TEMA 25. El IVA (II). Devengo del impuesto. Base imponible. Tipos de gravamen. Deuda tributaria. Liquidación. Deducciones: requisitos, régimen de deducciones en sectores diferenciados. Regla de prorrata. Deducciones anteriores al comienzo de la actividad. Devoluciones. (Revisado y corregido a 12/01/20, 3240)

El Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, IVA) viene regulado por Ley 37/1992, (en adelante, LIVA) y por su Reglamento aprobado por RD 1624/1992.

1. El IVA (II). Devengo del impuesto

Art.75:

UNO. El impuesto se devenga:

1.º En las entregas de bienes, cuando tenga lugar su puesta a disposición del adquirente.

2.º En las prestaciones de servicios, cuando se presten, ejecuten o efectúen las operaciones gravadas.

3.º y 4.º En las transmisiones de bienes entre comitente y comisionista, cuando este último actúe en nombre propio distinguimos:

- En contratos de comisión de venta, cuando el comisionista entregue los bienes al tercero adquirente.

- En contratos de comisión de compra, cuando el comisionista reciba los bienes del tercero transmitente.

5.º En supuestos de autoconsumo, cuando se efectúen las operaciones gravadas.

7.º En los arrendamientos, suministros y, en general, en las operaciones de tracto sucesivo o continuado, cuando resulte exigible la parte del precio que comprenda cada percepción.

No obstante, cuando no se haya pactado precio o cuando, habiéndose pactado, no se haya determinado el momento de su exigibilidad, o la periodicidad de esta sea superior a un año natural, el devengo se producirá a 31 de diciembre de cada año.

DOS. No obstante lo dispuesto en el apartado anterior, en el caso de pagos anticipados anteriores a la operación, el impuesto se devengará en el momento del cobro total o parcial del precio por los importes efectivamente percibidos.

Art. 76:

En las adquisiciones intracomunitarias de bienes (en adelante, AIBs), el impuesto se devengará cuando se consideren efectuadas las entregas de bienes similares conforme al artículo 75 LIVA.

No obstante, no será de aplicación lo dispuesto en el 75.DOS relativo al devengo de las operaciones que originen pagos anticipados.

Art.77: En las importaciones, el devengo se producirá cuando se hubieran devengado los derechos de importación conforme a la legislación aduanera.

2. Base imponible.

Regla general.

Art.78.

UNO. La base imponible estará constituida por el importe total de la contraprestación de las operaciones sujetas al impuesto.

DOS. Se incluyen en la contraprestación, entre otras:

1.º Los gastos de comisiones, portes y transportes, seguros, primas por prestaciones anticipadas y cualquier otro crédito efectivo en favor de quien realice la entrega o preste el servicio.

No obstante, no se incluirán, los intereses por el aplazamiento al tratarse de una operación financiera sujeta y exenta por el 20. UNO. 18.º LIVA que figuren separadamente en la factura emitida.

3. º Las subvenciones vinculadas directamente al precio, considerándose como tales las establecidas en función del número de unidades entregadas o del volumen de servicios prestados cuando se determinen con anterioridad a la realización de la operación.

4. º Los tributos y gravámenes de cualquier clase, excepto el propio IVA y el Impuesto Especial sobre determinados Medios de Transporte.

5.º Las percepciones retenidas con arreglo a derecho por el obligado a efectuar la prestación.

6.º El importe de los envases y embalajes, incluso los susceptibles de devolución.

TRES. No se incluyen en la base imponible:

1º. Las indemnizaciones distintas de las previstas en el apartado anterior.

2.º Los descuentos y bonificaciones concedidos previa o simultáneamente a la realización de la operación.

3.º Las sumas pagadas en nombre y por cuenta del cliente, en virtud de mandato expreso.

Reglas especiales

Art.79.

UNO. En las operaciones cuya contraprestación no consista en dinero, la base imponible será el importe, expresado en dinero, que se hubiera acordado entre las partes.

Salvo que se pruebe lo contario, coincidirá con los importes resultantes de aplicar las reglas de los apartados TRES y CUATRO siguientes.

DOS. Cuando en una misma operación y por precio único, se entreguen bienes o se presten servicios de diversa naturaleza, la base imponible de cada uno de ellos se determinará en proporción a su valor de mercado.

TRES. En los supuestos de autoconsumo y transferencia de bienes del artículo 9.1.º y 3.º:

1. Si los bienes fuesen entregados en el mismo estado en que fueron adquiridos, la base imponible será la fijada al adquirirlos.

2. Si los bienes entregados se hubiesen sometido a procesos de elaboración o transformación, la base imponible será el coste de los bienes, servicios y gastos de personal utilizados para su obtención.

3. No obstante, si el valor de los bienes entregados hubiese experimentado alteraciones por, entre otros, su utilización o deterioro, la base imponible será su valor en el momento de la entrega.

CUATRO. En los autoconsumo de servicios, la base imponible será el coste de prestación de los servicios incluida, en su caso, la amortización de los bienes cedidos.

CINCO. En las operaciones entre partes vinculadas, su base imponible será su valor normal de mercado, siempre que:

- El destinatario no tenga derecho a deducir totalmente el impuesto correspondiente a la operación y,

- La contraprestación pactada sea inferior a la que correspondería en libre competencia.

SEIS Y SIETE. En las transmisiones de bienes entre comitente y comisionista, cuando este último actúe en nombre propio, la base imponible será:

 En contratos de comisión de venta, la contraprestación convenida menos el importe de la comisión.

 En contratos de comisión de compra, la contraprestación convenida más el importe de la comisión.

Modificación de la base imponible.

Art.80.

UNO. La base imponible determinada con arreglo a los artículos 78 y 79 se reducirá en:

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

2.º Los descuentos y bonificaciones otorgados con posterioridad a la realización de la operación.

DOS. Cuando por resolución firme, judicial o administrativa o con arreglo a Derecho o a los usos de comercio queden sin efecto las operaciones o se altere el precio después de la realización de la operación, la base imponible se modificará en la cuantía correspondiente.

TRES y CUATRO. Modificación de la base imponible por insolvencias.

- TRES. Cuando el destinatario de las operaciones no haya hecho efectivo el pago de las cuotas repercutidas, siempre que se dicte auto de declaración de concurso con posterioridad al devengo de las operaciones.

  La modificación no podrá efectuarse una vez transcurridos dos meses desde el fin del plazo máximo fijado en la Ley Concursal.

- CUATRO. Cuando los créditos correspondientes a las cuotas repercutidas sean total o parcialmente incobrables, teniendo dicha consideración aquellos que cumplan:

  1º Que haya transcurrido un año desde el devengo del impuesto, sin que se haya cobrado total o parcialmente el crédito.

  El plazo podrá ser de 6 meses si el volumen de operaciones en el año natural anterior no hubiera excedido de 6.010.121, 04€.

  2º Que esta circunstancia haya quedado reflejada en los Libros Registros.

  3º Que el destinatario de la operación actúe como empresario o profesional, o, en otro caso, que la base imponible de esta, IVA excluido, supere los 300€.

  4º Que el sujeto pasivo haya instado a su cobro mediante reclamación judicial o requerimiento notarial al deudor.

  La modificación deberá realizarse en los tres meses siguientes a la finalización del período de seis meses o un año referido en el apartado 1º anterior y comunicarse a la AEAT.

3. Tipos de gravamen

Art.90.

UNO. El impuesto se exigirá al tipo impositivo general del 21%, salvo lo dispuesto en el artículo 91 respecto de los tipos reducidos.

DOS. El tipo impositivo aplicable a cada operación será el vigente en el momento del devengo.

Art.91.

UNO.1. Se aplicará el tipo reducido del 10%, entre otras, a las entregas, adquisiciones intracomunitarias o importaciones de:

1.º Sustancias o productos, susceptibles de ser utilizados para la nutrición humana o animal, excepto:

- las bebidas alcohólicas y
- las refrescantes, zumos y gaseosas con azúcares o edulcorantes añadidos.

4.º Aguas aptas para la alimentación humana o animal o para el riego, incluso en estado sólido.

5º. Medicamentos para uso veterinario.

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 que se transmitan conjuntamente.

UNO. 2. Regula las prestaciones de servicios al 10%, destacando, entre otras:

1.º Transportes de viajeros y sus equipajes.

2.º Servicios de hostelería, acampamento y balneario, los de restaurante y, en general, el suministro de comidas y bebidas para consumir en el acto.

4.º Servicios de limpieza de vías, parques y jardines públicos.

DOS.1. Se aplicará el tipo superreducido del 4%, entre otras, a las entregas, adquisiciones intracomunitarias o importaciones de:

1.º Productos alimenticios de primera necesidad como el pan común, los quesos, los huevos, las frutas, verduras, hortalizas y legumbres.

2.º Libros, periódicos y revistas que no contengan única o fundamentalmente publicidad.

3.º Medicamentos de uso humano.

4.º Vehículos para personas con movilidad reducida.

DOS.2. Prestaciones de servicios al 4%, destacando, entre otras:

1.º Reparación de vehículos especiales para minusválidos.

2.º Arrendamientos con opción de compra de viviendas de protección oficial.

3.º Teleasistencia y ayuda a domicilio.

4. Deuda tributaria. Liquidación

La deuda tributaria del IVA es el resultado de aplicar el tipo de gravamen a la base imponible.

Art. 167. Liquidación.

Uno. Los sujetos pasivos deberán determinar e ingresar la deuda tributaria en el lugar, forma, plazos e impresos que establezca el Ministro de Hacienda y Función Pública.

Respecto del plazo, el art.71 RIVA señala:

Con carácter general, el período de liquidación coincidirá con el trimestre natural.

No obstante, coincidirá con el mes natural en los siguientes supuestos:

1.º Volumen de operaciones hubiese excedido durante el año natural inmediato anterior de 6.010.121,04 euros.

3.º Los autorizados a solicitar la devolución del saldo existente a su favor al término de cada período de liquidación. (REDEME)

4.º Los que apliquen el régimen especial del grupo de entidades.

Art. 168.

UNO. Transcurridos 30 días hábiles desde la notificación al sujeto pasivo del requerimiento de la Administración tributaria para que efectúe la declaración-liquidación que no realizó en plazo reglamentario, aquella podrá iniciar procedimiento para la práctica de liquidación provisional.

5. Deducciones: requisitos y régimen de deducciones en sectores diferenciados

Art.92.

UNO. Serán deducibles las cuotas tributarias soportadas en las siguientes operaciones:

1.º Entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por otro sujeto pasivo.

2.º Las importaciones de bienes.

3.º Los supuestos de inversión del sujeto pasivo de los artículos 9.1.º c) y d); 84.UNO.2.º y 4.º, y 140 quinque LIVA

4.º Las AIB y sus operaciones asimiladas de los artículos 13.1.º y 16 LIVA.

Art.93.

UNO. Son requisitos subjetivos para ejercer el derecho a deducir, tener la condición de empresario o profesional y haber iniciado la entrega de bienes o prestación de servicios en desarrollo de su actividad.

Art.94.

UNO. Establece las operaciones cuya realización origina el derecho a la deducción de las cuotas comprendidas en el art.92 LIVA:

1.º Las efectuadas en el TAI siguientes:

a) Entregas de bienes y prestaciones de servicios sujetas y no exentas.

b) Prestaciones de servicios cuyo valor esté incluido en la base imponible de las importaciones de acuerdo con el 83 LIVA.

c) Operaciones exentas de los artículos 21 a 25 de esta Ley.

d) Servicios prestados por agencias de viajes exentos conforme al 143 LIVA.

2.º Las operaciones realizadas fuera del TAI que originarían el derecho a la deducción si se hubiera efectuado en el interior del mismo.

Art.95. Establece las limitaciones del derecho a deducir, destacando que los empresarios o profesionales no podrán deducir las cuotas soportadas en la adquisición de bienes que no se afecten, directa y exclusivamente a su actividad empresarial o profesional y que en el caso de automóviles y motocicletas se presumen afectados en un 50%.

Art.96.

UNO. No podrán ser objeto de deducción en ninguna proporción las cuotas soportadas en la adquisición de, entre otras:

1.º Las joyas, alhajas, piedras preciosas y perlas naturales.
3º. Los alimentos, las bebidas y el tabaco.

4º. Los espectáculos y servicios de carácter recreativos.

Art.97.

Sólo podrán ejercitar el derecho a la deducción los sujetos pasivos que posean el documento justificativo de su derecho, considerándose como tal:

1.º y 2.º Las facturas originales expedidas por quien realice la entrega o preste el servicio o por quién realice una entrega que dé lugar a una adquisición intracomunitaria sujeta.

3.º En importaciones, el documento de la liquidación practicada por la Administración, y en operaciones asimiladas a estas, la autoliquidación correspondiente.

Art.98. El derecho a la deducción nace cuando se devengan las cuotas deducibles.

Art. 99.TRES. El derecho a la deducción sólo podrá ejercitarse en la declaración-liquidación relativa al período de liquidación en que su titular haya soportado las cuotas deducibles o en la de los sucesivos, siempre que no hubiera transcurrido el plazo de 4 años.

En caso de declaración de concurso, el derecho a la deducción de las cuotas soportadas con anterioridad a la misma, deberá ejercitarse en la declaración-liquidación del período en el que se hubieran soportado.

Art.100. El derecho a la deducción caduca cuando el titular no lo hubiera ejercido en los plazos del artículo 99 LIVA.

Régimen de deducciones en sectores diferenciados.

Recordar conforme al 9.1.ºc) LIVA, que son sectores diferenciados, aquellos en que se realizan:

- Actividades económicas distintas, a saber, aquellas que tienen asignados grupos diferenciados en la Clasificación Nacional de Actividades Económicas y,

- Que tienen regímenes de deducción distintos, a saber, cuando los porcentajes de deducción aplicables difieren en más del 50%.

Art.101.UNO. Los sujetos pasivos que realicen actividades económicas en sectores diferenciados aplicarán separadamente el régimen de deducciones respecto de cada uno de ellos.

Además, la aplicación de la regla de la prorrata especial podrá efectuarse independientemente respecto de cada uno de ellos.

6. Regla de prorrata

Art. 102. La regla de prorrata se aplicará cuando el sujeto pasivo efectúe conjuntamente operaciones que originen el derecho a la deducción y otras que no lo originen, estableciéndose dos modalidades en el *artículo 103*.

- *103.UNO*. Prorrata general: se aplicará cuando no se den las circunstancias para aplicar la prorrata especial.

- 103.DOS. Prorrata especial, se aplicará:

  1.º Cuando los sujetos pasivos opten por su aplicación.

  2.º Cuando el montante total de cuotas deducibles en un año natural por aplicación de la prorrata general exceda en un 10% o más del que resultaría de la aplicación de la prorrata especial.

Art. 104.

DOS. Define la prorrata general como el porcentaje de deducción resultante de la fracción entre:

- En el numerador, el importe total de las operaciones que originan el derecho a la deducción.

- En el denominador, el importe total de todas las operaciones realizadas -incluidas las que no originen el derecho a la deducción,

por el sujeto pasivo en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional, durante el año natural.

TRES. No se computarán en ninguno de los términos de la relación, entre otras:

1º Las operaciones realizadas desde establecimientos permanentes situados fuera del TAI y las cuotas de IVA que las graven.

2º El importe de las entregas y exportaciones de los bienes de inversión que el sujeto pasivo haya utilizado en su actividad empresarial o profesional.

3º El importe de las operaciones inmobiliarias o financieras que no constituyan actividad empresarial o profesional habitual del sujeto pasivo.

Art.105. El porcentaje de deducción provisionalmente aplicable cada año natural será el fijado como definitivo para el año precedente.

Art.106. Dispone las reglas aplicables al ejercicio del derecho a deducir en la prorrata especial.

Art. 107. Las cuotas deducibles por la adquisición o importación de bienes de inversión deberán regularizarse los cuatro años siguientes a aquel en que se realicen las citadas operaciones, o durante los nueve años siguientes si se trata de terrenos o edificaciones.

El procedimiento para efectuar dicha regularización queda detallado en el artículo 109 LIVA.

Art. 110. En caso de entregas de bienes de inversión durante el período de regularización se efectuará una regularización única por el tiempo de dicho período que quede por transcurrir.

Para efectuar dicha regularización se tendrá en cuenta si la entrega estuviere sujeta y no exenta o por el contrario exenta o no sujeta, siendo esta consideración determinante para establecer si el bien de inversión se empleó exclusivamente o no en la realización de operaciones que originan el derecho a deducir.

7. Deducciones anteriores al comienzo de la actividad

Art.111. Quienes no desarrollasen con anterioridad actividades empresariales o profesionales y adquieran la condición de empresario o profesional podrán deducir las cuotas soportadas antes del inicio de la realización habitual de las mismas.

Estas deducciones se efectuarán aplicando un porcentaje propuesto por el empresario a la Administración, salvo que ésta fije uno diferente y tendrán el carácter de provisionales, debiendo regularizarse conforme a los artículos 112 y 113.

Art. 112. Las deducciones provisionales del artículo 111 se regularizarán aplicando el porcentaje definitivo correspondiente al período de los cuatro primeros años naturales de realización de entregas de bienes o prestaciones de servicios y deberá calcularse conforme al 104 LIVA.

Art. 113. Las deducciones provisionales del artículo 111 que pudieran proceder por la adquisición o importación de bienes de inversión, una vez regularizadas conforme al 112, deberán ser objeto de la regularización prevista en el 107 durante los años del período de regularización que queden por transcurrir.

8. Devoluciones

Art.115.

UNO. Los sujetos pasivos que no hayan podido hacer efectivas las deducciones originadas en un período de liquidación por exceder la cuantía de las mismas de las cuotas devengadas, tendrán derecho a solicitar la devolución del saldo a su favor existente a 31 de Diciembre en la autoliquidación correspondiente al último período de liquidación de dicho año.

DOS. No obstante, tendrán derecho a solicitar dicha devolución al término de cada período de liquidación los sujetos pasivos del artículo 116 LIVA.

Art.116. El período de liquidación de los sujetos pasivos que opten por solicitar la devolución al final de cada período de liquidación coincidirá con el mes natural, independientemente de su volumen de operaciones.

Para poder aplicar este régimen de devoluciones, deberán estar inscritos en el registro de devolución mensual regulado en el artículo 30 RIVA.

Art. 117. Regula las devoluciones a exportadores en régimen de viajeros, estableciendo que para la devolución del impuesto soportado será preciso que:

- el importe unitario de los bienes documentados en factura sea superior a 90,15€,
- los viajeros tengan su residencia habitual fuera de la Comunidad,
- los bienes adquiridos no constituyan expedición comercial y
- que salgan del territorio de la Comunidad en el plazo de 3 meses desde la entrega.

Art.117 bis. Regula la devolución a empresarios o profesionales establecidos en el TAI, Canarias, Ceuta o Melilla por las cuotas soportadas por adquisiciones o importaciones de bienes o servicios efectuadas en la Comunidad con excepción de las realizadas en el TAI, mediante la presentación por vía electrónica de una solicitud a través de los formularios dispuestos al efecto en el portal electrónico de la AEAT.

Arts. 119 y 119 bis. Regula el régimen especial de devoluciones de las cuota de IVA soportadas en el TAI por empresarios o profesionales no establecidos en el TAI, distinguiendo entre aquellos que están establecidos en la Comunidad, Canarias, Ceuta o Melilla, de los que no lo están y destacando en este último caso la necesidad de que exista reciprocidad en el trato entre ambos países como requisito indispensable para efectuar la citada devolución.