

Análisis práctico de la regularización de bienes de inversión en el IVA

Antonio Longás Lafuente

Inspector de Hacienda del Estado (España)

Extracto

La casuística que se produce como consecuencia de la regularización exigida en la normativa del IVA para los bienes de inversión definidos en el artículo 108 de la ley reguladora del impuesto requiere de un conocimiento teórico sobre las reglas que rigen el derecho a la deducción de las cuotas soportadas. Las distintas circunstancias que se pueden producir incrementa la complejidad en la aplicación de estas normas, por lo que el examen de las mismas a través de diversos supuestos prácticos ayuda a la comprensión de la ardua tarea que supone la casuística de este impuesto, distinguiendo tres grandes grupos: la regularización de bienes de inversión durante el periodo establecido en la ley; la entrega de estos bienes durante el citado periodo, y los supuestos de autoconsumo interno que dan lugar también a exigir la regularización correspondiente de las cuotas soportadas deducidas por bienes de inversión.

Palabras clave: IVA; deducciones; regularización de bienes de inversión; supuestos prácticos.

Sumario

1. Introducción

2. Supuestos prácticos

- Supuesto 1. Valor del bien de inversión a efectos de realizar las regularizaciones previstas en los artículos 107 y siguientes de la LIVA
- Supuesto 2. Momento de entrada en funcionamiento de un bien de inversión
- Supuesto 3. Adquisición de un bien de inversión aplicando el sujeto pasivo la regla de prorrata general durante todo el periodo de regularización
- Supuesto 4. Adquisición de un bien de inversión aplicando el sujeto pasivo la regla de prorrata general durante parte del periodo de regularización y la prorrata especial en el resto del periodo
- Supuesto 5. Venta de un bien de inversión durante el periodo de regularización por un sujeto pasivo que aplica la regla de prorrata general y la entrega se encuentra sujeta y no exenta
- Supuesto 6. Interrupción de la actividad empresarial o profesional durante uno o más años. Efectos respecto de la regularización de bienes de inversión
- Supuesto 7. Venta de un bien de inversión durante el periodo de regularización por un sujeto pasivo que aplica la regla de prorrata general y la entrega se encuentra sujeta y exenta
- Supuesto 8. Venta de un bien de inversión durante el periodo de regularización por un sujeto pasivo que genera el derecho a deducir íntegramente el impuesto soportado y la entrega se encuentra sujeta y exenta
- Supuesto 9. Autoconsumo externo de un bien de inversión durante el periodo de regularización por un sujeto pasivo que genera el derecho a deducir íntegramente el impuesto soportado
- Supuesto 10. Regularización de un bien de inversión adquirido mediante un contrato de arrendamiento financiero
- Supuesto 11. Adquisición de un *software* por importe superior a 3.005,06 euros por un sujeto pasivo que aplica la regla de prorrata
- Supuesto 12. Sujeto pasivo dedicado a la compraventa de bienes que, por su importe, superan los 3.005,06 euros
- Supuesto 13. Regularización de mejoras efectuadas en un bien de inversión
- Supuesto 14. Adquisición y venta de un bien de inversión durante el mismo ejercicio
- Supuesto 15. Adquisición de un bien de inversión en un ejercicio soportando la cuota en este año, pero entra en funcionamiento en un ejercicio posterior
- Supuesto 16. Adquisición y entrada en funcionamiento del bien de inversión en un ejercicio y la repercusión de la entrega se produce en un ejercicio posterior

- Supuesto 17. Adquisición de una unidad económica (operación no sujeta del art. 7.1 de la LIVA) existiendo bienes de inversión en periodo de regularización, estando ambos sujetos pasivos –transmitente y adquirente– en prorrata general
- Supuesto 18. Adquisición de bien de inversión por un sujeto pasivo que genera el derecho a deducir íntegramente el impuesto soportado, modificando el porcentaje de afectación durante los años de regularización
- Supuesto 19. Adquisición de bien de inversión por un sujeto pasivo que está en prorrata general, modificando el porcentaje de afectación a la actividad durante los años de regularización
- Supuesto 20. Transferencia de un bien de inversión de un sector diferenciado a otro de la actividad económica del sujeto pasivo, no generando el derecho a deducir íntegramente el impuesto soportado en ambos sectores
- Supuesto 21. Cambio de afectación de un bien de inversión de una actividad a otra dentro del mismo sector diferenciado de la actividad
- Supuesto 22. Cambio de afectación de un bien de inversión desde el sector diferenciado de recargo de equivalencia al de una actividad en régimen general
- Supuesto 23. Adquisición de bien de inversión por un sujeto pasivo con anterioridad al inicio de la actividad y venta del bien después de transcurrir el plazo de regularización de las cuotas soportadas con anterioridad al inicio de la actividad
- Supuesto 24. Adquisición de bien de inversión por un sujeto pasivo con anterioridad al inicio de la actividad y venta del bien durante el periodo de los cuatro primeros años de ejercicio efectivo de la actividad
- Supuesto 25. Cambio de destino previsible con anterioridad a la entrada en funcionamiento de un bien de inversión. Aplicación de la doctrina establecida por el TJUE en la Sentencia de 17 de septiembre de 2020, asunto C-791/18, caso Stichting Schoonzicht

1. Introducción

De acuerdo con los principios inherentes al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (IVA), se admite la deducción de las cuotas soportadas en la adquisición o importación de bienes y de servicios de forma inmediata, consiguiendo con ello la neutralidad del impuesto, no discriminando en función de la naturaleza del bien o del servicio. Así, el régimen de deducciones tiene por objeto liberar completamente al empresario de la carga del IVA devengado o ingresado en el marco de todas sus actividades económicas, garantizando la perfecta neutralidad con respecto a la carga fiscal (Sentencias del Tribunal de Justicia de la Unión Europea [TJUE] de 5 de julio de 2018, asunto C-320/17 –NFJ070830–, caso *Marle Participations*, apdo. 25 y jurisprudencia citada, y de 3 de julio de 2019, asunto C-316/18 –NFJ073876–, caso *The Chancellor, Masters and Scholars of the University of Cambridge*, apdo. 22). De esta forma, el derecho a deducir nace con el devengo del impuesto y puede ser ejercitado de forma inmediata a partir del momento en el que se cumplen las condiciones formales, esencialmente, la posesión del documento justificativo del derecho a la deducción.

No obstante, si las cuotas soportadas corresponden a bienes de inversión [de acuerdo con el concepto que da el art. 108 de la Ley 37/1992, de 27 de diciembre, reguladora del impuesto sobre el valor añadido (LIVA)] afectos a la actividad, surge el problema derivado de su utilización durante más de un ejercicio, lo que lleva al legislador a establecer un sistema de regularización, previsto en los artículos 107, 109 y 110 de la LIVA.

Así, a pesar de que el IVA soportado pueda deducirse inmediatamente, de acuerdo con el derecho del sujeto pasivo en el momento de soportar la cuota –en la cuantía que resulte de la aplicación de la prorratea que corresponda al año en el que se produce la adquisición o importación o de su entrada en funcionamiento–, el legislador establece la obligación de regularizar durante un periodo temporal de cuatro o nueve años siguientes al de adquisición o entrada en funcionamiento, por comparación entre las prorrateas definitivas del año de adquisición o entrada en funcionamiento y la del año de regularización –calculada a 31 de diciembre–, ingresando la diferencia, de ser positiva, o efectuando, en el caso contrario, una deducción complementaria.

Esta regularización se produce respecto de los bienes de inversión, pero no de las cuotas soportadas en bienes corrientes o en servicios (Consulta de la Dirección General de Tributos [DGT] V1023/2009, de 8 de mayo –NFC033066–), realizándose en la última autoliquidación trimestral o mensual del ejercicio.

Es de advertir que esta regularización procede siempre y cuando, en el momento en el que se adquieran los bienes de inversión, el sujeto pasivo tenga la intención de afectarlos a una actividad económica sujeta al impuesto, dado que, en otro caso, no será procedente efectuarla (STJUE de 25 de julio de 2018, asunto C-140/17 –NFJ071023–, caso Gmina Ryjewo).

El objetivo de esta regularización nos lo da el TJUE (STJUE de 30 de marzo de 2006, asunto C-184/04 –NFJ021960–, caso Uudenkaupungin kaupunki, y Auto de 5 de junio de 2014, asunto C-500/13 –NFJ086958–, caso Gmina Miedzzydroje), al señalar que el periodo de regularización permite evitar que se produzcan inexactitudes en el cálculo de las deducciones, así como ventajas o desventajas no justificadas, cuando varíen con posterioridad al momento en el que surge el derecho a la deducción los datos que se han tenido en cuenta inicialmente para calcular el importe de las deducciones. De esta forma, el sistema de regularización se configura como un elemento esencial regulado en los artículos 194 a 192 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del IVA (Directiva IVA), que tienen como finalidad garantizar la exactitud de las deducciones y la neutralidad de la carga fiscal.

Durante ese periodo de regularización, pueden sucederse deducciones variables, siendo obligatoria la regularización de producirse las condiciones fijadas en la norma, limitándose a la parte correspondiente del IVA que haya gravado los bienes de inversión.

Con el fin de comprender las situaciones que pueden producirse, se van a exponer distintos supuestos prácticos que tengan en cuenta diversas circunstancias que inciden en el ejercicio de la regularización de los bienes de inversión, considerando que, salvo regla especial prevista en la LIVA, los importes de las operaciones descritas no incorporan la cuota de IVA.

2. Supuestos prácticos

Supuesto 1. Valor del bien de inversión a efectos de realizar las regularizaciones previstas en los artículos 107 y siguientes de la LIVA

Enunciado

La empresa A –sujeto pasivo del IVA– adquiere el 1 de abril de 20X1 una maquinaria industrial a la empresa B por importe de 200.000 euros. Se conoce que los gastos de montaje han supuesto un importe de 15.000 euros y los de puesta en marcha, de 25.000 euros, servicios que presta también la empresa B.

Se conoce que la empresa A aplica la regla de prorata al realizar una actividad que comprende operaciones que generan el derecho a la deducción y otras que no lo generan.

Se pide:

Determinar el precio de adquisición de la maquinaria a efectos de la regularización de bienes de inversión prevista en los artículos 107 y siguientes de la LIVA.

Solución

Para determinar el valor del bien de inversión, tomaremos en consideración las reglas que concretan la base imponible de las operaciones de los artículos 78 y 79 de la LIVA.

Por ello, tanto los gastos de montaje como los de puesta en funcionamiento deben integrarse como mayor contraprestación de la operación de compra del bien y, por tanto, incorporándose a la base imponible de acuerdo con lo previsto en el artículo 78.uno.1.º de la LIVA. El valor a considerar para efectuar las regularizaciones por bienes de inversión previstas en los artículos 107 y siguientes de la LIVA en el supuesto examinado será de 240.000 euros (200.000 + 15.000 + 25.000).

Se ha planteado si deberían considerarse también estos importes en el supuesto de que los servicios de montaje y puesta en funcionamiento fueran efectuados por un sujeto pasivo distinto del proveedor. La DGT ha señalado en la Consulta V0055/2019, de 4 de enero (NFC071254) lo siguiente:

La norma 2,^a, «Inmovilizado material», segunda parte del Plan General de Contabilidad aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre (BOE de 20 de noviembre) establece que:

«El precio de adquisición incluye, además del importe facturado por el vendedor después de deducir cualquier descuento o rebaja en el precio, todos los gastos adicionales y directamente relacionados que se produzcan hasta su puesta en condiciones de funcionamiento, incluida la ubicación en el lugar y cualquier otra condición necesaria para que pueda operar de la forma prevista; entre otros: gastos de explanación y derribo, transporte, derechos arancelarios, seguros, instalación, montaje y otros similares.

Las deudas por compra de inmovilizado se valorarán de acuerdo con lo dispuesto en la norma relativa a instrumentos financieros».

El tratamiento previsto en los señalados artículos 107 a 110 de la Ley 37/1992 en relación con la regularización de la deducción de las cuotas soportadas por la adquisición de bienes de inversión tiene como finalidad ajustar, en la medida de lo posible y por un procedimiento sencillo, la deducción de tales cuotas a la utilización efectiva que de dichos bienes se hace a lo largo de un determinado periodo de tiempo, dada su naturaleza de medios de producción o explotación destinados a ser utilizados por un periodo superior a un año. El artículo 108.dos.5.º de la

Ley 37/1992 excluye de la consideración de bien de inversión todos aquellos cuyo valor de adquisición sea inferior a 3.005,06 euros, pero dado que, según la norma 2.º del Plan General de Contabilidad, en el valor de adquisición deben incluirse todos los gastos necesarios para la puesta en condiciones de funcionamiento de la máquina, los gastos consultados que cumplan estos requisitos podrán formar parte del valor de adquisición del inmovilizado, y por tanto incrementarán el valor de la máquina, que excediendo el valor de 3.005,06 euros y siempre que se cumplan el resto de los requisitos previstos en el artículo 108 de la ley del impuesto tendrá la consideración de bien de inversión y deberá ser objeto de regularización conforme a lo previsto en la normativa del impuesto.

Supuesto 2. Momento de entrada en funcionamiento de un bien de inversión

Enunciado

La empresa A –sujeto pasivo del IVA–, dedicada al arrendamiento de bienes inmuebles, estando sometida a la regla de prorata, adquiere a una empresa promotora inmobiliaria B un edificio el 1 de diciembre de 20X1 que comprende viviendas y locales comercial por importe de 5.000.000 de euros, estando la operación sujeta y no exenta y recibiendo en la misma fecha la factura del proveedor. El inmueble va a ser objeto de arrendamiento a lo largo de los ejercicios 20X2 y 20X3, puesto que la empresa A quiere realizar determinados trabajos sobre algunas viviendas y locales a efectos de su arrendamiento.

Se pide:

Determinar cuándo se produce la entrada en funcionamiento del bien de inversión.

Solución

Los artículos 107 y siguientes de la LIVA, a efectos de la regularización de los bienes de inversión, distinguen entre año de adquisición, año en que se soporta la cuota repercutida y año de entrada en funcionamiento. Si bien los dos primeros no plantean cuestiones complejas en su interpretación, sí lo suscita el tercero.

Debe tenerse en cuenta que, en el supuesto de que no coincidan el periodo de regularización de cuatro años (bienes muebles) o de nueve años (inmuebles), se refiere a los siguientes al de la entrada en funcionamiento, por lo que resulta trascendente determinar este ejercicio.

La DGT, en la Consulta V3000/2011, de 22 de diciembre (NFC043295), ha señalado lo siguiente:

Se entiende como momento de entrada en funcionamiento de un elemento aquel en que se produce su integración al proceso productivo de la empresa en condiciones normales de funcionamiento, una vez concluido el periodo de instalación y prueba.

En este sentido, cabe concluir que, en el caso de empresarios dedicados a la actividad de cesión de activos mediante arrendamiento u otras fórmulas análogas, la entrada en funcionamiento se producirá en el momento en que el elemento patrimonial sea cedido mediante contraprestación, generando así los ingresos que le son propios. Ahora bien, tratándose de un inmueble, cabe la posibilidad de que componentes aislados del mismo o partes susceptibles de aprovechamiento individualizado se integren en el proceso productivo de forma escalonada en el tiempo, debiendo, por tanto, atender a cada momento de entrada en funcionamiento.

Por tanto, en el supuesto planteado, el año de adquisición y en el que se soporta la cuota es el 20X1, mientras que los de entrada en funcionamiento de las distintas partes del edificio (por cada vivienda y local comercial, considerando que se ha producido la división horizontal del edificio) serán los ejercicios 20X2 y 20X3, en función del momento en que se incorpora cada bien inmueble al proceso productivo, esto es, generan los ingresos que les son propios.

Supuesto 3. Adquisición de un bien de inversión aplicando el sujeto pasivo la regla de prorrata general durante todo el periodo de regularización

Enunciado

La empresa A –sujeto pasivo del IVA– adquiere el 1 de junio del año 20X1 una maquinaria al empresario B por importe de 100.000 euros más 21.000 euros de cuota al tributar la operación al tipo general, y la incorpora al proceso productivo de unos bienes que fabrica.

La empresa compradora A realiza exclusivamente actividades sujetas al impuesto; unas generan el derecho a deducir y otras no lo generan, teniendo un único sector diferenciado de la actividad, en el que aplica la prorrata general –no está obligada a aplicar la prorrata especial ni opta por ella–, presentando autoliquidaciones mensuales por ser gran empresa.

Se conoce que la maquinaria entra en funcionamiento a los 10 días de su adquisición. La factura por la adquisición fue expedida por B con fecha 15 de julio de 20X1, siendo recibida por A el mismo día de su emisión.

Año	Porcentaje de prorrata definitivo
20X0	48 %



Año	Porcentaje de prorrata definitivo
▶	
20X1	30 %
20X2	43 %
20X3	52 %
20X4	65 %
20X5	36 %

Se pide:

Determinar la deducibilidad de la cuota soportada en el año de adquisición, efectuando los ajustes por bienes de inversión que sean necesarios en los años siguientes.

Solución

La empresa A ha adquirido un bien de inversión al concurrir las condiciones previstas en el artículo 108 de la LIVA, por lo que, aplicando la regla de prorrata general, para calcular el IVA soportado deducible, deberá en su caso regularizar el bien de inversión en la forma establecida en los artículos 107 y 109 de la LIVA.

Para ello, tendremos en cuenta:

A) Año 20X1

Adquiere en este ejercicio la maquinaria y soporta el impuesto (el devengo se produjo el 1 de junio y se soporta el impuesto el 15 de julio, fecha a partir de la cual puede ejercitar su derecho a la deducción, conforme al art. 99.uno de la LIVA). Así, considerando que ejerce este derecho de forma inmediata:

- a) En la autoliquidación del mes de julio de 20X1, podrá deducir la cuota soportada aplicando sobre ella la prorrata provisional (que es la definitiva del año anterior), que llevará a las casillas 30 y 31 del modelo de autoliquidación 303 («Liquidación. Régimen general. IVA deducible. Por cuotas soportadas en operaciones interiores con bienes de inversión»):

$$(100.000 \times 21 \%) \times 48 \% = 10.080 \text{ euros}$$

- b) En la autoliquidación del mes de diciembre, aplicará a la cuota soportada deducible de 21.000 euros la regularización general por diferencia entre la prorrata definitiva y la provisional del ejercicio 20X1, al igual que efectuará con el resto de las cuotas soportadas deducibles del ejercicio (que cumplan los requisitos del capítulo I del título VIII de la LIVA), declarando el ajuste en la casilla 44 del modelo 303 («Liquidación. Régimen general. IVA deducible. Regularización por aplicación del porcentaje definitivo de prorrata»):

$$(30\% - 48\%) \times (100.000 \times 21\%) = -3.780 \text{ euros}$$

Este ajuste supone una menor deducción de la cuota soportada en este año 20X1.

B) Años 20X2 a 20X5

Son los cuatro ejercicios siguientes al de adquisición y entrada en funcionamiento durante los que debe determinarse si se realiza el ajuste previsto en los artículos 107 y 109 de la LIVA, siempre que la diferencia entre la prorrata definitiva del año en el que se adquirió y soportó la cuota (20X1) y el de regularización (20X3 a 20X5) exista una diferencia superior a 10 puntos porcentuales. Para ello, a fecha 31 de diciembre, comprobaremos si concurren las condiciones para realizar el ajuste, declarándolo en su caso en la casilla 43 («Liquidación. Régimen general. IVA deducible. Regularización bienes de inversión») del modelo de autoliquidación 303 del mes de diciembre.

Podemos efectuar el siguiente cuadro:

Año	Prorrata definitiva del año de adquisición en A	Prorrata definitiva del año de regularización en B	Diferencia	Ajuste a practicar
20X2	48 %	43 %	5 puntos	No procede regularizar
20X3	48 %	52 %	4 puntos	No procede regularizar
20X4	48 %	65 %	17 puntos	$[(65\% - 48\%) \times (100.000 \times 21\%)]/5 = +714 \text{ euros}$
20X5	48 %	36 %	12 puntos	$[(36\% - 48\%) \times (100.000 \times 21\%)]/5 = -504 \text{ euros}$

El ajuste del ejercicio 20X4 es positivo, lo que supone una mayor deducción de la cuota soportada, mientras que el del año 20X5 es negativo y representa una menor deducción.

Supuesto 4. Adquisición de un bien de inversión aplicando el sujeto pasivo la regla de prorrata general durante parte del periodo de regularización y la prorrata especial en el resto del periodo

Enunciado

La empresa A –sujeto pasivo del IVA– adquiere el 1 de junio del año 20X1 una maquinaria al empresario B por importe de 100.000 euros más 21.000 euros de cuota al tributar la operación al tipo general, y la incorpora al proceso productivo de unos bienes que fabrica.

La empresa compradora A realiza exclusivamente actividades sujetas al impuesto; unas generan el derecho a deducir y otras no lo generan, teniendo un único sector diferenciado de la actividad, en el que aplica la prorrata general –no está obligada a aplicar la prorrata especial ni opta por ella–, presentando autoliquidaciones mensuales por ser gran empresa.

No obstante, se conoce que en los ejercicios 20X2 y 20X4 tiene obligación de aplicar la regla de prorrata especial, conociéndose que la maquinaria queda afecta durante dichos años a la actividad que genera el derecho a deducir íntegramente las cuotas soportadas.

Se conoce que la maquinaria entra en funcionamiento a los 10 días de su adquisición. La factura por la adquisición fue expedida por B con fecha 15 de julio de 20X1, siendo recibida por A el mismo día de su emisión. Los porcentajes de prorrata que tiene el sujeto pasivo son los siguientes:

Año	Porcentaje de prorrata definitivo
20X0	48 %
20X1	30 %
20X2	Prorrata especial
20X3	52 %
20X4	Prorrata especial
20X5	36 %

Se pide:

Determinar la deducibilidad de la cuota soportada en el año de adquisición, efectuando los ajustes por bienes de inversión que sean necesarios en los años siguientes.

Solución

La empresa A ha adquirido un bien de inversión al concurrir las condiciones previstas en el artículo 108 de la LIVA, por lo que, aplicando la regla de prorata general para calcular el IVA soportado deducible, deberá en su caso regularizar el bien de inversión en la forma establecida en los artículos 107 y 109 de la LIVA. Se indica en el enunciado que durante el periodo de regularización la empresa tiene obligación de aplicar durante dos años la prorata especial. Ello supone que durante estos ejercicios el montante total de las cuotas deducibles en cada uno de los años naturales por aplicación de la regla de prorata general excede en un 10 % o más del que resultaría por aplicación de la regla de prorata especial (art. 105 de la LIVA), pero no tiene obligación de aplicar esta prorata especial en los ejercicios siguientes (art. 28.1 del Reglamento del IVA [RIVA]), por lo que en los años posteriores a aquellos en los que aplica la prorata especial volverá a aplicar la prorata general.

A efectos del cálculo de la cuota soportada deducible en el año de adquisición y entrada en funcionamiento y de los ajustes a realizar durante los años siguientes (cuatro en nuestro caso al ser un bien mueble), de acuerdo con el artículo 107.uno de la LIVA, consideramos lo siguiente:

A) Año 20X1

Adquiere en este ejercicio la maquinaria y soporta el impuesto (el devengo se produjo el 1 de junio y se soporta el impuesto el 15 de julio, fecha a partir de la cual puede ejercitar su derecho a la deducción, conforme al art. 99.uno de la LIVA). Así, considerando que ejerce este derecho de forma inmediata:

- a) En la autoliquidación del mes de julio de 20X1, podrá deducir la cuota soportada aplicando sobre ella la prorata provisional (que es la definitiva del año anterior), que llevará a las casillas 30 y 31 del modelo de autoliquidación 303:

$$(100.000 \times 21 \%) \times 48 \% = 10.080 \text{ euros}$$

- b) En la autoliquidación del mes de diciembre, aplicará a la cuota soportada deducible de 21.000 euros la regularización general por diferencia entre la prorata definitiva y la provisional, al igual que efectuará con el resto de las cuotas soportadas deducibles del ejercicio (que cumplan los requisitos del capítulo I del título VIII de la LIVA), declarando el ajuste en la casilla 44 del modelo de autoliquidación 303:

$$(30 \% - 48 \%) \times (100.000 \times 21 \%) = -3.780 \text{ euros}$$

Este ajuste supone una menor deducción de la cuota soportada en este año 20X1.

B) Años 20X2 a 20X5

En estos ejercicios, calculará a 31 de diciembre si tiene obligación de aplicar la regla de prorrata especial por la causa prevista en el artículo 103.dos.2.º de la LIVA. El enunciado del supuesto nos indica que así es en los ejercicios 20X2 y 20X4, por lo que, al quedar afectado el bien de inversión a una actividad que genera el derecho a la deducción íntegra en el impuesto soportado en estos años 20X2 y 20X4, deberemos considerar que la prorrata definitiva de estos años a efectos de realizar el ajuste previsto en el artículo 107 es del 100 %.

En el supuesto de que el bien de inversión quedase en estos ejercicios afecto a una actividad que no genere el derecho a deducir, el porcentaje de prorrata a considerar sería de 0 % y, si el bien quedase afecto al conjunto de las actividades del sujeto pasivo, unas que generan el derecho a deducir y otras que no, aplicaríamos la prorrata general común.

La regularización debe efectuarse en los cuatro ejercicios siguientes al de entrada en funcionamiento conforme a los artículos 107 y 109 de la LIVA, siempre que la diferencia entre la prorrata definitiva del año en que se adquirió y soportó la cuota (20X1) y el de regularización (20X2 a 20X5) exista una diferencia superior a 10 puntos porcentuales. Para ello, a fecha 31 de diciembre comprobaremos si concurren las condiciones para realizar el ajuste, declarándolo en su caso en la casilla 43 del modelo de autoliquidación 303 del mes de diciembre.

Podemos efectuar el siguiente cuadro:

Año	Prorrata definitiva del año de adquisición en A	Prorrata definitiva del año de regularización en B	Diferencia	Ajuste a practicar
20X2	48 %	100 %	52 puntos	$[(100\% - 48\%) \times (100.000 \times 21\%)]/5 = +2.184$ euros
20X3	48 %	52 %	4 puntos	No procede regularizar
20X4	48 %	100 %	52 puntos	$[(100\% - 48\%) \times (100.000 \times 21\%)]/5 = +2.184$ euros
20X5	48 %	36 %	12 puntos	$[(36\% - 48\%) \times (100.000 \times 21\%)]/5 = -504$ euros

El ajuste de los ejercicios 20X2 y 20X4 es positivo, lo que supone una mayor deducción de la cuota soportada al afectar el bien a operaciones que generan el derecho a deducir íntegramente la cuota soportada en dicho ejercicio, mientras que el del año 20X5 es negativo y representa una menor deducción.

Supuesto 5. Venta de un bien de inversión durante el periodo de regularización por un sujeto pasivo que aplica la regla de prorrata general y la entrega se encuentra sujeta y no exenta

Enunciado

La empresa A –sujeto pasivo del IVA– adquiere el 1 de junio del año 20X1 una maquinaria al empresario B por importe de 100.000 euros más 21.000 euros de cuota al tributar la operación al tipo general, y la incorpora al proceso productivo de unos bienes que fabrica. Posteriormente, el 1 de julio del año 20X3, vende la maquinaria por importe de 70.000 euros.

La empresa compradora A realiza exclusivamente actividades sujetas al impuesto; unas generan el derecho a deducir y otras no lo generan, teniendo un único sector diferenciado de la actividad, en el que aplica la prorrata general –no está obligada a aplicar la prorrata especial ni opta por ella–, presentando autoliquidaciones mensuales por ser gran empresa.

No obstante, se conoce que en los ejercicios 20X2 y 20X4 tiene obligación de aplicar la regla de prorrata especial, conociéndose que la maquinaria queda afecta durante dichos años a la actividad que genera el derecho a deducir íntegramente las cuotas soportadas.

Se conoce que la maquinaria entra en funcionamiento a los 10 días de su adquisición. La factura por la adquisición fue expedida por B con fecha 15 de julio de 20X1, siendo recibida por A el mismo día de su emisión. Los porcentajes de prorrata que tiene el sujeto pasivo son los siguientes:

Año	Porcentaje de prorrata definitivo
20X0	48 %
20X1	30 %
20X2	Prorrata especial
20X3	52 %
20X4	Prorrata especial
20X5	36 %

Se pide:

Determinar el ajuste que la empresa A debe realizar en el ejercicio 20X3, año de la venta de la maquinaria.

Solución

La empresa A, durante el ejercicio 20X1, deducirá la cuota en la forma soportada en el año de adquisición y entrada en funcionamiento expuesta en el anterior supuesto, y en el año 20X2, realizará el mismo ajuste que se ha señalado en ese ejemplo.

El 1 de julio de 20X3, vende la maquinaria por 70.000 euros, por lo que se producirá el devengo de la entrega (art. 75.uno.1.º de la LIVA) y repercutirá la siguiente cuota, al tipo general del impuesto, que se declarará en las casillas 7, 8 y 9 del modelo de autoliquidación 303 («Liquidación. Régimen general. IVA devengado. Régimen general»):

$$70.000 \times 21 \% = 14.910 \text{ euros}$$

El artículo 110 de la LIVA exige realizar un ajuste por los años de regularización que restan, incluyendo el de la venta o entrega del bien; en nuestro caso, serán tres ejercicios, pues se transmite en 20X3 y el periodo de regularización concluye en 20X5. El precepto distingue en función de si la entrega está no exenta o exenta, considerando que, en el primer caso, el bien de inversión se empleó exclusivamente en la realización de operaciones que originan el derecho a deducir durante todo el año en el que se realizó dicha entrega y en los restantes hasta la expiración del periodo de regularización, mientras que, en el segundo, se estima que se utilizó en operaciones que no originan el derecho a la deducción. Por ello, para calcular el ajuste que debemos efectuar, se tomará en el primer caso el 100 % y en el segundo el 0 %.

La empresa A realizará por ello el siguiente ajuste, que supondrá una mayor deducción y que declarará en la casilla 43 del modelo de autoliquidación 303:

$$[(100 \% - 30 \%) \times (100.000 \times 21 \%)/5] \times 3 = 8.820 \text{ euros}$$

El artículo 110.uno.1.º, párrafo 2.º de la LIVA, establece un umbral máximo de este ajuste al disponer que no será deducible la diferencia entre la cantidad que resulte de la aplicación de lo dispuesto en el párrafo anterior y el importe de la cuota devengada por la entrega del bien.

En nuestro caso, este umbral o límite máximo de deducción es la cuota repercutida en la venta, que fue de 14.910 euros, por lo que el sujeto pasivo puede declarar el ajuste calculado con anterioridad íntegramente.

En cuanto al momento en el que debe declararse, si bien el precepto no indica el periodo en el que debe reflejarse, se hará constar en la autoliquidación del periodo en el que se produjo la entrega. El Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC), entre otras, en Resolución de 19 de diciembre de 2007 (R. G. 00/01797/2007), ha señalado que, al tratarse

de un bien de inversión objeto de entrega dentro del periodo de regularización, procede regularizar las deducciones de las cuotas soportadas en su adquisición, siendo improcedente la regularización en el último periodo del año, ya que la transmisión se produjo en periodo anterior, en el que deberá incluirse el ajuste.

Supuesto 6. Interrupción de la actividad empresarial o profesional durante uno o más años. Efectos respecto de la regularización de bienes de inversión

Enunciado

La empresa A –sujeto pasivo del IVA– adquiere el 1 de marzo de 20X0 un local comercial a una empresa promotora inmobiliaria B por importe de 1.000.000 de euros, estando la operación sujeta y no exenta y recibiendo A la factura en la fecha en que se firma la escritura pública. La empresa A realiza la actividad de enseñanza de diversas disciplinas, integradas y no integradas en los planes de estudio aprobados por la Administración, por lo que aplica la regla de prorrata general (no opta por la prorrata especial ni está obligada a aplicarla).

En los años 20X3 y 20X4, como consecuencia de diversas circunstancias objetivas, la empresa A interrumpe su actividad, que reinicia en el año 20X5. Se conoce que el porcentaje de prorrata provisional del año 20X0 fue del 45 % y que los porcentajes de prorrata definitivos de la empresa A en ese año y en los siguientes son:

Año	Porcentaje de prorrata definitivo
20X0	48 %
20X1	30 %
20X2	40 %
20X3	Sin actividad
20X4	Sin actividad
20X5	36 %
20X6	41 %
20X7	42 %
20X8	59 %
20X9	43 %

Se pide:

Determinar los efectos de la interrupción de la actividad en relación con la regularización del bien de inversión.

Solución

A) Año 20X0

En el año de adquisición del inmueble, la empresa A, en el momento de la adquisición del inmueble, habrá deducido en las casillas 30 y 31 del modelo de autoliquidación 303 el siguiente importe, aplicando la prorrata provisional:

$$(1.000.000 \times 21\%) \times 45\% = 94.500 \text{ euros}$$

El 31 de diciembre efectuará la regularización global de las cuotas soportadas durante el ejercicio en virtud del artículo 105.cuatro de la LIVA, en la que se integrará la cuota soportada por el inmueble y que declarará en la casilla 44 del modelo de autoliquidación 303, suponiendo una mayor deducción dado que la prorrata definitiva es superior a la provisional. Individualizando esta regularización para el bien de inversión:

$$(48\% - 45\%) \times (1.000.000 \times 21\%) = 6.300 \text{ euros}$$

B) Años 20X1 a 20X9

Respecto a la regularización durante los nueve años siguientes al de entrada en funcionamiento del local comercial, en cada uno de los ejercicios deberemos calcular el 31 de diciembre si se cumplen las condiciones para efectuar el ajuste previsto en los artículos 107 y 109 de la LIVA.

Respecto de los ejercicios 20X4 y 20X5, en los que la empresa A interrumpe la actividad, se establece en el artículo 105.cinco que, en este caso, al interrumpirse la actividad uno o más años naturales, el porcentaje de deducción definitivo aplicable durante cada uno de estos años será el que globalmente corresponda al conjunto de los tres últimos años naturales en los que se hubiesen realizado operaciones (en este sentido se pronuncia la DGT en la Consulta V2845/2015, de 1 de octubre –NFC056307–). Por ello, deberemos calcular el porcentaje definitivo de los tres años últimos de ejercicio de la actividad anteriores a la interrupción, no realizando un promedio de los porcentajes definitivos de esos ejercicios, sino considerando el volumen de operaciones que realizó la empresa A conforme al artículo 104 de la LIVA. En nuestro caso, consideraremos que dicha prorrata definitiva conjunta es del 39% (años 20X0, 20X1 y 20X2).

Los ajustes a practicar durante el periodo de regularización por el bien de inversión serán los siguientes:

Año	Prorrata definitiva del año de adquisición en A	Prorrata definitiva del año de regularización en B	Diferencia	Ajuste a practicar
20X1	48 %	30 %	18 puntos	$[(30\% - 48\%) \times (1.000.000 \times 21\%)]/10 = -3.780$ euros
20X2	48 %	40 %	8 puntos	No procede regularizar
20X3	48 %	39 % (promedio de los tres años anteriores)	9 puntos	No procede regularizar
20X4	48 %	39 % (promedio de los tres años anteriores)	9 puntos	No procede regularizar
20X5	48 %	36 %	12 puntos	$[(36\% - 48\%) \times (1.000.000 \times 21\%)]/10 = -2.520$ euros
20X6	48 %	41 %	7 puntos	No procede regularizar
20X7	48 %	42 %	6 puntos	No procede regularizar
20X8	48 %	59 %	11 puntos	$[(59\% - 48\%) \times (1.000.000 \times 21\%)]/10 = 2.310$ euros
20X9	48 %	43 %	5 puntos	No procede regularizar

Los ajustes que incluiremos en la casilla 43 del modelo de autoliquidación 303 de los años 20X1 y 20X5 suponen una minoración de la cuota soportada deducible, mientras que la del año 20X8 implica un incremento. Como se observa, en los años en que ha estado interrumpida la actividad no se ha efectuado ajuste porque la diferencia entre la prorrata definitiva conjunta de los tres últimos años de ejercicio efectivo de la actividad (20X0, 20X1 y 20X3, 39 %) no difiere en más de 10 puntos porcentuales de la prorrata definitiva del año de adquisición y entrada en funcionamiento (20X0, 48 %).

Supuesto 7. Venta de un bien de inversión durante el periodo de regularización por un sujeto pasivo que aplica la regla de prorrata general y la entrega se encuentra sujeta y exenta

Enunciado

La empresa A –sujeto pasivo del IVA– adquiere de una sociedad B, promotora inmobiliaria, unos locales comerciales cuyas obras acaban de terminar por importe de 2.000.000 de

euros, firmándose la escritura pública de compraventa el día 1 de abril de 20X1, recibiendo factura el mismo día y entrando en funcionamiento en este mismo ejercicio.

La empresa adquirente A, que presenta autoliquidaciones mensuales, aplica la regla de prorrateo general (está obligada a aplicar la prorrateo especial en los años que se indican, no optando por su aplicación en el resto de los ejercicios de adquisición y regularización), afectando los locales a oficinas del conjunto de sus actividades. Los porcentajes de prorrateo que tiene la empresa son los siguientes (se indican solo los porcentajes hasta el año de la venta de los bienes), conociéndose que los locales en los ejercicios en los que se aplica la prorrateo especial quedan afectos a actividades que generan el derecho a deducir:

Año	Porcentaje de prorrateo definitivo
20X0	45 %
20X1	33 %
20X2	Prorrateo especial
20X3	40 %
20X4	Prorrateo especial
20X5	80 %

El 1 de diciembre de 20X5, vende los locales comerciales a la sociedad mercantil C, vinculada con A, por importe de 1.000.000 de euros (aunque se conoce que el valor de mercado es de 2.500.000 euros). La sociedad B realiza una actividad sujeta y exenta del IVA y afecta los locales a dicha actividad no generadora del derecho a deducir.

Se pide:

Determinar la cuota soportada deducible en el año de adquisición y entrada en funcionamiento y el ajuste que la empresa A debe realizar en los años de regularización que se indican en el enunciado.

Solución

La empresa A ha adquirido un bien de inversión al concurrir las condiciones previstas en el artículo 108 de la LIVA, por lo que, al estar sujeta a la regla de prorrateo, para calcular el IVA soportado deducible, deberá en su caso regularizar el bien de inversión en la forma establecida en los artículos 107 y 109 de la LIVA.

A efectos del cálculo de la cuota soportada deducible en el año de adquisición y entrada en funcionamiento, y de los ajustes a realizar durante los años siguientes (nueve en nuestro caso al ser un bien inmueble, de acuerdo con el art. 107.tres de la LIVA), consideramos lo siguiente:

A) Año 20X1

Adquiere en este ejercicio los locales, produciéndose el devengo el 1 de abril (art. 75.uno.1.º de la LIVA), fecha en la que se firma la escritura pública y se soporta el impuesto en la misma fecha, emitiéndose factura, por lo que puede ejercitar su derecho a la deducción conforme al artículo 99.uno de la LIVA. Así, considerando que ejerce este derecho de forma inmediata:

- a) En la autoliquidación del mes de abril de 20X1, podrá deducir la cuota soportada aplicando sobre ella la prorrate provisional (la definitiva del año anterior), que llevará a las casillas 30 y 31 del modelo de autoliquidación 303:

$$(2.000.000 \times 21\%) \times 45\% = 189.000 \text{ euros}$$

- b) En la autoliquidación del mes de diciembre, aplicará a la cuota soportada deducible de 420.000 euros la regularización general por diferencia entre las prorrate definitiva y provisional del ejercicio, al igual que efectuará con el resto de las cuotas soportadas deducibles del ejercicio (que cumplan los requisitos del capítulo I del título VIII de la LIVA), declarando el ajuste en la casilla 44 del modelo de autoliquidación 303:

$$(33\% - 45\%) \times (2.000.000 \times 21\%) = -50.400 \text{ euros}$$

Este ajuste supone una menor deducción, de forma que el sujeto pasivo reduce la cuota deducida en este año 20X1.

B) Años 20X2 a 20X4

En estos ejercicios, calculará a 31 de diciembre si tiene obligación de aplicar la regla de prorrate especial en el supuesto previsto en el artículo 103.dos.2.º de la LIVA. El enunciado del supuesto nos indica que así es en los ejercicios 20X2 y 20X4, por lo que, al quedar afecto el bien de inversión a una actividad que genera el derecho a la deducción íntegra del impuesto soportado en estos años 20X2 y 20X4, deberemos considerar que su prorrate definitiva a efectos de realizar el ajuste previsto en el artículo 107 es del 100 %.

La regularización debe efectuarse en los nueve ejercicios siguientes al de entrada en funcionamiento conforme a los artículos 107 y 109 de la LIVA (en el supuesto solo

se consideran los primeros ejercicios hasta la venta del bien), siempre que la diferencia entre la prorrata definitiva del año en que se adquirió y soportó la cuota (20X1) y el de regularización (20X2 a 20X4) exista una diferencia superior a 10 puntos porcentuales. Para ello, a fecha 31 de diciembre, comprobaremos si concurren las condiciones para declarar el ajuste, declarándolo en su caso en la casilla 43 del modelo de autoliquidación 303 del mes de diciembre.

Podemos efectuar el siguiente cuadro:

Año	Prorrata definitiva del año de adquisición en A	Prorrata definitiva del año de regularización en B	Diferencia	Ajuste a practicar
20X2	33%	100%	67 puntos	$[(100\% - 33\%) \times (2.000.000 \times 21\%)]/10 = 28.140$ euros
20X3	33%	40%	7 puntos	No procede regularizar
20X4	33%	100%	67 puntos	$[(100\% - 33\%) \times (2.000.000 \times 21\%)]/10 = 28.140$ euros

El ajuste de los ejercicios 20X2 y 20X4 es positivo, lo que supone una mayor deducción de la cuota soportada al afectar el bien a una actividad que generaba el derecho a deducir íntegramente la cuota soportada en dicho esos años.

C) Ejercicio 20X5

El 1 de diciembre de 20X5, vende los locales comerciales a la sociedad mercantil C por 1.000.000 de euros. De acuerdo con los datos que figuran en el enunciado, deberemos distinguir:

- a) La entrega estará sujeta y exenta, sin que pueda renunciarse a la exención, dado que la entidad adquirente afecta el bien a una actividad que no genera el derecho a la deducción, por lo que A no podrá ejercitar el derecho a la renuncia, conforme a lo previsto en el artículo 20.dos de la LIVA.
- b) Aun cuando no tenga efectos en el cálculo de la prorrata, se advierte que la base imponible, de acuerdo con la regla especial prevista en el artículo 79.cinco de la LIVA, debe ser de 2.500.000 euros y no el valor fijado en la escritura, al existir vinculación y producirse el supuesto previsto en la letra a) del párrafo tercero del citado precepto. No obstante, encontrándonos ante un bien de inversión, esta

base imponible no debe considerarse para el cálculo de la prorrata en el ejercicio 20X5 conforme al artículo 104.tres.3.º y 4.º de la LIVA.

- c) Estamos ante un bien de inversión que ha sido objeto de entrega durante el periodo de regularización, por lo que se calculará el importe del ajuste previsto en el artículo 110 de la LIVA, sabiendo que los años que restan de este periodo, contando el de la venta, es de seis años. El porcentaje de prorrata definitivo que se tendrá en cuenta será el 0%, ya que, cuando la entrega resulte exenta o no sujeta, 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 el que se realizó dicha entrega y en los restantes hasta la expiración del periodo de regularización.

El resultado deberá incluirse en la casilla 43 de la autoliquidación correspondiente al periodo de liquidación en el que tenga lugar la entrega, en nuestro caso, diciembre:

$$[(0\% - 33\%) \times (2.000.000 \times 21\%)/10] \times 6 = -83.160 \text{ euros}$$

Se trata de un importe que minorará el IVA soportado deducible de este periodo, esto es, debe devolverse a la Hacienda pública parte de la cuota efectivamente deducida.

Supuesto 8. Venta de un bien de inversión durante el periodo de regularización por un sujeto pasivo que genera el derecho a deducir íntegramente el impuesto soportado y la entrega se encuentra sujeta y exenta

Enunciado

La empresa A –sujeto pasivo del IVA– adquiere de una sociedad B, promotora inmobiliaria, un local comercial cuyas obras acaban de terminar por importe de 1.000.000 de euros, firmándose la escritura pública de compraventa el día 1 de julio de 20X0, recibiendo la factura en la misma fecha, y entrando en funcionamiento en este mismo ejercicio.

La empresa A, que presenta autoliquidaciones trimestrales, genera el derecho a deducir íntegramente el impuesto soportado, afectando el local a oficinas de su actividad sujeta y no exenta.

El 1 de octubre de 20X5, vende el local comercial a la sociedad C por importe de 1.500.000 euros (impuestos excluidos).

Se pide:

Determinar la regularización a efectuar por la empresa A en el ejercicio 20X5.

Solución

La empresa A, en la declaración-liquidación correspondiente al tercer trimestre de 20X0, deducirá íntegramente la cuota soportada por la adquisición del local, que declarará en las casillas 30 y 31 del modelo 303, al ser un bien de inversión:

$$(1.000.000 \times 21 \%) = 210.000 \text{ euros}$$

Aun cuando se trata de un bien de inversión, no debe regularizar en los años siguientes, ya que la empresa A es un sujeto pasivo que genera el derecho a la deducción íntegra del impuesto y durante los ejercicios 20X1 y siguientes no varía ni el porcentaje de prorrata ni tampoco el porcentaje de afectación.

No obstante, en el ejercicio 20X5, transmite el local a la sociedad C, esto es, entrega el bien durante el periodo de regularización, por lo que deberá practicar el ajuste previsto en el artículo 110 de la LIVA, conociendo que los años que restan de este periodo, contando el de la venta, es de cinco años (20X5 hasta el 20X9). El porcentaje de prorrata definitivo que se tendrá en cuenta será el 0 %, ya que, cuando la entrega resulte exenta o no sujeta, 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 el que se realizó dicha entrega y en los restantes hasta la expiración del periodo de regularización.

Nos encontramos ante una norma antiabuso o antifraude, pues, además de tener la finalidad de ajustar la cuota soportada deducida al principio de afectación del bien durante el periodo de regularización, también se pretende evitar supuestos en los que podría producirse un abuso de derecho, lo que puede ocurrir, entre otros supuestos, cuando el sujeto pasivo que efectúa la entrega genera el derecho a deducir íntegramente el impuesto y el adquirente no genera este derecho. Para evitar posibles conductas que perjudicasen a la Hacienda pública, el legislador establece esta regla o norma antiabuso que impide obtener un enriquecimiento injusto a favor del sujeto pasivo.

Normalmente, esta regla del artículo 110 de la LIVA, cuando el sujeto pasivo que efectúa la entrega del bien de inversión durante el periodo de regularización genere el derecho a la deducción (no utiliza la regla de prorrata), resultará aplicable respecto de los bienes inmuebles cuando la operación esté sujeta y exenta. En otro caso, cuando la entrega sea de bienes muebles o inmuebles en los que se repercute el impuesto (por ser primera entrega o renunciarse a la exención), el resultado del ajuste será neutro, con valor de 0 euros, pues el porcentaje definitivo del año en que se soportó la cuota y entrada en

funcionamiento es el mismo que el que tomamos respecto de los años de regularización que restan (el 100 %).

Por tanto, en la autoliquidación a presentar por el cuarto trimestre de 20X5 deberá concretar el importe de la regularización por la venta del bien de inversión, que será el siguiente:

$$\{[(0\% - 100\%) \times (1.000.000 \times 21\%)]/10\} \times 5 = -105.000 \text{ euros}$$

Este ajuste lo declarará en la casilla 43 del modelo de autoliquidación 303.

Supuesto 9. Autoconsumo externo de un bien de inversión durante el periodo de regularización por un sujeto pasivo que genera el derecho a deducir íntegramente el impuesto soportado

Enunciado

Una persona física A –sujeto pasivo del IVA que ejerce la profesión de abogacía– adquirió el 1 de marzo del año 20X0 una vivienda a una empresa promotora inmobiliaria B por importe de 800.000 euros, estando la operación sujeta y no exenta al considerarse primera entrega de una parte del edificio. La vivienda la destina íntegramente a despacho profesional desde la fecha de la compra.

El 1 de julio de 20X6, A decide instalar su oficina profesional en un local y pasa a ocupar la vivienda como residencia habitual.

Se pide:

Determinar la tributación de esta operación.

Solución

En el momento de la adquisición de la vivienda, A dedujo íntegramente la cuota soportada de 80.000 euros ($800.000 \times 10\%$, tipo al que tributa la entrega de viviendas conforme al art. 91.uno.1.7.º de la LIVA), declarando el IVA soportado deducible en las casillas 30 y 31 del modelo de autoliquidación 303.

Dicha vivienda tenía para A la consideración de bien de inversión, si bien, no tenía que efectuar regularización alguna en los años siguientes al de su adquisición y entrada en funcionamiento, ya que su actividad no estaba en prorrata.

No obstante, el 1 de julio de 20X6, se produce el hecho imponible de entrega asimilada por el autoconsumo externo que tiene lugar, conforme al artículo 9.1.º a) de la LIVA. Se trata de una segunda entrega de bienes inmuebles que estará exenta del IVA en virtud del artículo 20.uno.22.º, sin que exista posibilidad de renuncia; no tributando tampoco por el concepto transmisiones patrimoniales onerosas al no existir transmisión de la propiedad por parte de A.

A efectos del IVA, el hecho imponible entrega de bienes se produce durante el periodo de regularización del bien de inversión, por lo que deberá calcularse el ajuste regulado en el artículo 110 de la LIVA. En tanto la operación está exenta, estimaremos que el porcentaje de prorrata definitiva del año en el que se produce este hecho imponible y los que restan del periodo de regularización (cuatro ejercicios) es del 0 %, por lo que el ajuste a declarar en la casilla 43 del modelo de autoliquidación 303 del periodo impositivo en que tiene lugar el hecho imponible autoconsumo externo será el siguiente:

$$(0\% - 100\%) \times (800.000 \times 10\%) / 10 \times 4 = -32.000 \text{ euros}$$

Supone este ajuste una minoración de la cuota soportada deducible del inmueble afecto a la actividad profesional de la abogacía.

Supuesto 10. Regularización de un bien de inversión adquirido mediante un contrato de arrendamiento financiero

Enunciado

La empresa A suscribe el 1 de marzo de 20X0 un contrato de arrendamiento financiero con una entidad de crédito B sobre un local comercial en el que instala parte de sus oficinas. La duración del contrato es superior a 10 años. El 1 de abril 20X7, se compromete a ejercitar la opción de compra, siendo el importe de las cuotas que quedan pendientes de pago (excluidos los costes financieros o intereses) más el valor residual del bien de 500.000 euros (impuestos excluidos). El importe de cada cuota mensual es de 5.000 euros (impuestos excluidos) y la empresa A se encuentra sujeta a la regla de prorrata durante todos los ejercicios de duración del contrato de arrendamiento financiero.

Se pide:

Determinar los efectos del contrato de arrendamiento financiero en relación con la regularización prevista en los artículos 107 y siguientes de la LIVA.

Solución

En tanto no se ejercita la opción de compra o no se compromete A a ejercitar la opción de compra, estaremos ante una operación que supone una prestación del artículo 11.dos.2.º

de la LIVA, en cuyo devengo aplicaremos la regla prevista para los contratos de tracto sucesivo (art. 75.uno.7.º de la LIVA). No estamos ante un bien de inversión en sede de la empresa A, por lo que, por cada cuota de 5.000 euros que abona a la entidad financiera B, la arrendataria se deducirá el porcentaje de prorrata provisional, efectuando la regularización global de las cuotas del ejercicio a 31 de diciembre por la diferencia entre la prorrata definitiva y provisional de cada ejercicio.

El 1 de abril de 20X7, se compromete a ejercitar la opción de compra, por lo que en ese momento se produce una entrega de bienes (art. 8.dos.5.º de la LIVA), produciéndose el devengo de dicha operación (art. 75.uno.1.º de la LIVA) por el importe total pendiente de pago del contrato, excluidos los intereses de demora o coste financiero de cada cuota (art. 78.dos.1.º de la LIVA).

Es en este momento cuando en sede de la empresa adquirente A el bien tiene la naturaleza de inversión, por lo que, a partir de este momento, se aplicarán las reglas correspondientes a la regularización de los bienes de inversión durante este año 20X7 (ejercicio de adquisición y entrada en funcionamiento) y los nueve siguientes, siendo el valor del bien de inversión de 500.000 euros (en este sentido se pronuncia la DGT en la Consulta V3400/2020, de 23 de noviembre –NFC078166–).

Procederemos, a efectos del cálculo de la prorrata, en la forma señalada en los supuestos anteriores. Así, en los ejercicios 20X8 y siguientes, calculará el ajuste a realizar por aplicación de los artículos 107 y 109 de la LIVA y, en el caso de que transmita el bien durante este periodo de nueve años, procederá a calcular el ajuste previsto en el artículo 110.

Supuesto 11. Adquisición de un *software* por importe superior a 3.005,06 euros por un sujeto pasivo que aplica la regla de prorrata

Enunciado

La empresa A adquiere el 1 de junio de 20X1 un *software* por importe de 100.000 euros (impuestos excluidos), elaborado específicamente para la empresa A por la sociedad informática B, para afectarlo a la realización de su actividad económica, que está sujeta y que le obliga a aplicar la regla de prorrata, no habiendo optado ni estando obligado a aplicar la prorrata especial. En el año de la adquisición, la prorrata provisional es del 45 % y la definitiva del 50 %.

Se pide:

Determinar si resulta obligatorio regularizar el *software* adquirido por la empresa A.

Solución

En la medida en que el *software* es un bien de carácter inmaterial, no corporal, el mismo no tendrá la calificación de bien de inversión conforme a lo dispuesto en el artículo 108 de la LIVA, por lo que no deberá efectuarse regularización alguna prevista en los artículos 107 y 109 (en este sentido, la Consulta de la DGT V1735/2019, de 9 de julio –NFC072829–).

La adquisición por la empresa A tiene la consideración de prestación de servicios (art. 11.dos.16.º de la LIVA).

En el momento de su adquisición, deducirá el 45 % de la cuota soportada, y el 31 de diciembre, la empresa A realizará la regularización global de las cuotas soportadas durante el ejercicio por diferencia entre la prorrata definitiva y la provisional (50 % – 45 %).

Supuesto 12. Sujeto pasivo dedicado a la compraventa de bienes que, por su importe, superan los 3.005,06 euros

Enunciado

La empresa A tiene como actividad la compraventa de bienes inmuebles, aplicando la regla de prorrata. El 1 de junio de 20X1, adquirió unos terrenos no urbanizables, por los que se efectuó la renuncia a la exención prevista en el artículo 20.dos de la LIVA, por importe de 1.000.000 de euros. La prorrata provisional del ejercicio es del 40 % y la definitiva del ejercicio del 0 %, ya que solamente ha efectuado este año entregas exentas.

El 1 de julio de 20X4, transmite los terrenos a la empresa B por importe de 3.000.000 de euros, estando la operación sujeta y no exenta al renunciarse a la exención.

Se pide:

Determinar si procede la regularización por bienes de inversión prevista en los artículos 107 y siguientes de la LIVA.

Solución

Para la empresa A, los terrenos, al igual que el resto de los bienes inmuebles que adquiera para su venta, constituyen existencias y no tienen la consideración de bienes de inversión, por lo que no procederá efectuar regularización alguna de los artículos 107 a 110 de la LIVA ni en los años siguientes a su adquisición ni tampoco en el momento de su entrega (Consulta de la DGT V1080/2020, de 27 de abril –NFC076033–).

El 1 de junio de 20X1, cuando adquiere los terrenos, adquiere la condición de sujeto pasivo por inversión (art. 84.uno.2.º e), segundo guion, de la LIVA), por lo que declarará el IVA devengado por la operación ($1.000.000 \times 21\%$) y se deducirá el porcentaje de prorrata provisional del ejercicio:

$$1.000.000 \times 21\% \times 45\% = 94.500 \text{ euros}$$

El 31 de diciembre de 20X1, en el ajuste que debe realizar por diferencia entre la prorrata definitiva (0%) y la provisional del ejercicio (45%) a aplicar sobre todas las cuotas soportadas del ejercicio, se integrará en dicho importe la cuota de los terrenos, por lo que deberá proceder a devolver el importe deducido el 1 de junio.

El 1 de julio de 20X4, vende los terrenos y la empresa A no repercutirá cuota alguna, ya que también se produce la inversión del sujeto pasivo, siéndolo el adquirente B, y tampoco deberá efectuar regularización alguna del artículo 110, ya que, como se ha indicado, los terrenos no tienen la naturaleza de bienes de inversión.

Supuesto 13. Regularización de mejoras efectuadas en un bien de inversión

Enunciado

La empresa A adquirió hace más de 10 años un edificio destinado a oficinas de su actividad, por la que aplica la regla de prorrata general (no está obligado a aplicar la prorrata definitiva ni opta por ella). En el año 20X1, efectúa en el edificio unos trabajos (realizados por la empresa B) que tienen la consideración de mejoras, con un coste de 1.000.000 de euros, concluyendo dicha ejecución el 1 de diciembre.

El 1 de septiembre de 20X5, transmite el edificio a la empresa C por importe de 3.000.000 de euros, estando la entrega sujeta y exenta, al no haberse renunciado a la exención prevista en el artículo 20.dos en relación con el artículo 20.uno.22.º de la LIVA.

Se conoce que los porcentajes de prorrata definitivos de la empresa A han sido los siguientes:

Año	Porcentaje de prorrata definitivo
20X0	30%
20X1	35%



Año	Porcentaje de prorrata definitivo
▶	
20X2	44 %
20X3	46 %
20X4	47 %
20X5	58 %

Se pide:

Determinar la deducibilidad de la cuota soportada por la mejora efectuada en el edificio y calcular las regularizaciones procedentes conforme a los artículos 107 y siguientes de la LIVA.

Solución

Las mejoras, si cumplen los requisitos del artículo 108 de la LIVA, tendrán la consideración de bien de inversión, a las que se les aplicará el régimen de regularización de forma independiente a la prevista para el edificio en el que se efectúan (Consulta de la DGT V0688/2020, de 3 de abril –NFC075634–).

Por ello, en el supuesto examinado, deberemos distinguir:

A) Año 20X1

En el momento en el que soporta la cuota correspondiente a la mejora, deducirá el porcentaje de prorrata provisional (el definitivo del año anterior):

$$[(1.000.000 \times 21 \%) \times 30 \%) = 63.000 \text{ euros}$$

El 31 de diciembre, efectuará la regularización prevista en el artículo 105.cuatro de la LIVA por el siguiente importe:

$$\{(35 \% - 30 \%) \times [(1.000.000 \times 21 \%) + \text{Resto de cuotas soportadas durante el ejercicio}]\} = 10.500 \text{ euros}$$

Supone un incremento del impuesto deducido que declarará en la casilla 44 del modelo de autoliquidación 303.

B) Años 20X2 a 20X4

Deberá calcular si procede efectuar la regularización por bienes de inversión de los artículos 107 y 109 de la LIVA, resultando lo siguiente:

Año	Prorrata definitiva del año de adquisición en A	Prorrata definitiva del año de regularización en B	Diferencia	Ajuste a practicar
20X2	35 %	44 %	9 puntos	No procede regularizar
20X3	35 %	46 %	11 puntos	$[(46\% - 35\%) \times (1.000.000 \times 21\%)]/10 = 2.310$ euros
20X4	35 %	47 %	12 puntos	$[(47\% - 35\%) \times (1.000.000 \times 21\%)]/10 = 2.520$ euros

Ello supone una mayor deducción en los ejercicios 20X3 y 20X4 por los importes indicados, que trasladará a la casilla 43 del modelo de autoliquidación 303.

C) Año 20X5

El 1 de septiembre, transmite el edificio por 3.000.000 de euros, no repercutiendo el IVA, ya que la operación se encuentra sujeta, pero exenta. Respecto del edificio, no efectuará regularización alguna, ya que han transcurrido más de 10 años de permanencia en el patrimonio de la empresa A.

Sí deberá efectuar la regularización prevista en el artículo 110 por las mejoras efectuadas en el año 20X1, consideradas como bien de inversión, teniendo en cuenta que restan seis años del periodo de regularización, por lo que el ajuste negativo (menor deducción) será el siguiente, que trasladará a la casilla 43 del modelo de autoliquidación 303:

$$\{[(0\% - 35\%) \times (1.000.000 \times 21\%)]/10\} \times 6 = -44.100 \text{ euros}$$

Supuesto 14. Adquisición y venta de un bien de inversión durante el mismo ejercicio

Enunciado

La empresa A, que aplica la regla de prorrata, adquiere el 1 de marzo del año 20X1 un local comercial a la empresa promotora B por importe de 500.000 euros (impuestos excluidos), estando la operación sujeta y no exenta al ser considerada primera entrega de una

parte del edificio, que destina a oficinas de la actividad económica que realiza, entrando en funcionamiento de forma inmediata.

Con fecha 1 de diciembre de 20X1, transmite el local comercial a una persona física por importe de 800.000 euros, que instala en el mismo un comercio minorista acogido al régimen especial del recargo de equivalencia.

Se conoce que en este ejercicio 20X1 la prorrata provisional de la empresa A es del 95 % y la prorrata definitiva del 93 %.

Se pide:

Determinar la regularización a efectuar por la adquisición y venta del local comercial.

Solución

En el momento de la compra del local el 1 de marzo de 20X1, la empresa A deducirá el 95 % de la cuota soportada, que declarará en las casillas 30 y 31 del modelo de autoliquidación 303:

$$[(500.000 \times 21\%) \times 95\%] = 99.750 \text{ euros}$$

El 1 de diciembre, enajena el bien de inversión, efectuando esta entrega en el mismo año de adquisición y entrada en funcionamiento, no durante el periodo de regularización, que es el de los nueve años siguientes al de su adquisición (art. 107.tres de la LIVA). El artículo 110 alude a las entregas durante el periodo de regularización, si bien el apartado tercero señala que este ajuste debe efectuarse incluso cuando la entrega se produzca antes de la utilización del bien por el sujeto pasivo, por lo que deberemos interpretar que el ajuste también debe realizarse en el caso que examinamos. No obstante, no existe prorrata definitiva del año en el que se entrega el bien, por lo que consideramos, a efectos de aplicar el artículo 110, la prorrata provisional del ejercicio.

La entrega del bien está sujeta, pero exenta, ya que el adquirente es una persona física que no genera el derecho a la deducción (está acogido al régimen especial del recargo de equivalencia), por lo que deberemos tomar como prorrata definitiva del año de la venta y de los que restan del periodo de regularización 0 %.

Ello supone que el ajuste a realizar será por el mismo importe que la cuota deducida el 1 de marzo, pero con sentido negativo, que declarará en la casilla 43 del modelo de autoliquidación 303:

$$(0\% - 95\%) \times (500.000 \times 21\%) / 10 \times 10 = -99.750$$

El problema que se plantea es si la cuota soportada por la adquisición debe ser objeto de la regularización prevista en el artículo 105.tres de la LIVA por diferencia entre la prorrata definitiva y la prorrata provisional del ejercicio. Debe estimarse que no debería incluirse la cuota soportada en el volumen total de las cuotas soportadas del ejercicio, por cuanto el bien ha sido objeto de regularización por la entrega y, además, en el caso de realizarse, quebraría el principio de neutralidad, puesto que, en el caso de que la empresa A hubiese generado el derecho a la deducción íntegra del impuesto, la regularización por la venta hubiera sido del 100 % de la cuota soportada.

Supuesto 15. Adquisición de un bien de inversión en un ejercicio soportando la cuota en este año, pero entra en funcionamiento en un ejercicio posterior

Enunciado

La empresa A –sujeto pasivo del IVA– adquiere el 1 de octubre del año 20X0 una maquinaria del empresario B por importe de 100.000 euros más 21.000 euros de cuota del IVA, al tributar la operación al tipo general, para incorporarla al proceso productivo de unos bienes que fabrica.

La empresa compradora A realiza exclusivamente actividades sujetas al impuesto; unas generan el derecho a deducir y otras no lo generan, teniendo un único sector diferenciado de la actividad, en el que aplica la prorrata general –no está obligada a aplicar la prorrata especial ni opta por ella–, presentando autoliquidaciones mensuales por ser gran empresa.

Se conoce que la maquinaria entra en funcionamiento el día 1 de marzo de 20X2. La factura por la adquisición fue expedida por B con fecha 15 de octubre de 20X0, siendo recibida por A el mismo día de su emisión.

Año	Porcentaje de prorrata definitivo
20X0	38 %
20X1	20 %
20X2	33 %
20X3	42 %
20X4	55 %
20X5	26 %
20X6	62 %

Se pide:

Determinar la deducibilidad de la cuota soportada en el año de adquisición, efectuando los ajustes por bienes de inversión que sean necesarios en los años siguientes.

Solución

La empresa A ha adquirido un bien de inversión al concurrir las condiciones previstas en el artículo 108 de la LIVA, por lo que, aplicando la regla de prorrata general para calcular el IVA soportado deducible, deberá en su caso regularizar el bien de inversión en la forma establecida en los artículos 107 y 109 de la LIVA.

Para ello, tendremos en cuenta:

A) Año 20X0

Aunque se trata del año de adquisición, el bien de inversión no entra en funcionamiento en este ejercicio. No obstante, la empresa A puede deducir la cuota soportada de acuerdo con la prorrata provisional y definitiva de este año. Así:

- a) En la autoliquidación del mes de octubre de 20X0, podrá deducir la cuota soportada aplicando sobre ella la prorrata provisional (que es la definitiva del año anterior), que llevará a las casillas 30 y 31 del modelo de autoliquidación 303:

$$(100.000 \times 21\%) \times 38\% = 7.980 \text{ euros}$$

- b) En la autoliquidación del mes de diciembre, aplicará a la cuota soportada deducible de 21.000 euros la regularización general por diferencia entre la prorrata definitiva y la provisional, al igual que efectuará con el resto de las cuotas soportadas deducibles del ejercicio (que cumplan los requisitos del capítulo I del título VIII de la LIVA), declarando el ajuste en la casilla 44 del modelo 303:

$$(20\% - 38\%) \times (100.000 \times 21\%) = -3.780 \text{ euros}$$

Este ajuste supone una menor deducción de la cuota soportada en este año 20X0.

B) Año 20X1

En este año 20X1, ni se ha adquirido la maquinaria ni ha entrado en funcionamiento, por lo que no se realiza ajuste alguno por el bien de inversión, por lo que no procede calcular la regularización de los artículos 107 y 109 de la LIVA.

Este ajuste por regularización se realiza en el caso de que el bien entre en funcionamiento en un ejercicio posterior al de adquisición en el año en el que se produzca la entrada en funcionamiento y los cuatro o nueve años siguientes, en función de la naturaleza del bien (apdo. uno, segundo párrafo, del art. 107).

C) Año 20X2

El bien entra en funcionamiento el 1 de marzo, por lo que, de acuerdo con el artículo 107.uno de la LIVA, la regularización por el bien de inversión se efectuará en este año y los cuatro siguientes (al tratarse de un bien mueble).

En la autoliquidación del mes de diciembre, calculará si procede realizar el ajuste por el bien de inversión por la diferencia entre la prorrate definitiva del año de adquisición y repercusión (20X0, al soportar la repercusión mediante la factura recibida el 15 de octubre) y la del año de entrada en funcionamiento.

La prorrate definitiva del año 20X0 (año de adquisición y en el que se soportó la cuota) fue del 38 % y la del año 20X1 (año de entrada en funcionamiento) del 33 %, por lo que la diferencia es de 5 puntos porcentuales, lo que supone que no deba realizarse ajuste alguno.

D) Años 20X3 a 20X6

Nos encontramos en los cuatro ejercicios siguientes al de entrada en funcionamiento durante los que debe determinarse si se realiza el ajuste previsto en los artículos 107 y 109 de la LIVA, siempre que la diferencia entre la prorrate definitiva del año en el que se adquirió y soportó la cuota (20X0) y el de regularización (20X3 a 20X6) exista una diferencia superior a 10 puntos porcentuales. Para ello, a fecha 31 de diciembre, comprobaremos si concurren las condiciones para realizar el ajuste, declarándolo en su caso en la casilla 43 del modelo de autoliquidación 303 del mes de diciembre.

Podemos efectuar el siguiente cuadro:

Año	Prorrate definitiva del año de adquisición en A	Prorrate definitiva del año de regularización en B	Diferencia	Ajuste a practicar
20X3	38 %	42 %	4 puntos	No procede regularizar
20X4	38 %	55 %	17 puntos	$[(55\% - 38\%) \times (100.000 \times 21\%)] / 5 = 714$ euros



Año	Prorrata definitiva del año de adquisición en A	Prorrata definitiva del año de regularización en B	Diferencia	Ajuste a practicar
▶				
20X5	38%	26%	12 puntos	$[(26\% - 38\%) \times (100.000 \times 21\%)]/5 = -504$ euros
20X6	38%	62%	24 puntos	$[(62\% - 38\%) \times (100.000 \times 21\%)]/5 = 1.008$ euros

Los ajustes serán positivos en los ejercicios 20X4 y 20X6, lo que supone una mayor deducción de la cuota soportada, mientras que, en el ejercicio 20X5, el ajuste representa una menor deducción.

Supuesto 16. Adquisición y entrada en funcionamiento del bien de inversión en un ejercicio y la repercusión de la entrega se produce en un ejercicio posterior

Enunciado

La empresa A –sujeto pasivo del IVA– adquiere el 1 de diciembre del año 20X1 una maquinaria del empresario B por importe de 100.000 euros más 21.000 euros de cuota del IVA, al tributar la operación al tipo general, para incorporarla al proceso productivo de unos bienes que fabrica.

La empresa compradora A realiza exclusivamente actividades sujetas al impuesto; unas generan el derecho a deducir y otras no lo generan, teniendo un único sector diferenciado de la actividad, en el que aplica la prorrata general –no está obligada a aplicar la prorrata especial ni opta por ella–, presentando autoliquidaciones mensuales por ser gran empresa.

Se conoce que la maquinaria entra en funcionamiento el mismo día de su entrega el 1 de diciembre de 20X1 y la factura por la adquisición fue expedida por B con fecha 15 de enero de 20X2, siendo recibida por A el 2 de febrero de 20X2.

Los porcentajes de prorrata definitivos en el año de adquisición de la maquinaria y en los siguientes que tiene la empresa A son los siguientes:

Año	Porcentaje de prorrata definitivo
20X1	20%



Año	Porcentaje de prorrata definitivo
▶	
20X2	33 %
20X3	42 %
20X4	55 %
20X5	26 %

Se pide:

Determinar la deducibilidad de la cuota soportada en el año de adquisición, en el año en el que se soportó y calcular el ajuste en el impuesto soportado deducible durante el periodo de regularización del bien de inversión.

Solución

La empresa A ha adquirido un bien de inversión al concurrir las condiciones previstas en el artículo 108 de la LIVA, por lo que deberá en su caso regularizarse en la forma establecida en los artículos 107 y 109 de la misma ley.

Para ello, tendremos en cuenta:

A) Año 20X1

Si bien se trata del año de adquisición, la empresa A no puede deducir cuota alguna, pues no soporta el impuesto, ya que el documento justificativo del derecho a deducir no obra en su poder hasta el 2 de febrero del año siguiente. Por tanto, en el año 20X1, no deduce cuota alguna del IVA.

B) Año 20X2

En este año, soporta la repercusión del impuesto, al recibir la factura (expedida el 15 de enero) con fecha 2 de febrero. Por tanto, en la declaración correspondiente al mes de febrero, podrá deducir el siguiente importe, teniendo en cuenta que aplicará la prorrata provisional del año 20X2, que se corresponde con la definitiva del año anterior (se declarará en las casillas 30 y 31 del modelo de autoliquidación 303):

$$(100.000 \times 21\%) \times 20\% = 4.200 \text{ euros}$$

En la última autoliquidación del ejercicio, deberá efectuar los siguientes ajustes:

- a) De un lado, aplicará a la cuota soportada deducible de 21.000 euros la regularización general por diferencia entre la prorrata definitiva y la provisional del ejercicio 20X2, al igual que efectuará con el resto de las cuotas soportadas deducibles (que cumplan los requisitos del capítulo I del título VIII de la LIVA), que declarará en la casilla 44 del modelo de autoliquidación 303:

$$(33\% - 20\%) \times (100.000 \times 21\%) = 2.730 \text{ euros.}$$

Este ajuste supone una mayor deducción de la cuota soportada en este año 20X2.

- b) De otra parte, deberá efectuar la regularización del bien de inversión por el año de adquisición (20X1), de acuerdo con el artículo 109 de la LIVA, y lo hará por diferencia entre la prorrata definitiva del año de adquisición y la del año de repercusión, siendo superior esta diferencia a 10 puntos porcentuales (art. 107. uno). Este ajuste deberá declararlo en el mes de diciembre en la casilla 43:

$$[(20\% - 33\%) \times (100.000 \times 21\%)]/5 = -546 \text{ euros}$$

Supone un ajuste negativo, una menor deducción.

C) Año 20X3

En la autoliquidación del último mes del ejercicio, comprobará si procede efectuar la regularización de los artículos 107 y 109 de la LIVA, considerando como prorrata definitiva de referencia para aplicar en su caso el ajuste la del año en el que se soportó la cuota (art. 109.1.º). En nuestro caso, la diferencia es inferior a 10 puntos porcentuales; la prorrata del año de repercusión fue del 33 % y la del año de regularización del 42 %.

Por ello, no debe efectuarse ningún ajuste este año 20X3.

D) Año 20X4

En este ejercicio, sí existe una diferencia superior a 10 puntos porcentuales entre la prorrata definitiva del año de repercusión (33 %) y la del ejercicio de regularización (55 %), por lo que debemos efectuar el ajuste correspondiente, cumplimentando la casilla 43 del modelo de autoliquidación 303:

$$[(55\% - 33\%) \times (100.000 \times 21\%)]/5 = 942 \text{ euros}$$

Supone un ajuste positivo, una mayor deducción.

E) Año 20X5

En este ejercicio, no existe una diferencia superior a 10 puntos porcentuales entre la prorrata definitiva del año de repercusión (33 %) y la del ejercicio de regularización (26 %), por lo que no debemos efectuar ajuste alguno.

Supuesto 17. Adquisición de una unidad económica (operación no sujeta del art. 7.1 de la LIVA) existiendo bienes de inversión en periodo de regularización, estando ambos sujetos pasivos -transmitente y adquirente- en prorrata general

Enunciado

La empresa A transmite a la empresa B, ambas sujetos pasivos del IVA, el 1 de julio de 20X7, una unidad económica susceptible de funcionar autónomamente, por lo que esta transmisión no está sujeta al IVA conforme a lo dispuesto en el artículo 7.1 de la LIVA.

La empresa A aplica la regla de prorrata general tanto en el año de la transmisión como en los anteriores.

Respecto de la empresa B, afecta la unidad adquirida a un sector diferenciado en el que aplica también la regla de prorrata general, no optando este ejercicio ni en los siguientes por la prorrata especial ni resulta obligado a aplicarla.

Se conoce que, en relación con los bienes de inversión incorporados en dicha unidad autónoma, había transcurrido en el momento de la transmisión el periodo de regularización previsto en los artículos 107 y 109 de la LIVA, con excepción de los siguientes:

- A) Una máquina industrial, adquirida por A en el año 20X5, por importe de 100.000 euros de base imponible, siendo la prorrata definitiva de dicho ejercicio en la empresa A del 55 %.
- B) Un local comercial, adquirido por A en el año 20X0, por importe de 500.000 euros de base imponible, siendo la prorrata definitiva de dicho ejercicio en la empresa A del 48 %. Fue adquirido a un promotor inmobiliario, quien no había utilizado el inmueble en actividad económica alguna desde la terminación de las obras del edificio en el que se ubica.

En ambos casos, las cuotas se soportaron por A el mismo año de su adquisición y en dicho ejercicio entraron en funcionamiento.

Las prorratas definitivas que tiene la empresa B son las siguientes:

Ejercicio	Prorrata definitiva
20X6	65 %
20X7	68 %
20X8	54 %
20X9	74 %

Se pide:

Determinar la regularización de los bienes inversión integrados en la unidad económica en la empresa B.

Solución

Entre los efectos que se producen cuando la transmisión de una unidad económica se encuentre no sujeta conforme al artículo 7.1 de la LIVA, se considera que el adquirente de los bienes y derechos comprendidos en la transmisión que se beneficie de la no sujeción se subrogará, respecto de dichos bienes y derechos, en la posición del transmitente en cuanto a la aplicación de las normas contenidas en los artículos 92 a 114 de la LIVA y, por tanto, deberá tener en cuenta los artículos 107 y 109 de la LIVA a efectos de determinar en su caso los ajustes necesarios respecto de los bienes de inversión que se encuentren todavía en periodo de regularización.

En tanto se subroga en la posición del transmitente, el periodo de regularización se computará desde la adquisición o entrada en funcionamiento del bien en sede del sujeto pasivo que realiza la entrega de la unidad económica autónoma, considerando la cuota que este último soportó en la adquisición del bien. Asimismo, la prorrata definitiva que se tomará como base de comparación para realizar los ajustes será la definitiva del año en el que se soportó la repercusión en sede del transmitente.

Debe advertirse que, en el momento de la adquisición de la unidad económica, la empresa B no soporta cuota alguna, por lo que no realizará asiento contable alguno respecto del IVA.

Distinguiremos respecto de la regularización a realizar por B de la maquinaria y el local comercial durante los años que restan de regularizar, teniendo en cuenta que se considerará como prorrata definitiva de los ejercicios que restan del periodo de regularización, incluido el de adquisición de los bienes de inversión que se integran en la unidad económica autónoma, la aplicable por la empresa adquirente B (como señala la DGT en la Consulta V1016/2011, de 19 de abril –NFC041216–):

A) Maquinaria adquirida por la empresa A en el año 20X5

En este caso, el periodo de regularización concluye en 20X9 (al ser bien mueble, la regularización comprende los cuatro ejercicios siguientes al de su adquisición y entrada en funcionamiento, que en nuestro caso fue 20X5), por lo que, a la fecha de adquisición de la unidad económica por B el 1 de julio de 20X7, quedan todavía tres años por regularizar (20X7, 20X8 y 20X9), practicándose el ajuste a 31 de diciembre de cada ejercicio, siempre y cuando la diferencia entre la prorrata definitiva del año de regularización en B y la del año en que se soportó la cuota por A sea superior a 10 puntos porcentuales (art. 107.uno de la LIVA).

Año	Prorrata definitiva del año de adquisición en A	Prorrata definitiva del año de regularización en B	Diferencia	Ajuste a practicar
20X7	55 %	68 %	13 puntos	$[(68\% - 55\%) \times (100.000 \times 21\%)]/5 = 546$ euros
20X8	55 %	54 %	1 punto	No procede regularizar
20X9	55 %	74 %	19 puntos	$[(74\% - 55\%) \times (100.000 \times 21\%)]/5 = 798$ euros

Ambos ajustes se incluirán en la casilla 43 de la página 1 del modelo de autoliquidación 303 y suponen un incremento de la cuota soportada deducible.

B) Local comercial adquirido por la empresa A en 20X0

También en este caso, el periodo de regularización concluye en 20X9 (al ser bien inmueble, la regularización comprende los nueve ejercicios siguientes al de su adquisición y entrada en funcionamiento, que en nuestro caso fue 20X0), por lo que, a la fecha de adquisición de la unidad económica por la empresa B el 1 de julio de 20X7, quedan todavía tres años por regularizar (20X7, 20X8 y 20X9), practicándose el ajuste a 31 de diciembre de cada ejercicio, siempre y cuando la diferencia entre la prorrata definitiva del año de regularización en B y la del año en que se soportó la cuota por A sea superior a 10 puntos porcentuales (art. 107.uno y dos de la LIVA).

Año	Prorrata definitiva del año de adquisición en A	Prorrata definitiva del año de regularización en B	Diferencia	Ajuste a practicar
20X7	48 %	68 %	13 puntos	$[(68\% - 48\%) \times (500.000 \times 21\%)]/10 = 2.100$ euros



Año	Prorrata definitiva del año de adquisición en A	Prorrata definitiva del año de regularización en B	Diferencia	Ajuste a practicar
▶				
20X8	48%	54%	1 punto	No procede regularizar
20X9	48%	74%	19 puntos	$[(74\% - 48\%) \times (500.000 \times \times 21\%)]/10 = 2.730$ euros

Ambos ajustes se incluirán en la casilla 43 del modelo de autoliquidación 303 y suponen un incremento de la cuota soportada deducible.

Supuesto 18. Adquisición de bien de inversión por un sujeto pasivo que genera el derecho a deducir íntegramente el impuesto soportado, modificando el porcentaje de afectación durante los años de regularización

Enunciado

Una persona física A, profesional de la abogacía, que presenta autoliquidaciones trimestrales del IVA, adquiere el 1 de julio del año 20X0 una vivienda de una empresa promotora inmobiliaria B por importe de 800.000 euros (base imponible), que destina íntegramente a despacho profesional. Se conoce que el promotor no había utilizado dicha vivienda en ninguna actividad, por lo que la venta se considera primera entrega de esa parte de la edificación. La factura es emitida el día 15 de agosto, siendo recibida por A en la misma fecha.

No obstante, A, el 1 de diciembre, destina parte de la vivienda a residencia habitual, de forma que el porcentaje de afectación a la actividad profesional desciende al 80%.

El 1 de junio de 20X3, A contrata a una persona para desempeñar su trabajo en la sede social de la actividad profesional, por lo que destina nuevamente la totalidad de la vivienda a esta actividad.

Se pide:

Determinar los ajustes a realizar por el bien de inversión durante el año de adquisición y entrada en funcionamiento y los siguientes del periodo de regularización.

Solución

A) Año 20X0

La empresa A adquiere un bien de inversión (art. 108 de la LIVA) que afecta íntegramente en el momento de la adquisición a una actividad que genera el derecho a la deducción, por lo que, en la autoliquidación correspondiente al periodo en el que soporta la repercusión (tercer trimestre de 20X0), podrá deducir íntegramente la cuota soportada, teniendo en cuenta que, tratándose de una vivienda, el tipo impositivo será del 10 % (art. 91.uno.1.7.º de la LIVA), que declarará en las casillas 30 y 31 del modelo de autoliquidación 303:

$$(800.000 \times 10\%) = 80.000 \text{ euros}$$

El 1 de diciembre, existe una modificación en la afectación del inmueble a la actividad económica sujeta al impuesto, por lo que A deberá tener en consideración lo dispuesto en el artículo 95.tres, regla 3.ª, de la LIVA, de forma que la deducción practicada cuando adquirió la vivienda, que afectó íntegramente a la actividad profesional sujeta y no exenta del IVA, debe regularizarse al acreditarse que el grado efectivo de utilización del bien en el desarrollo de dicha actividad es diferente del que aplicó inicialmente (Consultas DGT de la V2526/2021, de 8 de octubre –NFC081133– y V0260/2022, de 14 de febrero –NFC082147–).

Esta regularización debe ajustarse al procedimiento establecido en los artículos 104 y 105 de la LIVA respecto al ajuste por el año de adquisición y entrada en funcionamiento y en los artículos 107 y siguientes del mismo texto legal respecto de las cuotas soportadas por la adquisición de los bienes de inversión en los años sucesivos, sustituyendo el porcentaje de operaciones que originan derecho a la deducción respecto del total por el porcentaje que representa el grado de utilización en el desarrollo de la actividad profesional.

En este supuesto práctico, se opta por aplicar lo dispuesto en este precepto, si bien, de acuerdo con una jurisprudencia reiterada del TJUE¹, el sujeto pasivo puede considerar una segunda posibilidad porque, al adquirir el bien de inversión, el empresario o profesional tiene la opción de afectarlo íntegramente a la actividad económica y, en el caso de que parte del bien se utilice para uso privado del propio empresario o profesional o de terceras personas y haya deducido la cuota soportada, se producirá un supuesto de autoconsumo de servicios,

¹ Sentencias de 11 de julio de 1991, asunto C-97/90 –NFJ001287–, caso Lennartz; de 4 de octubre de 1995, asunto C-291/92 –NFJ004362–, caso Armbrecht; de 8 de marzo de 2001, asunto C-415/98 –NFJ010474–, caso Laszlo Bakcsi; de 8 de mayo de 2003, asunto C-269/00 –NFJ013974–, caso Seeling; de 14 de junio de 2007, asunto C-434/05 –NFJ025701–, caso Horizon College; de 16 de febrero de 2012, asunto C-118/11 –NFJ045785–, caso Eon Aset Menidjmun OOD; de 29 de marzo de 2012, asunto C-436/10 –NFJ046341–, caso BLM; de 18 de julio de 2013, asuntos acumulados C-210/11 y C-211/11 –NFJ051468–, caso Medicom; y de 14 de octubre de 2021, asuntos acumulados C-45/20 y C-46/20 –NFJ083687–, caso Finanzamt N.

sujeto y no exento, aun cuando se trate de una cesión de bien inmueble para uso residencial, ya que dedujo la cuota íntegra en la adquisición del bien y no puede equipararse técnicamente esta cesión a un arrendamiento, por lo que dicho autoconsumo estará sujeto y no exento.

No obstante, en este supuesto, se opta por aplicar lo dispuesto en el artículo 95.tres de la LIVA a fin de conocer también su aplicación práctica.

Como A modifica el porcentaje de afectación el 1 de diciembre de 20X0, debe, en la autoliquidación del cuarto trimestre, calcular el ajuste correspondiente. En tanto realiza una actividad profesional sujeta y no exenta, que genera el derecho a la deducción, aplicará lo dispuesto en los artículos 104 y 105 de la LIVA y, en vez de considerar el porcentaje de prorrata, tendrá en cuenta el porcentaje de afectación.

Así, estimará que, en el momento de la adquisición, el porcentaje de afectación provisional fue del 100 %, mientras que el definitivo del ejercicio para el bien de inversión es del 80 %. Calculará el ajuste de acuerdo con los preceptos anteriores:

$$(80 \% - 100 \%) \times (800.000 \times 10 \%) = - 16.000 \text{ euros}$$

En la autoliquidación 303, no existe casilla específica para declarar este ajuste, estimándose que podría efectuarse tanto en la casilla 43 como en la 44. Teniendo en cuenta que nos encontramos ante un bien de inversión, se considera más ajustado a la información que debe suministrarse si se declara en la casilla 43.

B) Años 20X1 y 20X2

En tanto la vivienda es un bien de inversión, deberemos tener en cuenta si procede efectuar los ajustes correspondientes durante los nueve años siguientes al de su adquisición y entrada en funcionamiento, de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 107 y 109 de la LIVA, sustituyendo el porcentaje de prorrata por el porcentaje de afectación.

No debe efectuar A ninguna regularización por el bien de inversión, ya que no se modifica ni el porcentaje de afectación, que sigue siendo del 80 %, ni tampoco el porcentaje de prorrata, que no varía en todos los años de regularización del bien, pues queda afecto a una actividad, la abogacía, que genera el derecho a deducir íntegramente las cuotas soportadas.

C) Años 20X3 a 20X9

El 1 de junio, varía nuevamente el porcentaje de afectación del bien a la actividad, que vuelve a ser del 100 % en estos ejercicios. De acuerdo con los artículos 107 y 109 de la LIVA, que debemos aplicar también a este bien de inversión en el que varía el porcentaje de afectación, se regularizará siempre que exista una diferencia superior a 10 puntos

porcentuales entre los porcentajes de afectación del año de adquisición y entrada en funcionamiento y el de regularización.

Como puede observarse en los ejercicios 20X3 a 20X9, el porcentaje de afectación, a fecha 31 de diciembre, es del 100 %, mientras que el del año de adquisición y entrada en funcionamiento fue del 80 %, existiendo una diferencia de 20 puntos porcentuales, por lo que procederá efectuar el siguiente ajuste en la autoliquidación 303, que se declarará en la casilla 43, correspondiente a la regularización por bienes de inversión, como incremento de la cuota deducible en cada uno de estos ejercicios:

$$[(100 \% - 80 \%) \times (800.0300 \times 10 \%)]/10 = 1.600 \text{ euros}$$

Supuesto 19. Adquisición de bien de inversión por un sujeto pasivo que está en prorrata general, modificando el porcentaje de afectación a la actividad durante los años de regularización

Enunciado

Una persona física A, profesional de la cirugía estética, que presenta autoliquidaciones trimestrales del IVA, adquiere el 1 de julio del año 20X0 una vivienda de una empresa promotora inmobiliaria B por importe de 800.000 euros (base imponible), que destina íntegramente a consulta profesional. Se conoce que el promotor no había utilizado dicha vivienda en ninguna actividad, por lo que la venta se considera primera entrega de esa parte de la edificación. La factura es emitida el día 15 de agosto, siendo recibida por A en la misma fecha.

No obstante, A, el 1 de diciembre, destina parte de la vivienda a residencia habitual, de forma que el porcentaje de afectación a la actividad profesional desciende al 80 %.

El 1 de junio de 20X3, A, por necesidades de ampliación de su consulta, destina nuevamente la totalidad de la vivienda a esta actividad.

Esta persona profesional de la medicina se encuentra acogida a la regla de prorrata general, sin que resulte obligatoria la aplicación de la regla de prorrata especial ni opte por ella en el año de adquisición del bien de inversión ni en los nueve siguientes.

Se pide:

Determinar los ajustes a realizar por el bien de inversión durante el año de adquisición y entrada en funcionamiento y los siguientes del periodo de regularización, conociendo que la prorrata provisional del ejercicio 20X0 es del 60 % y la prorrata definitiva de ese ejercicio y los sucesivos es la siguiente:

Año	Porcentaje de prorrata definitivo
20X0	85 %
20X1	70 %
20X2	90 %
20X3	76 %
20X4	96 %
20X5	80 %
20X6	74 %
20X7	60 %
20X8	95 %
20X9	91 %

Solución

A) Año 20X0

A adquiere un bien de inversión (art. 108 de la LIVA) que afecta íntegramente en el momento de la adquisición a una actividad que genera parcialmente el derecho a la deducción. La actividad de cirugía estética está exenta cuando sea reparadora (art. 20.uno.3.º de la LIVA) y sujeta y no exenta si es no reparadora.

Por ello, en la autoliquidación correspondiente al periodo en el que soporta la repercusión (tercer trimestre de 20X0), podrá deducir la cuota soportada aplicando el porcentaje de prorrata provisional de este ejercicio, teniendo en cuenta que, tratándose de una vivienda, el tipo impositivo será del 10 % (art. 91.uno.1.7.º de la LIVA), que declarará en las casillas 30 y 31 del modelo de autoliquidación 303:

$$(800.000 \times 10\%) \times 60\% = 48.000 \text{ euros}$$

El 1 de diciembre, existe una modificación en la afectación del inmueble a la actividad económica sujeta al impuesto, por lo que A deberá tener en consideración lo dispuesto en el artículo 95.tres, regla 3.ª, de la LIVA, de forma que la deducción practicada cuando adquirió la vivienda, que afectó íntegramente a la actividad profesional que se encuentra en prorrata general del IVA, debe regularizarse al acreditarse que el grado efectivo de utilización del bien en el desarrollo de dicha actividad es diferente del que aplicó inicialmente.

Esta regularización por modificación del porcentaje de afectación debe ajustarse al procedimiento establecido en los artículos 104 y 105 respecto al ajuste por el año de adquisición y entrada en funcionamiento y en los artículos 107 y siguientes respecto de las cuotas soportadas por la adquisición de los bienes de inversión, sustituyendo el porcentaje de operaciones que originan derecho a la deducción respecto del total por el porcentaje que representa el grado de utilización en el desarrollo de la actividad profesional.

Por tanto, efectuará un doble ajuste, el primero, por la modificación del porcentaje de afectación del bien de inversión, y el segundo, debido a la regularización global de las cuotas del ejercicio:

- a) Como A modifica el porcentaje de afectación el 1 de diciembre de 20X0, debe, en la autoliquidación del cuarto trimestre, calcular el ajuste correspondiente referido en el artículo 95.tres, regla 3.^a, de la LIVA. Para ello, en este año de adquisición y entrada en funcionamiento, aplicará lo dispuesto en los artículos 104 y 105 de la LIVA y, en vez de considerar el porcentaje de prorrata, tendrá en cuenta el porcentaje de afectación.

Así, estimará que, en el momento de la adquisición, el porcentaje de afectación provisional fue del 100 %, mientras que el definitivo del ejercicio para el bien de inversión es del 80 %. Calculará el ajuste de acuerdo con los preceptos anteriores:

$$(80\% - 100\%) \times (800.000 \times 10\%) = -16.000 \text{ euros}$$

En la autoliquidación 303, no existe casilla específica para declarar este ajuste, estimándose que podría efectuarse tanto en la casilla 43 como en la 44. Teniendo en cuenta que nos encontramos ante un bien de inversión, se considera más ajustado a la información que debe suministrarse si se declara en la casilla 43.

- b) Además, el año de adquisición y entrada en funcionamiento del bien de inversión, A está acogido a la regla de prorrata general, por lo que, en el cuarto trimestre, efectuará la regularización global de todas las cuotas soportadas, entre las que se encuentra la vivienda que utiliza como consulta profesional. La cuota soportada deducible, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 95.tres de la LIVA, en este ejercicio, ha sido la siguiente, tras practicar el ajuste de la letra a) anterior:

$$(80.000 - 16.000) = 64.000 \text{ euros}$$

Este ajuste, que llevará a la casilla 44 («Regularización por aplicación del porcentaje definitivo de prorrata») del modelo de autoliquidación 303, será el siguiente, conociéndose que la prorrata provisional que aplicó durante el ejercicio fue del 60 % y que la definitiva calculada el 31 de diciembre es del 85 %:

$$(85\% - 60\%) \times [(800.000 \times 21\%) + \text{Resto de las cuotas soportadas deducibles del ejercicio}] = 20.000 \text{ euros} + \text{Ajuste por resto de cuotas soportadas deducibles}$$

En definitiva, en este año, realiza un doble ajuste, minorando el porcentaje de deducción del 100 % al 80 % y aplicando la diferencia entre la prorrata provisional y la definitiva. El resultado es un incremento del derecho a deducir de 4.000 euros (ajuste positivo de 20.000 euros minorado en el ajuste negativo de 16.000 euros).

B) Año 20X1

El porcentaje de afectación no varía, pero sí lo hace la prorrata definitiva de los años de adquisición y entrada en funcionamiento (85 % en el año 20X0) y la del año de regularización del bien de inversión (70 % en el año 20X1), por lo que procederá efectuar el ajuste por los artículos 107 y 109 de la LIVA al existir una diferencia superior a 10 puntos porcentuales:

$$\begin{aligned} & [(70 \% - 85 \%) \times (800.000 \times 10 \% \text{ tipo impositivo} \times 80 \% \text{ afectación del bien})] / 10 = \\ & = -960 \text{ euros} \end{aligned}$$

El ajuste se trasladará a la casilla 43 del modelo de autoliquidación 303, suponiendo una menor deducción.

C) Año 20X2

En este ejercicio, no procede efectuar ningún ajuste, ya que no se modifica el porcentaje de afectación (art. 95.tres, regla 3.^a) ni tampoco existe una diferencia de más 10 puntos porcentuales entre la prorrata definitiva del año de adquisición (85 % en el año 20X0) y en el de regularización (90 % en el año 20X2).

D) Años 20X3 a 20X9

El 1 de junio de 20X3, se produce una modificación en el porcentaje de afectación de la vivienda a la actividad profesional, que pasa del 80 % al 100 %, porcentaje de afectación que se mantiene el resto de los años del periodo de regularización, por lo que procederá efectuar en todos ellos el ajuste correspondiente aplicando el procedimiento previsto en los artículos 107 y 109 de la LIVA, en cuanto existe una diferencia superior a 10 puntos porcentuales entre los porcentajes de afectación del año en el que se adquirió y entró en funcionamiento (80 % en el año 20X0) y el de los años que estamos regularización (100 % en los años 20X3 a 20X9).

Por otro lado, habrá que determinar si corresponde efectuar ajuste por diferencia entre las prorratas definitivas del año de adquisición y entrada en funcionamiento (85 % en el año 20X0) y cada uno de los años 20X3 a 20X9 de regularización del bien de inversión. Vemos que ello ocurre en los años 20X4 (prorrata definitiva del 96 %), 20X6 (prorrata definitiva del 74 %) y 20X7 (prorrata definitiva del 60 %).

En definitiva, por todos los años 20X3 a 20X9 se efectuará el ajuste correspondiente al artículo 95.tres, regla 3.ª, de la LIVA, mientras que solo en los años 20X4, 20X6 y 20X7 se efectuará el ajuste por la diferencia entre proratas definitivas. Todos ellos, los llevaremos a la casilla 43 del modelo de autoliquidación 303 y sus importes serán los siguientes:

Año	Ajuste artículos 95.tres, 107 y 109 de la LIVA
20X3	$[(100\% - 80\%) \times (800.000 \times 10\%)]/10 = 1.600$ euros
20X4	$\{[(100\% - 80\%) + (96\% - 85\%)] \times (800.000 \times 10\%)\}/10 = 2.480$ euros
20X5	$[(100\% - 80\%) \times (800.000 \times 10\%)]/10 = 1.600$ euros
20X6	$\{[(100\% - 80\%) + (74\% - 85\%)] \times (800.000 \times 10\%)\}/10 = 720$ euros
20X7	$\{[(100\% - 80\%) + (60\% - 85\%)] \times (800.000 \times 10\%)\}/10 = -400$ euros
20X8	$[(100\% - 80\%) \times (800.000 \times 10\%)]/10 = 1.600$ euros
20X9	$[(100\% - 80\%) \times (800.000 \times 10\%)]/10 = 1.600$ euros

Supuesto 20. Transferencia de un bien de inversión de un sector diferenciado a otro de la actividad económica del sujeto pasivo, no generando el derecho a deducir íntegramente el impuesto soportado en ambos sectores

Enunciado

La empresa A tiene dos sectores diferenciados de la actividad. El primero, dedicado al arrendamiento de edificios o de parte de los mismos (sector 1), y el segundo, el de enseñanza de diversas disciplinas (sector 2). El 1 de marzo de 20X0, había adquirido un local comercial por importe de 1.000.000 de euros a un promotor inmobiliario, que destinó a su arrendamiento. El 1 de junio de 20X8, lo afecta al sector de la enseñanza. Se conocen los siguientes datos respecto de los dos sectores diferenciados que tiene la empresa A, suponiendo que no aplica voluntaria u obligatoriamente en ninguno de ellos la prorata especial:

Año	Porcentaje de prorata definitivo sector 1	Porcentaje de prorata definitivo sector 2
20X0	Prorata provisional: 91 %	
20X0	Prorata definitiva: 98 %	15 %

Año	Porcentaje de prorrata definitivo sector 1	Porcentaje de prorrata definitivo sector 2
▶		
20X1	84 %	12 %
20X2	90 %	16 %
20X3	85 %	18 %
20X4	92 %	5 %
20X5	86 %	12 %
20X6	93 %	16 %
20X7	83 %	3 %
20X8	80 %	11 %
20X9	91 %	8 %

Se pide:

Determinar los ajustes a realizar por el bien de inversión durante el periodo de regularización en ambos sectores diferenciados.

Solución

A) Año 20X0

La empresa A, en el momento de la adquisición del local el año 20X0, soportó la siguiente cuota:

$$1.000.000 \times 21 \% = 210.000 \text{ euros}$$

En este año 20X0, en el periodo en que soportó la repercusión se deduciría la prorrata provisional correspondiente, si bien, teniendo en cuenta la regularización a efectuar a final de ejercicio, el total deducido en este año será el siguiente:

$$1.000.000 \times 21 \% \times 98 \% = 205.800 \text{ euros}$$

B) Años 20X1 a 20X7

Durante los ejercicios 20X1 a 20X7, conforme a los artículos 107 y 109 de la LIVA, efectuará los siguientes ajustes por regularización de bienes de inversión:

Año	Prorrata definitiva del año de adquisición	Prorrata definitiva del año de regularización	Diferencia	Ajuste a practicar
20X1	98 %	84 %	14 puntos	$[(84\% - 98\%) \times (1.000.000 \times 21\%)]/10 = -2.940$ euros
20X2	98 %	90 %	1 punto	No procede regularizar
20X3	98 %	85 %	13 puntos	$[(85\% - 98\%) \times (1.000.000 \times 21\%)]/10 = -2.730$ euros
20X4	98 %	92 %	6 puntos	No procede regularizar
20X5	98 %	86 %	12 puntos	$[(86\% - 98\%) \times (1.000.000 \times 21\%)]/10 = -2.520$ euros
20X6	98 %	93 %	5 puntos	No procede regularizar
20X7	98 %	83 %	15 puntos	$[(83\% - 98\%) \times (1.000.000 \times 21\%)]/10 = -3.150$ euros

Solo en los años 20X1, 20X3 y 20X7 procederá efectuar el ajuste previsto en los artículos 107 y 109 de la LIVA, que trasladará a la casilla 43 del modelo de autoliquidación 303 correspondiente al último periodo de liquidación, y que suponen una minoración de la cuota soportada deducible.

C) Año 20X8

En el ejercicio 20X8, tiene lugar el 1 de junio un autoconsumo interno de bienes del artículo 9.1 c) de la LIVA, en tanto se produce un cambio de afectación de un bien corporal, que en nuestro caso constituye un bien de inversión, de un sector diferenciado a otro. Por ello, en primer lugar, deberemos considerar la operación que se produce en esta fecha, tratándose de una entrega de bienes asimilada sujeta al impuesto, tal como han señalado el TEAC, en Resolución de 20 de enero de 2022 (R. G. 1471/2019 –NFJ085015–), y el Tribunal Supremo (TS), en Sentencia de 9 de mayo de 2016 (rec. núm. 3165/2014 –NFJ062812–). La base imponible de esta operación vendrá determinada por las reglas previstas en el artículo 79.tres de la LIVA. En nuestro caso, consideraremos que la base imponible se corresponde con el precio de compra, al no dar el supuesto datos que permitan considerar que se han

producido alteraciones como consecuencia de su utilización, deterioro, obsolescencia, envejecimiento, revalorización o cualquier otra causa, en cuyo caso, se consideraría como base imponible el valor de los bienes en el momento en el que se efectúe la entrega.

Ahora bien, nos encontramos ante una segunda entrega de bienes que, en principio, estará sujeta y exenta, conforme al artículo 20.uno.22.º de la LIVA, debiendo plantearnos si resulta más beneficiosa la renuncia a esta exención. Para ello, debemos considerar que la prorrata del sector 2, al que queda afecto el local, es relativamente baja, por lo que no es recomendable esta renuncia a la exención, ya que la cuota soportada en este sector no podrá deducirse en un alto porcentaje. Así, en el año en el que se efectúa el autoconsumo, solo podría deducir 8.400 euros (un 4 % del total de cuota soportada de 210.000 euros). Además, aunque sea discutible doctrinalmente, hemos de considerar que no se produce el hecho imponible transmisiones patrimoniales onerosas en tanto no existe una transmisión jurídica del bien, por lo que este supuesto no queda sujeto al concepto transmisiones patrimoniales onerosas. Aun cuando los artículos 4.cuatro de la LIVA y 7.5 del texto refundido de la Ley de transmisiones patrimoniales onerosas y actos jurídicos documentados señalan que las entregas de bienes inmuebles exentas del IVA quedan sujetas al concepto transmisiones patrimoniales onerosas, ello será siempre que se produzca el hecho imponible en que consista este último concepto, que es la transmisión onerosa, noción que no es equivalente con el de entrega, existiendo notables diferencias, entre otras, que el concepto de entrega es más amplio que el de transmisión, y este último exige la nota de onerosidad.

En definitiva, se considera que esta entrega de bienes asimilada estará sujeta, pero exenta, por lo que la operación no tributará por el IVA.

Eso sí, como consecuencia de la entrega que se produce el 1 de junio de 20X7, debe proceder a regularizar por el año de la venta y los que quedan del periodo de regularización, esto es, cuatro años, aplicando lo dispuesto en el artículo 110 de la LIVA. Al estar la entrega sujeta, pero exenta, se considera que el porcentaje de prorrata definitivo del año 20X7 y los siguientes hasta completar el periodo de 10 años es del 0 %, al afectarse el bien a una operación que no genera el derecho a la deducción (entrega exenta del IVA). Dicho ajuste, que deberá declararse en el modelo de autoliquidación 303 correspondiente al periodo en el que se produce el autoconsumo, será el siguiente (casilla 43):

$$[(0 \% - 98 \%) \times (1.000.000 \times 21 \%) / 10] \times 2 = -41.160 \text{ euros}$$

Consideramos que, a pesar de este ajuste, resulta más conveniente no renunciar a la exención, considerando los datos que figuran en el supuesto.

Debe puntualizarse que, de haberse efectuado este autoconsumo tras el periodo de regularización de 10 años, no debería realizarse este ajuste del artículo 110 de la LIVA.

Por otro lado, debe advertirse que no procede efectuar el ajuste positivo previsto en el artículo 102.dos de la LIVA, pues, aunque estamos ante un autoconsumo del artículo 9.1 c), no tiene por objeto bienes constitutivos de las existencias, pues, para la empresa A, el local era un bien de inversión en el sector 1 y va a seguir teniendo esta naturaleza en el sector 2.

La afectación al sector 2 supone, como se acaba de señalar, que el local sigue teniendo la naturaleza de bien de inversión, por lo que deberían aplicarse ahora en este sector las reglas previstas en los artículos 107 y siguientes de la LIVA. No obstante, no hay cuota soportada alguna afecta a este sector 2, por lo que no se efectuará ajuste alguno durante el periodo de regularización de nueve años siguientes al cambio de afectación en el sector 2.

En el supuesto de que la entrega hubiese estado sujeta y no exenta, al tener en el sector 2 el inmueble la naturaleza de bien de inversión, deberíamos aplicar, como se acaba de señalar, lo dispuesto en los artículos 107 y siguientes, considerando como prorrata definitiva del año de adquisición y entrada en funcionamiento la correspondiente al año 20X8 en el sector 2, esto es, el 11 %, debiendo regularizarse en los nueve años siguientes siempre que exista una diferencia de más de 10 puntos porcentuales entre la prorrata definitiva del año 20X8 y la de cada uno de los nueve años siguientes.

Supuesto 21. Cambio de afectación de un bien de inversión de una actividad a otra dentro del mismo sector diferenciado de la actividad

Enunciado

La empresa A, que adquirió el 1 de marzo de 20X0 un local comercial por importe de 1.000.000 de euros a una empresa promotora inmobiliaria B, estando sujeta y no exenta la operación, afecta el inmueble a la actividad de arrendamiento de locales. El mismo día en el que se firma la escritura pública recibe la factura del proveedor. El 1 de abril de 20X5, afecta el local a la segunda de las actividades económicas que realiza como oficinas para la actividad de gestión administrativa y asesoramiento legal. En el año 11 de permanencia del local en su patrimonio, lo enajena a una empresa C del sector sanitario que no genera el derecho a la deducción del IVA.

Se pide:

Determinar si procede realizar un ajuste por el bien de inversión al afectarlo a una actividad distinta dentro del mismo sector diferenciado.

Solución

La empresa A, el 1 de marzo de 20X0, deducirá el importe íntegro de la cuota soportada por la adquisición del local ($1.000.000 \times 21\% = 210.000$ euros) declarando la operación en las casillas 30 y 31 del modelo de autoliquidación 303, al tratarse de un bien de inversión para A, sin que proceda efectuar regularización alguna de los artículos 107 y 109 de la LIVA en los años siguientes, ya que tiene un único sector diferenciado en el que genera el derecho a deducir.

Por ello, cuando el 1 de abril de 20X5 afecta el local a la segunda de las actividades de gestión y asesoramiento legal, no procederá realizar ajuste alguno, ya que no se produce el hecho imponible entrega de bienes a efectos del IVA (en este sentido se pronuncia la DGT en la Consulta V1909/2014, de 15 de julio –NFC052024–). Tampoco se modifica el periodo de regularización del bien de inversión, que seguirá siendo el de nueve años siguientes al de su adquisición y entrada en funcionamiento en 20X0.

Por ello, cuando en el año 11 de permanencia en su patrimonio, la empresa A transmite el local a la empresa C, la operación estará exenta del IVA al no poder renunciarse a la exención (el adquirente afecta el local a una actividad que no genera el derecho a la deducción), si bien, no deberá efectuarse la regularización prevista en el artículo 110 de la LIVA, ya que ha transcurrido el periodo de regularización del bien de inversión.

Supuesto 22. Cambio de afectación de un bien de inversión desde el sector diferenciado de recargo de equivalencia al de una actividad en régimen general

Enunciado

Una persona física A ejerce dos actividades sujetas al IVA, la del asesoramiento contable y fiscal y la de comercio minorista de artículos de regalo. El 1 de marzo de 20X0, adquirió un local en donde desarrolla la actividad de comercio a la empresa promotora inmobiliaria B por importe de 500.000 euros, estando la operación sujeta y no exenta del IVA al ser primera entrega conforme al artículo 20.uno.22.º de la LIVA. Recibe la factura en la misma fecha en la que se firma la escritura pública y el local entra en funcionamiento el mismo año 20X0. El 1 de junio de 20X6, trasladó el comercio a otro local y en el anterior instala las oficinas de asesoría contable y fiscal.

Se pide:

Determinar los efectos de esta operación en relación con la regularización del bien de inversión.

Solución

La persona física A tiene dos sectores diferenciados de la actividad conforme a lo dispuesto en el artículo 9.1 de la LIVA. Al adquirir el local el 1 de marzo de 20X0 y afectarlo a la actividad sujeta al régimen especial del recargo de equivalencia, no pudo deducir cuota alguna (art. 154.dos, párrafo segundo, de la LIVA), por lo que tampoco en los años siguientes en los que el local está afecto a este sector diferenciado deberá efectuar regularización por los artículos 107 y 109 de la LIVA.

El 1 de junio de 20X6, afecta el local al sector del asesoramiento contable y fiscal, que genera el derecho a deducir íntegramente el impuesto soportado. De acuerdo con el artículo 154.dos, párrafo tercero, de la LIVA, a los efectos de la regularización prevista en los artículos 107 y 109 de la LIVA, la prorrata de deducción aplicable en el sector diferenciado del recargo de equivalencia durante el periodo en el que el sujeto pasivo está sometido al régimen especial será del 0%. El legislador, con esta forma de operar, viene a subvenir al problema planteado por el hecho de producirse un autoconsumo por cambio de afectación de un sector diferenciado a otro, previsto en el artículo 9.1 c) en relación con el artículo 102.dos, ambos de la LIVA, y la regulación específica del régimen especial del recargo de equivalencia, que impide la deducibilidad de las cuotas soportadas. De ahí que se estime que, en estos casos, en el sector al que se afecta definitivamente el bien, se regularizará el bien de inversión de acuerdo con el porcentaje de prorrata definitivo que corresponda en dicho sector por cada año que reste del periodo de regularización.

En nuestro caso, al afectarse al sector diferenciado del asesoramiento en el que el sujeto pasivo genera el derecho a deducir íntegramente las cuotas soportadas, A efectuará la siguiente regularización por los años 20X6 a 20X9 (cuatro años que restan del periodo de regularización). Esto es, las prorratas definitivas a tener consideración serán: la del año de adquisición del 0% y la de los años 20X6 a 20X9, que será del 100%. Por ello, en la última declaración-liquidación del ejercicio, declarará el siguiente ajuste en la casilla 43 del modelo de autoliquidación 303, suponiendo un mayor importe de deducción:

$$(100\% - 0\%) \times (500.000 \times 21\%) / 10 = 10.500 \text{ euros}$$

De haber sido al revés, esto es, afectar un local del sector del asesoramiento al sector del recargo de equivalencia, estaríamos ante un autoconsumo del artículo 9.1 c) de la LIVA. Esto es, debería considerarse la existencia de un hecho imponible entrega de bienes, si bien la operación estaría sujeta y exenta al tratarse de una segunda entrega conforme al artículo 20.uno.22.º de la LIVA, por lo que no debería declararse cuota devengada. Eso sí, debería realizarse el ajuste previsto en el artículo 110 de la LIVA en la forma que se ha examinado en supuestos anteriores por el año en el que se produce el cambio de afectación y los años que restasen del periodo de regularización.

Asimismo, debe advertirse que, en el caso de que se efectuase una venta o entrega del local afecto al sector del recargo de equivalencia hacia una tercera persona o entidad, la

operación estará sujeta y exenta o no exenta en función de si puede o no renunciarse a la exención del artículo 20.uno.22.º de la LIVA al cumplirse las condiciones del apartado segundo de este precepto.

Ahora bien, en el artículo 154.dos, párrafo tercero, de la LIVA se establece que, en estos casos, no procederá efectuar la regularización a la que se refiere el artículo 110 de la LIVA por la entrega del bien durante el periodo de regularización, al existir una transmisión de un bien de inversión utilizado exclusivamente para la realización de las actividades sometidas al régimen especial.

Supuesto 23. Adquisición de bien de inversión por un sujeto pasivo con anterioridad al inicio de la actividad y venta del bien después de transcurrir el plazo de regularización de las cuotas soportadas con anterioridad al inicio de la actividad

Enunciado

La empresa A presenta el 1 de marzo de 20X0 declaración censal solicitando el alta en el registro de empresarios o profesionales y comunicando que iniciará la actividad con posterioridad a la adquisición de bienes y servicios, proponiendo una prorrata provisional de deducción, a efectos del artículo 111.dos de la LIVA, del 50 %, que es confirmada por la Administración tributaria. Su actividad será la de arrendamiento de edificios o de parte de los mismos tanto para uso comercial o profesional como residencial o de viviendas.

El 2 de marzo de 20X0, adquiere un local comercial en la localidad donde tiene su sede social por importe de 500.000 euros a una empresa promotora inmobiliaria B, soportando una cuota del IVA de 105.000 euros, recibiendo en la misma fecha la factura de compra. Dicho local entra en funcionamiento el mismo mes de marzo, al destinarse a oficinas de la empresa A.

El inicio de la actividad se produce el 1 de febrero de 20X2, tras adquirir otros bienes inmobiliarios y rehabilitarlos con destino a la actividad para la que se dio de alta.

Como consecuencia del inicio de la actividad, la prorrata provisional que propone para dicho ejercicio 20X2 es del 50 %, conociéndose los siguientes datos:

Año	Prorrata definitiva
20X2	55 %



Año	Prorrata definitiva
►	
Conjunta de los años 20X2 a 20X5	58%
20X6	72%
20X7	62%
20X8	52%
20X9	42%

El 1 de julio de 20X7, vende el local comercial adquirido en marzo de 20X0 a la empresa C, sujeto pasivo del IVA, por importe de 800.000 euros, encontrándose la operación sujeta y no exenta del IVA, al haberse renunciado a la exención prevista en el artículo 20.uno.22.º de la LIVA.

Se pide:

Determinar la deducibilidad de las cuotas soportadas en la adquisición del bien de inversión y los efectos por su venta transcurrido el plazo de regularización de las cuotas soportadas con anterioridad al inicio de la actividad.

Solución

A) Año 20X0

El local comercial es adquirido con anterioridad al inicio de la actividad de alquiler de bienes inmuebles, por lo que, en el momento de la compra, la empresa A deducirá la prorrata provisional aplicable durante el periodo anterior propuesta a la Administración tributaria del 50 %, que declarará en las casillas 30 y 31 del modelo de autoliquidación 303 («Liquidación. Régimen general. IVA deducible. Por cuotas soportadas en operaciones interiores con bienes de inversión»):

$$(500.000 \times 21 \%) \times 50 \% = 52.500 \text{ euros}$$

La cuota soportada en esta adquisición no será objeto de regularización al finalizar el ejercicio. Tampoco efectuará regularización alguna en el ejercicio 20X2, primero de ejercicio habitual de la actividad. Aun cuando en este año ha calculado ya una prorrata definitiva, esta se tendrá en cuenta para efectuar la regularización global de las cuotas soportadas a partir del inicio de la actividad y durante 20X2, por diferencia con la prorrata provisional.

B) Año 20X5

La cuota soportada en la adquisición del local será objeto de una regularización tras finalizar los cuatro primeros años naturales de realización de la actividad, esto es, por el periodo 20X2 a 20X5, siguiendo el procedimiento previsto en el artículo 112 de la LIVA.

Para ello, calculará una prorrata definitiva conjunta de los cuatro años iniciales de la actividad, que es del 58 %, y efectuará una regularización de todas las cuotas soportadas con anterioridad al inicio de la actividad (desde marzo de 20X0 al 31 de enero de 20X2), esto es:

$$(58\% - 50\%) \times (\text{Importe total de las cuotas soportadas deducibles con anterioridad al inicio de la actividad}) = \text{Importe del ajuste}$$

En nuestro caso, dado que la prorrata definitiva conjunta de los cuatro primeros años naturales de ejercicio de la actividad (calculada en la forma establecida en los preceptos anteriores, tomando en consideración los volúmenes de actividades, y no haciendo un promedio de prorratas definitivas de los cuatro años), el ajuste será positivo, lo que significa un mayor importe a deducir que se declarará en la casilla 44 del modelo de autoliquidación 303.

Dentro del ajuste anterior, irá, por tanto, el local comercial adquirido en marzo de 20X0. De forma simplificada:

$$(58\% - 50\%) \times (500.000 \times 21\%) = 8.400 \text{ euros}$$

Incremento de la deducción.

C) Año 20X6

En los años naturales siguientes, 20X6 y siguientes, deberá efectuar la regularización por el bien de inversión respecto de los años que quedan de regularización, que en nuestro caso son cuatro años (ya que entró en funcionamiento el mismo año natural en el que se adquirió y soportó la cuota), de acuerdo con el artículo 113 de la LIVA, de manera que, para la práctica de las regularizaciones, se considerará deducción efectuada el año en el que tuvo lugar la repercusión a efectos de lo dispuesto en el artículo 109.2.º de la LIVA la que resulte de porcentaje de deducción definitivamente aplicable en virtud de las reglas del artículo 112 de la LIVA que, en nuestro caso, ha sido de 58 %.

Por ello, el 31 de diciembre de 20X6, procederá efectuar el siguiente ajuste, ya que existe una diferencia superior a 10 puntos porcentuales entre la prorrata definitiva del año 20X6 (72 %) y la conjunta de los años 20X2 a 20X5 (58 %), que trasladaremos a la casilla 43 de la autoliquidación 303:

$$[(72\% - 58\%) \times (500.000 \times 21\%)]/10 = 1.470 \text{ euros}$$

Incremento del impuesto soportado deducible.

D) Año 20X7

En el ejercicio 20X7, transmite el local comercial y, en el momento de la venta, que tiene lugar el 1 de julio de 20X7, practicaremos un ajuste por la venta del inmueble que se trasladará también a la casilla 43 del modelo de autoliquidación 303 correspondiente al periodo trimestral o mensual en el que se comprende el devengo por su venta.

Debe tenerse en cuenta que la entrega está exenta, al ser segunda transmisión de un edificio o de parte del mismo (art. 20.uno.22.º de la LIVA), si bien, el enunciado indica que se ha renunciado a la exención conforme a lo dispuesto en los artículos 20.dos de la LIVA y 8 del RIVA, por lo que el sujeto pasivo por inversión será el adquirente, de acuerdo con el artículo 84.uno.2.º e), segundo guion, de la LIVA. La empresa A no habrá repercutido cuota alguna, si bien, ello no le exime de efectuar el ajuste previsto en el artículo 110 de la LIVA. Tendremos en cuenta que, al estar la venta sujeta y no exenta, se estima que la operación se afecta exclusivamente a la realización de operaciones que generan el derecho a la deducción y que los años que restan de regularización son tres (20X7, 20X8 y 20X9), por lo que el ajuste será el siguiente:

$$\{[(100\% - 58\%) \times (500.000 \times 21\%)]/10\} \times 3 = 13.230 \text{ euros}$$

Incremento de las cuotas soportadas deducibles.

Por supuesto, a 31 de diciembre de cada uno de los años que restaban del periodo de regularización 20X7, 20X8 y 20X9, no habrá que efectuar ajuste alguno del artículo 109, en tanto el bien ya no se encuentra en el patrimonio del sujeto pasivo.

Supuesto 24. Adquisición de bien de inversión por un sujeto pasivo con anterioridad al inicio de la actividad y venta del bien durante el periodo de los cuatro primeros años de ejercicio efectivo de la actividad

Enunciado

La empresa A presenta el 1 de abril de 20X0 declaración censal solicitando el alta en el registro de empresarios o profesionales y comunicando que iniciará la actividad con posterioridad a la adquisición de bienes y servicios, proponiendo una prorrata provisional de deducción, a efectos del artículo 111.dos de la LIVA, del 50 %, que es confirmada por la Administración tributaria. Su actividad será la de arrendamiento de edificios o de parte de los mismos tanto para uso comercial o profesional como residencial o de viviendas.

El 2 de abril de 20X0, adquiere un local comercial en la localidad donde tiene su sede social por importe de 2.000.000 de euros a una empresa promotora inmobiliaria B, soportando una

cuota del IVA de 420.000 euros, recibiendo en la misma fecha la factura de compra. Dicho local entra en funcionamiento el mismo mes de abril al instalarse en él las oficinas de la empresa A.

El inicio de la actividad se produce el 1 de febrero de 20X2, tras adquirir otros bienes inmobiliarios y rehabilitarlos con destino a la actividad para la que se dio de alta.

Como consecuencia del inicio de la actividad, la prorrata provisional que propone para dicho ejercicio 20X2 es del 50 %, conociéndose los siguientes datos:

Año	Prorrata definitiva
20X2	55 %
20X3	67 %
20X4	72 %
20X5	84 %

El local adquirido el 1 de abril de 20X0 es enajenado por la sociedad A el 1 de junio de 20X4 por un importe de 3.000.000 de euros a la empresa C, siendo una entrega sujeta y exenta del artículo 20.uno.22.º de la LIVA al no renunciarse a la exención.

Se conoce que la prorrata conjunta de los cuatro primeros años de ejercicio efectivo de la actividad (20X2 a 20X5) es del 69 %, teniendo en cuenta el volumen de operaciones que generan y no generan el derecho a la deducción correspondiente a los cuatro años.

Se pide:

Determinar la deducibilidad de la cuota soportada por la adquisición del bien y el ajuste a realizar por la venta antes del transcurso del plazo de cuatro años de regularización de las cuotas soportadas con anterioridad al inicio de la actividad.

Solución

Conforme al artículo 113 de la LIVA, cuando los bienes de inversión adquiridos antes del inicio efectivo de la actividad del sujeto pasivo sean objeto de entrega antes de la terminación del periodo de regularización a que se refiere el precepto, se aplicarán las reglas del artículo 110 de la LIVA, sin perjuicio de lo previsto en los artículos 111 y 112 y en los apartados anteriores de este mismo artículo 113.

Por ello, deberemos tener en cuenta:

A) Año 20X0

En el ejercicio 20X0, de adquisición y entrada en funcionamiento, como ha propuesto una prorrata del 50 %, la sociedad A se deducirá el siguiente importe en la autoliquidación trimestral que comprende el 1 de abril:

$$[(2.000.000 \times 21\%) \times 50\%] = 210.000 \text{ euros}$$

A 31 de diciembre de 20X0, no debe efectuar regularización alguna, ya que se trata de un bien adquirido con anterioridad al inicio efectivo de la actividad. Esta regularización tampoco deberá efectuarse a 31 de diciembre de los tres siguientes ejercicios: 20X1, 20X2, 20X3 y 20X4. En principio, la regularización, de acuerdo con lo previsto en el artículo 112, se efectuaría el 31 de diciembre de 20X5, una vez transcurrido el periodo de cuatro años desde el inicio de la actividad.

B) Años 20X4 y 20X5

En el caso examinado, la empresa A transmite el bien en el año 20X4, antes de que transcurra el periodo de cuatro años al que hace referencia el artículo 112, sin que a la fecha de la venta se haya efectuado regularización alguna por diferencia entre la prorrata provisional aplicada en el momento de la compra y entrada en funcionamiento y la definitiva de los cuatro primeros años de ejercicio efectivo de la actividad.

Como se ha expuesto, el apartado tercero del artículo 113 señala que deberemos efectuar la regularización por la venta de los bienes prevista en el artículo 110, sin perjuicio de la regularización del artículo 112.

Por ello, en primer lugar, en el año 20X4, en el que se produce la transmisión del inmueble, deberemos efectuar la regularización prevista en el artículo 110 de la LIVA, que se declarará en la autoliquidación correspondiente al periodo en el que se produce la venta (casilla 42 del modelo de autoliquidación 303). En tanto desconocemos el porcentaje definitivo de deducción, aplicaremos el provisional del 50 %, siendo el ajuste a realizar el siguiente –considerando que la transmisión está sujeta y exenta y que el número de años que restan del periodo de regularización del bien de inversión es de seis, incluyendo el año 20X4–:

$$\{[0\% - 50\% \times (2.000.000 \times 21\%)]/10\} \times 6 = -126.000 \text{ euros}$$

Implica un ajuste negativo, esto es, una minoración del importe a deducir, devolviéndose a la Hacienda pública parte de la cuota deducida en el año de adquisición.

No obstante, el precepto añade que ello debe realizarse sin perjuicio de efectuar, asimismo, el ajuste previsto en el artículo 112 de la LIVA. Por ello, el 31 de diciembre de 20X5, se efectuará la regularización de todas las cuotas soportadas con anterioridad al inicio de la

actividad por la diferencia entre la prorrata provisional del 50 % aplicada en los años 20X0 y 20X1 y la definitiva de los cuatro primeros años de ejercicio efectivo de la actividad, que es del 69 %. Incorporado a importe total de este ajuste, estará el correspondiente a este bien de inversión, que ahora individualizamos:

$$[(69\% - 50\%) \times (2.000.000 \times 21\%)] = 79.800 \text{ euros}$$

Se trata de un ajuste positivo, mayor deducción del impuesto soportado deducible, por lo que, como consecuencia de todos los ajustes realizados, el importe total deducido es el siguiente:

210.000 (deducción el momento de la adquisición) – 126.000 (ajuste por la venta del bien de inversión del art. 110) + 79.800 euros (regularización del art. 112) = 163.800 euros

Supone lo anterior que, como consecuencia de todo lo expuesto, se deduce el 39 % de la cuota soportada en la adquisición del bien.

Supuesto 25. Cambio de destino previsible con anterioridad a la entrada en funcionamiento de un bien de inversión. Aplicación de la doctrina establecida por el TJUE en la Sentencia de 17 de septiembre de 2020, asunto C-791/18, caso Stichting Schoonzicht

Enunciado

La empresa A, que aplica la regla de prorrata especial y presenta autoliquidaciones mensuales por el IVA, construye durante 20X0 y 20X1 un edificio que destinará al arrendamiento de viviendas para su uso como residencia habitual de personas físicas, por lo que no ha deducido cuota alguna correspondiente a la construcción del edificio. Las cuotas soportadas por la empresa A en la construcción de este edificio suponen un importe de 1.000.000 de euros.

Concluida la construcción del edificio, y antes de haber cedido cualquiera de las viviendas en arrendamiento, el 2 de marzo de 20X2, aporta el citado edificio a la sociedad B, de la que pasa a ser socio, conociéndose que esta sociedad B se dedica al arrendamiento de viviendas, encontrándose sujeta a la regla de prorrata general. En tanto las partes consideran que esta operación es vinculada y que concurre uno de los supuestos previstos en el artículo 79.cinco, párrafo tercero, de la LIVA, fijan la base imponible de la operación de aportación no dineraria en el precio o contraprestación de 20.000.000 de euros.

Se pide:

Determinar los efectos en el IVA del cambio de destino del bien de inversión con anterioridad a su entrada en funcionamiento.

Solución

A) Años 20X0 y 20X1

La sociedad A, al construir el edificio, no generará el derecho a deducir, en tanto se encuentra acogida a la regla de prorrata especial, dado que el destino previsible de la construcción del edificio, que deberá acreditarse por elementos objetivos, va a ser el de arrendamiento de viviendas, sujeto y exento conforme al artículo 20.º de la LIVA.

B) Año 20X2

El problema se plantea al realizar la aportación no dineraria, dado que esta operación estará sujeta y no exenta, de acuerdo con el artículo 20.º de la LIVA al ser una primera entrega del edificio. La DGT resuelve unas consultas análogas al supuesto que se comenta, acudiendo a lo señalado por el TJUE en la Sentencia de 17 de septiembre de 2020, asunto C-791/18 –NFJ078729–, caso Stichting Schoonzicht (Consultas de la DGT V2503/2021, de 6 de octubre –NFC081151–; V2780/2021, de 11 de noviembre –NFC081385–, y V3211/2021, de 23 de diciembre –NFC081818–). Para la DGT, en el momento en el que se produzca el cambio de destino previsible, deben tenerse en cuenta los siguientes criterios:

Si el bien de inversión en cuestión se está utilizando cuando se produce el cambio del destino previsible, la regularización de las deducciones se realizará de forma escalonada en el tiempo a través de la regularización de bienes de inversión.

Esto es, en primer lugar, deberá concretarse si se produce o no un supuesto de autoconsumo interno y aplicar, en su caso, las reglas relativas al mismo y, en otro caso, si se mantiene en el patrimonio del sujeto pasivo, aplicaremos lo dispuesto en los artículos 107 y 109 de la LIVA por el periodo de regularización que reste respecto del bien de inversión. De no mantenerse en el patrimonio del sujeto pasivo, entonces deberá regularizarse conforme al artículo 110 de la LIVA por el año de la entrega del bien y los que resten del periodo de regularización. Todo ello, en la forma que se ha examinado en los supuestos prácticos anteriores.

No obstante, si el cambio de destino previsible se produce con anterioridad a la entrada en funcionamiento del bien de inversión, la regularización se deberá realizar de una vez antes del inicio del periodo de regularización de bienes de inversión, y en el momento en que se tenga constancia de dicha circunstancia.

Esto es, en general, para efectuar la regularización, se deberá tener en cuenta la deducibilidad de las cuotas soportadas con anterioridad a realizar este cambio de destino previsible, lo que obliga a distinguir diversas situaciones, pues se ha podido o no ejercitar el derecho a la deducción total o parcialmente. Así, si el sujeto pasivo dedujo la totalidad de las cuotas soportadas y destina el bien a una operación o actividad que no genera el derecho a

la deducción, deberá regularizar el total de dichas cuotas, minorando el IVA soportado deducible. Por el contrario, si no dedujo cuota alguna y lo afecta a una operación generadora de este derecho, incrementará el IVA soportado deducible en el importe de estas cuotas.

Considerando nuestro ordenamiento interno, la DGT estima que deben distinguirse las siguientes situaciones:

Si el cambio de destino previsible supone un autoconsumo de bienes de los previstos en el artículo 9.1.º c) y d) de la ley del impuesto, el ajuste de deducciones se realizará en el ámbito del propio autoconsumo de bienes.

Por el contrario, si el cambio de destino previsible en un bien de inversión no supone la realización de un autoconsumo en los términos anteriormente citados, habrá que estar a la doctrina del TJUE distinguiendo, en tal caso, si el cambio de destino previsible se realiza con anterioridad al inicio del periodo de regularización para realizar el ajuste de deducción de una vez según los artículos 99.dos y 114 de la ley del impuesto o de forma escalonada según el artículo 107 de la citada ley, si el bien ya hubiese iniciado su entrada en funcionamiento.

En el supuesto práctico que ahora se está resolviendo, y siguiendo la doctrina de la DGT, en tanto la modificación del destino previsible se produce con anterioridad a la entrada en funcionamiento del edificio construido por A, deberá este sujeto pasivo proceder a la rectificación de las cuotas soportadas en los términos previstos en el artículo 114 de la LIVA.

Debe tenerse en cuenta que la modificación del destino previsible se produce por cuanto la actividad a la que A iba a afectar el edificio era el arrendamiento de viviendas –actividad sujeta y exenta que no genera el derecho a deducir–, mientras que ahora se afecta a una entrega de bienes que va a considerarse como primera entrega del edificio, sujeta y no exenta, por lo que A deberá declarar el siguiente IVA devengado al tipo impositivo del 10 % conforme al artículo 91.uno.1.7.º de la LIVA (casillas 4, 5 y 6 del modelo de autoliquidación 303, «Liquidación. Régimen general. IVA devengado. Régimen general»):

$$20.000.000 \times 10 \% = 2.000.000 \text{ de euros}$$

En este sentido, el cambio de destino previsible se realiza en marzo de 20X2, por lo que la rectificación del artículo 114 de la LIVA deberá concretarse en la autoliquidación correspondiente a este periodo mensual de liquidación.

En definitiva, en la autoliquidación del mes de marzo de 20X2, la sociedad A efectuará un ajuste por el que incrementará el saldo del IVA soportado deducible en 1.000.000 de euros (cuota por la construcción del edificio), que declarará en las casillas 40 y 41 del modelo 303 («Liquidación. Régimen general. IVA deducible. Rectificación de deducciones») por el importe en la primera casilla de la base imponible correspondiente a la cuota que figurará en la casilla 41 (1.000.000 de euros).