

---

---

## estudios

---

---

# Deducciones.<sup>(\*)</sup>

*Julio BANACLOCHE PEREZ*

Doctor en Derecho y miembro de la A.E.A.F.

**L**a crítica más frecuente al sistema de imposición indirecta empresarial anterior era la falta de neutralidad del Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas. Desde el punto de vista del comercio interior se criticaba la discriminación de gravamen entre productos idénticos por el mero hecho de que uno hubiera pasado más fases de producción o distribución que el otro, de forma que la acumulación del impuesto, exigido en cada fase e incorporado a los costes en la siguiente, se convertía en un obstáculo fiscal a la transparencia de mercados y, por otra parte, este mismo efecto de la acumulación y pirimidación del gravamen llevaba a una tributación real muy superior a la que pudiera deducirse de una primera referencia a los tipos impositivos.

Precisamente esta circunstancia influía en la neutralidad exigida para el comercio internacional y, cuando se tenía que establecer la correspondiente compensación para las mercancías importadas o exportadas, se hacía preciso actuar con cálculos inexactos que determinaban los tipos de la Desgravación Fiscal a la Exportación y del Impuesto de Compensación de Gravámenes Interiores.

La Exposición de Motivos de la Ley 30/1985, de 2 de agosto, recuerda

---

(\*) Lección de clausura de las XII Jornadas Andaluza de Estudios Fiscales.

## estudios

estas críticas y destaca la novedad del I.V.A. que permite deducir las cuotas soportadas por las adquisiciones de bienes y servicios que, luego, se emplean en el ejercicio de la actividad, lográndose así la neutralidad interna y externa perseguida, en este último caso mediante la devolución de aquellas cuotas en los casos de exportaciones y envíos definitivos a Canarias, Ceuta y Melilla.

En dicha Exposición de Motivos se advierte de que en la regulación del I.V.A. español se ha tenido en cuenta el espíritu y las normas de la Sexta Directiva y de las Propuestas de Directiva Duodécima y Décimotercera. Y ya se indican los regímenes de deducción: ordinario; separado, cuando se realizan actividades diferenciadas; de prorrata, si en una misma actividad se llevan a cabo operaciones con y sin derecho a deducción; provisional para los bienes de inversión (sic) adquiridos antes del inicio efectivo de las actividades. Esto último se justifica porque “no existen criterios adecuados para determinar el porcentaje de deducción aplicable”. Por otra parte, la Exposición de Motivos también señala que se permite la deducción inmediata de las cuotas soportadas en la adquisición de bienes de inversión que por su normal duración podrían haber motivado una deducción proporcional al tiempo de su amortización. No obstante ello y para evitar “distorsiones en el funcionamiento del Impuesto” se establece un régimen de regularización de deducciones para aquellos casos en los que cambia la prorrata durante cinco años (en general) o diez (inmuebles y edificaciones) en cuantía sustancial o si el bien se transmite durante los citados períodos de regularización de deducciones.

Estas consideraciones exigen estudiar, aunque sea brevemente, el instituto de la deducción en el I.V.A. en cuanto influye sobre elementos esenciales de la relación tributaria derivada de la aplicación del impuesto.

Así ocurre con la naturaleza, devengo y liquidación del gravamen. El hecho de que se establezca un período de liquidación (mes o trimestre) lleva a pensar que se trata de un impuesto periódico, pero no es así. El I.V.A. es un tributo instantáneo que se exige en cada entrega, servicio o importación. Es al realizar cada uno de estos hechos imponibles cuando se produce el devengo del impuesto (aún con las peculiaridades de los pagos anticipados, por razón de que el objeto del gravamen es el consumo o empleo de renta; y de las operaciones de tracto sucesivo, en que se atiende al cobro efectivo, por igual razón). Y al devengarse el impuesto nace la obligación tributaria de contribuir. Por ello estas previsiones pueden ayudar a comprender la diferencia entre el hecho generador, devengo y exigibilidad en el cobro. Aquéllos responden a nuestro concepto de nacimiento de la obligación tributaria y obligación de liquidar. No se hace otra

## estudios

cosa cuando debe decidir el contribuyente si la operación está sujeta o no; en el primer caso, si está exenta o gravada; y en este supuesto cuál es la base imponible, el tipo aplicable y la cuota a repercutir. Esto, y sólo esto, es la liquidación del I.V.A. En cambio, la exigibilidad del impuesto a ingresar se periodifica y es en ese punto cuando adquiere su trascendencia el derecho a deducir las cuotas soportadas.

Con ello se sale al paso de algunas interpretaciones que llevan a considerar como cuota del impuesto la diferencial, cuando realmente ella es la deuda tributaria; o a entender que en el I.V.A. existen tres impuestos diferentes: el soportado sin derecho a deducción, el diferencial citado y el que recae sobre las importaciones. Las propias normas reguladoras del impuesto impiden esta pretensión hermenéutica. El impuesto se exige en la importación o en los casos de inversión del sujeto pasivo porque no puede reclamarse al proveedor extranjero de bienes o servicios. El I.V.A. no deducible supone una carga fiscal, pero no es un impuesto cuyo contribuyente sea el que adquiere sin poder deducir. Y, como se ha dicho, el tributo no es la cuota diferencial, sino la repercutida.

La deducción es un derecho. Y, como tal, se ejercita o no, y, en su caso, caduca la posibilidad de su ejercicio. Es un procedimiento para determinar la deuda tributaria a ingresar, de tal modo que esta concepción sólo rompe su coherencia en los casos de exportación o envíos definitivos a Canarias, Ceuta y Melilla. Estos supuestos son una demostración de que el I.V.A. soportado no es un concepto tributario distinto junto al I.V.A. repercutido. Se trata tan sólo de un mecanismo de desgravación exacto para unos hechos imponderables exentos, de tal modo que es más una medida de ajuste fiscal que un gravamen negativo. De ahí que puede ser rechazable en la pura teoría del impuesto la existencia de tipos "cero" para operaciones internas. La justificación está en razones económicas y procedimentales que apoyan un sistema más ágil y económico que la subvención compensadora o la devolución justificada, como puede ocurrir con los servicios de los abogados y procuradores en un Estado en el que constitucionalmente se proclama la gratuidad de la Justicia.

### A) LA ORDENACION FUNCIONAL DE LA DEDUCCION

Los artículos 30 a 48 de la Ley 30/1985, de 2 de agosto, contienen el régimen de deducción del I.V.A. en España. Su desarrollo reglamentario aparece en los arts. 59 a 83 del R.D. 2028/85, de 30 de octubre.

## estudios

Los preceptos citados responden al siguiente esquema:

1. Normas comunes.
  - 1.1. Naturaleza (arts. 30;59)
  - 1.2. Requisitos subjetivos (arts. 31;60)
  - 1.3. Requisitos objetivos (arts. 32;61)
    - 1.3.1. Exclusiones (arts. 33;62)
  - 1.4. Requisitos formales (arts. 34;63)
  - 1.5. Nacimiento del derecho (arts. 35;64)
  - 1.6. Ejercicio del derecho (arts. 35;65)
  - 1.7. Caducidad del derecho (arts. 36;66)
  - 1.8. Rectificación de deducciones (arts. 47; 81 a 83)
2. Actividades diferenciadas (arts. 37;67)
3. Regla de prorrata (arts. 38;68)
  - 3.1. Clases de Prorrata (arts. 39;69)
    - 3.1.1. Prorrata General (arts. 40;70)
      - 3.1.1.1. Procedimiento (arts. 41;71)
    - 3.1.2. Prorrata Especial (arts. 42;72)
  - 3.2. Regularización de deducciones (arts. 43;73 y 74)
    - 3.2.1. Procedimiento de regularización (arts. 44;75)
    - 3.2.2. Regularización por transmisión (arts. 45;76)
4. Deducciones previas a la actividad (arts. 46;77 a 80)

Como puede apreciarse, puede hablarse de cuatro procedimientos de deducción: 1) cuando todas las operaciones que se realizan en una o varias actividades dan derecho a deducción; 2) cuando algunas operaciones de la actividad dan derecho a deducir y otras no; 3) cuando se realizan varias actividades y en ellas se producen las circunstancias 1) y 2); 4) cuando aún no se realiza ninguna actividad.

Tener claramente asumido este esquema evita errores frecuentes, como el de aplicar la regla de prorrata cuando se realizan varias actividades diferenciadas y en cada una de ellas hay adquisiciones directa y exclusivamente relacionadas con la misma. Pero no se debe, sin más, en tales casos calcular una prorrata común según el volumen total de operaciones con derecho a deducción respecto del total de las realizadas. Quizá esta

## estudios

forma es la que puede autorizarse bajo el título de “deducción común” que, hasta la fecha, parece un concepto indeterminado de la ley (artículo 37.3).

Todo esto debe completarse, desde el punto de vista funcional, con la referencia a las regularizaciones que son técnicas de ajuste fiscal cuyo origen debe encontrarse tanto en cautelas de tributación, como en la garantía de la neutralidad del impuesto.

También en este aspecto suelen cometerse errores. Junto con el indicado de la prorrata y el concepto económico de autoconsumo interno éste es el tercero más frecuente en la aplicación del I.V.A., si bien localizado en un número reducido de contribuyentes. Y es que la regularización sólo se produce en actividades con posibilidad de variación de prorrata. En otros casos es inútil la regla y el Registro de Bienes de Inversión.

### – La regularización de inversiones.

Intenta evitar los efectos indeseables que pueden derivarse de la deducción inmediata del I.V.A. soportado que permite la ley. Pero tales efectos sólo se producen si durante un tiempo próximo a la adquisición de los bienes de inversión se produce un cambio sustancial en el régimen de deducciones, bien sea por aplicación de la prorrata, bien sea por la inclusión en alguno de los regímenes que no permiten deducir el I.V.A. soportado (Régimen Simplificado, Recargo de Equivalencia y Régimen de Agricultura).

La explicación de la técnica exige atender a una ficción: se permite la deducción inmediata, pero se controla el cambio de régimen de deducción durante cinco años (diez para terrenos y edificaciones). En el año en que se produce el cambio de más de diez puntos en el porcentaje de prorrata debe regularizarse. Pero la regularización sólo afecta a la parte de I.V.A. soportado que hubiera correspondido deducir si la deducción no hubiera sido inmediata, sino proporcional al período de cinco o diez años de cautela.

Esta cautela afecta a cada bien y de ahí la necesidad de proceder a su anotación en un registro en el que consten las variaciones y regularizaciones que se han producido.

Con más trascendencia que la de mera peculiaridad aparece el régimen de regularización de deducciones por adquisición de bienes de inversión en caso de transmisión de tales bienes en el período de regularización. La entrega realizada cierra y califica el citado período y la regularización

## estudios

se produce de una sola vez por los años restantes. La prorrata de comparación no es la del año de la entrega, sino el cero o el cien por ciento, según que la operación esté exenta o no sujeta, en el primer caso, o gravada, en el segundo. Y, además, se regulan dos cautelas bajo la forma de límites de deducción, lo que obliga a cálculos ajenos a la operación de regularización. Un último aviso puede completar la reflexión sobre este procedimiento: la ley dice (art. 45) que se aplica cuando los bienes de inversión se transmiten antes de su utilización; en cambio, el Reglamento añade el inciso "incluso", con lo que amplía de forma ilegal el ámbito de aplicación.

La otra regularización peculiar de deducciones aparece en el apartado 4 del artículo 46 de la ley y se refiere a las deducciones anteriores al ejercicio de la actividad.

En sí, tanto este artículo como el 31.2, en cuanto se corresponde con él, parten de un concepto inicial erróneo. Es cierto que la liquidación del impuesto sólo puede llevarla a cabo el sujeto pasivo. Y también lo es, porque no puede ser de otro modo, que sólo hay sujeto pasivo si alguien realiza operaciones sujetas al impuesto. En el año 1981, cuando se creía que la aplicación del I.V.A. sería inmediata, en los cursos de preparación al nuevo impuesto que se desarrollaron en la Escuela de Inspección Financiera, los inspectores plantearon dos graves problemas: qué hacer con el I.V.A. soportado en adquisiciones previas a la condición de sujeto pasivo y qué hacer para evitar una carga fiscal inequitativa, cuando las instalaciones previas se prolongaban durante mucho tiempo antes de acceder a dicha condición subjetiva siendo, incluso, absorbidas por el plazo de caducidad del derecho a la deducción del I.V.A. soportado.

La solución era evidente: había que instrumentar un método que permitiera la deducción aun a favor de aquéllos que no eran sujetos pasivos porque no realizaban hechos imposables y, lógicamente, había que regular el método con todas las cautelas que fueran necesarias para salvaguardar los derechos en juego.

El error de la ley y de su reglamento estriba en que tanto el artículo 30 como el 46 se refieren a la deducción provisional que puede practicar un sujeto pasivo cuando dicho sujeto es inexistente. Esta deducción es un crédito impositivo a favor de un potencial contribuyente y, por tanto, no puede asimilarse a deducciones del sujeto pasivo.

Pero, precisamente porque existe esta distinción, es por lo que no es correcto mantener que si no se sigue el procedimiento establecido en los artículos 30 y 46 de la ley, y los correspondientes de su desarrollo reglamentario, no cabe deducir las cuotas soportadas antes del ejercicio efectivo de la actividad. Son dos procedimientos diferentes: el derecho a deducir

## estudios

provisionalmente por quien no es sujeto pasivo es un derecho excepcional, ajeno a la técnica general del tributo y sometido a todos los condicionantes que ordene la ley; en cambio, el derecho a deducir del sujeto pasivo es algo solamente limitado por las normas generales de la deducción y, por tanto, practicable, en cuanto no haya caducado el derecho. Es decir, los artículos 31.b y 46 de la ley, son limitativos para quien, por no ser sujeto pasivo, pretenda la devolución del I.V.A. soportado, al acabar el año natural; en cambio, quien prefiera esperar a la deducción respecto del I.V.A. devengado no se ve afectado por aquellos preceptos, sino por los artículos 30, 31.a, 32 a 45 y 47 que disciplinan el régimen general de deducciones a favor de los sujetos pasivos del impuesto.

Hechas estas advertencias, el régimen de deducción provisional y previa es elemental: 1) se excluyen las cuotas soportadas en la adquisición de terrenos; 2) no se permite aplicar este régimen sin presentar previamente una declaración especial (Impreso modelo 033, aprobado por O.M. de 30 de diciembre de 1985), aunque la Administración ha entendido erróneamente que si no se presenta tal declaración las cuotas soportadas no son deducibles ni siquiera cuando se realice la actividad y no haya transcurrido un año desde que se soportaron, como prevé el artículo 36.3 de la ley para el régimen general de deducciones (T.E.A.C. 23-3-88); 3) se exige proponer una prorata provisional (que puede ser el 100 por ciento si se estima que todas las operaciones a realizar darán derecho a deducir); 4) se extiende el régimen de adquisiciones previas al ejercicio de actividades diferenciadas (porque no se podría deducir la cuota soportada en la adquisición de un bien o servicio para una actividad que no se realiza aún y que cuando se lleve a cabo será distinta y diferente de la que antes se realizaba) y a los casos de interrupción de actividad por más de un año (de hecho en Derecho, en ese tiempo no hay sujeto pasivo) lo que abunda en el argumento de que toda cuota soportada un año antes puede deducirse en el régimen general sin más condicionantes; 5) y se ordena que quien disfrute de este régimen especial no puede acogerse en tres primeros años de ejercicio de sus actividades profesionales o empresariales a los regímenes Especiales Simplificados, de Agricultura y de Recargo de Equivalencia (se supone que en cualquier actividad, lo que llevaría a la incoherencia legal de que aquél que, siendo mayorista de un producto y habiendo disfrutado del régimen especial de deducciones, deseara iniciar una actividad de minorista, no tributaría por el Recargo de Equivalencia, con lo que se demuestra que este régimen no es obligatorio, de ahí que, en la ley, el artículo 46 se refiera a "acogerse" y el 65 a "acogidos" e, igualmente, el artículo 146 del Reglamento del Impuesto).

## estudios

La prorrata provisional se aplica tantos años cuantos transcurran antes del ejercicio de la actividad y se regulariza aplicando el “porcentaje definitivo que globalmente corresponda al período de los tres años” primeros de ejercicio de la actividad. El hecho de que se haga referencia a “porcentaje global” y no a la “prorrata promedio”, exige que se calcule una prorrata independiente por dicho período trienal, es decir, relacionando el total de las operaciones realizadas con el de las que dan derecho a deducir. El resultado, claro, podrá ser diferente al que resultaría de obtener el promedio de prorratas de los tres primeros años.

El problema se complica respecto de los bienes adquiridos antes del ejercicio de la actividad y que tengan la calificación de bienes de inversión (art. 74 del Reglamento) ya que el artículo 46 parece referirse a dos regularizaciones: una primera en el cuarto año de ejercicio de la actividad (antes no puede calcularse la “prorrata global” de regularización) lo que puede llevar a una peculiar retroactividad o a una situación imposible.

No obstante esta explicación, lo cierto es que el artículo 46.5 en su redacción literal puede llevar a una situación imposible si se precisa que antes del ejercicio de la actividad no cabe determinar una prorrata global calculada con los tres primeros años de ejercicio.

El ejemplo anterior permitió el cálculo porque el período de regularización alcanzaba a los tres años de ejercicio de la actividad. Piénsese en: adquisición en 1986; enajenación en 1987; primer ejercicio de la actividad: 1991; prorrata global en 1993; regularización de la regularización de 1987. ¿*Quid* de la prescripción?

El asunto puede plantear más problemas si se considera una transmisión gravada con derecho a una regularización favorable al administrado y con derecho a devolución seis años después.

### — *La regularización de los regímenes especiales.*

El Régimen Simplificado, el Recargo de Equivalencia y el Régimen de Agricultura determinan la condición de actividad diferenciada para las afectadas por ellas respecto de las demás realizadas por el mismo sujeto pasivo. El tratamiento de los bienes de inversión en estos regímenes es muy peculiar.

1) El artículo 53.6 excluye del Régimen Simplificado la transmisión de bienes inmuebles y de inversión. Ello significa que por tal operación hay que repercutir el I.V.A., cuando proceda, pero no se dice qué ocurre

## estudios

con las adquisiciones que, por definición, suponen una transmisión. Se entiende que si se adquiere, el I.V.A. soportado no se puede deducir, y que si se transmite, hay que ingresar el I.V.A. repercutido; pero no parece tal solución ni lejanamente equitativa, dentro del injusto sistema que permite un cálculo objetivo de cuota diferencial sin atender a las inversiones realizadas. De ahí que podría prosperar una reclamación del I.V.A. soportado en adquisiciones de bienes de inversión (igual que ocurre con las importaciones, pero sin el efecto inequitativo descrito si se refieren a productos de la actividad), puesto que en el régimen especial están excluidas las “transmisiones” que responden, como concepto, a una enajenación, pero que no son hecho imponible (“entregas”).

2) En el Régimen de Agricultura, según lo dispuesto en el artículo 56 de la ley, no hay derecho a deducir el I.V.A. soportado en las adquisiciones de bienes de inversión, pero si hay puede haber obligación de repercusión. Se dice “puede” porque es evidente que si el bien se adquiere estando el sujeto pasivo en el Régimen de Agricultura no es aplicable a la transmisión la exención prevista en el artículo 8.1.25 porque la exclusión de deducir no es por el artículo 32.4 y 5.

3) Para el Régimen del Recargo de Equivalencia se establece una disciplina peculiar (art. 64 de la ley); no hay obligación de repercutir el I.V.A. en la transmisión de bienes de inversión afectos a la actividad de minorista, ni se puede deducir las cuotas soportadas en la adquisición de bienes de inversión que se utilicen exclusivamente en la realización de esta actividad de comercio. La prorrata estimada a efectos de regularización es el cero por ciento. Por otra parte, es difícil que se dé el caso de un mismo sujeto pasivo con actividad comercial incluida y excluida a lo largo del tiempo de este régimen especial.

### B) LA ORDENACION JURIDICA

a) Las normas generales.

a') *La naturaleza.*

La naturaleza de la deducción se define en el artículo 30 de la ley y en el idéntico artículo 59 del Reglamento. Dicha naturaleza se deduce tan

## estudios

sólo de la palabra “podrán”. Es decir, la deducción es un derecho y no una obligación, lo que tiene una importancia fundamental a efectos de regularizaciones inspectoras en un doble sentido: 1) lo no deducido voluntariamente por el contribuyente no puede restarlo la Administración cuando comprueba la deuda tributaria debida por aquél; 2) la no deducción de cuotas soportadas deducibles no puede pretender el contribuyente ejercitarla en el momento de la liquidación inspectora, porque el artículo 36.3 exige que siempre se deduzca en declaraciones-liquidaciones. Es decir, una inspección no interrumpe el derecho a deducir lo deducible no deducido, dentro del plazo del año desde que se soportaron las cuotas, aunque no se puede lograr que así se lleve a cabo en la regularización inspectora. Igual cabe decir de las liquidaciones provisionales (art. 70) que deberán indicar las cuotas devengadas y soportadas deducibles que se han tenido en cuenta a efectos de fijar la cuota diferencial, con el fin de no privar al contribuyente de su derecho a deducir cuotas no deducidas que excedan de las fijadas provisionalmente por la Administración. Sobre esta misma cuestión debe verse el artículo 60.1 párrafo segundo respecto de la trascendencia que para la deducción tienen la inspección o los requerimientos.

Como la deducción es un derecho (arts. 33, 35 y 36) es tan sólo un componente objetivo de la estructura del I.V.A., igual que otras deducciones lo son en el I.R.P.F. o en el Impuesto sobre Sociedades. Pero el tributo, como tal, no tiene más cuota que la que se deriva de aplicar el tipo a la base imponible. Esa es la liquidación individual que se exige operación por operación en cada devengo. Y otra cosa es la deuda exigible periódicamente, de la que se permiten deducciones, aunque lógicamente esta deuda se deriva de aquella cuota y corresponde a aquél que es sujeto pasivo por realizar operaciones sujetas al impuesto.

Dos disposiciones de 1987 y 1988 han confirmado la naturaleza de las deducciones antes expuestas. Ambas disposiciones se han producido por causa de catástrofes. Así, el Real Decreto-Ley 4/1987 se refiere a minorar “la cuota tributaria correspondiente al Impuesto sobre el Valor Añadido en la adquisición de automóviles” para sustituir otros. E igual el Real Decreto-Ley del verano de 1988.

### *b') Contenido.*

Este planteamiento aclara los requisitos exigidos para practicar la deducción y que inicia en su enumeración el artículo 30 de la ley bajo el

## estudios

título “ámbito” quizá por referirse a la delimitación del derecho:

1) Sólo pueden deducir quienes hayan sido sujetos pasivos, liquidando en su momento el tributo (las exenciones, con o sin derecho a deducir, exigen igualmente liquidar para llegar al resultado de existencia de cuota). La excepción se produce en el régimen extraordinario previsto para quienes no han sido sujetos pasivos porque no han iniciado aún el ejercicio de su actividad.

2) El minuendo de la deducción está formado por las cuotas devengadas en hechos imposables realizados en la Península y las Islas Baleares. Lo que no quiere decir que sólo estas cuotas sean las que determinan la deducción, como se deriva claramente del artículo 32.2.2 de la ley.

3) El sustraendo está formado por el I.V.A. soportado en adquisiciones de bienes y servicios e importaciones, pero para dar justificación a la prorrata no se proclama la deducción total de las cuotas soportadas, sino en la medida en que los bienes y servicios adquiridos o importados se utilizan en la realización de las operaciones que indica el artículo 32.

### *c') Requisitos subjetivos.*

Este apartado debería estar referido a “condiciones subjetivas” y así ocurre con los apartados a) y b). No así con el c) que sólo trata de cómo se deduce en los regímenes especiales. La redacción de la ley, no obstante ello, permite distinguir las tres situaciones subjetivas más generalizadas en el I.V.A.:

- Los sujetos pasivos son quienes realizan operaciones sujetas al tributo. Para ellos, la ley exigía haber presentado una declaración de comienzo de la actividad (art. 154 del Reglamento). El reglamento (Disposición Transitoria Sexta) eximió de este requisito a quienes sólo realizan operaciones exentas, a los dados de alta en las Licencias Fiscales y a quienes ya vinieran recibiendo etiquetas para sus declaraciones. Pero, además, el artículo 60 añadió un párrafo que mataba el rigor de la ley: si no se había presentado la declaración inicial no cabía deducir las cuotas soportadas, pero se autorizó a hacerlo desde que aquélla se presentara (no se dice con qué antelación se producen los efectos, pero debe ser el año el tope máximo,

## estudios

según indica el artículo 36); esta medida pretende salvar la situación de ignorancia de aquel contribuyente que viniera declarando e ingresando el I.V.A. devengado sin restar el deducible. Por ello se completa la excepción con igual derecho para quien declara el I.V.A. devengado aunque no presentara la declaración inicial, si no hubo antes requerimiento o inspección. Es decir, si alguien declara el I.V.A. devengado y no el deducible y es inspeccionado, no cabe deducción. Si alguien no declara el I.V.A. devengado ni el deducible y se le requiere, puede deducir (art. 70 de la ley versus el párrafo que se comenta). Si alguien declara el I.V.A. devengado y no el deducible y se le requiere que presente la declaración inicial (Modelo 030) no puede deducirse el I.V.A. soportado antes de dicha declaración. Lo que es un resultado bastante incoherente.

- Quienes no son sujetos pasivos, porque no realizan operaciones, no podrían deducir el I.V.A. soportado. Se establece, por tanto, un régimen peculiar (art. 46 de la ley y 77 y sig. del Reglamento) que sólo puede tener como objeto permitir que se deduzca antes de ejercer la actividad, es decir, que exista sustraendo sin minuyendo y, por tanto, que pueda solicitarse la devolución de una diferencia entre I.V.A. devengado y soportado imposible (art. 77.8 del Reglamento). Este régimen supone la propuesta de una prorrata de deducción, que puede ser el cien por ciento si se espera que las operaciones de la actividad a realizar den todas derecho a deducir. Dicho porcentaje se aplica a todas las deducciones a practicar menos a las correspondientes a adquisición de terrenos (art. 46.1, párrafo segundo). Hay que esperar al ejercicio de la actividad por tres años para poder calcular la prorrata global (como explica el art. 78.2 del Reglamento para distinguirla de la prorrata promedio) que sirva para regularizar las deducciones anteriores al ejercicio de la actividad (arts. 78 a 80 del Reglamento). Este procedimiento sirve igual para las interrupciones por más de un año, en las que, lógicamente, tampoco hay sujeto pasivo porque, por definición, no hay hecho imponible. En definitiva, puede observarse que se trata de un régimen de regulación paralela a los generales, por descripción concreta o por referencias a otros preceptos. De ahí que deba concluirse diciendo que sólo se refiere a la deducción cuando no existe sujeto pasivo. Cuando ya exista (por realizar entregas o servicios sujetos al I.V.A.) se aplicarán las reglas generales y se podrá deducir todo el I.V.A. soportado durante un año antes (arts. 36 de la ley y 65 del Reglamento) aunque

## estudios

no se hubiera presentado la declaración previa al ejercicio de la actividad (Modelo 033) y con las peculiaridades anteriormente descritas para la declaración del ejercicio de la misma (Modelo 030).

Debe advertirse del silencio ilegal del artículo 77.9 del Reglamento, cuando calla lo expresamente dicho en la ley sobre la imposibilidad de estar en el Régimen Simplificado y en el Recargo de Equivalencia quien se hubiera acogido a este régimen de deducción previa.

### *d') Regímenes especiales.*

En los **Regímenes especiales** no hay deducción para el **Recargo de Equivalencia** (art. 64.3 de la ley). Para el **Régimen de Agricultura** podría dudarse si se lee con detenimiento el artículo 56 de la ley. En él se dice que no se exigen las obligaciones de liquidación y pago del impuesto, pero debería aclararse a qué liquidación se refiere el precepto. Está claro que no hay que liquidar en cada entrega o servicio a que sea aplicable el régimen, y que sí hay liquidación en las importaciones, adquisiciones con inversión del sujeto pasivo y transmisiones de bienes inmuebles, pero, puesto que la deducción es un derecho y no una obligación, debería haberse impedido aquél porque, si no es así, la previsión del artículo 56.2 es insuficiente ya que la compensación es un derecho diferente a la deducción o, si se quiere, alternativo, pero no prohibitivo. En el **Régimen Simplificado** el artículo 53 incurre en el error de referirse a las cuotas del impuesto (resultado de multiplicar el tipo por la base). No obstante ello, y entendiendo lo que quiere decir, debe analizarse lo que significa el apartado 6 del precepto. De tal modo que, si las importaciones, transmisiones de bienes inmuebles y de bienes de inversión quedan excluidas del régimen, parece evidente que permiten deducir el I.V.A. soportado y determinan la liquidación e ingreso por el I.V.A. devengado. El **Régimen de Bienes Usados** no afecta a la deducción sino a la base imponible de algunas operaciones (art. 59). El **Régimen de Agencias de Viaje** elimina la deducción en aquellas operaciones de cálculo diferencial de la base imponible (art. 61). Y el **Régimen de determinación proporcional de las Bases Imponibles** no efecta a la deducción (art. 63 de la ley).

### *e') Requisitos objetivos.*

La regularización en dos preceptos (arts. 32 y 33 de la ley) aclara la

## estudios

materia suficientemente y el Reglamento aún aclara más con añadidos a las reproducciones del texto legal: 1) Se puede deducir aunque no se haya satisfecho al repercutidor (pero a esta previsión reglamentaria hay que oponerle la excepción del artículo 35.2 de la ley); 2) Se pueden deducir las cuotas devengadas por importaciones, (en el mismo período) y por autoconsumos e inversión del sujeto pasivo (en el período siguiente); 3) Las cuotas deducibles han de estar devengadas, sin que puedan serlo las repercutidas antes del devengo (indebidamente); 4) El minuendo (I.V.A. devengado) condiciona el sustraendo (I.V.A. soportado deducible) en la relación directa exigida y definida minuciosamente en el artículo 61.4, 5 y 6 del Reglamento (se deduce por relación directa; hay relación directa si hay afectación exclusiva; no hay afectación exclusiva si: no hay afectación, no hay exclusividad, no son bienes del patrimonio empresarial o profesional o los bienes se destinan a usos particulares, SALVO MEDIANTE CONTRAPRESTACION; sí hay exclusividad si hay contraprestación o si los usos para necesidades privadas son accesorios; y a ello hay que añadir la previsión del artículo 72.2 para usos parciales); 5) Las operaciones que dan derecho a deducir pueden realizarse fuera del ámbito del I.V.A. (si hubieran permitido deducir de realizarse en él) o dentro de dicho ámbito (operaciones gravadas, exportaciones, regímenes aduaneros especiales, servicios relacionados con la exportación, servicios exentos de las agencias de viaje y muestras sin valor o prestaciones gratuitas para publicidad y promoción). De todo ello sólo cabe destacar la doble definición reglamentaria de establecimiento permanente (art. 61.3.1.e) y art. 21) al decir lo que no es y lo que es 6).

Las cuotas no deducibles han hecho nacer muchas discrepancias doctrinales y prácticas, sobre todo si se piensa que la mayor parte de ellas van a romper la tantas veces proclamada neutralidad del I.V.A. (viajes y comidas empresariales, por ejemplo). La regulación reglamentaria ha respetado, en general, el texto legal, destacándose aquí sólo los añadidos: 1) la posibilidad de deducir las cuotas soportadas por los servicios de cesión y distribución de películas (lógica, pero ilegal); 2) la posibilidad de deducir las cuotas soportadas en adquisiciones de muestras gratuitas, objetos publicitarios y los bienes y servicios destinados a atenciones a clientes, asalariados o terceros (es decir, no son deducibles las cuotas si se paga lo que adquiere un tercero, pero sí lo son si se adquiere y se regala o se cede mediante contraprestación o como autoconsumo sujeto al tributo).

Esta confusa referencia del artículo 62.1.5.b) al apartado 2.2 del mismo precepto es difícil de desentrañar: a) No se deduce por lo adquirido para atenciones; b) sí se deduce si se adquiere antes de la atención; c) sí.

## estudios

se deduce si se adquiere exclusivamente para la atención como entrega o cesión de uso; pero si es cesión de uso la operación debe estar sujeta al tributo. Con esto cabe entender que no se deduce si no se adquiere (cesión para ceder, pagar por un tercero), ni si el bien no se adquirió para ser cedido (se supone que tratándose de un bien que por sí mismo no da derecho a la deducción).

### *f') Requisitos formales.*

El artículo 34 de la ley tiene su verdadero desarrollo en el Real Decreto 2402/1985, de 18 de diciembre, pero sus problemas son diversos: 1) El artículo 63 del Reglamento permite la expedición de facturas por persona distinta, autorizada, a la que realizó la operación, pero exige diversas facturas para adquisiciones en común lo que no debe afectar a comunidades de bienes que, por sí mismas (art. 15.2 de la ley) sean sujetos pasivos del tributo; 2) El citado artículo 63 incluye como requisito del documento que justifica la deducción que esté registrado por el adquirente (pero no se exige así en el artículo 8 del Real Decreto de 1985, en sus artículos 7 y 8); 3) Se deduce sólo lo consignado como cuota repercutida (lo que plantea problemas en caso de discrepancia en el tipo con regularización posterior a la emisión y envío de la factura).

Asistemáticamente, el artículo 36 contiene requisitos formales: 1) se deduce en la declaración-liquidación; 2) se exige conservar el justificante de la repercusión o del pago (para los casos del artículo 35.2).

### *g') Requisito temporal.*

El devengo determina el nacimiento del derecho (lo que se repite: arts. 32.2 y 34.1) salvo en los casos de importación, autoconsumo y de inversión del sujeto pasivo. Pero la justificación exige la factura o el pago, respectivamente.

Tal derecho debe ejercitarse en el mismo período de declaración-liquidación en que se soportó la cuota deducible o en las de los sucesivos hasta un año. Si la resta "I.V.A. devengado - I.V.A. soportado deducible" es negativa cabe compensar de forma sucesiva e ininterrumpida hasta 5 años en que caduca el derecho. Antes, pudo pedirse la devolución.

## estudios

### *h') Rectificación de las deducciones.*

Quizá el artículo 47 de la ley del I.V.A. ha quedado derogado por el Real Decreto 2402/1985, de 18 de diciembre (artículo 9), dictado al amparo de la autorización de la Disposición Adicional Séptima de la ley 10/1985, de 26 de abril, que se refería a los requisitos de la factura. Según el Decreto: 1) la rectificación es obligatoria; 2) se debe hacer de forma inmediata al descubrimiento de su causa (salvo que suponga mayor cuota repercutida, en cuyo caso, no cabe rectificación después de la entrega si el adquirente no es empresario o profesional, o después de un año si lo es); 3) exige nueva factura con serie distinta (salvo que el adquirente no tenga factura completa, en cuyo caso basta una nota de abono) y en los casos de rappel es suficiente la referencia a las facturas modificadas.

### *i') Las deducciones parciales.*

El propio artículo 30 se refiere al derecho de deducción parcial al decir que las cuotas soportadas se deducirán "en la medida" en que los bienes y servicios adquiridos se empleen en la realización de operaciones que dan derecho a deducción, según el artículo 32.

Los supuestos de deducciones parciales son muy claros en la ley: 1) Si se realizan varias actividades y éstas son distintas (grupos de la C.N.A. E.), no accesorias (más del 5 por ciento de operaciones respecto del volumen de la principal) y diferenciadas (por diferencias de prorrata superior a 50 puntos o por diferencia en los regímenes de aplicación, en los términos del artículo 6.3.3.a) y b)), la deducción del I.V.A. soportado se desagrega según el destino de las adquisiciones con aplicación de la regla de prorrata sólo para adquisiciones de empleo común y, sin perjuicio de una deducción común autorizada (art. 37); 2) **En cada actividad** (aun dentro de las diferenciadas, y motivando esta condición) se considera si hay operaciones que no dan derecho a deducir y si es así se aplica la prorrata en su modalidad general (art. 38) o en la especial (art. 42).

El desarrollo reglamentario de esta materia incurre en graves excesos de legalidad. Así, en el artículo 70.3, la referencia a los establecimientos y sus costes (1), la definición del arrendamiento inmobiliario como actividad típica y habitual, sin que el fundamento de esta calificación pueda encontrarse en el artículo 4.4 de la ley (4) y la inclusión de indemnizaciones por seguros y subvenciones (6 y 7). El cálculo de la prorrata es una materia tan trascendente (art. 10 de la Ley General Tributaria) que no

## estudios

puede admitirse esta licencia administrativa.

Debe advertirse que, en el caso de los arrendamientos la previsión legal podría llevar a que si un sujeto pasivo realiza como únicas operaciones sujetas al I.V.A. el arrendamiento de un local (gravado) y varias viviendas (exento) aunque hubiera sujeción por el artículo 4 no habría actividad empresarial típica y habitual (toda una experiencia de más de veinte años lo avala así en el I.G.T.E.) y, por tanto, la prorrata sería  $0/0 = 1$ , es decir, el 100 por ciento (o un número irracional que tiende a infinito).

También es ilegal el apartado 5 del artículo 70: añade “prestación de servicios” al concepto legal de “ejecución de obras con aportación de materiales” y da como una alternativa el texto de la ley (“el sujeto pasivo podrá tomar como importe de la operación...”) inventando otra (“multiplicar la contraprestación por el coeficiente resultante de dividir la porción de coste soportada en territorio peninsular español e Islas Baleares por el coste total de la operación”, con el claro error: todo coeficiente multiplica; resultante de una división es un cociente).

Un problema especial se plantea en el artículo 40.4 de la ley cuando obliga a computar también las operaciones “no sujetas al I.V.A.”. Una primera aproximación parece excluir toda operación no sujeta ajena al ejercicio de la actividad (ap. 2.2), pero, aún así, y considerando el artículo 5 de la ley, extraña que haya de computarse “la entrega de dinero” por la que se realizan adquisiciones (lo que no está excluido en el apartado 3.5).

### b) La deducción por quien no es sujeto pasivo.

La regulación del artículo 46 tiene un erróneo desarrollo en el artículo 80 del Reglamento, que alude a “sujetos pasivos” inexistentes; y la ilegalidad reglamentaria del artículo 77.9 tuvo que subsanarla la Disposición Adicional de la ley 48/1985 (referida al I.R.P.F.).

De los cinco artículos que desarrollan la materia lo más destacable se encuentra en el 77.1 y 2. La ley establecía un derecho condicionado a un requisito: “se podrá deducir si se presenta declaración”. El Reglamento dice otra cosa más: “las cuotas anteriores a la actividad no serán deducibles sin declaración”. Y esa es la diferencia. La ley permitía deducir —y pedir la devolución— cuando aún no hay sujeto pasivo, ni operaciones gravadas que determinen I.V.A. devengado, y era esta situación que la ley condicionaba; no la deducibilidad objetiva de las cuotas soportadas (como

## **estudios**

hace en el artículo 33). Para éstas no puede el Reglamento negar su carácter de deducibles siempre que no haya transcurrido más de un año desde que se soportaron (artículo 36.3) y para ello no hace falta recurrir a la ficción de la recepción tardía que, en último extremo, sería válida puesto que el I.V.A. es deducible desde que se soporta y se entiende soportado desde que hay un documento que lo justifique (art. 36.4).

