

MÓDULO V. El Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA)

Lección 5. IVA. Deducciones y devoluciones

GUIA DE ESTUDIO

Violeta Ruiz Almendral

Tiempo estimado de lectura: 40 minutos

Lección 5. IVA. Deducciones y devoluciones	2 -
1. La deducción como clave de bóveda del IVA	2 -
1.1. Requisitos objetivos y subjetivos de la deducción	3 -
1.2. Limitaciones del derecho a deducir	4 -
1.3. Exclusiones y restricciones del derecho a deducir	7 -
1.4. Requisitos formales: la factura	9 -
1.5. Nacimiento y ejercicio del derecho a la deducción	10 -
1.6. Deducciones anteriores al inicio de la actividad	11 -
1.7. Rectificación de deducciones	12 -
2. La regla de prorata	13 -
3. Bienes de inversión	17 -
4. La devolución en el IVA	19 -

Lección 5. IVA. Deducciones y devoluciones

1. La deducción como clave de bóveda del IVA

El IVA es un impuesto dirigido a gravar el consumo final, no la actividad económica, que se sujeta a gravamen en los impuestos correspondientes (IRPF e IS, como se ha visto ya). Por eso, el sujeto pasivo actúa en la práctica como mero recaudador del IVA, y si el impuesto funciona bien, no debe soportar la carga del impuesto. Esto es clave en el IVA y a eso se dedica esta lección.

Todo empresario y profesional soporta IVA en el curso de su actividad económica, lo soporta tanto cuando adquiere bienes o productos que luego vende, como en las adquisiciones relacionadas con su propia actividad comercial. Un minorista que vende ventiladores no sólo soporta el IVA al adquirir el producto al mayorista, sino que tendrá un IVA devengado por los gastos de su local de negocio, consumo de electricidad e internet y demás suministros.

La deducción es, junto con la repercusión, pieza central del IVA y clave de bóveda de su funcionamiento. Garantiza que el IVA funcione correctamente, según su normativa reguladora (Directiva de IVA y ley nacional), y por tanto sea neutral con respecto de las actividades económicas. Si no es así, se producen distorsiones indeseadas que además merman la competitividad de la Unión Europea.

En una jurisprudencia constante y reiterada, el TJUE ha recalcado la importancia de la deducción como garantía del principio de neutralidad. Por ejemplo, la STJUE de 4 de octubre de 2024, *Voestalpine Giesserei Linz*, C-475/23, que insiste en la idea de que el derecho a deducir es clave para el adecuado funcionamiento del IVA y por tanto no puede limitarse salvo en los casos expresamente previstos en la Directiva.

El sistema de IVA, con sus mecanismos de repercusión, deducción y devolución, garantiza la neutralidad de la carga fiscal con independencia de los fines o resultados de la actividad, siempre que esta esté sujeta al IVA. Esto es clave: la deducción exige una relación directa e inmediata entre la operación soportada y una o varias operaciones por las que se repercute el impuesto que generen derecho a deducir. Asimismo, se permite la deducción en relación con los gastos generales de la operación económica.

Las reglas de la deducción se contienen en el Título VIII de la LIVA, cuyo art. 92 comienza recalcando la idea central, y es que los sujetos pasivos podrán deducir de las cuotas por las operaciones gravadas, siempre y cuando dicho IVA soportado lo sea en operaciones sujetas al impuesto (art. 94 LIVA).

1. Ejemplo

Una sociedad de transporte adquiere neumáticos para su flota de camiones.

Cada compra de neumáticos tiene relación directa e inmediata con las operaciones gravadas (servicios de transporte) que la sociedad presta. La deducción del IVA soportado en dicha compra es plena.

La misma sociedad encarga a un despacho profesional un informe sobre cumplimiento normativo en materia de protección de datos.

No hay relación directa con ninguna operación concreta de transporte. Sin embargo, el gasto forma parte de los gastos generales de la actividad económica y, en cuanto incide en el precio global de los servicios prestados, mantiene el derecho a deducir el IVA soportado por el citado servicio profesional.

1.1. Requisitos objetivos y subjetivos de la deducción

De acuerdo con el art. 92 LIVA, son deducibles las cuotas devengadas por entregas o prestaciones de servicios recibidas de otro sujeto pasivo, las importaciones, las adquisiciones intracomunitarias y los supuestos de inversión del sujeto pasivo (arts. 9.1.c y d, 84.Uno.2.º y 4.º LIVA).

Es clave, en todos los casos, recordar que la deducción opera solo en la medida en que los bienes y servicios adquiridos se empleen efectivamente en operaciones que generen derecho a deducir (art. 94 LIVA). Esta es la regla general, de manera que será deducible para el sujeto pasivo el IVA soportado por las entregas de bienes y prestaciones de servicios sujetas y no exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido [art. 94.Uno.1º.a)].

El TJUE ha hecho hincapié en esta conexión, central para el funcionamiento mismo del impuesto. Por ejemplo, STJUE de 15 de septiembre de 2016, Senatex, C-518/14, apartado 28; o STJUE de 14 de octubre de 2021, Finanzamt N y Finanzamt G, C-45/20 y C-46/20, apartado 34.

Por eso, la deducción opera en entregas de bienes y prestaciones de servicios sujetas y no exentas, o en operaciones exentas con derecho a deducción de los arts. 21 a 25 LIVA (exportaciones, entregas intracomunitarias y operaciones asimiladas. Debe recordarse aquí la distinción entre exenciones plenas (con derecho a deducción) y exenciones limitadas (sin derecho a deducción). Como ya se ha examinado, las plenas mantienen al sujeto pasivo dentro de la cadena del IVA, mientras que las limitadas, que son las más numerosas (art. 20 LIVA) rompen la cadena del IVA impiden la deducción, y por tanto impiden a la actividad económica exenta recuperar el impuesto soportado a través del mecanismo de deducción-devolución del IVA.

2. Ejemplo

Una bodega vende vino a un restaurante español, a un restaurante francés y a un importador de Estados Unidos. Las tres operaciones se reflejan en su contabilidad.

- Venta al restaurante español: operación sujeta y no exenta. Repercute IVA al 21 por ciento. La bodega deduce el IVA soportado en la elaboración del vino.
- Venta al restaurante francés: entrega intracomunitaria exenta (art. 25 LIVA). Aunque no repercute IVA, la exención es *plena*: la bodega deduce el IVA soportado relacionado con esta venta.
- Venta al importador estadounidense: exportación exenta (art. 21 LIVA). Exención plena. La bodega también deduce el IVA soportado.

En cambio, si la misma bodega también ofreciera visitas guiadas con cata que estuviera exenta por aplicación de una eventual exención cultural (escenario hipotético), esa actividad rompería la cadena y obligaría a aplicar la llamada “regla de prorrata” respecto del IVA común a la actividad de ventas y a la actividad exenta

El art. 93 LIVA completa la regla con un requisito subjetivo: solo pueden deducir las cuotas soportadas quienes reúnan la condición de empresario o profesional (en el sentido del art. 5 LIVA) y hayan iniciado la realización de la actividad económica (art. 93.Uno LIVA); “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 art. 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” (art. 93.1 LIVA).

No obstante, las cuotas soportadas antes del inicio efectivo de las entregas u operaciones pueden deducirse conforme al régimen específico de los arts. 111 a 113 LIVA, que se examina más adelante.

El art. 93.Cuatro LIVA excluye además la deducción cuando, en el momento de la adquisición, falte la intención de afectar el bien o servicio a la actividad económica. Dicha intención debe acreditarse mediante elementos objetivos que puedan ser comprobables. Por ejemplo: solicitud de alta censal, inversiones previas, contratos suscritos, licencias y autorizaciones, encargos a profesionales, etc.

1.2. Limitaciones del derecho a deducir

De acuerdo con el principio de neutralidad, la regla general es la deducción de toda cuota de IVA soportada en el ejercicio de una actividad económica. La excepción debe estar reglada, y a eso se dedica el art. 95 LIVA, que empieza

apuntando la regla general “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.Uno LIVA).

A continuación, y en un listado abierto, el art. 95.Dos enumera supuestos que rompen esa afectación, estableciendo que “no se entenderán afectos directa y exclusivamente a la actividad empresarial o profesional, entre otros”.

Los cinco supuestos que se establecen son, de forma literal, los siguientes:

“1.º Los bienes que se destinen habitualmente a dicha actividad y a otras de naturaleza no empresarial ni profesional por períodos de tiempo alternativos.

2.º Los bienes o servicios que se utilicen simultáneamente para actividades empresariales o profesionales y para necesidades privadas.

3.º Los bienes o derechos que no figuren en la contabilidad o registros oficiales de la actividad empresarial o profesional del sujeto pasivo.

4.º Los bienes y derechos adquiridos por el sujeto pasivo que no se integren en su patrimonio empresarial o profesional.

5.º 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, con excepción de 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”.

Ahora bien, la propia norma flexibiliza el anterior listado en el apartado siguiente, estableciendo en el art. 95.Tres LIVA introduce un régimen más flexible para los llamados “bienes de inversión” (véase el concepto más abajo).

Aquí se distinguen dos supuestos:

Por un lado, bienes de inversión distintos de los vehículos automóviles. La deducción procede en la medida en que estos bienes vayan a utilizarse previsiblemente, conforme a criterios fundados, en el desarrollo de la actividad.

Por otro lado, vehículos automóviles de turismo, ciclomotores y motocicletas. Rige una presunción legal de afectación del 50 por cien (art. 95.Tres.2.ª LIVA). El sujeto pasivo puede acreditar un grado superior; la Administración puede acreditar uno inferior. La prueba se rige por los medios admitidos en derecho, sin que la mera contabilización resulte suficiente (art. 95.Tres.4.ª LIVA).

Junto a esta regla, se prevé en la ley la presunción del 100 por cien de afectación en los vehículos enumerados en el art. 95.Tres.2.ª, letras a a f, LIVA (vehículos mixtos utilizados en el transporte de mercancías, destinados al transporte de

viajeros mediante contraprestación (taxis, VTC), empleados en la enseñanza de conductores o pilotos (autoescuelas), y otros similares).

El régimen del art. 95.Tres LIVA se extiende a los gastos accesorios: combustibles, lubricantes, peajes, aparcamiento, reparaciones, mantenimiento y piezas de recambio (art. 95.Cuatro LIVA).

La deducción inicial debe regularizarse cuando se acredita un grado de utilización real diferente del aplicado en el momento de la repercusión (art. 95.Tres.3.ª LIVA).

El procedimiento sigue las reglas previstas para los bienes de inversión, sustituyendo el porcentaje de prorrateo por el porcentaje real de afectación. (Véase, para profundizar en estas cuestiones, la doctrina del TJUE sobre bienes de uso mixto se encuentra, entre otras, en las STJUE de 14 de julio de 2005, *Charles y Charles-Tijmens*, C-434/03, y de 14 de septiembre de 2006, *Wollny*, C-72/05).

3. Ejemplos

- Una odontóloga adquiere un turismo por 30.000 euros + 6.300 euros de IVA (21%). Lo utiliza para desplazarse a la clínica y para fines particulares. La deducción inicial es de 3.150 euros (50 por ciento de 6.300). Si dos años después la Administración acredita un uso efectivo en la actividad del 30 por ciento, procede regularizar la deducción a la baja. Ahora bien, si la propia odontóloga justifica un uso del 80 por ciento (con todos los medios de prueba admitidos en derecho; por ejemplo, mediante un cuaderno de viajes y la titularidad de un segundo vehículo familiar), puede regularizar al alza.

- Un taxista compra un turismo por 25.000 euros + 5.250 euros de IVA y lo destina al servicio público de viajeros. La afectación en este caso se presume del 100 por ciento (art. 95.Tres.2.ª.b LIVA). Deduce 5.250 euros, salvo que la Administración pruebe un uso menor.

- Inmueble de uso mixto. Un arquitecto adquiere un piso de 150 m² con la intención de destinar 60 m² a despacho profesional y 90 m² a vivienda habitual. El IVA soportado en la compra resulta deducible en proporción a la superficie afecta (40 por ciento). La misma regla se aplica a los suministros (electricidad, telecomunicaciones, comunidad). Ahora bien, la afectación parcial requiere prueba adecuada (con todos los medios admitidos en derecho; por ejemplo, acceso independiente, mobiliario profesional, registros de cita con clientes, etc.).

- Equipos informáticos. Una sociedad de consultoría adquiere ordenadores portátiles para todo su personal técnico. Los equipos se anotan en el inventario, se identifican por número de serie y se asignan nominalmente a cada

trabajador. La deducción es del 100 por ciento. La utilización marginal del equipo por el personal para asuntos privados no rompe la afectación principal, conforme a la doctrina del TJUE sobre uso mixto.

1.3. Exclusiones y restricciones del derecho a deducir

De forma menos flexible, el art. 96.Uno LIVA establece una serie de supuestos en los cuales estará totalmente excluida la deducción del IVA soportado. Son casos en los que la norma considera que las adquisiciones en concreto tienen un carácter intrínsecamente ajeno a la actividad empresarial. Se trata de los siguientes:

- Joyas, alhajas, piedras preciosas, perlas y objetos de oro o platino (art. 96.Uno.1.º LIVA).
- Alimentos, bebidas y tabaco (art. 96.Uno.3.º LIVA).
- Espectáculos y servicios de carácter recreativo (art. 96.Uno.4.º LIVA).
- Bienes o servicios destinados a atenciones a clientes, asalariados o terceras personas (art. 96.Uno.5.º LIVA).
- Servicios de desplazamiento o viajes, hostelería y restauración, salvo que su importe constituya gasto fiscalmente deducible en el IRPF o en el Impuesto sobre Sociedades (art. 96.Uno.6.º LIVA).

Las restricciones del art. 96.Uno.4.º y 5.º LIVA han sido cuestionadas en una controversia resuelta con la STJUE de 12 de marzo de 2026, Randstad, C-515/24, que resuelve la cuestión prejudicial planteada por el Tribunal Supremo mediante el Auto de 22 de julio de 2024 (ECLI:ES:TS:2024:10406A).

De forma simplificada, el asunto comenzó cuando una empresa regaló a sus clientes entradas para partidos de fútbol y otras experiencias recreativas, todo ello como acciones de fidelización. La Administración tributaria consideró que el art. 96.Uno.4.º y 5.º LIVA impedía deducir el IVA en estos casos, al tratarse de espectáculos, servicios recreativos y atenciones a clientes, asalariados o terceros, incluso si se demuestra que tienen una finalidad empresarial. En su cuestión prejudicial el Tribunal Supremo pregunta, entre otras cuestiones, por la compatibilidad de esta restricción con la Directiva. La respuesta del TJUE es positiva, ya que forma parte del margen de configuración permitido expresamente a los Estados miembros.

Conviene leer detenidamente la sentencia que, en resumen, avala la norma española, haciendo hincapié en que los gastos de hospitalidad y representación están muy próximos al consumo privado, dado que la propia Directiva (art. 176) admite excluir la deducción, siendo en este punto irrelevante que esos mismos

gastos sean deducibles en el IS o en el IRPF, porque son impuestos no armonizados con finalidades distintas. Además de la citada STJUE, debe examinarse las SSTs de 13 y 16 de julio de 2026 (por todas, STS 3252/2026, de 16 de julio, ECLI:ES:TS:2026:3252).

En la práctica, será problemático determinar caso por caso cuándo un gasto encaja realmente en el concepto de “atención a clientes” del art. 96.Uno.5.º LIVA o cuándo, por el contrario, puede reconducirse a alguna de las excepciones que el propio precepto admite, por ejemplo, las muestras gratuitas y los objetos publicitarios de escaso valor definidos por remisión al art. 7.2.º y 4.º LIVA, cuya deducción sí se permite.

4. Ejemplo

Rasputin, SL es una empresa de consultoría que, en el mismo ejercicio, realiza cuatro gastos distintos:

- Compra entradas VIP para un partido del Atlético de Madrid y se las regala a una clienta importante
- Invita a esa misma clienta a una cena en un restaurante para negociar un contrato
- Reparte en una feria sectorial 500 bolígrafos serigrafiados con su logotipo, valorados en 1 euros cada uno; y
- Envía a varios clientes potenciales muestras gratuitas del software que comercializa, con licencia limitada y la mención “muestra sin valor comercial”.

Tras la STJUE *Randstad* y la resolución del TEAC de 24 de marzo de 2026, los dos primeros gastos (entradas y cena), quedan comprendidos en el art. 96.Uno.4.º y 5.º LIVA: el IVA soportado no es deducible, por mucho que la empresa acredite que sirvieron para fidelizar a la clienta o cerrar el contrato, pues son gastos próximos al consumo privado.

Los bolígrafos, en cambio, sí podrán deducirse si cumplen los requisitos del art. 7.4.º LIVA (mención publicitaria indeleble, ausencia de valor comercial intrínseco y entregas a un mismo destinatario que no superen el umbral anual legalmente fijado), por tratarse de objetos publicitarios de escaso valor.

Las muestras de software serán igualmente deducibles si encajan en el concepto de “muestra gratuita” del art. 7.2.º LIVA.

La frontera, por tanto, no es siempre nítida y exigirá, en muchos casos, un análisis cuidadoso de la naturaleza, el destinatario y el valor del bien o servicio entregado.

Finalmente, las citadas exclusiones (art. 96.Dos LIVA) tienen, a su vez, excepciones, y no se aplicarán (i) cuando los bienes tengan aplicación exclusivamente industrial, comercial, agraria, clínica o científica, (ii) cuando se destinen exclusivamente a entrega o cesión onerosa por empresarios o profesionales dedicados con habitualidad a tales operaciones; (iii) o cuando los servicios se reciban para ser prestados a su vez a título oneroso por empresarios o profesionales dedicados habitualmente a esas operaciones.

5. Ejemplos

- Un laboratorio farmacéutico adquiere alcohol etílico de elevada graduación para utilizarlo como materia prima en la fabricación de medicamentos. Aunque el alcohol es, en principio, una "bebida" cuya deducción excluye el art. 96.Uno.6.º LIVA, su destino es aquí estrictamente industrial, por lo que las cuotas soportadas son íntegramente deducibles (art. 96.Dos LIVA)
- Una joyería deduce íntegramente el IVA soportado en la adquisición de joyas que destina a su tienda. Una fábrica de pasteles deduce el IVA de las harinas y mantequillas que adquiere para elaborar su producto. Una empresa de catering deduce el IVA de los alimentos y bebidas que transforma para servir en eventos. Todos estos supuestos encajan en las excepciones del art. 96.Dos LIVA.
- Una agencia de viajes adquiere entradas para un musical y reservas en un palco de un partido de fútbol para integrarlas en un paquete turístico que vende a sus clientes corporativos. Pese a tratarse de "espectáculos" del art. 96.Uno.4.º LIVA, la agencia los contrata precisamente para revenderlos a título oneroso en el marco de su actividad habitual, lo que le permite deducir las cuotas soportadas.

1.4. Requisitos formales: la factura

Solo pueden ejercitar el derecho a la deducción los sujetos pasivos que posean el documento justificativo correspondiente. La regla general es la factura original expedida por quien entrega el bien o presta el servicio (art. 97.Uno.1.º LIVA). El precepto contempla, además, supuestos específicos:

- En las importaciones sirve como justificante el documento en el que conste la liquidación practicada por la Administración aduanera (art. 97.Uno.3.º LIVA).
- En los supuestos de inversión del sujeto pasivo sirve la factura del proveedor.

La factura debe ajustarse al Reglamento de facturación, aprobado por el Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre. La doctrina del TJUE rechaza la concepción meramente formalista del derecho: si concurren los requisitos materiales y se acredita la operación, las deficiencias formales subsanables no pueden privar al sujeto pasivo de la deducción. Un caso ilustrativo es la STJUE de 18 de marzo de 2021, A., C-895/19, que apuntala el carácter central del ejercicio del derecho a la deducción, con cita de doctrina anterior ya consolidada; “el principio fundamental de neutralidad del IVA exige que se conceda la deducción del impuesto soportado si se cumplen los requisitos materiales, aun cuando el sujeto pasivo haya omitido determinados requisitos formales. Desde el momento en que la Administración tributaria dispone de los datos necesarios para determinar que se cumplen los requisitos materiales, no puede imponer —por lo que respecta al derecho del sujeto pasivo a deducir el IVA— requisitos adicionales cuyo efecto pueda ser la imposibilidad absoluta de ejercer tal derecho” (párr. 47).

1.5. Nacimiento y ejercicio del derecho a la deducción

El derecho a deducir surge en el momento en que se devengan las cuotas deducibles (art. 98.Uno LIVA). Debe recordarse aquí lo que ya se ha examinado sobre las reglas del devengo, que se rige por las reglas generales del art. 75 LIVA:

- En las entregas de bienes, cuando el bien se pone a disposición del adquirente.
- En las prestaciones de servicios, cuando los servicios se prestan o ejecutan.
- En los pagos anticipados, el devengo se adelanta al momento del cobro (art. 75.Dos LIVA).
- En las operaciones continuadas o de tracto sucesivo, se aplican reglas específicas del art. 75.Uno.7.º LIVA.

Como se ha examinado ya, el aplazamiento del pago resulta irrelevante para el devengo: el IVA se devenga con la entrega o la prestación, no con el cobro. La única excepción es el régimen especial del criterio de caja (arts. 163 decies y siguientes LIVA), reservado a sujetos con volumen de operaciones inferior a dos millones de euros, que retrasa el devengo, y, correlativamente, la deducción del IVA soportado en las propias adquisiciones, hasta el momento del cobro efectivo, con un límite máximo del 31 de diciembre del año posterior.

El derecho a la deducción se ejercita en la autoliquidación del periodo en que el sujeto pasivo haya soportado las cuotas o en las de los periodos sucesivos, siempre que no haya transcurrido el plazo de cuatro años desde el nacimiento del derecho (art. 99.Tres LIVA). Transcurridos los cuatro años, el derecho caduca.

6. Ejemplos

- Una empresa de mantenimiento industrial presta servicios a un cliente durante febrero del año 1 y emite factura el 5 de marzo del mismo año. El cliente, que suele pagar tarde, abona la factura el 20 de noviembre.

El IVA se devenga en febrero (cuando se presta el servicio): la empresa de mantenimiento deberá ingresar el IVA repercutido en la autoliquidación del primer trimestre, aunque aún no haya cobrado (lo que le causa un evidente perjuicio).

El cliente, por su parte, puede deducir las cuotas en la autoliquidación del primer trimestre.

- Una sociedad recibe en marzo del año 1 una factura por servicios profesionales con un IVA de 8.000 euros. Por error administrativo, no incluye esa factura en ninguna autoliquidación.

En abril del año 4, los servicios contables detectan el error. La deducción ha caducado: han transcurrido cuatro años desde el nacimiento del derecho, que se sitúa en el primer trimestre del año 1. La sociedad asume el IVA soportado como coste definitivo.

1.6. Deducciones anteriores al inicio de la actividad

Quien aún no ha iniciado la realización habitual de entregas o prestaciones puede ya haber soportado IVA en su preparación: contratación de servicios profesionales, adquisición de equipamiento, reformas del local, gastos de constitución, etc. La normativa permite deducir esas cuotas cuando concurre la intención, confirmada por elementos objetivos, de destinar los bienes y servicios a una futura actividad sujeta (art. 111.Uno LIVA). De otro modo, el inicio retrasado de la facturación convertiría el IVA soportado en coste definitivo del proyecto empresarial, en contradicción con el principio de neutralidad.

La doctrina del TJUE protege esta solución desde la STJUE de 14 de febrero de 1985, *Rompelman*, 268/83, reiterada en numerosas resoluciones posteriores. La condición de empresario o profesional se adquiere desde los primeros actos preparatorios objetivamente vinculados a la actividad económica futura.

El art. 111 LIVA establece las siguientes reglas:

- Las deducciones tienen carácter provisional y quedan sometidas a las regularizaciones de los arts. 112 y 113 LIVA.
- El sujeto pasivo puede solicitar la devolución de las cuotas deducibles, conforme al art. 115 LIVA, cuando el saldo final del periodo sea negativo.

- La deducción se aplica con un porcentaje propuesto por el sujeto pasivo a la Administración. La Administración puede fijar un porcentaje diferente atendiendo a las características de la actividad.

La regla se extiende a quien ya es empresario o profesional y emprende una nueva actividad que constituya un sector diferenciado respecto de la anterior.

El art. 112 LIVA exige regularizar las deducciones provisionales aplicando el porcentaje definitivo global del periodo formado por los cuatro primeros años naturales de realización de entregas o prestaciones. Conocido ese porcentaje, se determina la deducción que habría correspondido y se compara con la suma de las deducciones provisionales practicadas. La diferencia, positiva o negativa, genera un ingreso o una deducción complementaria.

Si las cuotas previas al inicio recayeron sobre bienes de inversión, la regularización del art. 112 LIVA se completa con la del art. 107 LIVA durante los años que resten del periodo (art. 113 LIVA). Se trata de un doble ajuste: primero, para reflejar el porcentaje real del periodo de despegue de la actividad; segundo, para captar las variaciones posteriores de la prorrata.

7. Ejemplo

Una nutricionista alquila un local comercial en enero del año 1 con la intención de abrir una tienda de alimentos bajos en hidratos. La actividad efectiva comienza en mayo, tras la reforma del local y la obtención de las licencias necesarias. Entre enero y abril soporta IVA por 6.000 euros en obras, mobiliario y honorarios profesionales.

Se cumplen los requisitos del art. 111 LIVA (intención acreditada por contratos, encargos a profesionales, alta censal), por lo que se propone a la Administración un porcentaje provisional del 100 por ciento (su actividad prevista es enteramente sujeta y no exenta) y procede a deducir los 6.000 euros en la autoliquidación del primer trimestre. El saldo a favor se solicita en devolución.

Transcurridos los cuatro primeros años de actividad efectiva, se calcula la prorrata definitiva global de esos cuatro años. Si resulta del 100 por ciento, la deducción provisional se confirma. Si la actividad ha incluido alguna operación exenta (por ejemplo, alquileres residenciales del local en una planta superior) y la prorrata global definitiva ha sido del 85 por ciento, procede regularizar: la deducción correcta habría sido 6.000×85 por ciento = 5.100 euros. La empresaria ingresará la diferencia, 900 euros.

1.7. Rectificación de deducciones

- 12 -

Al margen de las regularizaciones de los arts. 105, 107 y 112 LIVA, el art. 114 LIVA contempla la rectificación de deducciones practicadas incorrectamente o afectadas por la rectificación posterior de las cuotas soportadas (art. 89 LIVA).

La rectificación voluntaria puede ejercitarse cuando el importe de la deducción se determinó incorrectamente, siempre que no haya mediado requerimiento previo.

La rectificación es obligatoria cuando implica una minoración del importe inicialmente deducido.

El plazo general para rectificar es de cuatro años desde el devengo de la operación, o desde que se produjeron las circunstancias que justifican la rectificación. Si la rectificación es a favor del sujeto pasivo, este debe regularizar mediante autoliquidación del periodo en que recibe la factura rectificativa o, en su caso, mediante el procedimiento de devolución de ingresos indebidos.

8. Ejemplo

Una sociedad consultora dedujo 4.200 euros de IVA en una factura del 2T del año 1. En septiembre del año 2, el proveedor emite una factura rectificativa que reduce la base imponible (por descuento posterior pactado). El nuevo IVA correcto es 3.500 euros.

La sociedad debe rectificar la deducción a la baja (rectificación obligatoria del art. 114.Uno LIVA, segundo párrafo) y minorar 700 euros en la autoliquidación del periodo en que recibe la factura rectificativa.

2. La regla de prorata

La llamada “regla de prorata”, regulada en los arts. 102 y siguientes de la LIVA, se aplica cuando el sujeto pasivo realiza, conjuntamente, operaciones que originan derecho a deducir y operaciones que no lo originan (art. 102.Uno LIVA). En ese escenario, la deducción no puede ser total, pues el sujeto realiza también actividades exentas que no permiten recuperar el IVA. La solución es una deducción proporcional, en la que se prorrateen las cuotas deducibles.

Tanto si el sujeto pasivo realiza exclusivamente operaciones que dan derecho a deducir, como si realiza totalmente operaciones exentas, no se aplica ninguna prorata (deduce, respectivamente, el 100 por ciento de las cuotas soportadas o bien nada).

El art. 103.Uno LIVA prevé dos modalidades: prorata general y prorata especial. La general es la regla; la especial opera solo en los supuestos del art. 103.Dos LIVA.

La llamada prorrata general (arts. 104 y 105 LIVA) fija un porcentaje único de deducción, que se aplica a la totalidad del IVA soportado deducible. El cálculo prescinde de la afectación concreta de cada bien o servicio.

Fórmula del art. 104.Dos LIVA:

$$\% \text{ prorrata} = (\text{operaciones con derecho a deducción} \div \text{total de operaciones}) \times 100$$

En el numerador figura el importe anual de las entregas de bienes y prestaciones de servicios que originan derecho a deducir.

En el denominador, el importe anual total de todas las operaciones realizadas, incluyendo las que no generan derecho. Ambos importes se determinan sin incluir el IVA.

No se computan ni en el numerador ni en el denominador (art. 104.Tres LIVA):

- Las operaciones realizadas desde establecimientos permanentes situados fuera del territorio de aplicación del impuesto.
- Las cuotas del IVA que hayan gravado las operaciones del sujeto pasivo.
- Las entregas de bienes de inversión utilizados en la actividad.
- Las operaciones inmobiliarias o financieras que no constituyan actividad habitual.
- Las operaciones no sujetas conforme al art. 7 LIVA.
- Los autoconsumos por cambio de destino de existencias a bienes de inversión.
- Las subvenciones que no formen parte de la base imponible.

Las subvenciones merecen mención separada. Solo se computan en la prorrata (numerador y denominador) las subvenciones que sean una contraprestación, total o parcial, de operaciones sujetas, y las vinculadas al precio. No se abordará la casuística, de cierta complejidad, que plantean las subvenciones, dado el carácter introductorio de este curso.

El resultado se redondea a la unidad superior (art. 104.Dos, in fine, LIVA). Una prorrata de 67,21 por ciento se aplica como 68 por ciento. Una entidad financiera cuya actividad gravada represente el 0,6 por ciento del total deducirá, por aplicación del redondeo, el 1 por ciento del IVA soportado.

Los datos para calcular la prorrata son anuales: solo al cerrar el año natural se conoce el porcentaje definitivo. Durante el ejercicio se aplica con carácter

provisional el porcentaje del año anterior. En la última autoliquidación del ejercicio (cuarto trimestre o diciembre, en el caso de declarantes mensuales) se calcula el porcentaje definitivo y se regularizan las deducciones practicadas en los periodos anteriores (art. 105 LIVA).

El sujeto pasivo puede solicitar a la Administración la aplicación de un porcentaje provisional distinto cuando concurren circunstancias que justifiquen su alteración significativa. La solicitud se presenta en enero o, si las circunstancias surgen después, dentro del mes siguiente a su producción.

El porcentaje de prorrata se aplica al IVA potencialmente deducible, esto es, al IVA soportado que no resulte radicalmente excluido por los arts. 95 y 96 LIVA. Las cuotas afectadas por exclusiones absolutas (joyas, atenciones a clientes, etc.) no se incluyen en la cifra a la que se aplica el porcentaje: simplemente no son deducibles, sin que la prorrata las recupere ni siquiera parcialmente.

La prorrata especial (arts. 103.Dos y 106 LIVA), queda fuera del estudio de esta unidad. Consiste sustancialmente en que se afina el cálculo y se aplica por opción del sujeto pasivo (art. 28.1.1.º RIVA) o de manera obligatoria cuando, aplicando la prorrata general, el total de cuotas deducibles supere en más de un 10 por ciento al que resultaría con la especial (art. 103.Dos.2.º LIVA).

9. Ejemplo

ESTUDIOS CHARLY, S. L., una academia de idiomas privada, presta servicios de enseñanza reglada exenta del art. 20.Uno.9.º LIVA y servicios de traducción profesional sujetos y no exentos. La prorrata definitiva anterior fue del 45 por ciento. Este año factura lo siguiente por ambos tipos de servicio:

- Servicios de enseñanza reglada: 180.000 euros (exentos, sin derecho a deducción).
- Servicios de traducción: 120.000 euros (sujetos y no exentos).

Cálculo del porcentaje definitivo para este año:

Prorrata = $(120.000 \div 300.000) \times 100 = 40$ por ciento.

Aplicación trimestre a trimestre. El IVA soportado se distribuye así durante el año:

- Primer trimestre: 6.000 euros de IVA potencialmente deducible.
- Segundo trimestre: 5.500 euros de IVA potencialmente deducible.
- Tercer trimestre: 6.500 euros de IVA potencialmente deducible.
- Cuarto trimestre: 7.000 euros de IVA potencialmente deducible.

Total: 25.000 euros de IVA potencialmente deducible.

Durante los tres primeros trimestres, ESTUDIOS CHARLY aplica el porcentaje definitivo del año anterior (45 por ciento):

- 1T: 6.000×45 por ciento = 2.700 euros.
- 2T: 5.500×45 por ciento = 2.475 euros.
- 3T: 6.500×45 por ciento = 2.925 euros.

Total deducido provisionalmente: 8.100 euros.

En el cuarto trimestre se calcula el porcentaje definitivo del año en curso (40 por ciento) y se regulariza:

Deducción definitiva total del año: 25.000×40 por ciento = 10.000 euros.

Cantidad a deducir en el 4T = $10.000 - 8.100 = 1.900$ euros.

Por tanto, ESTUDIOS CHARLY ha deducido a lo largo del año exactamente el 40 por ciento del IVA soportado (25.000×40 por ciento = 10.000 euros).

La regularización del cuarto trimestre absorbe la diferencia entre el porcentaje provisional y el definitivo.

10. Ejemplo

Una clínica realiza dos actividades: asistencia sanitaria (exenta del art. 20.Uno.3.º LIVA, sin derecho a deducción) y servicios de medicina estética no terapéutica (sujetos y no exentos). Aplica prorrata. La prorrata general definitiva resulta del 40 por ciento. Datos del IVA soportado:

- Material exclusivamente utilizado en estética (láser, productos cosméticos): 6.000 euros.
- Material exclusivamente utilizado en asistencia sanitaria: 4.000 euros.
- Gastos comunes (alquiler, suministros, administración): 5.000 euros.

Resultado con cada modalidad:

Prorrata general: $(6.000 + 4.000 + 5.000) \times 40$ por ciento = 6.000 euros.

Prorrata especial: 6.000 (deducción íntegra del material de estética) + 0 (material sanitario, sin derecho) + 5.000×40 por ciento = $6.000 + 2.000 = 8.000$ euros.

La diferencia entre 6.000 (general) y 8.000 (especial) no supera el umbral del 10 por ciento que activa la aplicación obligatoria de la especial, pero la clínica puede optar voluntariamente por la prorrata especial (art. 28.1.1.º RIVA) si le resulta más favorable. En este ejemplo, la diferencia favorable a la especial (2.000 euros adicionales de deducción) justifica claramente la opción.

3. Bienes de inversión

Para entender el régimen jurídico de IVA debe conocerse el concepto de “bien de inversión”, un concepto propio del régimen de IVA, y que puede generar confusión porque no es enteramente equivalente al de bien afecto ni al de inmovilizado, que se ha examinado en el IRPF o en el IS.

Según el art. 108 LIVA los bienes de inversión son aquellos 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 un año como instrumentos de trabajo o medios de explotación. Por ejemplo, serán bienes de inversión la maquinaria de una fábrica, los ordenadores y el mobiliario de una asesoría fiscal, el local comercial donde se ejerce la actividad de una librería, el camión de reparto de una empresa de logística o el tractor de una explotación agraria. Pero no serán bienes de inversión la grapadora del despacho o el teclado del ordenador, dado su escaso valor.

La calificación como bien de inversión tiene consecuencias, porque a estos bienes se les aplicará, en su caso, el régimen especial de regularización de deducciones de los arts. 107 a 110 LIVA.

La regulación de un concepto propio, no equivalente a los bienes afectos o del inmovilizado obedece al carácter armonizado del IVA, cuyos conceptos deben poder aplicarse a distintas culturas jurídicas. A eso debe añadirse su carácter de impuesto instantáneo, lo que exige establecer una regla de deducción específica para aquellos bienes que, si bien se usan en la actividad, lo son por un periodo de tiempo prolongado.

Podría decirse que los bienes de inversión son, en la práctica, una modalidad de bienes afectos, pero en los que deben darse dos características: temporal (uso previsto para más de un año) y cuantitativa (valor superior a 3.005,06 euros).

Como se ha adelantado, son bienes de inversión los bienes corporales, muebles, semovientes o inmuebles que, por su naturaleza y función, están normalmente destinados a ser utilizados por un período superior a un año como instrumentos de trabajo o medios de explotación (art. 108.Uno LIVA).

La norma excluye los accesorios y piezas de recambio de los bienes de inversión, las ejecuciones de obra para la reparación de otros bienes de inversión, los envases y embalajes, aunque sean reutilizables, la ropa de trabajo utilizada por el sujeto pasivo o el personal y, como se ha adelantado, los bienes de valor inferior a 3.005,06 euros (límite de la regla quinta del art. 108.Dos LIVA).

Un ordenador portátil con un precio de adquisición de 1.000 euros que un autónomo utilice para su actividad será un bien afecto en el IRPF, pero no será un bien de inversión en el IVA, aunque podrá deducir el IVA soportado en su adquisición.

La deducción del IVA soportado en la adquisición de un bien de inversión opera de manera inmediata, en el periodo del devengo. Sin embargo, el bien se utilizará durante varios años en el desarrollo de la actividad, y durante ese tiempo las condiciones de deducibilidad pueden variar: cambios en la prorrata, en la afectación, transmisión del bien, etc. Para el caso de que eso suceda, el art. 107 LIVA prevé la regularización de la deducción inicialmente practicada durante un periodo determinado.

El plazo de regularización, en el caso de bienes de inversión en general: cuatro años naturales siguientes al de la adquisición (art. 107.Uno LIVA). Si la puesta en funcionamiento se produce después de la adquisición, el cómputo se inicia el año del inicio efectivo de utilización. En el caso de los terrenos y edificaciones: nueve años naturales siguientes (art. 107.Tres LIVA), por el mayor periodo de vida útil del bien. En todo caso, la regularización solo procede si entre el porcentaje de deducción definitivo del año considerado y el aplicado en el año de la repercusión existe una diferencia superior a diez puntos (art. 107.Uno, párrafo tercero, LIVA). Esta tolerancia evita regularizaciones por oscilaciones menores, minimizando así la carga administrativa tanto de los contribuyentes como de la propia Administración pública.

Una vez conocido el porcentaje definitivo del año deberá calcularse la deducción que habría correspondido si la repercusión se hubiera producido ese año. Esa cifra se resta de la deducción efectivamente practicada en el año del devengo.

A modo de recapitulación conviene insistir en las diferencias entre bienes de inversión y el concepto de “bien afecto” que se examinó en el IRPF (art. 29 LIRPF y art. 22 RIRPF). Aunque ambos conceptos identifican bienes vinculados a una actividad económica, no son intercambiables, habiendo diferencias en los siguientes aspectos:

(1) Su umbral y duración: en el IVA solo es bien de inversión el que se prevé utilizar más de un año y supera la citada cuantía 3.005,06 euros, mientras que en el IRPF basta con que el bien se destine al desarrollo de la actividad, sin que haya un valor mínimo ni un plazo prefijado. Por poner otro ejemplo sencillo, la calculadora de mesa podrá ser un bien afecto a efectos de IRPF, pero nunca un bien de inversión a efectos de IVA.

(2) Por el grado de exclusividad exigido: el IRPF demanda, como regla general, afectación exclusiva (con la excepción de bienes divisibles susceptibles de uso separado, como la vivienda parte de la cual se destina a despacho profesional) y, tratándose de vehículos turismo, embarcaciones o aeronaves, solo admite la afectación si su uso es íntegramente empresarial, salvo supuestos tasados (taxis, autoescuelas, agentes comerciales, etc.).

Sin embargo, el art. 95.Tres LIVA permite, para los bienes de inversión, la afectación parcial e introduce una presunción legal del 50 % de uso empresarial

para los vehículos turismo, que el contribuyente puede elevar si prueba un uso mayor.

(3) Finalmente, el bien afecto tiene un régimen en el IRPF vinculado a su amortización (que implica que el bien se deduzca como gasto a lo largo de su vida útil). En el caso del IVA no hay amortización, si no que tiene lugar la deducción inmediata de la cuota soportada y posterior regularización si varían las circunstancias.

Para apuntalar el concepto, conviene además recalcar las diferencias con el inmovilizado material amortizable del IS, examinado en otra unidad.

Como ya se ha examinado, cuando una sociedad adquiere algún elemento para usarlo en su actividad (por ejemplo, un edificio, una furgoneta, un ordenador, una máquina), ese bien no se consume en un día ni en un ejercicio: le va a servir durante varios años. Por eso la contabilidad no permite tratar el desembolso como un gasto del año en que se paga, sino que obliga a repartir ese coste a lo largo de los años en que el bien se va a usar. A ese reparto ya se ha visto que se le llama *amortización*, y al conjunto de bienes que reciben este tratamiento se les denomina *inmovilizado material*. En el IS, la base imponible parte del resultado contable (art. 10.3 LIS), de modo que la amortización contable, dentro de los límites del art. 12 LIS y de las tablas reglamentarias, se traslada como gasto fiscalmente deducible. La misma regla se traslada, en los términos examinados, al IRPF.

Además de las expuestas, es importante tener en cuenta la diferencia sobre todo de perspectiva; en cierto modo, el IVA mira hacia *atrás* (parte de una deducción ya practicada y la corrige si las circunstancias varían); el IS mira hacia *adelante* (anticipa la pérdida de valor del bien y la imputa como gasto año a año).

Hay también una diferencia conceptual relevante. En el IS, no todo el inmovilizado es amortizable: los terrenos, por regla general, no se amortizan, porque no pierden valor con el uso. Sin embargo, un terreno destinado a la actividad sí puede ser bien de inversión en el IVA si supera el umbral cuantitativo y se prevé usarlo más de un año.

4. La devolución en el IVA

La devolución en el IVA es un mecanismo de cierre que permite garantizar la neutralidad del impuesto en aquellos casos en los que el mecanismo de la deducción no pueda hacerlo. Por eso, la devolución es siempre subsidiaria a la deducción.

La autoliquidación del IVA puede arrojar un saldo a favor del sujeto pasivo cuando las cuotas soportadas deducibles superan a las repercutidas en el

periodo. La situación es habitual en sujetos que realizan operaciones con exención plena (exportaciones, entregas intracomunitarias), en periodos de fuerte inversión, o en los momentos iniciales de la actividad, en los que el IVA soportado por los bienes y servicios adquiridos en la actividad será superior al repercutido en la actividad.

La normativa prevé varios mecanismos de devolución.

El art. 115.Uno LIVA permite solicitar la devolución del saldo a favor existente al término del último periodo de liquidación de cada año natural.

En la práctica, el sujeto pasivo opta cada periodo entre dos vías: (1) la compensación, a través de la deducción de cuotas, que implica que el saldo a favor se traslada a periodos posteriores y se descuenta del IVA devengado en ellos; y (2) la solicitud de devolución en la última autoliquidación del año natural.

Una vez solicitado en plazo, la Administración debe ordenar el pago de la devolución en el plazo de seis meses desde el final del plazo de presentación de la autoliquidación. Transcurrido ese plazo sin orden de pago por causa imputable a la Administración, se devenga el interés de demora del art. 26.6 LGT, sin necesidad de reclamación del sujeto pasivo.

Se establece también la posibilidad de optar por la devolución mensual (art. 116 LIVA). El régimen de devolución mensual permite solicitar la devolución del saldo a favor al término de cada periodo de liquidación, no solo al cierre del ejercicio. Su contrapartida es que el periodo de liquidación pasa a ser mensual, con independencia del volumen de operaciones del sujeto pasivo (art. 116.Uno LIVA).

Para acceder al régimen, el sujeto pasivo debe inscribirse en el llamado Registro de Devolución Mensual (REDEME). El régimen es especialmente útil para empresas con saldos negativos estructurales: exportadores, sujetos en fase de inversión inicial, productores con tipos reducidos en sus ventas, pero con IVA al tipo general en sus adquisiciones, etc.

11. Ejemplo

Una sociedad fabricante de alimentos infantiles vende casi toda su producción al mercado nacional (operaciones gravadas al 4 por ciento, tipo superreducido) y exporta el resto a varios países (operaciones exentas plenas). Soporta IVA al 21 por ciento en la mayoría de sus adquisiciones (maquinaria, envases, servicios).

El saldo de sus autoliquidaciones es estructuralmente negativo. La inscripción en el REDEME permite a la sociedad solicitar la devolución mes a mes, en lugar de soportar la inmovilización financiera de un saldo a favor durante todo el año.

12. Ejemplo final: Cálculo completo de una autoliquidación trimestral

Una sociedad comercial presenta autoliquidaciones trimestrales y aplica el régimen general (sin prorrata, todas sus operaciones generan derecho a deducir).

Datos del segundo trimestre del año:

Operaciones realizadas (IVA repercutido):

Ventas nacionales al 21 por ciento: base 250.000 euros; cuota 52.500 euros.

Ventas nacionales al 10 por ciento: base 40.000 euros; cuota 4.000 euros.

Exportaciones a un cliente en Suiza: 30.000 euros (exención plena del art. 21 LIVA; sin cuota).

Entregas intracomunitarias a un cliente alemán: 80.000 euros (exención plena del art. 25 LIVA; sin cuota).

Operaciones soportadas (IVA deducible):

Compras de mercaderías a proveedores nacionales: base 180.000 euros; cuota 37.800 euros.

Adquisición intracomunitaria de bienes a proveedor italiano: base 50.000 euros; cuota auto-repercutida 10.500 euros.

Servicios profesionales y suministros: base 15.000 euros; cuota 3.150 euros.

Comida con clientes (gasto fiscalmente deducible en IS): base 800 euros; cuota 80 euros.

Liquidación del trimestre:

IVA devengado: $52.500 + 4.000 + 10.500$ (auto repercusión por adquisición intracomunitaria, AIB) = 67.000 euros.

IVA soportado deducible: $37.800 + 10.500$ (deducción correlativa por adquisición intracomunitaria, AIB) + $3.150 + 80$ = 51.530 euros.

Resultado: $67.000 - 51.530 = 15.470$ euros a ingresar.

Si el resultado del trimestre fuese negativo, la sociedad podría compensarlo con las autoliquidaciones siguientes o, si se trata de la última del año, solicitar la devolución del saldo en la autoliquidación del cuarto trimestre (art. 115 LIVA).

Si estuviera inscrita en el REDEME, podría solicitar la devolución del saldo a su favor mes a mes.