S. L.” compra a un abogado AA un piso que adquirió por herencia familiar, la empresa liquida el impuesto ITP y AJD.
- Verdadero
 - Falso
- e. Una comunidad de propietarios de 10 viviendas, realiza una serie de reparaciones cuyo IVA asciende a 1.100 €. En dicha comunidad hay establecida una asesoría y se deduce la parte correspondiente de dicho gasto, a pesar de que se facturó a nombre de la comunidad.
- Verdadero
 - Falso

f. Un abogado vive en un piso de alquiler de 100 metros cuadrados, de los cuales destina al desarrollo de su actividad profesional 20 metros. Del coste del alquiler se deduce un 50 % del gasto.

Verdadero

Falso

g. La empresa “MM”, dedicada a la venta de maquinaria, adquiere una máquina por valor de 5.000 € para destinarla a la explotación de la actividad empresarial y la registra como bien de inversión.

Verdadero

Falso

2. La empresa “AA”, dedicada a la venta de ordenadores a grandes empresas, realiza las siguientes operaciones en el mes de septiembre del 20X2:

a. Ventas realizadas a los clientes 68.000 € más IVA (21 %).

b. Adquieren materiales y varios por valor de 16.000 € más IVA (21 %).

c. Adquieren 5 bandejas de plata, por importe de 500 € más IVA, para regalar a buenos clientes.

Elaborar la autoliquidación del impuesto correspondiente.

3. Determinar en las siguientes operaciones de la empresa “Construcadi, S. L.” localizada en Cádiz y dedicada a la construcción de edificios (realiza autoliquidaciones mensuales), en que mes debe ejercerse el derecho de deducción (IVA al 21 %):

-
- a. El 10 de abril se adquiere materiales por un importe de 5.400 € a la empresa "Matesur, S. L." La recepción de la mercancía es el 20 de abril y cuya factura se recibe el 30 de abril, en la que figura pago a 90 días, pagándose el 30 de julio.
-
-

- b. El 25 de abril contrata con "Costador, S. L.", la construcción de un edificio, por la que se acuerda un precio de 800.000 € y se acuerda el pago según certificaciones recibidas. La construcción se comienza el 1 de mayo y finaliza el 15 de diciembre.

El 15 de julio se recibe la primera certificación y correspondiente factura por importe de 150.000 €, figurando en la misma que el pago a 90 días.

El 10 de octubre se recibe la segunda certificación y correspondiente factura por importe de 350.000 €, figurando en la misma que el pago a 90 días.

El 15 de diciembre se recibe la tercera y última certificación y correspondiente factura por importe de 300.000 €, figurando en la misma que el pago a 90 días.

- c. Se encarga una máquina a la empresa "Distrimar, S. L." el 20 de Agosto, por importe de 80.000 €, entregando un anticipo de 20.000 € recibiendo una factura del mismo. El 10 de septiembre se recibe la máquina junto con una factura por la diferencia, pagándose de la siguiente forma:

1. El 10 de octubre 36.300 €.
 2. El 10 de noviembre 36.300 €.
-
-

4. Una empresa desarrolla dos actividades empresariales, de las cuales una está exenta "Actividad E" y la otra está sujeta "Actividad S". Efectuar las autoliquidaciones de los cuatro trimestres, aplicando la regla de prorrata general, de acuerdo a las siguientes operaciones (tipo IVA aplicable en las operaciones es al 21 %):
- a. En el ejercicio 20X0 los ingresos fueron: por la "Actividad E" se facturó 235.000 € y por la "Actividad S" se facturó 174.000 €.
 - b. En el primer trimestre del 20X1 realizó las siguientes operaciones:
 - ┆ Facturación por "Actividad E": 41.000 €.
 - ┆ Facturación por "Actividad S": 56.000 €.
 - ┆ Base imponible de los gastos sujetos al impuesto: 10.800 €.
 - ┆ Gastos de personal 8.700 €.
 - c. En el segundo trimestre del 20X1 realizó las siguientes operaciones:
 - ┆ Facturación por "Actividad E": 43.000 €.
 - ┆ Facturación por "Actividad S": 58.000 €.
 - ┆ Base imponible de los gastos sujetos al impuesto: 12.800 €.
 - ┆ Vende un local que adquirió en 1984 por 130.000 € y realiza la renuncia a la exención del art. 20.2 del LIVA.
 - d. En el tercer trimestre del 20X1 realizó las siguientes operaciones:
 - ┆ Facturación por "Actividad E": 39.000 €.
 - ┆ Facturación por "Actividad S": 55.000 €.
 - ┆ Base imponible de los gastos sujetos al impuesto: 10.100 €.
 - ┆ Compra mobiliario nuevo por valor de 9.800 € y se vende el antiguo por 3.100 €.
 - e. En el cuarto trimestre del 20X1 realizó las siguientes operaciones:
 - ┆ Facturación por "Actividad E": 47.000 €.
 - ┆ Facturación por "Actividad S": 59.000 €.
 - ┆ Base imponible de los gastos sujetos al impuesto: 14.700 €.
-

-
5. La empresa “Clínica Veterinaria S. L.”, adquirió en 20X0 una furgoneta para el traslado de animales por un precio de 18.000,00 €, más IVA que asciende a 3.780,00 €. La prorrata definitiva del 20X0 fue del 54 %.

Los porcentajes de los años siguientes son:

I	20X1	48 %
I	20X2	51 %
I	20X3	38 %
I	20X4	40 %

En 20X2 se vende por 12.000 € más IVA que asciende a 2.520,00 €.

Realizar la regularización que proceda en el año 20X2 como consecuencia de la venta.
