

## **1. El Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA). Devengo del impuesto**

El IVA se encuentra regulado en la Ley 37/1992 de 28 de diciembre (en adelante, LIVA). Desarrollada por el Reglamento aprobado por el Real Decreto 1624/1992 de 29 de diciembre.

Conforme al artículo 75 LIVA:

Uno. Se devengará el Impuesto:

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

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

3.º En las transmisiones de bienes entre el comitente y comisionista efectuadas en virtud de contratos de comisión de venta, cuando el último actúe en nombre propio, en el momento en que el comisionista efectúe la entrega de los respectivos bienes.

4.º En las transmisiones de bienes entre comisionista y comitente efectuadas 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.

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

7.º 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.

Dos. No obstante lo dispuesto en el apartado anterior, 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.

Tres. No obstante lo dispuesto en los apartados anteriores, en las entregas de bienes realizadas en los términos previstos en el artículo 8 bis de esta Ley, el devengo del impuesto de la entrega efectuada a favor del empresario o profesional que facilite la venta o la entrega, así como la efectuada por el mismo, se producirá con la aceptación del pago del cliente.

Por su parte, el artículo 76 LIVA establece que, en las adquisiciones intracomunitarias de bienes, el impuesto se devengará en el momento en que se consideren efectuadas las entregas de bienes similares de conformidad con lo dispuesto en el artículo 75 de esta Ley.

No obstante, lo dispuesto en el párrafo anterior, lo previsto en el artículo 75.dos LIVA no será de aplicación a las adquisiciones intracomunitarias.

Finalmente, el artículo 77.uno LIVA prevé que, en las importaciones de bienes, el devengo del impuesto se producirá en el momento en que hubiera tenido lugar el devengo de los derechos de importación, de acuerdo con la legislación aduanera, independientemente de que dichas importaciones estén o no sujetas a los mencionados derechos de importación.

## **2. Base imponible**

Se encuentra definida en el artículo 78 LIVA:

Uno. 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.

Dos. En particular, se incluyen en el concepto de contraprestación:

1.º Los gastos de comisiones, portes y transporte, seguros, primas por prestaciones anticipadas y cualquier otro crédito efectivo a favor de quien realice la entrega o preste el servicio, derivado de la prestación principal o de las accesorias a la misma.

No obstante, lo dispuesto 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.

2.º (Derogado)

3.º Las subvenciones vinculadas directamente al precio de las operaciones sujetas al Impuesto.

4.º Los tributos y gravámenes de cualquier clase que recaigan sobre las mismas operaciones gravadas, excepto el propio Impuesto sobre el Valor Añadido.

Lo dispuesto en este número comprenderá los impuestos especiales que se exijan en relación con los bienes que sean objeto de las operaciones gravadas, con excepción del impuesto especial sobre determinados medios de transporte.

5.º Las percepciones retenidas con arreglo a derecho por el obligado a efectuar la prestación en los casos de resolución de las operaciones sujetas al impuesto.

6.º El importe de los envases y embalajes, incluso los susceptibles de devolución, cargado a los destinatarios de la operación, cualquiera que sea el concepto por el que dicho importe se perciba.

7.º El importe de las deudas asumidas por el destinatario de las operaciones sujetas como contraprestación total o parcial de las mismas.

Tres. No se incluirán en la base imponible:

1.º Las cantidades percibidas por razón de indemnizaciones que, por su naturaleza y función, no constituyan contraprestación o compensación total o parcial.

2.º 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 realice y en función de ella.

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

Por su parte, el artículo 79 LIVA establece una serie de reglas especiales, entre las que destacan las siguientes:

Uno. En las operaciones cuya contraprestación no consista en dinero se considerará como base imponible el importe, expresado en dinero, que se hubiera acordado entre las partes.

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

Tres. En los autoconsumos de bienes:

1.ª Si los bienes son entregados en el mismo estado en que fueron adquiridos sin haber sido sometidos a procesos de fabricación por el sujeto pasivo, se considerará base imponible la que se hubiese fijado en la operación por la que se adquirieron dichos bienes.

2.ª Si los bienes han sido sometidos a procesos de fabricación por el sujeto pasivo, se considerará base imponible el coste de los bienes o servicios utilizados para su obtención, así como los gastos de personal ocasionados con esta finalidad.

3.ª Si el valor de los bienes entregados hubiese experimentado alteraciones, se considerará como base imponible el valor de los bienes en el momento en que se efectúe la entrega.

Cuatro. En los casos de autoconsumo de servicios, se considerará como base imponible el coste de prestación de los servicios incluida, en su caso, la amortización de los bienes cedidos.

Cinco. En las operaciones entre partes vinculadas, la base imponible será el precio de mercado.

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

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

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

Once. En las operaciones cuya contraprestación se hubiese fijado en moneda extranjera, la fijación del valor en moneda española se efectuará aplicando el tipo de cambio vendedor fijado por el Banco de España correspondiente al día del devengo.

Finalmente, el artículo 80 LIVA expone lo siguiente:

Uno. La base imponible determinada con arreglo a lo dispuesto en los artículos 78 y 79 anteriores se reducirá en las cuantías siguientes:

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

2.º Los descuentos y bonificaciones otorgados con posterioridad al momento en que la operación se haya realizado siempre que sean debidamente justificados.

Dos. 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 del momento en que la operación se haya efectuado, la base imponible se modificará en la cuantía correspondiente.

Tres. 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, con posterioridad al devengo de la operación, se dicte auto de declaración de concurso.

Cuatro. La base imponible también podrá reducirse proporcionalmente cuando los créditos correspondientes a las cuotas repercutidas por las operaciones gravadas sean total o parcialmente incobrables.

### **3. Tipos de gravamen**

A este respecto, prevé el artículo 90 LIVA:

Uno. El Impuesto se exigirá al tipo del 21 por ciento, salvo lo dispuesto en el artículo siguiente.

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

El artículo 91 LIVA prevé una serie de tipos reducidos:

Uno. Se aplicará el tipo del 10 por ciento a las operaciones siguientes:

1. Las entregas, adquisiciones intracomunitarias o importaciones de los bienes que se indican a continuación:

1º Productos utilizados para la nutrición humana o animal.

3º Semillas, fertilizantes, herbicidas y demás sustancias utilizables en actividades agrarias.

4º Aguas aptas para la alimentación o riego

5º Medicamentos de uso veterinario.

2. Las prestaciones de servicios siguientes:

1º Transportes de viajeros y equipajes.

2º Hostelería, restaurante, acampamento y balneario.

3º Determinados servicios de carácter agrícola, ganadero o forestal

4º Limpieza de vías públicas, recogida de basuras y tratamiento de aguas residuales.

Dos. Se aplicará el tipo del 4 por ciento,

1. Entre otras a las siguientes operaciones:

1º Productos alimenticios de primera necesidad

2º Libros, periódicos y revistas, excepto objetos que se utilicen como material escolar.

3º Medicamentos de uso humano

4º Los vehículos y sillas de ruedas para las personas con discapacidad.

5º Prótesis, órtesis e implantes internos para personas con discapacidad

6º Viviendas de protección oficial o promoción pública.

2. Las prestaciones de servicios siguientes:

1º Los servicios de reparación de vehículos especiales para personas con discapacidad.

2º Los servicios de teleasistencia, ayuda a domicilio y Centros de Día y de Noche; No prestados mediante plaza concertada.

#### **4. Deuda tributaria y liquidación.**

La deuda tributaria se define como el resultado de aplicar a la base imponible el tipo de gravamen que corresponda. Se encuentra regulada en los artículos 167, 167 bis y 168 LIVA.

Los sujetos pasivos deberán de presentar declaraciones-liquidaciones, determinando e ingresando la deuda tributaria. Normalmente, el período de liquidación coincidirá con el trimestre natural, no obstante, para los siguientes sujetos pasivos el período de liquidación coincidirá con el mes natural:

- a) Los sujetos pasivos cuyo volumen de operaciones durante el año inmediato anterior exceda de 6.010.121, 04 euros.
- b) Determinados supuestos de transmisión global o parcial del patrimonio empresarial o profesional.
- c) Los sujetos acogidos al régimen de devolución mensual del IVA.

Las declaraciones-liquidaciones deberán de presentarse los 20 primeros días naturales de los meses siguientes al devengo del período de liquidación, salvo la última de ellas, que podrá presentar durante los 30 primeros días naturales del mes de enero del ejercicio siguiente.

Finalmente, el artículo 168.1 LIVA establece que transcurridos treinta días desde la notificación al sujeto pasivo del requerimiento de la Administración tributaria para que efectúe la declaración-liquidación que no realizó en el plazo reglamentario, se podrá iniciar por aquélla el procedimiento para la práctica de la liquidación provisional del Impuesto sobre el Valor Añadido correspondiente, salvo que en el indicado plazo se subsane el incumplimiento o se justifique debidamente la inexistencia de la obligación.

#### **5. Deduciones: Requisitos, régimen de deducciones en sectores diferenciados**

De acuerdo con el artículo 92 LIVA:

Uno. Los sujetos pasivos podrán deducir de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido devengadas por las operaciones gravadas que realicen en el interior del país las que,

devengadas en el mismo territorio, hayan soportado por repercusión directa o correspondan a las siguientes operaciones:

- 1.º Las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por otro sujeto pasivo del Impuesto.
- 2.º Las importaciones de bienes.
- 3.º Las entregas de bienes y prestaciones de servicios comprendidas en los artículos 9.1.º c) y d); 84.uno.2.º y 4.º, y 140 quinque, todos ellos de la presente Ley.
- 4.º Las adquisiciones intracomunitarias de bienes definidas en los artículos 13, número 1.º, y 16 de esta Ley.

Conforme al artículo 93 LIVA:

Uno. Podrán hacer uso del derecho a deducir los sujetos pasivos del Impuesto que tengan la condición de empresarios o profesionales de conformidad con lo dispuesto en el artículo 5 de esta Ley y hayan iniciado la realización habitual de entregas de bienes o prestaciones de servicios correspondientes a sus actividades empresariales o profesionales.

Dos. 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 a que se refiere el artículo 25, apartados uno y dos de esta Ley.

Por su parte, el artículo 94 LIVA:

Uno. Los sujetos pasivos a que se refiere el apartado uno del artículo anterior podrán deducir las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido comprendidas en el artículo 92 en la medida en que los bienes o servicios, cuya adquisición o importación determinen el derecho a la deducción, se utilicen por el sujeto pasivo en la realización de las siguientes operaciones:

1.º Las efectuadas en el ámbito espacial de aplicación del impuesto que se indican a continuación:

- a) Las entregas de bienes y prestaciones de servicios sujetas y no exentas.
- b) Las prestaciones de servicios cuyo valor esté incluido en la base imponible de las importaciones.
- c) Las operaciones exentas en virtud de lo dispuesto en los artículos 20 bis, 21, 22, 23, 24 y 25 de esta Ley...
- d) Los servicios prestados por agencias de viajes que estén exentos (artículo 143 LIVA).

2.º Las operaciones realizadas fuera del territorio de aplicación del impuesto que originarían el derecho a la deducción si se hubieran efectuado en el interior del mismo.

3.º Las operaciones de seguro, reaseguro, capitalización y servicios relativos a las mismas, así como las bancarias o financieras, que estarían exentas si se hubiesen realizado en el territorio de aplicación del impuesto, en virtud de lo dispuesto en el artículo 20, apartado uno, números

16.º y 18.º de esta Ley, cuyos destinatarios estuvieran establecidos fuera del ámbito de aplicación del impuesto, o estuvieron relacionados con la exportación de bienes.

Según el artículo 95 LIVA:

Uno. 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.

Tres. No obstante lo anterior, podrán deducirse las cuotas del impuesto derivadas de la adquisición o importación de los bienes de inversión, en la proporción en que éstos vayan a ser afectados al desarrollo de la actividad empresarial o profesional.

Finalmente, el artículo 96 LIVA prevé lo siguiente:

Uno. No podrán ser objeto de deducción, 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 indican a continuación y de los bienes y servicios accesorios o complementarios a los mismos:

1.º Las joyas, alhajas, piedras preciosas, perlas naturales o cultivadas, y objetos elaborados total o parcialmente con oro o platino.

2.º (Suprimido)

3.º Los alimentos, las bebidas y el tabaco.

4.º Los espectáculos y servicios de carácter recreativo.

5.º Los bienes o servicios destinados a atenciones a clientes, asalariados o a terceras personas.

Respecto de los sectores diferenciados, según el artículo 9.1º.c LIVA, serán aquellos en que las actividades realizadas y los regímenes de deducción son diferentes.

Conforme al artículo 101 LIVA, en caso de que los bienes que vayan a ser afectos a varios sectores diferenciados, podrá autorizarse un régimen de deducción común para todos ellos, en la medida en que dichos sectores diferenciados se determinan de acuerdo con lo previsto en el párrafo anterior.

## **6. Regla de la prorrata.**

Se define en el artículo 102 LIVA:

Uno. La regla de prorrata será de aplicación cuando el sujeto pasivo, en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional, efectúe conjuntamente entregas de bienes o prestaciones de servicios que originen el derecho a la deducción y otras operaciones de análoga naturaleza que no habiliten para el ejercicio del citado derecho.

Por su parte, establece el artículo 103.uno LIVA, que la regla de la prorrata admitirá dos modalidades de aplicación, la general y la simplificada.

2. La regla de prorrata especial será aplicable en los siguientes supuestos:

1.º Cuando los sujetos pasivos opten por la aplicación de dicha regla en los plazos y forma que se determinen reglamentariamente.

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

Por su parte, el artículo 104.dos LIVA establece que la prorrata general será el porcentaje de deducción resultante de la relación existente entre las actividades que originen el derecho a deducción, y el volumen total anual de las realizadas por el sujeto pasivo en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional durante el año natural incluidas las que no generan derecho a deducir, elevado a la unidad superior.

Artículo 105 LIVA

Uno. Salvo lo dispuesto en los apartados dos y tres de este artículo, el porcentaje de deducción provisionalmente aplicable cada año natural será el fijado como definitivo para el año precedente.

Cuatro. 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 realizadas en dicho año natural y practicará la consiguiente regularización de las deducciones provisionales.

Artículo 106 LIVA. La prorrata especial.

Uno. El ejercicio del derecho a deducir en la prorrata especial se ajustará a las siguientes reglas, las cuotas impositivas soportadas en la adquisición o importación de bienes o servicios utilizados:

1.ª Exclusivamente en la realización de operaciones que originen el derecho a la deducción podrán deducirse íntegramente.

2.ª Exclusivamente en la realización de operaciones que no originen el derecho a deducir no podrán ser objeto de deducción.

3.ª Sólo en parte en la realización de operaciones que originen el derecho a la deducción podrán ser deducidas en la proporción resultante de aplicar al importe global de las mismas el porcentaje a que se refiere el artículo 104, apartados Dos y siguientes.

Artículo 107 LIVA. Regularización de deducciones por bienes de inversión.

Las cuotas deducibles por la adquisición o importación de bienes de inversión deberán regularizarse en los 4 años siguientes, o en los 9 años siguientes cuando se trate de terrenos o edificaciones, a aquel en que entren en funcionamiento, siempre que el porcentaje definitivo de deducción en cada uno de dichos años y el que prevaleció en el año en que se soportó la repercusión difieran en más de un 10%.

Artículo 108. Concepto de bienes de inversión.

Uno. Se considerarán 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 y cuyo valor de adquisición fuera superior o igual a 3.005,06€.

Artículo 110. Entregas de bienes de inversión durante el período de regularización.

Uno. En los casos 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.

## **7. Deducciones anteriores al comienzo de la actividad**

Se encuentra regulada en los artículos del 111 al 113 LIVA. Según éstos, quienes no viniesen desarrollando con anterioridad actividades empresariales o profesionales y adquieran la condición de empresario o profesional por efectuar adquisiciones o importaciones de bienes o servicios con la intención, confirmada por elementos objetivos, de destinarlos a la realización de actividades de tal 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 actividades.

## **8. Devoluciones**

De acuerdo con el artículo 115 LIVA los sujetos pasivos que no hayan podido hacer efectivas las deducciones 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.

El artículo 116 LIVA establece que los sujetos inscritos en el Registro de Devolución Mensual 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 que se establezcan reglamentariamente.

Los artículos 117 a 119 bis LIVA regulan supuestos especiales de devolución:

a) Devoluciones a los exportadores en régimen de viajeros.

b) Devolución de las cuotas soportadas por operaciones efectuadas en la Comunidad.

c) Devolución a empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del impuesto por cuotas soportadas en el mismo.