

AGENTES DE LA HACIENDA PÚBLICA

ORGANIZACIÓN DE LA HACIENDA PÚBLICA
Y DERECHO TRIBUTARIO



TEMA





AGENTES DE LA HACIENDA PÚBLICA

ORGANIZACIÓN DE LA HACIENDA PÚBLICA
Y DERECHO TRIBUTARIO

TEMA 21

El Impuesto sobre el Valor Añadido (II). Sujeto pasivo, repercusión, devengo y base imponible. Tipos impositivos. Deducciones: requisitos y limitaciones del derecho a deducción. Régimen de deducciones en sectores diferenciados. Regla de prorrata. Regularización bienes de inversión. Devoluciones.

Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido y se modifica el Real Decreto 1041/1990, de 27 de julio, por el que se regulan las declaraciones censales que han de presentar a efectos fiscales los empresarios, los profesionales y otros obligados tributarios; el Real Decreto 338/1990, de 9 de marzo, por el que se regula la composición y la forma de utilización del número de identificación fiscal, el Real Decreto 2402/1985, de 18 de diciembre, por el que se regula el deber de expedir y entregar factura que incumbe a los empresarios y profesionales, y el Real Decreto 1326/1987, de 11 de septiembre, por el que se establece el procedimiento de aplicación de las Directivas de la Comunidad Económica Europea sobre intercambio de información tributaria.

lauracsbona@gmail.com / +34 626 59 08 17



Comprueba si
tu temario está
actualizado
<https://opo.cl/KrT6o>

Accede a
los recursos
del tema
<https://opo.cl/qrTMN>



AGENTES DE LA HACIENDA PÚBLICA | TEMA 21

I. Sujeto pasivo	5
1. Sujetos pasivos	5
2. Responsables	11
3. Casos prácticos	13
II. Repercusión	15
1. Repercusión del impuesto	15
2. Rectificación de las cuotas impositivas repercutidas	16
3. Casos prácticos	17
III. Devengo	19
1. Entregas de bienes y prestaciones de servicios	19
2. Adquisiciones intracomunitarias de bienes	21
3. Importaciones	21
4. Caso práctico	24
IV. Base imponible	25
1. Entregas de bienes y prestaciones de servicios	25
2. Adquisiciones intracomunitarias de bienes	36
3. Importaciones	37
4. Casos prácticos	38
V. Tipos impositivos	40
1. Tipo impositivo general	40
2. Tipos impositivos reducidos	40
3. Caso práctico	51
VI. Requisitos generales de deducción	52
1. Cuotas tributarias deducibles	52
2. Requisitos subjetivos de la deducción	52
3. Operaciones cuya realización origina el derecho a la deducción	53
4. Limitaciones del derecho a deducir	54
5. Exclusiones y restricciones del derecho a deducir	56
6. Requisitos formales de la deducción	56
7. Nacimiento del derecho a deducir	57
8. Ejercicio del derecho a la deducción	58
9. Caducidad del derecho a la deducción	59
10. Régimen de deducciones en sectores diferenciados de la actividad empresarial o profesional	59
11. Prorrata	60
12. Bienes de inversión	62
13. Cuotas soportadas o satisfechas con anterioridad al inicio de la realización de entregas de bienes o prestaciones de servicios correspondientes a actividades empresariales o profesionales	65
14. Rectificación de deducciones	66
15. Opción y solicitudes en materia de deducciones	67
16. Casos prácticos	68

VII. Devoluciones	73
1. Supuestos generales de devolución	73
2. Solicitud de devoluciones al fin de cada período de liquidación	73
3. Devoluciones a exportadores en régimen de viajeros	76
4. Devoluciones por entregas a título ocasional de medios de transporte nuevos	76
VIII. Liquidación del impuesto	77



RECURSOS GRÁFICOS

A lo largo del tema encontrarás diversos recursos gráficos destinados a ayudarte a visualizar y memorizar datos importantes de la materia.



PLAZOS

Sabemos que los plazos y datos temporales siempre son difíciles de recordar, por eso hemos creado este icono, situado en el margen derecho de la página, que te indicará que en ese párrafo hay uno o varios plazos o datos temporales.

Destacados

Hay palabras clave o frases que son muy relevantes y que debes tener muy claras a la hora de estudiar. Estos conceptos los hemos marcado con un resaltado amarillo para que los localices de un simple vistazo.

Datos importantes

Negrita

Detalles importantes

Subrayado



Te mostramos un ejemplo con el que vas a poder ver de forma práctica lo estudiado en esta parte del tema.



Cuando haya algún cambio o modificación en el tema estos símbolos te indicarán el alcance del cambio o modificación.



Pregunta de examen

Este icono, situado en el margen izquierdo, te señalará las cuestiones que se han preguntado en exámenes oficiales de años anteriores de tu oposición.



I. SUJETO PASIVO

1. SUJETOS PASIVOS

1.1 Entregas de bienes y prestaciones de servicios

A) Regla general

Al amparo de lo establecido en el **art. 84.1.1.º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido** (en adelante, **LIVA**), serán sujetos pasivos del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, **IVA**) las personas físicas o jurídicas que tengan la condición de empresarios o profesionales y efectúen las entregas de bienes o prestación de servicios sujetas al Impuesto, salvo lo dispuesto en el **art. 84.1.2.º a 4º de la LIVA**.

B) Reglas especiales

Inversión del sujeto pasivo

Por regla general, sujeto pasivo es el empresario o profesional, persona física o jurídica, que entrega bienes o presta servicios. Esta condición de sujeto pasivo implica el cumplimiento de las obligaciones tanto materiales como formales del impuesto. No obstante, existe una regla especial, denominada la regla de inversión del sujeto pasivo, según la cual es sujeto pasivo el empresario o profesional para quien se realice las operaciones sujetas al Impuesto, es decir, el destinatario¹.

Esta regla se aplica en los siguientes supuestos:

- Cuando las operaciones sujetas al Impuesto se realicen por personas o entidades no establecidas en el territorio de aplicación del Impuesto (en adelante, **TAI**), tal y como establece el **art. 84.1.2.º a) de la LIVA**, salvo en los siguientes supuestos:
 - Cuando se trate de prestaciones de servicios en las que el destinatario tampoco esté establecido en el **TAI**, excepto si se trata de prestaciones de servicios comprendidas en el **art. 69.1.1.º de la LIVA (art. 84.1.2.º.a).a') LIVA**.

Un empresario estonio no establecido en el Territorio de Aplicación del Impuesto contrata con una empresa italiana la organización por esta última de una exposición en Valencia de los productos fabricados por la empresa estonia. Como el servicio de organización de la exposición se localiza de acuerdo con la regla general del **art. 69.1.1º de la LIVA**, no se considera realizado en el territorio de aplicación del impuesto².

- Cuando se trate de las entregas de bienes previstas en el **art. 68.3 y 5 de la LIVA (art. 84.1.2.º.a).b') LIVA**.
- Cuando se trate de entregas de bienes estén exentas del IVA por aplicación de los **arts. 20 bis, 21.1.º, 2.º y 7.º o 25 de la LIVA**, así como de entregas de bienes previstas en el **art. 25 de la LIVA** que estén sujetas y no exentas del Impuesto (**art. 84.1.2.º.a).c') LIVA**.
- Cuando se trate de prestaciones de servicios de arrendamientos de bienes inmuebles sujetas y no exentas del Impuesto (**art. 84.1.2.º.a).d') LIVA**.
- Cuando se trate de prestaciones de servicios de intermediación en el arrendamiento de bienes inmuebles (**art. 84.1.2.º.a).e') LIVA**.

Una plataforma no establecida en el **TAI** que cobra una comisión por intermediar en el arrendamiento de un apartamento turístico situado en Marbella que oferta en su página web. La plataforma será el sujeto pasivo del cobro de la comisión por aplicación de la regla establecida en el **art. 84.1.2º.a).e) de la LIVA**³.

- Cuando se trate de entregas de oro sin elaborar o de productos semielaborados de oro, de ley igual o superior a **325 milésimas (art. 84.1.2.º b) LIVA**.

El **art. 24 ter del Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido y se modifica el Real Decreto 1041/1990, de 27 de julio, por el que se regulan las declaraciones censales que han de presentar a efectos fiscales los empresarios, los profe-**

¹ Manual práctico IVA 2024, p. 96.

² Manual práctico IVA 2024, p. 97.

³ Manual práctico IVA 2024, p. 97.

sionales y otros obligados tributarios; el Real Decreto 338/1990, de 9 de marzo, por el que se regula la composición y la forma de utilización del número de identificación fiscal, el Real Decreto 2402/1985, de 18 de diciembre, por el que se regula el deber de expedir y entregar factura que incumbe a los empresarios y profesionales, y el Real Decreto 1326/1987, de 11 de septiembre, por el que se establece el procedimiento de aplicación de las Directivas de la Comunidad Económica Europea sobre intercambio de información tributaria (en adelante, RIVA) señala que tendrá la consideración de oro sin elaborar o producto semielaborado de oro el que se utilice normalmente como materia prima para elaborar productos terminados de oro, tales como lingotes, laminados, chapas, hojas, varillas, hilos, bandas, tubos, granallas, cadenas o cualquier otro que, por sus características objetivas, no esté normalmente destinado al consumo final.

· Cuando se trate de (**art. 84.1.2.º c) LIVA**):

- Entregas de desechos nuevos de la industria, desperdicios y desechos de fundición, residuos y demás materiales de recuperación constituidos por metales férricos y no férricos, sus aleaciones, escorias, cenizas y residuos de la industria que contengan metales o sus aleaciones.
- Las operaciones de selección, corte, fragmentación y prensado que se realicen sobre los productos mencionados en el párrafo anterior.
- Entregas de desechos, desperdicios o recortes de plástico.
- Entregas de desperdicios o desechos de papel, cartón o vidrio.
- Entregas de desperdicios o artículos inservibles de trapos, cordeles, cuerdas o cordajes.
- Entregas de productos semielaborados resultantes de la transformación, elaboración o fundición de los metales no férricos, salvo los compuestos por níquel. En particular, se considerarán productos semielaborados los lingotes, bloques, placas, barras, grano, granalla y alambrón.

En todo caso, se considerarán comprendidas en los párrafos anteriores las entregas de los materiales definidos en el **anexo de la LIVA**.

· Cuando se trate de prestaciones de servicios que tengan por objeto derechos de emisión, reducciones certificadas de emisiones y unidades de reducción de emisiones de gases de efecto invernadero a que se refieren la **Ley 1/2005, de 9 de marzo, por la que se regula el régimen del comercio de derechos de emisión de gases de efecto invernadero** y el **Real Decreto 1031/2007, de 20 de julio, por el que se desarrolla el marco de participación en los mecanismos de flexibilidad del Protocolo de Kioto (art. 84.1.2.º d) LIVA**.



· Cuando se trate de las siguientes entregas de bienes inmuebles (**art. 84.1.2.º e) LIVA**):

- Las entregas realizadas como consecuencia de un proceso concursal.
- Las entregas exentas previstas en el **art. 20.1.20.º y 22.º de la LIVA** en las que el sujeto pasivo hubiera renunciado a la exención.
- Las entregas realizadas en ejecución de la garantía constituida sobre los bienes inmuebles, entendiéndose, asimismo, que se ejecuta la garantía cuando se transmite el inmueble a cambio de la extinción total o parcial de la deuda garantizada o de la obligación de extinguir dicha deuda por el adquirente.

· Cuando se trate de ejecuciones de obra, con o sin aportación de materiales, así como las cesiones de personal para su realización, como consecuencia de contratos directamente formalizados entre el promotor y el contratista que tengan por objeto la urbanización de terrenos o la construcción o rehabilitación de edificaciones (**art. 84.1.2.º f) LIVA**).

- Lo dispuesto en el párrafo anterior será también aplicable cuando los destinatarios de las operaciones sean a su vez el contratista principal u otros subcontratistas en las condiciones mencionadas.

Un Ayuntamiento contrata la edificación de un museo con entrada gratuita para los vecinos empadronados. En este supuesto no se produce la inversión del sujeto pasivo, ya que el Ayuntamiento no está actuando como empresario o profesional. Para que se produjese la inversión del sujeto pasivo, sería necesario que el Ayuntamiento comunicase expresa y fehacientemente al contratista principal que está interviniendo en la operación en calidad de empresario o profesional⁴.

· Asimismo, de acuerdo con el **art. 84.1.2.º g) de la LIVA**, serán sujetos pasivos del Impuesto los empresarios o profesionales para quienes se efectúen las operaciones sujetas al Impuesto cuando se trate de entregas de los siguientes productos (**art. 84.1.2.º g) LIVA**):

⁴ Manual práctico IVA 2024, p. 98.

- Plata, platino y paladio, en bruto, en polvo o semilabrado, asimilándose a los mismos las entregas que tengan por objeto dichos metales resultantes de la realización de actividades de transformación por el empresario o profesional adquirente. En todo caso tienen que ser productos no incluidos en el ámbito de aplicación del régimen especial aplicable a los bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección.
- Teléfonos móviles.
- Consolas de videojuegos, ordenadores portátiles y tabletas digitales.

En relación con los teléfonos móviles, consolas de videojuegos, ordenadores portátiles y tabletas digitales, lo dispuesto únicamente será aplicable cuando el destinatario sea:

- Un empresario o profesional revendedor de estos bienes, cualquiera que sea el importe de la entrega.
- Un empresario o profesional que no sea revendedor de dichos bienes, cuando el importe total de las entregas de los bienes señalados realizadas al mismo, documentadas en la misma factura, exceda de **10.000 euros**, excluido el IVA.

A efectos del cálculo del límite señalado, se atenderá al importe total de las entregas efectuadas cuando, documentadas en más de una factura, quede acreditado que se trata de una única operación y que se ha producido el desglose artificial de la misma con el único efecto de evitar la aplicación de esta norma.

La acreditación de la condición de empresario o profesional deberá efectuarse con carácter previo o simultáneo a la adquisición, en las condiciones determinadas reglamentariamente.

Las entregas de los bienes señalados, cuando sean sujetos pasivos del Impuesto sus destinatarios de conformidad con el **art. 84.1.2.º de la LIVA**, deberán documentarse en una factura mediante serie especial.

INVERSIÓN DEL SUJETO PASIVO (ART. 84.1.2.º LIVA)

a)	<p>Empresarios o profesionales que reciben los bienes o servicios cuando quien realiza las operaciones no esté establecido en el TAI, salvo:</p> <ul style="list-style-type: none"> · Que se trate de prestaciones de servicios en las que el destinatario tampoco esté establecido en el TAI. - No obstante, se aplicará la regla de inversión del sujeto pasivo cuando el destinatario sea un empresario o profesional que actúe como tal y radique en el TAI la sede de su actividad económica, o tenga en el mismo un establecimiento permanente o, en su defecto, el lugar de su domicilio o residencia habitual, siempre que se trate de servicios que tengan por destinatarios a dicha sede, establecimiento permanente, domicilio o residencia habitual. · Que se trate de ventas a distancia sujetas al IVA español. · Que se trate de: <ul style="list-style-type: none"> - Entregas de bienes a las que resulte aplicable la exención cuando se faciliten a través de una interfaz digital. - Entregas intracomunitarias de bienes o entregas de bienes con destino a la exportación, exentas en ambos casos del IVA. - Entregas intracomunitarias de bienes sujetas y no exentas del IVA. · Que se trate de arrendamientos de bienes inmuebles sujetas y no exentas del IVA. · Que se trate de servicios de intermediación en el arrendamiento de bienes inmuebles.
b)	<p>Empresarios o profesionales que reciben los bienes o servicios cuando se trate de entregas de oro sin elaborar o de productos semielaborados de oro, de ley igual o superior a 325 milésimas.</p>
c)	<p>Empresarios o profesionales que reciben los bienes o servicios cuando se trate de entregas de determinados materiales de recuperación y determinadas operaciones sobre dichos materiales.</p>

lauracsbona@gmail.com / +34 626 59 08 17

d)	Empresarios o profesionales que reciben los bienes o servicios cuando se trate de prestaciones de servicios que tengan por objeto derechos sobre emisión de gases de efecto invernadero.
e)	Empresarios o profesionales que reciben los bienes o servicios cuando se trate de las siguientes entregas de bienes inmuebles: <ul style="list-style-type: none"> · Las entregas efectuadas como consecuencia de un proceso concursal. · Las entregas exentas a que se refiere el art. 20.1.20.º y 22.º de la LIVA en las que el sujeto pasivo hubiera renunciado a la exención. · Las entregas efectuadas en ejecución de la garantía constituida sobre los bienes inmuebles.
f)	Empresarios o profesionales que reciben los bienes o servicios cuando se trate de ejecuciones de obra, así como las cesiones de personal para su realización, consecuencia de contratos directamente formalizados entre el promotor y el contratista que tengan por objeto la urbanización de terrenos o la construcción o rehabilitación de edificaciones. También se aplica cuando los destinatarios de las operaciones sean a su vez el contratista principal u otros subcontratistas.
g)	Empresarios o profesionales que reciben los bienes o servicios cuando se trate de entregas de los siguientes productos: <ul style="list-style-type: none"> · Plata, platino y paladio, en bruto, en polvo o semilabrado, que no estén incluidos en el ámbito de aplicación del régimen especial aplicable a los bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección. · Teléfonos móviles. · Consolas de videojuegos, ordenadores portátiles y tabletas digitales. <p>Lo previsto en estos dos últimos puntos solo se aplicará cuando el destinatario sea:</p> <ul style="list-style-type: none"> · Un empresario o profesional revendedor de estos bienes. · Un empresario o profesional no revendedor, cuando el importe total de las entregas de dichos bienes efectuadas al mismo, documentadas en la misma factura, exceda de 10.000 euros, excluido el IVA.

Aplicación de las reglas de inversión del sujeto pasivo

El **art. 24 quater.1 del RIVA** señala que el empresario o profesional que efectúe las entregas exentas a que se refiere el **art. 20.1.20.º y 22.º de la LIVA** en las que el sujeto pasivo hubiera renunciado a la exención deberá comunicar expresa y fehacientemente al adquirente la renuncia a la exención por cada operación efectuada.

Sin perjuicio de lo establecido en el **art. 163 sexies.5 de la LIVA**, el transmitente sólo podrá renunciar a la exención cuando el adquirente le acredite su condición de sujeto pasivo en los términos previstos en el **art. 8.1 del RIVA**.

Los destinatarios de las entregas efectuadas en ejecución de la garantía constituida sobre los bienes inmuebles deberán comunicar **expresa y fehacientemente** al empresario o profesional que efectúe la entrega, que están actuando, con respecto a dichas operaciones, en su condición de empresarios o profesionales (**art. 24 quater.2 RIVA**).

Los destinatarios de las ejecuciones de obra y cesiones de personal para su realización, consecuencia de contratos directamente formalizados entre el promotor y el contratista que tengan por objeto la urbanización de terrenos o la construcción o rehabilitación de edificaciones, deberán, en su caso, comunicar expresa y fehacientemente al contratista o contratistas principales con los que contraten, las siguientes circunstancias (**art. 24 quater.3 RIVA**):

- Que están actuando, con respecto a dichas operaciones, en su condición de empresarios o profesionales.
- Que tales operaciones se realizan en el marco de un proceso de urbanización de terrenos o de construcción o rehabilitación de edificaciones.

Los destinatarios de las operaciones a que se refiere el párrafo anterior que sean, a su vez, el contratista principal u otros subcontratistas en las condiciones señaladas deberán, en su caso, comunicar

expresa y fehacientemente a los subcontratistas con los que contraten que tales operaciones se realicen en el marco de un proceso de urbanización de terrenos o de construcción o rehabilitación de edificaciones (**art. 24 quater.4 RIVA**).

Los destinatarios de las entregas de teléfonos móviles, consolas de videojuegos, ordenadores portátiles y tabletas digitales que sean empresarios o profesionales o revendedores deberán, en su caso, comunicar expresa y fehacientemente al empresario o profesional que efectúe la entrega las siguientes circunstancias (**art. 24 quater.5 RIVA**):

- Que están actuando, con respecto a dichas operaciones, en su condición de empresarios o profesionales.
- Que están actuando, con respecto a dichas operaciones, en su condición de revendedores, lo que deberán acreditar por medio de la aportación de un certificado específico emitido a estos efectos a través de la sede electrónica de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria (en adelante, AEAT).

Las comunicaciones a que se refiere el **art. 24 quater.1 a 5 del RIVA** deberán realizarse **previa o simultáneamente** a la adquisición de los bienes o servicios en que consistan las mencionadas operaciones (**art. 24 quater.6 RIVA**).

Los destinatarios de las operaciones a que se refiere el **art. 24 quater.1 a 5 del RIVA** podrán acreditar bajo su responsabilidad, mediante una declaración escrita firmada por los mismos dirigida al empresario o profesional que realice la entrega o preste el servicio, que concurren, en cada caso y según proceda, las siguientes circunstancias (**art. 24 quater.7 RIVA**):

- Que están actuando, con respecto a dichas operaciones, en su condición de empresarios o profesionales.
- Que tienen derecho a la deducción total o parcial del Impuesto soportado por las adquisiciones de los correspondientes bienes inmuebles.
- Que las operaciones se efectúan en el marco de un proceso de urbanización de terrenos o de construcción o rehabilitación de edificaciones.

Personas jurídicas que no actúen como empresarios o profesionales

También serán sujetos pasivos del Impuesto las personas jurídicas que no actúen como empresarios o profesionales pero sean destinatarias de las operaciones sujetas al Impuesto que se señalan a continuación efectuadas por empresarios o profesionales no establecidos en el TAI (**art. 84.1.3.º LIVA**):

- Las entregas subsiguientes a las adquisiciones intracomunitarias previstas en el **art. 26.3 de la LIVA**, cuando hayan comunicado al empresario o profesional que las realiza el número de identificación a efectos del IVA (en adelante, NIF-IVA) asignado por la Administración española.
- Las prestaciones de servicios previstas en los **arts. 69 y 70 de la LIVA**.

Una Diputación, que efectúa una adquisición intracomunitaria de bienes sujeta al IVA español, contrata con un empresario lituano no establecido el transporte de los bienes desde Lituania hasta España, comunicándole su NIF-IVA español. El servicio de transporte intracomunitario de bienes está sujeto al IVA español siendo sujeto pasivo la Diputación⁵.

Gas, electricidad, calor o frío

Sin perjuicio de lo dispuesto en el **art. 84.1.1.º, 2.º y 3.º de la LIVA**, los empresarios o profesionales, así como las personas jurídicas que no actúen como tales, que sean destinatarios de entregas de gas y electricidad o las entregas de calor o de frío a través de las redes de calefacción o de refrigeración que se entiendan efectuadas en el TAI de conformidad con el **art. 68.6 de la LIVA**, siempre que la entrega la realice un empresario o profesional no establecido en el TAI y le hayan comunicado el NIF-IVA asignado por la Administración española (**art. 84.1.4.º LIVA**).

C) Establecimiento en el TAI

Según lo previsto en el **art. 84.2 de la LIVA**, se considerarán establecidos en el TAI los sujetos pasivos que tengan en el mismo la sede de su actividad económica, su domicilio fiscal o un establecimiento permanente que intervenga en la realización de las entregas de bienes y prestaciones de servicios sujetas al Impuesto.

⁵ Manual práctico IVA 2024, p. 100.

Se considerará que dicho establecimiento permanente interviene en la realización de entregas de bienes o prestaciones de servicios cuando ordene sus factores de producción materiales y humanos o uno de ellos con el fin de efectuar cada una de ellas.

D) Entidades sin personalidad jurídica

Se considerarán sujetos pasivos las herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades que, carentes de personalidad jurídica, constituyan una unidad económica o un patrimonio separado susceptible de imposición, cuando efectúen operaciones sujetas al Impuesto (**art. 84.3 LIVA**).

┌ Son sujetos pasivos del IVA dos o más personas propietarias proindiviso de bienes inmuebles que alquilan, constituyen una comunidad de bienes a efectos del IVA que será sujeto pasivo del impuesto.⁶ ┘

E) Concepto y obligaciones del empresario o profesional revendedor

A tenor de lo contemplado en el **art. 24 quinquies del RIVA**, en relación con los destinatarios de las entregas de teléfonos móviles, consolas de videojuegos, ordenadores portátiles y tabletas digitales que sean revendedores, tendrá la consideración de revendedor el empresario o profesional que se dedique habitualmente a la reventa de los bienes adquiridos a que se refieren las citadas operaciones.

El empresario o profesional revendedor:

- Deberá comunicar al órgano competente de la AEAT su condición de revendedor por medio de la presentación de la correspondiente declaración censal al tiempo de comienzo de la actividad, o bien durante el **MES DE NOVIEMBRE** anterior al inicio del año natural en el que deba producir efecto.
 - La comunicación se considerará prorrogada para los **AÑOS SIGUIENTES** mientras no se produzca la pérdida de dicha condición, que deberá asimismo comunicarse a la Administración Tributaria por medio de la oportuna declaración censal de modificación.
- Podrá obtener un certificado con el código seguro de verificación a través de la sede electrónica de la AEAT que será válido durante el **AÑO NATURAL** correspondiente a la fecha de su expedición.



1.2 Adquisiciones intracomunitarias de bienes

Conforme a lo indicado en el **art. 85 de la LIVA**, en las adquisiciones intracomunitarias de bienes serán sujetos pasivos del impuesto quienes las efectúen, de acuerdo con lo contemplado en el **art. 71 de la LIVA**.

1.3 Importaciones

Serán sujetos pasivos del Impuesto quienes efectúen las importaciones (**art. 86.1 LIVA**).

Tendrán la consideración de importadores, siempre que se cumplan en cada caso los requisitos contemplados en la legislación aduanera (**art. 86.2 LIVA**):

- Los destinatarios de los bienes importados, sean adquirentes, cesionarios o propietarios de los mismos o bien consignatarios que actúen en nombre propio en la importación de dichos bienes.
- Los viajeros, para los bienes que conduzcan al entrar en el TAI.
- Los propietarios de los bienes en los casos no previstos en los párrafos anteriores.
- Los adquirentes o, en su caso, los propietarios, los arrendatarios o fletadores de los bienes a que se refiere el **art. 19 de la LIVA**.

Sin perjuicio de lo establecido en el **art. 86.1 de la LIVA**, cuando se trate de las importaciones de los bienes exentas cuya expedición o transporte tenga como punto de llegada un lugar situado en otro Estado miembro, siempre que la entrega ulterior de dichos bienes efectuada por el importador o su representante fiscal estuviese exenta, y el importador actúe mediante representante fiscal, este último quedará obligado a cumplir las obligaciones materiales y formales derivadas de dichas importaciones en los términos establecidos reglamentariamente (**art. 86.3 LIVA**).

⁶ Manual práctico IVA 2024, p. 95.

SUJETOS PASIVOS		
Entregas de bienes y prestaciones de servicios	REGLA GENERAL	Empresarios o profesionales que entreguen bienes o presten servicios sujetos al Impuesto (art. 84.1.1.º LIVA)
	REGLAS ESPECIALES	<ol style="list-style-type: none"> Destinatarios de las entregas de bienes y prestaciones de servicios (art. 84.1.2.º LIVA) Personas jurídicas que no actúen como empresarios o profesionales pero sean destinatarias de determinadas operaciones sujetas al Impuesto realizadas por empresarios o profesionales no establecidos en el TAI (art. 84.1.3.º LIVA) Empresarios o profesionales y personas jurídicas que no actúen como empresarios o profesionales, que sean destinatarios de entregas de gas y electricidad o las entregas de calor o de frío a través de las redes de calefacción o de refrigeración que se entiendan realizadas en el TAI, siempre que la entrega la efectúe un empresario o profesional no establecido en el TAI y le hayan comunicado el NIF-IVA (art. 84.1.4.º LIVA)
Adquisiciones intracomunitarias de bienes	Quienes realicen las adquisiciones intracomunitarias de bienes (art. 85 LIVA)	
Importaciones	Quienes realicen las importaciones (art. 86.1 LIVA)	

2. RESPONSABLES

Como estipula el **art. 87.1 de la LIVA**, serán responsables **solidarios** de la deuda tributaria que corresponda satisfacer al sujeto pasivo, los destinatarios de las operaciones que, por medio de acción u omisión culpable o dolosa, eludan la correcta repercusión del impuesto.

A estos efectos, la responsabilidad alcanzará a la sanción que pueda proceder.

El **art. 24 quater.8 del RIVA** preceptúa que, si concurren las circunstancias contempladas en el **art. 87.1 de la LIVA**, los mencionados destinatarios responderán solidariamente de la deuda tributaria que corresponda, sin perjuicio, asimismo, de la aplicación de lo establecido en el **art. 170.2.2.º, 6.º y 7.º de la LIVA**.

En las importaciones de bienes, también serán responsables solidarios del pago del impuesto (**art. 87.2 LIVA**):

- Las asociaciones garantes en los casos determinados en los Convenios internacionales.
- La RENFE, cuando actúe en nombre de terceros en virtud de Convenios internacionales.
- Las personas o entidades que actúen en nombre propio y por cuenta de los importadores.

Serán responsables **subsidiarios** del pago del impuesto las personas o entidades que actúen en nombre y por cuenta del importador (**art. 87.3 LIVA**).

Las responsabilidades establecidas en el **art. 87.2 y 3 de la LIVA** no alcanzarán a las deudas tributarias puestas de manifiesto como consecuencia de actuaciones realizadas fuera de los recintos aduaneros (**art. 87.4 LIVA**).

De conformidad con el **art. 87.5 de la LIVA**, serán responsables subsidiarios de las cuotas tributarias que correspondan a las operaciones gravadas que deban satisfacer los sujetos pasivos aquellos destinatarios de las mismas que sean empresarios o profesionales, que debieran razonablemente presumir que el Impuesto repercutido o que se hubiera debido repercutir por el empresario o profesional que las efectúa, o por cualquiera de los que hubieran realizado la adquisición y entrega de los bienes de que se trate, no haya sido ni va a ser objeto de declaración e ingreso.

A estos efectos, se considerará que los destinatarios de las operaciones que debían razonablemente presumir que el Impuesto repercutido o que hubiera debido repercutirse no ha sido ni será objeto de declaración e ingreso, cuando, como consecuencia de ello, hayan satisfecho por ellos un **precio notoriamente anómalo**.

Se considerará precio notoriamente anómalo:

- El que sea sensiblemente inferior al que corresponda a dichos bienes en las condiciones en que se ha efectuado la operación o al satisfecho en adquisiciones anteriores de bienes idénticos.
- El que sea sensiblemente inferior al precio de adquisición de dichos bienes por parte de quien ha realizado su entrega.

Para la calificación del precio de la operación como notoriamente anómalo, la Administración tributaria estudiará la documentación de que disponga, así como la que aporten los destinatarios, y valorará, cuando sea posible, otras operaciones efectuadas en el mismo sector económico que guarden un alto grado de similitud con la analizada, con objeto de cuantificar el valor normal de mercado de los bienes que existe en el momento de realizar la operación.

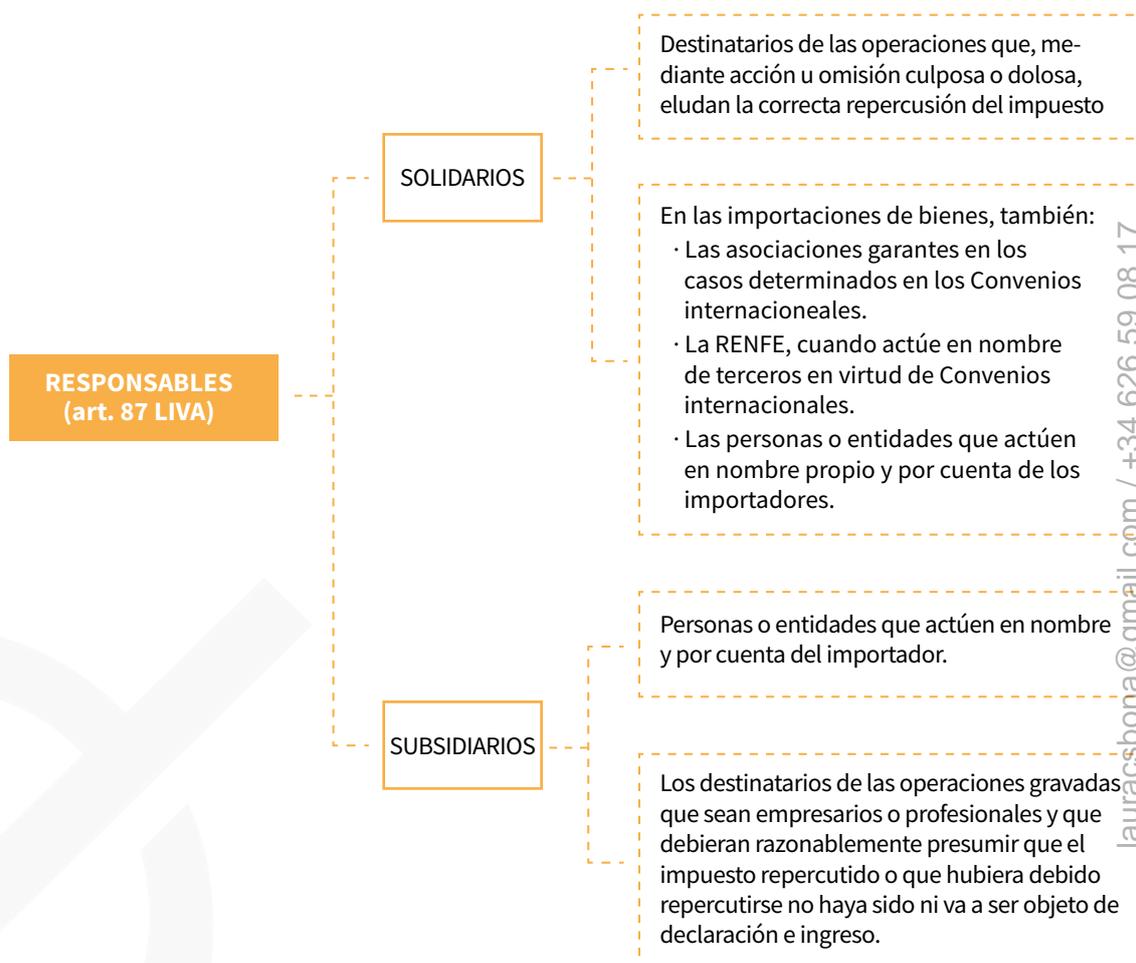
No se considerará como precio notoriamente anómalo el que se justifique por la existencia de factores económicos diferentes a la aplicación del IVA.

Para exigir esta responsabilidad, la Administración tributaria deberá acreditar que existe un Impuesto repercutido o que hubiera debido repercutirse que no ha sido objeto de declaración e ingreso.

Una vez que la Administración tributaria haya constatado que concurren los requisitos declarará la responsabilidad conforme a lo establecido en el **art. 41.5 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria** (en adelante, **LGT**).

El **art. 41.5 de la LGT** dispone que, salvo que una norma con rango de ley disponga otra cosa, la derivación de la acción administrativa para exigir el pago de la deuda tributaria a los responsables requerirá un acto administrativo en el que, previa audiencia al interesado, se declare la responsabilidad y se determine su alcance y extensión, de conformidad con lo previsto en los **arts. 174 a 176 de la LGT**. Con anterioridad a esta declaración, la Administración competente podrá adoptar medidas cautelares del **art. 81 de la LGT** y realizar actuaciones de investigación con las facultades previstas en los **arts. 142 y 162 de la LGT**.

La derivación de la acción administrativa a los responsables subsidiarios requerirá la previa declaración de fallido del deudor principal y de los responsables solidarios.



3. CASOS PRÁCTICOS

CASO PRÁCTICO 1

Un periodista francés no establecido en España presta servicios a una empresa española. ¿Quién es el sujeto pasivo de la operación?

La empresa española, por inversión. Serán sujetos pasivos del Impuesto los empresarios o profesionales para quienes se realicen las operaciones sujetas al Impuesto cuando las mismas se efectúen por personas o entidades no establecidas en el territorio de aplicación del Impuesto (**art. 84.1.2.º a) LIVA**).

CASO PRÁCTICO 2

Una empresa francesa suministra a una empresa española un producto informático confeccionado previo encargo de esta última conforme a sus especificaciones. ¿Quién es el sujeto pasivo de la operación?

La empresa española, por inversión (**art. 84.1.2.º a) LIVA**).

CASO PRÁCTICO 3

Una empresaria italiana establecida en Italia contrata con una empresa francesa la prestación del servicio de venta de entradas para el acceso a una feria situada en Barcelona. ¿Se aplica la regla de inversión del sujeto pasivo?

No se aplica la regla de inversión del sujeto pasivo porque el destinatario tampoco se encuentra establecido en el territorio de aplicación del Impuesto (**art. 84.1.2.º.a).a') LIVA**).

CASO PRÁCTICO 4

Un empresario francés establecido en Francia es propietario de varias mercancías depositadas en una nave industrial (que no constituye su establecimiento permanente) situada en Barcelona. Dichas mercancías son transportadas por el empresario Francés desde España hasta Alemania a unos empresarios alemanes, quienes comunican al empresario francés su NIF-IVA alemán. ¿Quién es el sujeto pasivo de la operación?

Las entregas de bienes transportados por el empresario francés a Alemania están exentas del IVA por aplicación del **art. 25.1 de la LIVA**. Por lo tanto, no se aplica la regla de inversión del sujeto pasivo (**art. 84.1.2.º.a).c') LIVA**), siendo sujeto pasivo del impuesto el empresario francés.

CASO PRÁCTICO 5

La empresa RECICLAR, SL, vende desechos de papel y cartón a la empresa APROVECHAR, SL. Indique el sujeto pasivo de la operación.

Será sujeto pasivo la empresa APROVECHAR, SL, por aplicación de la regla de inversión establecida en el **art. 84.1.2º c) de la LIVA**.

CASO PRÁCTICO 6

La empresa ABA, SL, ostenta una deuda con la empresa EFE, SL. Con el fin de extinguirla parcialmente, le ha transmitido un inmueble de su propiedad. Indique el sujeto pasivo de la operación.

Será sujeto pasivo la empresa EFE, SL, por aplicación del supuesto de inversión del sujeto pasivo previsto en el **art. 84.1.2.º e) tercer guión de la LIVA**.

CASO PRÁCTICO 7

D. Juan, empresario, contrata con la empresa CONSTRUCCIONES, SL, la construcción de una edificación. La mencionada empresa subcontrata la instalación de las ventanas. Indique el/los sujeto/s pasivo/s de la operación.

Serán sujetos pasivos por inversión los empresarios o profesionales para quienes se realicen las operaciones, en virtud del **art. 84.1.2.º f) de la LIVA**. Por lo tanto, son sujetos pasivos:

- D. Juan, respecto de la entrega de bienes efectuada por CONSTRUCCIONES, SL.
- La empresa CONSTRUCCIONES, SL, respecto de la ejecución de obra efectuada por el subcontratista.

CASO PRÁCTICO 8

Dos periodistas han decidido constituir una comunidad de bienes para compartir los gastos derivados del ejercicio de su actividad profesional. La comunidad ha contratado en su nombre el arrendamiento de un local. Indique si la comunidad de bienes tiene la consideración de sujeto pasivo del IVA o si dicha consideración la tienen los comuneros.

Tiene la consideración de sujeto pasivo la comunidad de bienes al realizar operaciones sujetas al Impuesto (**art. 84.3 LIVA**).

CASO PRÁCTICO 9

La sociedad ABA, SL, establecida en el TAI, es la adquirente y destinataria de determinados bienes importados por la empresa TRIS, SL, que sigue manteniendo la propiedad de los mismos. Indique el sujeto pasivo de la operación.

Será sujeto pasivo la sociedad ABA, SL, al realizar la importación (**art. 86.1 LIVA**) y tener la consideración de importadora (**art. 86.2.1.º LIVA**).

II. REPERCUSIÓN

1. REPERCUSIÓN DEL IMPUESTO

En base a lo dispuesto en el **art. 88.1 de la LIVA**, los sujetos pasivos deberán repercutir íntegramente el importe del impuesto sobre aquel para quien se efectúe la operación gravada, quedando éste obligado a soportarlo siempre que la repercusión se ajuste a lo establecido en la **LIVA**, con independencia de las estipulaciones existentes entre ellos.

En las entregas de bienes y prestaciones de servicios sujetas y no exentas al impuesto cuyos destinatarios fuesen entes públicos se considerará siempre que los sujetos pasivos del impuesto, al formular sus propuestas económicas, aunque sean verbales, han incluido dentro de las mismas el IVA que, no obstante, deberá repercutirse como partida independiente, cuando sea procedente, en los documentos que se presenten para el cobro, sin que el importe global contratado se incremente como consecuencia de la consignación del tributo repercutido.

Un Ayuntamiento adjudica la realización de un servicio relativo a la reparación del acerado por importe de 10.000 euros. La factura que debe girarse al Ayuntamiento será la siguiente⁷:

Base imponible: $(10.000 \div 121) \times 100 = 8.264,46$ euros

IVA al 21%: 1.735,53 euros

Total $(8.264,46 + 1735,53) = 10.000,00$ euros

El **art. 25.1 del RIVA** señala, en relación con lo establecido en el **art. 88.1 de la LIVA**, que los pliegos de condiciones particulares contemplados en la contratación administrativa contendrán la prevención expresa de que a todos los efectos se considerará que las ofertas de los empresarios comprenden no sólo el **precio de la contrata**, sino también el **importe del Impuesto**.

En atención a lo prescrito en el **art. 88.2 de la LIVA**, la **repercusión del Impuesto** deberá realizarse por medio de factura en las condiciones y con los requisitos determinados reglamentariamente.

A estos efectos, la cuota repercutida se consignará separadamente de la base imponible, incluso cuando se trate de precios fijados administrativamente, indicando el tipo impositivo aplicado.

Se exceptuarán de lo previsto en el **art. 88.2 de la LIVA** las operaciones determinadas reglamentariamente.

La repercusión del Impuesto deberá realizarse al tiempo de expedir y entregar la factura que corresponda (**art. 88.3 LIVA**).



Se perderá el derecho a repercutir cuando haya transcurrido **1 AÑO** desde la fecha del devengo (**art. 88.4 LIVA**).



El destinatario de la operación gravada por el IVA no estará obligado a soportar la repercusión del impuesto antes de su devengo (**art. 88.5 LIVA**).

Las controversias que puedan producirse con referencia a la repercusión del impuesto, tanto respecto a su procedencia como a su cuantía, se considerarán de naturaleza tributaria a efectos de las correspondientes reclamaciones en la vía económico-administrativa (**art. 88.6 LIVA**).

REPERCUSIÓN DEL IMPUESTO (ART. 88 LIVA)	
Obligado a repercutir	Sujeto pasivo
Obligado a soportar la repercusión	Aquel para quien se efectúe la operación gravada, siempre que la repercusión se ajuste a lo establecido en la LIVA
Forma	Mediante factura, consignando la cuota repercutida de forma separada indicando el tipo impositivo aplicado
Tiempo	Al expedir y entregar la factura

⁷ Manual práctico IVA 2024, p. 103.

2. RECTIFICACIÓN DE LAS CUOTAS IMPOSITIVAS REPERCUTIDAS

Con arreglo a lo fijado en el **art. 89.1 de la LIVA**, los sujetos pasivos deberán realizar la rectificación de las cuotas impositivas repercutidas cuando su importe se hubiese determinado incorrectamente o cuando concurren las circunstancias que, en virtud del **art. 80 de la LIVA**, determinan la modificación de la base imponible.



La rectificación deberá realizarse cuando se adviertan las causas de la incorrecta determinación de las cuotas o concurren las circunstancias que determinan la modificación de la base imponible, siempre que no hubiesen transcurrido **4 AÑOS** desde que se devengó el impuesto correspondiente a la operación o, en su caso, se produjeron las circunstancias previstas en el **art. 80 de la LIVA**.



Lo dispuesto en el **art. 89.1 de la LIVA** será también aplicable cuando, no habiéndose repercutido cuota alguna, se hubiese expedido la factura correspondiente a la operación (**art. 89.2 LIVA**).

No obstante lo dispuesto en el **art. 89.1 y 2 de la LIVA**, **no procederá la rectificación** de las cuotas impositivas repercutidas en los siguientes supuestos (**art. 89.3 LIVA**):

- Cuando la rectificación no esté motivada por las causas contempladas en el **art. 80 de la LIVA**, implique un aumento de las cuotas repercutidas y los destinatarios de las operaciones no actúen como empresarios o profesionales, excepto en supuestos de elevación legal de los tipos impositivos, en que la rectificación podrá realizarse en el **MES** en que tenga lugar la entrada en vigor de los nuevos tipos impositivos y en el siguiente.
- Cuando sea la Administración Tributaria la que ponga de manifiesto, mediante las correspondientes liquidaciones, cuotas impositivas devengadas y no repercutidas mayores que las declaradas por el sujeto pasivo y resulte acreditado, mediante datos objetivos, que dicho sujeto pasivo participaba en un fraude, o que sabía o debía haber sabido, utilizando al efecto una diligencia razonable, que efectuaba una operación que formaba parte de un fraude.



La rectificación de las cuotas impositivas repercutidas deberá documentarse en la forma establecida reglamentariamente (**art. 89.4 LIVA**).

Tal y como expresa el **art. 89.5 de la LIVA**, cuando la rectificación de las cuotas determine:

- Un aumento de las inicialmente repercutidas y no haya mediado requerimiento previo, el sujeto pasivo deberá presentar una declaración-liquidación rectificativa aplicándose a la misma el recargo y los intereses de demora que correspondan conforme a lo dispuesto en los **arts. 26 y 27 de la LGT**.
 - No obstante lo establecido en el párrafo anterior, cuando la rectificación se funde en las causas de modificación de la base imponible previstas en el **art. 80 de la LIVA** o se deba a un error fundado de derecho, el sujeto pasivo podrá incluir la diferencia que corresponda en la declaración-liquidación del periodo en que se deba realizar la rectificación.
- Una minoración de las cuotas inicialmente repercutidas, el sujeto pasivo podrá optar por cualquiera de las dos alternativas siguientes:
 - Iniciar ante la Administración Tributaria el procedimiento de rectificación de autoliquidaciones previsto en el **art. 120.3 de la LGT**, y en su normativa de desarrollo.
 - Regularizar la situación tributaria en la declaración-liquidación correspondiente al periodo en que deba realizarse la rectificación o en las posteriores hasta el plazo de **1 AÑO** a contar a partir del momento en que debió realizarse la citada rectificación. En este caso, el sujeto pasivo estará obligado a reintegrar al destinatario de la operación el importe de las cuotas repercutidas en exceso.



Cuando la operación gravada quede sin efecto como consecuencia del ejercicio de una acción de reintegración concursal u otras de impugnación ejercitadas en el seno del concurso, el sujeto pasivo deberá rectificar las cuotas inicialmente repercutidas en la declaración-liquidación correspondiente al periodo en que fueron declaradas las cuotas devengadas.

RECTIFICACIÓN DE LAS CUOTAS IMPOSITIVAS REPERCUTIDAS (ART. 89 LIVA)	
Supuestos que la legitiman	<ul style="list-style-type: none"> · Cuando el importe de las cuotas impositivas repercutidas se hubiese determinado incorrectamente · Cuando se produzcan las circunstancias que dan lugar a la modificación de la base imponible · Cuando, no habiéndose repercutido cuota alguna, se hubiese expedido la factura correspondiente a la operación
Tiempo	<ul style="list-style-type: none"> · Cuando se adviertan las causas de la incorrecta determinación de las cuotas · Cuando se produzcan las circunstancias que dan lugar a modificación de la base imponible <p>Límite: 4 años desde:</p> <ul style="list-style-type: none"> · El devengo del impuesto · La concurrencia de las circunstancias que dan lugar a la modificación de la base imponible
Supuestos excluidos	<ul style="list-style-type: none"> · Cuando la rectificación: <ul style="list-style-type: none"> - No esté motivada por las circunstancias que dan lugar a la modificación de la base imponible - Implique un aumento de las cuotas repercutidas - Los destinatarios de las operaciones no actúen como empresarios o profesionales, salvo en caso elevación legal de los tipos impositivos · Cuando la Administración Tributaria ponga de manifiesto cuotas impositivas devengadas y no repercutidas mayores que las declaradas y resulte acreditado que el sujeto pasivo participaba en un fraude, o que sabía o debía haber sabido que realizaba una operación que formaba parte de un fraude

3. CASOS PRÁCTICOS

CASO PRÁCTICO 1

Dña. María Pérez contrató a **Dña. Luisa Martín** para que le representara en un asunto penal, satisfaciendo el importe de sus honorarios en febrero de 2018. El pleito finalizó en marzo de 2019. No obstante, **Dña. Luisa** emitió la factura, repercutiendo el IVA correspondiente, en junio de 2020. Indique si **Dña. Luisa** ha actuado correctamente.

Dña. Luisa perdió el derecho a repercutir el IVA al haber transcurrido un año desde la fecha del devengo (**art. 88.4 LIVA**), sin perjuicio de que Dña. María pueda aceptar voluntariamente soportar la repercusión extemporánea del Impuesto.

lauracsbona@gmail.com +34 626 59 08 17

CASO PRÁCTICO 2

La empresa EFE, SL, contrató a CONSTRUCCIONES, SL, para construir un edificio, expidiendo la correspondiente factura sin repercutir el IVA. Al finalizar las obras, la empresa CONSTRUCCIONES, SL, procedió a la expedición de una factura rectificativa con el fin de minorar las cuotas inicialmente repercutidas. Indique la procedencia de la rectificación.

Si bien el **art. 89 de la LGT** permite la rectificación de las cuotas repercutidas cuando se produzcan las circunstancias que determinan la modificación de la base imponible, dicha rectificación deberá efectuarse por el sujeto pasivo.

Como el sujeto pasivo de las operaciones es la empresa EFE, SL, por aplicación de la regla de inversión del sujeto pasivo regulada en el **art. 84.1.2º de la LIVA**, no debió ser la empresa CONSTRUCCIONES, SL, quien procediese a la rectificación de la repercusión, sino la empresa EFE, SL.

III. DEVENGO

1. ENTREGAS DE BIENES Y PRESTACIONES DE SERVICIOS

1.1 Regla general

En función de lo dispuesto en el **art. 75.1 de la LIVA**, el Impuesto se devengará:

- En las entregas de bienes, cuando tenga lugar su puesta a disposición del adquirente o, en su caso, cuando se realicen conforme a la legislación que les resulte aplicable (**art. 75.1.1.º LIVA**).

Es indiferente el hecho de que el cobro se produzca con posterioridad. Por tanto, en las ventas a plazos se devenga el impuesto en su totalidad cuando los bienes entregados se pongan a disposición del adquirente, aunque los plazos se satisfagan posteriormente⁸:

- No obstante lo establecido en el párrafo anterior, en las entregas de bienes realizadas en virtud de contratos de venta con pacto de reserva de dominio o cualquier otra condición suspensiva, de arrendamiento-venta de bienes o de arrendamiento de bienes con cláusula de transferencia de la propiedad vinculante para ambas partes, se devengará el Impuesto cuando los bienes que constituyan su objeto se pongan en posesión del adquirente.
- En las prestaciones de servicios, cuando se presten, ejecuten o realicen las operaciones gravadas (**art. 75.1.2.º LIVA**).
 - No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, en las prestaciones de servicios en las que el destinatario sea el sujeto pasivo del Impuesto conforme al **art. 84.1.2.º y 3.º de la LIVA**, que se lleven a cabo de forma continuada durante un plazo superior a **UN AÑO** y que no originen pagos anticipados durante dicho período, el devengo del Impuesto se producirá a **31 DE DICIEMBRE** de cada año por la parte proporcional que corresponda al período transcurrido desde el inicio de la operación o desde el anterior devengo hasta la mencionada fecha, mientras no se ponga fin a las citadas prestaciones de servicios.



Un abogado de lo civil presta un servicio relacionado con una herencia. El IVA de dicho servicio se devenga cuando concluya su prestación, es decir, con la finalización del procedimiento (salvo pagos anticipados)⁹.

- Por **excepción** de lo dispuesto en los dos párrafos anteriores, cuando se trate de ejecuciones de obra con aportación de materiales, en el momento en que los bienes a que se refieran se pongan a disposición del dueño de la obra.

Empresario que realiza una ejecución de obra con aportación de material a otro empresario: el devengo se produce en el momento en que se ponga la obra a disposición del primero¹⁰.

- Cuando se trate de ejecuciones de obra, con o sin aportación de materiales, cuyas destinatarias sean las Administraciones públicas, en el momento de su recepción, conforme al **art. 243 de la Ley 9/2017, de 8 de noviembre, de Contratos del Sector Público, por la que se transponen al ordenamiento jurídico español las Directivas del Parlamento Europeo y del Consejo 2014/23/UE y 2014/24/UE, de 26 de febrero de 2014 (art. 75.1.2.º bis LIVA)**.

Empresario que realiza una ejecución de obra con aportación de material a un Ayuntamiento: el devengo se produce en el momento en que se produzca la recepción de la obra y no en el momento en que la obra se ponga a disposición del empresario que realiza la ejecución (salvo pagos anticipados).¹¹



- En las transmisiones de bienes entre el comitente y comisionista realizadas en virtud de contratos de comisión de venta, cuando el último actúe en nombre propio, en el momento en que el comisionista realice la entrega de los respectivos bienes (**art. 75.1.3.º LIVA**).
 - Cuando se trate de entregas de bienes realizadas en virtud de contratos por los que una de las partes entrega a la otra bienes muebles, cuyo valor se estima en una cantidad cierta, obligándose quien los recibe a procurar su venta dentro de un plazo y a devolver el valor

⁸ Manual práctico IVA 2024, p. 105.

⁹ Manual práctico IVA 2024, p. 105.

¹⁰ Manual práctico IVA 2024, p. 106.

¹¹ Manual práctico IVA 2024, p. 106.

estimado de los bienes vendidos y el resto de los no vendidos, el devengo de las entregas relativas a los bienes vendidos se producirá cuando quien los recibe los ponga a disposición del adquirente.



- En las transmisiones de bienes entre comisionista y comitente realizadas en virtud de contratos de comisión de compra, cuando el primero actúe en nombre propio, en el momento en que al comisionista le sean entregados los bienes a que se refieran (**art. 75.1.4.º LIVA**).
- En los supuestos de autoconsumo, cuando se realicen las operaciones gravadas (**art. 75.1.5.º LIVA**).
 - No obstante, en los casos a que se refiere el **art. 9.1.º d)** párrafo tercero de la **LIVA**, el Impuesto se devengará:
 - Cuando se produzcan las circunstancias que determinan la limitación o exclusión del derecho a la deducción.
 - **EL ÚLTIMO DÍA DEL AÑO** en que los bienes que constituyan su objeto se destinen a operaciones que no originen el derecho a la deducción.
 - **EL ÚLTIMO DÍA DEL AÑO** en que sea aplicable la regla de prorrata general.
 - Cuando se produzca el devengo de la entrega exenta.



- En los arrendamientos, en los suministros y, en general, en las operaciones de tracto sucesivo o continuado, en el momento en que resulte exigible la parte del precio que comprenda cada percepción (**art. 75.1.7.º LIVA**).

En los arrendamientos, la falta de pago de la renta no impide que siga siendo obligatorio ingresar el impuesto, porque el impuesto seguirá devengándose cada vez que sea exigible el pago del alquiler¹².

- No obstante, cuando no se haya pactado precio o cuando, habiéndose pactado, no se haya determinado el momento de su exigibilidad, o la misma se haya establecido con una periodicidad superior a 1 año natural, el devengo del Impuesto se producirá a **31 DE DICIEMBRE** de cada año por la parte proporcional correspondiente al periodo transcurrido desde el inicio de la operación, o desde el anterior devengo, hasta la citada fecha.



En caso de arrendamiento de local en el que se estipula que la renta se pagará a la finalización del mismo y éste tiene una duración de 4 años, el devengo se producirá a 31 de diciembre de cada año, no de los 4 años.¹³

- Cuando los mencionados suministros constituyan entregas de bienes comprendidas en el **art. 25.1 y 3 de la LIVA**, y no se haya pactado precio o cuando, habiéndose pactado, no se haya determinado el momento de su exigibilidad, o la misma se haya establecido con una periodicidad superior al **MES NATURAL**, el devengo del Impuesto se producirá **EL ÚLTIMO DÍA DE CADA MES** por la parte proporcional que corresponda al periodo transcurrido desde el inicio de la operación, o desde el anterior devengo, hasta la citada fecha.
- Se exceptúan de lo establecido en los dos párrafos anteriores las entregas de bienes realizadas en virtud de contratos de venta con pacto de reserva de dominio o cualquier otra condición suspensiva, de arrendamiento-venta de bienes o de arrendamiento de bienes con cláusula de transferencia de la propiedad vinculante para ambas partes, se devengará el Impuesto cuando los bienes que constituyan su objeto se pongan en posesión del adquirente.



- En las entregas de bienes comprendidas en el **art. 25 de la LIVA**, distintas de las señaladas en el **art. 75.1.7.º LIVA**, el devengo del Impuesto se producirá el **DÍA 15** del mes siguiente a aquel (**art. 75.1.8.º LIVA**):



- En el que se inicie la expedición o el transporte de los bienes con destino al adquirente.
- En el que los bienes se pongan a disposición del adquirente, en las entregas de bienes efectuadas en las condiciones establecidas en el **art. 9 bis.2 de la LIVA**.
 - A efectos de lo dispuesto en los dos párrafos anteriores, si con anterioridad a la mencionada fecha se hubiera expedido factura por las citadas operaciones, el devengo del Impuesto tendrá lugar **EN LA FECHA DE EXPEDICIÓN DE LA MISMA**.
- En el momento en que se produzca el incumplimiento de las condiciones contempladas en el **art. 9 bis.3 de la LIVA**.



¹² Manual práctico IVA 2024, p. 106.

¹³ Manual práctico IVA 2024, p. 107.

- Al día siguiente de la expiración del plazo de **12 MESES** previsto en el **art. 9 bis.4 de la LIVA**.



1.2 Reglas especiales

A) Pagos anticipados



El **art. 75.2 de la LIVA** preceptúa que, no obstante lo establecido en el **art. 75.1 de la LIVA**, 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.

Lo establecido en el párrafo anterior **no será de aplicación** a las entregas de bienes comprendidas en el **art. 25 de la LIVA**.

La permuta de un solar por un garaje que sobre el mismo se construya dará lugar al devengo del IVA que corresponda a la entrega futura de los pisos por el pago anticipado que supone la entrega del solar¹².

B) Interfaz digital

No obstante lo establecido en el **art. 75.2 y 3 de la LIVA**, en las entregas de bienes efectuadas en los términos contemplados en el **art. 8 bis de la LIVA**, el devengo del impuesto de la entrega realizada a favor del empresario o profesional que facilite la venta o la entrega, así como la realizada por el mismo, se producirá con la aceptación del pago del cliente (**art. 75.3 LIVA**).

Al amparo del **art. 23 bis del RIVA**, para determinar el momento en que se entiende aceptado el pago del cliente, se aplicará lo establecido en el **art. 41 bis del Reglamento de Ejecución (UE) n.º 282/2011 del Consejo, de 15 de marzo de 2011, por el que se establecen disposiciones de aplicación de la Directiva 2006/112/CE relativa al sistema común del IVA** (en adelante, **Directiva 2006/112/CE**).

2. ADQUISICIONES INTRACOMUNITARIAS DE BIENES

Según lo previsto en el **art. 76 de la LIVA**, en las adquisiciones intracomunitarias de bienes, el impuesto se devengará cuando se consideren realizadas las entregas de bienes similares conforme a lo establecido en el **art. 75 de la LIVA**.

Por tanto, el devengo del Impuesto se producirá el **DÍA 15 DEL MES SIGUIENTE** a aquél en el que se inicie la expedición o el transporte de los bienes con destino al adquirente. No obstante, si con anterioridad a la citada fecha se hubiera expedido factura por dichas operaciones, el devengo tendrá lugar en la fecha de expedición de la misma¹⁵.



En la entrega de un bien entre un comitente italiano y un comisionista español producida en septiembre, actuando este último en nombre propio, el devengo del IVA tendrá lugar el día 15 de octubre, siempre y cuando la expedición de los mismos se haya iniciado en septiembre, o bien, en la fecha de expedición de la factura si ésta fuese anterior.¹⁶

No obstante lo previsto en el párrafo anterior, en las adquisiciones intracomunitarias de bienes no será aplicable el **art. 75.2 de la LIVA**, relativo al devengo de las operaciones que originen pagos anticipados anteriores a la realización de dichas adquisiciones.

Si un empresario español compra en enero mercancías a otro empresario francés por 12.000 euros, debiendo entregar en el momento del contrato el 10 % de la contraprestación (1.200 euros), pero las mercancías se transportan en febrero, expidiéndose la factura en ese mismo mes, el impuesto se devenga en febrero por el total importe de la contraprestación (12.000 euros)¹⁷.

3. IMPORTACIONES

A tenor de lo contemplado en el **art. 77 de la LIVA**, en las importaciones de bienes, el devengo del impuesto se producirá cuando hubiera tenido lugar el devengo de los derechos de importación, conforme a la legislación aduanera, con independencia de que dichas importaciones estén o no sujetas a

¹⁴ Manual práctico IVA 2024, p. 105.

¹⁵ Manual práctico IVA 2024, p. 108.

¹⁶ Manual práctico IVA 2024, p. 108.

¹⁷ Manual práctico IVA 2024, p. 108.

los citados derechos de importación.

No obstante, cuando se abandone el régimen de depósito distinto del aduanero, el devengo se producirá cuando tenga lugar el abandono de dicho régimen.

En las operaciones asimiladas a las importaciones el devengo se producirá cuando tengan lugar las circunstancias indicadas en el mismo.

DEVENGO DEL IMPUESTO		
ENTREGAS DE BIENES Y PRESTACIONES DE SERVICIOS (art. 75 LIVA)		
REGLA GENERAL (art. 75.1 LIVA)	1.º	<ul style="list-style-type: none"> · Entregas de bienes: <ul style="list-style-type: none"> - Puesta a disposición del adquirente. - Cuando se efectúen. · Entregas de bienes efectuadas en virtud de contratos de venta con pacto de reserva de dominio o cualquier otra condición suspensiva, de arrendamiento-venta de bienes o de arrendamiento de bienes con cláusula de transferencia de la propiedad vinculante para ambas partes: <ul style="list-style-type: none"> - Puesta en posesión del adquirente.
	2.º	<ul style="list-style-type: none"> · Prestaciones de servicios: <ul style="list-style-type: none"> - Cuando se presten, ejecuten o efectúen. · Prestaciones de servicios en las que el destinatario sea el sujeto pasivo, que se lleven a cabo de forma continuada durante un plazo superior a 1 año y que no den lugar a pagos anticipados durante dicho período: <ul style="list-style-type: none"> - El 31 de diciembre de cada año. · Ejecuciones de obra con aportación de materiales: <ul style="list-style-type: none"> - Cuando los bienes se pongan a disposición del dueño de la obra.
	2.º bis	<ul style="list-style-type: none"> · Ejecuciones de obra, con o sin aportación de materiales, cuyas destinatarias sean las Administraciones públicas: <ul style="list-style-type: none"> - Cuando se reciban.
	3.º	<ul style="list-style-type: none"> · Transmisiones de bienes entre comitente y comisionista efectuadas en virtud de contratos de comisión de venta, cuando el comisionista actúe en nombre propio: <ul style="list-style-type: none"> - Cuando el comisionista entregue los bienes . · Entregas de bienes efectuadas en virtud de contratos por los que una de las partes entrega a la otra bienes muebles, cuyo valor se estima en una cantidad cierta, obligándose quien los recibe a procurar su venta dentro de un plazo y a devolver el valor estimado de los bienes vendidos y el resto de los no vendidos: <ul style="list-style-type: none"> - Cuando quien recibe los bienes vendidos los ponga a disposición del adquirente.

lauracsbona@gmail.com / +34 626 59 08 17

	4.º	<ul style="list-style-type: none"> · Transmisiones de bienes entre comisionista y comitente efectuadas en virtud de contratos de comisión de compra, cuando el comisionista actúe en nombre propio: <ul style="list-style-type: none"> - Cuando al comisionista le sean entregados los bienes
	5.º	<ul style="list-style-type: none"> · En los supuestos de autoconsumo: <ul style="list-style-type: none"> - Cuando se efectúen las operaciones gravadas. · En los supuestos en que no se entienda atribuido el derecho a deducir íntegramente las cuotas del impuesto que hubiesen soportado los sujetos pasivos al adquirir bienes de idéntica naturaleza. <ul style="list-style-type: none"> - Cuando se produzcan las circunstancias que limitan o excluyen el derecho a deducir. - El último día del año en que los bienes que constituyan su objeto se destinen a operaciones que no originen el derecho a deducir. - El último día del año en que sea de aplicación la regla de prorata general. - Cuando se produzca el devengo de la entrega exenta.
	7.º	<ul style="list-style-type: none"> · En los arrendamientos, en los suministros y, en general, en las operaciones de tracto sucesivo o continuado: <ul style="list-style-type: none"> - Cuando resulte exigible la parte del precio que comprende cada percepción. · Cuando no se haya pactado precio o, habiéndose pactado, no se haya determinado el momento de su exigibilidad, o la misma sea superior a un año natural: <ul style="list-style-type: none"> - El 31 de diciembre de cada año. · Cuando los suministros constituyan entregas intracomunitarias de bienes exentas por aplicación del art. 25.1 y 3 de la LIVA y no se haya pactado precio o, habiéndose pactado, no se haya determinado el momento de su exigibilidad, o la misma sea superior al mes natural: <ul style="list-style-type: none"> - El último día de cada mes. <p>Excepción: entregas de bienes efectuadas en virtud de contratos de venta con pacto de reserva de dominio o cualquier otra condición suspensiva, de arrendamiento-venta de bienes o de arrendamiento de bienes con cláusula de transferencia de la propiedad vinculante para ambas partes.</p>
	8.º	<ul style="list-style-type: none"> · Entregas intracomunitarias de bienes exentas del impuesto distintas de las previstas en el art. 75.1.7.º de la LIVA: <ul style="list-style-type: none"> - El día 15 del mes siguiente a aquel: <ul style="list-style-type: none"> > En que se inicie la expedición o transporte de los bienes con destino al adquirente o en la fecha de expedición de la factura, si fuese anterior. > En que los bienes se pongan a disposición del adquirente, en las entregas de bienes efectuadas en las condiciones señaladas en el art. 9 bis.2 de la LIVA, o en la fecha de expedición de la factura, si fuese anterior > Cuando se incumplan las condiciones a que se refiere el art. 9 bis.3 de la LIVA. > Al día siguiente de la expiración del plazo de 12 meses a que se refiere el art. 9 bis.4 de la LIVA.

REGLAS ESPECIALES	PAGOS ANTICIPADOS (art. 75.2 LIVA)	· Operaciones sujetas a gravamen que originen pagos anticipados anteriores a la realización del hecho imponible: - En el momento del cobro total o parcial del precio por los importes efectivamente percibidos Excepción: entregas intracomunitarias de bienes exentas del impuesto.
	INTERFAZ DIGITAL (art. 75.3 LIVA)	· Entregas de bienes facilitadas a través de una interfaz digital: - Aceptación del pago del cliente

ADQUISICIONES INTRACOMUNITARIAS DE BIENES (ART. 76 LIVA)

Adquisiciones intracomunitarias de bienes:

- Cuando se consideren efectuadas las entregas de bienes similares conforme al **art. 75 LIVA**.

No será de aplicación lo previsto respecto al devengo de las operaciones que originen pagos anticipados anteriores a la realización de las adquisiciones.

IMPORTACIONES (ART. 77 LIVA)

Importaciones:

- Cuando hubiera tenido lugar el devengo de los derechos de importación.

Abandono del régimen de depósito distinto del aduanero:

- Cuando tenga lugar el abandono.

Operaciones asimiladas a las importaciones:

- Cuando tengan lugar las circunstancias indicadas en el **art. 19 LIVA**.

4. CASOS PRÁCTICOS

CASO PRÁCTICO

Indique cuándo se produce el devengo del impuesto en los siguientes casos:

- Cuando se trate de ejecuciones de obra con aportación de materiales.
- Cuando se trate de ejecuciones de obra sin aportación de materiales cuyas destinatarias sean las Administraciones públicas.
- Cuando se arrienden bienes con cláusula de transferencia de la propiedad vinculante para ambas partes sin que se haya pactado precio.
- Cuando se produzca una adquisición intracomunitaria de bienes que origine pagos anticipados anteriores a la realización del hecho imponible
- Cuando se produzca una importación de bienes que no esté sujeta a derechos de importación.

- Cuando los bienes a que se refieran se pongan a disposición del dueño de la obra (**art. 75.1.2.º LIVA**).
- En el momento de su recepción (**art. 75.1.2.º bis LIVA**).
- Cuando los bienes que constituyan su objeto se pongan en posesión del adquirente (**art. 75.1.1.º LIVA**).
- Cuando se consideren efectuadas las entregas de bienes similares conforme al **art. 75 de la LIVA (art. 76 LIVA)**.
- Cuando hubiera tenido lugar el devengo de los derechos de importación, de acuerdo con la legislación aduanera (**art. 77 LIVA**).

IV. BASE IMPONIBLE

1. ENTREGAS DE BIENES Y PRESTACIONES DE SERVICIOS

1.1 Base imponible

A) Regla general

La base imponible del impuesto estará constituida por el **importe total** de la contraprestación de las operaciones sujetas al mismo procedente del destinatario o de terceras personas (**art. 78.1 LIVA**).



En particular, se incluyen en el concepto de contraprestación (**art. 78.2 LIVA**):

- Los gastos de comisiones, portes y transporte, seguros, primas por prestaciones anticipadas y cualquier otro crédito efectivo a favor de quien efectúe la entrega o preste el servicio, derivado de la prestación principal o de las accesorias a la misma (**art. 78.2.1.º LIVA**).

En el arrendamiento de un local comercial se incluirá, además del importe de la renta, aquellas cantidades asimiladas a la renta, así como cualquier otra que el arrendador pueda exigir al arrendatario, como el IBI o los consumos (agua, gas, etc.)¹⁸.

- No obstante lo establecido en el párrafo anterior, no se incluirán en la contraprestación los intereses por el aplazamiento en el pago del precio en la parte en que dicho aplazamiento corresponda a un período posterior a la entrega de los bienes o la prestación de los servicios.
 - A efectos de lo contemplado en el párrafo anterior únicamente se considerarán intereses las retribuciones de las operaciones financieras de aplazamiento o demora en el pago del precio, exentas del impuesto en virtud del **art. 20.1.18.º c) de la LIVA** que se haga constar separadamente en la factura emitida por el sujeto pasivo.
 - En ningún caso tendrá la consideración de interés la parte de la contraprestación que exceda del usualmente aplicado en el mercado para similares operaciones.
- Las subvenciones vinculadas directamente al precio de las operaciones sujetas al Impuesto (**art. 78.2.3.º LIVA**).
 - Se considerarán vinculadas directamente al precio de las operaciones sujetas al Impuesto las subvenciones fijadas en función del número de unidades entregadas o del volumen de los servicios prestados cuando se determinen antes de la realización de la operación.

“Lo que ha de estar establecido con carácter previo a la realización de las entregas de bienes o de las prestaciones de servicios subvencionadas no es tanto el importe de la subvención como el mecanismo de determinación de la misma, de forma tal que el empresario o profesional que realiza la operación esté en condiciones de determinar su importe, pero sin que éste se encuentre necesariamente establecido en unidades monetarias con tal antelación” (DGT, consulta n.º 0285-03, y TJCE en Sentencia de 22 de noviembre de 2002)¹⁹.
 - No obstante, no se considerarán subvenciones vinculadas al precio ni integran en ningún caso el importe de la contraprestación a que se refiere el **art. 78.1 de la LIVA**, las aportaciones dinerarias, sea cual sea su denominación, que las Administraciones Públicas efectúen para financiar:
 - La gestión de servicios públicos o de fomento de la cultura en los que no exista una distorsión significativa de la competencia, cualquiera que sea su forma de gestión.
 - Actividades de interés general cuando sus destinatarios no sean identificables y no satisfagan contraprestación alguna.
- Los tributos y gravámenes de cualquier clase que recaigan sobre las mismas operaciones gravadas, salvo el propio IVA (**art. 78.2.4.º LIVA**).
 - Lo establecido en el párrafo anterior comprenderá los impuestos especiales que se exijan en relación con los bienes que sean objeto de las operaciones gravadas, salvo el impuesto especial sobre determinados medios de transporte.

¹⁸ Manual práctico IVA 2024, p. 110.

¹⁹ DGT, consulta n.º 0285-03, TJCE Sentencia de 22 de noviembre de 2002.



- Las percepciones retenidas con arreglo a derecho por el obligado a realizar la prestación en los casos de resolución de las operaciones sujetas al impuesto (**art. 78.2.5.º LIVA**).
- El importe de los envases y embalajes, incluso los susceptibles de devolución, cargado a los destinatarios de la operación, sea cual sea el concepto por el que el citado importe se perciba (**art. 78.2.6.º LIVA**).
- El importe de las deudas asumidas por el destinatario de las operaciones sujetas como contraprestación total o parcial de las mismas (**art. 78.2.7.º LIVA**).



No se incluirán en la base imponible (**art. 78.3 LIVA**):



- Las cantidades percibidas por razón de indemnizaciones, distintas de las previstas en el **art. 78.2 de la LIVA** que, por su naturaleza y función, no constituyan contraprestación o compensación de las entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas al impuesto.
- Los descuentos y bonificaciones que se justifiquen por cualquier medio de prueba admitido en derecho y que se concedan previa o simultáneamente al momento en que la operación se efectúe y en función de ella.
 - Lo establecido en el párrafo anterior no será aplicable cuando las minoraciones de precio constituyan remuneraciones de otras operaciones.
- Las sumas pagadas en nombre y por cuenta del cliente en virtud de mandato expreso del mismo. El sujeto pasivo estará obligado a justificar la cuantía efectiva de dichos gastos y no podrá proceder a la deducción del impuesto que eventualmente los hubiera gravado.

Conforme a lo indicado en el **art. 78.4 de la LIVA**, cuando las cuotas del IVA que graven las operaciones sujetas a dicho tributo no se hubiesen repercutido de forma expresa en factura, se entenderá que la contraprestación no incluyó dichas cuotas.

Se exceptúan de lo establecido en el párrafo anterior:

- Los casos en que la repercusión expresa del impuesto no resultase obligatoria.
- Los supuestos previstos en el **art. 78.2.5.º de la LIVA**.

BASE IMPONIBLE - REGLA GENERAL (ART. 78 LIVA)

Importe total de la contraprestación (art. 78.1 LIVA)

Se incluyen (art. 78.2 LIVA):

- Gastos de comisiones, portes y transporte, seguros, primas por prestaciones anticipadas y cualquier otro crédito.
- Subvenciones vinculadas directamente al precio.
- Tributos y gravámenes.
- Percepciones retenidas en los casos de resolución.
- Envases y embalajes cargados al destinatario.
- Deudas asumidas como contraprestación.

No se incluyen (art. 78.3 LIVA):

- Intereses por aplazamiento posterior.
- Indemnizaciones que no constituyan contraprestación o compensación.
- Descuentos y bonificaciones.
- Sumas pagadas en nombre y por cuenta del cliente en virtud de mandato expreso del mismo.

B) Reglas especiales

Contraprestación no consistente en dinero

En virtud del **art. 79.1 de la LIVA**, en las operaciones cuya contraprestación **no consista en dinero** tendrá la consideración de base imponible el importe, expresado en dinero, que se hubiera acordado entre las partes.

Excepto si se acredita lo contrario, la base imponible coincidirá con los importes que resulten de aplicar las reglas contempladas en el **art. 79.3 y 4 de la LIVA**.

No obstante, si la contraprestación consistiera parcialmente en dinero, tendrá la consideración de base imponible el resultado de añadir al importe, expresado en dinero, acordado entre las partes, por la parte no dineraria de la contraprestación, el importe de la parte dineraria de la misma, siempre que dicho resultado fuere superior al determinado por aplicación de lo establecido en los párrafos anteriores.

Bienes o servicios de diversa naturaleza

De acuerdo con el **art. 79.2 de la LIVA**, cuando en una misma operación y por precio único se entreguen bienes o se presten servicios de diversa naturaleza, incluso en los supuestos de transmisión de la totalidad o parte de un patrimonio empresarial, la base imponible que corresponda a cada uno de ellos se determinará en proporción al valor de mercado de los bienes entregados o de los servicios prestados.

Lo establecido en el párrafo anterior **no será aplicable** cuando dichos bienes o servicios constituyan el objeto de prestaciones accesorias de otra principal sujeta al impuesto.

Autoconsumo

En los supuestos de autoconsumo y de transferencia de bienes, comprendidos en el **art. 9.1.º y 3.º de la LIVA**, serán aplicables las siguientes reglas para la determinación de la base imponible (**art. 79.3 LIVA**):

- Si los bienes fuesen entregados en el mismo estado en que fueron adquiridos sin haber sido sometidos a proceso alguno de fabricación, elaboración o transformación por el propio sujeto pasivo, o por su cuenta, la base imponible será la que se hubiese fijado en la operación por la que se adquirieron dichos bienes.
 - Tratándose de bienes importados, la base imponible será la que hubiera prevalecido para la liquidación del impuesto a la importación de los mismos.
- Si los bienes entregados se hubiesen sometido a procesos de elaboración o transformación por el transmitente o por su cuenta, la base imponible será el coste de los bienes o servicios utilizados por el sujeto pasivo para obtener dichos bienes, incluidos los gastos de personal realizados con la misma finalidad.
- No obstante, si el valor de los bienes entregados hubiese experimentado alteraciones como consecuencia de su utilización, deterioro, obsolescencia, envilecimiento, revalorización o cualquier otra causa, tendrá la consideración de base imponible el valor de los bienes en el momento en que se realice la entrega.
 - A estos efectos, se presumirá que ha tenido lugar un deterioro total cuando las operaciones a que se refiere el **art. 79.3 de la LIVA** tengan por objeto bienes adquiridos por entidades sin fines lucrativos definidas conforme al **art. 2 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo** (en adelante, **Ley 49/2002**), siempre que se destinen por las mismas a los fines de interés general que desarrollen de acuerdo con el **art. 3.1.º de la Ley 49/2002**.

En los casos de autoconsumo de servicios, tendrá la consideración de base imponible el coste de prestación de los servicios incluida, en su caso, la amortización de los bienes cedidos (**art. 79.4 LIVA**).

Operaciones vinculadas

Como estipula el **art. 79.5 de la LIVA**, cuando exista vinculación entre las partes que intervengan en una operación, su base imponible será su **valor normal de mercado**.

La vinculación podrá probarse por cualquiera de los **medios admitidos en derecho**. Se considerará que existe vinculación en los siguientes casos:

- Cuando una de las partes intervinientes sea un sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, IS) o un contribuyente del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante, IRPF) o del Impuesto sobre la Renta de No Residentes, cuando así se deduzca de las normas reguladoras de dichos Impuestos que sean aplicables.
- En las operaciones efectuadas entre los sujetos pasivos y las personas ligadas a ellos por relaciones de carácter laboral o administrativo.
- En las operaciones efectuadas entre el sujeto pasivo y su cónyuge o sus parientes consanguíneos hasta el tercer grado inclusive.
- En las operaciones efectuadas entre una entidad sin fines lucrativos y sus fundadores, asociados, patronos, representantes estatutarios, miembros de los órganos de gobierno, los cónyuges o parientes hasta el tercer grado inclusive de cualquiera de ellos.
- En las operaciones efectuadas entre una entidad que sea empresario o profesional y cualquiera de sus socios, asociados, miembros o partícipes.

Esta regla de valoración únicamente será aplicable cuando concurren los siguientes requisitos:

- Que el destinatario de la operación no tenga derecho a la deducción total del impuesto correspondiente a la misma y la contraprestación pactada sea inferior a la que correspondería en condiciones de libre competencia.
- Cuando el empresario profesional que efectúe la entrega de bienes o prestación de servicios determine sus deducciones aplicando la regla de prorrata y, tratándose de una operación que no genere el derecho a deducir, la contraprestación pactada sea inferior al valor normal de mercado.
- Cuando el empresario o profesional que efectúe la entrega de bienes o prestación de servicios determine sus deducciones aplicando la regla de prorrata y, tratándose de una operación que genere el derecho a deducir, la contraprestación pactada supere el valor normal de mercado.

A los efectos de la LIVA, se considerará valor normal de mercado aquel que, para adquirir los bienes o servicios en cuestión en ese mismo momento, un destinatario, en la misma fase de comercialización en la que se realice la entrega de bienes o prestación de servicios, debería pagar en el TAI en condiciones de libre competencia a un proveedor independiente.

Cuando no exista entrega de bienes o prestación de servicios comparable, se considerará valor de mercado:

- Con respecto a las entregas de bienes, un importe igual o superior al precio de adquisición de dichos bienes o bienes similares o, en defecto de precio de compra, a su precio de coste, determinado en el momento de su entrega.
- Con respecto a las prestaciones de servicios, la totalidad de los costes que su prestación le suponga al empresario o profesional.

A efectos de los dos párrafos anteriores, será aplicable, en cuanto proceda, lo establecido en el **art. 18 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades** relativo a las reglas de valoración de la base imponible en las operaciones vinculadas.

Comitente y comisionista

En las transmisiones de bienes:

- Del comitente al comisionista en virtud de contratos de comisión de venta en los que el comisionista actúe en nombre propio, la base imponible estará constituida por la contraprestación convenida por el comisionista menos el importe de la comisión (**art. 79.6 LIVA**).
- Del comisionista al comitente, en virtud de contratos de comisión de compra en los que el comisionista haya actuado en nombre propio, la base imponible estará constituida por la contraprestación convenida por el comisionista más el importe de la comisión (**art. 79.7 LIVA**).

En las prestaciones de servicios efectuadas por cuenta de tercero, cuando quien presta los servicios actúe en nombre propio, la base imponible de la operación efectuada entre el comitente y el comisionista estará constituida por la contraprestación del servicio concertada por el comisionista menos el importe de la comisión (**art. 79.8 LIVA**).

En las adquisiciones de servicios efectuadas por cuenta de terceros, cuando quien adquiera los servicios actúe en nombre propio, la base imponible de la operación efectuada entre el comisionista y el comitente estará constituida por la contraprestación del servicio convenida por el comisionista más el importe de la comisión (**art. 79.9 LIVA**).

Operaciones con oro

En las entregas de bienes o prestaciones de servicios que no tengan por objeto o resultado oro de inversión y en las que se emplee oro aportado por el destinatario de la operación cuya adquisición o importación hubiese estado exenta por aplicación de la exención contemplada en el **art. 140 bis.1.1.º de la LIVA** o de su equivalente en la legislación de otro Estado miembro de la Comunidad, la base imponible será el resultado de añadir al importe total de la contraprestación, el valor de mercado de dicho oro, determinado en la fecha de devengo del Impuesto (**art. 79.10 LIVA**).

Moneda extranjera

En las operaciones cuya contraprestación se hubiese fijado en moneda o divisa distintas de las españolas, será aplicable el tipo de cambio vendedor, fijado por el Banco de España, que esté vigente en el momento del devengo (**art. 79.11 LIVA**).

Gastos o componentes

De conformidad con el **art. 79.12 de la LIVA**, en la base imponible de las operaciones a que se refiere el **art. 79.1 a 11 de la LIVA**, en cuanto proceda, deberán incluirse o excluirse los gastos o componentes comprendidos, respectivamente, en el **art. 78.2 y 78.3 de la LIVA**.

BASE IMPONIBLE - REGLAS ESPECIALES (ART. 79 LIVA)			
Nº	Supuesto	Base imponible	
1	Operaciones cuya contraprestación no consista en dinero	<ul style="list-style-type: none"> · Importe, expresado en dinero, acordado entre las partes. · Coincidirá, salvo acreditación en contrario, con los importes que resulten de aplicar las reglas previstas para los supuestos de autoconsumo y de transferencia de bienes y de autoconsumo de servicios. 	
	Operaciones cuya contraprestación consista parcialmente en dinero	<p>Superior entre:</p> <ul style="list-style-type: none"> · Resultado de añadir al importe, expresado en dinero, acordado entre las partes, por la parte no dineraria de la contraprestación, el importe de la parte dineraria de la misma. · Importe, expresado en dinero, acordado entre las partes, que coincidirá, salvo acreditación en contrario, con los importes que resulten de aplicar las reglas previstas para los supuestos de autoconsumo y de transferencia de bienes y de autoconsumo de servicios. 	
2	Cuando en una misma operación y por precio único se entreguen bienes o se presten servicios de diversa naturaleza	Proporcional al valor de mercado de los bienes entregados o de los servicios prestados.	
3	Autoconsumo y transferencia de bienes:	Bienes entregados en el mismo estado en que fueron adquiridos.	La que se hubiese fijado en la operación por la que se adquirieron dichos bienes.
		Bienes importados	La que hubiera prevalecido para la liquidación del impuesto a la importación de los mismos.
		Bienes entregados sometidos a procesos de elaboración o transformación	Coste de los bienes o servicios utilizados para la obtención de dichos bienes.
		Bienes entregados cuyo valor se hubiese alterado se considerará como base imponible el	Valor de los bienes en el momento en que se efectúe la entrega.
4	Autoconsumo de servicios	Coste de prestación incluida, en su caso, la amortización de los bienes cedidos.	

lauracsbona@gmail.com / +34 626 59 08 17

5	Vinculación entre las partes que intervengan en una operación	Valor normal de mercado.
6	Transmisiones de bienes del comitente al comisionista en virtud de contratos de comisión de venta en los que el comisionista actúe en nombre propio	Contraprestación convenida por el comisionista menos el importe de la comisión.
7	Transmisiones de bienes del comisionista al comitente, en virtud de contratos de comisión de compra en los que el comisionista haya actuado en nombre propio	Contraprestación convenida por el comisionista más el importe de la comisión.
8	Prestaciones de servicios realizadas por cuenta de tercero, cuando quien presta los servicios actúe en nombre propio	Contraprestación del servicio concertada por el comisionista menos el importe de la comisión.
9	Adquisiciones de servicios realizadas por cuenta de terceros, cuando quien adquiera los servicios actúe en nombre propio	Contraprestación del servicio convenida por el comisionista más el importe de la comisión .
10	Entregas de bienes o prestaciones de servicios que no tengan por objeto o resultado oro de inversión y en las que se emplee oro aportado por el destinatario de la operación cuya adquisición o importación hubiese estado exenta	Resultado de añadir al importe total de la contraprestación, el valor de mercado de dicho oro, determinado en la fecha de devengo del Impuesto.

lauracsbona@gmail.com / +34 626 59 08 17

1.2 Modificación de la base imponible

A) Modificación

Reducción de la base imponible

En base a lo que dispone el **art. 80.1 de la LIVA**, la base imponible determinada conforme a los **arts. 78 y 79 de la LIVA** se reducirá en las cuantías siguientes:

- El importe de los envases y embalajes susceptibles de reutilización que hayan sido devueltos.

La venta de cerveza en tercios (crystal) susceptibles de reutilización. Posteriormente, en el momento en que sean devueltas las botellas, debe modificarse la base imponible²⁰.

- Los descuentos y bonificaciones otorgados tras la realización de la operación siempre que sean debidamente justificados.

Cuando por resolución firme, judicial o administrativa o con arreglo a Derecho o a los usos de comercio queden sin efecto total o parcialmente las operaciones gravadas o se altere el precio después de que la operación se haya realizado, la base imponible se modificará en la cuantía que corresponda (**art. 80.2 LIVA**).

La devolución de mercancías por defectos de calidad supondrá la rectificación de la base imponible por quedar sin efecto la operación²¹.

En atención a lo prescrito en el **art. 80.3 de la LIVA**, la base imponible podrá reducirse cuando el destinatario de las operaciones sujetas al Impuesto no haya hecho efectivo el pago de las cuotas repercutidas y siempre que, tras el devengo de la operación, se dicte auto de declaración de concurso. La modificación, en su caso, no podrá realizarse después de que transcurra el plazo de **2 MESES** contados desde el fin del plazo máximo fijado en el **art. 28.1.4.º del Real Decreto Legislativo 1/2020, de 5 de mayo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Concursal** (en adelante, **TRLC**).

El **art. 28.1.4.º del TRLC** establece que el auto de declaración de concurso contendrá el llamamiento a los acreedores para que pongan en conocimiento de la administración concursal la existencia de sus créditos en el plazo de **1 MES** a contar a partir del día siguiente a la publicación de la declaración de concurso en el Boletín Oficial del Estado.

Si en un concurso de acreedores el auto de declaración de concurso se publicó en el BOE el día 30 de enero, el último día válido para efectuar la modificación de la base imponible es el día 30 de abril.

Solo cuando se acuerde la conclusión del concurso por las causas expresadas en el **art. 465.1.º, 3.º y 5.º del TRLC**, el acreedor que hubiese modificado la base imponible deberá modificarla nuevamente al alza mediante la emisión, en el plazo que determinado reglamentariamente, de una factura rectificativa en la que se repercuta la cuota que proceda.

El **art. 465.1.º, 3.º y 5.º del TRLC** dispone que la conclusión del concurso con el archivo de las actuaciones procederá en los siguientes casos:

- 1.º Cuando alcance firmeza el auto de la Audiencia Provincial que, estimando la apelación, revoque el auto de declaración de concurso.
(...)
- 3.º Cuando, terminada la fase común del concurso, alcance firmeza la resolución que acepte el desistimiento o la renuncia de los acreedores reconocidos, a menos que tras el desistimiento o renuncia resulte la existencia de un único acreedor en cuyo caso se estará a lo dispuesto en el ordinal anterior.
(...)
- 5.º Cuando, en cualquier estado del procedimiento, se compruebe el pago o la consignación de la totalidad de los créditos reconocidos o la íntegra satisfacción de los acreedores por cualquier otro medio.

La base imponible también podrá **reducirse proporcionalmente** cuando los créditos que correspondan a las cuotas repercutidas por las operaciones gravadas sean total o parcialmente incobrables (**art. 80.4 LIVA**).

Tal y como expresa el **art. 80.4.A) LIVA**, un crédito tendrá la consideración de **total o parcialmente incobrable** cuando reúna las siguientes condiciones:

- Que haya transcurrido **1 AÑO** desde el devengo del Impuesto repercutido sin que se haya obtenido el cobro total o parcial del crédito derivado del mismo (**art. 80.4.A).1.º LIVA**).
- No obstante, cuando se trate de operaciones a plazos o con precio aplazado, deberá haber transcurrido **1 AÑO** desde el vencimiento del plazo o plazos impagados para proceder a la reducción proporcional de la base imponible. A estos efectos, tendrán la consideración de operaciones a plazos o con precio aplazado aquéllas en las que se haya pactado que su contraprestación deba hacerse efectiva en pagos sucesivos o en uno sólo, respectiva-

²⁰ Manual práctico IVA 2024, p. 116.

²¹ Manual práctico IVA 2024, p. 117.

mente, siempre que el período transcurrido entre el devengo del Impuesto repercutido y el vencimiento del último o único pago sea superior a **1 AÑO**.

- Cuando el titular del derecho de crédito cuya base imponible se pretende reducir sea un empresario o profesional cuyo volumen de operaciones, calculado conforme al **art. 121 de la LIVA**, no hubiese excedido durante el **AÑO NATURAL** inmediato anterior de **6.010.121,04 euros**, el plazo a que se refiere el **art. 80.4.A).1.º LIVA** podrá ser de **6 MESES O UN AÑO**.
- En el caso de operaciones a las que sea aplicable el régimen especial del criterio de caja esta condición se considerará cumplida en la fecha de devengo del impuesto que se produzca por aplicación de la fecha límite del **31 DE DICIEMBRE** a que se refiere el **art. 163 terdecies de la LIVA**.
- No obstante lo contemplado en el párrafo anterior, cuando se trate de operaciones a plazos o con precio aplazado será necesario que haya transcurrido el plazo de **6 MESES O UN AÑO** a que se refiere el **art. 80.4.A).1.º LIVA**, desde el vencimiento del plazo o plazos que correspondan hasta la fecha de devengo de la operación.
- Que esta circunstancia haya quedado reflejada en los Libros Registros exigidos para el IVA (**art. 80.4.A).2.º LIVA**).
- Que el destinatario de la operación actúe en la condición de empresario o profesional, o, en otro caso, que la base imponible de aquella, IVA excluido, sea **superior a 50 euros** (**art. 80.4.A).3.º LIVA**).
- Que el sujeto pasivo haya instado su cobro mediante reclamación judicial al deudor o mediante requerimiento notarial al mismo, o por cualquier otro medio que acredite fehacientemente la reclamación del cobro a aquel, incluso si se trata de créditos afianzados por Entes públicos (**art. 80.4.A).4.º LIVA**).

Tratándose de las operaciones a plazos a que se refiere el **art. 80.4.A).1.º de la LIVA**, resultará suficiente instar el cobro de uno de ellos mediante cualquiera de los medios a los que se refiere el **art. 80.4.A).4.º de la LIVA** para proceder a la modificación de la base imponible en la proporción que corresponda por el plazo o plazos impagados.

Cuando se trate de créditos adeudados por Entes públicos, los medios a los que se refiere el **art. 80.4.A).1.º de la LIVA** se sustituirán por una certificación expedida por el órgano competente del Ente público deudor de acuerdo con el informe del Interventor o Tesorero de aquel en el que conste el reconocimiento de la obligación a cargo del mismo y su cuantía.

Tal y como expresa el **art. 80.4.B) de la LIVA**, la modificación deberá efectuarse en el plazo de los **6 MESES** siguientes a la finalización del periodo de **6 MESES O 1 AÑO** a que se refiere el **art. 80.4.A).1.º de la LIVA** y comunicarse a la AEAT en el plazo fijado reglamentariamente.

Cuando se trate de operaciones a las que sea aplicable el régimen especial del criterio de caja, el plazo de **6 MESES** para efectuar la modificación se computará desde la fecha límite del **31 DE DICIEMBRE** a que se refiere el **art. 163 terdecies de la LIVA**.

En función de lo dispuesto en el **art. 80.4.C) de la LIVA**, una vez practicada la reducción de la base imponible, ésta no se volverá a modificar al alza aunque el sujeto pasivo obtuviese el cobro total o parcial de la contraprestación, excepto si el destinatario no actúa como empresario o profesional. En este caso, se entenderá que el IVA está incluido en las cantidades percibidas y en la misma proporción que la parte de contraprestación percibida.

No obstante lo establecido en el párrafo anterior, en los casos en que el sujeto pasivo desista de la reclamación judicial al deudor o llegue a un acuerdo de cobro con el mismo tras el requerimiento notarial realizado, como consecuencia de éste o por cualquier otra causa, deberá modificar de nuevo la base imponible al alza por medio de la expedición, en el plazo de **1 MES** a contar a partir del desistimiento o del acuerdo de cobro, respectivamente, de una factura rectificativa en la que se repercuta la cuota que proceda.

Supuestos excluidos de la modificación

En relación con los supuestos de modificación de la base imponible comprendidos en el **art. 80.3 y 4 de la LIVA**, no procederá la modificación de la base imponible en los casos siguientes (**art. 80.5.1.º LIVA**):

- Créditos que disfruten de garantía real, en la parte garantizada.
- Créditos afianzados por entidades de crédito o sociedades de garantía recíproca o cubiertos por un contrato de seguro de crédito o de caución, en la parte afianzada o asegurada.
- Créditos entre personas o entidades vinculadas definidas en el **art. 79.5 de la LIVA**.
- Créditos adeudados o afianzados por Entes públicos.

- Lo dispuesto en el párrafo anterior no será aplicable a la reducción de la base imponible efectuada de acuerdo con el **art. 80.4 de la LIVA** para los créditos que se consideren total o parcialmente incobrables, sin perjuicio de la necesidad de cumplir con el requisito de acreditación documental del impago a que se refiere el **art. 80.4.A).4.º LIVA**.

Al amparo del **art. 80.5.2.º de la LIVA**, tampoco procederá la modificación de la base imponible en los supuestos de modificación comprendidos en el **art. 80.3 y 4 de la LIVA** cuando el destinatario de las operaciones no esté establecido en el TAI, ni en Canarias, Ceuta o Melilla.

Quedan excluidos de lo establecido en el párrafo anterior los supuestos de créditos incobrables como consecuencia de un proceso de insolvencia declarado por un órgano jurisdiccional de otro Estado miembro cuando se trate de procedimientos de insolvencia a los que resulte aplicable el **Reglamento (UE) 2015/848 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 20 de mayo de 2015, sobre procedimientos de insolvencia** (en adelante, **Reglamento (UE) 2015/848**), que podrán dar lugar, en su caso, a la modificación de la base imponible del sujeto pasivo en los términos contemplados en el **art. 80.3 de la LIVA**.

Tampoco procederá la modificación de la base imponible de acuerdo con el **art. 80.4 de la LIVA** con posterioridad al auto de declaración de concurso para los créditos que correspondan a cuotas repercutidas por operaciones cuyo devengo se produzca antes del mencionado auto (**art. 80.5.3.º LIVA**).

En los supuestos de pago parcial anteriores a la modificación de la base imponible en los supuestos comprendidos en el **art. 80.3 y 4 de la LIVA**, se entenderá que el IVA está incluido en las cantidades percibidas y en la misma proporción que la parte de contraprestación satisfecha (**art. 80.5.4.º LIVA**).

Según lo previsto en el **art. 80.5.5.º de la LIVA**, la rectificación de las deducciones del destinatario de las operaciones, que deberá practicarse según lo establecido en el **art. 114.2.2.º cuarto párrafo de la LIVA**, determinará el nacimiento del correspondiente crédito en favor de la Hacienda Pública.

Si el destinatario de las operaciones sujetas no hubiese tenido derecho a deducirse totalmente el Impuesto, resultará también deudor frente a la Hacienda Pública por el importe de la cuota del impuesto no deducible. En el supuesto de que el destinatario no actúe como empresario o profesional y en la medida en que no haya satisfecho dicha deuda, resultará aplicable lo establecido en el **art. 80.4.C) de la LIVA**.

Importe provisional



Si el importe de la contraprestación no resultara conocido en el momento del devengo del impuesto, el sujeto pasivo deberá fijarlo provisionalmente mediante la aplicación de criterios fundados, sin perjuicio de su rectificación cuando dicho importe fuera conocido (**art. 80.6 LIVA**).

Si junto con el arrendamiento de un garaje se facturan gastos de comunidad presupuestados, el devengo se realiza en función de los gastos provisionales. Una vez conocidos los definitivos, se deberá expedir la factura rectificada, repercutiendo la cuota diferencial al tipo vigente en el momento del devengo. El arrendador incluirá esa cuota en la declaración del período en que se realice la rectificación²².

Requisitos reglamentarios

En los casos a que se refiere el **art. 80.1 a 6 de la LIVA** la modificación de la base imponible estará condicionada al cumplimiento de los requisitos establecidos reglamentariamente (**art. 80.7 LIVA**).

²² Manual práctico IVA 2024, p. 116.

MODIFICACIÓN DE LA BASE IMPONIBLE (ART. 80 LIVA)		
REDUCCIÓN	SUPUESTOS EXCLUÍDOS	
1.	<ul style="list-style-type: none"> · Envases y embalajes devueltos · Descuentos y bonificaciones otorgados tras la realización de la operación 	-
2.	<ul style="list-style-type: none"> · Cuando queden sin efecto las operaciones gravadas · Cuando se altere el precio tras la realización de la operación 	-
3.	<ul style="list-style-type: none"> · Cuando el destinatario no haya hecho efectivo el pago de las cuotas repercutidas y siempre que, con posterioridad al devengo de la operación, se dicte auto de declaración de concurso 	<ul style="list-style-type: none"> · Créditos que disfruten de garantía real · Créditos afianzados por entidades de crédito o sociedades de garantía recíproca o cubiertos por un contrato de seguro de crédito o de caución · Créditos entre personas o entidades vinculadas · Créditos adeudados o afianzados por Entes público · Destinatario de las operaciones no esté establecido en el TAI, ni en Canarias, Ceuta o Melilla
4.	<ul style="list-style-type: none"> · Cuando los créditos correspondientes a las cuotas repercutidas por las operaciones gravadas sean total o parcialmente incobrables. 	<ul style="list-style-type: none"> · Créditos que disfruten de garantía real · Créditos afianzados por entidades de crédito o sociedades de garantía recíproca o cubiertos por un contrato de seguro de crédito o de caución · Créditos entre personas o entidades vinculadas · Destinatario de las operaciones no esté establecido en el TAI, ni en Canarias, Ceuta o Melilla · Créditos correspondientes a cuotas repercutidas por operaciones cuyo devengo se produzca con anterioridad al auto de declaración de concurso

B) Requisitos reglamentarios

Factura

A tenor de lo contemplado en el **art. 24.1 del RIVA**, en los casos previstos en el **art. 80 de la LIVA**, el sujeto pasivo estará obligado a expedir y remitir al destinatario de las operaciones una nueva factura en la que se rectifique o, en su caso, se anule la cuota repercutida, en la forma contemplada en el **art. 15 del Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación**. En los supuestos del **art. 80.3 de la LIVA**, deberá expedirse y remitirse asimismo una copia de la citada factura a la administración concursal y en idéntico plazo.

La disminución de la base imponible o, en su caso, el aumento de las cuotas que deba deducir el destinatario de la operación estarán condicionadas a que se expida y remita la factura que rectifique a la anteriormente expedida. En los supuestos del **art. 80.3 y 4 de la LIVA**, el sujeto pasivo deberá acreditar también dicha remisión.

Auto judicial de declaración de concurso

Conforme a lo indicado en el **art. 24.2 del RIVA**, la modificación de la base imponible cuando se dicte auto judicial de declaración de concurso del destinatario de las operaciones sujetas al Impuesto, o éste haya sido declarado incurso en un procedimiento de insolvencia al que resulte aplicable el **Reglamento (UE) 2015/848**, así como en los demás casos en que los créditos correspondientes a las cuotas repercutidas sean total o parcialmente incobrables, se ajustará a las normas establecidas en las **letras a) a d) del art. 24.2 del RIVA**:

La modificación de la base imponible quedará **condicionada** al cumplimiento de los siguientes requisitos (**art. 24.2 a) RIVA**):

- Las operaciones cuya base imponible se pretenda rectificar deberán haber sido facturadas y anotadas en el libro registro de facturas expedidas por el acreedor en tiempo y forma.
- El acreedor tendrá que comunicar electrónicamente, a través del formulario disponible a tal efecto en la sede electrónica de la AEAT, en el plazo de **1 MES** contado a partir de la fecha de expedición de la factura rectificativa, la modificación de la base imponible practicada, y hará constar que dicha modificación no se refiere a créditos garantizados, afianzados o asegurados, a créditos entre personas o entidades vinculadas, ni a operaciones cuyo destinatario no está establecido en el TAI ni en Canarias, Ceuta o Melilla, salvo si se trata de destinatarios no establecidos en dicho territorio pero incursos en un procedimiento de insolvencia al que resulte aplicable el **Reglamento (UE) 2015/848**, en los términos contemplados en el **art. 80 de la LIVA** y, en el supuesto de créditos incobrables, que el deudor no ha sido declarado en concurso o, en su caso, que la factura rectificativa expedida es anterior a la fecha del auto de declaración del concurso o de la resolución de apertura del procedimiento de insolvencia al que resulte de aplicación el **Reglamento (UE) 2015/848**.



A esta comunicación deberán acompañarse los siguientes documentos, que se remitirán a través del registro electrónico de la AEAT:

- La copia de las facturas rectificativas, en las que se consignarán las fechas de expedición de las correspondientes facturas rectificadas.
- En el supuesto de créditos incobrables, los documentos que acrediten que el acreedor ha instado el cobro del crédito a través de reclamación judicial al deudor o por medio de requerimiento notarial o cualquier otro medio que acredite fehacientemente la reclamación del cobro al deudor.
- En el caso de créditos adeudados por Entes públicos, el certificado expedido por el órgano competente del Ente público deudor a que se refiere **art. 80.4.4.ª.A) de la LIVA**.

En virtud del **art. 24.2.b).1.º RIVA**, si el destinatario de las operaciones tiene la condición de empresario o profesional, deberá comunicar electrónicamente, mediante el formulario disponible a tal efecto en la sede electrónica de la AEAT, la circunstancia de haber recibido las facturas rectificativas que le envíe el acreedor, y consignará el importe total de las cuotas rectificadas incluidas, en su caso, el de las no deducibles, en el mismo plazo contemplado para presentar la declaración-liquidación a que se refiere el **art. 24.2.b).2.º del RIVA**. El incumplimiento de esta obligación no impedirá que el acreedor modifique la base imponible, siempre que se cumplan los requisitos establecidos en el **art. 24.2.a) del RIVA**.

Cuando el destinatario de las operaciones tenga la condición de empresario o profesional, además de la comunicación a que se refiere el **art. 24.2.b).1.º del RIVA**, en la declaración-liquidación correspondiente al período en que se hayan recibido las facturas rectificativas de las operaciones, el mencionado destinatario deberá hacer constar el importe total de las cuotas rectificadas como minoración de las cuotas deducidas (**art. 24.2.b).2.º RIVA**).

Si el destinatario de las operaciones tiene la condición de empresario o profesional y se trata del supuesto contemplado en el **art. 80.3 de la LIVA**, las cuotas rectificadas deberán hacerse constar (**art. 24.2.b).3.º RIVA**):

- En las declaraciones-liquidaciones correspondientes a los períodos en que se hubiera ejercitado el derecho a deducir las cuotas soportadas.
- Como excepción a lo anterior, en la declaración-liquidación relativa a hechos imposables anteriores a la declaración de concurso regulada en el **art. 71.5 del RIVA** cuando:
 - El destinatario de las operaciones no tuviera derecho a deducirse totalmente el impuesto y en relación con la parte de la cuota rectificada que no fuera deducible.
 - El destinatario de las operaciones tuviera derecho a deducirse el impuesto y hubiera prescrito el derecho de la Administración Tributaria a determinar la deuda tributaria del

periodo de liquidación en que se hubiera ejercitado el derecho a deducir las cuotas soportadas que se rectifican.

- El destinatario de las operaciones hubiera sido declarado incurso en un procedimiento de insolvencia al que resulte aplicable el **Reglamento (UE) 2015/848**.

Cuando el destinatario de las operaciones tenga la condición de empresario o profesional, la rectificación o rectificaciones deberán presentarse en el **MISMO PLAZO** que la declaración-liquidación correspondiente al período en que se hubieran recibido las facturas rectificativas (**art. 24.2.b).4.º RIVA**).



Si el destinatario de las operaciones se encuentra en concurso, las obligaciones contempladas en el **art. 24.2.b).1º a 4.º del RIVA** recaerán en el mismo o en la administración concursal, en defecto de aquél, si se encontrara en régimen de intervención de facultades y, en todo caso, cuando se hubieren suspendido las facultades de administración y disposición (**art. 24.2.b) RIVA**).

Si el destinatario no tiene la condición de empresario o profesional, la Administración tributaria podrá requerirle que aporte las facturas rectificativas que le envíe el acreedor (**art. 24.2.c) RIVA**).

La aprobación del convenio de acreedores, en su caso, no afectará a la modificación de la base imponible que se hubiera realizado con carácter previo (**art. 24.2 d) RIVA**).

Adquisiciones intracomunitarias de bienes

El **art. 24.3 del RIVA** preceptúa que, cuando se trate de adquisiciones intracomunitarias de bienes en las que el adquirente obtenga la devolución de los impuestos especiales en el Estado miembro de inicio de la expedición o transporte de los bienes, se reducirá la base imponible en la cuantía que corresponda a su importe.

No obstante, no procederá la modificación de los importes que se hicieran constar en la declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias prevista en el **art. 78 del RIVA**.

La variación en el importe de la cuota devengada se reflejará en la declaración-liquidación que corresponda al período en que se haya obtenido la devolución, excepto si ya hubiera sido totalmente deducida por el propio sujeto pasivo. En este último supuesto no procederá regularización alguna de los datos declarados.

1.3 Determinación de la base imponible

De acuerdo con el **art. 81.1 de la LIVA**, con carácter general, la base imponible se determinará en régimen de estimación directa, sin más excepciones que las previstas en la **LIVA** y en las normas que regulan el régimen de estimación indirecta de las bases imponibles.

La aplicación del régimen de estimación indirecta comprenderá el importe de las adquisiciones de bienes y servicios realizadas por el sujeto pasivo y el impuesto soportado correspondiente a las mismas.

Como estipula el **art. 81.2 de la LIVA**, reglamentariamente, en los sectores o actividades económicas y con las limitaciones que se especifiquen, podrá establecerse el régimen de estimación objetiva para determinar la base imponible.

En ningún caso, este régimen será aplicable en las entregas de bienes inmuebles ni en las operaciones previstas en los **arts. 9.1.º c) y d), 13, 17 y 84.1.2.º de la LIVA**.

En los supuestos de falta de presentación de las declaraciones-liquidaciones se estará a lo contemplado en el **art. 168 de la LIVA** en relación con la liquidación provisional de oficio (**art. 81.3 LIVA**).

2. ADQUISICIONES INTRACOMUNITARIAS DE BIENES

De conformidad con el **art. 82.1 de la LIVA**, la base imponible de las adquisiciones intracomunitarias de bienes se determinará de acuerdo con lo contemplado en el **Capítulo I, “Entregas de bienes y prestaciones de servicios”, del Título V, “Base imponible”, de la LIVA**.

En particular, en las adquisiciones previstas en el **art. 16.2.º de la LIVA**, la base imponible se determinará de acuerdo con lo establecido en el **art. 79.3 de la LIVA**.

Si el adquirente obtiene la devolución de los impuestos especiales en el Estado miembro de partida de la expedición o del transporte de los bienes, se regularizará su situación tributaria en la forma determinada reglamentariamente.

Cuando sea aplicable lo contemplado en el **art. 71.2 de la LIVA**, la base imponible será la correspondiente a las adquisiciones intracomunitarias que no se hayan gravado en el Estado miembro de llegada de la expedición o del transporte de los bienes (**art. 82.2 LIVA**).

3. IMPORTACIONES

3.1 Regla general

En base a lo dispuesto en el **art. 83.1 de la LIVA**, en las importaciones de bienes, la base imponible resultará de adicionar al valor de aduana los siguientes conceptos en cuanto no estén comprendidos en el mismo:

- Los impuestos, derechos, exacciones y demás gravámenes que se devenguen fuera del TAI, así como los que se devenguen con motivo de la importación, salvo el IVA (**letra a**).
- Los gastos accesorios, como las comisiones y los gastos de embalaje, transporte y seguro que se produzcan hasta el primer lugar de destino de los bienes en el interior de la Comunidad (**letra b**).

Se entenderá por “*primer lugar de destino*” el que figure en la carta de porte o en cualquier otro documento que ampare la entrada de los bienes en el interior de la Comunidad. Si no existe esta indicación, tendrá la consideración de primer lugar de destino aquél en que se produzca la primera desagregación de los bienes en el interior de la Comunidad.

3.2 Reglas especiales

A continuación se exponen las reglas especiales (**art. 83.2 LIVA**):

- La base imponible de las reimportaciones de bienes exportados temporalmente fuera de la Comunidad para ser objeto de trabajos de reparación, transformación, adaptación o trabajos por encargo, será la contraprestación de los referidos trabajos determinada según las normas contenidas en el **Capítulo I, “Entregas de bienes y prestaciones de servicios”, del Título V, “Base imponible”, de la LIVA (art. 83.2.1.º LIVA)**.
 - También se comprenderán en la base imponible los conceptos previstos en el **art. 83.1 a) y b) de la LIVA** cuando no estén incluidos en la contraprestación definida en el párrafo anterior.
- La base imponible de las importaciones a que se refiere el **art. 19.1.º, 2.º y 3.º de la LIVA**, incluirá el importe de la contraprestación de todas las operaciones relativas a los correspondientes medios de transporte, realizadas con anterioridad a estas importaciones, que se hubiesen beneficiado de la exención del Impuesto (**art. 83.2.2.º LIVA**).
- En las importaciones a que se refiere el **art. 18.2 y 3 de la LIVA**, cuando los bienes hubieran sido objeto de entregas o prestaciones de servicios que hubieran quedado exentas del impuesto por aplicación de lo establecido en los **arts. 23 o 24 de la LIVA**, la base imponible será el resultado de adicionar a la contraprestación correspondiente los servicios que hubieran quedado exentos (**art. 83.2.3.º LIVA**):
 - El valor resultante de la aplicación del **art. 83.1 de la LIVA** o, en su caso,
 - La contraprestación de la última entrega efectuada durante la vigencia de dichos regímenes aduaneros o fiscales, o durante la permanencia de los bienes en las situaciones reguladas en el **art. 83.1 de la LIVA**.
- La base imponible de los bienes que abandonen el régimen de depósito distinto del aduanero cuando no determine el hecho imponible importación en virtud de lo establecido en el **art. 18.3 de la LIVA**, sino operación asimilada a una importación, será la siguiente (**art. 83.2.4.º LIVA**):
 - Para los bienes que procedan de otro Estado miembro o de terceros países, la que resulte de aplicar, respectivamente, las normas del **art. 82 de la LIVA** o del **art. 83.1 de la LIVA** o, en su caso, la correspondiente a la última entrega efectuada en dicho depósito (**letra a**).
 - Para los bienes procedentes del interior del país, la correspondiente a la última entrega de dichos bienes exenta del Impuesto (**letra b**).
 - Para los bienes resultantes de procesos de incorporación o transformación de los bienes comprendidos en el **art. 83.2.4.º a) y b) de la LIVA**, la suma de las bases imponibles que resulten de aplicar las reglas contenidas en dichas letras (**letra c**).
 - En todos los casos, deberá comprender el importe de las contraprestaciones que correspondan a los servicios exentos del Impuesto prestados después de la importación, adquisición intracomunitaria o, en su caso, última entrega de los bienes (**letra d**).
 - En todos los supuestos de abandono del régimen de depósito distinto del aduanero, se integrará, en su caso, en la base imponible, el impuesto especial que resulte exigible por el abandono de dicho régimen (**letra e**).

- La base imponible de las demás operaciones a que se refiere el **art. 19.5.º de la LIVA**, será la suma de las contraprestaciones de la última entrega o adquisición intracomunitaria de bienes y de los servicios prestados después de dicha entrega o adquisición, exentos todos ellos del IVA, determinadas conforme a lo establecido en el **Capítulo I**, “Entregas de bienes y prestaciones de servicios”, y en el **Capítulo II**, “Adquisiciones intracomunitarias de bienes”, **del Título V**, “Base imponible”, **de la LIVA (art. 83.2.5.º LIVA)**.
- En las importaciones de productos informáticos normalizados, la base imponible será la que corresponda al soporte y a los programas o informaciones que se incorporen al mismo (**art. 83.2.6.º LIVA**).

Las normas contenidas en el **art. 80 de la LIVA** serán también de aplicación, cuando resulte procedente, a la determinación de la base imponible de las importaciones (**art. 83.3 LIVA**).

Cuando los elementos determinantes de la base imponible se hubiesen fijado en moneda o divisa distintas de las españolas, el tipo de cambio se determinará conforme a las disposiciones comunitarias en vigor para calcular el valor de aduana (**art. 83.4 LIVA**).

4. CASOS PRÁCTICOS

CASO PRÁCTICO 1

Una empresa de transporte de viajeros recibe una subvención de 3 euros por viajero. ¿Se encuentra la subvención incluida en la base imponible? ¿Y si se concede una subvención con la finalidad de cubrir el coste del autobús?

La subvención de 3 euros por viajero se encuentra incluida en la base imponible al estar directamente vinculada al precio del billete. Se consideran vinculadas directamente al precio de las operaciones sujetas al IVA las subvenciones establecidas en función del volumen de los servicios prestados cuando se determinen con anterioridad a la realización de la operación (**art. 78.2.3º LIVA**). Por lo tanto, para calcular la base imponible, hay que añadir al precio del viaje la subvención asociada al mismo.

Por otro lado, la subvención que tiene por finalidad cubrir el coste del autobús no se encuentra incluida en la base imponible al no considerarse vinculada directamente al precio de la operación sujeta al Impuesto.

CASO PRÁCTICO 2

La empresa ABA, SL, suscribe un contrato por el que cede parte de su personal a cambio de una compensación. Indique el tratamiento del pago de la compensación recibida.

La compensación recibida no tiene la consideración de indemnización, sino que responde a una contraprestación por la cesión de personal. Por lo tanto, deberá incluirse en la base imponible conforme al **art. 78 de la LIVA**.

CASO PRÁCTICO 3

Una empresa transmite parte de su patrimonio empresarial, sin que los elementos transmitidos constituyan ni sean susceptibles de constituir una unidad económica autónoma. El importe de la transmisión asciende a 4.500.000 euros. Los elementos transmitidos son los siguientes:

Elemento transmitido	Valor de mercado (euros)
Edificio (primera transmisión)	3.500.000
Maquinaria	1.000.000
Mercancías	5.000.000

En este caso, al tratarse de la transmisión de parte de un patrimonio empresarial en una misma operación y por precio único, la base imponible correspondiente a cada uno de los elementos transmitidos se determinará en proporción al valor de mercado de los bienes entregados (**art. 79.2 de la LIVA**).

El valor de mercado correspondiente a la totalidad de los elementos entregados es:

$3.500.000 + 1.000.000 + 500.000 = 5.000.000$ euros

Por lo tanto, la base imponible correspondiente a cada uno de los elementos transmitidos es la siguiente:

Edificio	$3.500.000/5.000.000 \times 4.500.000 = 3.150.000$ euros
Maquinaria	$1.000.000/5.000.000 \times 4.500.000 = 900.000$ euros
Mercancías	$500.000/5.000.000 \times 4.500.000 = 450.000$ euros
Total:	4.500.000 euros

CASO PRÁCTICO 4

La empresa ASA, SL, vende mercancías a D. Pedro por valor de 3.000 euros. Sin embargo, D. Pedro no hace efectivo el pago de dicho importe. ¿Puede la empresa modificar la base imponible de la operación?

No, salvo que:

- Se dicte auto de declaración de concurso tras el devengo de la operación (**art. 80.3 LIVA**).
- El crédito tenga la consideración de total o parcialmente incobrable (**art. 80.4 LIVA**).

V. TIPOS IMPOSITIVOS

1. TIPO IMPOSITIVO GENERAL

Con arreglo a lo fijado en el **art. 90.1 de la LIVA**, el Impuesto se exigirá al tipo del **21 %**, salvo lo establecido en el **art. 91 de la LIVA**.

El tipo impositivo aplicable a cada operación será el vigente en el momento del devengo (**art. 90.2 LIVA**).

El **art. 90.3 de la LIVA** preceptúa que en las reimportaciones de bienes que hayan sido exportados temporalmente fuera de la Comunidad y que se realicen después de haber sido objeto en un país tercero de trabajos de reparación, transformación, adaptación, ejecuciones de obra o incorporación de otros bienes, se aplicará el tipo impositivo que hubiera correspondido a las operaciones señaladas si se hubiesen realizado en el TAL.

En las operaciones asimiladas a las importaciones de bienes que hayan sido exclusivamente objeto de servicios exentos mientras han permanecido vinculados a los regímenes o situaciones previstos en los **arts. 23 y 24 de la LIVA**, se aplicará el tipo impositivo que hubiera correspondido a los mencionados servicios si no hubiesen estado exentos.

2. TIPOS IMPOSITIVOS REDUCIDOS

2.1 Tipo del 10 %

A) Entregas, adquisiciones intracomunitarias o importaciones de bienes

Se aplicará el tipo del **10 %** a las entregas, adquisiciones intracomunitarias o importaciones de los bienes que se señalan a continuación (**art. 91.1.1 LIVA**):

- Las sustancias o productos, cualquiera que sea su origen que, por sus características, aplicaciones, componentes, preparación y estado de conservación, sean susceptibles de ser habitual e idóneamente utilizados para la nutrición humana o animal, conforme a lo dispuesto en el Código Alimentario y las disposiciones dictadas para su desarrollo (**art. 91.1.1.1.º LIVA**).
 - Se excluyen de lo establecido en el párrafo anterior:
 - Las bebidas alcohólicas. Se entiende por bebida alcohólica todo líquido apto para el consumo humano por ingestión que contenga alcohol etílico.
 - Las bebidas refrescantes, zumos y gaseosas con azúcares o edulcorantes añadidos.
 - A los efectos del **art. 91.1.1.1.º LIVA** no tendrán la consideración de alimento el tabaco ni las sustancias no aptas para el consumo humano o animal en el mismo estado en que fuesen objeto de entrega, adquisición intracomunitaria o importación.
- Los animales, vegetales y los demás productos susceptibles de ser utilizados habitual e idóneamente para obtener los productos a que se refiere el **art. 91.1.1.1.º LIVA**, directamente o mezclados con otros de origen distinto (**art. 91.1.1.2.º LIVA**).
 - Se comprenden en el **art. 91.1.1.2.º LIVA** los animales destinados a su engorde antes de ser utilizados en el consumo humano o animal y los animales reproductores de los mismos o de aquellos otros a que se refiere el párrafo anterior.
- Los siguientes bienes cuando por sus características objetivas, envasado, presentación y estado de conservación, sean susceptibles de ser utilizados directa, habitual e idóneamente en la realización de actividades agrícolas, forestales o ganaderas (**art. 91.1.1.3.º LIVA**):
 - Semillas y materiales de origen exclusivamente animal o vegetal susceptibles de originar la reproducción de animales o vegetales;
 - Fertilizantes, residuos orgánicos, correctores y enmiendas, herbicidas, plaguicidas de uso fitosanitario o ganadero;
 - Los plásticos para cultivos en acolchado, en túnel o en invernadero y las bolsas de papel para la protección de las frutas antes de su recolección.
- Las aguas aptas para la alimentación humana o animal o para el riego, incluso en estado sólido (**art. 91.1.1.4.º LIVA**).
- Los medicamentos de uso veterinario (**art. 91.1.1.5.º LIVA**).

- Los siguientes bienes (**art. 91.1.1.6.º LIVA**):
 - Los productos farmacéuticos comprendidos en el **Capítulo 30 «Productos farmacéuticos» de la Nomenclatura Combinada**, susceptibles de uso directo por el consumidor final, distintos de los incluidos en el **art. 91.1.1.5.º de la LIVA** y de aquellos a los que les resulte aplicable el tipo impositivo establecido en el **art. 91.2.1.3.º de la LIVA**.
 - Los equipos médicos, aparatos y demás instrumental, relacionados en el **apartado octavo del anexo de la LIVA**, que por sus características objetivas, estén diseñados para aliviar o tratar deficiencias, para uso personal y exclusivo de personas que tengan deficiencias físicas, mentales, intelectuales o sensoriales, sin perjuicio de lo contemplado en el **art. 91.2.1 de la LIVA**.
 - No se incluyen dentro de los equipos médicos, aparatos y demás instrumental otros accesorios, recambios y piezas de repuesto de dichos bienes.
- Los edificios o partes de los mismos aptos para su utilización como viviendas, incluidas las plazas de garaje, con un máximo de dos unidades, y anexos en ellos situados que se transmitan conjuntamente (**art. 91.1.1.7.º LIVA**).
 - En lo relativo a la **LIVA** no se considerarán anexos a viviendas los locales de negocio, aunque se transmitan conjuntamente con los edificios o parte de los mismos destinados a viviendas.
 - No se considerarán edificios aptos para su utilización como viviendas las edificaciones destinadas a su demolición previstas en el **art. 20.1.22.º A) c) de la LIVA**.
- Las flores, las plantas vivas de carácter ornamental, así como las semillas, bulbos, esquejes y otros productos de origen exclusivamente vegetal susceptibles de ser utilizados en su obtención (**art. 91.1.1.8.º LIVA**).



B) Prestaciones de servicios

Se aplicará el tipo del **10 %** a las siguientes prestaciones de servicios (**art. 91.1.2 LIVA**):

- Los transportes de viajeros y sus equipajes (**art. 91.1.2.1.º LIVA**).
- Los servicios de hostelería, acampamento y balneario, los de restaurantes y, en general, el suministro de comidas y bebidas para consumir en el acto, incluso si se confeccionan previo encargo del destinatario (**art. 91.1.2.2.º LIVA**).
- Las realizadas en favor de titulares de explotaciones agrícolas, forestales o ganaderas, necesarias para el desarrollo de las mismas, que se indican a continuación: plantación, siembra, injertado, abonado, cultivo y recolección; embalaje y acondicionamiento de los productos, incluido su secado, limpieza, descascarado, troceado, ensilado, almacenamiento y desinfección de los productos; cría, guarda y engorde de animales; nivelación, explanación o abancalamiento de tierras de cultivo; asistencia técnica; la eliminación de plantas y animales dañinos y la fumigación de plantaciones y terrenos; drenaje; tala, entresaca, astillado y descortezado de árboles y limpieza de bosques; y servicios veterinarios (**art. 91.1.2.3.º LIVA**).
 - Lo dispuesto en el párrafo anterior no será de aplicación en ningún caso a las cesiones de uso o disfrute o arrendamiento de bienes.
 - Igualmente será aplicable este tipo impositivo a las prestaciones de servicios efectuadas por las cooperativas agrarias a sus socios como consecuencia de su actividad cooperativizada y en cumplimiento de su objeto social, incluida la utilización por los socios de la maquinaria en común.
- Los servicios de limpieza de vías públicas, parques y jardines públicos (**art. 91.1.2.4.º LIVA**).
- Los servicios de recogida, almacenamiento, transporte, valorización o eliminación de residuos, limpieza de alcantarillados públicos y desratización de los mismos y la recogida o tratamiento de las aguas residuales (**art. 91.1.2.5.º LIVA**).
 - Se comprenden en el párrafo anterior los servicios de cesión, instalación y mantenimiento de recipientes normalizados utilizados en la recogida de residuos.
 - Se incluyen también en el **art. 91.1.2.5.º de la LIVA** los servicios de recogida o tratamiento de vertidos en aguas interiores o marítimas.
- La entrada a bibliotecas, archivos y centros de documentación, museos, galerías de arte, pinacotecas, salas cinematográficas, teatros, circos, festejos taurinos, conciertos, y a los demás espectáculos culturales en vivo (**art. 91.1.2.6.º LIVA**).

- Las prestaciones de servicios a que se refiere el **art. 20.1.8° de la LIVA** cuando no estén exentas de acuerdo con dicho precepto ni les resulte de aplicación el tipo impositivo establecido en el número 3° del apartado dos.2 de este artículo (**art. 91.1.2.7.° LIVA**).
- Los espectáculos deportivos de carácter aficionado (**art. 91.1.2.8.° LIVA**).
- Las exposiciones y ferias de carácter comercial (**art. 91.1.2.9.° LIVA**).
- Las ejecuciones de obra de renovación y reparación realizadas en edificios o partes de los mismos destinados a viviendas, cuando se cumplan los siguientes requisitos (**art. 91.1.2.10.° LIVA**):
 - Que el destinatario sea persona física, no actúe como empresario o profesional y utilice la vivienda a que se refieren las obras para su uso particular.
 - No obstante lo establecido en el párrafo anterior, también se comprenderán en el **art. 91.1.2.10.° LIVA** las mencionadas ejecuciones de obra cuando su destinatario sea una comunidad de propietarios.
 - Que la construcción o rehabilitación de la vivienda a que se refieren las obras haya concluido al menos **2 AÑOS** antes del inicio de estas últimas.
 - Que la persona que efectúe las obras no aporte materiales para su ejecución o, en el caso de que los aporte, su coste no exceda del **40 %** de la base imponible de la operación.
- Los arrendamientos con opción de compra de edificios o partes de los mismos destinados exclusivamente a viviendas, incluidas las plazas de garaje, con un **máximo de 2 unidades**, y anexos en ellos situados que se arrienden conjuntamente (**art. 91.1.2.11.° LIVA**).
- La cesión de los derechos de aprovechamiento por turno de edificios, conjuntos inmobiliarios o sectores de ellos arquitectónicamente diferenciados cuando el inmueble tenga, al menos, **10 alojamientos**, conforme a lo establecido en la normativa reguladora de estos servicios (**art. 91.1.2.12.° LIVA**).
- Los prestados por intérpretes, artistas, directores y técnicos, que sean personas físicas, a los productores de películas cinematográficas susceptibles de ser exhibidas en salas de espectáculos y a los organizadores de obras teatrales y musicales (**art. 91.1.2.13.° LIVA**).



C) Operaciones

Se aplicará el tipo del **10 %** a las siguientes operaciones (**art. 91.1.3 LIVA**):

- Las ejecuciones de obras, con o sin aportación de materiales, consecuencia de contratos directamente formalizados entre el promotor y el contratista que tengan por objeto la construcción o rehabilitación de edificaciones o partes de las mismas destinadas principalmente a viviendas, incluidos los locales, anejos, garajes, instalaciones y servicios complementarios en ellos situados (**art. 91.1.3.1.° LIVA**).
 - Se considerarán destinadas principalmente a viviendas, las edificaciones en las que al menos el **50 %** de la superficie construida se destine a dicha utilización.
- Las ventas con instalación de armarios de cocina y de baño y de armarios empotrados para las edificaciones a que se refiere el **art. 91.1.3.1.° de la LIVA**, que sean efectuadas como consecuencia de contratos directamente formalizados con el promotor de la construcción o rehabilitación de dichas edificaciones (**art. 91.1.3.2.° LIVA**).
- Las ejecuciones de obra, con o sin aportación de materiales, consecuencia de contratos directamente formalizados entre las Comunidades de Propietarios de las edificaciones o partes de las mismas a que se refiere el **art. 91.1.3.1.° de la LIVA** y el contratista que tengan por objeto la construcción de garajes complementarios de dichas edificaciones, siempre que dichas ejecuciones de obra se realicen en terrenos o locales que sean elementos comunes de dichas Comunidades y el número de plazas de garaje a adjudicar a cada uno de los propietarios no exceda de dos unidades (**art. 91.1.3.3.° LIVA**).

D) Importaciones

Se aplicará el tipo del **10 %** a las importaciones de objetos de arte, antigüedades y objetos de colección, cualquiera que sea el importador de los mismos, y las entregas de objetos de arte realizadas por (**art. 91.1.4 LIVA**):

- Sus autores o derechohabientes (**art. 91.1.4.1.° LIVA**).
- Empresarios o profesionales distintos de los revendedores de objetos de arte a que se refiere el **art. 136**

de la LIVA, cuando tengan derecho a deducir íntegramente el Impuesto soportado por repercusión directa o satisfecho en la adquisición o importación del mismo bien (**art. 91.1.4.2.º LIVA**).

E) Adquisiciones intracomunitarias

Se aplicará el tipo del **10 %** a las adquisiciones intracomunitarias de objetos de arte cuando el proveedor de los mismos sea cualquiera de las personas a que se refiere el **art. 91.1.4.1.º y 2.º de la LIVA (art. 91.1.5 LIVA)**.

2.2 Tipo del 4 %

A) Entregas, adquisiciones intracomunitarias o importaciones de los bienes

Se aplicará el tipo del **4 %** a las entregas, adquisiciones intracomunitarias o importaciones de los bienes que se indican a continuación (**art. 91.2.1 LIVA**):

- Los siguientes productos (**art. 91.2.1.1.º LIVA**):
 - El pan común, así como la masa de pan común congelada y el pan común congelado destinados exclusivamente a la elaboración del pan común.
 - Las harinas panificables.
 - Los siguientes tipos de leche producida por cualquier especie animal: natural, certificada, pasteurizada, concentrada, desnatada, esterilizada, UHT, evaporada, en polvo y fermentada.
 - Los quesos.
 - Los huevos.
 - Las frutas, verduras, hortalizas, legumbres, tubérculos y cereales, que tengan la condición de productos naturales de acuerdo con el Código Alimentario y las disposiciones dictadas para su desarrollo.
 - Los aceites de oliva.
- Los libros, periódicos y revistas, incluso cuando tengan la consideración de servicios prestados por vía electrónica, que no contengan única o fundamentalmente publicidad y no consistan íntegra o predominantemente en contenidos de vídeo o música audible, así como los elementos complementarios que se entreguen conjuntamente con aquellos mediante precio único (**art. 91.2.1.2.º LIVA**).
 - Se comprenderán en el **art. 91.2.1.2.º de la LIVA** las ejecuciones de obra que tengan como resultado inmediato la obtención de un libro, periódico o revista en pliego o en continuo, de un folio de dichos bienes o que consistan en la encuadernación de los mismos.
 - A estos efectos se considerarán elementos complementarios las cintas magnetofónicas, discos, videocasetes y otros soportes sonoros o videomagnéticos similares que constituyan una unidad funcional con el libro, periódico o revista, perfeccionando o completando su contenido y que se vendan con ellos, con las siguientes excepciones:
 - Los discos y cintas magnetofónicas que contengan exclusivamente obras musicales y cuyo valor de mercado sea superior al del libro, periódico o revista con el que se entreguen conjuntamente (**letra a**).
 - Los videocasetes y otros soportes sonoros o videomagnéticos similares que contengan películas cinematográficas, programas o series de televisión de ficción o musicales y cuyo valor de mercado sea superior al del libro, periódico o revista con el que se entreguen conjuntamente (**letra b**).
 - Los productos informáticos grabados por cualquier medio en los soportes indicados en las letras anteriores, cuando contengan principalmente programas o aplicaciones que se comercialicen de forma independiente en el mercado (**letra c**).
 - Se entenderá que los libros, periódicos y revistas contienen fundamentalmente publicidad cuando más del **90 %** de los ingresos que proporcionen a su editor se obtengan por este concepto.
 - Se considerarán comprendidos en el **art. 91.2.1.2.º de la LIVA** las partituras, mapas y cuadernos de dibujo, excepto los artículos y aparatos electrónicos.
- Los medicamentos de uso humano, así como las formas galénicas, fórmulas magistrales y preparados oficinales (**art. 91.2.1.3.º LIVA**).



- Los vehículos para personas con movilidad reducida a que se refiere el **número 11 del Real Decreto Legislativo 6/2015, de 30 de octubre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley sobre Tráfico, Circulación de Vehículos a Motor y Seguridad Vial (en adelante, RDL 6/2015)**, y las sillas de ruedas para uso exclusivo de personas con discapacidad (**art. 91.2.1.4.º LIVA**).
 - Los vehículos destinados a ser utilizados como autotaxis o autoturismos especiales para el transporte de personas con discapacidad en silla de ruedas, bien directamente o previa su adaptación, así como los vehículos a motor que, previa adaptación o no, deban transportar habitualmente a personas con discapacidad en silla de ruedas o con movilidad reducida, independientemente de quién sea el conductor de los mismos.
 - La aplicación del tipo impositivo reducido a los vehículos previstos en el párrafo anterior requerirá el previo reconocimiento del derecho del adquirente, que deberá justificar el destino del vehículo.
 - A efectos del **art. 91.2 de la LIVA**, se considerarán personas con discapacidad aquellas con un grado de discapacidad igual o superior al **33 %**. El grado de discapacidad deberá acreditarse mediante certificación o resolución expedida por el Instituto de Mayores y Servicios Sociales (en adelante, IMSERSO) o el órgano competente de la comunidad autónoma.
- Las prótesis, ortesis e implantes internos para personas con discapacidad (**art. 91.2.1.5.º LIVA**).
- Las viviendas calificadas administrativamente como de protección oficial de régimen especial o de promoción pública, cuando las entregas se realicen por sus promotores, incluidos los garajes y anexos situados en el mismo edificio que se transmitan conjuntamente. A estos efectos, el número de plazas de garaje no podrá exceder de **2 unidades** (**art. 91.2.1.6.º LIVA**).
 - Las viviendas que sean adquiridas por las entidades que apliquen el régimen especial de las entidades dedicadas al arrendamiento de vivienda previsto en el **Capítulo III del Título VII de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades** (en adelante, **LIS**), siempre que a las rentas derivadas de su posterior arrendamiento les sea de aplicación la bonificación contemplada en el **art. 49.1 de la LIS**.
 - A estos efectos, la entidad adquirente comunicará esta circunstancia al sujeto pasivo con anterioridad al devengo de la operación en la forma determinada reglamentariamente.
- Las compresas, tampones, protegeslips, preservativos y otros anticonceptivos no medicinales (**art. 91.2.1.7.º LIVA**).

B) Prestaciones de servicios

Se aplicará el tipo del **4 %** a las siguientes prestaciones de servicios (**art. 91.2.2 LIVA**):

- Los servicios de reparación de los vehículos y de las sillas de ruedas comprendidos en el **art. 91.2.1.4.º** primer párrafo de la **LIVA** y los servicios de adaptación de los autotaxis y autoturismos para personas con discapacidad y de los vehículos a motor a los que se refiere el **art. 91.2.1.4.º** segundo párrafo de la **LIVA**, con independencia de quién sea el conductor de los mismos (**art. 91.2.2.1.º LIVA**).
- Los arrendamientos con opción de compra de edificios o partes de los mismos destinados exclusivamente a viviendas calificadas administrativamente como de protección oficial de régimen especial o de promoción pública, incluidas las plazas de garaje, con un máximo de dos unidades, y anexos en ellos situados que se arrienden conjuntamente (**art. 91.2.2.2.º LIVA**).
- Los servicios de teleasistencia, ayuda a domicilio, centro de día y de noche y atención residencial, a que se refiere el **art. 15.1 b), c), d) y e) de la Ley 39/2006, de 14 de diciembre, de Promoción de la Autonomía Personal y Atención a las personas en situación de dependencia (en adelante, Ley 39/2006)**, siempre que se presten en plazas concertadas en centros o residencias o por medio de precios derivados de un concurso administrativo adjudicado a las empresas prestadoras, o como consecuencia de una prestación económica vinculada a dichos servicios que cubra más del **10 %** de su precio, en aplicación, en ambos casos, de lo dispuesto en la Ley (**art. 91.2.2.3.º LIVA**).
 - Lo dispuesto en el **art. 91.2.2.3.º de la LIVA** no será de aplicación a los servicios que se encuentren exentos por aplicación del **art. 20.1.8.º de la LIVA**.

2.3 Ejecuciones de obra

Tal y como expresa el **art. 91.3 de la LIVA**, lo establecido en los **arts. 91.1.1 y 91.2.1 de la LIVA** resultará también de aplicación a las ejecuciones de obra que sean prestaciones de servicios, de acuerdo con lo contemplado en el **art. 11 de la LIVA**, y tengan como resultado inmediato la obtención de alguno de los bienes a cuya entrega resulte de aplicación uno de los tipos reducidos contemplados en dichos preceptos.

Lo dispuesto en el párrafo anterior no será aplicable a las ejecuciones de obra que tengan por objeto la construcción o rehabilitación de viviendas de protección oficial de régimen especial o de promoción pública a que se refiere el **art. 91.1.3 de la LIVA**.

2.4 Tipo del 0 %

En función de lo dispuesto en el **art. 91.4 de la LIVA**, se aplicará el tipo del **0 %** a las entregas de bienes efectuadas en concepto de donativos a las entidades sin fines lucrativos definidas conforme al **art. 2 de la Ley 49/2002**, siempre que se destinen por las mismas a los fines de interés general que desarrollen de acuerdo con lo establecido en el **art. 3.1.º de la Ley 49/2002**.

2.5 Viviendas adquiridas por entidades dedicadas al arrendamiento de vivienda

Al amparo del **art. 26 bis.1 del RIVA**, a efectos de lo dispuesto en el **art. 91.2.1.6.º** segundo párrafo de la **LIVA**, relativo a determinadas entregas de viviendas, las circunstancias de que el destinatario tiene derecho a aplicar el régimen especial contemplado en el **Capítulo III del Título VII de la LIS**, y de que a las rentas derivadas de su posterior arrendamiento les resulta de aplicación la bonificación prevista en el **art. 49.1 de la LIS**, podrán acreditarse por medio de una declaración escrita firmada por el referido destinatario dirigida al sujeto pasivo, en la que aquél haga constar, bajo su responsabilidad, su cumplimiento.

De mediar las circunstancias contempladas en el **art. 87.1 de la LIVA**, el mencionado destinatario responderá solidariamente de la deuda tributaria que corresponda, sin perjuicio, asimismo, de la aplicación de lo previsto en el **art. 170.2.2.º de la LIVA**.

2.6 Vehículos para el transporte de personas con movilidad reducida

Será de aplicación lo dispuesto en el **art. 91.2.1.4.º** segundo párrafo de la **LIVA** a la entrega, adquisición intracomunitaria o importación de los vehículos para el transporte habitual de personas con movilidad reducida o para el transporte de personas con discapacidad en silla de ruedas, siempre que se cumplan los siguientes requisitos (**art. 26 bis.2.1 RIVA**):

- Que hayan transcurrido al menos **4 AÑOS** desde la adquisición de otro vehículo en análogas condiciones.
 - No obstante, este requisito no será exigible en el supuesto de siniestro total de los vehículos, certificado por la entidad aseguradora o cuando se justifique la baja definitiva de los vehículos.
 - No se considerarán adquiridos en análogas condiciones los vehículos adquiridos para el transporte habitual de personas con discapacidad en silla de ruedas o con movilidad reducida, por personas jurídicas o entidades que presten servicios sociales de promoción de la autonomía personal y de atención a la dependencia a que se refiere la **Ley 39/2006**, así como servicios sociales a que se refiere el **Real Decreto Legislativo 1/2013, de 29 de noviembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley General de derechos de las personas con discapacidad y de su inclusión social**, siempre que se destinen al transporte habitual de distintos grupos definidos de personas o a su utilización en distintos ámbitos territoriales o geográficos de aquéllos que dieron lugar a la adquisición o adquisiciones previas.
 - En todo caso, el adquirente deberá justificar que concurren dichas condiciones distintas a las que se produjeron en la adquisición del anterior vehículo o vehículos.
- Que no sean objeto de una transmisión posterior por actos inter vivos durante el plazo de **4 AÑOS** siguientes a su fecha de adquisición.



Conforme a lo indicado en el **art. 26 bis.2.2 del RIVA**, la aplicación del tipo impositivo contemplado en el **art. 91.2.1.4.º** segundo párrafo de la **LIVA** requerirá el previo reconocimiento del derecho por la AEAT, iniciándose a través de solicitud suscrita tanto por el adquirente como por la persona con discapacidad. Dicho reconocimiento, si se produce, producirá efecto desde la fecha de su solicitud.

Se deberá acreditar que el destino del vehículo es el transporte habitual de personas con discapacidad en silla de ruedas o con movilidad reducida. Entre otros medios de prueba se admitirán los siguientes:

- La titularidad del vehículo a nombre de la persona con discapacidad.
- Que el adquirente sea cónyuge de la persona con discapacidad o tenga una relación de parentesco en línea directa o colateral hasta del tercer grado inclusive.
- Que el adquirente esté inscrito como pareja de hecho de la persona con discapacidad en el Registro de parejas o uniones de hecho de la Comunidad Autónoma de residencia.
- Que el adquirente tenga la condición de tutor, representante legal o guardador de hecho de la persona con discapacidad.
- Que el adquirente demuestre la convivencia con la persona con discapacidad mediante certificado de empadronamiento o por tener el domicilio fiscal en la misma vivienda.
- Cuando el vehículo sea adquirido por una persona jurídica, que la misma esté desarrollando actividades de asistencia a personas con discapacidad o, en su caso, que cuente dentro de su plantilla con trabajadores con discapacidad contratados que vayan a utilizar habitualmente el vehículo.

La discapacidad o la movilidad reducida deberán acreditarse por medio de certificado o resolución expedido por el IMSERSO u órgano competente de la Comunidad Autónoma correspondiente.

No obstante, se considerarán afectados por una discapacidad igual o superior al **33 %**:

- Los pensionistas de la Seguridad Social que tengan reconocida una pensión de incapacidad permanente total, absoluta o de gran invalidez.
- Los pensionistas de clases pasivas que tengan reconocida una pensión de jubilación o retiro por incapacidad permanente para el servicio o inutilidad.
- Cuando se trate de personas con discapacidad cuya incapacidad sea declarada judicialmente.
 - En este caso, la discapacidad acreditada será del **65 %** aunque no alcance dicho grado.

Se considerarán personas con movilidad reducida:

- Las personas ciegas o con deficiencia visual y, en todo caso, las afiliadas a la Organización Nacional de Ciegos Españoles (ONCE) que acrediten su pertenencia a la misma por medio del correspondiente certificado.
- Los titulares de la tarjeta de estacionamiento para personas con discapacidad emitidas por las Corporaciones Locales o, en su caso, por las Comunidades Autónomas, quienes en todo caso, deberán contar con el certificado o resolución expedido por el IMSERSO u órgano competente de la Comunidad Autónoma correspondiente, acreditativo de la movilidad reducida.

En las importaciones, el reconocimiento del derecho corresponderá a la aduana por la que se realice la importación (**art. 26 bis.2.3 del RIVA**).

Los sujetos pasivos que efectúen las entregas de vehículos para el transporte habitual de personas con discapacidad en silla de ruedas o con movilidad reducida a que se refiere el **art. 91.2.1.4º** segundo párrafo de la **LIVA** sólo podrán aplicar el tipo impositivo reducido si el adquirente acredita su derecho a través del documento en el que conste el pertinente acuerdo de la AEAT, el cual deberá conservarse durante el **PLAZO DE PRESCRIPCIÓN (art. 26 bis.2.4 del RIVA)**.



TIPOS IMPOSITIVOS IVA		
TIPO GENERAL (ART. 90.1 LIVA)		10%
TIPOS REDUCIDOS (ART. 91.1 LIVA)		
Entregas, adquisiciones intracomunitarias o importaciones de bienes (art. 91.1.1 LIVA)		
1.º	Sustancias o productos susceptibles de ser habitual e idóneamente utilizados para la nutrición humana o animal	10 %
	Se excluyen: · Las bebidas alcohólicas · Las bebidas refrescantes, zumos y gaseosas con azúcares o edulcorantes añadidos · El tabaco · Las sustancias no aptas para el consumo humano o animal en el mismo estado en que fuesen objeto de entrega, adquisición intracomunitaria o importación	21 %
2.º	Animales, vegetales y demás productos susceptibles de ser utilizados habitual e idóneamente para la obtención de los productos para la nutrición humana o animal, animales destinados a su engorde antes de su consumo y animales reproductores	10 %
3.º	Bienes susceptibles de ser utilizados directa, habitual e idóneamente en actividades agrícolas, forestales o ganaderas: semillas, fertilizantes, residuos orgánicos, correctores y enmiendas, herbicidas, plaguicidas, plásticos y bolsas de papel para la protección de las frutas antes de su recolección	10 %
4.º	Aguas aptas para la alimentación humana o animal o para el riego, incluso en estado sólido	10 %
5.º	Medicamentos de uso veterinario	10 %
6.º	· Productos farmacéuticos susceptibles de uso directo por el consumidor final dor final, distintos de aquellos a los que les resulte de aplicación el tipo del 4 % · Equipos médicos, aparatos y demás instrumental diseñados para aliviar o tratar deficiencias, para uso personal y exclusivo de personas que tengan deficiencias físicas, mentales, intelectuales o sensoriales	10 %
	Otros accesorios, recambios y piezas de repuesto de dichos bienes	21 %
7.º	Edificios o partes de los mismos aptos para su utilización como viviendas, incluidas las plazas de garaje, con un máximo de dos unidades, y anexos en ellos situados que se transmitan conjuntamente	10 %
	Locales de negocio, aunque se transmitan conjuntamente con los edificios o parte de los mismos destinados a viviendas	21 %
	Edificaciones destinadas a su demolición	21 %
8.º	Flores, plantas vivas de carácter ornamental, semillas, bulbos, esquejes y otros productos de origen exclusivamente vegetal susceptibles de ser utilizados en su obtención	10 %

lauracsbona@gmail.com / +34 626 59 08 17

Prestaciones de servicios (art. 91.1.2 LIVA)		
1.º	Transportes de viajeros y sus equipajes	10 %
2.º	Servicios de hostelería, acampamento y balneario, los de restaurantes y el suministro de comidas y bebidas para consumir en el acto, incluso si se confeccionan previo encargo del destinatario	10 %
3.º	Determinados servicios efectuados en favor de titulares de explotaciones agrícolas, forestales o ganaderas, necesarias para el desarrollo de las mismas (plantación, embalaje y acondicionamiento de los productos, servicios veterinarios, etc.)	10 %
	Cesiones de uso o disfrute o arrendamiento de bienes	21 %
	Servicios prestados por las cooperativas agrarias a sus socios como consecuencia de su actividad cooperativizada y en cumplimiento de su objeto social, incluida la utilización por los socios de la maquinaria en común	10 %
4.º	Servicios de limpieza de vías públicas, parques y jardines públicos	10 %
5.º	Servicios de recogida, almacenamiento, transporte, valorización o eliminación de residuos, limpieza de alcantarillados públicos y desratización de los mismos y recogida o tratamiento de aguas residuales	10 %
	Servicios de cesión, instalación y mantenimiento de recipientes normalizados utilizados en la recogida de residuos	10 %
	Servicios de recogida o tratamiento de vertidos en aguas interiores o marítimas	10 %
6.º	Entrada a bibliotecas, archivos y centros de documentación, museos, galerías de arte, pinacotecas, salas cinematográficas, teatros, circos, festejos taurinos, conciertos y a los demás espectáculos culturales en vivo	10 %
7.º	Prestaciones de servicios de asistencia social que no estén exentas de acuerdo con dicho precepto ni tributen al tipo del 4 %	10 %
8.º	Espectáculos deportivos de carácter aficionado	10 %
9.º	Exposiciones y ferias de carácter comercial	10 %
10.º	Ejecuciones de obra de renovación y reparación realizadas en edificios o partes de los mismos destinados a viviendas, cuando se cumplan los siguientes requisitos: <ul style="list-style-type: none"> · Que el destinatario sea persona física, no actúe como empresario o profesional y utilice la vivienda a que se refieren las obras para su uso particular, o sea una comunidad de propietarios · Que la construcción o rehabilitación de la vivienda haya concluido al menos 2 años antes del inicio de las obras · Que la persona que realice las obras no aporte materiales para su ejecución o, si los aporta, su coste no exceda del 40 % de la base imponible de la operación 	10 %

11.º	Arrendamientos con opción de compra de edificios o partes de los mismos destinados exclusivamente a viviendas, incluidas las plazas de garaje, con un máximo de dos unidades, y anexos en ellos situados que se arrienden conjuntamente	10 %
12.º	Cesión de los derechos de aprovechamiento por turno de edificios, conjuntos inmobiliarios o sectores de ellos arquitectónicamente diferenciados cuando el inmueble tenga, al menos, 10 alojamientos	10 %
13.º	Servicios prestados por intérpretes, artistas, directores y técnicos, que sean personas físicas, a los productores de películas cinematográficas susceptibles de ser exhibidas en salas de espectáculos y a los organizadores de obras teatrales y musicales	10 %
Operaciones sobre edificaciones o partes de las mismas destinadas principalmente a viviendas (50 % mín.), incluidos los locales, anejos, garajes, instalaciones y servicios complementarios (art. 91.1.3 LIVA)		
1.º	Ejecuciones de obras consecuencia de contratos directamente formalizados entre el promotor y el contratista que tengan por objeto la construcción o rehabilitación	10 %
2.º	Ventas con instalación de armarios de cocina y de baño y de armarios empotrados consecuencia de contratos directamente formalizados con el promotor de la construcción o rehabilitación	10 %
3.º	Ejecuciones de obra consecuencia de contratos directamente formalizados entre las Comunidades de Propietarios y el contratista que tengan por objeto la construcción de garajes complementarios en terrenos o locales comunes, con un número máximo de plazas de garaje a adjudicar a cada uno de los propietarios de 2 unidades	10 %
Importaciones de objetos de arte, antigüedades y objetos de colección (art. 91.1.4 LIVA)		10 %
Entregas de objetos de arte realizadas por sus autores o derechohabientes o por empresarios o profesionales no revendedores de objetos de arte cuando tengan derecho a deducir íntegramente el Impuesto (art. 91.1.4 LIVA)		10 %
Adquisiciones intracomunitarias de objetos de arte cuando el proveedor de los mismos sean sus autores o derechohabientes o empresarios o profesionales no revendedores de objetos de arte cuando tengan derecho a deducir íntegramente el Impuesto (art. 91.1.5 LIVA)		10 %
TIPOS SUPERREDUCIDOS (ART. 91.2 LIVA)		
Entregas, adquisiciones intracomunitarias o importaciones de bienes (art. 91.2.1 LIVA)		
1.º	Pan común, harinas panificables, leche natural, certificada, pasteurizada, concentrada, desnatada, esterilizada, UHT, evaporada y en polvo, quesos, huevos, frutas, verduras, hortalizas, legumbres, tubérculos y cereales, que tengan la condición de productos naturales	4 %
2.º	Libros, periódicos y revistas, incluso cuando tengan la consideración de servicios prestados por vía electrónica, que no contengan única o fundamentalmente publicidad y no consistan íntegra o predominantemente en contenidos de vídeo o música audible, así como los elementos complementarios que se entreguen conjuntamente con aquellos mediante precio único. Se considerarán comprendidas las partituras, mapas y cuadernos de dibujo, excepto los artículos y aparatos electrónicos	4 %

3.º	Medicamentos de uso humano, así como las formas galénicas, fórmulas magistrales y preparados oficinales	4 %
4.º	Vehículos para personas con movilidad reducida y las sillas de ruedas para uso exclusivo de personas con discapacidad. Los vehículos destinados a ser utilizados como autotaxis o autoturismos especiales para el transporte de personas con discapacidad en silla de ruedas, así como los vehículos a motor que deban transportar habitualmente a personas con discapacidad en silla de ruedas o con movilidad reducida	4 %
5.º	Prótesis, ortesis e implantes internos para personas con discapacidad	4 %
6.º	Viviendas de protección oficial de régimen especial o de promoción pública, cuando las entregas se efectúen por sus promotores, incluidos los garajes y anexos situados en el mismo edificio que se transmitan conjuntamente. A estos efectos, el número de plazas de garaje no podrá exceder de dos unidades	4 %
7.º	Compresas, tampones, protegeslips, preservativos y otros anticonceptivos no medicinales	4 %
Prestaciones de servicios (art. 91.2.2 LIVA)		
1.º	Servicios de reparación de los vehículos para personas con movilidad reducida y de las sillas de ruedas para uso exclusivo de personas con discapacidad y los servicios de adaptación de los autotaxis y autoturismos para personas con discapacidad y de los vehículos a motor que deban transportar habitualmente a personas con discapacidad en silla de ruedas o con movilidad reducida	4 %
2.º	Arrendamientos con opción de compra de edificios o partes de los mismos destinados exclusivamente a viviendas de protección oficial de régimen especial o de promoción pública, incluidas las plazas de garaje, con un máximo de dos unidades, y anexos en ellos situados que se arrienden conjuntamente	4 %
3.º	Los servicios de teleasistencia, ayuda a domicilio, centro de día y de noche y atención residencial en plazas concertadas en centros o residencias o mediante precios derivados de un concurso administrativo adjudicado a las empresas prestadoras, o como consecuencia de una prestación económica vinculada a tales servicios que cubra más del 10 % de su precio	4 %
<p>Los tipos reducidos y superreducidos (art. 91.3 LIVA):</p> <ul style="list-style-type: none"> · Serán aplicables a las ejecuciones de obra que sean prestaciones de servicios y tengan como resultado inmediato la obtención de alguno de los bienes a cuya entrega resulte aplicable uno de dichos tipos · No serán aplicables a las ejecuciones de obra que tengan por objeto la construcción o rehabilitación de viviendas de protección oficial de régimen especial o de promoción pública 		
	Entregas de bienes realizadas en concepto de donativos a las entidades sin fines lucrativos, siempre que se destinen por las mismas a los fines de interés general que desarrollen	0 %

lauracsbona@gmail.com / +34 626 59 08 17

3. CASO PRÁCTICO

CASO PRÁCTICO

Indique el tipo impositivo aplicable según la LIVA:

- a) Los zumos con edulcorantes añadidos
- b) Los quesos
- c) Los libros
- d) La entrega de un edificio destinado a utilizarse como oficina
- e) Los servicios de adaptación de los autoturismos para personas con discapacidad
- f) La entrada a circos
- g) Los anticonceptivos no medicinales

- a) Los zumos con edulcorantes añadidos tributan al tipo general del 21 % al estar excluidos del tipo reducido aplicable a los alimentos (**art. 91.1.1.1.º LIVA**).
- b) Los quesos tributan al tipo reducido del 4 % (**art. 91.2.1.1.º LIVA**).
- c) Los libros tributan al 4 % siempre que no contengan única o fundamentalmente publicidad y no consistan íntegra o predominantemente en contenidos de vídeo o música audible (**art. 91.2.1.2.º LIVA**).
- d) La entrega del edificio tributa al 10 % siempre que sea apto para su utilización como vivienda (**art. 91.1.1.7.º LIVA**).
- e) Los servicios de adaptación de los autoturismos para personas con discapacidad tributan al 4 % (**art. 91.2.2.1.º LIVA**).
- f) La entrada a circos tributa al 10 % (**art. 91.1.2.6.º LIVA**).
- g) Los anticonceptivos no medicinales tributan al 4 % (**art. 91.2.1.7.º LIVA**).

VI. REQUISITOS GENERALES DE DEDUCCIÓN

1. CUOTAS TRIBUTARIAS DEDUCIBLES

Los sujetos pasivos podrán deducir de las cuotas del IVA devengadas por las operaciones gravadas que efectúen en el interior del país las que, devengadas en el mismo territorio, hayan soportado por repercusión directa o correspondan a las siguientes operaciones (**art. 92.1 LIVA**):

- Las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas por otro sujeto pasivo del Impuesto.
- Las importaciones de bienes.
- Las entregas de bienes y prestaciones de servicios previstas en los **arts. 9.1.º c) y d), 84.1.2.º y 4.º y 140 quinque de la LIVA**.
- Las adquisiciones intracomunitarias de bienes definidas en los **arts. 13.1.º y 16 de la LIVA**.

Las cuotas del IVA soportadas por un empresario en un país distinto de España no son deducibles en nuestro país por no haberse devengado en el territorio de aplicación del impuesto. Para recuperar dichas cuotas, el empresario deberá acudir a la Administración tributaria del país en que las soportó. Si se trata de un Estado miembro de la Comunidad Europea, el empresario debe presentar el formulario alojado al efecto en la Sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria. En este caso, el Estado miembro en cuestión estará obligado a devolver las cuotas soportadas con arreglo a las previsiones contenidas en la normativa comunitaria. Si se trata de un país no comunitario, habrá que estar a lo que disponga su normativa interna²³.

A tenor de lo contemplado en el **art. 92.2 de la LIVA**, el derecho a la deducción establecido en el **art. 92.1 de la LIVA** únicamente procederá en la medida en que los bienes y servicios adquiridos se utilicen en la realización de las operaciones previstas en el **art. 94.1 de la LIVA**.

2. REQUISITOS SUBJETIVOS DE LA DEDUCCIÓN

2.1 Sujetos legitimados

Según lo previsto en el **art. 93.1 de la LIVA**, podrán hacer uso del derecho a deducir los sujetos pasivos del Impuesto que tengan la condición de empresarios o profesionales conforme a lo establecido en el **art. 5 de la LIVA** y hayan iniciado la realización habitual de entregas de bienes o prestaciones de servicios correspondientes a sus actividades empresariales o profesionales.

No obstante lo establecido en el párrafo anterior, las cuotas soportadas o satisfechas antes del inicio de la realización habitual de entregas de bienes o prestaciones de servicios correspondientes a sus actividades empresariales o profesionales podrán deducirse conforme a lo previsto en los **arts. 111, 112 y 113 de la LIVA**.

En virtud del **art. 93.2 de la LIVA**, también podrán hacer uso del derecho a deducir los sujetos pasivos del Impuesto que realicen con carácter ocasional las entregas de los medios de transporte nuevos previstas en el **art. 25.1 y 2 de la LIVA**.

2.2 Regímenes especiales

El ejercicio del derecho a la deducción correspondiente a los sectores o actividades a los que resulten de aplicación los regímenes especiales regulados en el **Título IX de la LIVA** se efectuará conforme a las normas establecidas en dicho Título para cada uno de ellos (**art. 93.3 LIVA**).

2.3 Cuotas excluidas



No podrán ser objeto de deducción, en ninguna medida ni cuantía, las cuotas soportadas o satisfechas por las adquisiciones o importaciones de bienes o servicios realizadas sin la intención de utilizarlos en la realización de actividades empresariales o profesionales, aunque posteriormente dichos bienes o servicios se afecten total o parcialmente a las mencionadas actividades (**art. 93.4 LIVA**).

2.4 Operaciones sujetas y no sujetas

De acuerdo con el **art. 93.5 de la LIVA**, los sujetos pasivos que efectúen conjuntamente operaciones sujetas al Impuesto y operaciones no sujetas por aplicación de lo previsto en el **art. 7.8.º de la LIVA** podrán deducir las cuotas soportadas por la adquisición de bienes y servicios destinados de forma

²³ Manual práctico IVA 2024, p. 133.

simultánea a la realización de unas y otras operaciones en función de un criterio razonable y homogéneo de imputación de las cuotas que correspondan a los bienes y servicios utilizados para desarrollar las operaciones sujetas al Impuesto, incluyéndose, a estos efectos, las operaciones previstas en el **art. 94.1.2.º de la LIVA**. Este criterio deberá ser mantenido en el tiempo salvo que por causas razonables deba procederse a su modificación.

A estos efectos, podrá atenderse a la proporción que represente el importe total, excluido el IVA, determinado para cada año natural, de las entregas de bienes y prestaciones de servicios de las operaciones sujetas al Impuesto, respecto del total de ingresos que obtenga el sujeto pasivo **en cada año natural** por el conjunto de su actividad.

El cálculo que resulte de la aplicación de dicho criterio se podrá determinar provisionalmente atendiendo a los datos del año natural precedente, sin perjuicio de la regularización procedente a final de cada año.

No obstante lo anterior, no serán deducibles en ninguna proporción las cuotas soportadas o satisfechas por las adquisiciones o importaciones de bienes o servicios destinados, exclusivamente, a realizar las operaciones no sujetas previstas en el **art. 7.8.º de la LIVA**.

Las deducciones contempladas en el **art. 93.5 de la LIVA** se ajustarán también a las condiciones y requisitos previstos en el **Capítulo I del Título VIII de la LIVA** y, particularmente, los que se refieren a la regla de prorata.

Lo dispuesto en el **art. 93.5 de la LIVA** no será aplicable a las actividades de gestión de servicios públicos en las condiciones previstas en el **art. 78.2.3.º a) de la LIVA**.

3. OPERACIONES CUYA REALIZACIÓN ORIGINA EL DERECHO A LA DEDUCCIÓN

3.1 Operaciones

Los sujetos pasivos a que se refiere el **art. 93.1 de la LIVA** podrán deducir las cuotas del IVA comprendidas en el **art. 92 de la LIVA** en la medida en que los bienes o servicios, cuya adquisición o importación determinen el derecho a deducir, se utilicen por el sujeto pasivo en la realización de las siguientes operaciones (**art. 94.1 LIVA**):

- Las realizadas en el ámbito espacial de aplicación del impuesto que se señalan a continuación (**art. 94.1.1.º LIVA**):
 - Las entregas de bienes y prestaciones de servicios sujetas y no exentas del IVA.
 - Las prestaciones de servicios cuyo valor esté incluido en la base imponible de las importaciones de bienes, conforme a lo establecido en el **art. 83 de la LIVA**.
 - Las operaciones exentas en virtud de los **arts. 20 bis, 21, 22, 23, 24 y 25 de la LIVA**, así como las demás exportaciones definitivas de bienes fuera de la Comunidad que no se destinen a realizar las operaciones a que se refiere el **art. 94.1.2.º LIVA**.
 - Los servicios prestados por agencias de viajes exentos del impuesto en virtud del **art. 143 de la LIVA**.
- Las operaciones efectuadas fuera del TAI que originarían el derecho a la deducción si se hubieran realizado en el interior del mismo (**art. 94.1.2.º LIVA**).

Un abogado español presta un servicio de asesoramiento jurídico a una empresa francesa. Esta operación se encuentra localizada en Francia por tener el destinatario la sede de su actividad en dicho territorio, por lo que no estará sujeta a IVA español. Sin embargo, el abogado podrá deducir el IVA soportado en el territorio de aplicación del impuesto, ya que el servicio de asesoramiento jurídico prestado originaría el derecho a la deducción si se hubiese efectuado en dicho territorio.²⁴

- Las operaciones de seguro, reaseguro, capitalización y servicios relativos a las mismas, así como las bancarias o financieras, que estarían exentas si se hubiesen efectuado en el TAI, en virtud del **art. 20.1.16.º y 18.º de la LIVA**, siempre que el destinatario de dichas prestaciones esté establecido fuera de la Comunidad o que las mencionadas operaciones estén directamente relacionadas con exportaciones fuera de la Comunidad y se realicen a partir del momento en que los bienes se expidan con tal destino, cualquiera que sea el momento en que dichas operaciones se hubiesen concertado (**art. 94.1.3.º LIVA**).

²⁴ Manual práctico IVA 2024, p. 138.

- A efectos de lo previsto en el párrafo anterior, las personas o entidades que no tengan la condición de empresarios o profesionales se considerarán no establecidas en la Comunidad cuando no esté situado en dicho territorio ningún lugar de residencia habitual o secundaria, ni el centro de sus intereses económicos, ni presten con habitualidad en el citado territorio servicios en régimen de dependencia derivados de relaciones laborales o administrativas.

3.2 Medios de transporte

Los sujetos pasivos a que se refiere el **art. 93.2 de la LIVA** únicamente podrán deducir el impuesto soportado o satisfecho por la adquisición de los medios de transporte que sean objeto de la entrega a que se refiere el **art. 25.2 de la LIVA**, hasta la cuantía de la cuota del impuesto que procedería repercutir si la entrega no estuviese exenta (**art. 94.2 LIVA**).

3.3 Límite

En ningún caso procederá la deducción de las cuotas en cuantía superior a la correspondiente legalmente ni antes de que se hubiesen devengado con arreglo a derecho (**art. 94.3 LIVA**).

Un empresario con una ortopedia vende unas prótesis a otro empresario por 10.000 euros, repercutiéndole 2.100 euros de IVA (tipo impositivo del 21 %). No obstante, las prótesis, ortesis e implantes deben gravarse al 4 % según la **LIVA**. Aun cuando el empresario comprador haya pagado los 2.100 euros, únicamente tendrá derecho a deducir el 4 % (400 euros), sin perjuicio de la obligación del vendedor de rectificar la repercusión erróneamente efectuada del IVA.

4. LIMITACIONES DEL DERECHO A DEDUCIR

4.1 Cuotas no deducibles

Los empresarios o profesionales no podrán deducir las cuotas soportadas o satisfechas por las adquisiciones o importaciones de bienes o servicios que **no se afecten, directa y exclusivamente**, a su actividad empresarial o profesional (**art. 95.1 LIVA**).

No se entenderán afectos directa y exclusivamente a la actividad empresarial o profesional, entre otros (**art. 95.2 LIVA**):

- Los bienes que se destinen habitualmente a dicha actividad y a otras de naturaleza no empresarial ni profesional por períodos de tiempo alternativos (**art. 95.2.1.º LIVA**).
- Los bienes o servicios que se utilicen simultáneamente para actividades empresariales o profesionales y para necesidades privadas (**art. 95.2.2.º LIVA**).

Si se utiliza simultáneamente un equipo informático que costó 1.000 euros o el teléfono para una actividad empresarial y para fines privados, no se puede deducir las cuotas soportadas en ninguna medida²⁵.

- Los bienes o derechos que no figuren en la contabilidad o registros oficiales de la actividad empresarial o profesional del sujeto pasivo (**art. 95.2.3.º LIVA**).
- Los bienes y derechos adquiridos por el sujeto pasivo que no se integren en su patrimonio empresarial o profesional (**art. 95.2.4.º LIVA**).
- 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, excepto los destinados al alojamiento gratuito en los locales o instalaciones de la empresa del personal encargado de la vigilancia y seguridad de los mismos, y a los servicios económicos y socio-culturales del personal al servicio de la actividad (**art. 95.2.5.º LIVA**).

4.2 Cuotas deducibles

No obstante lo establecido en el **art. 95.1 y 2 de la LIVA**, las cuotas soportadas por la adquisición, importación, arrendamiento o cesión de uso por otro título de los bienes de inversión que se empleen en todo o en parte en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional podrán deducirse conforme a las siguientes reglas (**art. 95.3 LIVA**):

²⁵ Manual práctico IVA 2024, p. 135.

- Cuando se trate de bienes de inversión distintos de los comprendidos en el **art. 95.3.2.º de la LIVA**, en la medida en que dichos bienes vayan a utilizarse previsiblemente, conforme a criterios fundados, en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional (**art. 95.3.1.º LIVA**).
- Cuando se trate de vehículos automóviles de turismo y sus remolques, ciclomotores y motocicletas, se presumirán afectados al desarrollo de la actividad empresarial o profesional en la proporción del **50 % (art. 95.3.2.º LIVA)**.



- A estos efectos, tendrán la consideración de automóviles de turismo, remolques, ciclomotores y motocicletas los definidos como tales en el anexo del **RDL 6/2015**, así como los definidos como vehículos mixtos en dicho anexo y, en todo caso, los denominados vehículos todo terreno o tipo “jeep”.



- No obstante, los vehículos que se indican a continuación se presumirán afectados al desarrollo de la actividad empresarial o profesional en la proporción del **100 %**:
 - Los vehículos mixtos utilizados en el transporte de mercancías.
 - Los utilizados en la prestación de servicios de transporte de viajeros mediante contraprestación.
 - Los utilizados en la prestación de servicios de enseñanza de conductores o pilotos mediante contraprestación.
 - Los utilizados por sus fabricantes en la realización de pruebas, ensayos, demostraciones o en la promoción de ventas.
 - Los utilizados en los desplazamientos profesionales de los representantes o agentes comerciales.
 - Los utilizados en servicios de vigilancia.

Un empresario utiliza su coche de empresa para recoger a sus hijos del colegio y para viajar con su familia. Si desea deducir la cuota soportada en la adquisición del turismo, deberá probar la afectación, al menos parcial, a su actividad empresarial (mediante cualquier medio de prueba admitido en derecho). Si prueba dicha afectación, se aplicará el 50 % de la cuota soportada, salvo que se pretendiera un grado de utilización superior o inferior, en cuyo caso deberá ser probado, respectivamente, por el interesado o por la Administración²⁶.

- Las deducciones a que se refiere el **art. 95.3.1.º y 2.º de la LIVA** 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 aplicado inicialmente (**art. 95.3.3.º LIVA**).
 - La citada regularización se ajustará al procedimiento regulado en el **Capítulo I del Título VIII de la LIVA** para la deducción y regularización de las cuotas soportadas por la adquisición de los bienes de inversión, sustituyendo el porcentaje de operaciones que originan derecho a deducir respecto del total por el porcentaje que represente el grado de utilización en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional.
- El grado de utilización en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional deberá acreditarse por el sujeto pasivo por cualquier medio de prueba admitido en derecho.
 - No será medio de prueba suficiente la declaración-liquidación presentada por el sujeto pasivo ni la contabilización o inclusión de los correspondientes bienes de inversión en los registros oficiales de la actividad empresarial o profesional (**art. 95.3.4.º LIVA**).
- A efectos de lo establecido en el **art. 95.3 de la LIVA**, no se considerarán afectos en ninguna proporción a una actividad empresarial o profesional los bienes que se encuentren en los supuestos contemplados en el **art. 95.2.3.º y 4.º de la LIVA (art. 95.3.5.º LIVA)**.

Lo dispuesto en el **art. 95.3 de la LIVA** resultará también aplicable a las cuotas soportadas o satisfechas por la adquisición o importación de los siguientes bienes y servicios directamente relacionados con los bienes a que se refiere el mismo (**art. 95.4 LIVA**):

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

²⁶ Manual práctico IVA 2024, p. 136.

5. EXCLUSIONES Y RESTRICCIONES DEL DERECHO A DEDUCIR

5.1 Cuotas no deducibles

No podrán ser deducibles, en ninguna proporción, las cuotas soportadas como consecuencia de la adquisición, incluso por autoconsumo, importación, arrendamiento, transformación, reparación, mantenimiento o utilización de los bienes y servicios que se señalan a continuación y de los bienes y servicios accesorios o complementarios a los mismos (**art. 96.1 LIVA**):

- Las joyas, alhajas, piedras preciosas, perlas naturales o cultivadas, y objetos elaborados total o parcialmente con oro o platino.
 - A efectos del IVA se considerarán piedras preciosas el diamante, el rubí, el zafiro, la esmeralda, el aguamarina, el ópalo y la turquesa.
- Los alimentos, las bebidas y el tabaco.
- Los espectáculos y servicios de carácter recreativo.
- Los 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 definidos en el **art. 7.2º y 4.º de la LIVA**.
 - Los bienes destinados exclusivamente a ser objeto de entrega o cesión de uso, directamente o mediante transformación, a título oneroso, que, en un momento posterior a su adquisición, se destinasen a atenciones a clientes, asalariados o terceras personas.
- Los servicios de desplazamiento o viajes, hostelería y restauración, excepto si el importe de los mismos tuviera la consideración de gasto fiscalmente deducible a efectos del IRPF o del IS.

5.2 Cuotas deducibles

Se exceptúan de lo contemplado en el **art. 96.1 de la LIVA** las cuotas soportadas con ocasión de las operaciones indicadas en dicho artículo y relativas a los siguientes bienes y servicios (**art. 96.2 LIVA**):



- Los bienes que objetivamente considerados sean exclusivamente de 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 realizar tales operaciones.
- Los servicios recibidos para ser prestados como tales a título oneroso por empresarios o profesionales dedicados con habitualidad a realizar dichas operaciones.

5.3 Condiciones y requisitos

Las deducciones reguladas en los **arts. 95 y 96 de la LIVA** se ajustarán asimismo a las condiciones y requisitos contemplados en el **capítulo I del título VIII de la LIVA** y, en particular, los referidos a la regla de prorrata (**art. 96.3 LIVA**).

6. REQUISITOS FORMALES DE LA DEDUCCIÓN

Como estipula el **art. 97.1 de la LIVA**, únicamente podrán ejercitar el derecho a deducir los empresarios o profesionales que estén en posesión del documento justificativo de su derecho.

A estos efectos, únicamente tendrán la consideración de **documentos justificativos** del derecho a deducir:



- La factura original expedida por quien efectúe la entrega o preste el servicio o, en su nombre y por su cuenta, por su cliente o por un tercero, siempre que, para cualquiera de estos casos, se cumplan los requisitos establecidos reglamentariamente.
- La factura original expedida por quien efectúe una entrega que origine una adquisición intracomunitaria de bienes sujeta al impuesto, siempre que dicha adquisición esté debidamente consignada en la declaración-liquidación contemplada en el **art. 164.1.6.º de la LIVA**.
- 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 original o el justificante contable de la operación expedido por quien efectúe una entrega de bienes o una prestación de servicios al destinatario, sujeto pasivo del Impuesto, en los supuestos a que se refiere el **art. 84.1.2.º, 3.º y 4.º de la LIVA** y el **art. 140 quinque de la LIVA**, siempre que la citada entrega o prestación esté debidamente consignada en la declaración-liquidación prevista en el **art. 164.1.6.º de la LIVA**.
 - Cuando quien efectúe la entrega de bienes o la prestación de servicios esté establecido en la Comunidad, la factura original prevista en el párrafo anterior deberá contener los requisitos recogidos en el **art. 226 de la Directiva 2006/112/CE**.
- El recibo original firmado por el titular de la explotación agrícola, forestal, ganadera o pesquera previsto en el **art. 134.3 de la LIVA**.

De conformidad con el **art. 97.2 de la LIVA**, los documentos a que se refiere el **art. 97.1 de la LIVA** que no reúnan todos y cada uno de los requisitos establecidos legal y reglamentariamente no justificarán el derecho a deducir, excepto si se produce la correspondiente rectificación de los mismos. El derecho a deducir las cuotas cuyo ejercicio se justifique por medio de un documento rectificativo sólo podrá realizarse en el período impositivo en el que el empresario o profesional reciba dicho documento o en los siguientes, siempre que no haya transcurrido el plazo previsto en el **art. 100 de la LIVA**, sin perjuicio de lo establecido en el **art. 114.2 de la LIVA**.



En ningún caso se admitirá el derecho a deducir en cuantía superior a la cuota tributaria expresa y separadamente consignada que haya sido repercutida o, en su caso, satisfecha en virtud del documento justificativo de la deducción (**art. 97.3 LIVA**).

Si se trata de bienes o servicios adquiridos en común por varias personas, cada uno de los adquirentes podrá realizar la deducción, en su caso, de la parte proporcional que corresponda, 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 (**art. 97.4 LIVA**).

7. NACIMIENTO DEL DERECHO A DEDUCIR

7.1 Regla general

En base a lo que dispone el **art. 98.1 de la LIVA**, el derecho a deducir nace en el momento en que **se devengan las cuotas deducibles**, excepto en los supuestos contemplados en el **art. 98.3, 4 y 5 de la LIVA**.

7.2 Reglas especiales

A) Entregas de medios de transporte nuevos

En las entregas de medios de transporte nuevos, efectuadas ocasionalmente por las personas a que se refiere el **art. 5.1 e) de la LIVA**, el derecho a deducir nace en el momento de realizar la correspondiente entrega (**art. 98.3 LIVA**).

B) Objetos de arte, antigüedades y objetos de colección

El derecho a deducir las cuotas soportadas o satisfechas con ocasión de la adquisición o importación de los objetos de arte, antigüedades y objetos de colección a que se refiere el **art. 135.2 de la LIVA** nace en el momento en que se devengue el impuesto correspondiente a las entregas de dichos bienes (**art. 98.4 LIVA**).

C) Adquisición o importación de bienes y servicios para realizar el viaje

El derecho a deducir las cuotas soportadas o satisfechas con ocasión de la adquisición o importación de los bienes y servicios que, efectuadas para realizar el viaje, redunden directamente en beneficio del viajero que se mencionan en el **art. 146 de la LIVA** y se destinen a realizar una operación respecto de la que no resulte de aplicación el régimen especial de las agencias de viajes, en virtud de lo contemplado en el **art. 147 de la LIVA**, nacerá en el momento en el que se devengue el Impuesto correspondiente a dicha operación (**art. 98.5 LIVA**).

8. EJERCICIO DEL DERECHO A LA DEDUCCIÓN

8.1 Dedución global de las cuotas soportadas

En las declaraciones-liquidaciones que correspondan a cada uno de los períodos de liquidación, los sujetos pasivos podrán deducir globalmente el montante total de las cuotas deducibles soportadas

en dicho período del importe total de las cuotas del IVA devengadas durante el mismo período de liquidación en el TAI como consecuencia de las entregas de bienes, adquisiciones intracomunitarias de bienes o prestaciones de servicios efectuadas por ellos (**art. 99.1 LIVA**).

8.2 Destino previsible

Tal y como expresa el **art. 99.2 de la LIVA**, las deducciones deberán realizarse en función del destino previsible de los bienes y servicios adquiridos, sin perjuicio de que se rectifiquen posteriormente si aquél fuese alterado.

No obstante, en los supuestos de destrucción o pérdida de los bienes adquiridos o importados, por causa no imputable al sujeto pasivo debidamente justificada, no se exigirá la mencionada rectificación.

8.3 Tiempo



En atención a lo prescrito en el **art. 99.3 de la LIVA**, el derecho a deducir únicamente podrá ejercitarse en la declaración-liquidación relativa al periodo de liquidación en que su titular haya soportado las cuotas deducibles o en las de los sucesivos, siempre que no hubiera transcurrido el plazo de **4 AÑOS**, contados desde el nacimiento del citado derecho.



Un empresario localiza dos facturas extraviadas, una correspondiente a un servicio que se le prestó en el año X1 y otra de una compra de bienes recibidos en el año X5.

Si nos encontramos en el año X7, la cuota soportada por el servicio no es deducible porque han pasado más de 4 años desde que se efectuó el mismo. La cuota soportada en la adquisición de los bienes puede deducirla en la siguiente autoliquidación que presente porque no han pasado 4 años desde que los bienes se pusieron a disposición del comprador²⁷.

Sin embargo, en caso de declaración de concurso, el derecho a deducir las cuotas soportadas con anterioridad a la misma, que estuvieran pendientes de deducción, deberá ejercitarse en la declaración-liquidación correspondiente al periodo de liquidación en el que se hubieran soportado.

Cuando no se hubieran incluido las cuotas soportadas deducibles previstas en el párrafo anterior en las citadas declaraciones-liquidaciones, y siempre que no hubiera transcurrido el plazo de **4 AÑOS**, contados desde el nacimiento del derecho a deducir tales cuotas, el concursado o, en los casos contemplados por el **art. 260.3 del TRLC**, la administración concursal, podrá deducirlas por medio de la rectificación de la declaración-liquidación relativa al periodo en que fueron soportadas.



Si hubiese mediado requerimiento de la Administración o actuación inspectora, serán deducibles:

- En las liquidaciones procedentes, las cuotas soportadas que estuviesen debidamente contabilizadas en los libros registros establecidos reglamentariamente para el IVA.
- En la declaración-liquidación del periodo correspondiente a su contabilización o en las de los siguientes, las cuotas no contabilizadas.



En todo caso, unas y otras cuotas únicamente podrán deducirse mientras no haya transcurrido el mencionado plazo de **4 AÑOS**.



En el supuesto de las ventas ocasionales previstas en el **art. 5.1. e) de la LIVA**, el derecho a deducir únicamente podrá ejercitarse en la declaración relativa al periodo en que se efectúe la entrega de los correspondientes medios de transporte nuevos.

8.4 Factura

Con arreglo a lo fijado en el **art. 99.4 de la LIVA**, se entenderán soportadas las cuotas deducibles en el momento en que el empresario o profesional que las soportó reciba la correspondiente factura o demás documentos justificativos del derecho a deducir.

Si el devengo del Impuesto se produjese después de recibir la factura, dichas cuotas se considerarán soportadas cuando se devenguen.

En el caso previsto en el **art. 98.4 de la LIVA**, las cuotas deducibles se considerarán soportadas en el momento en que nazca el derecho a deducir.

²⁷ Manual práctico IVA 2024, p. 139.

8.5 Exceso

Al amparo del **art. 99.5 de la LIVA**, cuando la cuantía de las deducciones que procedan supere el importe de las cuotas devengadas en el mismo periodo de liquidación, el exceso podrá compensarse en las declaraciones-liquidaciones posteriores, siempre que no hubiesen transcurrido **4 AÑOS** contados desde la presentación de la declaración-liquidación en que se origine dicho exceso.



No obstante, el sujeto pasivo podrá optar por la devolución del saldo existente a su favor cuando proceda en virtud del **Capítulo II del Título VIII de la LIVA**, sin que en dicho caso pueda realizar su compensación en declaraciones-liquidaciones posteriores, cualquiera que sea el periodo de tiempo transcurrido hasta que dicha devolución se haga efectiva.

En la declaración-liquidación, contemplada reglamentariamente, referida a los hechos imposables anteriores a la declaración de concurso deberá aplicarse la totalidad de los saldos acumulados a compensar de periodos de liquidación anteriores a dicha declaración.

9. CADUCIDAD DEL DERECHO A LA DEDUCCIÓN

Según lo previsto en el **art. 100 de la LIVA**, el derecho a deducir caduca cuando el titular no lo hubiera ejercitado en los plazos y cuantías contemplados en el **art. 99 de la LIVA**.

No obstante, cuando la procedencia del derecho a deducir o la cuantía de la deducción esté pendiente de la resolución de una controversia en vía administrativa o jurisdiccional, el derecho a deducir caducará cuando hubiesen transcurrido **4 AÑOS** a partir de la fecha en que la resolución o sentencia sean firmes.



10. RÉGIMEN DE DEDUCCIONES EN SECTORES DIFERENCIADOS DE LA ACTIVIDAD EMPRESARIAL O PROFESIONAL

10.1 Aplicación separada

En función de lo dispuesto en el **art. 101.1 de la LIVA**, los sujetos pasivos que efectúen actividades económicas en sectores diferenciados de la actividad empresarial o profesional deberán aplicar **separadamente** el régimen de deducciones respecto de cada uno de ellos.

La aplicación de la regla de prorrata especial podrá realizarse de forma independiente respecto de cada uno de los sectores diferenciados de la actividad empresarial o profesional determinados por aplicación de lo previsto en el **art. 9.1.º c).a'), c') y d') de la LIVA**.

Los regímenes de deducción correspondientes a los sectores diferenciados de actividad determinados por aplicación de lo contemplado en el **art. 9.1.º c).b') de la LIVA** se registrarán, en todo caso, por lo regulado en el mismo para los regímenes especiales simplificado, de la agricultura, ganadería y pesca, de las operaciones con oro de inversión y del recargo de equivalencia, según corresponda.

Cuando se realicen adquisiciones o importaciones de bienes o servicios para su utilización en común en varios sectores diferenciados de actividad, será aplicable lo dispuesto en el **art. 104.2 y siguientes de la LIVA**, para determinar el porcentaje de deducción aplicable respecto de las cuotas soportadas en dichas adquisiciones o importaciones, computándose a tal fin las operaciones efectuadas en los sectores diferenciados correspondientes y considerándose que, a tales efectos, no originan el derecho a deducción las operaciones incluidas en el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca o en el régimen especial del recargo de equivalencia.

Por excepción a lo establecido en el párrafo anterior, no se tendrán en cuenta las operaciones efectuadas en el sector diferenciado de actividad de grupo de entidades. Asimismo y, siempre que no pueda aplicarse lo contemplado en el párrafo anterior, cuando dichos bienes o servicios se destinen a ser utilizados simultáneamente en actividades acogidas al régimen especial simplificado y en otras actividades sometidas al régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca o del recargo de equivalencia, el mencionado porcentaje de deducción a efectos del régimen simplificado será del **50%** cuando la afectación se produzca respecto de actividades sometidas a dos de los citados regímenes especiales, o de **1/3** en otro caso.

10.2 Régimen de deducción común

A tenor de lo contemplado en el **art. 101.2 de la LIVA**, la Administración podrá autorizar la aplicación de un régimen de deducción común a los sectores diferenciados de la actividad empresarial o profesional del sujeto pasivo determinados únicamente por aplicación de lo establecido en el **art. 9.1.º c).a') de la LIVA**.

La autorización no producirá efectos en el año en que el montante total de las cuotas deducibles por la aplicación del régimen de deducción común supere en un **20 %** al que resultaría de aplicar con independencia el régimen de deducciones respecto de cada sector diferenciado.

La autorización concedida **continuará vigente** durante los años sucesivos mientras no sea revocada o renuncie a ella el sujeto pasivo.

Reglamentariamente se fijarán los requisitos y el procedimiento a los que deban ajustarse las autorizaciones previstas en el **art. 101.2 de la LIVA**.

11. PRORRATA

11.1 Regla de prorrata

La regla de prorrata será aplicable cuando el sujeto pasivo, en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional, realice conjuntamente entregas de bienes o prestaciones de servicios que originen el derecho a deducir y otras operaciones de análoga naturaleza que no habiliten para ejercer el mencionado derecho (**art. 102.1 LIVA**).

El **art. 102.2 de la LIVA** preceptúa que, no obstante lo establecido en el **art. 102.1 de la LIVA**, los sujetos pasivos podrán deducir íntegramente las cuotas soportadas en las adquisiciones o importaciones de bienes o en las prestaciones de servicios en la medida en que se destinen a realizar los autoconsumos previstos en el **art. 9.1.º c) de la LIVA**, que tengan por objeto bienes constitutivos de las existencias y de los autoconsumos a que se refiere el **art. 9.1.º d) de la LIVA**.

11.2 Clases de prorrata y criterios de aplicación

Conforme a lo indicado en el **art. 103.1 de la LIVA**, la regla de prorrata tendrá **2 modalidades** de aplicación: general y especial.

La regla de prorrata general será aplicable cuando no concurren las circunstancias señaladas en el **art. 103.2 de la LIVA**.

La regla de prorrata especial se aplicará en los siguientes supuestos (**art. 103.2 LIVA**):

- Cuando los sujetos pasivos opten por aplicar dicha regla en los plazos y forma determinados reglamentariamente (**art. 103.2.1.º LIVA**).
- Cuando el montante total de las cuotas deducibles en **UN AÑO NATURAL** por aplicación de la regla de prorrata general exceda en un **10 %** o más del que resultaría por aplicación de la regla de prorrata especial (**art. 103.2.2.º LIVA**).



11.3 La prorrata general

A) Impuesto deducible

En virtud del **art. 104.1 de la LIVA**, cuando sea aplicable la regla de prorrata general, únicamente será deducible el impuesto soportado en cada período de liquidación en el porcentaje resultante de lo previsto en el **art. 104.2 de la LIVA**.

Para la aplicación de lo establecido en el párrafo anterior no se computarán en el impuesto soportado las cuotas que no sean deducibles conforme a los **arts. 95 y 96 de la LIVA**.

B) Porcentaje de deducción

De acuerdo con el **art. 104.2 de la LIVA**, el porcentaje de deducción previsto en el **art. 104.1 de la LIVA** se determinará **multiplicando por 100** el resultante de una fracción en la que figuren:

- En el numerador, el importe total, determinado para cada año natural, de las entregas de bienes y prestaciones de servicios que originen el derecho a deducir, efectuadas por el sujeto pasivo en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional o, en su caso, en el sector diferenciado correspondiente.
- En el denominador, el importe total, determinado para el mismo período de tiempo, de las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por el sujeto pasivo en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional o, en su caso, en el sector diferenciado que corresponda, incluidas aquellas que no originen el derecho a deducir.

- En las operaciones de cesión de divisas, billetes de banco y monedas que sean medios legales de pago, exentas del impuesto, el importe a computar en el denominador será el de la contraprestación de la reventa de los citados medios de pago, incrementado, en su caso, en el de las comisiones percibidas y minorado en el precio de adquisición de las mismas o, si éste no pudiera determinarse, en el precio de otras divisas, billetes o monedas de la misma naturaleza adquiridas en la misma fecha.
- En las operaciones de cesión de pagarés y valores no integrados en la cartera de las entidades financieras, el importe a computar en el denominador será el de la contraprestación de la reventa de dichos efectos incrementado, en su caso, en el de los intereses y comisiones exigibles y minorado en el precio de adquisición de los mismos.
- Cuando se trate de valores integrados en la cartera de las entidades financieras deberán computarse en el denominador de la prorrata los intereses exigibles durante el período de tiempo correspondiente y, en los casos de transmisión de los referidos valores, las plusvalías obtenidas.

La prorrata de deducción que resulte de la aplicación de los criterios anteriores se **redondeará** en la unidad **superior**.

C) Operaciones, cuotas e importes excluidos

Para determinar el porcentaje de deducción **no se computarán** en ninguno de los términos de la relación (**art. 104.3 LIVA**):

- Las operaciones efectuadas desde establecimientos permanentes situados fuera del TAI.
- Las cuotas del IVA que hayan gravado directamente las operaciones previstas en el **art. 104.2 de la LIVA**.
- 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 la de arrendamiento.
 - Se considerarán operaciones financieras a estos efectos las descritas en el **art. 20.1.18.º de la LIVA**, incluidas las que no gocen de exención.
- Las operaciones no sujetas al impuesto en virtud del **art. 7 de la LIVA**.
- Las operaciones previstas en el **art. 9.1.º d) de la LIVA**.

D) Consideraciones

Como estipula el **art. 104.4 de la LIVA**, a efectos del cálculo de la prorrata, se considerará importe total de las operaciones la suma de las contraprestaciones que correspondan a las mismas, determinadas según lo previsto en los **arts. 78 y 79 de la LIVA**, incluso respecto de las operaciones exentas o no sujetas al impuesto.

A efectos de lo establecido en el párrafo anterior, en las operaciones en las que la contraprestación fuese **inferior** a la base imponible del IVA deberá computarse el importe de esta última en lugar de aquélla.

Cuando se trate de entregas con destino a otros Estados miembros o de exportaciones definitivas, en defecto de contraprestación se considerará como importe de la operación el valor de mercado en el interior del TAI de los productos entregados o exportados.

De conformidad con el **art. 104.5 de la LIVA**, en las ejecuciones de obras y prestaciones de servicios efectuadas fuera del TAI se considerará como importe de la operación el que resulte de multiplicar la total contraprestación por el coeficiente obtenido de dividir la parte de coste soportada en TAI por el coste total de la operación.

A efectos de lo establecido en el párrafo anterior, **no se computarán** los gastos de personal dependiente de la empresa.

E) Normas sobre devengo

En base a lo que dispone el **art. 104.6 de la LIVA**, para realizar la imputación temporal serán aplicables, respecto de todas las operaciones incluidas en el **art. 104 de la LIVA**, las normas sobre el devengo del impuesto establecidas en el **Título IV de la LIVA**.

No obstante, las exportaciones exentas del impuesto en virtud del **art. 21 de la LIVA** y las demás exportaciones definitivas de bienes se considerarán efectuadas, a estos efectos, cuando sea admitida por la Aduana la correspondiente solicitud de salida.

11.4 Procedimiento de la prorrata general

Salvo lo establecido en el **art. 105.2 y 3 de la LIVA**, el porcentaje de deducción provisionalmente aplicable **cada año natural** será el determinado como **definitivo para el año precedente** (**art. 105.1 LIVA**).

Podrá solicitarse la aplicación de un **porcentaje provisional distinto** del previsto en el **art. 105.1 de la LIVA** cuando se produzcan circunstancias susceptibles de alterarlo significativamente (**art. 105.2 LIVA**).

Tal y como expresa el **art. 105.3 de la LIVA**, en los supuestos de inicio de actividades empresariales o profesionales, y en los de inicio de actividades que vayan a constituir un sector diferenciado respecto de las que se viniesen desarrollando anteriormente, el porcentaje provisional de deducción aplicable durante el año en que se comience la realización de las entregas de bienes y prestaciones de servicios correspondientes a la actividad de que se trate será el determinado conforme al **art. 111.2 de la LIVA**.

Cuando no se hubiese determinado un porcentaje provisional de deducción conforme al **art. 111.2 de la LIVA**, el porcentaje provisional a que se refiere el párrafo anterior se fijará de forma análoga a lo contemplado en dicho artículo.

En la **última declaración-liquidación** del impuesto correspondiente a cada año natural el sujeto pasivo calculará la prorrata de deducción definitiva en función de las operaciones efectuadas en dicho año natural y practicará la consiguiente regularización de las deducciones provisionales (**art. 105.4 LIVA**).

En los supuestos de interrupción durante **1 O MÁS AÑOS NATURALES** de la actividad empresarial o profesional o, en su caso, de un sector diferenciado de la misma, el porcentaje de deducción definitivamente aplicable durante cada uno de dichos años será el que globalmente corresponda al conjunto de los **3 ÚLTIMOS AÑOS** naturales en que se hubiesen efectuado operaciones (**art. 105.5 LIVA**).

El porcentaje de deducción, determinado conforme al **art. 105 de la LIVA** será aplicable a la suma de las cuotas soportadas por el sujeto pasivo durante el año natural correspondiente, **excluidas las no deducibles** en virtud de los **arts. 95 y 96 de la LIVA** (**art. 105.6 LIVA**).



11.5 La prorrata especial

El ejercicio del derecho a deducir en la prorrata especial se ajustará a las siguientes reglas (**art. 106.1 LIVA**):

- Las cuotas impositivas soportadas en la adquisición o importación de bienes o servicios utilizados exclusivamente en la realización de operaciones que originen el derecho a deducir podrán deducirse íntegramente.
- Las cuotas impositivas soportadas en la adquisición o importación de bienes o servicios utilizados exclusivamente en la realización de operaciones que no originen el derecho a la deducción no podrán ser objeto de deducción.
- Las cuotas impositivas soportadas en la adquisición o importación de bienes o servicios utilizados parcialmente en la realización de operaciones que originen el derecho a deducir podrán ser deducidas en la proporción resultante de aplicar al importe global de las mismas el porcentaje previsto en el **art. 104.2 y siguientes de la LIVA**.
 - La aplicación de dicho porcentaje se ajustará a las normas de procedimiento contempladas en el **art. 105 de la LIVA**.

En ningún caso podrán deducirse las cuotas no deducibles en virtud de los **arts. 95 y 96 de la LIVA** (**art. 106.2 LIVA**).

12. BIENES DE INVERSIÓN

12.1 Regularización de deducciones por bienes de inversión

A) Plazo

En atención a lo prescrito en el **art. 107.1 de la LIVA**, las cuotas deducibles por la adquisición o importación de bienes de inversión deberán regularizarse durante los **4 AÑOS** naturales siguientes a aquel en que los sujetos pasivos efectúen dichas operaciones.



No obstante, cuando la utilización efectiva o entrada en funcionamiento de los bienes se inicien después de su adquisición o importación, la regularización se efectuará **EL AÑO** en que se produzcan dichas circunstancias y los **4 AÑOS SIGUIENTES**.



Las regularizaciones previstas en el **art. 107.1 de la LIVA** únicamente se practicarán cuando, entre el porcentaje de deducción definitivo correspondiente a cada uno de dichos años y el que prevaleció en el año en que se soportó la repercusión, exista una diferencia **superior a 10 puntos**.

B) Aplicación de la regularización

Con arreglo a lo fijado en el **art. 107.2 de la LIVA**, se aplicará asimismo la regularización prevista en el **art. 107.1 de la LIVA** cuando los sujetos pasivos hubiesen efectuado, durante el año de adquisición de los bienes de inversión, exclusivamente operaciones que originen derecho a deducir o exclusivamente operaciones que no originen tal derecho y, posteriormente, durante los años siguientes contemplados en el **art. 107.1 de la LIVA** se modificase esta situación en los términos previstos en dicho artículo.

C) Terrenos o edificaciones

En función de lo dispuesto en el **art. 107.3 de la LIVA**, cuando se trate de terrenos o edificaciones, las cuotas deducibles por su adquisición deberán regularizarse durante los **9 AÑOS** naturales siguientes a la correspondiente adquisición.



Sin embargo, si su utilización efectiva o entrada en funcionamiento se inician después de su adquisición la regularización se realizará el año en que se produzcan dichas circunstancias y los **9 AÑOS** naturales siguientes.



D) Cuotas soportadas tras la adquisición o importación

La regularización de las cuotas impositivas que hubiesen sido soportadas después de la adquisición o importación de los bienes de inversión o, en su caso, del inicio de su utilización o de su entrada en funcionamiento, deberá realizarse **AL FINALIZAR EL AÑO** en que se soporten dichas cuotas con referencia a la fecha en que se hubieran producido las circunstancias señaladas y por cada uno de los años transcurridos desde entonces (**art. 107.4 de la LIVA**).



E) Transmisión no sujeta de un conjunto de elementos

Al amparo del **art. 107.5 de la LIVA**, lo establecido en el **art. 107 de la LIVA** no será aplicable en las operaciones previstas en el **art. 7.1.º de la LIVA**, quedando el adquirente automáticamente subrogado en la posición del transmitente.

En dichos casos, la prorrata de deducción aplicable para regularizar las deducciones de los citados bienes durante el mismo año y los que falten para terminar el período de regularización será **la que corresponda al adquirente**.

F) Pérdida o inutilización

En los casos de pérdida o inutilización definitiva de los bienes de inversión, por causa no imputable al sujeto pasivo debidamente justificada, **no procederá realizar regularización** alguna durante los años posteriores a aquel en que tenga lugar dicha circunstancia (**art. 107.6 LIVA**).

G) Ingresos o deducciones complementarias

Los ingresos o, en su caso, deducciones complementarias resultantes de la regularización de deducciones por bienes de inversión deberán realizarse en la declaración-liquidación que corresponda al último período de liquidación del año natural a que se refieran, excepto en el supuesto previsto en el **art. 107.4 de la LIVA**, en el que deberá efectuarse en el mismo año en que se soporten las cuotas repercutidas (**art. 107.7 LIVA**).

12.2 Concepto de bienes de inversión



A efectos del IVA, tendrán la consideración de inversión los bienes corporales, muebles, semovientes o inmuebles que, por su naturaleza y función, estén normalmente destinados a ser utilizados por un período de tiempo superior a **1 AÑO** como instrumentos de trabajo o medios de explotación (**art. 108.1 LIVA**).

No tendrán la consideración de bienes de inversión (**art. 108.2 LIVA**):



- Los accesorios y piezas de recambio adquiridos para reparar los bienes de inversión utilizados por el sujeto pasivo.
- Las ejecuciones de obra para reparar otros bienes de inversión.
- Los envases y embalajes, aunque sean susceptibles de reutilización.
- Las ropas utilizadas para el trabajo por los sujetos pasivos o el personal dependiente.
- Cualquier otro bien cuyo valor de adquisición sea inferior a **3.005,06 euros**.



12.3 Procedimiento para practicar la regularización de deducciones por bienes de inversión

La regularización de las deducciones previstas en el **art. 107 de la LIVA** se efectuará del siguiente modo (**art. 109 LIVA**):

- Conocido el porcentaje de deducción definitivamente aplicable en cada uno de los años en que deba tener lugar la regularización, se determinará el importe de la deducción que correspondería si la repercusión de las cuotas se hubiese soportado en el año que se considere.
- Dicho importe se restará del de la deducción realizada en el año en que tuvo lugar la repercusión.
- La diferencia positiva o negativa se dividirá por **5** o, tratándose de terrenos o edificaciones, por **10**, y el cociente resultante será la cuantía del ingreso o de la deducción complementarios a realizar.

12.4 Entregas de bienes de inversión durante el período de regularización

Según lo previsto en el **art. 110.1 de la LIVA**, en los casos de entregas de bienes de inversión durante el período de regularización se realizará una regularización única por el tiempo de dicho período que quede por transcurrir.

A estos efectos, serán aplicables las siguientes reglas:



- Si la entrega estuviere sujeta al impuesto y no exenta, se considerará que el bien de inversión se utilizó exclusivamente en la realización de operaciones que originan el derecho a deducción durante todo el año en que se efectuó dicha entrega y en los restantes hasta la expiración del período de regularización (**art. 110.1.1.º LIVA**).
 - No obstante, no será deducible la diferencia entre la cantidad que resulte de aplicar de lo establecido en el párrafo anterior y el importe de la cuota devengada por la entrega del bien.
- Si la entrega estuviese exenta o no sujeta, se considerará que el bien de inversión se utilizó exclusivamente en la realización de operaciones que no originan el derecho a deducción durante todo el año en que se efectuó dicha entrega y en los restantes hasta la expiración del período de regularización (**art. 110.1.2.º LIVA**).
 - La regla contemplada en el párrafo anterior también será aplicable en los supuestos en que el sujeto pasivo destinase bienes de inversión a fines que, conforme a los **arts. 95 y 96 de la LIVA**, determinen la aplicación de limitaciones, exclusiones o restricciones del derecho a deducir, durante todo el año en que se produjesen las citadas circunstancias y los restantes hasta la terminación del período de regularización.
 - Se exceptúan de lo contemplado en el primer párrafo del **art. 110.1.2.º de la LIVA** las entregas de bienes de inversión exentas o no sujetas que originen el derecho a deducir, a las que se aplicará el **art. 110.1.1.º de la LIVA**.
 - Las deducciones que correspondan en este caso no podrán exceder de la cuota que resultaría de aplicar el tipo impositivo vigente en relación con las entregas de bienes de la misma naturaleza al valor interior de los bienes exportados o enviados a otro Estado miembro de la Comunidad.

La regularización a que se refiere el **art. 110 de la LIVA** deberá practicarse incluso si en los años anteriores no hubiere sido de aplicación la regla de prorata (**art. 110.2 LIVA**).

Lo dispuesto en el **art. 110 de la LIVA** también resultará aplicable cuando los bienes de inversión se transmitiesen antes de su utilización por el sujeto pasivo (**art. 110.3 LIVA**).

El **art. 110.4 de la LIVA** preceptúa que lo establecido en el **art. 110 de la LIVA** no será aplicable, en ningún caso, a las operaciones previstas en el **art. 7.1.º de la LIVA**.

13. CUOTAS SOPORTADAS O SATISFECHAS CON ANTERIORIDAD AL INICIO DE LA REALIZACIÓN DE ENTREGAS DE BIENES O PRESTACIONES DE SERVICIOS CORRESPONDIENTES A ACTIVIDADES EMPRESARIALES O PROFESIONALES

13.1 Deducciones

A) Sujetos legitimados y cuotas deducibles

A tenor de lo contemplado en el **art. 111.1 de la LIVA**, quienes no viniesen desarrollando anteriormente actividades empresariales o profesionales y adquieran la condición de empresario o profesional por realizar adquisiciones o importaciones de bienes o servicios con la intención, confirmada por elementos objetivos, de destinarlos a realizar actividades de dicha naturaleza, podrán deducir las cuotas que, con ocasión de dichas operaciones, soporten o satisfagan antes del momento en que inicien la realización habitual de las entregas de bienes o prestaciones de servicios correspondientes a dichas actividades, de acuerdo con lo establecido en los **arts. 111 a 113 de la LIVA**.

Lo establecido en el párrafo anterior resultará igualmente de aplicación a quienes, teniendo ya la condición de empresario o profesional por venir efectuando actividades de dicha naturaleza, inicien una nueva actividad empresarial o profesional que constituya un sector diferenciado respecto de las actividades que venían desarrollando anteriormente.

Los sujetos indicados en el **art. 111.1 de la LIVA** deberán poder acreditar los elementos objetivos que confirmen que en el momento en que realizaron dichas adquisiciones o importaciones tenían la intención de destinarlos a la realización de actividades empresariales o profesionales, pudiendo serles exigida dicha acreditación por la Administración tributaria (**art. 27.1 y 4 RIVA**).

La acreditación a la que se refiere el **art. 27.1 RIVA** podrá ser realizada por cualquiera de los medios de prueba admitidos en derecho (**art. 27.2 RIVA**).

Si el adquirente o importador de los bienes o servicios a que se refiere el **art. 111.1 de la LIVA** no puede acreditar que en el momento en que adquirió o importó dichos bienes o servicios lo hizo con la intención de destinarlos a la realización de actividades empresariales o profesionales, dichas adquisiciones o importaciones no se considerarán realizadas en condición de empresario o profesional y, por tanto, no podrán ser deducibles las cuotas del Impuesto que soporte o satisfaga con ocasión de las mencionadas operaciones, ni siquiera si en un momento posterior a la adquisición o importación de los citados bienes o servicios decide destinarlos al ejercicio de una actividad empresarial o profesional (**art. 27.3 RIVA**).

B) Porcentaje deducible

Conforme a lo indicado en el **art. 111.2 de la LIVA**, las deducciones previstas en el **art. 112.1 de la LIVA** se practicarán aplicando el porcentaje que proponga el empresario o profesional a la Administración, excepto si esta última fija uno diferente en atención a las características de las correspondientes actividades empresariales o profesionales.

Las deducciones indicadas se considerarán provisionales y estarán sometidas a las regularizaciones contempladas en los **arts. 112 y 113 de la LIVA**.

C) Devolución

En virtud del **art. 111.3 de la LIVA**, los empresarios o profesionales podrán solicitar la devolución de las cuotas que sean deducibles conforme al **art. 111 de la LIVA**, de acuerdo con lo establecido en el **art. 115 de la LIVA**.

D) Recargo de equivalencia

Los empresarios que, conforme a la **LIVA**, deban quedar sometidos al régimen especial del recargo de equivalencia desde el inicio de su actividad comercial, no podrán realizar las deducciones previstas en el **art. 111 de la LIVA** en relación con las actividades incluidas en dicho régimen (**art. 111.4 LIVA**).

E) REAGP

De acuerdo con el **art. 111.5 de la LIVA**, los empresarios o profesionales que hubiesen practicado las deducciones previstas en el **art. 111 de la LIVA** 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 realizadas en el desarrollo de dichas actividades.



La aplicación de lo establecido en el párrafo anterior surtirá los mismos efectos que la renuncia al mencionado régimen especial.

F) Consideraciones

A efectos de lo establecido en los **arts. 111 a 113 de la LIVA**, se considerará primer año de realización de entregas de bienes o prestaciones de servicios en el desarrollo de actividades empresariales o profesionales, aquél durante el cual el empresario o profesional comience el ejercicio habitual de las citadas operaciones, siempre que el inicio de las mismas tenga lugar antes del día **1 DE JULIO** y, en otro caso, el año siguiente (**art. 111.6 LIVA**).



13.2 Regularización de las deducciones

Las deducciones provisionales previstas en el **art. 111 de la LIVA** se regularizarán aplicando el porcentaje definitivo que globalmente corresponda al período de los **4 PRIMEROS AÑOS NATURALES** de realización de entregas de bienes o prestaciones de servicios realizadas en el ejercicio de actividades empresariales o profesionales (**art. 112.1 LIVA**).



Maquinaria adquirida en el año “n” antes de iniciar las entregas de bienes de la actividad. La utilización de la maquinaria comienza en el año “n + 3” y la actividad se inicia el 1 de enero del año “n + 2”.

La deducción provisional de la maquinaria practicada en el año “n” se regularizará en función del porcentaje de deducción global de los cuatro primeros años de ejercicio de la actividad (“n + 2”, “n + 3”, “n + 4” y “n + 5”). Además, se regularizará la deducción por bienes de inversión durante los años que quedan por transcurrir, en este caso, los años “n + 6” y “n + 7”³⁰.

Como estipula el **art. 112.2 de la LIVA**, el porcentaje definitivo previsto en el **art. 112.1 de la LIVA** se determinará conforme al **art. 104 de la LIVA**, computando al efecto el conjunto de las operaciones efectuadas durante el período a que se refiere el **art. 112.1 de la LIVA**.

La regularización de las deducciones previstas en el **art. 112 de la LIVA** se efectuará del siguiente modo (**art. 112.3 LIVA**):

- Conocido el porcentaje de deducción definitivamente aplicable a las cuotas soportadas o satisfechas antes del inicio de la realización de las entregas de bienes o prestaciones de servicios correspondientes a la actividad empresarial o profesional, se determinará el importe de la deducción que correspondería en aplicación del citado porcentaje.
- Dicho importe se restará de la suma total de las deducciones provisionales practicadas de acuerdo con lo establecido en el **art. 111 de la LIVA**.
- La diferencia, positiva o negativa, será la cuantía del ingreso o de la deducción complementaria a realizar.

13.3 Regularización de las cuotas correspondientes a bienes de inversión

Las deducciones provisionales previstas en el **art. 111 de la LIVA** correspondientes a cuotas soportadas o satisfechas por la adquisición o importación de bienes de inversión, una vez regularizadas con arreglo a lo establecido en el **art. 112 de la LIVA**, deberán ser objeto de la regularización contemplada en el **art. 107 de la LIVA** durante los años del período de regularización que queden por transcurrir (**art. 113.1 LIVA**).

De conformidad con el **art. 113.2 de la LIVA**, para la práctica de las regularizaciones contempladas en el **art. 113 de la LIVA**, se considerará deducción realizada el año en que tuvo lugar la repercusión a efectos del **art. 109.2.º de la LIVA**, la que resulte del porcentaje de deducción definitivamente aplicable en virtud del **art. 112.1 de la LIVA**.

En función de lo dispuesto en el **art. 113.3 de la LIVA**, cuando los bienes de inversión previstos en el **art. 113 de la LIVA** sean objeto de entrega antes de terminar el período de regularización a que se refiere el mismo, serán aplicables las reglas del **art. 110 de la LIVA**, sin perjuicio de lo contemplado en los **arts. 111 y 112 de la LIVA** y en el **art. 113.1 y 2 de la LIVA**.

14. RECTIFICACIÓN DE DEDUCCIONES

En base a lo que establece el **art. 114.1 de la LIVA**, los sujetos pasivos, cuando no haya mediado requerimiento previo, podrán rectificar las deducciones practicadas cuando su importe se hubiese determinado incorrectamente o el importe de las cuotas soportadas haya sido objeto de rectificación conforme al **art. 89 de la LIVA**.

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

Con arreglo a lo fijado en el **art. 114.2 de la LIVA**, la rectificación de deducciones originada por la previa rectificación del importe de las cuotas inicialmente soportadas se realizará de la siguiente manera:

- Cuando la rectificación determine un **incremento** del importe de las cuotas inicialmente deducidas, podrá realizarse en la declaración-liquidación correspondiente al período impositivo en que el sujeto pasivo reciba el documento justificativo del derecho a deducir en el que se rectifiquen las cuotas inicialmente repercutidas, o bien en las declaraciones-liquidaciones siguientes, siempre que no hubiesen transcurrido **4 AÑOS** desde el devengo de la operación o, en su caso, desde la fecha en que se hayan producido las circunstancias que determinan la modificación de la base imponible de la operación (**art. 114.2.1.º LIVA**).
 - Sin perjuicio de lo anterior, cuando la rectificación de las cuotas inicialmente soportadas hubiese estado motivada por causa diferente de las contempladas en el **art. 80 de la LIVA**, no podrá rectificarse la deducción de las mismas después de transcurrido **1 AÑO** desde la fecha de expedición del documento justificativo del derecho a deducir por el que se rectifican dichas cuotas.
- Cuando la rectificación determine una **minoración** del importe de las cuotas inicialmente deducidas, el sujeto pasivo deberá presentar una declaración-liquidación rectificativa aplicándose a la misma el recargo y los intereses de demora que correspondan conforme a los **arts. 26 y 27 de la LGT (art. 114.2.2.º LIVA)**.
 - Si se trata del supuesto contemplado en el **art. 80.3 de la LIVA**, la rectificación deberá realizarse en la declaración-liquidación correspondiente al período en que se ejerció el derecho a deducir las cuotas soportadas, sin que proceda aplicar recargos ni intereses de demora.
 - Cuando la operación gravada quede sin efecto como consecuencia del ejercicio de una acción de reintegración concursal u otras de impugnación ejercitadas en el seno del concurso, si el comprador o adquirente inicial se encuentra asimismo en situación de concurso, deberá rectificar las cuotas inicialmente deducidas en la declaración-liquidación correspondiente al período en que se ejerció el derecho a deducir las cuotas soportadas, sin que proceda aplicar recargos ni intereses de demora.
 - No obstante, cuando la rectificación tenga su origen en un error fundado de derecho o en las restantes causas contempladas en el **art. 80 de la LIVA** deberá realizarse en la declaración-liquidación correspondiente al período impositivo en que el sujeto pasivo reciba el documento justificativo del derecho a deducir en el que se rectifiquen las cuotas inicialmente soportadas.



15. OPCIÓN Y SOLICITUDES EN MATERIA DE DEDUCCIONES

OPCIÓN Y SOLICITUDES EN MATERIA DE DEDUCCIONES (ART. 28 RIVA)	
OPCIÓN/SOLICITUD	PLAZO DE EJERCICIO
Opción por la prorrata especial prevista art. 103.2.1.º LIVA.	<ul style="list-style-type: none"> · En general, en la última declaración-liquidación del Impuesto correspondiente a cada año natural, procediéndose a la regularización de las deducciones practicadas durante el mismo. · En los supuestos de inicio de actividades empresariales o profesionales, hasta la finalización del plazo de presentación de la declaración-liquidación 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.

 +34 626 59 08 11
lauracsbona@gmail.com

<p>Solicitud de aplicación de un régimen de deducción común para los sectores diferenciados comprendidos en el art. 9.1.º c).a') de la LIVA, prevista en el art. 101.2 de la LIVA.</p>	<ul style="list-style-type: none"> · En general, durante el mes de noviembre del año anterior a aquél en que se desea que comience a producir efectos. · En los supuestos de inicio de actividades empresariales o profesionales, y en los de inicio de actividades que constituyan un sector diferenciado respecto de las que se venían desarrollando con anterioridad, hasta la finalización del mes siguiente a aquél en el curso del cual se produzca el comienzo en la realización habitual de las entregas de bienes o prestaciones de servicios correspondientes a tales actividades.
<p>Solicitud de aplicación de un porcentaje provisional de deducción distinto del fijado como definitivo para el año precedente, a que se refiere el art. 105.2 de la LIVA.</p>	<ul style="list-style-type: none"> · En general, durante el mes de enero del año en el que se desea que produzca efectos. · En el caso en que se produzcan en el año en curso las circunstancias que determinan que el porcentaje fijado como definitivo en el año anterior no resulte adecuado como porcentaje provisional, hasta la finalización del mes siguiente a aquél en el curso del cual se produzcan dichas circunstancias.
<p>Solicitud por la que se propone el porcentaje provisional de deducción a que se refiere el art. 111.2 LIVA.</p>	<ul style="list-style-type: none"> · Al tiempo de presentar la declaración censal por la que debe comunicarse a la Administración el inicio de las actividades. <p>No será necesario presentar la solicitud cuando las entregas de bienes o prestaciones de servicios que constituirán el objeto de las actividades que se inician y, en su caso, el de las que se venían desarrollando con anterioridad, sean exclusivamente operaciones de las enumeradas en el art. 94.1 de la LIVA cuya realización origina el derecho a deducir. No se tendrán en cuenta las operaciones previstas en el art. 104.3 de la LIVA.</p>
<p>Solicitud del porcentaje provisional de deducción a que se refiere el art. 105.3 segundo párrafo de la LIVA.</p>	<ul style="list-style-type: none"> · Hasta la finalización del mes siguiente a aquél en el que comience la realización habitual de las entregas de bienes o prestaciones de servicios correspondientes a las actividades. <p>No será necesario presentar la solicitud cuando las entregas de bienes o prestaciones de servicios que constituirán el objeto de las actividades que se inician y, en su caso, el de las que se venían desarrollando con anterioridad, sean exclusivamente operaciones de las enumeradas en el art. 94.1 de la LIVA cuya realización origina el derecho a deducir.</p>
<p>Las solicitudes, la renuncia, y la opción y revocación de esta última se formularán, en su caso, ante el órgano competente de la AEAT.</p> <p>La Administración dispondrá del plazo de 1 mes, a contar desde la fecha en que hayan tenido entrada en el registro del órgano competente para su tramitación, para notificar al interesado la resolución dictada respecto de las mencionadas solicitudes, debiendo entenderse concedidas una vez transcurrido dicho plazo sin que se hubiese producido la referida notificación.</p>	

lauracsbona@gmail.com / +34 626 59 08 17

16. CASOS PRÁCTICOS

CASO PRÁCTICO 1

D. Juan Pérez, como agradecimiento a sus asalariados, ha decidido regalarles un viaje. ¿Podrá deducirse el IVA soportado?

No, en virtud del **art. 96.1.5.º de la LIVA**.

CASO PRÁCTICO 2

La empresa ABA, SL, recibe la factura de una máquina que compró tres años atrás.

- a) ¿Es procedente la rectificación de la declaración del período en el que se adquirieron los bienes?
- b) ¿Y si la empresa se hubiese declarado en concurso de acreedores?

- a) No. En este caso, el IVA únicamente podrá deducirse en la declaración-liquidación relativa al periodo de liquidación en que la empresa ABA, SL, haya recibido la factura, al ser el momento en que se entienden soportadas las cuotas deducibles (**art. 99.4 LIVA**), o en las de los sucesivos, siempre que no hubiera transcurrido el plazo de 4 años desde el nacimiento del derecho a deducir (**art. 99.3 LIVA**).
- b) En caso de declaración de concurso, el derecho a deducir las cuotas soportadas con anterioridad a la misma que estuvieran pendientes de deducción deberá realizarse en la declaración-liquidación correspondiente al periodo de liquidación en el que se hubieran soportado. En este caso sí que procedería la rectificación de la declaración-liquidación relativa al periodo en que fueron soportadas si no se hubieran incluido las cuotas soportadas deducibles en la citada declaración-liquidación, y siempre que no hubiera transcurrido el plazo de 4 años desde el nacimiento del derecho a deducir tales cuotas (**art. 99.3 LIVA**).

CASO PRÁCTICO 3

La empresa ALQUILER, SL, dedicada a alquilar viviendas y locales, efectúa las siguientes operaciones:

Año	Actividad	Importe (euros)
2022	Alquiler de viviendas	10.000
	Alquiler de locales	30.000
2023	Alquiler de viviendas	15.000
	Alquiler de locales	20.000

El IVA soportado en 2023 por los gastos relacionados con las viviendas y los locales asciende a 2.300 euros en los tres primeros trimestres y a 250 euros en el cuarto trimestre.

Dato a tener en cuenta: el alquiler de viviendas es una operación exenta del IVA.

Indique el IVA soportado deducible.

1. Porcentaje provisional de prorrata de 2023 en función de las operaciones efectuadas en 2022 (**art. 105.1 LIVA**).
 - Porcentaje de prorrata (**art. 104.2 LIVA**): $(\text{Operaciones deducibles} / \text{Operaciones totales}) \times 100: [30.000 / (10.000 + 30.000)] \times 100: 75 \%$
2. Aplicación del porcentaje al IVA soportado para obtener el IVA soportado deducido en las autoliquidaciones correspondientes a los tres primeros trimestres:
 - $2.300 \times 75 \%: 1.725$
3. Porcentaje de deducción definitivo calculado en el 4T (**art. 105.4 LIVA**):
 - Porcentaje de prorrata: $[20.000 / (15.000 + 20.000)] \times 100: 57,14 \%$
 - La prorrata de deducción se redondeará en la unidad superior (**art. 104.2 LIVA**): 58 %
4. Aplicación del porcentaje al IVA soportado para obtener el IVA soportado deducible correspondiente al 4T (**art. 105.6 LIVA**):
 - $250 \times 58\%: 145$
5. Regularización de deducciones de los trimestres anteriores:
 - Deducción efectuada: $2.300 \times 75 \%: 1.725$
 - Deducción correcta: $2.300 \times 58 \%: 1.334$
 - Exceso de deducción: 391

6. Deducción aplicable al 4T: 145 - 391: -246 euros de menor deducción
7. Comprobación
 - Deducción de los tres primeros trimestres: 1.725
 - Deducción del 4T: -246
 - Total: 1.479
8. Total 2023:
 - IVA soportado: 2.300 + 250: 2.550 euros
 - IVA deducible: 2.550 x 58%: 1.479 euros

CASO PRÁCTICO 4

La empresa ALQUILER, SL, dedicada a alquilar viviendas y locales, ha optado por la aplicación de la prorrata especial. La empresa ha efectuado las siguientes operaciones:

Año	Actividad	Importe (euros)
2023	Alquiler de viviendas	15.000
	Alquiler de locales	20.000

El IVA soportado en 2023 por los gastos relacionados con las viviendas y los locales asciende a 250 euros, mientras que el IVA soportado exclusivamente por el alquiler de los locales asciende a 900 euros.

Dato a tener en cuenta: el alquiler de viviendas es una operación exenta del IVA.

Indique el IVA soportado deducible.

- IVA soportado íntegramente deducible (**art. 106.1.1.º LIVA**): 900 euros
- IVA soportado parcialmente deducible (**art. 106.1.3.º LIVA**):
 $[20.000 / (15.000 + 20.000)] \times 100 = 57,14 \%$
 La prorrata de deducción se redondeará en la unidad superior (**art. 104.2 LIVA**): 58 %
 $250 \times 58 \% = 145$ euros
- Total IVA soportado deducible: 900 + 145: 1.045 euros

CASO PRÁCTICO 5

La empresa BRUMA, SL, ha adquirido una tablet por valor de 2.500 euros. La cuota deducible por su adquisición, ¿deberá regularizarse durante los 4 años siguientes?

No, dado que dicha regularización es aplicable a los bienes de inversión, en virtud del **art. 107 LIVA**, sin que la tablet tenga dicha consideración puesto que su valor de adquisición es inferior a 3.005,06 euros (**art. 108.2.5.º LIVA**).

CASO PRÁCTICO 6

La empresa ABA, SL, adquirió en 2022 una máquina por 32.000 euros más IVA (6.720 euros). La prorrata de 2022 fue del 45 %, mientras que la de 2023 fue del 72 %.

Indique si procede la regularización de deducciones.

Procede regularizar las deducciones dado que entre el porcentaje de deducción que prevaleció en el año en que se soportó la repercusión (2022) y el porcentaje de deducción definitivo (2023) existe una diferencia superior a diez puntos (**art. 107.1 LIVA**): 45 %-72 %: 27 %

Regularización (**art. 109 LIVA**):

- IVA deducible en 2022: $6.720 \times 45\%$: 3.024 euros
- IVA deducible en 2023: $6.720 \times 72\%$: 4.838,4 euros (**art. 109.1.º LIVA**)
- Diferencia: -1.814,4 euros (**art. 109.2.º LIVA**)
- $-1814,4/5$: -362,88 euros es la cuantía de la deducción complementaria a realizar (**art. 109.3.º LIVA**)

CASO PRÁCTICO 7

La empresa ABA, SL, adquirió en 2022 una máquina por 40.000 euros más IVA (8.400 euros). La prorrata de 2022 fue del 41 %, mientras que la de 2023 fue del 48 %. Indique si procede la regularización de deducciones.

No procede regularizar las deducciones puesto que entre el porcentaje de deducción aplicable el año en de la repercusión (2022) y el porcentaje de deducción definitivo (2023) no existe una diferencia superior a diez puntos (**art. 107.1 LIVA**): 41 %-48 %: 7 %

CASO PRÁCTICO 8

La empresa ABA, SL, adquirió en 2022 una máquina por 25.000 euros más IVA (5.250 euros). La prorrata de 2022 fue del 47 %, mientras que la de 2023 fue del 33 %.

Indique si procede la regularización de deducciones.

No Procede regularizar las deducciones ya que entre el porcentaje de deducción aplicable en el año en que se soportó la repercusión (2022) y el porcentaje de deducción definitivo (2023) existe una diferencia superior a diez puntos (**art. 107.1 LIVA**): 47 %-33 %: 14 %

Regularización (**art. 109 LIVA**):

- IVA deducible en 2022: $5.250 \times 47\%$: 2.467,5 euros
- IVA deducible en 2023: $5.250 \times 33\%$: 1.732,5 euros (**art. 109.1.º LIVA**)
- Diferencia: 735 euros (**art. 109.2.º LIVA**)
- $735/5$: 147 euros es la cuantía del ingreso realizar (**art. 109.3.º LIVA**)

CASO PRÁCTICO 9

Un edificio adquirido en 2022 por 3.500.000 de euros más IVA (735.000) se vende en 2023 por 2.500.000 de euros. El porcentaje de deducción definitivo de 2022 fue del 47 %.

El sujeto pasivo ha renunciado a la exención.

IVA repercutido en la venta: $2.500.000 \times 21\%$ = 525.000 euros

Regularización (**art. 110 LIVA**):

- IVA deducible en 2022: $735.000 \times 47\%$ = 345.450 euros
- IVA deducible en 2023: $-735.000 \times 100\%$ = -735.000 euros
- Diferencia: 345.450 euros - 735.000 euros = -389.550 euros

$(-389.550/10^*) \times 9^{**}$ = -350.595 euros

Deberá efectuar una deducción complementaria de 350.595 euros

*Período de regularización de las edificaciones

**Años restantes para terminar el período de regularización

CASO PRÁCTICO 10

Un edificio adquirido en 2022 por 4.250.000 de euros más IVA (892.500) se vende en 2023 por 3.200.000 de euros. El porcentaje de deducción definitivo de 2022 fue del 53 %.

La entrega se encuentra sujeta pero exenta.

IVA repercutido en la venta: $3.200.000 \times 21\% = 672.000$ euros

Regularización (**art. 110 LIVA**):

- IVA deducible en 2022: $892.500 \times 53\% = 473.025$ euros
- IVA deducible en 2023: $-892.500 \times 0\% = 0$ euros
- Diferencia: 473.025 euros

$(473.025 \text{ euros}/10) \times 9 = 425.722,5$ euros

Deberá efectuar un ingreso complementario de 425.722,5 euros

VII. DEVOLUCIONES

1. SUPUESTOS GENERALES DE DEVOLUCIÓN

En atención a lo prescrito en el **art. 115.1 de la LIVA**, los sujetos pasivos que **no hayan podido hacer efectivas las deducciones** originadas en un período de liquidación por el procedimiento contemplado en el **art. 99 de la LIVA**, por exceder la cuantía de las mismas de la de las cuotas devengadas, tendrán derecho a 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. 

No obstante, tal y como expresa el **art. 115.2 de la LIVA**, tendrán derecho a solicitar la devolución del saldo a su favor existente al término de cada período de liquidación los sujetos pasivos a que se refiere el **art. 116 de la LIVA**.

De acuerdo con el **art. 115.3 de la LIVA**, en los supuestos a que se refieren los **arts. 115 y 116 de la LIVA**, la Administración procederá, en su caso, a practicar liquidación provisional dentro de los **6 MESES** siguientes al término del plazo contemplado para presentar la autoliquidación en que se solicite la devolución del Impuesto. No obstante, si la citada autoliquidación se hubiera presentado fuera de este 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 cantidad a devolver, la Administración tributaria procederá a su devolución de oficio, sin perjuicio de la práctica de las ulteriores liquidaciones, provisionales o definitivas, procedentes.

El procedimiento de devolución será el contemplado en los **arts. 124 a 127**, ambos inclusive, **de la LGT**, y en su normativa de desarrollo.

Cuando la liquidación provisional no se hubiera practicado en el mencionado plazo de **6 MESES**, la Administración tributaria procederá a devolver de oficio el importe total de la cantidad solicitada, sin perjuicio de la práctica de las liquidaciones provisionales o definitivas ulteriores que pudieran proceder. 

Transcurrido el señalado plazo de **6 MESES** sin que se haya ordenado el pago de la devolución por causa imputable a la Administración tributaria, se aplicará a la cantidad pendiente de devolución el interés de demora previsto en el **art. 26.6 de la LGT**, desde el día siguiente al de la finalización de dicho plazo y hasta la fecha del ordenamiento de su pago, sin necesidad de que el sujeto pasivo lo solicite. 

Reglamentariamente se determinarán el procedimiento y la forma de pago de la devolución de oficio a que se refiere el **art. 115.3 de la LIVA**.

Al amparo de lo establecido en el **art. 29 del RIVA**, las devoluciones de oficio previstas en el **art. 115 de la LIVA** se efectuarán por transferencia bancaria. El Ministro competente en materia de Hacienda podrá autorizar la devolución por cheque cruzado cuando concurren circunstancias que lo justifiquen.

2. SOLICITUD DE DEVOLUCIONES AL FIN DE CADA PERÍODO DE LIQUIDACIÓN

2.1 Opción por la devolución

A tenor de lo contemplado en el **art. 116.1 de la LIVA**, los sujetos pasivos podrán optar por solicitar la devolución del saldo a su favor existente al término de cada período de liquidación conforme a las condiciones, términos, requisitos y procedimiento establecidos reglamentariamente.

El período de liquidación de los sujetos pasivos que opten por este procedimiento coincidirá con el mes natural, independientemente de su volumen de operaciones.

En los supuestos previstos en el **art. 15.2 de la LIVA**, la persona jurídica que importe los bienes en el TAI podrá recuperar la cuota correspondiente a la importación cuando acredite la expedición o transporte de los bienes a otro Estado miembro y el pago del Impuesto en dicho Estado (**art. 116.2 LIVA**).

2.2 REDEME

A) Inscripción

Según lo previsto en el **art. 30.1 del RIVA**, para poder ejercitar el derecho a la devolución regulado en los **arts. 116 y 163 nonies de la LIVA**, referido este último al régimen especial del grupo de entidades, los sujetos pasivos deberán estar inscritos en el registro de devolución mensual (en adelante, REDEME) regulado en el **art. 30 del RIVA**. En otro caso, únicamente podrán solicitar la devolución del saldo que tengan a su favor **AL TÉRMINO DEL ÚLTIMO PERÍODO DE LIQUIDACIÓN DE CADA AÑO NATURAL** conforme a lo establecido en el **art. 115.1 de la LIVA**. 

B) Gestión

El REDEME se gestionará por la AEAT, sin perjuicio de los regímenes tributarios forales de concierto y convenio económico en vigor, respectivamente, en los Territorios Históricos del País Vasco y en la Comunidad Foral de Navarra (**art. 30.2 del RIVA**).

C) Sujetos inscribibles

El **art. 30.3 del RIVA** preceptúa que serán inscritos en el registro, previa solicitud, los sujetos pasivos que cumplan los siguientes requisitos:

- Que soliciten la inscripción por medio de la presentación de una declaración censal, en el lugar y forma que establezca el Ministro competente en materia de Hacienda.
- Que se encuentren al corriente de sus obligaciones tributarias, en los términos previstos en el **art. 74 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos** (en adelante, **RGGI**).
- Que no se encuentren en alguno de los supuestos que podrían ocasionar la baja cautelar en el REDEME o la revocación del número de identificación fiscal, contemplados en los **arts. 144.4 y 146.1 b), c) y d) del RGGI**.
- Que no realicen actividades que tributen en el régimen simplificado.
- En el caso de entidades acogidas al régimen especial del grupo de entidades, la inscripción en el registro únicamente procederá cuando todas las entidades del grupo que apliquen dicho régimen especial así lo hayan acordado y reúnan los requisitos fijados en este apartado.
 - El incumplimiento de los requisitos por parte de cualquiera de estas entidades conllevará la no admisión o, en su caso, la exclusión del REDEME de todas las entidades del grupo que apliquen el régimen especial.
 - La solicitud de inscripción en el registro y, en su caso, la solicitud de baja, deberán presentarse a la Administración tributaria por la entidad dominante y deberán referirse a todas las entidades del grupo que apliquen el régimen especial.
 - Las actuaciones dirigidas a tramitar las solicitudes de inscripción o baja en el registro, así como a la comprobación del mantenimiento de los requisitos de acceso al mismo en relación con entidades ya inscritas, se entenderán con la entidad dominante en su condición de representante del grupo de acuerdo con lo previsto en el **art. 163 nonies.2 de la LIVA**.

D) Plazo de solicitud

Conforme a lo indicado en el **art. 30.4 del RIVA**, las solicitudes de inscripción en el registro se presentarán en el **MES DE NOVIEMBRE** del año anterior a aquél en que deban producir efectos. La inscripción en el registro se efectuará desde el día **1 DE ENERO** del año en el que deba producir efectos.

No obstante, los sujetos pasivos que **no hayan solicitado** la inscripción en el registro en el plazo fijado 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 dichas actividades, podrán igualmente solicitar su inscripción en el registro durante el plazo de presentación de las declaraciones-liquidaciones periódicas. En ambos casos, la inscripción en el registro producirá efectos a partir del día siguiente a aquél en el que finalice el período de liquidación de las citadas declaraciones-liquidaciones.

La entidad dominante de un grupo que vaya a optar por la aplicación del régimen especial del grupo de entidades en el que todas ellas hayan acordado, asimismo, solicitar la inscripción en el registro, deberá presentar la solicitud junto con la opción por dicho régimen especial, en la misma forma, lugar y plazo que ésta, produciendo efectos desde el inicio del **AÑO NATURAL** siguiente. Si los acuerdos para la inscripción en el registro se adoptaran posteriormente, la solicitud deberá presentarse durante el plazo de presentación de las declaraciones-liquidaciones periódicas, produciendo efectos desde el día siguiente a aquél en el que finalice el período de liquidación de las citadas declaraciones-liquidaciones.

La presentación de solicitudes de inscripción en el registro fuera de los plazos fijados conllevará su desestimación y archivo sin más trámite que el de comunicación al sujeto pasivo.



E) Desestimación

Los sujetos pasivos podrán entender desestimada la solicitud de inscripción en el registro si transcurridos **3 MESES** desde su presentación no han recibido notificación expresa de la resolución del expediente (**art. 30.5 RIVA**).



F) Denegación o exclusión del registro

En virtud del **art. 30.6 del RIVA**, el incumplimiento de alguno de los requisitos regulados en el **art. 30.3 del RIVA**, o la constatación de la inexactitud o falsedad de la información censal facilitada a la Administración tributaria, será causa suficiente para **denegar la inscripción** en el registro o, cuando se trate de sujetos pasivos ya inscritos, para la exclusión por la Administración tributaria de dicho registro.

La exclusión del registro producirá efectos desde el primer día del período de liquidación en el que se haya notificado el respectivo acuerdo.

La exclusión del registro determinará la inadmisión de la solicitud de inscripción durante los **3 AÑOS** siguientes a la fecha de notificación de la resolución que acuerde la misma.



G) Permanencia

Los sujetos pasivos inscritos en el REDEME estarán obligados a permanecer en él **al menos durante el año** para el que se solicitó la inscripción o, si se trata de sujetos pasivos que hayan solicitado la inscripción durante el plazo de presentación de las declaraciones-liquidaciones 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 (**art. 30.7 RIVA**).

H) Baja voluntaria

De acuerdo con el **art. 30.8 del RIVA**, las solicitudes de baja voluntaria en el registro se presentarán en el **MES DE NOVIEMBRE** del año anterior a aquél en que deban producir efectos. Cuando se trate de un grupo que aplique el régimen especial del grupo de entidades, la solicitud de baja voluntaria se presentará por la entidad dominante en el plazo y con los efectos previstos en el **art. 61 bis.5 del RIVA**.



No obstante, los sujetos pasivos estarán obligados a presentar la solicitud de baja en el registro cuando realicen actividades que tributen en el régimen simplificado. La citada solicitud deberá presentarse en el plazo de presentación de la declaración-liquidación correspondiente al mes en el que se produzca el incumplimiento, produciendo efectos **DESDE EL INICIO DE DICHO MES**.



No podrá volver a solicitarse la inscripción en el registro en el mismo **AÑO NATURAL** para el que el sujeto pasivo hubiera solicitado su baja.



I) Solicitudes de devolución

Como estipula el **art. 30.9 del RIVA**, las solicitudes de devolución consignadas en declaraciones-liquidaciones correspondientes a períodos de liquidación distintos del último del año natural presentadas por sujetos pasivos no inscritos en el REDEME, no iniciarán el procedimiento de devolución a que se refiere el **art. 30 del RIVA**.

J) Forma y tiempo

Los sujetos pasivos inscritos en el REDEME deberán presentar sus declaraciones-liquidaciones del Impuesto exclusivamente por vía electrónica y con periodicidad **MENSUAL** (**art. 30.10 RIVA**).



K) Compatibilidad

La inscripción en el REDEME resultará **plenamente compatible** con el alta en el servicio de notificaciones en dirección electrónica para las comunicaciones que realice la AEAT. En el caso de entidades acogidas al régimen especial del grupo de entidades, la inscripción en el mencionado servicio, en su caso, deberá ser cumplida por la entidad dominante (**art. 30.11 RIVA**).

L) Transferencia bancaria

La devolución correspondiente se realizará exclusivamente por transferencia bancaria a la cuenta que indique al efecto el sujeto pasivo en cada una de sus solicitudes de devolución mensual (**art. 30.12 RIVA**).

3. DEVOLUCIONES A EXPORTADORES EN RÉGIMEN DE VIAJEROS

En el régimen de viajeros regulado en el **art. 21.2.º de la LIVA**, la devolución de las cuotas soportadas en las adquisiciones de bienes se ajustará a los requisitos y procedimiento que se establezcan reglamentariamente (**art. 117.1 LIVA**).

La devolución de las cuotas a que se refiere el **art. 117.1 LIVA** también procederá respecto de las ventas realizadas por los sujetos pasivos a quienes resulte aplicable el régimen especial del recargo de equivalencia (**art. 117.2 LIVA**).

La devolución de las cuotas regulada en el **art. 117 de la LIVA** podrá efectuarse también a través de entidades colaboradoras, en las condiciones determinadas reglamentariamente (**art. 117.3 LIVA**).

4. DEVOLUCIÓN POR ENTREGAS A TÍTULO OCASIONAL DE MEDIOS DE TRANSPORTE NUEVOS

De conformidad con el **art. 32 del RIVA**, la solicitud de devolución de las cuotas soportadas por los empresarios o profesionales prevista en el **art. 5.1.e) de la LIVA** se realizará con arreglo al modelo que se apruebe por el Ministro competente en materia de Hacienda, debiendo presentarse ante la Delegación o Administración de la AEAT correspondiente al domicilio fiscal del solicitante. A la mencionada solicitud deberán adjuntarse 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.

VIII. LIQUIDACIÓN DEL IMPUESTO

Señala el **art. 71.1 del RIVA** que, salvo lo establecido en relación con las importaciones, los sujetos pasivos deberán realizar por sí mismos la determinación de la deuda tributaria mediante declaraciones-liquidaciones.

Los empresarios y profesionales deberán presentar tanto las declaraciones-liquidaciones periódicas como la declaración resumen incluso en los casos en que no existan cuotas devengadas ni se practique deducción de cuotas soportadas o satisfechas.

La obligación establecida en los párrafos anteriores no alcanzará a los sujetos pasivos que realicen exclusivamente las operaciones exentas comprendidas en los **artículos 20 y 26 de la LIVA**.

La obligación de presentar la declaración resumen anual no alcanzará a aquellos sujetos pasivos respecto de los que la Administración Tributaria ya posea información suficiente a efectos de las actuaciones y procedimientos de comprobación o investigación, derivada del cumplimiento de obligaciones tributarias por parte dichos sujetos pasivos o de terceros.

Las declaraciones-liquidaciones deberán presentarse directamente o, a través de las Entidades colaboradoras, ante el órgano competente de la Administración tributaria (**art. 71.2 RIVA**).

De acuerdo con el **art. 71.3 del RIVA**, el período de liquidación coincidirá con el **trimestre natural**.

No obstante, dicho período de liquidación coincidirá con el **mes natural**, cuando se trate de los siguientes empresarios o profesionales:

- Aquéllos cuyo volumen de operaciones, calculado conforme a lo dispuesto en el **art. 121 de la LIVA** hubiese excedido durante el año natural inmediato anterior de **6.010.121,04 euros**.
- Aquéllos que hubiesen efectuado la adquisición de la totalidad o parte de un patrimonio empresarial o profesional a que se refiere el **segundo párrafo del art. 121.1 de la LIVA**, cuando la suma de su volumen de operaciones del año natural inmediato anterior y la del volumen de operaciones que hubiese efectuado en el mismo período el transmitente de dicho patrimonio mediante la utilización del patrimonio transmitido hubiese excedido de **6.010.121,04 euros**.
 - Lo señalado anteriormente resultará aplicable a partir del momento en que tenga lugar la referida transmisión, con efectos a partir del día siguiente al de finalización del período de liquidación en el curso del cual haya tenido lugar.
- Los comprendidos en el **art. 30 del RIVA** autorizados a solicitar la devolución del saldo existente a su favor al término de cada período de liquidación, incluso en el caso de que no resulten cuotas a devolver a favor de los sujetos pasivos.
- Los que apliquen el régimen especial del grupo de entidades que se regula en el **capítulo IX del título IX de la LIVA**.
- Los titulares de los depósitos fiscales de gasolinas, gasóleos o biocarburantes incluidos en el ámbito objetivo del Impuesto sobre Hidrocarburos, así como los empresarios o profesionales que extraigan esos productos de los depósitos fiscales.

Conforme al **art. 71.4 del RIVA**, la declaración-liquidación deberá presentarse durante los **20 PRIMEROS DÍAS NATURALES** del mes siguiente al correspondiente período de liquidación trimestral.

Sin embargo, la declaración-liquidación correspondiente al último período del año deberá presentarse durante los **30 PRIMEROS DÍAS NATURALES DEL MES DE ENERO**.

Las declaraciones-liquidaciones correspondientes a las personas y entidades a que se refiere el **art. 62.6, párrafo primero, del RIVA**, deberán presentarse durante los **30 PRIMEROS DÍAS NATURALES** del mes siguiente al correspondiente período de liquidación mensual, o hasta el **ÚLTIMO DÍA DEL MES DE FEBRERO** en el caso de la declaración-liquidación correspondiente al mes de enero.

El Ministro competente en materia de Hacienda, atendiendo a razones fundadas de carácter técnico, podrá ampliar el plazo correspondiente a las declaraciones que puedan presentarse por vía electrónica.

De conformidad con el **art. 71.7 del RIVA**, además de las declaraciones-liquidaciones señaladas, los sujetos pasivos deberán formular una **declaración-resumen anual** en el lugar, forma, plazos e impresos que, para cada supuesto, se apruebe por Orden del Ministro competente en materia de Hacienda.

Los sujetos pasivos incluidos en declaraciones-liquidaciones conjuntas, deberán efectuar igualmente la presentación de la declaración-resumen anual en el lugar, forma, plazos e impresos establecidos en el párrafo anterior.



No estarán obligados a presentar esta declaración-resumen anual aquellos sujetos pasivos que realicen exclusivamente las operaciones exentas comprendidas en los **arts. 20 y 26 de la LIVA** ni aquellos sujetos pasivos para los que así se determine por Orden del Ministro competente en materia de Hacienda.

lauracsbona@gmail.com / +34 626 59 08 17