

Benvolguts,

L'objecte d'aquest informe és l'anàlisi de les diferents qüestions plantejades pels membres de l'Il·lustre Col·legi de Procuradors de Barcelona en relació a la tributació de l'Impost sobre el Valor Afegit.

Tanmateix incloem unes notes prèvies sobre la normativa aplicable a efectes fiscals a partir de gener de 2018 que afecta als autònoms en virtut de la Llei 6/2017, de 24 d'octubre, de Reformes Urgents del Treballador Autònom.

Confiem que el contingut de la present nota cobreixin els punts interessats i ens reiterem a la seva disposició per a qualsevol comentari o aclariment que estimin d'interès.

Aprofitem l'ocasió per a saludar-los ben cordialment,

Ángel Pérez Catalán  
Àrea de Planificació Tributaria

### **Memoràndum**

1. Introducció.
2. Meritament, expedició de factura i repercussió de l'Impost en la prestació de serveis.
3. Deducció de les quotes suportades de l'Impost.
4. Novetats fiscals en la Llei 6/2017, de 24 d'octubre, de Reformes Urgents del Treballador Autònom.

**Memoràndum**

**Tributació de l'Impost sobre el Valor Afegit**

**1. Introducció.**

Atenent a les consultes formulades procedim a plantejar l'informe en dos qüestions principals.

Per un costat, analitzem la tributació en l'Impost sobre el Valor Afegit (en endavant, IVA) de les prestacions de serveis realitzades pel procuradors. En aquest sentit, ens centrem en comentar el meritament de l'Impost i les seves implicacions.

Per altra banda, revisem aspectes pràctics que cal tenir en compte de cara a deduir les quotes d'IVA per la compra de béns o recepció de serveis.

**2. IVA: Meritament, expedició de factura i repercussió de l'Impost en la prestació de serveis.**

A continuació passem a analitzar els punts següents:

a) Meritament.

Per tal de determinar el moment en que es produeix el meritament de l'Impost en el cas de les prestacions de serveis, cal analitzar la normativa i la doctrina administrativa emesa per la Direcció General de Tributs (en endavant, DGT).

D'acord amb l'article 75.Ú.2 de la Llei 37/1992, de 28 de desembre, de l'Impost sobre el Valor Afegit (en endavant, LIVA), el meritament en les prestacions de serveis subjectes a IVA es produeix quan es prestin, s'executin o s'efectuïn les operacions gravades.

Per tant, l'Impost es merita amb la finalització de l'activitat en que consistia el servei prestat. En conseqüència, caldrà veure en quin moment temporal s'entén finalitzat el servei. Per tant, és important deixar clar en la proposta de serveis en quin moment s'entén prestat el servei donat que poden existir diferents fases.

Un cop exposat el principi general que determina el meritament de l'Impost en les prestacions de serveis, cal tenir en compte les excepcions següents:

**Memoràndum**

**Tributació de l'Impost sobre el Valor Afegit**

- Pagaments anticipats.

Consisteix en el pagament de bestretes anteriors al moment de la realització del fet imposable que, en el cas dels procuradors, és la prestació del servei consistent en actuacions de notificacions o representació davant de sala.

D'acord amb l'article 75.Dos de la LIVA, el meritament de l'Impost en les operacions que originin pagaments anticipats s'origina en el moment del cobrament total o parcial del preu pels imports efectivament percebuts.

En conseqüència, en el cas de que els clients realitzin pagaments anticipats a compte de la prestació de serveis es merita l'Impost amb totes les obligacions que suposa: facturació, repercussió, ingrés de la quota i possibilitat de deducció per l'adquirent (incloent en el seu cas la retenció). Aquest criteri ve referenciat per la Consulta Vinculant V5201-16.

Destacar que encara que un pagament anticipat sigui exigible, en el cas que no s'hagi percebut l'import no es produeix el meritament.

D'altra banda, és convenient distingir les provisions de fons destinades al pagament anticipat dels honoraris per la prestació del servei dels suplerts destinats al pagament per compte del client de les despeses originades durant el procediment.

Passem a fer la distinció de les provisions de fons de la manera següent:

- Destinades al pagament anticipat d'honoraris:  
En la mesura que les provisions estiguin destinades al pagament anticipat dels honoraris per la prestació de serveis pendents d'efectuar, es merita l'impost amb el cobrament total o parcial del preu pels imports percebuts.
- Destinades al pagament de despeses per compte del client:

En la mesura que estiguin destinades al pagament en nom i per compte del client de les despeses ocasionades durant el procediment (per exemple, taxes) aquestes tenen la consideració de suplert i no s'integren en la base imposable de l'Impost tal com s'estableix a l'article 78.TRES.3 de la LIVA.

**Memoràndum**

**Tributació de l'Impost sobre el Valor Afegit**

La DGT ha confirmat en diferents consultes que per considerar que un pagament es tracta d'un suplert han de concórrer les condicions següents:

- Despeses pagades en nom i per compte del client. Notar que per acreditar aquesta premissa cal que les factures estiguin emeses a nom d'ell i es faci constar el caràcter de suplert.
- Pagament en virtut de mandat exprés, verbal o escrit del propi client. Recomanem que sigui per escrit.
- Justificar la quantia mitjançant medis de prova admissibles en dret.

Notar que per evitar que l'Administració pugui considerar que una provisió no té la consideració de suplert i si de pagament anticipat d'honoraris és important que l'import sigui lo més acurat possible amb la despesa que es pretén pagar per compte del client.

- Operacions de tracte successiu.

Aquestes operacions consisteixen en prestacions que s'allarguen en el temps o que tenen una pluralitat de manifestacions com per exemple les prestacions de serveis realitzades a clients que paguen una quota mensual.

D'acord amb l'article 75.Ú. 7 de la LIVA, en les operacions de tracte successiu o continuat, el meritament es produeix quan resulta exigible la part del preu que comprèn cada percepció.

Per tant, cal analitzar el contingut de les propostes signades a fi i efecte de poder diferenciar que es tracta de serveis continuats en el temps i no de serveis puntuals.

No obstant, en els casos que no s'hagi pactat el preu, determinat l'exigibilitat o s'hagi establert amb una periodicitat superior a l'any natural, el meritament es produeix el 31 de desembre de cada any per la part proporcional transcorreguda des de l'inici de la prestació de serveis o des de l'última facturació.



**Memoràndum**

**Tributació de l'Impost sobre el Valor Afegit**

b) Repercussió.

La repercussió de l'Impost s'ha d'efectuar amb el meritament de l'Impost en els termes comentats. Així mateix, amb l'expedició i entrega de la factura, d'acord amb el que disposa l'article 88.3 de la LIVA.

Notar que es perd el dret a repercutir transcorregut un any des del meritament de l'Impost, d'acord amb el que disposa l'article 88.4 de la LIVA. Això pot provocar que en el cas que l'Administració reclami la repercussió d'un IVA, no pugui ser repercutit al client.

En aquest moment s'ha d'ingressar l'IVA repercutit depenen si hi ha obligació trimestral o mensual, encara que no s'hagin cobrat els honoraris per la prestació de serveis realitzada.

A tenor de l'anterior, cal tenir en compte que la normativa estableix un mecanisme per recuperar les quotes de l'Impost en relació a factures emeses i no cobrades, l'article 80 de la LIVA, disposa que un crèdit podrà acollir-se al regim de retrocessió de la quota repercutida sempre que:

- El client destinatari actuï com empresari o professional. En cas contrari, la base imposable d'IVA només pot reduir-se si es superior a 300 euros.
- Hagi transcorregut un any des de el meritament de l'Impost sense obtenir el cobrament total o de part del crèdit. En el cas que el volum d'operacions durant l'any natural anterior del titular del dret de crèdit sigui igual o inferior a 6.010.121,04 euros es podrà reduir el termini d'un any a 6 mesos.
- Es trobi inclòs l'impagament als llibres registre exigits per l'IVA.
- S'hagi reclamat el cobrament mitjançant reclamació judicial o requeriment notarial.

La modificació de la base imposable s'haurà de realitzar mitjançant la emissió de factura rectificativa en el termini dels tres mesos següents a la finalització del període de 6 mesos o un any, i comunicar la minoració de la quota d'IVA a l'Administració Tributària en el termini d'un mes des de la data d'emissió de la factura rectificativa.

**Memoràndum**

**Tributació de l'Impost sobre el Valor Afegit**

c) Expedició factura.

Les factures s'han d'expedir en el moment de realitzar l'operació d'acord amb el que disposa l'article 11 del Reial Decret 1619/2012, de 30 de novembre, pel qual s'aprova el Reglament pel qual es regulen les obligacions de facturació.

No obstant, en el cas que el destinatari de l'operació sigui un empresari o professional que actuï com a tal, les factures hauran d'expedir-se abans del dia 16 del mes següent a aquell en que s'hagi produït el meritament de l'Impost corresponent a la citada operació.

Segons els comentaris efectuats durant la ponència és important ressenyar la qüestió relativa al moment d'emissió de la factura pels serveis prestats a les entitats bancaries.

Conforme al que s'ha anat desenvolupant en apartats anteriors, s'ha d'emetre factura en el moment de realitzar l'operació amb la corresponent repercussió de l'impost o quan el destinatari sigui empresari o professional, com és el cas de l'entitat bancaria, abans del dia 16 del mes següent en que s'hagi produït la prestació del servei (si són serveis individualitzats) o després del meritament de serveis de tracte successiu (amb quotes) en el moment que sigui exigible.

Per tant, en la mesura que no s'estigui facturant per les prestacions de servei en el termini que regula la LIVA podria derivar-se una contingència fiscal ocasionada pel diferiment en el temps de les quotes d'IVA a repercutir. Aquesta contingència es calcularia per l'import de la quota no satisfeta més els interessos de demora i la possible sanció del 50%. Aquest efecte es podria reduir en el cas que s'hagués fet l'ingrés en un període posterior tenint per tant l'efecte en la possible sanció.

Recordar que existeix el límit d'un any per poder repercutir l'impost.

**3. Deduïbilitat de les quotes d'IVA suportades.**

Com a regla general cal tenir en compte que les quotes de l'Impost suportades només són deduïbles en el cas que els béns o serveis adquirits es destinin a la realització d'operacions subjectes i no exemptes a IVA d'acord amb el que disposa l'article 94 de LIVA.

## ICPB

### **Memoràndum**

#### **Tributació de l'Impost sobre el Valor Afegit**

En addició, l'article 95 de la LIVA condiona la deducció de les quotes suportades en l'adquisició de béns i drets a que s'afectin directa i exclusivament a l'activitat empresarial o professional.

Per tant, l'IVA suportat que no afecta directa i exclusivament a l'activitat no és deduïble.

Per deduir les quotes suportades és necessari disposar de factura i que els elements es trobin integrats en el patrimoni empresarial o professional del subjecte passiu, i comptabilitzat en els llibres registre d'IVA.

Notar que no poden ser objecte de deducció les quotes suportades per l'adquisició de béns o serveis quan no hi hagi una intenció d'utilitzar-los per l'activitat empresarial o professional, encara que amb posterioritat s'afectin total o parcialment.

D'acord amb les consultes plantejades en relació a la deducció de quotes suportades per l'adquisició de diferents elements passem a fer els comentaris següents:

- Activitat exercida en l'habitatge habitual.

Pel que fa a les quotes suportades per l'adquisició d'un habitatge poden deduir-se proporcionalment en la mesura que l'habitatge s'utilitzi també en el desenvolupament de l'activitat professional.

No obstant, les quotes suportades en les factures de subministraments (aigua, llum, gas, etc...) no poden ser deduïbles ja que no es tracta d'un bé d'inversió i els consum també van dirigits a satisfer les necessitats de la part de l'edifici destinat a l'habitatge. En el cas que l'immoble estigui afectat exclusiva i directament a l'activitat seran deduïbles les quotes suportades pels subministraments.

- Vehicle.

Les quotes suportades per l'adquisició, manteniment o utilització d'un vehicle poden deduir-se proporcionalment al grau d'afectació a l'activitat professional.

## ICPB

### **Memoràndum**

#### **Tributació de l'Impost sobre el Valor Afegit**

No obstant, s'estableix una presumpció legal d'afectació del 50% que pot variar en el cas que s'acrediti un grau afectació a l'activitat diferent.

Aquest criteri és diferent a nivell IRPF, donat que per poder deduir despeses o amortització del vehicle ha d'estar afecte en exclusiva.

- Altres béns i serveis deduïbles proporcionalment.

D'acord amb el que disposa l'apartat quatre de l'article 95 de la LIVA, poden deduir-se proporcionalment les quotes suportades per aquest béns i serveis encara que no s'afectin exclusiva i directament a l'activitat.

Dintre d'aquest apartat es relacionen els béns directament relacionats amb els béns d'inversió i són els següents:

1. Accessoris i peces de recanvi.
2. Combustibles, carburants, lubricants i productes energètics necessaris per al seu desenvolupament.
3. Serveis d'aparcament i utilització de vies de peatge. Recomanem incloure en les propostes que les despeses de transport ocasionades per l'activitat estan incloses en el preu. En cas contrari, caldria detallar en la factura els mateixos per donar prova que s'han repercutit al client.
4. Rehabilitació renovació i reparació d'aquests.

- Vestits i Togues.

Segons la doctrina de la DGT, les quotes suportades per l'adquisició de roba (vestits, camises, etc...) no poden considerar-se afectes, directa i exclusivament, a l'activitat empresarial o professional desenvolupada.

A més, les robes utilitzades per al treball no tenen la consideració de béns d'inversió.





**Memoràndum**

**Tributació de l'Impost sobre el Valor Afegit**

No obstant, en la mesura que les togues són destinades exclusivament a l'activitat professional donat que són d'utilització obligatòria entenem que es poden deduir les quotes suportades per la seva adquisició.

En conclusió, només es possible deduir quotes suportades en l'adquisició de béns i serveis, quan s'afecten directa i exclusivament a l'activitat empresarial o professional desenvolupada.

En el cas de l'adquisició de béns d'inversió es poden deduir les quotes suportades proporcionalment al grau d'afectació a l'activitat empresarial o professional realitzada.

Per últim, cal mencionar els autoconsums de béns. D'acord amb l'article 9 de la LIVA, es considera autoconsums de béns la transferència, efectuada pel subjecte passiu, de bens corporals del seu patrimoni empresarial o professional al seu patrimoni personal o al consum particular.

Notar que aquesta desafectació del patrimoni empresarial suposa l'entrega de béns subjectes i no exempts, generant una quota d'IVA repercutit que s'ha de liquidar amb l'ingrés corresponent.

Per tant, en el cas que s'afectin elements a l'activitat i posteriorment es traspassin al patrimoni personal caldrà valorar el bé a preu de mercat per determinar la base imposable sobre la que s'haurà d'aplicar l'impost.

**4. Novetats a efectes fiscals en la Llei de Reformes Urgents del Treballador Autònom.**

La Llei 6/2017, de 24 d'octubre, de Reformes Urgents del Treballador Autònom, entre d'altres, modifica la normativa d'IRPF relativa a la deducció de despeses.

En relació a la deducció de despeses s'estableixen les modificacions següents:

1. Per al cas que el contribuent afecti parcialment el seu habitatge habitual al desenvolupament de l'activitat econòmica:

La nova regulació disposa que serà deduïble el 30% de les despeses de subministraments (aigua, gas, electricitat, telefonia i internet) en proporció als metres de l'habitatge dedicats a l'activitat econòmica.

**Memoràndum**

**Tributació de l'Impost sobre el Valor Afegit**

Notar que caldrà acreditar un percentatge inferior o superior de deducció.

Recordar que l'Administració ja venia acceptant com a deduïbles les despeses como el IBI, amortitzacions i despeses comunitàries en relació a la part afecta a l'activitat de l'habitatge.

2. Les despeses de mantenició incorregudes en el desenvolupament de l'activitat econòmica seran deduïbles quan es produeixin en establiments de restauració i s'abonin utilitzant mitjans electrònics de pagament, amb el límit reglamentari de 26,67 euros al dia si la despesa s'ha realitzat en Espanya i 48,08 euros al dia si es realitza a l'estranger. Aquests imports seran el doble si el professional pernocta fora de la seva residència habitual com a conseqüència del desenvolupament de l'activitat econòmica realitzada.

Notar que aquesta modificació en relació a la deducció de despeses en l'IRPF és aplicable a partir de 1 de gener de 2018.

**5. Conclusions**

- El meritament de l'IVA en les prestacions de serveis: es produeix quan es presten, s'executin o s'efectuïn les operacions gravades.
- Pagaments anticipats (provisió de fons): En aquests casos, l'Impost es merita en el moment del cobrament total o parcial del preu pels imports efectivament rebuts.
- Suplerts: Pagament de despeses per nom del client, no formen part de la base imposable sempre que:
  - o Factura del suplert a nom del client i menció a la factura que es tracta d'un suplert.
  - o Pagament del suplert en virtut de mandat exprés, verbal o escrit del propi client
  - o Justificar la quantia
- Operacions de tracte successiu: Operacions que s'allarguen en el temps o tenen una pluralitat de manifestacions (quota mensual). Cal tenir en compte que com a mínim



## ICPB

### **Memoràndum**

#### **Tributació de l'Impost sobre el Valor Afegit**

haurà de facturar-se a 31 de desembre de cada any la part proporcional des de l'inici de la prestació de serveis o des de l'última facturació.

- Obligació de ingressar l'IVA encara que no s'hagi cobrat. (excepte criteri de caixa).
- En aquests casos, existeix un procediment per poder recuperar l'IVA repercutit i no cobrat.
- Deducció de les quotes suportades d'IVA: Restricció a aquelles despeses que estiguin afectes directa i exclusivament a l'activitat. Necessitat de complir una sèrie de requisits formals per poder tenir dret a la deducció, es a dir, disposar de la factura i registrar correctament la factura en el llibre registre.
- Supòsits especials de deducció respecte vehicles, activitat exercida a l'habitatge habitual i altres béns i serveis rebuts.
- A efectes d'IRPF i en virtut de la nova llei de Reformes urgents del Treballador Autònom, en vigor a partir de 1 de gener de 2018, es permet deduir fins el 30% de les despeses de subministraments en proporció als metres de l'habitatge destinat a l'activitat econòmica.
- També es permet la deducció de despeses segons els límits reglamentaris per mantenició en establiments de restauració i utilitzant mitjans electrònics de pagament.

