

Casos prácticos de IVA: prorrata, sectores diferenciados y regularización de bienes de inversión

Javier Bas Soria

*Doctor en Derecho
Inspector de Hacienda del Estado
Profesor de CEF.- UDIMA*

EXTRACTO

A continuación se plantean 4 casos prácticos de IVA donde se analizan la aplicación de la regla de la prorrata, el régimen de deducciones en sectores diferenciados de actividad y la regularización de bienes de inversión.

Palabras clave: prorrata general; prorrata especial; sectores diferenciados de actividad; deducciones en sectores diferenciados; regularización de bienes de inversión; entregas de bienes de inversión.

CASO PRÁCTICO 1

Prorrata general y especial

Una entidad realizó durante el ejercicio 2018 la actividad de arrendamiento de inmuebles, alquilando locales comerciales, repercutiendo el IVA correspondiente, y viviendas, exentas por aplicación del artículo 20.Uno.23.º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (LIVA).

El importe de las operaciones realizadas en cada tipo de arrendamiento fue el siguiente:

- Viviendas 400.000
- Locales 590.000

Las cuotas soportadas para cada tipo de arrendamiento fueron las siguientes en los distintos trimestres:

	1T	2T	3T	4T
Viviendas	1.000	1.500	1.200	1.300
Locales	1.900	1.800	2.100	2.200
Comunes	800	1.100	1.300	1.800
Total	3.700	4.400	4.600	5.300

Se sabe además que se ha adquirido en el 4T una vivienda que se destinará al arrendamiento cuya cuota soportada ha sido de 21.000 euros.

La prorrata definitiva del año anterior fue del 55%.

Se pide:

Determinese la deducción procedente mediante la aplicación de la regla de la prorrata.

SOLUCIÓN

La regla de la prorrata resulta aplicable a los sujetos pasivos que realizan una sola actividad en la que se realizan simultáneamente operaciones que generan el derecho a la deducción (a estos efectos, debemos remitirnos al art. 94 de la LIVA, que determina las operaciones que generan el

derecho a la deducción que, con carácter general, son las operaciones sujetas y no exentas y las operaciones en las que se aplica una exención plena) y otras operaciones que no generan el derecho a la deducción (con carácter general, operaciones con exención limitada, principalmente las operaciones exentas contempladas en el art. 20 LIVA). Cuando se desarrolla más de una actividad con regímenes de deducción diferente, no resulta aplicable la regla de la prorrata, sino la regla de sectores diferenciados, a la que se refieren fundamentalmente los artículos 9.Uno c) y 101 de la LIVA.

La prorrata presenta, como señala el artículo 102 de la LIVA, dos modalidades: la prorrata general y la especial. Esta segunda modalidad solo es aplicable en dos supuestos, según se recoge en el artículo 104 de la LIVA: cuando el sujeto pasivo haya optado por la misma o cuando el montante total de las cuotas deducibles en un año natural por aplicación de la regla de prorrata general exceda en un 10% o más del que resultaría por aplicación de la regla de prorrata especial.

En el presente caso no se indica que el sujeto pasivo haya optado por la aplicación de la prorrata especial, por lo que a continuación realizaremos los cálculos de las deducciones procedentes con cada una de las modalidades para, en función de las mismas, determinar si procede aplicar la prorrata general o si debe aplicarse la especial por superar las deducciones la proporción señalada.

Con carácter previo también debemos señalar que los arrendamientos de locales se encuentran sujetos y no exentos al impuesto, por lo que son operaciones que generan el derecho a la deducción; mientras que el arrendamiento de viviendas se encuentra sujeto y, en los términos previstos en el artículo 20.Uno.23.º de la LIVA, exento, siendo en este caso una operación que no genera el derecho a la deducción; tal y como determina el artículo 94 de la LIVA en el que se describen las operaciones que generan el derecho a la deducción y las operaciones que no generan este derecho. Para la resolución del presente supuesto consideraremos que se cumplen los requisitos para aplicar la exención en todos los arrendamientos de viviendas.

1. PRORRATA GENERAL

La prorrata general supone aplicar al conjunto de cuotas soportadas un porcentaje global de deducción, determinado en función de la fracción contemplada en el artículo 104 de la LIVA, integrada por los siguientes términos:

- En el numerador, el importe total, determinado para cada año natural, de las entregas de bienes y prestaciones de servicios que originen el derecho a la deducción, realizadas por el sujeto pasivo en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional o, en su caso, en el sector diferenciado que corresponda.
- En el denominador, el importe total, determinado para el mismo periodo de tiempo, de las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas por el sujeto pasivo en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional o, en su caso, en el sector diferenciado que corresponda, incluidas aquellas que no originen el derecho a deducir.

El resultado de dicha fracción se redondeará a la unidad superior.

Resulta importante destacar que la fracción se determina, como hemos visto, en función de las operaciones realizadas por la propia entidad, es decir, sus propias entregas y prestaciones de servicios (simplificando, sus ventas y sus prestaciones de servicios); aunque dicho porcentaje de deducción se aplica después a las cuotas soportadas por entregas y prestaciones de servicios recibidas, así como sobre las cuotas soportadas en otras operaciones que supongan adquisiciones de bienes y servicios, como adquisiciones intracomunitarias, importaciones u operaciones de las que sean sujetos pasivos por inversión, para en función de ello determinar el importe de las cuotas que resultan deducibles.

Finalmente, debemos destacar que, en tanto no se ha cerrado un ejercicio, resulta imposible conocer el volumen de operaciones que se ha realizado en el mismo. Por consiguiente, la prorrata del ejercicio no puede determinarse sino hasta el fin del último periodo de liquidación del ejercicio. En los periodos anteriores se aplica, como prorrata provisional de deducción, la prorrata definitiva del ejercicio anterior. Las diferencias entre esta deducción provisional y la definitiva determinarán una deducción adicional o un ingreso adicional a realizar en el último periodo de liquidación.

Aplicando estos conceptos al caso concreto tenemos los siguientes parámetros de deducción.

Durante los tres primeros trimestres aplicamos la prorrata provisional:

	1T	2T	3T
Cuotas soportadas	3.700	4.400	4.600
Prorrata provisional	55 %	55 %	55 %
Cuotas deducibles	2.035	2.420	2.530

En el 4T determinamos la prorrata definitiva y la aplicamos, tanto sobre las cuotas soportadas en el último periodo, incluyendo entre las mismas la cuota soportada por la adquisición de la vivienda, como para calcular la deducción o ingreso adicional del 4T:

- Prorrata = Operaciones que generan derecho a deducción/Total de operaciones
- Prorrata = $590.000/990.000 = 0,595 = 60\%$

	1T	2T	3T	4T
Cuotas soportadas	3.700	4.400	4.600	26.300
Deducción adicional por paso de provisional a definitiva	185	220	230	-
Deducción prorrata definitiva	-	-	-	15.780

La deducción del 4T será, por tanto, de 16.415 euros.

El conjunto de cuotas deducibles con la prorrata general en el ejercicio ha ascendido a 23.400 euros.

2. PRORRATA ESPECIAL

La prorrata especial se regula en el artículo 106 de la LIVA, que establece el siguiente régimen de deducciones:

- Cuando un bien o servicio adquirido se destine exclusivamente a la realización de operaciones que generan el derecho a la deducción, la cuota soportada por dicha adquisición será deducible en su totalidad.
- Cuando un bien o servicio adquirido se destine exclusivamente a la realización de operaciones que no generan el derecho a la deducción, la cuota soportada por dicha adquisición no será deducible en absoluto.
- Cuando un bien o servicio adquirido se destine en parte a la realización de operaciones que generan el derecho a la deducción y en parte a operaciones que no generan tal derecho, la cuota soportada por dicha adquisición será deducible en la proporción que resulta de aplicar a la misma la prorrata general.

En el supuesto que estamos analizando, se nos ofrece de forma detallada el importe de las cuotas soportadas que se vinculan a cada actividad. Debemos tener presente que, como ya hemos señalado, el arrendamiento de locales genera el derecho a la deducción, pero el arrendamiento de viviendas no genera dicho derecho.

Así, las cuotas deducibles en los tres primeros trimestres, durante los que se aplica la prorrata provisional, serían las siguientes:

	1T	2T	3T
Cuotas soportadas deducibles en viviendas	0	0	0
Cuotas soportadas deducibles en locales	1.900	1.800	2.100
Cuotas soportadas deducibles comunes (aplicando prorrata provisional)	440	605	715
Total deducción trimestre	2.340	2.405	2.815

En el 4T, se regulariza el porcentaje de deducción por aplicación de la prorrata definitiva en relación con las adquisiciones comunes de los trimestres 1T a 3T y se calcula la deducción del periodo:

	4T
Regularización cuotas deducibles adquisiciones comunes 1T a 3T (por aplicación prorata definitiva)	160
Cuotas soportadas deducibles en viviendas	0
Cuotas soportadas deducibles en locales	2.200
Cuotas soportadas deducibles comunes (aplicando ahora ya prorata definitiva)	1.080
Total deducción 4T	3.440

3. RÉGIMEN DE DEDUCCIÓN APLICABLE

Como ya hemos señalado, la prorata especial únicamente resulta de aplicación en aquellos casos en los que se haya optado por la misma o, necesariamente, en aquellos en los que las deducciones con la prorata general excedan en más de un 10% de las deducciones que serían procedentes con la prorata especial.

En el presente caso, con la prorata general las deducciones anuales ascenderían a 23.400 euros, mientras que con la prorata especial ascienden a 11.000 euros. En consecuencia, resulta aplicable la prorata especial de forma obligatoria.

CASO PRÁCTICO 2

Identificación de sectores diferenciados de actividad

Una entidad desarrolló durante el ejercicio 2017 las siguientes actividades:

- Servicios de formación profesional para pilotos comerciales que se encuentran incluidos en los planes de estudio del sistema educativo.
- Servicios de formación para la obtención de títulos de piloto civil para aviación de recreo, que no se encuentran incluidos en los planes de estudio del sistema educativo.
- Edición de materiales de formación para tales servicios de formación, que se venden a los alumnos de los cursos (tanto a pilotos comerciales como a pilotos de recreo). Esta actividad se considera complementaria del servicio de formación, ya que no se distribuyen a terceros y se edita solo como mejor soporte para la enseñanza.
- Servicios de estudio y dictamen para empresas de navegación área en materias relacionadas con la seguridad aérea.

- Servicios de reconocimiento médico para la obtención del título de piloto.
- Servicios de *leasing* a empresas que prestan servicios a entidades de navegación aérea.

Los importes de las operaciones realizadas en cada una de estas actividades en el citado ejercicio son los siguientes:

Actividad	Operaciones que no generan derecho a la deducción	Operaciones que generan derecho a la deducción
Formación piloto comercial	1.075.000	0
Formación piloto civil	0	875.000
Edición de libros	25.000	25.000
Estudios seguridad aérea	0	1.975.000
Reconocimiento médico	250.000	0
<i>Leasing</i>	0	25.000

Se pide:

Identificar los sectores diferenciados de actividad que serán aplicables a la entidad en 2018 y las prorratas provisionales aplicables a dichas actividades.

SOLUCIÓN

La definición de los sectores diferenciados se encuentra en el artículo 9.1 c) de la LIVA. Para simplificar la aplicación de este precepto vamos a proceder en 11 fases o pasos sucesivos.

La primera e importante matización que debemos realizar es que los sectores diferenciados se determinan, para cada ejercicio, al inicio del mismo y a partir de los datos de la actividad que se produjeron en el ejercicio anterior. En este caso, como queremos determinar los sectores diferenciados en 2018, partiríamos de los datos habidos en 2017.

Con carácter previo a cualquier otra consideración, aplicaríamos una Fase 0 en la que se identificaría si existe algún sector diferenciado *ex lege*, es decir, por mandato de la ley. El artículo 9.1 c) de la LIVA considera como tales las actividades acogidas a los regímenes especiales simplificado, de la agricultura, ganadería y pesca, las operaciones con oro de inversión o del recargo de equiva-

lencia; las operaciones de arrendamiento financiero a que se refiere la disposición adicional tercera de la Ley 10/2014, de 26 de junio, de ordenación, supervisión y solvencia de entidades de crédito; y las operaciones de cesión de créditos o préstamos, con excepción de las realizadas en el marco de un contrato de *factoring*. En el presente caso, no concurre ninguno de estos supuestos.

FASE 1: IDENTIFICACIÓN DE LAS ACTIVIDADES DISTINTAS

El primer paso es la identificación de las distintas actividades desarrolladas por la entidad. A estos efectos, se debe considerar como «actividades distintas aquellas que tengan asignados grupos diferentes en la Clasificación Nacional de Actividades Económicas».

La Clasificación Nacional de Actividades Económicas se encuentra recogida en el Real Decreto 475/2007, de 13 de abril; a la que se denomina CNAE 2009. La misma se estructura en cuatro dígitos, los dos primeros indicativos de la división, el tercero del grupo y el cuarto de la clase.

Por consiguiente, para que dos actividades se consideren distintas deben diferir en los tres primeros dígitos de su CNAE.

En el presente caso, las actividades que hemos enumerado podrían encuadrarse en los siguientes grupos de CNAE:

- Formación de pilotos comerciales: 85.5 Otra educación.
- Formación de pilotos civiles: 85.5 Otra educación.
- Edición de libros: 58.1 Edición de libros, periódicos y otras actividades editoriales.
- Estudios de seguridad aérea: 71.2 Ensayos y análisis técnicos.
- Reconocimiento médico: 86.9 Otras actividades sanitarias.
- *Leasing*: 66.1 Actividades auxiliares a los servicios financieros, excepto seguros y fondos de pensiones.

A la vista de lo expuesto, se han identificado las distintas actividades siguientes:

1. Formación de pilotos comerciales y formación de pilotos civiles (ya que coincide su grupo de CNAE).
2. Edición de libros.
3. Estudios de seguridad aérea.
4. Reconocimiento médico.
5. *Leasing*.

FASE 2: IDENTIFICACIÓN DE ACTIVIDADES ACCESORIAS

A pesar de haber definido como actividades distintas aquellas que tienen un CNAE a nivel de grupo distinto, el precepto que ahora estudiamos añade que «No obstante lo establecido en el párrafo anterior, no se reputará distinta la actividad accesoria a otra cuando, en el año precedente, su volumen de operaciones no excediera del 15 % del de esta última y, además, contribuya a su realización».

El concepto legal de una actividad accesoria pivota sobre dos elementos: uno objetivo, el volumen de operaciones, y otro subjetivo, que la actividad coadyuve al desarrollo de la actividad principal.

De los datos ofrecidos por el caso, únicamente cabe plantear la existencia de una actividad accesoria en relación con la venta de libros didácticos. Sobre la posible consideración de dicha actividad como actividad accesoria, se ha pronunciado la Dirección General de Tributos (DGT) en Consulta V0543/2007, de 15 de marzo (NFC025495), en la que señala:

«La actividad definida como entrega de material didáctico efectuada por la consultante tendrá el carácter de accesoria de la actividad principal de enseñanza siempre que los referidos bienes se vendan a los propios alumnos destinatarios de los servicios de enseñanza y el volumen de operaciones de la referida actividad de comercialización no exceda del 15 % del de la actividad principal de enseñanza. En tal caso, la mencionada actividad de comercialización no constituirá, a efectos del impuesto sobre el valor añadido, una actividad económica distinta de la actividad principal de enseñanza, siguiendo el régimen de esta última, aplicándose por lo tanto la regla de prorrata».

La consecuencia de la calificación de una actividad como accesoria es que «Las actividades accesorias seguirán el mismo régimen que las actividades de las que dependan»; ello supone que se unen de forma indisoluble a la actividad principal y que se consideran como una sola actividad distinta.

En el presente caso, esta regla conlleva que exista una única actividad en lo que se refiere a formación de pilotos comerciales, formación de pilotos civiles y a la edición de libros, cuyo volumen de operaciones vendrá constituido por la suma de ambos y su porcentaje de deducción por el resultante del conjunto de la actividad.

FASE 3: IDENTIFICACIÓN DE LOS RÉGIMENES DE DEDUCCIÓN DE LAS ACTIVIDADES DESARROLLADAS

El siguiente paso que debe llevarse a cabo es la identificación del régimen de deducción aplicable a cada una de las actividades distintas.

El régimen de deducción viene marcado por la prorrata general que resultaría aplicable en cada actividad. Como sabemos, el artículo 104 de la LIVA define la prorrata general como el resultado de los dos primeros dígitos de un cociente, en cuyo numerador se encuentran las opera-

ciones que generan el derecho a la deducción (definidas en el art. 94 LIVA) y en el numerador el importe del total de las operaciones (teniendo presente además las operaciones excluidas por aplicación del art. 104.Tres LIVA); redondeado por exceso y multiplicado por 100.

A los efectos de identificar los porcentajes de deducción que se aplican en el presente supuesto debemos tener presente lo siguiente:

- La formación de pilotos se encuentra parcialmente exenta en los términos en los que se ha concretado, entre otras, en Consulta V1645/2006, de 31 de julio (NFC023132), que señala: «De los preceptos citados en los apartados anteriores resulta que los cursos de instrucción para la obtención de títulos aeronáuticos civiles impartidos por las escuelas autorizadas por la Dirección General de Aviación Civil para el desarrollo de dicha actividad: a) estarán exentos del impuesto sobre el valor añadido cuando tal enseñanza tenga la naturaleza de formación o reciclaje profesional. b) No estará exenta del impuesto sobre el valor añadido: Cuando dicha enseñanza no tenga la naturaleza de formación o reciclaje profesional. En todo caso, cuando se refiera a títulos relativos a aeronaves deportivas o de recreo».
- La entrega de material didáctico a alumnos gozará de la exención en los términos del artículo 20.Uno.9.º de la LIVA, que dispone que «La exención se extenderá a las prestaciones de servicios y entregas de bienes directamente relacionadas con los servicios enumerados en el párrafo anterior, efectuadas, con medios propios o ajenos, por las mismas empresas docentes o educativas que presten los mencionados servicios».
- Sobre la aplicación de la exención a los servicios de expedición de certificados médicos se pronuncia la Consulta V3005/2014, de 5 de noviembre (NFC053120), en la que se señala: «Cuando se trata de certificados de aptitud cuya presentación exige una compañía de seguros como requisito previo para fijar la prima que debe exigir a un tomador del seguro, la finalidad principal del servicio prestado por el médico es facilitar a ese tercero un elemento necesario para que adopte una decisión. Igualmente en el caso de que los certificados se soliciten por una entidad bancaria como paso previo para determinar si se concede o no una hipoteca. La finalidad de dichos servicios médicos no consiste principalmente en proteger la salud de las personas que desean desarrollar determinadas actividades y, por lo tanto, no pueden estar exentos. Por el contrario, cuando la finalidad de la expedición de un certificado sobre la aptitud física es hacer constar con respecto a terceros que el estado de salud de una persona impone limitaciones a determinadas actividades (hacer deporte o viajar), o exige que estas se efectúen en condiciones especiales, (ejercicio de una actividad profesional, permiso de conducir o permiso de armas), puede considerarse que el objetivo de tales exámenes consiste principalmente en permitir la prevención y el diagnóstico precoz de enfermedades, así como el seguimiento del estado de salud de los trabajadores, luego la finalidad principal de este servicio es la protección de la salud de la persona de que se trate. En consecuencia, puede aplicarse a tal servicio la exención prevista en el artículo 20.Uno.3.º de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido».

Procedemos a realizar el cálculo de la prorrata para cada actividad, teniendo presente las matizaciones expuestas:

Actividad	Operaciones que generan derecho a la deducción	Total de operaciones	Prorrata
Formación y edición	900.000	2.000.000	45 %
Estudios seguridad aérea	1.975.000	1.975.000	100 %
Reconocimiento médico	0	250.000	0 %
<i>Leasing</i>	25.000	25.000	100 %

FASE 4: IDENTIFICACIÓN DE LA ACTIVIDAD PRINCIPAL

Dispone el artículo 9.1 c) de la LIVA que «se considerará principal la actividad en la que se hubiese realizado mayor volumen de operaciones durante el año inmediato anterior». A los efectos de este cálculo debemos tener presente, no obstante, la posible existencia de actividades accesorias, ya que como hemos visto se unen a las actividades respecto de las que se consideran accesorias formando una unidad.

Así, en el presente caso, tenemos las siguientes actividades con sus volúmenes de operaciones:

- Formación de pilotos y edición de libros 2.000.000
- Estudios de seguridad aérea 1.975.000
- Reconocimiento médico 250.000
- *Leasing* 25.000

Por consiguiente, la actividad principal será la formación de pilotos y edición de libros. Se da la paradoja, que ya hemos advertido, de que esta actividad supera en volumen de operaciones a los servicios de estudios de seguridad aérea por la existencia de una actividad accesorias que adiciona su volumen de operaciones a la actividad respecto de la que es accesorias.

FASE 5: SECTOR DIFERENCIADO *EX LEGE*

Prescribe el legislador que determinadas actividades (las actividades acogidas a los regímenes especiales simplificado, de la agricultura, ganadería y pesca, las operaciones con oro de inversión o del recargo de equivalencia, las operaciones de arrendamiento financiero y las operaciones de cesión de créditos o préstamos, con excepción de las realizadas en el marco de un contrato de *factoring*) se consideren un sector diferenciado *ex lege*, esto es, por ministerio de la ley.

En el presente caso se ha incluido como sector diferenciado *ex lege* la actividad de *leasing* (arrendamiento financiero).

FASE 6: 1.^{ER} SECTOR DIFERENCIADO

El primer sector diferenciado viene constituido por la actividad principal, con las actividades accesorias a la misma, y las actividades económicas distintas cuyos porcentajes de deducción no difirieran en más de 50 puntos porcentuales (p.p.) con el de la actividad principal.

En el presente caso, la actividad de formación de pilotos y edición de libros tiene un porcentaje de deducción del 45 % y la actividad cuyo porcentaje no difiere en más de 50 p.p. es la de reconocimiento médico, cuyo porcentaje es el 0 %.

FASE 7: 2.º SECTOR DIFERENCIADO

Además de los sectores diferenciados *ex lege*, no pueden existir más que dos sectores diferenciados. En el segundo sector diferenciado se incluyen las actividades cuyo porcentaje de deducción difiere en más de 50 p.p. de la actividad principal. En este caso, cumple la condición la actividad de estudios de seguridad aérea, cuyo porcentaje de deducción es del 100 %.

FASE 8: PRORRATA APLICABLE EN EL SECTOR DIFERENCIADO 1

Tal y como prescribe el artículo 101.1 de la LIVA los sectores diferenciados de la actividad empresarial o profesional deberán aplicar separadamente el régimen de deducciones respecto de cada uno de ellos; lo que supone que deba calcularse una prorrata común de cada sector para efectuar las deducciones.

Para el cálculo de esta prorrata común del sector debemos proceder en la forma prevista en el artículo 104.Dos de la LIVA. En el presente caso, las operaciones que generan el derecho a la deducción en el sector diferenciado 1 ascienden a 900.000, mientras que el total de operaciones son 2.250.000. Esta fracción arroja una prorrata del 40 %, que será la prorrata general aplicable en el sector diferenciado 1 (debemos tener presente, no obstante, que el propio art. 101 LIVA prevé que pueda aplicarse la prorrata especial dentro de cada sector diferenciado).

FASE 9: PRORRATA APLICABLE EN EL SECTOR DIFERENCIADO 2

Repetimos la operación para el sector diferenciado 2. Como solo se encuentra en el mismo la actividad de estudios de seguridad aérea siendo todas las operaciones realizadas operaciones que generan el derecho a la deducción, el porcentaje de deducción será del 100 %.

FASE 10: PRORRATA COMÚN AL CONJUNTO DE LAS ACTIVIDADES

Tal y como señala el artículo 101.1 de la LIVA, cuando se efectúen adquisiciones o importaciones de bienes o servicios para su utilización en común en varios sectores diferenciados de actividad, será de aplicación lo establecido en el artículo 104, apartados dos y siguientes de la LIVA (prorrata general), para determinar el porcentaje de deducción aplicable respecto de las cuotas soportadas en dichas adquisiciones o importaciones, computándose a tal fin las operaciones realizadas en los sectores diferenciados correspondientes y considerándose que, a tales efectos, no originan el derecho a deducir las operaciones incluidas en el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca o en el régimen especial del recargo de equivalencia.

Supone este precepto que se deba calcular una prorrata global del conjunto de sectores diferenciados, que se aplicará a las adquisiciones que se utilicen en común en todos ellos.

En el presente caso esta prorrata global sería el resultado de la fracción en cuyo numerador se encuentra el conjunto de operaciones realizadas que generan el derecho a la deducción (2.000.000) y en su denominador el total de operaciones (4.250.000), lo que supone una prorrata del 48 % (redondeando por exceso el resultado de tal fracción).

CASO PRÁCTICO 3

Aplicación de las deducciones en sectores diferenciados de actividad

Sea una empresa con dos sectores diferenciados de actividad:

- La actividad principal, única en el sector diferenciado 1, que es la promoción inmobiliaria.
- Una actividad de arrendamiento de inmuebles y locales, única en el sector diferenciado 2.

Las prorratas provisionales de ambas actividades son, respectivamente, del 100% y del 34%.

Las operaciones realizadas en el ejercicio son las siguientes:

Actividad	Operaciones realizadas				Cuotas soportadas			
	1T	2T	3T	4T	1T	2T	3T	4T
Promoción	50.000	250.000	150.000	350.000	6.000	3.000	4.000	9.000
								.../...

Actividad	Operaciones realizadas				Cuotas soportadas			
	1T	2T	3T	4T	1T	2T	3T	4T
.../...								
Arrendamiento viviendas ..	35.000	30.000	27.000	28.000	600	400	500	1.000
Arrendamiento locales	15.000	18.000	22.000	25.000	600	1.500	1.000	300

Se sabe, también, que los arrendamientos de locales están sujetos y no exentos y los de vivienda sujetos y exentos por aplicación del artículo 20.Uno.23.º de la LIVA.

Además de las operaciones antes reflejadas, consta que la entidad ha adquirido un local que piensa destinar a sede social (es decir, con utilización conjunta en todas las actividades) siendo la cuota de IVA soportada en su adquisición de 25.000 euros. También ha adquirido un piso que se va a destinar al arrendamiento de viviendas, cuya cuota soportada ha sido de 15.000 euros. Estas operaciones se han realizado en el 4T.

Se pide:

Determinar las deducciones aplicables con el régimen de sectores diferenciados de actividad.

SOLUCIÓN

La forma de efectuar las deducciones en el régimen de sectores diferenciados de la actividad se regula en el artículo 101 de la LIVA. Este precepto no realiza una regulación completa de la materia, por lo que tiene que completarse con otros preceptos de la LIVA, en especial, aquellos que regulan la aplicación de la regla de la prorrata, contenidos en los artículos 102 y siguientes de la LIVA.

Dispone el mencionado precepto que los sujetos pasivos que realicen actividades económicas en sectores diferenciados de la actividad empresarial o profesional deberán aplicar separadamente el régimen de deducciones respecto de cada uno de ellos. Supone este mandato que cada uno de los sectores diferenciados existentes realizará su deducción de forma independiente, atendiendo a las operaciones realizadas en el mismo y determinando la prorrata aplicable a cada uno de ellos.

En cuanto a la forma de aplicación de la prorrata dentro de cada uno de los sectores diferenciados, señala el párrafo segundo del citado precepto que la aplicación de la regla de prorrata especial

podrá efectuarse independientemente respecto de cada uno de los sectores diferenciados de la actividad empresarial o profesional determinados por aplicación de lo dispuesto en el artículo 9, número 1.º, letra c), letras a'), c') y d') de esta ley. Esta disposición supone que cuando dentro de uno de los sectores diferenciados de actividad se den las circunstancias previstas en el artículo 103.Dos.2.º de la LIVA, esto es, cuando el montante total de las cuotas deducibles en un año natural por aplicación de la regla de prorrateo general exceda en un 10% o más del que resultaría por aplicación de la regla de prorrateo especial, resultará obligatorio aplicar en dicho sector diferenciado la prorrateo especial. Igualmente esta independencia en la aplicación de la prorrateo especial permite sostener que el contribuyente pueda optar por la prorrateo especial, exclusivamente, para uno de los sectores diferenciados.

Finalmente, y por lo que interesa al caso que nos ocupa, el artículo 101 de la LIVA contempla la regla de deducción para las adquisiciones realizadas en común en los distintos sectores diferenciados, estableciendo lo siguiente: Cuando se efectúen adquisiciones o importaciones de bienes o servicios para su utilización en común en varios sectores diferenciados de actividad, será de aplicación lo establecido en el artículo 104, apartados dos y siguientes de esta ley, para determinar el porcentaje de deducción aplicable respecto de las cuotas soportadas en dichas adquisiciones o importaciones, computándose a tal fin las operaciones realizadas en los sectores diferenciados correspondientes y considerándose que, a tales efectos, no originan el derecho a deducir las operaciones incluidas en el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca o en el régimen especial del recargo de equivalencia.

Pues bien, apliquemos estas reglas al caso que nos ocupa.

Aunque no se refiera directamente a ello el artículo 101 de la LIVA, como ya sabemos, el porcentaje de deducción provisional en cada sector diferenciado, en el que se debe aplicar la regla de la prorrateo, será el que resulte de la prorrateo definitiva del año anterior. A los efectos de este cálculo, consideraremos que el contribuyente no ha optado por la prorrateo especial.

Las cuotas deducibles, con arreglo a dicho criterio, en los tres primeros trimestres del año, serán las siguientes:

Actividad	Periodo	Cuota soportada	Prorrateo provisional	Cuota deducible
Promoción	1T	6.000	100 %	6.000
	2T	3.000	100 %	3.000
	3T	4.000	100 %	4.000
Arrendamiento	1T	1.200	34 %	408
	2T	1.900	34 %	646
	3T	1.500	34 %	510

En el 4T debemos proceder, en primer lugar, a calcular las prorratas de deducción de cada sector de actividad, considerando para ello, según dispone el artículo 104.Dos de la LIVA, la proporción que suponen las operaciones que generan el derecho a la deducción sobre el total de operaciones en dicho sector:

Actividad	Operaciones que generan el derecho a la deducción	Total de operaciones	Prorrata
Promoción	800.000	800.000	100 %
Arrendamiento	80.000	200.000	40 %

Debemos, a continuación, determinar las cuotas deducibles en el 4T aplicando la prorrata general y la prorrata especial.

En el sector diferenciado 1, al ser la prorrata definitiva aplicable del 100%, igual que la provisional, no procede regularizar por las cuotas soportadas de los tres primeros trimestres. La cuota soportada deducible será de 9.000 euros.

En el sector diferenciado 2 las cuotas soportadas deducibles serían las siguientes:

- Con la prorrata general:

Total cuotas del año (incluyendo la cuota soportada en la adquisición del piso):

$$600 + 400 + 500 + 1.000 + 600 + 1.500 + 1.000 + 300 + 15.000 = 20.900$$

Prorrata definitiva: 40%.

Cuotas deducibles: 8.360.

- Con la prorrata especial:

Cuotas soportadas en arrendamiento de locales (deducibles íntegramente): $600 + 1.500 + 1.000 + 300 = 3.400$.

Cuotas soportadas en arrendamiento de viviendas (no son deducibles en medida alguna): 0.

Cuotas soportadas en común para ambos tipos de operaciones: No existen en este caso.

En consecuencia, como las cuotas deducibles por aplicación de la prorrata general exceden en más de un 10% de las deducibles con la prorrata especial, debemos aplicar esta última modalidad.

Por tanto, procedería considerar como cuotas soportadas deducibles en el 4T: 300 euros.

Como la deducción efectuada en los tres primeros trimestres con la prorrata general fue de 1.564 y las cuotas soportadas deducibles en dichos trimestres con la prorrata especial es de 3.100, procede practicar una deducción adicional por la aplicación de la prorrata especial de 1.536 euros.

CASO PRÁCTICO 4

Regularización de bienes de inversión

Una empresa, dedicada al arrendamiento de bienes inmuebles, ha adquirido el 1 de abril de X+1 por 200.000 euros, IVA excluido (cuota soportada 42.000 €), un local para destinarlo como bien común a dicha actividad. También ha adquirido con fecha 1 de mayo de X+1 un ordenador (EPI) por importe de 6.000 euros, IVA excluido (cuota soportada 1.260 €).

Las prorratas aplicables a las adquisiciones conjuntas en los años que a continuación se indican han sido las siguientes:

Año	X	X+1	X+2	X+3	X+4	X+5
Prorrata	57 %	60 %	72 %	48 %	49 %	63 %

En el año X+3 el EPI ha sido transmitido a una entidad francesa, que ha satisfecho por el mismo la cantidad de 1.400 euros. Como quiera que la entidad adquirente trasladó el EPI a Francia, a dicha entrega se le ha aplicado la exención prevista en el artículo 25 de la LIVA.

En el año X+6 la entidad ha transmitido el local adquirido por 120.000 euros. En dicha entrega, que es una segunda entrega, no se ha renunciado a la exención prevista en el artículo 20.Uno.22.º de la LIVA.

Se pide:

Determinar las regularizaciones que resulten procedentes para estos bienes de inversión.

SOLUCIÓN

El artículo 108 de la LIVA caracteriza como bienes de inversión a aquellos que cumplen tres características esenciales:

- Se debe tratar de bienes corporales.
- Su destino, atendiendo a su naturaleza y función, debe ser la utilización como instrumentos de trabajo o medios de explotación por un periodo de tiempo superior a un año.
- Su valor de adquisición debe ser igual o superior a 500.000 pesetas (3.005,06 €).

Los dos bienes a los que se refiere este caso, un local y un ordenador, cumplen en principio estas tres circunstancias, ya que la información facilitada aclara que el coste de ambos es superior a la cifra antes mencionada, por lo que nos encontramos ante bienes de inversión.

Los bienes de inversión tienen un tratamiento especial en cuanto a la deducción de las cuotas soportadas por su adquisición, denominado «regularización». Si bien, con carácter general, las cuotas soportadas se deducen en el momento de la adquisición de los bienes o servicios que las originan y se deducen con arreglo a la prorrata que resulte aplicable al empresario o profesional adquirente en dicho momento, independientemente de cuando se utilicen en la actividad los bienes o servicios correspondientes; en el caso de los bienes de inversión el legislador ha previsto un mecanismo especial (la regularización) que atiende, desde un punto de vista teórico, a la necesidad de acompañar la deducción de las cuotas soportadas al periodo de tiempo más prolongado durante el que van a ser objeto de utilización tales bienes.

El periodo de regularización no es variable, como ocurre con la amortización, en función de la vida útil del bien, sino que el legislador ha previsto sendos periodos de regularización: con carácter general, el periodo de regularización es el de los 4 años naturales siguientes a aquel en que los sujetos pasivos realicen la adquisición, y en el caso de los terrenos o edificaciones, el periodo de regularización es el de los 9 años naturales siguientes a la correspondiente adquisición.

Se prevé como circunstancia particular, que cuando la utilización efectiva o entrada en funcionamiento de un bien de inversión se inicie en un ejercicio distinto al de su adquisición, la regularización se efectuará el año en que se produzcan dichas circunstancias y los 4 o 9 siguientes.

La condición para aplicar la regularización es que entre la prorrata definitiva del año de adquisición o, en su caso, del comienzo de utilización y la del año que se está regularizando exista una diferencia superior a 10 p.p. Llamamos la atención que la comparación debe hacerse siempre con el año de adquisición y no con el año anterior a aquel que se regulariza.

La regularización se realiza siempre en el último periodo de liquidación del ejercicio.

El procedimiento para la práctica de la regularización se contempla en el artículo 109 de la LIVA, que prescribe los siguientes pasos:

- Determinar la deducción que hubiera resultado procedente con la prorrata definitiva del año a regularizar.

- Restar la deducción que efectivamente se realizó.
- Dividir, entre 5 o entre 10, según se trate de bienes de inversión en general o terrenos y edificaciones.

El resultado positivo es la cuantía de la deducción adicional, y el negativo del ingreso adicional, a realizar.

Apliquemos, pues, estos conceptos al presente caso:

- Ambos bienes fueron adquiridos en el año X+1, por lo que aunque en su adquisición se dedujeron con arreglo a la prorrata provisional que estaba vigente (57%), al final del ejercicio se practicó la deducción adicional por la aplicación de la prorrata definitiva de ese ejercicio (60%). Esta prorrata definitiva es la que se debe tener presente para la regularización.
- El periodo de regularización del EPI comprendería los 4 años siguientes a su adquisición, si bien debemos tener presente que el mismo se transmite en el ejercicio X+3, dando lugar a la regularización global por entrega a la que nos referiremos después.
- El periodo de regularización del local comprendería los 9 años siguientes a su adquisición, si bien en este caso también debemos tener presente que el mismo se transmite en el ejercicio X+6, dando lugar a la regularización global por entrega a la que nos referiremos después.
- Para determinar si procede realizar la regularización, debemos comparar la prorrata definitiva del año de adquisición con la de cada uno de los años del periodo de regularización.

EPI

- X+2 : Procede regularizar porque existe una diferencia de más de 10 p.p. entre las prorratas (60% – 72%).
Regularización: $(1.260 \times 0,72 - 1.260 \times 0,6)/5 = 30,24$
Deducción adicional: 30,24 euros.
- X+3: Aunque por las diferencias de prorratas procedería la regularización, al entregarse solo se realizará la regularización global por entrega.

Local

- X+2: Procede regularizar porque existe una diferencia de más de 10 p.p. entre las prorratas (60% – 72%).

- Regularización: $(42.000 \times 0,72 - 42.000 \times 0,6)/10 = 504$
 Deducción adicional: 504 euros.
- X+3: Procede regularizar porque existe una diferencia de más de 10 p.p. entre las prorratas (60% – 48%).
 Regularización: $(42.000 \times 0,48 - 42.000 \times 0,6)/10 = -504$
 Ingreso adicional: 504 euros.
 - X+4: Procede regularizar porque existe una diferencia de más de 10 p.p. entre las prorratas (60% – 49%).
 Regularización: $(42.000 \times 0,49 - 42.000 \times 0,6)/10 = -462$
 Deducción adicional: 462 euros.
 - X+5: No procede regularizar porque no existe una diferencia de más de 10 p.p. entre las prorratas (60% – 63%).
 - X+6: Al entregarse el local solo se realizará la regularización global por entrega.

Entrega de los bienes de inversión

El artículo 110 de la LIVA prescribe, en los casos de entregas de bienes de inversión durante el periodo de regularización, la realización de una regularización única por todo el tiempo restante del periodo de regularización que quede por transcurrir.

Para esta regularización se considera que la prorrata aplicable en todos estos periodos será:

- Del 100%, si la entrega del bien de inversión estuviere sujeta al impuesto y no exenta. A nuestro juicio, aunque no lo dice expresamente la ley, debe considerarse que si la exención aplicada es una exención plena (por ejemplo, por la entrega intracomunitaria o la exportación del bien), debe considerarse que la prorrata aplicable es del 100% también, ya que se trata de una operación que genera el derecho a la deducción de las cuotas soportadas.
- Del 0%, si la entrega resultare exenta o no sujeta. También se aplicará esta regla cuando los bienes de inversión se destinen a finalidades que limiten o excluyan el derecho a la deducción de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 95 y 96 de la LIVA.

Se limita, no obstante, el importe máximo de la deducción adicional a practicar por estas entregas: este importe máximo será el de la cuota devengada por la entrega del bien. A nuestro juicio, aunque en el caso de las operaciones exentas con exención plena no exista cuota devengada, el importe de este límite vendrá marcado por el de la cuota que se hubiera debido repercutir de no encontrarse exenta dicha entrega.

Pues bien, aplicando estas reglas al presente caso tendríamos las siguientes regularizaciones:

- Entrega de EPI (ordenador)

Según lo expuesto, aunque se trata de una entrega exenta, al ser la exención aplicada una operación que genera el derecho a la deducción, consideramos que la prorrata aplicable es del 100% por todos los periodos restantes del periodo de regularización, que serían 3 años:

Regularización: $(1.260 \times 1 - 1.260 \times 0,6)/5 \times 3 = 302,4$ euros

El límite de esta deducción adicional será de la cuota que hubiéramos debido repercutir con ocasión de esta entrega, sabiendo que el bien se ha vendido por 1.400 euros.

Límite: $1.400 \times 0,21 = 294$

Por ser menor este límite, se aplica el mismo y la deducción adicional será de 294 euros.

- Entrega de local

Como dicta el enunciado, en esta operación se ha aplicado la exención prevista en el artículo 20.Uno.22.º de la LIVA, por lo que se debe considerar que la prorrata de los periodos restantes para este bien será del 0%.

Regularización: $(42.000 \times 0 - 42.000 \times 0,6)/10 \times 5 = -12.600$

Se deberá realizar, en consecuencia, un ingreso adicional en el periodo de venta de 12.600 euros.