

CUESTIONES A DEBATE...

(Ponencia del Curso de Perfeccionamiento y Actualización Tributaria)

LA PRORRATA EN EL IVA

GABINETE JURÍDICO DEL CEF

Extracto:

LA regla de prorrata se instrumenta como una serie de medidas particulares en materia de deducciones en el IVA para aquellos supuestos en los que un mismo empresario o profesional realiza operaciones que generan el derecho a deducir cuotas soportadas junto con otras que no generan tal derecho. Además, en materia de IVA, la prorrata se configura como uno de los mecanismos más complejos en su aplicación.

Por ello, el **Curso de Perfeccionamiento y Actualización Tributaria** que se imparte en el **CEF** ha querido dedicar una ponencia al estudio de dicho concepto, a sus modalidades, a su forma de cálculo, al régimen aplicable en caso de sectores diferenciados y a la deducción del IVA soportado por bienes de inversión, sin olvidar el análisis de los efectos de la transmisión de dichos bienes durante el periodo de regularización establecido al efecto, supuesto este último de aplicación general a todos los sujetos pasivos que hayan aplicado o no la regla de prorrata. Las presentes notas son resumen de dicha conferencia, la cual tuvo lugar el día 24 de febrero de 2011 y fue impartida por Francisco Javier Sánchez Gallardo, asesor fiscal.

Palabras clave: prorrata, derecho a deducir, sectores diferenciados y bienes de inversión.

ISSUES TO DEBATE...

(Ponencia del Curso de Perfeccionamiento y Actualización Tributaria)

THE PROPORTION OF THE VAT

GABINETE JURÍDICO DEL CEF

Abstract:

THE pro rata sum or share (quota) rule is implemented as a series of special measures concerning to the tax deductions for those cases in which one contractor or professional operates transactions that generate the right to deduct input tax along with others that do not generate such a right. In addition, VAT, the proportion is set to one of the most complex mechanisms in their application.

Therefore, the training courses and Tax Update taught in the CEF wished to give a presentation to the study of this concept, the method, in its calculation, the rules applicable in case of different sectors and the deduction VAT on investment goods. These are summary notes of the conference, which took place on February 24, 2011. It was given by Francisco Javier Sánchez Gallardo, who serves as a tax advisor.

Keywords: pro rata (proportional amount), right to deduct from different sectors and investment goods.

Sumario

- I. Introducción. Operaciones generadoras del derecho a la deducción.
- II. La regla de prorrata.
- III. Modalidades de la prorrata.
- IV. Cálculo de la prorrata general.
- V. Ejemplo. Prorrata general/prorrata especial.
- VI. Prorrata en caso de sectores diferenciados de la actividad.
- VII. Deducción del IVA soportado por bienes de inversión.
- VIII. Ejemplo. Regularización de deducciones por bienes de inversión.

I. INTRODUCCIÓN. OPERACIONES GENERADORAS DEL DERECHO A LA DEDUCCIÓN

El estudio de la regla de prorrata exige conocer con carácter previo el régimen de deducciones previsto en la normativa del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), dada la influencia que este último ejerce sobre la prorrata. Por ello, vamos a recordar, antes de exponer qué significa prorrata y cuál es la problemática a la que intenta dar respuesta, algunos de los temas clave en referencia al ámbito de aplicación y ejercicio del derecho de deducción.

¿Cuál es el principio general sobre el que se asienta el derecho a la deducción?

El artículo 92 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido establece los requisitos y condiciones que han de concurrir para que las cuotas de IVA soportadas sean deducibles. La conexión que se establece entre el artículo mentado y el artículo 94 de misma ley nos permite afirmar que los sujetos pasivos podrán deducirse las cuotas soportadas en cuanto las mismas se hayan devengado en el territorio de aplicación del IVA (en adelante, TAI) y se empleen para una actividad empresarial o profesional, pero siempre en la medida en que los bienes y servicios adquiridos se vayan a emplear en operaciones que dan derecho a la deducción. Esto es, el IVA es deducible en función del destino de los bienes.

Con mayor detalle, ¿qué requisitos básicos para la deducción se desprenden del artículo 92 de la Ley del IVA?

Para la deducción de las cuotas de IVA son requisitos imprescindibles:

- Que se trate de cuotas deducibles (art. 92, apartado Uno), cumpliendo esta condición las cuotas del IVA soportadas en el TAI.
- Que los bienes y servicios adquiridos se utilicen en la realización de operaciones que originen el derecho a la deducción, según establece el artículo 94, en el cual se regula, como regla general, que únicamente generan el derecho a deducción las operaciones sujetas y no exentas del impuesto (art. 92, apartado Dos).

De esta manera, en la medida en que los bienes y servicios adquiridos se destinen a la realización de operaciones que generan el derecho a deducir el IVA soportado, se deducirán las cuotas soportadas.

Si bien, ¿qué operaciones generan el derecho a la deducción?

Recogidas en el artículo 94 de la Ley del IVA, se establece que generan el derecho a deducir:

- Operaciones sujetas y no exentas. En principio y como regla general se considera que generan el derecho a deducción las operaciones sujetas y no exentas del impuesto. Queda claro, por tanto, que no generan tal derecho las operaciones no sujetas al impuesto. Si bien, ¿cuáles son las causas que pueden originar que una operación pueda alcanzar tal calificación?

Las operaciones pueden estar no sujetas por tres motivos:

1. Quien realiza la operación no tiene la condición de empresario o profesional.
2. Por aplicación de las reglas de localización.
3. Por tratarse de supuestos de no sujeción previstos en el artículo 7 de la Ley del IVA.

Uno de los supuestos tratado en el citado artículo se refiere a operaciones de reestructuración, pues trata la transmisión de una universalidad de bienes y derechos que constituye una rama de actividad. Teniendo en cuenta lo indicado anteriormente, véase la siguiente situación:

Una sociedad mercantil transmite una rama de actividad a otro empresario. Para llevar a término esta operación, la sociedad contrata el servicio de un despacho de abogados. En este supuesto, la transmisión en sí misma quedará no sujeta a IVA por aplicación del artículo 7.1.º de la Ley del IVA pero, ¿qué sucedería con el IVA soportado con esta operación por los servicios contratados a la asesoría, al traer causa de una operación no sujeta aun cuando dicha transmisión no queda al margen de la actividad propia del empresario?

Planteada esta cuestión al Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas (TJCE), el mismo se ha manifestado, en las Sentencias de 22 de febrero de 2001, asunto n.º C-408/98, *Abbey National* (NFJ010200), y de 8 de junio de 2000, asunto n.º C-98/98, *Midland Bank* (NFJ009256), en los siguientes términos:

«Con carácter excepcional, también el sujeto pasivo que, ..., realiza operaciones exentas,..., puede, en virtud de dicha disposición, deducir el IVA en la medida en que haya utilizado bienes y servicios relativos a operaciones por las que se soporta el IVA por ser necesarios para dichas operaciones exentas» y «Cuando un Estado miembro ha hecho uso de la facultad que concede el artículo..., de modo que la transmisión de una universalidad total o parcial de bienes no es considerada una entrega de bienes, los gastos efectuados por el cedente correspondientes a los servicios recibidos para llevar a cabo esta transmisión forman parte de los gastos generales de este sujeto pasivo y, por lo tanto, están, en principio, directa e inmediatamente relacionados con el conjunto de su actividad económica. En consecuencia, si el cedente efectúa indistintamente operaciones con derecho a deducción y operaciones que no conllevan tal derecho,..., se desprende que únicamente puede deducir la parte de las cuotas del impuesto sobre el valor añadido que

sea proporcional a la cuantía de las operaciones primeramente enunciadas. No obstante, si los distintos servicios recibidos por el cedente para realizar la transmisión tienen una relación directa e inmediata con una parte claramente delimitada de sus actividades económicas, de manera que los costes de dichos servicios forman parte de los gastos generales correspondientes a dicha parte de la empresa, y si todas las operaciones que la integran están sujetas al impuesto sobre el valor añadido, este sujeto pasivo puede deducir la totalidad del impuesto sobre el valor añadido que haya gravado los gastos que haya efectuado para obtener dichos servicios».

En definitiva, el TJCE (en la actualidad, TJUE) ha reconocido la posibilidad de deducir las cuotas soportadas por los servicios relacionados con estas operaciones.

- Operaciones de comercio exterior.
- Operaciones de viajes.
- Operaciones localizadas fuera del TAI que originarían el derecho a la deducción si se hubieran efectuado en el interior del mismo.

La venta de mercancías a un empresario francés está exenta de IVA por aplicación del artículo 25 de la Ley del IVA. Por esta operación, no se habrá de repercutir IVA, pero sin embargo, se podrá deducir el IVA soportado en la operación. No obstante, hay que tener en cuenta que si lo que se efectúa es una prestación de servicios a la citada sociedad francesa no resulta aplicable la exención, sino la regla de localización regulada en el artículo 69.1.1.º, según la cual la operación se va a localizar en destino. Daría lugar a una operación localizada en Francia por tener el destinatario la sede de su actividad en dicho territorio. Esta operación no estaría, por tanto, sujeta al IVA español. Sin embargo, dado que la misma originaría el derecho a deducir de haberse efectuado en el TAI, el empresario español podrá deducirse el IVA soportado por la misma.

- Operaciones financieras y de seguros con no comunitarios. A estas operaciones que estarían exentas si se hubieran realizado en el TAI (art. 20.Uno.16.º y 18.º), se les concede el derecho a la deducción cuando el destinatario de la operación está establecido fuera de la Comunidad o dicha operación esté relacionada directamente con exportaciones fuera de la Comunidad.

Dado que Canarias está excluido de la delimitación territorial en la aplicación del IVA, cualquier operación que una entidad bancaria pueda efectuar con un empresario, profesional o particular establecido en dicho territorio se beneficiaría del derecho a la deducción.

II. LA REGLA DE PRORRATA

¿Qué sucede cuando el sujeto pasivo, en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional, efectúa conjuntamente entregas de bienes y prestaciones de servicios que originan el derecho a la deducción junto con otras que no originan el citado derecho? Es incuestionable que solamente será deducible una parte del IVA soportado, pero, ¿qué método debería utilizarse para calcularlo?

La solución podrá ser llevar una contabilidad analítica que permita separar, en función del destino de los bienes y servicios cuyas cuotas se pretenda deducir, los que se emplean o utilizan exclusivamente en operaciones que otorgan el derecho a deducir cuyas cuotas se deducirán íntegramente, de aquellos otros bienes y servicios que se aplican exclusivamente en operaciones que no dan tal derecho, aplicando para los gastos generales algún tipo de imputación. De esta forma, el conflicto surgiría en discutir la afectación de cada uno de los bienes.

Para evitar esta situación y la llevanza de una compleja contabilidad analítica existe la regla de la prorrata regulada en los artículos 101 y siguientes de la Ley del IVA.

Por ello, prorrata se puede definir como porcentaje y su finalidad es determinar en qué cuantía pueden ser objeto de deducción las cuotas soportadas en las adquisiciones efectuadas en una misma actividad dentro de las que se realicen simultáneamente operaciones, unas con derecho a deducir y otras no.

III. MODALIDADES DE LA PRORRATA

Existen dos modalidades de prorrata: la general y la especial.

La imposibilidad de determinar de manera exacta la deducibilidad de cada cuota soportada en función de la afectación a actividades que generan o no el derecho a deducir determina la aplicación de un sistema simplificado: la **prorrata general**.

La prorrata general solo permite deducir al sujeto pasivo el IVA soportado en la misma proporción en que se encuentren las operaciones que dan derecho a deducción y las totales realizadas.

En principio, y como su nombre indica, la modalidad de prorrata general es la que resulta aplicable con carácter general. En este método se aplica un porcentaje al total de IVA soportado, es decir, la aplicación de la prorrata general implica calcular, para todos los bienes y servicios adquiridos, un mismo porcentaje de deducción, teniendo en cuenta para su cálculo todas las operaciones realizadas por el empresario y prescindiendo de la utilización concreta de cada bien o servicio adquirido. Puede definirse por ello, como una regla de simplificación, lo que lleva implícito cierta imprecisión, y ello porque siguiendo este método se podrá recuperar parte de un IVA no deducible o perder parte de un IVA deducible.

Por su parte, la aplicación de la **prorrata especial** tiene en cuenta la afectación real de cada bien o servicio adquirido—esto es, consiste en que las cuotas soportadas en la adquisición o importación de bienes y servicios utilizados exclusivamente en la realización de operaciones que dan derecho a deducir podrán deducirse íntegramente, en tanto que no podrán ser objeto de deducción las cuotas soportadas en la adquisición e importación de bienes y servicios utilizados en la realización de operaciones que no dan derecho a deducir—, lo que determina una mayor complejidad en su cálculo. Solo

en los casos en que efectivamente un bien o servicio es utilizado simultáneamente en operaciones que generan el derecho a la deducción y en operaciones que no generan dicho derecho, se procederá al cálculo de una prorrata de deducción aplicando las reglas de prorrata general.

Esta modalidad de prorrata se caracteriza en consecuencia por perseguir la deducción exacta de las cuotas soportadas según el uso que se dé a los bienes y servicios adquiridos.

La menor complejidad en el cálculo de la prorrata general es lo que determina que la misma se configure como la modalidad de aplicación general, no obstante, cuando la aplicación de la misma suponga un notorio perjuicio para la Hacienda Pública, por exceder el importe de las cuotas deducibles por aplicación de la prorrata general el 20 por ciento del que resultaría de la aplicación de la prorrata especial, se establece la aplicación obligatoria de esta última.

Por tanto, la prorrata especial resulta aplicable en dos supuestos, según dispone el artículo 103.Dos de la Ley del IVA.

1. A opción del sujeto pasivo. En este caso, el contribuyente deberá comunicarlo durante el mes de diciembre del año anterior a aquel a partir del cual se desee que comience a surtir efectos en el modelo de declaración censal 036 (art. 28 del RD 1624/1992, de 29 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido).
2. Supuesto obligatorio. Cuando el montante total de las cuotas deducibles en un año natural por aplicación de la regla de prorrata general exceda en un 20 por 100 del que resultaría por aplicación de la regla de prorrata especial.

IV. CÁLCULO DE LA PRORRATA GENERAL

¿Cómo se calcula el porcentaje de deducción?

$$\text{Porcentaje de deducción} = \frac{\text{Importe anual de las operaciones con derecho a deducción}}{\text{Importe anual de todas las operaciones}} \times 100$$

$$\text{IVA deducible} = \text{Cuotas soportadas} \times \text{Porcentaje de deducción}$$

¿Qué operaciones se computan en el cálculo?

Para el cálculo de la prorrata únicamente se tienen en cuenta las entregas de bienes y prestaciones de servicios. Y, ¿qué sucede con las operaciones en las que se aplica la inversión del sujeto pasivo? El IVA soportado en la operación puede ser deducible o no deducible, pero el importe del mismo, en ningún caso debe tenerse en consideración para el cálculo de la prorrata. El sujeto pasivo es el destinatario del bien entregado o del servicio prestado, por lo que la operación no se tratará como venta, sino como compra.

Por el contrario, ¿qué operaciones no se computan en ninguno de los términos de la relación?

- Adquisiciones de bienes y servicios (como ya se ha expuesto anteriormente, únicamente se computan las ventas).
- Operaciones realizadas desde establecimientos permanentes situados fuera del TAI, cuando los costes relativos a dichas operaciones no sean soportados por establecimientos permanentes situados dentro del mencionado territorio, y ello puesto que por dichas operaciones no se soporta IVA en el TAI. En el supuesto en el que una sociedad realice a su vez operaciones por las cuales soporte IVA en el TAI junto con otras por las que no, deberá efectuarse un cálculo proporcional que la ley no delimita a los efectos de determinar el importe a incluir en el cálculo de la prorrata.
- El propio IVA, esto es, se computan las operaciones IVA no incluido. Lo contrario distorsionaría el cálculo pues, en las operaciones que no generan el derecho a deducir, el impuesto no deducido se considera mayor valor del bien o servicio prestado.
- El importe de las entregas y exportaciones de bienes de inversión que el sujeto pasivo haya utilizado en su actividad empresarial o profesional. El primer problema en este caso radica en delimitar qué se entiende por bienes de inversión. Para ello, ha de acudirse a la definición tal como queda definida en el artículo 108, apartado Uno, de la Ley del IVA, en el cual se dispone que «se considerarán de inversión los bienes corporales, muebles, semovientes o inmuebles que, por su naturaleza y función, estén normalmente destinados a ser utilizados por un periodo de tiempo superior a un año como instrumentos de trabajo o medios de explotación», añadiendo a continuación en el apartado Dos una serie de bienes que no tiene tal consideración, entre los que se encuentran aquellos cuyo valor de adquisición sea inferior a 3.005,06 euros. Es independiente, por tanto, la calificación contable que se le haya otorgado al bien.

En caso de cumplir dichos requisitos, el importe de tales entregas no se computará, si bien, no se limita el derecho a la deducción. En caso contrario, dicha operación habrá de ser computada en el cálculo de la prorrata.

- Operaciones inmobiliarias o financieras que no realice habitualmente el sujeto pasivo. Pero, ¿qué se entiende por habitual? La norma interna no lo define, si bien tampoco lo hace la normativa comunitaria pues en la misma se recoge el término «accesorias», no obstante ambos términos podrían equipararse.

Debe entenderse que no presentan las características de operaciones accesorias aquellas que constituyen una prolongación directa, permanente y necesaria de la actividad económica imponible del sujeto pasivo.

Si bien, dicha delimitación como accesorias o no accesorias de una actividad principal es un tema controvertido puesto que, ¿qué importe deberían integrar en el denominador de la prorrata los concesionarios, al ser los propios servicios financieros de la marca los que

financian al comprador?, o, ¿qué sucede en los grandes centros de distribución que, mediante el cobro prácticamente al contado y el pago a proveedores a más de 90 días, obtienen un decalaje que da lugar a la obtención de ingresos financieros?

- Operaciones no sujetas según lo dispuesto en el artículo 7 de la Ley del IVA, con independencia de que, como se ha expuesto anteriormente, ante operaciones derivadas de otras no sujetas, véase un servicio prestado por un abogado, el sujeto pasivo tenga o no derecho a deducir el IVA de las cuotas soportadas.
- Las operaciones de autoconsumo interno a que se refiere el artículo 9.1.º d) de la Ley del IVA, esto es, los autoconsumos por cambio de destino de las existencias que pasan a utilizarse como bienes de inversión dentro de un mismo sector de la actividad del sujeto pasivo.

¿Y las operaciones de autoconsumo a las que hace referencia el apartado 1.º c) del artículo 9 de la mencionada ley –cambio de afectación de bienes corporales de un sector a otro diferenciado de su actividad empresarial o profesional–? La ley no hace referencia alguna a este respecto, si bien, se podría pensar que, en este caso, dicha operación no debería tenerse en cuenta para el cálculo de la prorrata total de la actividad a aplicar a todos los sectores diferenciados para aquellas cuotas soportadas que se afectan al conjunto de los mismos, al no haberse modificado el patrimonio empresarial, sin embargo sí debería considerarse para el cálculo de la prorrata del sector diferenciado de salida.

Crterios de cómputo

Importe. El importe de las operaciones se fija según lo establecido para la determinación de la base imponible (arts. 78 y 79 de la Ley del IVA), incluso en las operaciones exentas y no sujetas al impuesto (art. 104.Cuatro de la Ley del IVA).

Imputación temporal. Para efectuar la imputación temporal serán de aplicación, respecto de la totalidad de operaciones, las normas sobre el devengo del impuesto (art. 104.Seis de la Ley del IVA).

Redondeo a la unidad superior. ¿Toda operación exenta realizada por un empresario o profesional tiene efecto inmediato en la aplicación de la regla de prorrata? No. La regla de redondeo a la unidad superior que contiene el artículo 104.Dos de la Ley del IVA permite que para operaciones exentas de pequeño importe el porcentaje de prorrata sea del 100 por 100. Dicho efecto se produce con cualquier porcentaje superior a 99,01.

¿Cuál es el procedimiento de aplicación a seguir?

El artículo 105 de la Ley del IVA dispone que cada año natural los sujetos pasivos deberán comenzar aplicando provisionalmente el porcentaje de prorrata fijado como definitivo para el año precedente, ya que hasta el final del ejercicio no se dispondrá de los datos necesarios para el cálculo de la prorrata definitiva del año en curso.

Posteriormente, en la última declaración-liquidación del impuesto correspondiente a cada año natural, el sujeto pasivo calculará la prorrata definitiva en función de las operaciones realizadas en dicho año natural y practicará la consiguiente regularización de las deducciones provisionales.

Pero, ¿qué sucede si se produce algún cambio en el modelo del negocio que sea significativo?

Imagínese el supuesto en el cual un empresario se dedica simultáneamente al transporte de pasajeros en autobuses (operación sujeta) y al transporte de enfermos en ambulancia (operación exenta). A mitad del ejercicio deja de prestar el servicio de transporte en ambulancias.

En este supuesto, como en muchos otros que se habrían podido poner como ejemplo, el sujeto pasivo podrá proponer a la Administración de la Agencia Estatal de Administración Tributaria de su domicilio fiscal la aplicación de otro porcentaje de prorrata por haber dejado de realizar actividades exentas, el cual se entenderá aceptado en defecto de acuerdo expreso de la Administración en el plazo de un mes a partir de la solicitud.

¿Y si se inicia la actividad?

En los supuestos de inicio de actividades empresariales o profesionales, y en los de inicio de actividades que vayan a constituir un sector diferenciado respecto de las que se viniesen desarrollando con anterioridad, el porcentaje provisional de deducción aplicable durante el año en que se comience la realización de las entregas de bienes y prestaciones de servicios correspondientes a la actividad de que se trate será el que proponga el empresario o profesional a la Administración, salvo que esta última fije, en atención a la actividad a realizar, un porcentaje diferente.

Y en los supuestos de interrupción de la actividad empresarial o profesional...

El artículo 105.Cinco de la Ley del IVA establece que en los supuestos de interrupción durante uno o más años naturales de la actividad empresarial o profesional o, en su caso, de un sector diferenciado de la misma, el porcentaje de deducción definitivamente aplicable durante cada uno de los mencionados años será el que globalmente corresponda al conjunto de los tres últimos años naturales en que se hubiesen realizado operaciones. Si los años anteriores a la interrupción solo fuesen uno o dos, se aplicará el que corresponda globalmente a dichos años.

V. EJEMPLO. PRORRATA GENERAL/PRORRATA ESPECIAL

EJEMPLO 1:

Sea un empresario que realiza la actividad de arrendamiento de locales y de viviendas. Dado que este empresario realiza actividades que generan el derecho a deducir (arrendamiento de locales) y otras que no generan este derecho (arrendamiento de viviendas),

.../...

.../...

el sujeto pasivo deberá aplicar la regla de la prorrata para determinar el importe del IVA soportado que puede deducir.

Por las actividades realizadas en este ejercicio ha obtenido los siguientes rendimientos:

- Alquiler de locales (con derecho a deducción): 3 millones de euros.
- Alquiler de viviendas (sin derecho a deducción): 2 millones de euros.

El IVA soportado durante el año tiene el siguiente desglose:

- IVA soportado en alquiler de locales: 300.000 euros.
- IVA soportado en alquiler de viviendas: 200.000 euros.

El porcentaje de prorrata en el ejercicio sería:

$$\frac{3.000.000}{5.000.000} \times 100 = 60\%$$

De esta manera, podrá deducirse $500.000 \times 60\% = 300.000$ euros.

Imagínese que en dicho ejercicio compra un edificio por 10 millones de euros más 800.000 euros de IVA que va a dedicar a su actividad de arrendamiento de viviendas.

Aplicando la prorrata general, el IVA soportado deducible sería:

$$500.000 + 800.000 = 1.300.000 \times 60\% = 780.000$$

En caso de que se aplicara la prorrata especial, únicamente podría deducir un importe de 300.000 euros. Recuérdese que la aplicación de la prorrata especial exige el conocimiento previo dentro de una actividad, del destino de los bienes y servicios cuyas cuotas soportadas en su adquisición se pretenda deducir, separando aquellos que se utilizan exclusivamente en operaciones que otorgan el derecho a deducir de aquellos bienes y servicios que no dan tal derecho. De esta manera:

Como 780.000 es superior a $1,20 \times 300.000$, el sujeto pasivo está obligado a aplicar la prorrata especial.

Esto es, la compra del edificio origina que resulte aplicable la regla de prorrata especial por exceder la prorrata general en un 20 por 100 al importe deducible por aplicación de la prorrata especial. En este caso, el empresario verá reducido su IVA soportado deducible en 480.000 euros.

VI. PRORRATA EN CASO DE SECTORES DIFERENCIADOS DE LA ACTIVIDAD

Una actividad empresarial o profesional puede estar comprendida por diversas actividades económicas que constituyan sectores diferenciados entre sí. El artículo 101 de la Ley del IVA regula el régimen de deducciones a aplicar de manera obligatoria por estos sujetos pasivos.

Cabe recordar en primer lugar que es el artículo 9.1 c) de la Ley del IVA el que establece las condiciones que han de darse para que se determine la existencia de sectores diferenciados.

Con carácter general y según lo dispuesto en el artículo mentado anteriormente, se considerarán sectores diferenciados de la actividad empresarial o profesional aquellos en los que las actividades económicas realizadas y los regímenes de deducción aplicables sean distintos. A estos efectos:

- Se considerarán actividades económicas distintas aquellas que tengan asignados grupos diferentes en la CNAE. No obstante, no se considera actividad diferenciada la accesoria de otra principal, conceptuándose como actividades accesorias aquellas cuyo volumen de operaciones no excediera del 15 por 100 del de la principal y, además, contribuya a su realización.
- Los regímenes de deducción se considerarán distintos si los porcentajes de deducción, determinados con arreglo a lo dispuesto para el régimen de prorrateo general, que resultarían aplicables en la actividad o actividades distintas de la principal difirieran en más de 50 puntos porcentuales del correspondiente a la citada actividad principal.
- 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 con el de aquella constituirán un solo sector diferenciado. Las actividades distintas de la principal cuyos porcentajes de deducción difirieran en más de 50 puntos porcentuales con el de esta constituirán otro sector diferenciado del principal.

Teniendo en cuenta lo anterior, cuando existan sectores diferenciados en la actividad empresarial o profesional se deberá aplicar con total independencia el régimen de deducciones para cada sector diferenciado. En el caso de que se adquieran bienes y servicios para su utilización común en varias de ellas, se aplicará la prorrateo general para determinar el porcentaje de deducción aplicable. Asimismo y con carácter general, la Ley del IVA establece que la aplicación de la regla de prorrateo especial en uno de los sectores diferenciados de la actividad no impide que a otros se les aplique la regla de prorrateo general.

No obstante, la Administración tributaria puede autorizar la aplicación de un régimen de deducción común al conjunto de los sectores diferenciados.

VII. DEDUCCIÓN DEL IVA SOPORTADO POR BIENES DE INVERSIÓN

Considerando como bienes de inversión los bienes corporales, muebles, semovientes o inmuebles que, por su naturaleza y función, estén normalmente destinados a ser utilizados por un periodo de tiempo

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

La especialidad de este supuesto radica en la necesidad de regularizar el IVA deducido en el periodo de adquisición o importación, durante los cuatro o nueve (en caso de tratarse de terrenos o edificaciones) años naturales siguientes a aquel en los que el sujeto pasivo realice las citadas operaciones, lo que conlleva la necesidad de tener en cuenta tanto la prorrata del primer ejercicio como la de los posteriores. La regularización previamente indicada se postula sobre la necesidad de comparar el IVA inicialmente deducido y el que le hubiera correspondido deducirse en el año en cuestión.

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

El procedimiento para practicar la regularización se basa en los siguientes pasos:

- Se toma como punto de inicio la deducción efectuada en el año de la compra.
- Conocido el porcentaje de deducción definitivamente aplicable en cada uno de los años en que deba tener lugar la regularización, se determina el importe de la deducción que procedería si la repercusión de las cuotas se hubiese soportado en el año que se considere. Dicho importe se restará del de la deducción efectuada en que tuvo lugar la repercusión.
- La diferencia positiva o negativa se divide por 5 (o 10 si se trata de terrenos o edificaciones) y el cociente es la cuantía del ingreso o devolución complementarios a efectuar, respectivamente.

¿Qué sucede si se transmite el bien de inversión antes de finalizar el periodo de regularización?

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

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

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

¿Y si los bienes se destruyen o desaparecen por causa no imputable al sujeto pasivo?

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

VIII. EJEMPLO. REGULARIZACIÓN DE DEDUCCIONES POR BIENES DE INVERSIÓN

EJEMPLO 2:

Un empresario adquiere un inmueble por 1.000.000 de euros, siéndole repercutido el IVA correspondiente (180.000 euros). La prorrata correspondiente al año de la compra (año N) se sitúa en el 50 por 100. Al año siguiente (año N+1) la prorrata asciende a un 70 por 100.

Al ser la diferencia entre las prorratas definitivas de tales ejercicios superior a 10 puntos porcentuales, el empresario deberá efectuar en el año N+1 la regularización de la deducción de la cuota soportada por la adquisición del inmueble en la siguiente forma:

- Deducción que procedería si la inversión se hubiera efectuado en el ejercicio N+1:
 $180.000 \times 70\% = 126.000$.
- Tras calcular la diferencia con la deducción efectuada en el ejercicio N+1, la regularización sería:

$$\frac{90.000 - 126.000}{10} = -3.600$$

Esto es, el empresario obtendrá 3.600 euros de deducción complementaria.

¿Qué sucedería si, mediante una entrega exenta, el empresario en el año N+2 procede a la venta del inmueble?

En el año de la compra el empresario pudo deducir 90.000 euros. En el año de la transmisión, el empresario deberá efectuar una única regularización por todo el tiempo que quede por transcurrir del periodo de regularización. Como la entrega está exenta, la regularización se hará considerando que la vivienda se utiliza durante los años restantes hasta la finalización del periodo de regularización en operaciones que no originan el derecho a la deducción, esto es, la prorrata es 0%. En base a ello:

$$\frac{90.000 - 0}{10} \times 8 = 72.000 \text{ euros}$$

.../...

.../...

Siendo 8 el número de años que faltan para expirar el periodo de regularización incluyendo el de la transmisión.

Esto es, la transmisión del bien inmueble antes de la finalización del periodo de regularización supone para el sujeto pasivo un ingreso adicional a la Hacienda Pública de 72.000 euros.

En el supuesto en el que el porcentaje de deducción a aplicar en el año de la compra fuera del 100 por 100 la situación se agravaría, pues la deuda a la Hacienda Pública ascendería a 144.000 euros, resultado de:

$$\frac{180.000 - 0}{10} \times 8 = 144.000$$