

Unidad Didáctica 8

EL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO EN LAS OPERACIONES DE COMPRAVENTA

1. CONCEPTO. NATURALEZA Y ÁMBITO DE APLICACIÓN.

El IVA es un impuesto de naturaleza indirecta porque recae sobre una manifestación indirecta de la capacidad económica, concretamente, el consumo de bienes y servicios. Este impuesto grava tres clases de operaciones distintas, a saber:

- Entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas por empresarios y profesionales en el desarrollo de su actividad.
- Adquisiciones intracomunitarias de bienes que, en general, también son realizadas por empresarios o profesionales, aunque en ocasiones pueden ser realizadas por particulares (por ejemplo, adquisición intracomunitaria de medios de transporte nuevos).
- Importaciones de bienes, cualquiera que sea quien las realice, ya sea empresario, profesional o particular

1.1 Ámbito de aplicación: territorio peninsular e Islas Baleares, no aplicándose en Canarias, Ceuta y Melilla.

1.2 Delimitación con el concepto de transmisiones patrimoniales onerosas del impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados

Ambos impuestos gravan la transmisión de bienes o derechos. Se aplica el IVA cuando quien transmite es empresario o profesional y se aplica el concepto de "Transmisiones Patrimoniales Onerosas" cuando quien transmite es un particular.

Una diferencia fundamental entre ambos impuestos es la posibilidad de deducción del IVA cuando lo soporta un empresario. Mientras que las cantidades pagadas por el concepto "Transmisiones Patrimoniales Onerosas" constituyen un coste para el empresario, el IVA no lo es, puesto que puede ser objeto de deducción en la declaración-liquidación correspondiente.

Como regla general se produce la incompatibilidad de ambos impuestos, en principio, las operaciones realizadas por empresarios y profesionales en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional no estarán sujetas al concepto "Transmisiones Patrimoniales Onerosas" del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, sino al IVA

1.3 Regulación del IVA.

- Ley 37/1992 de 28 de diciembre, que derogó la Ley 30/1985 de 2 de agosto.
- Real Decreto 1624/1992 de 29 de diciembre (BOE del 31) por el que se aprueba el Reglamento.

2. HECHO IMPONIBLE.

Operaciones/transacciones sujetas:

Están gravadas por el IVA las entregas de bienes y prestaciones de servicios respecto de las que se cumplan los siguientes requisitos simultáneamente:

- a) Que se trate de una entrega de bienes o de una prestación de servicios realizada a título oneroso. Se asimilan a las entregas de bienes o prestaciones de servicios a título oneroso ciertas operaciones de autoconsumo de bienes o de servicios que se realizan sin contraprestación.
- b) Que sea realizada por un empresario o profesional.
- c) Que sea realizada en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional.
- d) Que la operación sea realizada en el ámbito espacial de aplicación del impuesto.
- e) Que la operación no aparezca entre los supuestos de no sujeción previstos en la Ley, es decir, que no se trate de una operación no sujeta.
- f) Que la operación no aparezca entre los supuestos de exención previstos en la Ley, es decir, que no se trate de una operación exenta.

2.1. Entregas de bienes: transmisión del poder de adquisición (a título de dueño) sobre bienes corporales (entendiéndose también como bienes corporales el gas, calor, frío, energía eléctrica y demás modalidades de energía), muebles e inmuebles.

- *Operaciones asimiladas a entregas de bienes*

Tendrá el mismo tratamiento que las entregas de bienes aun cuando no haya contraprestación y por tanto habrá que incluir en la declaración-liquidación en las siguientes operaciones:

- a) Autoconsumo de bienes.

El autoconsumo de bienes se produce en los siguientes casos:

- Cuando se pasan bienes del patrimonio empresarial o profesional al personal o se destinan al consumo particular del sujeto pasivo. (Ejemplo: el titular de un supermercado que utiliza gratuitamente productos

para su consumo familiar o un empresario que cesa en su actividad por jubilación vendiendo a un tercero, con excepción del ordenador los muebles de la oficina que decide llevarse a casa)

- Cuando se produce la transmisión del poder de disposición sin contraprestación sobre bienes corporales que integran el patrimonio empresarial o profesional. (Ejemplo: cuando un empresario regala a sus clientes determinados productos por él fabricados)
- Cuando se utilizan existencias de la empresa como bienes de inversión de la misma. No se produce autoconsumo si al sujeto pasivo se le hubiera atribuido el derecho a deducir íntegramente el IVA soportado en caso de haber adquirido a terceros bienes de idéntica naturaleza. (Ejemplo: una promotora inmobiliaria que construye un inmueble para ser afectado como oficina)

2.2. Prestaciones de servicios: es toda actividad que no merezca la consideración de entrega de bienes, importación o adquisición intracomunitaria. Entre otras podemos señalar:

- El ejercicio independiente de actividades profesionales o artísticas.
- Los arrendamientos de bienes, industrias o negocios con o sin opción de compra.
- La propiedad intelectual o industrial (derechos de autor, licencias, patentes, marcas, etc.).
- Las ejecuciones de obra, que no sean entregas de bienes.
- El traspaso de locales de negocios.
- Los transportes, servicios de hostelería, etc.

2.3. Concepto de empresario o profesional.

La entrega de bienes o prestación de servicios debe ser realizada por un empresario o profesional para que éste sujeta al IVA.

Los empresarios y profesionales se definen de una forma específica en el IVA, así tienen esta consideración:

- Quienes realicen actividades empresariales o profesionales, salvo que sea exclusivamente a título gratuito.
- Las sociedades mercantiles, salvo prueba en contrario.
- Quienes exploten un bien corporal o incorporal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo. En particular los arrendadores de bienes.
- Los particulares que realicen a título ocasional la entrega de un medio de transporte nuevo exenta del Impuesto por destinarse a otro Estado miembro, serán empresarios únicamente para esta operación.
- Quienes urbanicen terrenos, promuevan, construyan o rehabiliten edificaciones destinadas a su venta, adjudicación o cesión, aunque sea ocasionalmente.

2.4. Concepto de actividad empresarial o profesional.

Como se señalaba inicialmente, para resultar gravada la entrega de bienes o prestación de servicios debe ser realizada en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional.

Se entienden, en todo caso, realizadas en el ejercicio de una actividad empresarial:

- Las operaciones realizadas por las sociedades mercantiles.
- Las transmisiones o cesiones de uso de los bienes que integran el patrimonio empresarial o profesional, incluso con ocasión del cese en el ejercicio de las actividades.

3. OPERACIONES NO SUJETAS A IVA.

- Las transacciones patrimoniales íntegras, a título oneroso, cuando los adquirentes (empresarios o profesionales) continúen el ejercicio de la actividad.
- Las entregas gratuitas de muestras sin valor comercial y las prestaciones de servicios de demostración.
- Las entregas sin contraprestación de impresos u objetos de carácter publicitario. Las entregas de objetos publicitarios a un mismo cliente no deben tener un coste superior a 200 euros, durante el año natural, salvo que sea para redistribución gratuita.
 - Los trabajos realizados en régimen de relaciones laborales, incluidas las de carácter especial.
 - Los servicios prestados a las cooperativas de trabajo asociado por los socios de las mismas
 - Los autoconsumos de bienes y servicios si no se atribuyó el derecho a deducir total o parcialmente el IVA soportado en la adquisición de los mismos.
- Las operaciones realizadas directamente por las Administraciones Públicas sin contraprestación o mediante contraprestación de naturaleza tributaria siempre que no se trate de determinadas operaciones recogidas en la Ley que están sujetas al impuesto en todo caso, como ocurre con las telecomunicaciones, transportes, explotación de ferias, agencias de viajes, entre otras.
 - Las concesiones y autorizaciones administrativas, salvo cesión de inmuebles o instalaciones en aeropuertos; cesión del derecho a utilizar el dominio público aeroportuario o infraestructura ferroviarias.
 - Las prestaciones de servicio a título gratuito obligatorias por el sujeto pasivo, por normas jurídicas o convenios colectivos.
 - Las entregas de dinero a título de contraprestación o pago.
 - Las operaciones realizadas por las comunidades de regantes para la ordenación y aprovechamiento de las aguas.

4. EXENCIONES.

Son entregas de bienes o prestaciones de servicios que, aun realizado el hecho imponible del Impuesto, la Ley establece que no deben ser sometidas a gravamen.

4.1. Operaciones interiores:

- Servicios de hospitalización, médicos, asistencia sanitaria y demás actividades relacionadas directamente con ellas (ambulancias, ópticos, psicólogos, logopedas, estomatólogos, mecánicos dentistas, etc.). Los servicios médicos prestados al margen o con la independencia de un tratamiento médico, como pueden ser las operaciones de cirugía estética, están sujetos.

Los digitopuntores, acupuntores, naturópatas y masoterapistas no se comprenden entre los profesionales médicos.

Los servicios de estomatólogos, odontólogos, mecánicos dentistas y protésicos dentales y la entrega, reparación y colocación de prótesis dentales y ortopedias maxilares realizadas por los mismos, cualquiera que sea la persona a cuyo cargo se realicen dichas operaciones están sujetos y exentos del IVA.

- Servicios públicos postales.
- Prestaciones de la seguridad social.
- Prestaciones de servicios de asistencia social, como son: protección a la infancia y juventud, asistencia a la tercera edad, educación especial y asistencia a personas con minusvalía, asistencia a minorías étnicas, refugiados y exiliados, reinserción social y prevención de la delincuencia, asistencia a alcohólicos y toxicómanos. La exención comprende la prestación de servicios de alojamiento, alimentación o transporte.

- La educación de la infancia y de la juventud, la guarda y custodia de niños, incluida la atención a niños en los centros docentes en tiempo interlectivo durante el comedor escolar o en aulas en servicio de guardería fuera del horario escolar, la enseñanza escolar, universitaria y de postgraduados, la enseñanza de idiomas y la formación y reciclaje profesional, realizadas por Entidades de derecho público o entidades privadas autorizadas para el ejercicio de dichas actividades.

No se comprenden en esta exención determinados servicios como los relativos a la práctica del deporte prestados por empresas distintas de los centros docentes, los de alojamiento y alimentación prestados por colegios mayores o menores y residencias de estudiantes, los relativos a permisos de conducción de vehículos terrestres de las clases A y B y a los títulos, licencias o permisos necesarios para la conducción de buques o aeronaves deportivas o de recreo.

- Juegos de azar, loterías y apuestas.
- Las prestaciones de servicios y las entregas de bienes accesorias a las mismas efectuadas directamente a sus miembros por organismos o entidades legalmente reconocidos que no tengan finalidad lucrativa, cuyos objetivos sean de naturaleza política, sindical, religiosa, patriótica, filantrópica o cívica, realizadas para la consecución de sus finalidades específicas, siempre que perciban de los beneficiarios únicamente las cotizaciones fijadas en sus estatutos

- Los servicios profesionales, incluidos aquéllos que consistan en derechos de autor, prestados por artistas plásticos, escritores, colaboradores literarios, gráficos y fotográficos de periódicos y revistas, compositores musicales, autores de obras teatrales y de argumento, diálogos de las obras audiovisuales, traductores y adaptadores.

- Operaciones de seguro, reaseguro y capitalización, así como las prestaciones de servicios relativas a las mismas realizadas por intermediarios de seguros y reaseguros.

- Efectos timbrados.
- Operaciones financieras. También está exenta la mediación y la intervención prestada por fedatarios públicos en las operaciones financieras exentas. No están exentos los servicios de gestión de cobro de créditos, letras de cambio, etc.

- Segundas y posteriores entregas de edificios, incluidos los terrenos en que se hallen enclavadas, cuando tenga lugar después de terminada su construcción o rehabilitación.

- Arrendamientos de terrenos y edificios destinados a viviendas y garajes.

- Entregas de terrenos que no tengan la condición de edificables.

- Las entregas de bienes que hayan sido utilizados por el transmitente en la realización de operaciones exentas siempre que al sujeto pasivo no se le haya atribuido el derecho a deducir total o parcialmente el Impuesto soportado.

- Las entregas de bienes cuya adquisición hubiera determinado la exclusión total del derecho a deducir.

⇒ RENUNCIA A LA EXENCIÓN

Podrán ser objeto de renuncia por el sujeto pasivo las exenciones relativas a:

- Entregas de terrenos edificables.
- Segundas y ulteriores entregas de edificaciones.

La renuncia a la exención sólo procede siempre que el adquirente:

- 1º Sea un sujeto pasivo que actúe en el ejercicio de sus actividades empresariales o profesionales.
- 2º Tenga derecho a la deducción total o parcial del impuesto soportado al realizar la adquisición o, cuando no cumpliéndose lo anterior, en función de su destino previsible, los bienes adquiridos vayan a ser utilizados, total o parcialmente, en la realización de operaciones que originen el derecho a la deducción.

4.2 Comercio exterior:

- Exportaciones y operaciones asimiladas. Se entiende por exportación tanto los envíos a Canarias, Ceuta y Melilla, como los definitivos al extranjero.
- Entregas intracomunitarias.
- Entregas en zonas francas.
- Importaciones de bienes cuya entrega en el interior estuviese exenta del impuesto. Estarán exentas del impuesto las importaciones de los siguientes bienes: la sangre, el plasma sanguíneo, etc. para uso médico o de investigación, los billetes de banco de curso legal, el oro importado directamente por Banco de España, etc.

4.3 Exenciones en el Régimen de viajeros

Este régimen se aplica a las entregas de bienes realizadas a personas que tengan su residencia habitual fuera del territorio de la comunidad europea, lo que podrá acreditarse con el DNI o documento equivalente, y siempre que:

- Los bienes adquiridos no se destinen a una actividad comercial (es decir, no se vayan a revender, lo que puede deducirse en función de la cantidad adquirida, por ejemplo)
- Salgan efectivamente de la Unión Europea. Para verificar esta salida efectiva del territorio comunitario el comprador deberá presentar la mercancía y la factura en la aduana de salida con destino a un país tercero, que la diligenciará debidamente. Los bienes deben salir del territorio comunitario antes de los tres meses fecha 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, transferencia bancaria, abono en tarjeta de crédito u otro medio que permita acreditar el reembolso.

5. EL SUJETO PASIVO.

5.1 Operaciones interiores: entregas de bienes y prestaciones de servicios.

Por regla general, sujeto pasivo es el empresario o profesional que entrega bienes o presta servicios.

5.2 Operaciones exteriores: adquisiciones intracomunitarias e importaciones

En las **adquisiciones intracomunitarias** en las que *el adquirente es un empresario o profesional*, será sujeto pasivo quien la realice, es decir, estará gravada en destino y no en origen. Así, las compras de una *persona física como consumidor final* en un país comunitario con destino a otro país comunitario estará gravada en origen, por que no constituye una adquisición intracomunitaria, excepto en el caso de elementos de transportes nuevos que tributarán en destino.

Serán sujetos pasivos quienes realicen las **importaciones**. Se considerarán importadores, los destinatarios de los bienes importados y los viajeros, para los bienes que conduzcan al entrar en el territorio.

6. DEVENGO.

6.1 Operaciones interiores

Se devengará el impuesto:

a) En las **entregas de bienes**: cuando tenga lugar su puesta a disposición del adquirente o, en su caso, cuando se efectúen conforme a la legislación que les sea aplicable.

b) En las **prestaciones de servicios**: cuando se presten, ejecuten o efectúen las operaciones gravadas.

No obstante, en las operaciones sujetas a gravamen que originen pagos anticipados anteriores a la realización del hecho imponible, el impuesto se devengará en el momento del cobro total o parcial del precio por los importes efectivamente percibidos.

c) En los supuestos de **autoconsumo**, cuando se efectúen las operaciones gravadas.

d) En los **arrendamientos, en los suministros**, en el momento en que resulte exigible la parte del precio que comprenda cada percepción.

6.2 Operaciones exteriores

a) En las **adquisiciones intracomunitarias** en el momento en que se consideren efectuadas las entregas de bienes.

b) En las **importaciones** en el momento en que hubiera tenido lugar el devengo de los derechos de importación de acuerdo con la legislación aduanera.

7. BASE IMPONIBLE

7.1 Cálculo de la base imponible

La Base Imponible del impuesto estará constituida por el importe total de la contraprestación satisfecha por los bienes entregados o los servicios prestados. Para su obtención se tendrán en cuenta los siguientes aspectos:

- **Regla General.**

a) **Se incluirán:**

- El importe principal de la operación.
- Las comisiones.

- Los transportes.
- Seguros.
- Subvenciones.
- Tributos y otros gravámenes.
- Las deudas asumidas por el destinatario.

No se incluirán los intereses devengados como consecuencia del aplazamiento o demora en el pago del precio en la parte que corresponda a un período posterior a la entrega de los bienes o la prestación del servicio, siempre que se trate de intereses consignados separadamente en la factura.

b) No se incluirán:

- Las indemnizaciones.
- Descuentos y bonificaciones.
- Suplidos, que son las cantidades pagadas en nombre y por cuenta del cliente, en virtud del mandato expreso del mismo. El sujeto pasivo está obligado a justificar la cuantía efectiva de tales gastos y no puede deducir el impuesto que lo hubiera gravado. Es fundamental que la factura aparezca a nombre del cliente, destinatario final de la operación.

• **Importaciones.**

En las importaciones se deben incluir en la base imponible los derechos de importación y otros gravámenes, así como todos los gastos que se ocasionen hasta que la mercancía está en su primer lugar de destino, tales como embalajes, portes, comisiones, etc.

7.2 Modificación de la base imponible.

La ley establece, entre otros, los siguientes motivos de rectificación:

- Quando la contraprestación se hubiese fijado provisionalmente.
- Quando se devuelvan los envases y embalajes susceptibles de reutilización.
- Quando se produzcan descuentos y bonificaciones después de que la operación se haya utilizado.
- Quando queden sin efecto total o parcialmente las operaciones gravadas o se altere el precio.
- Quando el destinatario de las operaciones sujetas no hubiese pagado las cuotas repercutidas en los siguientes casos:
 - Concurso de acreedores: Cuando, después del devengo de la operación, se dicte auto de declaración de concurso del destinatario de la operación.
 - Cuando los créditos correspondientes a las cuotas soportadas repercutidas por las operaciones gravadas sean total o parcialmente incobrables. Requisitos necesarios:
 - Transcurso de 1 año desde el devengo del impuesto sin que se haya obtenido el cobro, de todo o parte del crédito. No obstante, cuando el titular del derecho de crédito no tenga la condición de gran empresa el plazo anteriormente citado podrá ser de 6 meses o un año.
 - Reflejo de esta circunstancia en los Libros Registro.
 - Reclamación judicial para su cobro, o requerimiento notarial, incluso cuando se trate de créditos afianzados por Entes públicos

La modificación debe realizarse en el plazo de los 3 meses siguientes a la finalización del período de 6 meses o, en su caso, 1 año desde el devengo del impuesto.

Es necesario que el destinatario de las operaciones actúe como empresario o profesional.

8. TIPOS IMPOSITIVOS

Es el porcentaje que se aplica a la Base Imponible para la obtención de la cuota de cada operación.

8.1 Tipo superreducido: 4 %.

Se aplicará a los siguientes bienes y servicios:

- Alimentos básicos: pan común, leche, huevos, queso, frutas, verduras, hortalizas, legumbres, tubérculos y cereales.
- Los libros, periódicos y revistas que no contengan única o fundamentalmente publicidad y los elementos complementarios entregados conjuntamente. No se aplica el tipo reducido a los artículos y aparatos electrónicos ni al material escolar, excepto a los álbumes, partituras, mapas y cuadernos de dibujo.
- Las especialidades farmacéuticas, las fórmulas magistrales y los preparados oficiales, así como las sustancias medicinales utilizadas en su obtención para fines médicos. No se comprenden los cosméticos ni las sustancias y productos de uso meramente higiénico.
- Coches, sillas de ruedas y prótesis para minusválidos.
- Servicios de adaptación de autotaxis y autoturismos para minusválidos.
- Las prótesis, órtesis e implante internos para personas con minusvalía.
- Las viviendas de protección oficial o de promoción oficial cuando las entregas las realice el promotor de las mismas.

8.2 Tipo reducido: 10 %.

Se aplicará, entre otras, a las siguientes operaciones:

- Las sustancias o productos que sean susceptibles de ser, habitual e idóneamente, utilizados para la nutrición humana o animal
- Las aguas aptas para la alimentación humana o animal o para el riego.
- Viviendas en general incluidos los garajes, con un máximo de dos, y anexos que se transmitan conjuntamente.
 - Especialidades farmacéuticas para fines veterinarios.
 - Las compresas, tampones, protegeslips, preservativos y otros anticonceptivos no medicinales
 - Las flores, las plantas vivas de carácter ornamental, así como las semillas, bulbos, esquejes y otros productos de origen exclusivamente vegetal susceptibles de ser utilizados en la obtención de flores y plantas vivas.
- Transporte de viajeros.
- Hostelería, restaurantes y suministro de comidas y bebidas.
- Servicios de limpieza y recogida de basuras.
- Asistencia sanitaria dental.
- Exposiciones y ferias comerciales.
- Ejecuciones de obra para construcción de viviendas o rehabilitación directamente formalizado por el promotor.
 - Importaciones, entregas y adquisiciones intracomunitarias de obras de arte.
 - La entrada a bibliotecas, archivos y centros de documentación, museos, galerías de arte, pinacotecas, teatros, circos, festejos taurinos, conciertos, y a los demás espectáculos culturales en vivo.
 - Las ejecuciones de obra, consecuencia de contratos directamente formalizado entre las comunidades de propietarios que tengan por objeto la construcción de garajes.
 - Las ventas con instalación de armarios de cocina y de baño y de armarios empotrados formalizados directamente por el promotor encargado de la rehabilitación o construcción de edificaciones.

8.3 Tipo general: 21 %.

Se aplicará en aquellos casos en los que no se aplique el reducido o el superreducido, incluso en joyas, pieles y automóviles.

9. DEDUCCIONES

Los sujetos pasivos pueden restar de las cuotas repercutidas o devengadas por las operaciones que realizan las cuotas soportadas en sus adquisiciones de bienes y servicios o en su importación.

Cuando el sujeto pasivo vende un bien o presta un servicio, en la factura cobrará al cliente el I.V.A. resultante de aplicar sobre el precio el tipo impositivo correspondiente. De dicho impuesto devengado podrá deducir las siguientes cantidades:

- Las cuotas soportadas en las adquisiciones de bienes y de servicios.
- Las cuotas satisfechas en las importaciones de bienes.
- Las cuotas satisfechas por el autoconsumo interno de bienes.
- Las adquisiciones intracomunitarias de bienes efectuadas a título oneroso.

Las operaciones que permiten deducir son, con carácter general, las efectivamente gravadas por el impuesto, esto es, las sujetas y no exentas y *que hayan sido devengadas en el territorio de aplicación del impuesto*.

Estas deducciones podrán practicarse exclusivamente en las operaciones relacionadas directamente con la actividad que desarrolle el sujeto pasivo.

9.1. Cuotas de IVA no deducibles

No podrán ser objeto de deducción las cuotas soportadas por las adquisiciones de:

- Bienes y servicios destinados a atenciones del personal, clientes o terceros.
- Por los servicios de desplazamiento o viajes, hostelería, restaurantes y espectáculos, salvo que tengan la consideración de gasto deducible a efectos del IRPF o del Impuesto sobre Sociedades.
- En alimentos, tabaco y bebidas o espectáculos o servicios de carácter recreativo.
- Compras de joyas, piedras preciosas y objetos elaborados con oro o platino.
- En bienes o servicios destinados a atenciones a clientes, asalariados o a terceras personas.

No tendrán esta consideración:

- Las muestras gratuitas y los objetos publicitarios de escaso valor.
- Los destinados a ser objeto de entrega o cesión de uso mediante contraprestación que, en un momento posterior a su adquisición, se destinasen a atenciones a clientes, asalariados o a terceras personas.

9.2 Deducción parcial de cuotas soportadas con bienes utilizados parcialmente en la actividad

Son deducibles parcialmente las cuotas soportadas en bienes utilizados, alternativa o simultáneamente, en la actividad empresarial o profesional y en otras actividades.

Debemos distinguir a su vez dos supuestos:

- a) Vehículos automóviles de turismo y sus remolques, ciclomotores y motocicletas:
 - Se presumen en general afectados al 50 % al desarrollo de su actividad.
 - Existe una presunción de afectación al 100 % para determinados bienes como vehículos mixtos utilizados en el transporte de mercancías, los utilizados en el transporte de viajeros, en la prestación de servicios de enseñanza de conductores o pilotos, en pruebas, ensayos, demostraciones o promoción de ventas por sus fabricantes, en los desplazamientos profesionales de los representantes o agentes comerciales y en servicios de vigilancia.
- b) Resto de bienes de inversión: las cuotas soportadas serán deducibles en la medida en que vayan a utilizarse en el desarrollo de la actividad.

Se aplican las mismas reglas cuando se trate de los siguientes bienes o servicios directamente relacionados con los bienes de inversión:

- Accesorios y piezas de recambio.
- Combustibles, carburantes, lubricantes y productos energéticos necesarios para su funcionamiento.
- Servicios de aparcamiento y utilización de vías de peaje.
- Rehabilitación, renovación y reparación.

9.3. Requisitos formales de la deducción.

Para que el sujeto pasivo pueda ejercitar el derecho a deducir es imprescindible que tenga el documento justificativo de su derecho. Se considera documento justificativo:

- La factura original o, en su defecto, un duplicado, expedidos por quien realice la entrega o preste el servicio.
- El documento acreditativo del pago del impuesto a la importación (pago del IVA en la aduana).
- El recibo original firmado por el titular de la explotación agrícola, forestal, ganadera o pesquera en régimen especial.

El derecho a deducción solo podrá ejercitarse en la declaración-liquidación relativa al período de liquidación en que su titular haya soportado las cuotas deducibles, o en los períodos sucesivos siempre que **no transcurran más de 4 años desde el nacimiento del derecho**.

10. DEVOLUCIONES

Cuando se realiza una liquidación de IVA, ésta puede ser:

Positiva: IVA repercutido mayor que IVA soportado.

Negativa: IVA soportado mayor que IVA repercutido.

La cantidad a favor del contribuyente (negativa) se deduce en declaraciones posteriores hasta un plazo de cinco años, o bien se solicita la devolución.

Los sujetos pasivos que no hayan podido efectuar las deducciones originadas en un período de liquidación por exceder continuamente la cuantía de las mismas de las cuotas devengadas, tendrán derecho a solicitar la devolución del saldo a su favor existente al 31 de diciembre de cada año en la declaración-liquidación correspondiente al último período de liquidación.

11. REGLA DE PRORRATA

Es un sistema de cálculo, para deducir IVA, aplicable a sujetos pasivos que realizan simultáneamente operaciones que dan y que no dan derecho a deducción, por el que se determina la parte del IVA soportado que le corresponde deducir.

Clases de prorrata:

a) **Prorrata general**: se aplica cuando el sujeto pasivo efectúa conjuntamente operaciones con y sin derecho a deducción y no sea de aplicación la prorrata especial.

Las cuotas soportadas son deducibles en el porcentaje siguiente:

$$\frac{\text{Volumen de total de operaciones que originan derecho a deducción}}{\text{Volumen total de operaciones del mismo período}} \times 100 = \text{Prorrata}$$

La prorrata de deducción resultante de la aplicación de los criterios anteriores se redondeará en la unidad superior.

Cálculo del I.V.A. soportado que es deducible:

- Cada año natural se aplica provisionalmente el porcentaje de deducción del año precedente. En el primer año del ejercicio, será el propuesto por el sujeto pasivo a la Administración, salvo que ésta fije uno diferente.
- En la última declaración-liquidación del impuesto correspondiente a cada año natural se calculará la prorrata de deducción definitiva en función de las operaciones realizadas en el año natural.
- El porcentaje de deducción definitivo se aplica a las cuotas soportadas durante el año natural debiendo regularizar las deducciones practicadas.

b) Prorrata especial: se aplica por opción del sujeto pasivo, y obligatoriamente cuando aplicando la prorrata general la deducción exceda en un 10% de la que resultaría aplicando la prorrata especial.

Cálculo del I.V.A. soportado deducible:

- Las cuotas soportadas en la adquisición o importación de bienes o servicios utilizados exclusivamente en la realización de operaciones que dan derecho a deducción podrán deducirse íntegramente.
- Por el contrario, si dichos bienes o servicios se utilizan en operaciones que no dan derecho a deducción, no podrán deducirse las cuotas correspondientes.
- En el caso que los bienes o servicios se utilicen sólo en parte en operaciones con derecho a deducción, se deducen en el porcentaje de la prorrata general.

12 REGULARIZACIÓN DE DEDUCCIONES POR BIENES DE INVERSIÓN.
--

Las cuotas deducibles por la adquisición de bienes de inversión deben regularizarse durante los cuatro años naturales siguientes (en terrenos o edificaciones 9 años) a aquel en el que se adquieran o se utilicen o entren en funcionamiento si este momento es posterior a la adquisición.

Solo se regularizará si entre el porcentaje de deducción definitivo de cada año y el que se utilizó el año en que se soportó la repercusión existe una diferencia superior a 10 puntos.

En los casos de pérdida o inutilización definitiva de los bienes, por causa no imputable al sujeto pasivo debidamente justificada, no procederá efectuar regularización.

Concepto de bienes de inversión.

A efectos de este impuesto, se consideran de inversión los bienes corporales, muebles o inmuebles que, por su naturaleza y función estén normalmente destinados a ser utilizados por un período de tiempo superior a un año como instrumentos de trabajo o medios de explotación.

No se consideran bienes de inversión los accesorios y piezas de recambio adquiridos para la reparación de los bienes de inversión, las ejecuciones de obra para la reparación de otros bienes de inversión, las ropas utilizadas para el trabajo por los sujetos pasivos o personal dependiente y cualquier otro bien cuyo valor de adquisición sea inferior a 3.005,06 euros

La regularización de las deducciones se realizará de la siguiente manera:

- Se parte de la deducción efectuada en el año de compra.
- Se resta la que correspondería el año de regularización aplicando a la cuota soportada el porcentaje definitivo de este año.
- 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 complementaria a efectuar.