

Supuesto práctico sobre deducciones en IVA de cuotas soportadas con anterioridad al inicio de la actividad

Antonio Longás Lafuente

Inspector de Hacienda del Estado

EXTRACTO

El complejo régimen de deducciones en el IVA plantea numerosas dudas en su aplicación en relación con la actuación a seguir por los sujetos pasivos. Es lo que ocurre cuando un empresario o profesional tiene cuotas soportadas con anterioridad al comienzo de las entregas de bienes o de las prestaciones de servicios. En el caso de que la totalidad de la actividad a realizar esté sujeta y no exenta, o bien esté sujeta y exenta, el problema es menor, en tanto genera el derecho a deducir íntegramente el impuesto soportado, o por el contrario no puede deducir cuota alguna.

La cuestión se vuelve más compleja cuando ese empresario o profesional va a realizar una actividad respecto de la que conoce de antemano que generará parcialmente el derecho a deducir, pues efectuará operaciones sujetas y no exentas y también sujetas y exentas.

Dado que el empresario o profesional es sujeto pasivo del impuesto desde que soporta cuotas que afectan a la futura actividad, siempre que pueda acreditarse mediante elementos objetivos, se plantea el porcentaje y procedimiento para deducir y regularizar estas cuotas, dando solución el legislador nacional a estas cuestiones en los artículos 111 a 113 de la LIVA.

Respecto de la aplicación de estos preceptos versa fundamentalmente el supuesto práctico que se recoge a continuación, si bien, con ánimo didáctico y no exhaustivo en cuanto a la casuística que puede darse, se examinan las cuestiones fundamentales que pueden plantearse en esta materia, comprendiendo una regularización completa del ciclo temporal que comprenden los preceptos anteriores.

Palabras clave: IVA; deducciones; cuotas soportadas con anterioridad al inicio de la actividad; bienes de inversión; regularización de cuotas soportadas en bienes de inversión; entregas de bienes de inversión durante el periodo de regularización.

ENUNCIADO

La entidad mercantil Arrendamientos del Pirineo, SA (ARPISA) es constituida ante un notario de la ciudad de Huesca (Comunidad Autónoma de Aragón) el 1 de septiembre de 20X1, y es inscrita en el Registro Mercantil de esta localidad el día 3 del mismo mes. Tiene su sede social en dicha capital y su objeto social es el arrendamiento de inmuebles, tanto con destino a vivienda o residencia habitual de personas físicas (arrendamiento sin mobiliario), como de carácter mercantil o comercial.

Los gastos de constitución de la sociedad han sido de 10.000 euros (impuestos excluidos), soportando una cuota del impuesto sobre el valor añadido (IVA) de 2.100 euros.

El día 5 de septiembre adquiere un edificio a un promotor inmobiliario por importe de 10.000.000 de euros por precio único. Se conocen los siguientes datos de este inmueble:

1. El valor de mercado del edificio es coincidente con el precio fijado por las partes.
2. Había sido construido hace dos años y utilizado por el promotor durante el año anterior a la venta, estando en estos momentos desocupado.
3. Tiene un total de 20.000 metros cuadrados, de los cuales el 20% son considerados locales comerciales, y el 80% restante tiene la calificación de vivienda; si bien las plantas primera y segunda (2.000 metros cuadrados cada una), que tienen atribuido el uso de vivienda, pueden ser utilizadas también como despachos profesionales de acuerdo con las ordenanzas y reglamentos urbanísticos municipales, que permiten la instalación de este tipo de actividades en las dos primeras plantas del edificio.
4. El valor del metro cuadrado en alquiler tanto para viviendas como locales comerciales es análogo en esa zona de la ciudad, deducido de estudios de mercado oficiales a los que tiene acceso ARPISA.

La previsión de ARPISA es comenzar el arrendamiento del inmueble a partir de principios de 20X2, puesto que con carácter previo deben efectuarse determinadas actuaciones en el edificio, aunque las mismas no tienen la consideración de reforma, sino de meras reparaciones (limpieza, pintura, adaptación de los locales y viviendas, etc.). Para ello contrata con un empresario del sector de la construcción de la misma localidad la realización de estas obras, que concluyen en diciembre de 20X1, recibiendo la correspondiente factura por importe de 200.000 euros (impuestos excluidos), soportando una cuota de IVA de 42.000 euros (tipo impositivo del 21%).

Con este motivo, solicitó las autorizaciones, permisos o licencias administrativas necesarias para el desarrollo de la actividad que tiene intención de realizar, así como para llevar a cabo las obras anteriores.

Asimismo, durante los últimos cuatro meses de 20X1 ha tenido unos gastos corrientes afectos a la actividad por importe de 20.000 euros, impuestos excluidos, con una cuota repercutida de IVA al 21 % de 4.200 euros (asesoramiento, servicios profesionales y otros gastos corrientes). También adquirió en octubre de 20X1 un equipo informático por importe de 4.000 euros (impuestos excluidos), soportando una cuota de IVA de 840 euros, y un vehículo automóvil a un concesionario de la localidad por importe de 20.000 euros (impuestos excluidos) soportando una cuota de IVA de 4.200 euros, que entraron en funcionamiento en dicho mes. Se conoce que respecto del vehículo, de acuerdo con las previsiones contenidas en el artículo 95.Tres de la Ley del IVA se presume afecto a la actividad el 50 %.

ARPISA solicitó a través de la declaración censal (modelo 06) presentada a primeros de septiembre, el alta como empresario a efectos de IVA, sin inicio de actividad (marca la casilla 504 del modelo 036, y en la casilla 505 transcribe la fecha de 01-09-20X1). No se acogió a la opción de prorrata especial (marca «NO» en la casilla 587 del modelo 036), aplicando la prorrata general. Solicitó un porcentaje de prorrata provisional para aplicar al IVA soportado deducible con anterioridad al inicio de la actividad del 30 % (marca la casilla 586 del modelo 036 proponiendo este porcentaje), sin recibir requerimiento alguno por parte de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) en el mes siguiente a su presentación.

A primeros de 20X2 comienza el ejercicio efectivo de la actividad con el arrendamiento de los primeros locales, despachos y viviendas. Para ello presenta nuevamente el modelo de declaración censal marcando el inicio de la actividad a partir del 1 de enero de 20X2 (cumplimentando las casillas 508 y 509 del modelo de declaración censal 036), manteniendo una prorrata provisional del 30 % respecto de las cuotas soportadas en este ejercicio. No opta a la llevanza de los libros registro a través de la Sede electrónica de la AEAT, ni se acoge al sistema de devolución mensual de IVA.

Se conocen los siguientes datos relativos a la actividad empresarial de la sociedad ARPISA durante los cuatro primeros años de ejercicio efectivo de la actividad:

	20X2	20X3	20X4	20X5
Arrendamientos no exentos de IVA	200.000	300.000	400.000	450.000
Arrendamientos exentos de IVA	300.000	400.000	450.000	500.000
Volumen total de operaciones sujetas a IVA	500.000	700.000	850.000	950.000
Gastos de la actividad, excluidas inversiones (sujetos al tipo general del 21 %)	150.000	200.000	250.000	300.000
Gastos por adquisición de bienes de inversión (véanse párrafos siguientes)	300.000	500.000	No existen	600.000

En enero de 20X2 adquiere un pequeño local que está ubicado en un edificio muy próximo al inmueble que arrienda. Es adquirido a un promotor inmobiliario que lo tenía desocupado desde la construcción del inmueble hace más de dos años. La escritura pública de compraventa se firma el 7 de enero de 20X2, siendo el precio de la operación de 300.000 euros (impuestos excluidos), soportando una cuota de IVA de 63.000 euros. Este local es destinado a la actividad empresarial para realizar en él la gestión y dirección efectivas de la actividad.

En febrero de 20X3 adquiere un local comercial próximo por importe de 500.000 euros (impuestos excluidos) a un empresario de la localidad. En dicho local este vendedor realizaba la actividad económica de enseñanza desde hacía más de 15 años. En la escritura pública de compraventa no se renuncia a la exención del artículo 20.Uno.22.º de la Ley del IVA, quedando sujeta la operación al concepto de transmisiones patrimoniales onerosas (TPO). ARPISA destina inmediatamente el local al arrendamiento.

En marzo de 20X5 ARPISA adquiere tres viviendas a un promotor inmobiliario en un edificio próximo a sus oficinas por importe de 600.000 euros. Estos inmuebles no habían sido utilizados por el promotor inmobiliario desde su construcción en 20X4. Los inmuebles son puestos en alquiler de forma inmediata.

Se conoce asimismo que los porcentajes de deducción definitivos correspondientes a los ejercicios 20X6 y 20X7 han sido del 56% y del 60%.

El 1 de julio de 20X7 ARPISA recibe una oferta de una empresa inmobiliaria nacional para comprar el edificio adquirido por ARPISA en 20X1, así como los locales adquiridos en 20X2 y 20X3. La oferta es por 13 millones de euros por el edificio, 500.000 euros por el local de 20X2 y 800.000 euros por el local de 20X3.

Se solicita:

- Liquidar el IVA correspondiente a los ejercicios 20X1 a 20X5, con especial incidencia en la regularización de las cuotas soportadas con anterioridad al inicio de la actividad, teniendo en cuenta que siempre que resulte un saldo a favor de ARPISA, y pueda obtener la devolución del impuesto, optará por la recuperación del crédito.
- Calcular el importe del ajuste relativo a los bienes de inversión que están en periodo de regularización a 31 de diciembre de 20X6 y 20X7.
- Determinar los efectos fiscales por IVA que tendría la operación de venta por la oferta recibida el 1 de julio de 20X7 para ARPISA.

SOLUCIÓN

I. DEDUCIBILIDAD DE LAS CUOTAS SOPORTADAS CON ANTERIORIDAD AL INICIO DE LA ACTIVIDAD

De acuerdo con el concepto de empresario o profesional que nos da el artículo 5 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, reguladora del impuesto sobre el valor añadido (LIVA), las actividades empresariales o profesionales se consideran iniciadas desde el momento en que se realiza la adquisición de bienes o servicios con la intención, confirmada por elementos objetivos, de destinarlos al desarrollo de tales actividades. Esta regla general resulta de aplicación también cuando se trata de sociedades mercantiles (como sucede en el supuesto que se examina, en que la sociedad realiza la actividad de arrendamiento de bienes inmuebles).

Ello supone que se es empresario o profesional desde el primer momento en que concurren estas circunstancias, permitiendo la normativa reguladora del impuesto la deducción de las cuotas soportadas desde ese instante. Quede claro que, si el adquirente o importador de los bienes o de las prestaciones de servicios no puede acreditar que en el momento en que adquirió o importó dichos bienes o servicios lo hizo con la intención de destinarlos a la realización de actividades empresariales o profesionales, dichas adquisiciones o importaciones no se considerarán efectuadas en condición de empresario o profesional y, por tanto, no podrán ser objeto de deducción las cuotas del IVA que soporte o satisfaga con ocasión de dichas operaciones, ni siquiera en el caso en que en un momento posterior a la adquisición o importación de los referidos bienes o servicios decida destinarlos al ejercicio de una actividad económica sujeta al impuesto.

Cuando el sujeto pasivo inicie con posterioridad las entregas de bienes o las prestaciones de servicios, los artículos 111 a 113 de la LIVA (desarrollados por el art. 27 del Reglamento del impuesto sobre el valor añadido [RIVA], aprobado por RD 1624/1992, de 29 de diciembre) regulan la forma y procedimiento en que se efectúan las deducciones y la regularización de las cuotas soportadas con anterioridad al inicio de la actividad.

De esta forma las cuotas soportadas pueden deducirse en el periodo en que se soporten, y si el empresario o profesional no realiza en dicho periodo ninguna operación sujeta al impuesto, podrá compensar el exceso en declaraciones posteriores o solicitar su devolución, conforme al sistema general previsto en el artículo 115 de la LIVA (art. 111.Tres). Para calcular el IVA soportado deducible durante este periodo anterior al inicio de la actividad, y hasta el comienzo de las operaciones sujetas, se aplica un porcentaje provisional que fija la Administración a propuesta del empresario o profesional, teniendo en cuenta las características de sus futuras actividades (art. 111.Dos), y este porcentaje propuesto con carácter provisional será aplicable también durante el primer año en que tiene lugar el inicio de la actividad.

II. APLICACIÓN DE LOS PRECEPTOS ANTERIORES AL SUPUESTO DE HECHO

ARPISA, de acuerdo con el artículo 5.Tres de la LIVA, tendrá la condición de empresario o profesional desde el mes de septiembre de 20X1, pues habiendo soportado cuotas de IVA, no cabe duda de que tiene la intención de destinarlas a una actividad empresarial, y así lo ponen de manifiesto las actuaciones que lleva a cabo durante los últimos meses de ese año. Tendremos en cuenta para ello, además, las presunciones recogidas en el artículo 27 del RIVA, entre las que se encuentran la naturaleza de los bienes adquiridos, el periodo transcurrido entre la adquisición de los bienes y la utilización efectiva de los mismos para la realización de las prestaciones de servicio objeto de la actividad empresarial, el cumplimiento de las obligaciones formales, registrales y contables exigidas por la normativa reguladora del impuesto, por el Código de Comercio o por cualquier otra norma que resulte de aplicación a quienes tienen la condición de empresarios o profesionales, o el disponer de o haber solicitado las autorizaciones, permisos o licencias administrativas que fuesen necesarias para el desarrollo de la actividad que tiene intención de realizar.

ARPISA va a realizar la actividad de arrendamiento de inmuebles, teniendo en cuenta que, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 20.Uno.23.º de la LIVA, una porción de las operaciones que realizará estará exenta de IVA. Esto es, el arrendamiento de la parte del edificio destinado a vivienda o residencia habitual de personas físicas estará exento, con exención limitada, lo que impide la deducción de las cuotas soportadas afectas a estas operaciones (art. 94.Uno LIVA), debiendo aplicar la regla de prorrata (que resulta de aplicación cuando el sujeto pasivo, en el ejercicio de su actividad económica sujeta al impuesto, efectúa conjuntamente entregas de bienes o prestaciones de servicios que originan el derecho a la deducción y otras operaciones de análoga naturaleza que no habilitan para el ejercicio del citado derecho, conforme al art. 102.Uno LIVA).

Este hecho no tiene incidencia en el número de actividades económicas que realiza el sujeto pasivo. De acuerdo con el Real Decreto 475/2007, de 13 de abril, por el que se aprueba la Clasificación Nacional de Actividades Económicas 2009 (CNAE-2009), ARPISA no realiza más que una sola actividad, clasificada en el subepígrafe 68.20, «Alquiler de bienes inmobiliarios por cuenta propia». Por ello, solo tendrá un sector diferenciado de la actividad, conforme a lo dispuesto en el artículo 9.1.º de la LIVA, sin perjuicio de que, como se ha indicado, dentro de una única actividad, realice operaciones sujetas y no exentas y otras sujetas y exentas.

En tanto tiene la intención de aplicar la prorrata general, de acuerdo con el artículo 28.1.4.º del RIVA debe proponer un porcentaje provisional de deducción para las cuotas soportadas con anterioridad al inicio de la actividad, presentando para ello la declaración censal. A estos efectos, ha presentado la declaración censal, marcando la opción correspondiente a la adquisición de bienes y servicios con anterioridad al inicio de la actividad, proponiendo una prorrata del 30%, de acuerdo con criterios objetivos: el número de metros cuadrados dedicados al arrendamiento no exento y exento, considerando entre los primeros los 4.000 metros cuadrados de locales más 2.000

metros de una de las dos plantas que pueden alquilarse para despachos y para viviendas (esto es, sigue un criterio prudencial por el que imputa como no exentos el 50% de los metros cuadrados de las dos primeras plantas que, como indica el supuesto, aun cuando tienen la calificación de uso residencial, pueden realizarse en las mismas también determinadas actividades profesionales).

III. TRIBUTACIÓN CORRESPONDIENTE AL EJERCICIO 20X1

ARPISA presentará declaraciones trimestrales del modelo 303, esto es, confeccionará las autoliquidaciones correspondientes al tercer (3T) y cuarto trimestre (4T) de 20X1 (no presenta autoliquidaciones mensuales en tanto no tiene la consideración de gran empresa ni se ha acogido voluntariamente a suministrar información a través de la Sede electrónica de la AEAT; y tampoco está obligada a suministrarla, ya que al ser el primer año de ejercicio efectivo de la actividad, se desconoce el volumen de operaciones que va a tener. Puede decirse por ello que, en general, quien inicia una actividad con anterioridad a la entrega de bienes y servicios no tiene obligación de estar incluido en el sistema de suministro inmediato de información, al margen de estar acogida al régimen especial del grupo de entidades).

En tanto no inicia durante el ejercicio 20X1 la actividad de arrendamiento, en las autoliquidaciones del modelo 303 declarará exclusivamente el impuesto soportado deducible, aplicando el porcentaje de prorrata provisional del 30% respecto de todas las operaciones que recibe en los dos periodos trimestrales (cumplimenta las casillas relativas al apartado «Liquidación. Régimen general. IVA deducible», de la página primera del modelo 303, y en función de la naturaleza de la operación y de los bienes o servicios recibidos trasladará las cuotas a una u otras de las casillas de este apartado).

El resultado en la autoliquidación del 3T será un crédito a su favor que tiene la condición de saldo a compensar (no se ha acogido al sistema de devolución mensual), que trasladará al 4T. El resultado de esta última autoliquidación será también un crédito a su favor, pero en este caso, de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 111.Tres y 115 de la LIVA, podrá optar por compensar en los cuatro años siguientes al periodo en que se generó la compensación, o solicitar la devolución (art. 99.Cinco LIVA), que es lo que hace, de acuerdo con lo señalado en el enunciado del supuesto.

Haciendo abstracción de los dos periodos por los que presentará el modelo de autoliquidación 303 de este ejercicio 20X1, el resultado conjunto de sus autoliquidaciones en este ejercicio arrojará el siguiente saldo a su favor (no declara IVA devengado alguno, liquidando exclusivamente el IVA soportado deducible), respecto del que optará por solicitar la devolución en el mes de enero de 20X2 (hasta el 30 de enero), conforme al artículo 71.4 del RIVA:

- a) Gastos de constitución de la sociedad por importe de 10.000 euros.

El supuesto indica que han tributado al tipo general, por lo que la cuota soportada será la siguiente:

$$10.000 \text{ euros} \times 21\% = 2.100 \text{ euros}$$

b) Adquisición del edificio por 10.000.000 de euros.

Nos encontramos ante una primera entrega de edificaciones, ya que no se cumplen los requisitos establecidos en el artículo 20.Uno.22.º de la LIVA para considerar que se produce una segunda entrega, al haber sido utilizado el edificio por el promotor durante un tiempo inferior a dos años.

Debemos tener en cuenta para calcular la cuota soportada la regla especial de determinación de la base imponible prevista en el artículo 79.Dos de la LIVA, ya que en una misma operación y por precio único se entregan bienes de diversa naturaleza (locales comerciales y viviendas), por lo que la base imponible se determinará en proporción al valor de mercado de los bienes entregados.

Dado que nos dicen que el precio fijado por las partes es coincidente con el valor de mercado, determinaremos la parte de base imponible que debe ir al tipo general (locales comerciales) y al tipo reducido del 10% (art. 91.Uno.1.7.º LIVA, por las viviendas), en función de los metros cuadrados destinados a un uso u otro.

De esta forma, la cuota soportada será la siguiente:

Al tipo general del 21% (10.000.000 × 20% × 21%)	420.000
Al tipo reducido del 10% (10.000.000 × 80% × 10%)	800.000
Total cuota soportada por la adquisición del inmueble	1.220.000

Debe tenerse en cuenta que el edificio es un bien de inversión, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 108 de la LIVA (se consideran como tales los 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, y su valor de adquisición sea igual o superior a 3.005,06 €), y tiene un periodo de regularización de 10 años (el de adquisición o entrada en funcionamiento y nueve años más).

c) Obras de ejecución en el edificio.

De la dicción del supuesto hemos de concluir que estas obras no pueden calificarse de bien de inversión, por lo que les daremos el tratamiento de gasto corriente, siendo la cuota soportada la siguiente:

$$200.000 \times 21\% = 42.000 \text{ euros}$$

d) Gastos corrientes afectos a la actividad durante los últimos cuatro meses del ejercicio 20X1 (asesoramiento, servicios profesionales y otros gastos corrientes):

$$20.000 \times 21\% = 4.200 \text{ euros}$$

e) Adquisición del equipo informático en octubre de 20X1.

Nos encontramos ante un bien de inversión, al cumplirse las condiciones previstas en el artículo 108 de la LIVA; si bien el periodo de regularización en este caso, al ser un bien mueble, es de cinco años (el de adquisición o entrada en funcionamiento y cuatro más).

$$4.000 \times 21\% = 840 \text{ euros}$$

f) Vehículo automóvil.

Es un bien de inversión, conforme al artículo 108 de la LIVA, si bien en este caso la cuota soportada máxima que puede ser objeto de deducción, conforme al artículo 95. Tres de la LIVA, es el 50% de la misma, al presumirse afecto a la actividad en este porcentaje.

De ahí que la cuota soportada deducible sea:

$$(20.000 \times 21\%) \times 50\% = 2.100 \text{ euros}$$

Una vez calculadas las cuotas soportadas, podremos determinar el importe a deducir en este ejercicio 20X1, aplicando la prorrata provisional de 30% aceptada por la Administración tributaria a cada una de las cuotas soportadas. Este importe será el siguiente:

1. Importe de las cuotas soportadas deducibles:

$$(2.100 + 1.220.000 + 42.000 + 4.200 + 840 + 2.100) = 1.271.240 \text{ euros}$$

2. Importe efectivo a deducir por aplicación de la prorrata provisional:

$$1.271.240 \times 30\% = 381.372 \text{ euros}$$

En definitiva, la autoliquidación conjunta de los trimestres tercero y cuarto del ejercicio 20X1 arrojará el siguiente resultado:

IVA devengado	0
IVA soportado deducible	381.372
Saldo a devolver al sujeto pasivo	381.372

En tanto el sujeto pasivo no ha iniciado la actividad en este ejercicio 20X1 (la inicia a principios de 20X2), el importe de las cuotas soportadas de 1.271.240 euros resulta ser el saldo a regularizar conforme a lo dispuesto en los artículos 111 y 112 de la LIVA.

Esto es, una vez presentadas las autoliquidaciones correspondientes a 20X1, ARPISA no tendrá que regularizar el importe señalado hasta el final del cuarto año de ejercicio efectivo de la actividad o, lo que es lo mismo, deberá regularizar el importe de estas cuotas soportadas con anterioridad al inicio de la actividad (soportadas en 20X1) en la autoliquidación correspondiente al 4T del año 20X5. Por tanto, el importe de 1.271.240 volverá a aflorar en esta última autoliquidación, para regularizarlo por la diferencia entre la prorrata definitiva conjunta de los cuatro primeros años efectivos de la actividad y la prorrata provisional propuesta por el sujeto pasivo para estas cuotas en el ejercicio 20X1, que fue del 30%. Todo ello, conforme establece el artículo 112 de la LIVA.

Respecto del modelo de autoliquidación 303, ARPISA además de cumplimentar el apartado de «Identificación» de la primera página, no habrá declarado cantidad alguna en el apartado de «Liquidación. Régimen general. IVA devengado», pero sí habrá cumplimentado el apartado «Liquidación. Régimen general. IVA deducible», de la primera página, aunque dejará en blanco las casillas 43 y 44, relativas respectivamente a «Regularización bienes de inversión» y «Regularización por aplicación del porcentaje definitivo de prorrata» ya que, como se ha indicado, no efectúa regularización alguna de estas cuotas, ni la global del ejercicio prevista en los artículos 104 y 105, ni la de los artículos 107 y 109 por bienes de inversión.

IV. LIQUIDACIÓN DEL IMPUESTO DURANTE LOS EJERCICIOS 20X2 A 20X5 (CON EXCLUSIÓN DE LA REGULARIZACIÓN CORRESPONDIENTE AL 4T DE 20X5 POR LAS CUOTAS SOPORTADAS CON ANTERIORIDAD AL INICIO DE LA ACTIVIDAD)

Durante los cuatro primeros años de ejercicio efectivo de la actividad, ARPISA deberá aplicar las reglas generales del impuesto en relación tanto con el IVA devengado, como con el soportado deducible, este último de acuerdo con las reglas establecidas en el título VIII de la LIVA (arts. 92 a 110).

Dado que realiza operaciones sujetas y no exentas (arrendamiento de locales y viviendas destinadas a despachos profesionales) y operaciones sujetas y exentas (alquiler de viviendas con destino a residencia habitual de personas físicas), deberá aplicar la regla de prorrata conforme a lo dispuesto en los artículos 102 y siguientes de la LIVA, si bien en el enunciado del supuesto nos indican que aplica la regla de prorrata general, no opta pues por la prorrata especial ni resulta de aplicación obligatoria.

IV.1. Ejercicio 20X2

Tendremos en cuenta que al inicio del año 20X2 habrá presentado un nuevo modelo de declaración censal en el que comunicará que inicia la actividad efectiva de prestación de servicios en que consiste en el arrendamiento de bienes inmuebles.

Este es el primer ejercicio efectivo de la actividad, tal como recuerda el artículo 111. Seis de la LIVA, pues se considera como tal aquel durante el cual el empresario o profesional comience el ejercicio habitual de dichas operaciones, siempre que el inicio de las mismas tenga lugar antes del día 1 de julio y, en otro caso, el año siguiente.

En cuanto a la prorrata provisional aplicable durante este año 20X2, si bien podrá ser objeto de modificación si concurrese alguna de las circunstancias previstas en los artículos 105. Dos de la LIVA y 28.Uno.3.º del RIVA, hemos de considerar que ARPISA no modifica el porcentaje de prorrata provisional, aplicando el porcentaje del 30 %.

Por tanto, considerando el conjunto de las autoliquidaciones presentadas en el año 20X2, el resultado será el siguiente:

IVA devengado		42.000
Arrendamientos sujetos y no exentos $(200.000 \times 21\%)$	42.000	
Arrendamientos sujetos y exentos (300.000)	-	
IVA soportado deducible		- 37.800
Gastos de la actividad, excluidas inversiones $[(150.000 \times 21\%) \times 30\%]$	9.450	
Adquisición de local $[(300.000 \times 21\%) \times 30\%]$	18.900	
Regularización artículo 105.Cuatro de la LIVA	9.450	
Diferencia, saldo a ingresar $[42.000 - (9.450 + 18.900 + 9.450)]$		4.200

En la última declaración-liquidación del año natural, el sujeto pasivo debe calcular la prorrata de deducción definitiva en función de las operaciones realizadas en dicho año natural y practicar la correspondiente regularización de las deducciones provisionales. El cálculo de esta regularización correspondiente al artículo 105.Cuatro de la LIVA será el siguiente:

Prorrata provisional del ejercicio	30 %
Prorrata definitiva del ejercicio $[200.000/(200.000 + 300.000) \times 100]$	40 %
Cálculo del importe de la regularización $\{(40\% - 30\%) \times [(150.000 \times 21\%) + (300.000 \times 21\%)]\}$	9.450

El importe de esta regularización (9.450 €) se declarará en la casilla 44, «Regularización por aplicación del porcentaje definitivo de prorrata», de la primera página del modelo de autoliquidación 303.

Debe tenerse en cuenta que en este ejercicio adquiere un bien de inversión, el local comercial por 300.000 euros. Las cuotas deducibles por la adquisición o importación de bienes de inversión deben regularizarse durante los cuatro años naturales siguientes (si se trata de bienes muebles) o en los nueve ejercicios siguientes (en el caso de bienes inmuebles) a aquel en que los sujetos pasivos realicen la adquisición o importación; si bien, cuando la utilización efectiva o entrada en funcionamiento de los bienes se inicien con posterioridad a su adquisición o importación, la regularización se efectuará el año en que se produzcan dichas circunstancias y los cuatro o nueve siguientes. El bien de inversión adquirido por ARPISA, al ser un bien inmueble y haberse soportado IVA debe ser objeto de regularización en los nueve años siguientes al de su adquisición y entrada en funcionamiento, que se ha producido en 20X2, de acuerdo con las reglas establecidas en el artículo 107 de la LIVA. En este ejercicio 20X2 no debe realizarse, por tanto, regularización alguna específica por la cuota soportada en su adquisición, si bien esta se hallará integrada en el importe total de las cuotas soportadas del ejercicio 20X2 respecto de las que se ha realizado la regularización global por diferencia entre las prorratas definitiva y provisional del año.

IV.2. Ejercicio 20X3

La prorrata provisional que aplicaremos en este ejercicio 20X3 será la definitiva del ejercicio anterior 20X2, tal como establece el artículo 105.Uno de la LIVA (si bien se prevén dos excepciones: 1. cuando se produzcan circunstancias susceptibles de alterar significativamente el porcentaje; y 2. en los supuestos de inicio de actividad y cuando vaya a constituirse un sector diferenciado de la actividad, que es lo que ha ocurrido en nuestro caso respecto del ejercicio 20X1). La prorrata provisional de este ejercicio 20X3, que aplicaremos a todas las operaciones recibidas en el mismo, es del 40 %.

Por ello, considerando el conjunto de las autoliquidaciones del año 20X3, el resultado será el siguiente:

IVA devengado		63.000
Arrendamientos sujetos y no exentos (300.000 × 21 %) ...	63.000	
Arrendamientos sujetos y exentos (400.000)	-	
IVA soportado deducible		- 18.060
Gastos de la actividad, excluidas inversiones [(200.000 × 21 %) × 40 %]	16.800	
		.../...

.../...		
Adquisición de local exento de IVA (500.000)	-	
Regularización artículo 105.Cuatro de la LIVA	1.260	
Regularización bienes de inversión artículos 107 y 109 de la LIVA	No procede	
Diferencia, saldo a ingresar [63.000 - (16.800 + 1.260)]		44.940

En febrero de 20X3 adquiere un local comercial próximo al edificio que alquila por importe de 500.000 euros (impuestos excluidos) a un empresario de la localidad. No obstante, esta entrega de bienes está exenta de IVA, de acuerdo con el artículo 20.Uno.22.º de la LIVA, al ser segunda o ulterior entrega, y no renunciarse a la exención conforme a lo dispuesto en los artículos 20.Dos de la LIVA y 8 del RIVA (tributará por el concepto TPO). Por ello no habrá cuota repercutida y tampoco ARPISA podrá deducir cuota alguna. Del mismo modo, aun cuando nos encontremos ante un bien de inversión, no será objeto de regularización alguna durante los nueve años siguientes, conforme a los artículos 107 y 109 de la LIVA, dado que no hay cuota soportada deducible.

El cálculo de la regularización global correspondiente al artículo 105.Cuatro de la LIVA será el siguiente:

Prorrata provisional del ejercicio	40 %
Prorrata definitiva del ejercicio $[300.000/(300.000 + 400.000) \times 100]$	42,85 %
Elevaremos este porcentaje al 43 %, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 104.Dos, último párrafo, de la LIVA.	
Cálculo del importe de la regularización $\{(43 \% - 40 \%) \times [(200.000 \times 21 \%)]\}$	1.260

El importe de esta regularización (1.260 €) se declarará en la casilla 44, «Regularización por aplicación del porcentaje definitivo de prorrata», de la primera página del modelo de auto-liquidación 303.

Además de esta regularización global, ARPISA deberá concretar si procede también la regularización por bienes de inversión (arts. 107 y 109 LIVA) adquiridos en el año 20X2, esto es, en años anteriores, excluidos aquellos en que no se había iniciado la actividad (por los bienes adquiridos y que entraron en funcionamiento antes del inicio de la actividad no se practica regularización específica alguna sobre ellos durante los cuatro primeros años de ejercicio efectivo de la actividad, entre otras razones, no existe un porcentaje definitivo de deducción aplicable a los mismos con el que pueda compararse el porcentaje definitivo de cada uno de estos cuatro años). En este sentido, en dicho ejercicio 20X2 se había adquirido un local co-

mercial por importe de 300.000 euros, debiendo determinarse si procede la regularización por este bien de inversión.

De acuerdo con los preceptos anteriores, el procedimiento a seguir es el siguiente:

- a) Se hallará, en primer lugar, la diferencia en puntos porcentuales entre las prorratas definitivas del año de regularización y la del de adquisición o entrada en funcionamiento. Solo si la diferencia es superior a diez puntos porcentuales continuaremos el proceso. En otro caso, si es igual o inferior a diez puntos, no se realizará regularización alguna de la cuota soportada por el bien de inversión en ese año.
- b) Determinado el porcentaje de deducción definitivo aplicable a cada uno de los cuatro o nueve años (en función de la naturaleza del bien se regularizará uno u otro periodo) en que deba tener lugar la regularización, se determinará el importe de la deducción que procedería si la repercusión de las cuotas se hubiese soportado en el año que se considere.
- c) Dicho importe se restará del de la deducción efectuada en el año en que tuvo lugar la repercusión.

Por ello, respecto del local comercial, debemos concretar, en primer lugar, la diferencia entre la prorrata definitiva del año de regularización (ejercicio 20X3) y la del de adquisición y entrada en funcionamiento (ejercicio 20X2), procediendo la regularización siempre y cuando esta diferencia sea superior a diez puntos porcentuales (art. 107.Uno, párrafo tercero, LIVA).

$$43\% - 40\% = 3 \text{ puntos porcentuales}$$

La conclusión es que al resultar una diferencia inferior a diez puntos porcentuales no procede efectuar regularización alguna respecto de este bien de inversión adquirido en 20X2, en el ejercicio 20X3.

De haberse calculado el importe del ajuste o regularización, este se habría trasladado a la casilla 43, «Regularización bienes de inversión», de la primera página del modelo de autoliquidación 303.

IV.3. Ejercicio 20X4

La prorrata provisional que aplicaremos en este ejercicio 20X4 será la definitiva del ejercicio anterior 20X3 (art. 105.Uno LIVA), esto es, el 43 %.

Por tanto, considerando el conjunto de las autoliquidaciones del año 20X4, el resultado será el siguiente:

IVA devengado		84.000
Arrendamientos sujetos y no exentos (400.000 × 21 %) ...	84.000	
Arrendamientos sujetos y exentos (450.000)	-	
IVA soportado deducible		- 25.200
Gastos de la actividad, excluidas inversiones [(250.000 × 21 %) × 43 %]	22.575	
Regularización artículo 105.Cuatro de la LIVA	2.625	
Regularización bienes de inversión artículos 107 y 109 de la LIVA	No procede	
Diferencia, saldo a ingresar [84.000 - (22.575 + 2.625)] ...		58.800

El cálculo de la regularización global correspondiente al artículo 105.Cuatro de la LIVA será el siguiente:

Prorrata provisional del ejercicio	43 %
Prorrata definitiva del ejercicio [400.000/(400.000 + 450.000) × 100]	47,05 %
Elevaremos este porcentaje al 48 %, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 104.Dos, último párrafo, de la LIVA.	
Cálculo del importe de la regularización {(48 % - 43 %) × [(250.000 × 21 %)]}	2.625

Además de esta regularización global, ARPISA deberá concretar si procede también la regularización por bienes de inversión (arts. 107 y 109 LIVA) adquiridos en el año 20X2 y 20X3, esto es, en años anteriores, excluidos aquellos en que no se había iniciado la actividad.

En este sentido, en el ejercicio 20X2 se había adquirido un local comercial por importe de 300.000 euros, debiendo determinarse si procede la regularización por este bien de inversión. Respecto del ejercicio 20X3, si bien se había adquirido un bien de inversión, no se soportó cuota alguna, por lo que en ningún caso procederá regularizar.

Para ello, respecto del local adquirido en 20X2, debemos concretar, en primer lugar, la diferencia entre la prorrata definitiva del año de regularización (ejercicio 20X4) y la del de adquisición y entrada en funcionamiento (ejercicio 20X2), procediendo la regularización siempre y cuando esta diferencia sea superior a diez puntos porcentuales (art. 107.Uno, párrafo tercero, LIVA).

$$48\% - 40\% = 8 \text{ puntos porcentuales}$$

La conclusión es que al resultar una diferencia inferior a diez puntos porcentuales no procede efectuar regularización alguna respecto de este bien de inversión adquirido en 20X2, en el ejercicio 20X4.

IV.4. Ejercicio 20X5

A) Regularizaciones a efectuar en el último periodo del ejercicio

El ejercicio 20X5 es el cuarto año de ejercicio efectivo de la actividad (art. 111.Seis LIVA). Por ello, en la autoliquidación correspondiente al 4T de este año, ARPISA deberá efectuar las siguientes regularizaciones:

- a) La regularización global de las cuotas soportadas deducibles en este ejercicio 20X5 prevista en el artículo 105.Cuatro de la LIVA.
- b) En su caso, la regularización por bienes de inversión adquiridos en los años 20X2, 20X3 y 20X4, conforme al artículo 107.Uno de la LIVA.
- c) La regularización de las cuotas soportadas deducibles anteriores al inicio de la actividad del artículo 112 de la LIVA.

B) Liquidación del impuesto, excluida la regularización prevista en el artículo 112 de la LIVA

La prorrata provisional que aplicaremos en este ejercicio 20X5 será la definitiva del ejercicio anterior 20X4 (art. 105.Uno LIVA), esto es, el 48%.

Considerando el conjunto de las autoliquidaciones del año 20X5, el resultado será el siguiente (excluida la regularización de las cuotas soportadas con anterioridad al inicio de la actividad del art. 112 LIVA):

IVA devengado		94.500
Arrendamientos sujetos y no exentos (450.000 × 21 %) ..	94.500	
Arrendamientos sujetos y exentos (500.000)	-	
IVA soportado deducible		- 59.040
Gastos de la actividad, excluidas inversiones [(300.000 × 21 %) × 48 %]	30.240	
Adquisición viviendas [(600.000 × 10 %) × 48 %]	28.800	
		.../...

.../...		
Regularización artículo 105.Cuatro de la LIVA	No procede	
Regularización bienes de inversión artículos 107 y 109 de la LIVA	No procede	

No se calcula el saldo a ingresar o a compensar/devolver, en tanto falta por realizar la regularización prevista en el artículo 112 de la LIVA.

El cálculo de la regularización global correspondiente al artículo 105.Cuatro de la LIVA será el siguiente:

Prorrata provisional del ejercicio	48 %
Prorrata definitiva del ejercicio $[450.000/(450.000 + 500.000) \times 100]$	47,36 %
Elevaremos este porcentaje al 48 %, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 104.Dos, último párrafo, de la LIVA.	
Cálculo del importe de la regularización: no procede dado que la prorrata provisional y la definitiva son coincidentes.	

Además de esta regularización global, ARPISA deberá concretar si procede también la regularización por bienes de inversión (arts. 107 y 109 LIVA) adquiridos en el año 20X2, 20X3 y 20X4, esto es, en años anteriores, excluidos aquellos en que no se había iniciado la actividad. En este sentido, en el ejercicio 20X2 se había adquirido un local comercial por importe de 300.000 euros, debiendo determinarse si procede la regularización por este bien de inversión. Respecto del ejercicio 20X3, si bien se había adquirido un bien de inversión, no se soportó cuota alguna, por lo que en ningún caso procederá regularizar. En el ejercicio 20X4 no se había adquirido ningún bien de inversión, y respecto del adquirido en 20X5, siendo este el año de adquisición y entrada en funcionamiento no procede efectuar la regularización prevista en los preceptos anteriores.

Para ello, respecto del local adquirido en 20X2, debemos concretar, en primer lugar, la diferencia entre la prorrata definitiva del año de regularización (ejercicio 20X5) y la del de adquisición o entrada en funcionamiento (ejercicio 20X2), procediendo la regularización siempre y cuando esta diferencia sea superior a diez puntos porcentuales (art. 107.Uno, párrafo tercero, LIVA).

$$48\% - 40\% = 8 \text{ puntos porcentuales}$$

La conclusión es que al resultar una diferencia inferior a diez puntos porcentuales no procede efectuar regularización alguna respecto de este bien de inversión adquirido en 20X2, en el ejercicio 20X4.

C) *Regularización de las deducciones de las cuotas soportadas con anterioridad al inicio de la actividad (art. 112 LIVA)*

Las deducciones provisionales que aplicó ARPISA durante el ejercicio 20X1 a las cuotas soportadas en dicho ejercicio (anterior al inicio de la actividad) deben regularizarse en el 4T de 20X5 (cuarto año de ejercicio efectivo de la actividad), aplicando el porcentaje definitivo que globalmente corresponda al periodo de los cuatro primeros años naturales de realización de la actividad (años 20X2, 20X3, 20X4 y 20X5).

Este porcentaje definitivo se determina siguiendo las reglas previstas para el cálculo del porcentaje de la prorrata general previsto en el artículo 104 de la LIVA, computando al efecto el conjunto de las operaciones realizadas durante dicho periodo cuatrienal.

Para el cálculo del importe resultante de la regularización debe procederse de la siguiente forma:

- a) Se calculará el porcentaje definitivo de deducción conforme a lo señalado en el párrafo anterior.
- b) Conocido este porcentaje de deducción definitivo, se aplicará al conjunto de las cuotas soportadas deducibles anteriores al inicio de la actividad.
- c) Dicho importe se restará de la suma total de las deducciones provisionales efectivamente practicadas conforme a lo dispuesto en el artículo 111 de la LIVA en los ejercicios anteriores al inicio de la actividad; en nuestro caso, en 20X1.
- d) La diferencia, positiva o negativa, será la cuantía del ingreso o de la deducción complementaria a efectuar por el sujeto pasivo.

De acuerdo con estos pasos:

- a) Cálculo del porcentaje definitivo de deducción correspondiente a los cuatro primeros años naturales de ejercicio efectivo de la actividad de ARPISA:

Sabemos que los volúmenes de la actividad han sido los siguientes:

	20X2	20X3	20X4	20X5
Arrendamientos no exentos de IVA	200.000	300.000	400.000	450.000
Arrendamientos exentos de IVA	300.000	400.000	450.000	500.000
Volumen total de operaciones sujetas a IVA	500.000	700.000	850.000	950.000

Por lo que el porcentaje de deducción definitivo conjunto de los cuatro primeros años será el siguiente:

$$[(200.000 + 300.000 + 400.000 + 450.000)/(500.000 + 700.000 + 850.000 + 950.000)] \times 100 = 45\%$$

b) Aplicación de este porcentaje a las cuotas soportadas deducibles anteriores al inicio de la actividad:

Las cuotas soportadas deducibles en el ejercicio 20X1 fueron:

$$2.100 + 1.220.000 + 42.000 + 4.200 + 840 + 2.100 = \\ = 1.271.240 \text{ euros}$$

Por lo que las cuotas soportadas deducibles efectivamente, por aplicación del porcentaje definitivo, serán:

$$1.271.240 \times 45\% = 572.058 \text{ euros}$$

c) Diferencia entre las cuotas soportadas deducidas en 20X1 (381.372 €), por aplicación del porcentaje o prorrata provisional y las que efectivamente corresponde deducir de acuerdo con el porcentaje o prorrata definitiva que se acaba de calcular, es la siguiente:

$$572.058 - 381.372 = 190.686 \text{ euros}$$

d) Ajuste a proponer:

Dado que el porcentaje definitivo es superior al provisional aplicado por ARPISA, el ajuste será positivo, esto es, generará un saldo a su favor (mayor deducibilidad).

En el modelo de autoliquidación 303 no existe una casilla específica para transcribir este ajuste o importe de regularización, por lo que el anterior ajuste (190.686 €) se trasladará a la casilla 44, «Regularización por aplicación del porcentaje definitivo de prorrata», junto con el importe por la regularización global del ejercicio 20X5 (por la diferencia entre las prorratas definitiva y provisional de este último ejercicio).

D) Liquidación correspondiente al 4T del ejercicio 20X5

Calculadas todas las regularizaciones a efectuar en el 4T del 20X5, la liquidación por IVA será la siguiente:

IVA devengado		94.500
IVA soportado deducible		- 249.726
Gastos de la actividad, excluidas inversiones [(300.000 × 21 %) × 48 %]	30.240	
Adquisición viviendas [(600.000 × 10 %) × 48 %]	28.800	
Regularización artículo 105.Cuatro de la LIVA	No procede	
Regularización bienes de inversión artículos 107 y 109 de la LIVA	No procede	
Regularización artículo 112 de la LIVA	190.686	
Diferencia, saldo a devolver [94.500 - 249.726]		- 155.226

E) Bienes de inversión adquiridos en 20X1

Las deducciones correspondientes a bienes de inversión adquiridos con anterioridad al inicio de la actividad, una vez efectuada la regularización prevista en el artículo 112 de la LIVA, deben ser objeto de la regularización prevista en los artículos 107 y 109 de la norma, durante los años del periodo de regularización que resten por transcurrir.

Para practicar estas regularizaciones (en el caso de ARPISA en los ejercicios 20X6 y siguientes) se considerará como deducción efectuada el año en que tuvo lugar la repercusión, a los efectos del artículo 109.2.º, la que resulte del porcentaje de deducción definitivo calculado conforme al artículo 112 de la LIVA (en el caso de ARPISA aplicando el porcentaje del 45 %).

En el ejercicio 20X1 (anterior al inicio efectivo de las prestaciones de servicio en que consisten los arrendamientos de bienes inmuebles), ARPISA había adquirido los siguientes bienes de inversión:

- a) Edificio por importe de 10.000.000 de euros, con una cuota soportada de 1.220.000 euros.
- b) Equipo informático por importe de 4.000 euros, con una cuota soportada de 840 euros.
- c) Vehículo automóvil por importe de 20.000 euros, y una cuota soportada deducible de 2.100 euros (el 50 % de la cuota soportada al aplicar la presunción de afectación del 50 %).

Los dos últimos son bienes de inversión muebles, cuyo periodo de regularización conforme al artículo 107.Uno de la LIVA es el de los cuatro años siguientes al de su adquisición o entrada

en funcionamiento. En nuestro caso estos hechos se produjeron en 20X1, por lo que a 31 de diciembre de 20X5 habrá concluido el periodo de regularización previsto en dicho precepto (año de adquisición y entrada en funcionamiento, en 20X1, más cuatro, que finalizan en 20X5). Por tanto, en los ejercicios 20X6 y siguientes no procederá realizar ajuste o regularización alguna por estos bienes de acuerdo con el anterior precepto.

No ocurre lo mismo respecto del edificio, dado que al ser un bien de inversión inmueble el periodo de regularización es de nueve años siguientes al de su adquisición o entrada en funcionamiento (art. 107.Tres LIVA). Considerando que ambas circunstancias se producen en 20X1, a 31 de diciembre de 20X5 habrán transcurrido cuatro años de los nueve en que procede calcular la regularización por bienes de inversión. Por tanto, en los años 20X6 a 20X0 (cinco ejercicios) deberá procederse a calcular si corresponde realizar ajuste conforme a lo previsto en el artículo 107 de la LIVA.

V. CÁLCULO DE LAS REGULARIZACIONES POR BIENES DE INVERSIÓN EN EL EJERCICIO 20X6, CONFORME A LOS ARTÍCULOS 107 Y 109 DE LA LIVA

A fecha 31 de diciembre de 20X6 ARPISA tiene los siguientes bienes de inversión que se encuentran en periodo de regularización:

1. Edificio adquirido en 20X1 por importe de 10.000.000 de euros y cuota soportada de 1.220.000 euros.
2. Local adquirido en 20X2 por importe de 300.000 euros y cuota soportada de 63.000 euros.
3. Viviendas adquiridas en 20X5 por importe de 600.000 euros y cuota soportada de 60.000 euros.

Tiene en su patrimonio también el local adquirido en 20X3 por importe de 500.000 euros, respecto del que no soportó cuota alguna, por lo que, aun cuando pueda señalarse que está en periodo de regularización, al no existir cuota soportada alguna, debe excluirse del grupo de bienes objeto de regularización prevista en los artículos 107 y 109 de la LIVA.

De acuerdo con los preceptos anteriores, la regularización procede cuando entre el porcentaje de deducción definitiva correspondiente a cada uno de los años de regularización y el que prevaleció en el año en que se soportó la repercusión, exista una diferencia superior a diez puntos. Si bien, respecto de los bienes de inversión procedentes de periodos anteriores al inicio de la actividad, se considera deducción efectuada el año en que tuvo lugar la repercusión, la que resulte del porcentaje de deducción definitivamente aplicable en virtud de la regularización global de las cuotas anteriores al inicio de la actividad realizada al final de cuarto año de ejercicio efectivo de la actividad.

El procedimiento a seguir es el siguiente:

- a) Una vez conocido el porcentaje de deducción definitivamente aplicada en cada uno de los años en que deba tener 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.
- b) El importe así calculado se resta del de la deducción efectuada en el año en que tuvo lugar la repercusión.
- c) La diferencia positiva o negativa se divide por 5 o, tratándose de terrenos o edificaciones, por 10, y el cociente resultante es la cuantía del ingreso o de la deducción complementaria a realizar.

En definitiva, el ajuste a realizar será el siguiente:

$$\text{Regularización} = (Da - Dr)/5 \text{ o } 10$$

Siendo: *Da* la deducción practicada el año en que se soportó el IVA en la adquisición del bien; y *Dr* la deducción que procedería si bien se hubiera adquirido el año en que se practica la regularización.

Aplicando estas consideraciones a los datos que nos suministran de la empresa ARPISA para el ejercicio 20X6, tendremos el siguiente resultado, teniendo en cuenta que el porcentaje definitivo de deducción de este año es el 56%, tal como se indica en el enunciado del supuesto:

1. Edificio adquirido en 20X1 por importe de 10.000.000 de euros y cuota soportada de 1.220.000 euros.

Respecto de este bien de inversión, considerando que se adquirió y entró en funcionamiento en 20X1, el año 20X6 será el quinto año de los nueve en que debe regularizarse cuando se cumplan las condiciones previstas en los artículos 107 y 109 de la LIVA.

En este caso no consideraremos el porcentaje de deducción del año en que tuvo lugar la repercusión (año 20X1), ya que la cuota se soportó con anterioridad al inicio de la actividad y en ese ejercicio se aplicó un porcentaje de deducción o prorratea provisional, por lo que se tendrá en cuenta el fijado a 31 de diciembre de 20X5, tomado en cuenta para el cálculo de la regularización global de todas aquellas cuotas, que fue del 45%.

Dado que existe entre ambos porcentajes (56% – 45%) una diferencia superior a diez puntos porcentuales, procede calcular el ajuste, que será el siguiente (teniendo en cuenta el factor común que presenta la cuota soportada):

$$[(45\% - 56\%) \times 1.220.000]/10 = - 13.420 \text{ euros}$$

Como la prorrata definitiva del año que estamos regularizando es superior, el resultado es negativo y supone para el sujeto pasivo un incremento del IVA soportado deducible en este año 20X6.

2. Local adquirido en 20X2 por importe de 300.000 euros y cuota soportada de 63.000 euros.

Este bien de inversión inmueble se adquirió en el año 20X2 en el que se aplicó una prorrata definitiva del 40%.

Al igual que en el bien anterior existe una diferencia superior a diez puntos porcentuales entre la anterior prorrata y la del ejercicio 20X6 (56% – 40%), procediendo por ello realizar el ajuste siguiente, que supondrá asimismo un incremento del IVA soportado deducible:

$$[(40\% - 56\%) \times 63.000]/10 = -1.008 \text{ euros}$$

3. Viviendas adquiridas en 20X5 por importe de 600.000 euros y cuota soportada de 60.000 euros.

En este caso la prorrata definitiva del ejercicio 20X5 fue del 48% y no procederá efectuar regularización alguna por estos bienes respecto del ejercicio 20X6, dado que entre la prorrata definitiva de ambos ejercicios la diferencia porcentual es inferior a 10 puntos (56% – 48%).

En definitiva, el ajuste a realizar por los bienes de inversión en periodo de regularización será el siguiente:

$$- (13.480 + 1.008) = -14.488 \text{ euros}$$

Lo trasladaremos a la casilla 43, «Regularización bienes de inversión», de la primera página del modelo 303, como un mayor importe de deducciones a realizar por el sujeto pasivo.

VI. CÁLCULO DE LAS REGULARIZACIONES POR BIENES DE INVERSIÓN EN EL EJERCICIO 20X7, CONFORME A LOS ARTÍCULOS 107 Y 109 DE LA LIVA E INCIDENCIA DE LA POSIBLE VENTA DE LOS INMUEBLES

VI.1. Supuesto de que no se produzca la venta del edificio y locales en este ejercicio

En este caso se mantendrán en el inmovilizado de ARPISA los mismos tres bienes que se han examinado en el punto V anterior, debiendo examinarse a 31 de diciembre de 20X7 si procede la aplicación de la regularización prevista en los artículos 107 y 109 de la LIVA.

1. Edificio adquirido en 20X1 por importe de 10.000.000 de euros y cuota soportada de 1.220.000 euros.

Entre los porcentajes definitivos de deducción o prorratas de los ejercicios 20X7 y el calculado a fecha 31 de diciembre de 20X5 respecto de las cuotas soportadas con anterioridad al inicio de la actividad (60% – 45%) existe una diferencia superior a diez puntos porcentuales, y procederá calcular el ajuste, que será el siguiente (teniendo en cuenta el factor común que presenta la cuota soportada):

$$[(45\% - 60\%) \times 1.220.000]/10 = - 18.300 \text{ euros}$$

Como la prorrata definitiva del año que estamos regularización es superior, el resultado es negativo y supone para el sujeto pasivo un incremento del IVA soportado deducible en este año 20X7.

2. Local adquirido en 20X2 por importe de 300.000 euros y cuota soportada de 63.000 euros.

Al igual que en el bien anterior existe una diferencia superior a diez puntos porcentuales entre la prorrata definitiva del año de adquisición y entrada en funcionamiento (20X2) y la del ejercicio 20X6 (60% – 40%), procediendo por ello realizar el ajuste siguiente, que supondrá asimismo un incremento del IVA soportado deducible:

$$[(40\% - 60\%) \times 63.000]/10 = - 1.260 \text{ euros}$$

3. Local adquirido en 20X3. No procede regularización alguna al no existir cuota soportada en su adquisición.
4. Viviendas adquiridas en 20X5 por importe de 600.000 euros y cuota soportada de 60.000 euros.

A diferencia de lo que ocurría en el ejercicio anterior, ahora sí existe una diferencia porcentual superior a 10 puntos entre la prorrata definitiva del año 20X5 y la del 20X7 (60% – 48%), por lo que, al igual que en los dos bienes inmuebles anteriores, procederá realizar el correspondiente ajuste que supondrá un incremento del IVA soportado deducible:

$$[(48\% - 60\%) \times 60.000]/10 = - 720 \text{ euros}$$

En definitiva, el ajuste a realizar por los bienes de inversión en periodo de regularización será el siguiente:

$$- (18.300 + 1.260 + 720) = - 20.280 \text{ euros}$$

Lo trasladaremos a la casilla 43, «Regularización bienes de inversión», de la primera página del modelo 303, como un mayor importe de deducciones a realizar por el sujeto pasivo.

VI.2. Supuesto en que se produzca la venta del edificio y locales en este ejercicio 20X7

A) Regularización por las viviendas adquiridas en el ejercicio 20X5

De producirse la venta del edificio y los locales adquiridos respectivamente en 20X1, 20X2 y 20X3, la regularización por los artículos 107 y 109 de la LIVA procederá exclusivamente por las viviendas adquiridas en 20X5, efectuándose el ajuste realizado en el punto 4, del apartado anterior VI.1, trasladando a la casilla 43, «Regularización bienes de inversión», el importe de 720 euros como incremento del IVA soportado deducible en el ejercicio.

B) Tributación por la entrega de los bienes inmuebles y su regularización

Respecto del edificio adquirido en 20X1 y del local adquirido en 20X2 no procederá la realización del anterior ajuste a 31 de diciembre (en la autoliquidación del 4T, ya que no figurará en el patrimonio de ARPISA), pero sí deberemos realizar el ajuste previsto en el artículo 110 de la LIVA.

En los casos de entregas de bienes de inversión durante el periodo de regularización, que es lo que se produce en el supuesto que examinamos, esta se realiza de una sola vez por el tiempo de dicho periodo que quede por transcurrir en el año de la entrega o transmisión.

El precepto anterior distingue a estos efectos entre dos supuestos que son de aplicación general a todos los sujetos pasivos (hayan aplicado o no la regla de prorrata los años anteriores) y a todos los bienes de inversión (incluso los enajenados antes de su entrada en funcionamiento):

- a) Que la entrega del bien de inversión estuviese sujeta y no exenta. En este caso se considera que el bien de inversión se ha utilizado exclusivamente en operaciones que dan derecho a deducción, en el año de la transmisión y en los restantes, hasta el final del periodo de regularización. No obstante, se establece el siguiente límite: si la prorrata definitiva aplicable al año en que se soportó la repercusión o se liquidó la importación fue inferior al 100%, la diferencia entre la deducción practicada en dicho año y la que corresponda como consecuencia de la entrega del bien solo será deducible hasta el límite del IVA repercutido al adquirente del citado bien.

Como sabemos, en el supuesto de que el bien de inversión que se entregue sea un terreno rústico o un edificio o parte del mismo, por el que se renuncie a la exención (exenciones del art. 20.Uno.20.º y 22.º de la LIVA, que pueden ser objeto de renuncia de acuerdo con lo dispuesto en el apartado segundo de dicho precepto, cumpliendo las formalidades establecidas en el art. 8 RIVA), el empresario o profesional transmitente no repercutirá cuota alguna, sino que, como consecuencia de la regla de inversión del sujeto pasivo prevista en el artículo 84.Uno.2.º, letra e),

de la LIVA, esta condición recaerá sobre el empresario o profesional adquirente, por lo que se autorrepercutirá el impuesto y lo deducirá en la medida en que tenga derecho a ello. Por tanto, en estos casos, aun cuando el precepto alude a la cuota del IVA repercutida al adquirente, hemos de interpretar que será la cuota que correspondería repercutir al transmitente en el caso de que sobre él recayese la condición de sujeto pasivo, esto es, será la cuota autorrepercutida por el sujeto pasivo adquirente del bien inmueble.

El ajuste a practicar será el siguiente:

$$\text{Regularización} = [(I - Da)/5 \text{ o } 10] \times n$$

Siendo: *I* el total IVA soportado en la adquisición del bien de inversión, que hubiese correspondido deducir si se hubiese adquirido en este periodo en que estamos regularizando; *Da* el IVA objeto de deducción en el año de la adquisición; y *n* el número de años que faltan para expirar el periodo de regularización incluyendo el año de transmisión.

Si el resultado de este ajuste es superior al IVA que se repercute en la venta al nuevo adquirente, solamente podrá ser objeto de deducción este último importe como máximo, con la precisión que se ha efectuado anteriormente en relación con los bienes inmuebles.

- b) Que la entrega esté no sujeta o exenta de IVA. En este caso se considera que el bien de inversión se ha utilizado exclusivamente en operaciones que no dan derecho a deducción durante el año en el que se realiza la entrega y los restantes; siendo el ajuste el siguiente:

$$\text{Regularización} = [(0 - Da)/5 \text{ o } 10] \times n$$

No obstante, esta disposición no se aplica en el caso de entregas de bienes de inversión exentas o no sujetas, pero que den derecho a la deducción (por ejemplo, porque nos encontramos ante exportaciones de bienes), en cuyo caso se considera que los bienes se han destinado a la realización de operaciones con derecho a deducción (aunque se establece como límite de la deducción complementaria la cuota resultante de aplicar el tipo vigente en el momento de la entrega al valor interior de los bienes exportados o enviados a otro Estado miembro de la Unión).

Aplicando esta teoría al supuesto de ARPISA, deberemos tener en cuenta:

1. Posible venta del edificio adquirido en 20X1.

La oferta recibida por la venta del edificio es de 13.000.000 de euros. Estaremos ante una segunda entrega de bienes, sujeta y exenta en virtud del artículo 20.Uno.22.º de la LIVA (en este

caso tributará por el concepto TPO), si bien podrá renunciarse a la exención siempre que se cumplan las condiciones previstas en los artículos 20.Dos de la LIVA y 8 del RIVA.

El bien inmueble se adquirió y entró en funcionamiento en 20X1, por lo que si se vende en 20X7 quedarán cuatro años de regularización, computando el de la venta.

En cuanto al porcentaje definitivo de prorrata que deberemos tener en cuenta para regularizar, no será el provisional del año 20X1, sino el porcentaje definitivo de prorrata por el que se regularizaron las cuotas soportadas con anterioridad al inicio de la actividad, conforme al artículo 112 de la LIVA, esto es, el calculado a 31 de diciembre de 20X5 para estas cuotas, que fue del 45 %.

1.1. En el supuesto de que no se renuncie a la exención, el ajuste que deberá efectuarse será el siguiente (obteniendo el factor común sobre el importe de cuota soportada deducible):

$$\text{Regularización} = [(0\% - 45\%) \times 1.220.000]/4 \text{ años} = -137.250 \text{ euros}$$

Supone un ajuste que deberá efectuar el sujeto pasivo minorando el IVA soportado deducible, y se trasladará a la casilla 43, «Regularización bienes de inversión», de la primera página del modelo de autoliquidación 303.

Este ajuste, cualquiera que sea su sentido, positivo o negativo, mayor o menor deducibilidad, debe declararse, conforme al artículo 110 de la LIVA y la doctrina fijada por el Tribunal Económico-Administrativo Central (entre otras Resolución de 19 de diciembre de 2007, RG 1797/2006 –NFJ028083–) en la declaración-liquidación correspondiente al periodo trimestral o mensual en el que se produce el devengo de la operación en que consiste la entrega del bien de inversión.

En cuanto a la formalización de la operación, con independencia de que se eleve el contrato a escritura pública, ARPISA deberá emitir factura, de acuerdo con las previsiones contenidas en los artículos 2 a) y 3.1 a) del Reglamento de facturación.

1.2. En el caso de que se renuncie a la exención, la operación estará sujeta y no exenta de IVA, tributando al tipo general del 21 % la parte correspondiente a los locales y el 10% la parte del edificio destinada a viviendas. Considerando que el 20% son locales y el 80% restante viviendas, y que el precio de mercado del metro cuadrado es idéntico para uno y otro tipo de uso, la cuota devengada de IVA por esta operación de venta será:

$$\begin{aligned} & [(13.000.000 \times 20\%) \times 21\%] + [(13.000.000 \times 80\%) \times 10\%] = \\ & = 546.000 + 1.040.000 = 1.586.000 \text{ euros} \end{aligned}$$

En el supuesto de renunciarse a la exención, se producirá la inversión del sujeto pasivo, conforme a la regla prevista en el artículo 84.Uno.2.º, letra e), segundo guion, de la LIVA. Es el

adquirente quien deberá declarar el IVA devengado así como el IVA soportado deducible en su autoliquidación modelo 303 (el primero se declarará en las casillas 12 y 13, «Otras operaciones con inversión del sujeto pasivo (excepto. adq. intracom)», del apartado «Liquidación. Régimen general. IVA devengado», de la primera página; mientras que el IVA soportado deducible se declarará en las casillas 28 y 29 o bien en las casillas 30 y 31 del apartado «Liquidación. Régimen general. IVA deducible», en función de que para el adquirente estos bienes tengan la consideración de «Cuotas soportadas en operaciones interiores corrientes», o de «Cuotas soportadas en operaciones interiores con bienes de inversión»).

Respecto del transmitente, en nuestro caso ARPISA, además de firmarse la correspondiente escritura pública de compraventa (en la que suelen hacerse constar las declaraciones que exige el art. 8 RIVA), deberá emitir factura que cumpla los requisitos establecidos en el artículo 6 del Reglamento de facturación (RD 1619/2012, de 30 de noviembre), si bien no figurará en la misma ni tipo impositivo, ni tampoco cuota alguna, ya que no repercute; haciendo constar la mención «inversión del sujeto pasivo», conforme al artículo 6.1, letra m), del Reglamento de facturación.

En cuanto a su declaración en el modelo de autoliquidación 303, en tanto no repercute cuota alguna, la entrega de bien no se declara en el apartado «Liquidación. Régimen general. IVA devengado». Ahora bien, debe darse información de la base imponible de esta operación, para lo que se ha previsto en la página 3 el apartado «Información adicional». El importe de la base imponible por la que se entrega el bien deberá figurar en la casilla 61, «Operaciones no sujetas o con inversión del sujeto pasivo que originan el derecho a deducción». Por el contrario, en el caso de que la operación de venta estuviese sujeta pero exenta, no se declarará la operación en ninguna de las casillas que figuran en el modelo 303.

El ajuste a practicar por la venta del edificio por los años de regularización que quedan será el siguiente (obteniendo factor común):

$$\text{Regularización: } [(100\% - 45\%) \times 1.220.000]/4 \text{ años} = + 167.750$$

Lo que supone un incremento del IVA soportado deducible. En tanto este ajuste es inferior a la cuota repercutida por la venta del edificio, no aplicamos la regla del límite del artículo 110.Uno.1.º, párrafo segundo, de la LIVA, y se trasladaría a la casilla 43, «Regularización bienes de inversión», de la primera página del modelo de autoliquidación 303.

2. Posible venta del local adquirido en 20X2.

La oferta recibida por ARPISA para vender el local es de 500.000 euros. Al igual que con el edificio, estaremos ante una segunda entrega del local, sujeta y exenta de IVA en virtud del artículo 20.Uno.22.º de la LIVA (sujeta al concepto TPO), si bien podrá renunciarse a la exención en el supuesto de cumplirse las condiciones previstas en los artículos 20.Dos de la LIVA y 8 del RIVA.

Debe tenerse en cuenta que la renuncia se practicará por cada operación, esto es, por cada entrega de bienes realizada por el sujeto pasivo.

En cuanto al porcentaje definitivo de prorrata que deberemos tener en cuenta será el definitivo del año 20X2 (que fue el primer año de ejercicio efectivo de la actividad), que fue del 40%. Como el bien se adquirió y entró en funcionamiento en dicho ejercicio, de transmitirse en 20X7 quedarán por regularizar a la fecha de la venta cinco años, computándose el actual.

En el supuesto de que no se renuncie a la exención, el ajuste que deberá efectuarse será el siguiente (obteniendo el factor común sobre el importe de cuota soportada deducible):

$$\text{Regularización} = \{[(0\% - 40\%) \times (300.000 \times 21\%)]/10\} \times 5 \text{ años} = -12.600 \text{ euros}$$

Supone un ajuste que deberá efectuar el sujeto pasivo minorando el IVA soportado deducible, trasladándose a la casilla 43, «Regularización bienes de inversión», del modelo de autoliquidación 303.

En el caso de que se renuncie a la exención por la venta a efectuar en 20X7, la operación estará sujeta y no exenta de IVA, tributando al tipo general del 21% y la cuota de IVA devengado por esta operación de venta será:

$$500.000 \times 21\% = 105.000 \text{ euros}$$

Deberemos hacer respecto de esta venta sujeta y no exenta las mismas precisiones que se han realizado respecto de la venta del edificio en cuanto a la forma de declarar la operación en el modelo 303, así como de emisión de factura.

El ajuste a practicar por la regularización de los años que restan será el siguiente (obteniendo factor común):

$$\text{Regularización: } \{[(100\% - 40\%) \times (300.000 \times 21\%)]/10\} \times 5 \text{ años} = +18.900$$

Lo que supone un incremento del IVA soportado deducible. En tanto este ajuste es inferior a la cuota repercutida por la venta del edificio, no aplicamos la regla del límite del artículo 110.Uno.1.º, párrafo segundo, de la LIVA, y se trasladaría a la casilla 43, «Regularización de bienes de inversión», de la primera página del modelo de autoliquidación 303.

3. Transmisión del local adquirido en 20X3.

En el ejercicio 20X3, ARPISA adquirió un local por importe de 500.000 euros, si bien no se soportó cuota alguna. Por tal motivo durante los nueve años siguientes al de su adquisición y

entrada en funcionamiento no debe efectuarse regularización alguna de las previstas en los artículos 107 y 109 de la LIVA.

Tampoco si se produjese la venta del local en 20X7 debería efectuarse ajuste alguno por este motivo conforme a lo dispuesto en el artículo 110 de la LIVA, por los años que restasen de regularización, ya que no hay cuota soportada alguna que regularizar.

Por tanto, lo único que debe concretarse es la tributación por IVA de la entrega del bien. El hecho de que no se soportase cuota alguna por la adquisición no incide en la tributación por la venta del inmueble en 20X7. En esta entrega el parámetro que va a tenerse en cuenta es la afectación o no del bien de inversión a la actividad económica empresarial o profesional sujeta al impuesto. En el caso de que el inmueble no se hubiese afectado a la actividad, estaríamos ante una operación no sujeta a IVA, tributando por el concepto TPO. En el caso de afectarse a la actividad, realizaremos los mismos razonamientos que se han visto respecto de los bienes de inversión anteriores.

Esto es, puede o no renunciarse a la exención del IVA. Nos encontraremos en principio ante una segunda o ulterior entrega exenta del artículo 20.Uno.22.º de la LIVA y, por tanto, sujeta y no exenta del concepto TPO.

Si el adquirente es empresario o profesional y se cumplen las condiciones previstas en los artículos 20.Dos de la LIVA y 8 del RIVA, podrá renunciarse a la exención, siendo sujeto pasivo por inversión el adquirente, y la cuota de IVA será la siguiente:

$$800.000 \times 21 \% = 168.000 \text{ euros.}$$

En cuanto al tratamiento de esta operación por ARPISA, deben darse por reproducidos los comentarios efectuados respecto de la venta del edificio.