

## REGULARIZACIÓN DE LAS DEDUCCIONES APLICABLES A LOS BIENES DE INVERSIÓN EN EL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO

Adela de la Luz DE LA OSA FONDÓN  
Profesora-Tutora de la UNED de Calatayud

**RESUMEN:** La ley del IVA en su artículo 108 define el concepto de bien de inversión. Con el objeto de evitar posibles distorsiones o fraudes en el impuesto se establece un mecanismo de ajuste en los bienes de inversión, que va más allá de la del ejercicio en que se adquiere. Trabajaremos el momento de la adquisición del bien, partiendo de la prorrata definitiva del ejercicio anterior, como provisional. Al final del ejercicio, debemos calcular la prorrata definitiva de este año y hacer el ajuste pertinente, reflejando la diferencia positiva o negativa. En los bienes de inversión debemos de regularizar el IVA que deducimos en el periodo de adquisición, durante los cuatro o nueve años naturales (si se trata de terrenos o construcciones) siguientes a aquel en los que el sujeto pasivo los adquirió.

Este período empieza a contar a partir del año natural en que entren en funcionamiento los bienes de inversión.

**Palabras clave:** Impuestos; bienes; inversión; deducción.

**ABSTRACT:** The VAT law in its article 108 defines the concept of capital assets. In order to avoid possible distortions or frauds, it establishes an adjustment mechanism in this type of property that goes beyond that of the year in which it is acquired. We will work at the time of acquisition of the asset with the final prorate of the previous year as provisional. At the end of the year, we must calculate the final prorate for this year and make the relevant adjustment, reflecting the positive or negative difference. In investment property we must regularise the VAT that we deduct in the acquisition period during the four or nine (in the case of land or buildings) natural years following that in which the taxpayer.

This period begins to count from the calendar year in which the investment assets come into operation.

**Keywords:** Tax; capital assets; investment; deduction.

## INTRODUCCIÓN

Son bienes de inversión los bienes corporales, muebles, semovientes (ganados y animales principalmente) o inmuebles que, por su naturaleza y función están normalmente destinados a ser utilizados como instrumentos de trabajo por un período de tiempo superior al año, es decir, que van a estar afectos a la actividad de la empresa a largo plazo. Se excluyen de dicho concepto todos aquellos bienes que, aun siendo duraderos, tiene un valor de adquisición individualizado inferior a 3.005,06 euros excluido el IVA soportado<sup>1</sup>.

En la adquisición de bienes de inversión el sujeto pasivo podrá deducir la cuota soportada de forma directa e inmediata. Si bien, la Ley no olvida que estas cuotas así deducidas, deberán regularizarse (es decir aumentar o disminuir la deducción practicada) si se dan determinadas circunstancias que alteren el cumplimiento de los requisitos iniciales.

Estas regularizaciones sólo se practicarán cuando, entre el porcentaje de deducción definitivo correspondiente a cada uno de dichos años y el que prevaleció en el año en que se soportó la repercusión, exista una diferencia superior a diez puntos. Por tanto, cuando se deba practicar una regularización de los bienes de inversión, este hecho provocará un incremento o un descenso en la cuota derivada del régimen simplificado.

El sistema de deducción diseñado en la LIVA<sup>2</sup> para los bienes de inversión, es un sistema de deducción directo e inmediato siempre y cuando se cumplan los requisitos exigidos por la Ley y el Reglamento<sup>3</sup>: requisitos subjetivos, objetivos, temporales y formales; en tal caso, el sujeto pasivo podrá deducir la cuota soportada en la adquisición de bienes de Inversión de forma directa e inmediata.

Es directa e inmediata la deducción en el siguiente sentido: a diferencia de lo que ocurre con el coste de adquisición de un inmovilizado que se amortiza sistemáticamente en función de la vida útil, la deducibilidad de las cuotas soportadas no se practica sistemáticamente en función de la vida útil de elemento (exceptuando el período de regularización de 5 años —10 para terrenos y edificaciones—) sino que la cuota soportada se deduce directamente en el período impositivo que se cumplan los requisitos antedichos.

---

1. El IVA repercutido o devengado sería aquel que el empresario o profesional, como autónomo o empresa, cobra a los clientes. Es decir, es la cantidad porcentual que se debe añadir al coste neto del producto o servicio que se está ofreciendo, y por el que pagan los clientes. El IVA soportado sería exactamente lo contrario. Es decir, si yo compro un ordenador para desempeñar mi actividad, estaré soportando el IVA que se devenga la otra entidad que me está vendiendo el ordenador.

2. Ley 37/1992, de Impuesto sobre el Valor Añadido.

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

Ahora bien la Ley no olvida que estas cuotas así deducidas deberán regularizarse (es decir aumentar o disminuir la deducción practicada) si se dan determinadas circunstancias que alteren el cumplimiento de los requisitos iniciales.

Cuando una sociedad adquiere un bien de este tipo y su negocio se reduce a una sola actividad sujeta y no exenta al IVA, el soportado en este tipo de bienes será perfectamente deducible.

La dificultad surge en el tratamiento del IVA soportado cuando una sociedad tiene más de una actividad y alguna de ellas está exenta del impuesto.

En este caso debemos utilizar la prorrata en el IVA. Es lógico que si alguna de las actividades está exenta de IVA, el que soporte en los gastos e inversiones no será deducible en su totalidad, sino solo en la parte que determine la prorrata. La parte de IVA que será deducible irá a la cuenta y el resto, el no deducible, formará parte del gasto o del inmovilizado al que se refiera.

## CONSIDERACIÓN DE BIENES DE INVERSIÓN

Según la normativa de Hacienda, un bien de inversión, es un gasto por aquello adquirido con el objeto de utilizarlo para un negocio durante más de un año. Es decir, su ciclo de vida tiene que ser superior a 12 meses.

Por lo tanto, este bien no tiene como finalidad ser vendido, por ejemplo. Por supuesto el producto adquirido tiene relación directa con el negocio, siguiendo las reglas genéricas de deducción de impuestos. Si la finalidad de la adquisición del bien no tiene relación con la actividad o negocio, no podrá ser considerado como bien de inversión.

Será, entonces, bienes que no pueden ser fungibles, no pueden ser consumibles; es decir, si por ejemplo el empresario es el propietario de un bar y adquiere una gran partida de bebida, por mucho que vaya a ser consumida en más de un año, no sería considerado bien de inversión y por ende no deducible el IVA soportado.

Como consecuencia, solo se considerarán bienes de inversión los bienes “corporales, muebles, semovientes o inmuebles”, tal y como indica la normativa<sup>4</sup>. La propia normativa específica<sup>5</sup>, en sentido negativo, qué compras NO serían consideradas bien de inversión, siendo:

- accesorios y piezas de recambio comprados para reparar otros bienes de inversión.

---

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

5. Artículo 108 LIVA. Concepto de bienes de inversión.

Uno. — A los efectos de este impuesto, 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 a un año como instrumentos de trabajo o medios de explotación.

Dos. — No tendrán la consideración de bienes de inversión:

- 1.º Los accesorios y piezas de recambio adquiridos para la reparación de los bienes de inversión utilizados por el sujeto pasivo.
- 2.º Las ejecuciones de obra para la reparación de otros bienes de inversión.
- 3.º Los envases y embalajes, aunque sean susceptibles de reutilización.
- 4.º Las ropas utilizadas para el trabajo por los sujetos pasivos o el personal dependiente.
- 5.º Cualquier otro bien cuyo valor de adquisición sea inferior a quinientas mil pesetas.

- obras para reparar otros bienes de inversión.
- envases y embalajes, por mucho que puedan ser usados de manera que duren más de un año.
- uniformes.

Estas excepciones deben ser anotadas en la propia contabilidad del empresario, como gastos y adjudicarles la categoría correspondiente de compra, para poder deducir los impuestos correspondientes de la manera normal.

El siguiente aspecto, muy importante para saber si un gasto puede entrar en la consideración de un bien de inversión, es cuánto ha costado. Algo que se analizará desde la Ley de IVA, por un lado, y desde la Ley de IRPF<sup>6</sup>, por otro.

A la hora de tener en cuenta el precio de compra del bien, hay que considerar el precio de adquisición, sin tener en cuenta el IVA, es decir, mirando solo la base imponible.

### **Bienes de inversión a efectos de IVA**

El importe para considerar un bien de inversión a efectos de IVA es de 3005,06 euros. Pensemos que este es el importe solo de la base imponible, por lo que al hacer el cálculo no deberemos incluir el IVA<sup>7</sup>, ya que se deberá proceder a deducirlo de manera habitual.

Para calcular el límite de 3.005,06€ para calificar un bien como de inversión, debe entenderse que dicho límite es el valor de adquisición del bien, es decir, el precio satisfecho por el adquirente que, por tanto, no incluye el IVA que recae sobre la correspondiente operación. Además, ese límite de 3.005,06€ debe aplicarse a cada bien independiente que tenga sustantividad propia y no a un conjunto de bienes aunque estén relacionados entre sí.

Si se trata de un bien de inversión se podrá recuperar el IVA soportado en el mismo período en el que el bien se adquirió a través de la correspondiente deducción.

El IVA de los gastos corrientes, se deduce de manera íntegra en el trimestre al que pertenezca, según la fecha de devengo de la factura que refleja este gasto. Por el contrario, si se trata de un bien de inversión, en un principio, podrá deducir la cuota soportada en la adquisición, de manera directa e inmediata, el ejercicio y trimestre que corresponda. Se debe reflejar en la casilla n.º 31 de la página 1, en el régimen general.

Pero existen determinadas circunstancias que pueden alterar esta deducción obligando a efectuar una regularización que disminuya la deducción practicada.

### **Bienes de inversión a efectos del IRPF**

La ley del IRPF no define específicamente qué debemos entender por bienes de inversión, tampoco lo hace la Ley del Impuesto sobre Sociedades<sup>8</sup>.

---

6. Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio.

7. Artículo 108 de la Ley del IVA

8. Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.

Generalmente, se identifican los bienes de inversión como aquellos activos que contribuyen a desarrollar la actividad de la empresa durante un plazo superior al año. Contablemente, su adquisición se activa en el inmovilizado intangible<sup>9</sup>, en el inmovilizado material<sup>10</sup> o en las inversiones inmobiliarias<sup>11</sup>.

Para el IRPF, si se trata de un bien de inversión, el gasto que se podrá deducir una persona en su actividad, no será el total pagado por su compra, sino que deberá calcular su gasto por amortización<sup>12</sup>. Esto quiere decir que, dependiendo del régimen fiscal en el que esté incluido y del tipo de bien, podrá deducir un porcentaje u otro del importe de la compra, durante un período determinado de tiempo. Siempre que se practiquen amortizaciones, sin importar tu régimen fiscal, se deberá llevar un libro registro de bienes de inversión.

El importe para considerar un bien de inversión a efectos de IRPF debe ser superior a 300 euros; este importe no puede ser el de una factura recapitulativa a efectos

---

9. El concepto de inmovilizado intangible o inmovilizado inmaterial hace referencia a los bienes que emplea la empresa, de carácter duradero y naturaleza intangible. Dichos elementos serán amortizados según las características de cada uno de ellos y de la compañía. Para que el inmovilizado inmaterial aparezca en el balance es necesario que hayan implicado un gasto por parte de la empresa, ya sea por su compra a terceros o por su fabricación por la propia entidad. A diferencia del inmovilizado material, esta materia resulta un tanto compleja, sobre todo porque, para que sigan apareciendo en la contabilidad, deben ser capaces de generar ingresos con el tiempo. Ejemplos:

- Gastos de investigación y desarrollo con ánimo de descubrir nuevos conocimientos en los ámbitos científico y técnicos.
- Concesiones administrativas para conseguir derechos de investigación o de explotación proporcionados por las distintas administraciones públicas.
- Propiedad industrial: Incluye patentes, marcas, nombres comerciales, dibujos industriales y artículos, signos distintivos de producción y las diferentes manifestaciones presentes en la legislación específica de propiedad industrial.
- Fondo de comercio: conjunto de bienes inmateriales como la razón social, clientela y otros elementos de semejante naturaleza que implique valor para la empresa.
- Aplicaciones informáticas: uso de programas informáticos.
- Derechos sobre bienes en régimen de arrendamiento financiero: cuando la empresa haya ejercitado o tenga intención de ejercitar la opción de compra de un bien adquirido.

10. El concepto de inmovilizado material se define como aquellos bienes físicos de carácter duradero que la empresa requiere para desarrollar su actividad normal. Por esta razón permanecen en su patrimonio durante un periodo superior al año y en el momento de la adquisición no hay intención de venderlos. A diferencia del inmovilizado inmaterial, cuenta con una entidad física. Ejemplos:

- Construcciones: cualquier nave industrial, edificio, etc.
- Bienes naturales: fincas rústicas, solares urbanos, canteras, minas.
- Maquinaria.
- Instalaciones técnicas: se utilizan para contabilizar grandes estructuras creadas por construcciones, equipos o maquinaria, que forman una unidad.
- Mobiliario: equipos de oficina, muebles.
- Utillaje: moldes, plantillas, herramientas y pequeña maquinaria.

11. Las inversiones inmobiliarias son inmuebles (terrenos o edificios) que se tienen: Para obtener rentas, para obtener plusvalías o para obtener ambas.

Por el contrario las inversiones inmobiliarias no se tienen para: su uso en la producción o suministro de bienes o servicios, o bien para fines administrativos o su venta en el curso ordinario de las operaciones.

12. Amortizar es estimar el número de años en que el bien va a producir ingresos (vida útil) y repartir el valor de adquisición de esta inversión entre los años de vida útil. Así, cada año se imputará como gasto la parte correspondiente de amortización. La ley del IRPF y la de Sociedades establecen unas normas sobre como amortizar los bienes de inversión dependiendo del tipo de bien de que se trate y del régimen fiscal en el que desarrolles tu actividad: estimación directa normal, estimación directa simplificada o estimación objetiva.

de IVA; con esto queremos decir, que si hubieran adquirido varios productos mobiliarios (mesa, silla, lámpara para tu oficina...) y la cuantía del conjunto de todos fuese superior a 3.005,06 euros. Deberíamos considerar el precio como si de un único producto se tratara y no como varios importes individuales, que en conjunto superen las dos cifras citadas. Podemos comprobar que la adquisición de un bien puede ser considerada como bien de inversión no solo en relación con el destino, sino también en base al precio de su adquisición a efectos del IRPF, aunque no a efectos del IVA.

Pongamos algunos ejemplos para que quede más clara esta cuestión que son compras bastante comunes:

- ✓ programa informático o software.
- ✓ teléfono móvil.
- ✓ el mobiliario para poder trabajar, por mucho que trabajes en casa como freelance.
- ✓ ordenador, impresora...
- ✓ cámara fotográfica, cámara de vídeo...

Por tanto, como conclusión, podemos decir que para saber qué se considera bien de inversión, deberíamos tener en cuenta 4 factores principales:

- ✓ que se necesite el producto para poder desempeñar tu actividad económica, es decir, que el bien esté afecto a la actividad económica o empresarial.
- ✓ que su ciclo de vida sea superior a un año.
- ✓ que no sea un bien consumible.
- ✓ que se trate de un único producto cuya base imponible supere los importes de 300 euros, en concepto de IRPF, o de 3.005,06 euros, en concepto de IVA.

## **AFECCIÓN DE LOS BIENES DE INVERSIÓN**

### **Afectación de los bienes de inversión a la actividad empresarial o profesional**

La afectación de bienes a la actividad económica (o bienes afectos) consiste en la utilización de los mismos para la obtención de rendimientos. Si tenemos un equipo informático, por ejemplo, que utilizo en mi labor profesional, se entiende que es un elemento afecto a la misma y no para uso particular.

La afectación implica que los gastos de adquisición o mantenimiento son deducibles, siempre y cuando se disponga de la factura reglamentaria que los acredite.

### **Afectación parcial**

Esta consideración es una problemática muy habitual en la mayor parte de los autónomos, que tienen bienes afectos a su actividad, pero el problema surge cuando éstos se utilizan también para fines privados. No todos los elementos patrimoniales son susceptibles de afectación de manera parcial.

Cuando se trate de elementos patrimoniales que sirvan para el objeto de la actividad solo parcialmente y no de forma intensiva, la afectación se entenderá limitada a aquella parte de los mismos que realmente se utiliza para obtener beneficios a través de su actividad habitual. Debiéndose diferenciar aquellos gastos correspondientes a la parte del bien afecto a la actividad económica [ejemplo: inmueble utilizado para el ejercicio de un profesional (abogado, médico...) y también como vivienda particular], de aquellos que resulten externos a la actividad desarrollada.

Esto le permitiría deducir los gastos de arrendamiento, financieros y la amortización en proporción al número de metros afectos. Desde enero de 2018, se producen cambios significativos:

- En el caso de los suministros domésticos: el autónomo que trabaje desde casa y así se lo haya notificado a Hacienda, podrá deducirse un **30%** de los suministros de electricidad, gas, agua, telefonía e internet de la parte de la vivienda afecta a la actividad.
- Hasta el ejercicio 2017 la Dirección General de Tributos sólo aceptaba la desgravación en caso de disponer de contadores separados, algo nada habitual que deriva en la no deducción de estos gastos o, en su defecto, en la deducción errónea.

La Ley del IVA permite la afectación parcial de los bienes de inversión indivisibles (aquellos cuyo valor supere los 3.000 euros de base imponible), por lo que el IVA de los gastos derivados del uso de un automóvil.

Podrán ser deducibles al 50% (siempre y cuando la necesidad de los mismos esté justificada), mientras que en IRPF no podremos practicar ninguna deducción.

## RÉGIMEN DE AMORTIZACIÓN DE LOS BIENES DE INVERSIÓN

### **Amortización de los bienes de inversión en el régimen de estimación directa normal**

Rige directamente por las normas establecidas en el Impuesto sobre Sociedades<sup>13</sup>. Incluso existe la posibilidad de proponer a Hacienda un plan para la amortización de esa inversión. Es decir, la amortización de los bienes de inversión puede quedar

---

13. El método de estimación directa normal se aplica, con carácter general, a los empresarios y profesionales salvo que estén acogidos a la modalidad simplificada o al régimen de estimación objetiva.

Se aplicará siempre que el importe de la cifra de negocios del conjunto de actividades ejercidas por el contribuyente supere los 600.000 euros anuales en el año inmediato anterior o cuando se hubiera renunciado a la estimación directa simplificada.

#### **Cálculo del rendimiento neto**

Con carácter general, el rendimiento neto se calcula por diferencia entre los ingresos computables y los gastos deducibles, aplicando, con algunas matizaciones, la normativa del Impuesto sobre Sociedades.

En estimación directa normal son de aplicación los incentivos y estímulos a la inversión del Impuesto sobre Sociedades.

Como ingresos computables se entenderá la totalidad de los ingresos íntegros derivados de las ventas y de la prestación de servicios, que constituyen el objeto propio de la actividad así como, el autoconsumo y las subvenciones, entre otros.

Serán gastos, aquellos que se producen en el ejercicio de la actividad tales como los de suministros, los de consumo de existencias, los gastos del personal, los de reparación y conservación, los de arrendamiento y las amortizaciones, que se computarán en la cuantía que corresponda a la depreciación efectiva de los distintos elementos en funcionamiento, según el resultado de aplicar los métodos previstos en el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades. A estos efectos se puede consultar la tabla de coeficientes de amortización en el artículo 12.1.a) y disposición transitoria decimotercera de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades y el artículo 4 de su Reglamento, aprobado por Real Decreto 634/2015, de 10 de julio.

El rendimiento neto así calculado será reducido en caso de ser irregular y si se cumplen los requisitos previstos será minorado por la reducción por el ejercicio de determinadas actividades económicas, (arts. 32.2.1º, 2º y 3º Ley IRPF) o por la reducción por inicio de una actividad económica (art. 32.3 Ley IRPF).

regulada por una sobre vía: la estipulada por la normativa del IS o la propuesta por el contribuyente a la Administración Tributaria,

Por ejemplo, si a principios de año una persona adquiere un ordenador por 1.000 euros, podrá amortizarlo aplicando un coeficiente máximo de amortización del 25% o un período máximo de amortización de 8 años. Si elige amortizar lo más rápido posible, imputará como gasto por amortización el 25% de 1.000 euros (250 euros) durante los 4 años de su vida útil.

### **Amortización de los bienes de inversión en el régimen de estimación directa simplificada<sup>14</sup>**

Cabe su aplicación a los empresarios y profesionales cuando concurren las circunstancias que exponemos a continuación:

- Que sus actividades no estén acogidas al régimen de estimación objetiva.
- Que, en el año anterior, el importe neto de la cifra de negocios para el conjunto de actividades desarrolladas por el contribuyente no supere los 600.000 euros. Cuando en el año inmediato anterior se hubiese iniciado la actividad, el importe neto de la cifra de negocios se elevará al año.
- Que no se haya renunciado a su aplicación.
- Que ninguna actividad que ejerza el contribuyente se encuentre en la modalidad normal del régimen de estimación directa.

### **Obligaciones contables y registrales exigibles**

—**Actividades empresariales:** deben llevarse libros registro<sup>15</sup> de ventas e ingresos, de compras y gastos y el de bienes de inversión.

---

#### **14. Cálculo del rendimiento neto**

El rendimiento neto se calculará conforme las normas del Impuesto sobre Sociedades (ingresos menos gastos), **siguiendo el esquema expuesto en el apartado de estimación directa normal, con las siguientes particularidades:**

- Las amortizaciones del inmovilizado material se practican de forma lineal, en función de la tabla de amortización simplificada, especial para esta modalidad.
- Las provisiones deducibles y los gastos de difícil justificación se cuantifican exclusivamente aplicando un 5 por 100 del rendimiento neto positivo, excluido este concepto. No obstante, no se aplicarán cuando el contribuyente opte por aplicar la reducción por el ejercicio de actividades económicas.
- El rendimiento será reducido en caso de irregularidad y si se cumplen los requisitos previstos será minorado por la reducción prevista en el ejercicio de determinadas actividades económicas.

15. Libro registro de bienes de inversión. Deberán llevar este Libro registro los sujetos pasivos que tengan que practicar la regularización de las deducciones por bienes de inversión. En este libro se registrarán:

- Los bienes de inversión debidamente individualizados.
- Los datos precisos para identificar las facturas y documentos de Aduanas de cada bien.
- Por cada bien individualizado se registrará: la fecha del comienzo de su utilización, la prorata anual definitiva y la regularización anual, si procede, de las deducciones.

En los casos de entregas de bienes de inversión durante el período de regularización, se darán de baja del libro registro los bienes de inversión correspondientes, anotando la referencia al asiento del Libro registro de facturas emitidas que recoge la entrega, así como la regularización de la deducción efectuada con motivo de la misma. Las rectificaciones, en cuanto afecten a la regularización de las deducciones por adquisiciones de bienes de inversión, se anotarán en el Libro registro junto a la anotación del bien al que se refieran. Sólo se efectuará la rectificación de las anotaciones registrales cuando se hubiesen producido errores materiales al efectuar las mismas.



— **Actividades profesionales:** además de los libros mencionados en el apartado anterior, se llevará el libro registro de provisión de fondos y suplidos.

En nuestro ejemplo anterior, se podrá amortizar el ordenador un 26% como máximo cada año (260 euros durante 3 años y 220 euros el último año de su vida útil) o una cantidad lineal repartida en 10 años como máximo (100 euros anuales durante 10 años).

### **Amortización de los bienes de inversión en el régimen de estimación objetiva**

Se aplica el régimen de estimación objetiva exclusivamente a empresarios y profesionales (solo incluidas determinadas actividades profesionales accesorias a otras empresariales de carácter principal), que cumplan los siguientes requisitos:

—Que cada una de sus actividades esté incluida en la Orden del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas que desarrolla el régimen de estimación objetiva y no rebasen los límites establecidos en la misma para cada actividad.

—Que el volumen de rendimientos íntegros en el año inmediato anterior, no supere cualquiera de los siguientes importes:

—150.000 euros para el conjunto de actividades económicas, excepto las agrícolas, ganaderas y forestales. Se computarán la totalidad de las operaciones, exista o no obligación de expedir factura. Las operaciones en las que exista obligación de expedir factura cuando el destinatario sea empresario, no podrán superar 75.000 euros.

—250.000 euros para el conjunto de actividades agrícolas y ganaderas y forestales.

En nuestro ejemplo, el gasto por amortización del ordenador oscilará entre 400 euros (40% de coeficiente máximo) y 200 euros (5 años de período máximo).

### **REGLA DE LA PRORRATA**

Expondremos las principales claves que debemos tener en cuenta para la aplicación de la regla de prorrata del IVA.

En primer lugar debemos de especificar que existen<sup>16</sup> dos tipos de prorratas:

- La prorrata general, es algo más sencilla de aplicar.
- La prorrata especial, tiende a una deducibilidad más precisa de las operaciones.

Comencemos determinando en que entidades la regla de prorrata en el IVA es un mecanismo que afecta a la deducibilidad de las cuotas soportadas. Es una solución frente a la situación de aquellas que realizan simultáneamente operaciones que originan el derecho a deducción con otras que no lo otorgan.

Y es que la ley limita la deducibilidad de las cuotas soportadas en función del destino otorgado a los bienes y servicios adquiridos en la medida en que estos sean utilizados en la realización de actividades que otorgan el derecho a su deducción.

Ello se materializa en un porcentaje que denominamos prorrata y que tiene dos modalidades: la general y la especial.

---

16. Art. 103. Uno y Dos LIVA..

Para poder aplicar la modalidad de prorrata que nos corresponde, normalmente, se debe aplicar la prorrata general, pero existen dos excepciones:

1. Cuando seamos nosotros los que expresamente optemos por la prorrata especial. Es decir, que voluntariamente decidamos aplicar la prorrata general.
2. Cuando aplicando la regla de prorrata general deduciríamos una cifra al menos un 10% superior a la que deduciríamos si aplicásemos la prorrata especial.

Los plazos para ejercer la opción por la prorrata especial, podremos hacerlo, generalmente, en la última autoliquidación de IVA del año, en cuyo caso se procede a realizar la regularización de las deducciones practicadas durante el ejercicio. También en el período en el que comenzamos la actividad podemos optar por la prorrata especial. En ese caso, tenemos de plazo hasta la finalización del plazo de presentación de la declaración-liquidación correspondiente al período en el que se produzca el comienzo en la realización habitual de las entregas de bienes o prestaciones de servicios correspondientes a tales actividades. En cualquier caso, la opción por la prorrata especial tiene validez mientras no se revoque y durante un mínimo de 3 años.

### **Prorrata general**

La prorrata general<sup>17</sup> se aplica al total de las adquisiciones de bienes y servicios, sin tener en cuenta su destino final. Con ello se consigue simplificar el proceso de cálculo de las cuotas soportadas deducibles. Para calcularla realizamos un cociente con: en el numerador los importes de las entregas de bienes y prestaciones de servicios deducibles y en el denominador el importe total de las operaciones realizadas.

Sin embargo, algunas cifras no entran en el cálculo de dicho cociente, ni en el numerador ni en el denominador como, por ejemplo:

- Operaciones relacionadas con establecimientos permanentes.
- Entregas y exportaciones de nuestros bienes de inversión.
- Operaciones inmobiliarias o financieras que no constituyan nuestra actividad.
- Operaciones no sujetas.
- Afectaciones y desafectaciones de bienes de inversión.

Una vez obtenido el cociente, multiplicaremos por cien el resultado para hallar el porcentaje de la prorrata. Si el resultado no arroja un número entero, redondearemos al número entero inmediatamente superior. Por ejemplo, si nos da 12,01 aplicaremos una prorrata del 13%. No obstante, hasta que no termine el ejercicio, no será posible el cálculo del porcentaje de prorrata, de forma que, para la confección de las liquidaciones de IVA, se aplicará provisionalmente la prorrata definitiva obtenida en el ejercicio anterior.

Además, en la última liquidación del ejercicio se regularizan las cuotas deducibles. Si la prorrata de IVA definitiva del ejercicio difiere de la del año anterior, ya sea porque sea mayor o porque sea menor, se habrá producido un aumento o una disminución en las cuotas soportadas declaradas respecto de las que resultan ser fiscalmente

---

17. Art. 104 LIVA..

deducibles. Por lo tanto, en ese último modelo 303 del año procederemos a ajustar esa desviación.

### **Prorrata especial**

La prorrata especial<sup>18</sup> se apoya en las siguientes reglas:

- Deducibilidad del total de las cuotas soportadas en la adquisición de bienes y servicios utilizados exclusivamente para la realización de actividades que dan derecho a la deducción de cuotas.
- No se permite la deducción del IVA soportado en la adquisición o importación de bienes y servicios sean utilizados exclusivamente en la realización de operaciones que no originen el derecho a deducir.
- Se aplica el porcentaje de prorrata general a aquellas cuotas soportadas utilizadas en la adquisición o importación de bienes o servicios utilizados solamente en parte en la realización de operaciones que originen el derecho a la deducción.

### **La prorrata y contabilización del IVA**

Recordemos que las cuotas de IVA soportadas que no hayan resultado deducibles, ya sea por la aplicación de la prorrata general o especial, se contabilizan como mayor importe de los bienes o servicios adquiridos.

Una vez calculada la prorrata definitiva, habrá que realizar un **ajuste** para calcular el importe que finalmente resultará deducible, pero ello no implicará que se deban realizar ajustes en las valoraciones de los bienes o servicios adquiridos. En cuanto a la regularización en sí debemos destacar lo siguiente:

- Cuando la prorrata definitiva es superior a la provisional, cargaremos la cuenta Hacienda Pública IVA soportado con abono a ajustes positivos en IVA (de activo corriente y de inversiones).
- Si la prorrata definitiva es inferior a la provisional, cargaremos la cuenta ajustes negativos en IVA con abono a Hacienda Pública IVA soportado (de activo corriente y de inversiones).

La regla de prorrata es una pieza importante en el mecanismo de contabilización y liquidación del IVA, que aclara hasta qué punto es deducible el IVA soportado. Influye en la contabilización de las operaciones que realiza cotidianamente la empresa y es altamente recomendable disponer de una solución contable que nos permita gestionar sus cambios con comodidad, ya apliquemos la prorrata general o la especial.

## **RÉGIMEN DE DEDUCIBILIDAD - REGULARIZACIÓN**

La LIVA señala <sup>19</sup> que únicamente se podrán deducir la cuotas soportadas del IVA “en la medida en que los bienes o servicios, cuya adquisición o importación deter-

---

18. Art. 106 LIVA..

19. Art. 92 LIVA..

minen el derecho a la deducción, se utilicen por el sujeto pasivo en la realización de las siguientes operaciones... art. 94 LIVA”. No obstante, la concurrencia de determinadas circunstancias obliga a la regularización de deducciones de IVA soportado.

#### **Circunstancias que motivan la regularización:**

- Cuando, entre el porcentaje de deducción definitivo correspondiente a cada uno de los años del período de regularización [año en que se produzca la adquisición y los cuatro siguientes años en que se produzca la adquisición y los nueve años siguientes, cuando se trate de **terrenos o edificaciones**] y el que prevaleció en el año en que se soportó la repercusión, exista una diferencia superior a diez puntos.
- Cuando los sujetos pasivos hubiesen realizado, durante el año de adquisición de los bienes de inversión, exclusivamente operaciones que originen derecho a deducción o exclusivamente operaciones que no originen tal derecho y, posteriormente, durante los años siguientes indicados en dicho apartado se modificase esta situación en los términos previstos en el apartado anterior.
- En los casos de entregas de bienes de inversión durante el período de regularización.

### **RÉGIMEN DE DEDUCCIÓN POR BIENES DE INVERSIÓN**

#### **Deducción del IVA soportado por bienes de inversión**

Recordemos que 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 periodo de tiempo superior a un año como instrumentos de trabajo o medios de explotación, la ley permite sin ningún matiz adicional la deducción de las cuotas soportadas en aquellos bienes calificados como tales.

El *artículo 107 LIVA*, señala que las cuotas deducibles por la adquisición o importación de bienes de inversión deberán regularizarse:

- A. Durante los cuatro años naturales siguientes** a aquél en que los sujetos pasivos realicen las citadas operaciones, su utilización efectiva o puesta en funcionamiento o,
- B. Durante los nueve años naturales siguientes** a la correspondiente adquisición, su utilización efectiva o puesta en funcionamiento, **cuando se trate de terrenos o edificaciones.**

La especialidad de este supuesto radica en la necesidad de regularizar el IVA deducido en el periodo de adquisición o importación, durante los cuatro o nueve (en caso de tratarse de terrenos o edificaciones) años naturales siguientes a aquel en los que el sujeto pasivo realice las citadas operaciones, lo que conlleva la necesidad de tener en cuenta tanto la prorrata del primer ejercicio como la de los posteriores.

La regularización previamente indicada se postula sobre la necesidad de comparar el IVA inicialmente deducido y el que le hubiera correspondido deducirse en el año en cuestión.

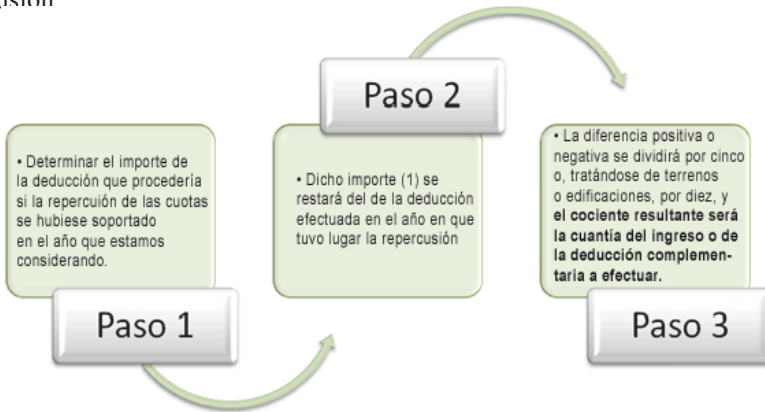
Si bien, únicamente se efectuará la regularización si existe una diferencia superior a 10 puntos entre el porcentaje de prorrata definitivo de cada uno de los años del periodo de regularización y el que se utilizó en el año de la adquisición del bien.

### Procedimiento de regularización

El procedimiento para practicar la regularización<sup>20</sup> se basa en los siguientes pasos:

- Se toma como punto de inicio la deducción efectuada en el año de la compra.
- Conocido el porcentaje de deducción definitivamente aplicable en cada uno de los años en que deba tener lugar la regularización, se determina el importe de la deducción que procedería si la repercusión de las cuotas se hubiese soportado en el año que se considere.

Dicho importe se restará del de la deducción efectuada en que tuvo lugar la repercusión



- La diferencia positiva o negativa se divide por 5 (o 10 si se trata de terrenos o edificaciones) y el cociente es la cuantía del ingreso o devolución complementarios a efectuar, respectivamente.

Las regularizaciones deberán realizarse, básicamente, cuando:

1. Entre el porcentaje<sup>21</sup> de deducción definitivo correspondiente a cada uno de cuatro o nueve años y el que prevaleció en el año en que se soportó la repercusión, **exista una diferencia superior a diez puntos.**
2. Los sujetos pasivos hubiesen realizado, durante el año de adquisición de los bienes de inversión, exclusivamente operaciones que originen derecho a deducción o exclusivamente operaciones que no originen tal derecho y, posteriormente, durante los cuatro o nueve años siguientes se modificase esta situación, dando lugar a la diferencia establecida en el punto 1.
3. Se produzcan entregas de bienes de inversión durante el período de regularización.

En estos casos se efectuará una **regularización única por el tiempo de dicho período que quede por transcurrir.**

20. Artículo 109 LIVA. Procedimiento para practicar la regularización de deducciones por bienes de inversión.

21. El porcentaje de deducción definitivo supera en 10 puntos al del año en que se soportó la repercusión (art. 109 LIVA).

### **Entregas de bienes de inversión durante el período de regularización (art. 110 LIVA)**

Cuando se proceda a entregar bienes de inversión debemos de diferenciar entre transmisiones sujetas y no exentas, de las no sujetas, exentas y con limitaciones:

1. Entrega sujeta al impuesto y no exenta.- Se considerará que el bien de inversión se empleó exclusivamente en la realización de operaciones que originan el derecho a deducir durante todo el año en que se realizó dicha entrega y en los restantes hasta la expiración del período de regularización luego no procedería regularización. Ahora bien, no podrá deducirse la diferencia entre la cantidad que resulte de la aplicación de lo dispuesto en el párrafo anterior y el importe de la cuota devengada por la entrega del bien.
2. Entrega no sujeta, exenta, con limitaciones del derecho a deducir.- En general se considerará que el bien de inversión se empleó exclusivamente en la realización de operaciones que no originan el derecho a deducir durante todo el año en que se realizó dicha entrega y en los restantes hasta la expiración del período de regularización.

En este caso procedería una regularización única por el tiempo de dicho período que quede por transcurrir.

Veamos un supuesto para aclarar esta cuestión:

#### **Ejemplo**

En el ejercicio 2016 se adquirió una maquinaria en el segundo trimestre por un importe de 100.000 euros, el bien de inversión se enajena en el año 2017 teniendo en cuenta que:

- a) La enajenación está sujeta y no exenta, repercutiéndose IVA por importe de 2.000 euros.
- b) La transmisión está sujeta y no exenta, repercutiéndose IVA por importe de 1.500 euros.
- c) La transmisión está exenta del IVA.

#### **Solución**

- a) La prorrata de los años pendientes y la del año de la transmisión será del 100%. Años pendientes: 2021 y 2022.
- b) La prorrata del año en que se enajena y los restantes será del 100%. Años pendientes: 2021 y 2022.
- c) La prorrata del año en que se transmite y los pendientes de regularizar será del 0%. Años pendientes: 2021 y 2022.

### **Transmisión de un bien de inversión antes de finalizar el periodo de regularización**

En los casos de entregas de bienes de inversión durante el periodo de regularización, esta se realizará, según lo dispuesto en el artículo 110 de la Ley del IVA, de una sola vez por el tiempo de dicho periodo que quede por transcurrir en el año de la transmisión.

La Ley del IVA establece para ello las siguientes reglas, aplicables a todos los sujetos pasivos hayan o no aplicado la regla de prorrata en años anteriores:

—Entrega del bien de inversión sujeta y no exenta.

En este caso se considerará que el bien de inversión se empleó exclusivamente en la realización de operaciones que originan el derecho a deducir durante todo el año en que se realizó dicha entrega y en los restantes hasta la expiración del periodo de regularización, por lo que la prorrata aplicable es del 100 por 100.

—Entrega del bien de inversión no sujeta o exenta.

Se considerará que el bien de inversión se empleó exclusivamente en la realización de operaciones que no originan el derecho a deducir durante todo el año en que se realizó dicha entrega y en los restantes hasta la expiración del periodo de regularización, por lo que la prorrata que procede es del 0 por 100.

### **Destrucción o desaparición por causa no imputable al sujeto pasivo**

En los supuestos de pérdida o inutilización definitiva de los bienes de inversión, por causa no imputable al sujeto pasivo debidamente justificada, no procederá efectuar regularización alguna durante los años posteriores a aquel en que se produzca dicha circunstancia.

Con un ejemplo veremos mejor lo expuesto:

#### **Supuesto práctico.**

En el ejercicio 2018 se adquirió una maquinaria en el segundo trimestre por un importe de 100.000 euros.

- Cuota de IVA soportada de 21.000 euros.
- Prorrata provisional año 2018: 59 %.
- Las prorratas definitivas han sido: 2018, 70 %; 2019, 85 %; 2020, 61 %; 2021, 40 %, y 2022, 60 %.

#### **Solución**

Año 2018 (año de la inversión)

IVA soportado deducible en el momento de la adquisición (segundo trimestre 2018) $(100.000 \times 21 \% \times 59 \%)$	12.390
Conocida la prorrata definitiva del ejercicio resulta una cuantía deducible en 2018 $(21.000 \times 70 \%)$	14.700
Deducción complementaria	2.310

Año 2019: en este ejercicio se produce una diferencia superior a los 10 puntos porcentuales  $(85 \% - 70 \%)$ , por lo que procede regularizar:

Cuantía deducible en el año de la inversión $(21.000 \times 70 \%)$	14.700
Cuantía deducible en el año de la regularización $(21.000 \times 85 \%)$	17.850
Deducción complementaria $[(14.700 - 17.850)/5]$	630

Año 2020: no procede regularizar porque no hay una diferencia de más de 10 puntos  $(70 \% - 61 \%)$

Año 2021: procede la regularización porque la diferencia es superior a 10 puntos porcentuales  $(70 \% - 40 \%)$

Cuantía deducible en el año de la inversión ( $21.000 \times 70\%$ )	14.700
Cuantía deducible en el año de la regularización ( $21.000 \times 40\%$ )	8.400
Ingreso complementario [ $(14.700 - 8.400)/5$ ]	1.260

Año 2022: no procede regularizar. La diferencia ( $70\% - 60\%$ ) no difiere en más de 10 puntos porcentuales



## BIBLIOGRAFÍA

### Textos

ALONSO GONZÁLEZ, LUIS MANUEL; ALTAMIRANO, ALEJANDRO C.; ANDRÉS AUCEJO, EVA et al. La Tributación de la Renta Empresarial. Derecho Comparado. Madrid Barcelona-Buenos Aires: Marcial Pons, 2008, 978-84-9768-515-3.

ANTONIO CUBERO TRUYO: El Impuesto sobre el Valor Añadido (I). A Pérez Royo, Fernando, Curso de Derecho Tributario: Parte Especial. Barcelona-Madrid: Marcial Pons, 2014, pp. 773-774, 978- 84-309-6332-4, pp. 709-857.

ANTONIO CUBERO TRUYO: El Impuesto sobre el Valor Añadido (II). A PÉREZ ROYO, FERNANDO, Curso de Derecho Tributario: Parte Especial. Barcelona-Madrid: Marcial Pons, 2014, pp. 861-862, 978-84-309-6332-4, pp. 859-895

MARTÍN QUERALT, TEJERIZO LÓPEZ y CAYÓN GALIARDO (Directores): *Manual de Derecho Tributario. Parte especial*, 16.ª edición, Aranzadi, 2019, pág. 719-748.

PÉREZ ROYO, IGNACIO et al. Curso de Derecho Tributario: Parte Especial. Madrid: Tecnos, 2014, 978-84-309-6332-4.

### Textos legales

CÓDIGO TRIBUTARIO, Aranzadi, 2019.

### Consultas electrónicas: Webgrafía

[https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/\\_Segmentos\\_/Empresas\\_y\\_profesionales/Empresas/IVA/Obligaciones\\_contables\\_y\\_registrales\\_en\\_el\\_IVA/Libro\\_registro\\_de\\_bienes\\_de\\_inversion\\_.shtml](https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/_Segmentos_/Empresas_y_profesionales/Empresas/IVA/Obligaciones_contables_y_registrales_en_el_IVA/Libro_registro_de_bienes_de_inversion_.shtml)

[https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/\\_Segmentos\\_/Empresas\\_y\\_profesionales/Empresas/IVA/Obligaciones\\_contables\\_y\\_registrales\\_en\\_el\\_IVA/Libro\\_registro\\_de\\_bienes\\_de\\_inversion\\_.shtml](https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/_Segmentos_/Empresas_y_profesionales/Empresas/IVA/Obligaciones_contables_y_registrales_en_el_IVA/Libro_registro_de_bienes_de_inversion_.shtml)

[https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/\\_Segmentos\\_/Empresas\\_y\\_profesionales/Empresarios\\_individuales\\_y\\_profesionales/Rendimientos\\_de\\_actividades\\_economicas\\_en\\_el\\_IRPF/Regimenes\\_para\\_determinar\\_el\\_rendimiento\\_de\\_las\\_actividades\\_economicas/Estimacion\\_Directa\\_Normal.shtml](https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/_Segmentos_/Empresas_y_profesionales/Empresarios_individuales_y_profesionales/Rendimientos_de_actividades_economicas_en_el_IRPF/Regimenes_para_determinar_el_rendimiento_de_las_actividades_economicas/Estimacion_Directa_Normal.shtml)

[https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/Ayuda/Modelos\\_Procedimientos\\_y\\_Servicios/Ayuda\\_Modelo\\_303/Informacion\\_general/Instrucciones\\_modelo\\_303.shtml](https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/Ayuda/Modelos_Procedimientos_y_Servicios/Ayuda_Modelo_303/Informacion_general/Instrucciones_modelo_303.shtml)

### Jurisprudencia

Sentencia Administrativo Nº 238/2015, Tribunal Superior de Justicia de País Vasco, Sala de lo Contencioso, Sección 1, Rec 314/2014 de 19 de Mayo de 2015 .

Sentencia Contencioso-Administrativo Nº 1158/2018, Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, Sala de lo Contencioso, Sección 2, Rec 748/2015 de 19 de Junio de 2018

Sentencia Contencioso-Administrativo Nº 335/2017, Tribunal Superior de Justicia de Canarias, Sala de lo Contencioso, Sección 1, Rec 233/2016 de 31 de Julio de 2017

Sentencia Contencioso-Administrativo Nº 592/2018, Tribunal Superior de Justicia de Comunidad Valenciana, Sala de lo Contencioso, Sección 3, Rec 204/2015 de 20 de Junio de 2018

Sentencia de 30 de marzo de 2006, Asunto C-184/04, Uudenkaupungin kaupunki.

### Referencias normativas

• Art. 31.1 de la Constitución Española de 1978 (BOE de 29-12-78).

- Directiva 92/77/CEE del Consejo, de 19 de octubre de 1992, por el que se completa el sistema común del impuesto sobre el valor añadido y se modifica la Directiva 77/388/CEE.

- España. Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio. (BOE [en línea] núm. 285, de 29 de noviembre de 2006, páginas 41734 a 41810, 77 págs.) <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2006-20764> [Consulta: 30/05/2016].

- España. Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido. (BOE [en línea] núm. 312, de 29 de diciembre de 1992, páginas 44247 a 44305, 59 págs.) <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-1992-28740> [Consulta: 12/06/2016].

- España. Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. (BOE [en línea] núm. 302, de 18 de diciembre de 2003, páginas 44987 a 45065, 79 págs.) <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-2003-23186> [Consulta: 23/05/2016].

- España. Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido y se modifica el Real Decreto 1041/1990, de 27 de julio, por el que se regulan las declaraciones censales que han de presentar a efectos fiscales los empresarios, los profesionales y otros obligados tributarios.

- España. Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y se modifica el Reglamento de Planes y Fondos de Pensiones, aprobado por Real Decreto 304/2004, de 20 de febrero. (BOE [en línea] núm. 78, de 31 de marzo de 2007, páginas 14097 a 14149, 53 págs.) <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2007-6820> [Consulta: 06/06/2016]. Impuesto sobre el Valor añadido.

- Ley 30/1985, de 2 de agosto, del Impuesto sobre el Valor Añadido.

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

- Real Decreto 1326/1987, de 11 de septiembre, por el que se establece el procedimiento de aplicación de las Directivas de la Comunidad Económica Europea sobre intercambio de información tributaria. (BOE [en línea] núm. 314, de 31 de diciembre de 1992, páginas 44744 a 44774, 31 págs.) <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-1992-28925> [Consulta: 20/06/2016].

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

- Real Decreto 2028/1985, de 30 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido y las demás normas reglamentarias de dicho tributo en cuanto se opongan a lo previsto en el presente Real Decreto.

- Real Decreto 338/1990, de 9 de marzo, por el que se regula la composición y la forma de utilización del número de identificación fiscal, el Real Decreto 2402/1985, de 18 de diciembre, por el que se regula el deber de expedir y entregar factura que incumbe a los empresarios y profesionales.