

Prorrata y regularizaciones de Bienes de Inversión

Este es un tema muy debatido en todas las clases en las que tocamos el tema del IVA. Parece algo muy críptico y que todo opositor ansía en controlar previendo una posible pregunta que se escape de su control.

En estas líneas vamos a intentar arrojar algo de luz en este tema.

¿Cuál es el origen de la prorrata?

El origen lo encontramos en el artículo 93. Cinco de la Ley del IVA que abre la puerta a una deducción parcial de las cuotas soportadas al señalar:

*Cinco. Los sujetos pasivos que realicen conjuntamente operaciones sujetas al Impuesto y operaciones no sujetas por aplicación de lo establecido en el artículo 7.8.º de esta Ley podrán deducir las cuotas soportadas por la adquisición de bienes y servicios destinados de forma simultánea a la realización de unas y **otras operaciones en función de un criterio razonable y homogéneo de imputación de las cuotas correspondientes a los bienes y servicios utilizados para el desarrollo de las operaciones sujetas al Impuesto, incluyéndose, a estos efectos, las operaciones a que se refiere el artículo 94.Uno.2.º de esta Ley. Este criterio deberá ser mantenido en el tiempo salvo que por causas razonables haya de procederse a su modificación.***

La idea es permitir que la deducción de las cuotas soportadas afecte en el menor grado posible al coste fiscal de las operaciones de los sujetos pasivos.

¿De dónde surge el lío?

La dificultad de entender estos conceptos nace de la exhaustividad que hace la ley en las deducciones, recogiendo regulaciones a varias situaciones que los opositores pretenden ver como un todo, cuando la realidad es que son distintas situaciones las que se analizan en los artículos 101 a 110 de la Ley del IVA.

Así, encontramos varias situaciones:

Primero. La prorrata.

La prorrata, propiamente dicha, es un método de distribución de las cuotas deducibles en función del destino de los bienes y servicios que hemos usado en la actividad económica. Si un empresario lleva a cabo actividades que le da derecho a deducir y actividades en las que no puede deducir nada, no se le puede negar el derecho a deducir algo al menos.

Quiero resalta que **no hago distinción todavía** entre bienes corrientes y bienes de inversión. Estamos en el año 0, el año de adquisición. En este momento si llevo a cabo actividades con derecho a deducción y actividades sin derecho a deducción voy a aplicar la prorrata y deducir una parte proporcional.

Imaginemos que tenemos una actividad en la que llevo a cabo operaciones con derecho a deducción de 110.000 euros y otras operaciones que no generar ese derecho por 90.000 euros.

Rápidamente vemos que el porcentaje de prorrata será de $110.000 / 200.000 = 55\%$

Ese porcentaje lo tengo que aplicar a todas las cuotas soportadas (gastos corrientes o bienes de inversión, me da igual) y determinar una deducción del 55% de esas cuotas.

Si esa adquisición la realizo en los tres primeros trimestres del ejercicio aplicaré ese porcentaje que después se ajustará a fin de año cuando se conozca de forma efectiva el importe de las operaciones del ejercicio que dan derecho a deducción y cuales no dan derecho al mismo.

Si esa adquisición la realizo en el último periodo del ejercicio aplicaré el porcentaje definitivo directamente.

Antes de ver un ejemplo quiero ser muy exhaustivo en la forma de calcular ese porcentaje. La mayoría de los opositores suelen buscar reducir al mínimo las expresiones para ahorrar tiempo y eso nos hace perder de vista la norma completa.

Si preguntáis a un compañero sobre ese porcentaje casi seguro que os dirá: *divide las operaciones sujetas y no exentas entre las totales*. Esa expresión no es correcta. Lo correcto es acudir al artículo 94 y decir:

Las efectuadas en el ámbito espacial de aplicación	Las operaciones realizadas fuera del territorio de aplicación del impuesto
Las entregas de bienes y prestaciones de servicios sujetas y no exentas .	que originarían el derecho a la deducción si se hubieran efectuado en el interior del mismo.
Las prestaciones de servicios cuyo valor esté incluido en la base imponible de las importaciones de bienes.	
Exportaciones y asimiladas y Entregas intracomunitarias de bienes	
Los servicios prestados por agencias de viajes que estén exentos.	

Esta magnitud es la que debe ir en el numerador de la prorrata. No podemos simplificar tanto. En el denominador irán todas las operaciones de la actividad.

Aun así, hay algunas operaciones que no podemos incluir en el cálculo, ni en el numerador, ni el denominador:

Magnitudes que no afectan a la prorrata
Operaciones realizadas desde establecimientos permanentes situados fuera del territorio de aplicación del Impuesto.
Las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido que hayan gravado directamente las operaciones a que se refiere el apartado anterior.
El importe de las entregas y exportaciones de los bienes de inversión que el sujeto pasivo haya utilizado en su actividad empresarial o profesional.
El importe de las operaciones inmobiliarias o financieras que no constituyan actividad empresarial o profesional habitual del sujeto pasivo.
Las operaciones no sujetas al impuesto según lo dispuesto en el artículo 7 de esta Ley.
Los autoconsumos de bienes producidos para ser utilizados como bienes de inversión

Ejemplo: La empresa X pretende deducir el importe que le corresponda de unas cuotas soportadas en la adquisición de bienes corrientes por 80.000 euros y de bienes de inversión por importe de 250.000 mediante la siguiente distribución temporal:

	1T	2T	3T	4T
Cuotas soportadas en bienes corrientes	22.000	12.000	18.000	28.000
Cuotas soportadas en bienes de inversión.		150.000		100.000
¿Qué porcentaje puedo deducir?	Provisional	Provisional	Provisional	Definitivo

¿Cuál es el porcentaje de prorrata provisional?

El definitivo del ejercicio anterior.

Sabemos que la empresa ha realizado las siguientes operaciones:

- 50.000 euros de ventas interiores en el TAI (Territorio de Aplicación del Impuesto)
- 23.000 euros de exportaciones definitivas
- 16.000 euros en entregas intracomunitarias.
- 41.000 euros en operaciones exentas del impuesto.

El porcentaje de prorrata definitivo en el año n-1 será de:

$$89.000 / 130.000 = 68,46 \rightarrow 69\%$$

	1T	2T	3T	4T
Cuotas soportadas en bienes corrientes	22.000	12.000	18.000	28.000
Cuotas soportadas en bienes de inversión.		150.000		100.000
¿Qué porcentaje puedo deducir?	69%	69%	69%	Definitivo
Cuota deducible (% sobre los dos tipos de cuota)	15.180	111.780	12.420	

Llega final de año y sabemos que durante el ejercicio N se han llevado a cabo las siguientes operaciones:

- 60.000 euros de ventas interiores en el TAI (Territorio de Aplicación del Impuesto)
- 21.000 euros de exportaciones definitivas
- 26.000 euros en entregas intracomunitarias.
- 37.000 euros en operaciones exentas del impuesto.

El porcentaje definitivo del año n será:

$$107.000 / 144.000 = 74,31 \rightarrow 75\%$$

	1T	2T	3T	4T
Cuotas soportadas en bienes corrientes	22.000	12.000	18.000	28.000
Cuotas soportadas en bienes de inversión.		150.000		100.000
¿Qué porcentaje puedo deducir?	69%	69%	69%	75%
Cuota deducible (% sobre los dos tipos de cuota)	15.180	111.780	12.420	96.000

¿Qué ocurre con lo que hemos deducido en los tres primeros trimestres?

Que hemos de regularizar las cantidades deducidas de forma provisional y si el porcentaje definitivo es superior al provisional se generará una mayor deducción y al revés, en caso contrario.

En este caso vemos que hemos deducido un 6% menos de lo que indica el porcentaje de prorrata definitivo por lo que tendremos que regularizar de la siguiente manera:

	1T	2T	3T	4T
Cuotas soportadas en bienes corrientes	22.000	12.000	18.000	28.000
Cuotas soportadas en bienes de inversión.		150.000		100.000
¿Qué porcentaje puedo deducir?	69%	69%	69%	75%
Cuota deducible (% sobre los dos tipos de cuota)	15.180	111.780	12.420	96.000
Deducción adicional (negativa si el porcentaje definitivo fuera inferior al provisional)	1.320	9.720	1.080	

En el cuarto trimestre debemos regularizar la suma de esos importes:

	1T	2T	3T	4T
Cuotas soportadas en bienes corrientes	22.000	12.000	18.000	28.000
Cuotas soportadas en bienes de inversión.		150.000		100.000
¿Qué porcentaje puedo deducir?	69%	69%	69%	75%
Cuota deducible (% sobre los dos tipos de cuota)	15.180	111.780	12.420	96.000
Deducción adicional (negativa si el porcentaje definitivo fuera inferior al provisional)				12.250

La prorrata especial

La prorrata especial es algo que preocupa a los opositores muchísimo y no tiene especial transcendencia. Simplemente tenemos que discriminar las cuotas de IVA que se afectan a las distintas actividades y en cada una de ellas se aplica la deducción según corresponda y en los gastos comunes se aplica el porcentaje de prorrata general.

BIENES DE INVERSIÓN

Otro tema que mezclamos con la prorrata es lo relacionado con los bienes de Inversión, pero además se suele mezclar en todas sus variantes. He llegado a escuchar mezclas rarísimas. Vamos a ponerlo todo en orden.

¿Qué es un bien de inversión?

A efectos del IVA (no de IRPF o Sociedades, que tiene un distinto concepto) se considerarán de inversión los bienes corporales, muebles, semovientes o inmuebles que, por su naturaleza y función, estén **normalmente destinados a ser utilizados por un período de tiempo superior a un año** como instrumentos de trabajo o medios de explotación.

Sin embargo, nos encontramos con una exclusión respecto a estos bienes de inversión, no se pueden calificar como bienes de inversión:

- Los accesorios y piezas de recambio adquiridos para la reparación de los bienes de inversión utilizados por el sujeto pasivo.
- Las ejecuciones de obra para la reparación de otros bienes de inversión.
- Los envases y embalajes, aunque sean susceptibles de reutilización.
- Las ropas utilizadas para el trabajo por los sujetos pasivos o el personal dependiente.
- Y la más importante, **cualquier otro bien cuyo valor de adquisición sea inferior a 3.005,06 euros.**

¿Qué tienen de especial los Bienes de Inversión?

Con los bienes de inversión hay que hacer dos cosas distintas:

- Sólo si **se aplica prorrata** en el momento de la compra hay que hacer un seguimiento durante un plazo conocido como periodo de regularización. Este procedimiento se conoce como Regularización de los bienes de inversión y se encuentra regulado en el artículo 107 de la Ley del IVA.
- Si se **trasmite** ese bien durante el periodo de regularización, tenemos que asegurarnos que la deducción fue correcta mediante el procedimiento del artículo 110 de la Ley del IVA. Ese procedimiento se conoce como Entrega de bienes de inversión.

Nada más. Si cuando lo compré no apliqué prorrata y aún tengo en mi poder el bien, no tengo que hacer nada.

Plazo de regularización

Vamos a tener que vigilar ambas situaciones durante el mismo tiempo: 4 años naturales a partir del siguiente al de la adquisición o 9 en caso de inmuebles, lo que nos da un periodo de 5 y 10 respectivamente.

Sin embargo, aunque compartan plazo son asuntos totalmente distintos.

REGULARIZACIÓN DE LOS BIENES DE INVERSIÓN

Vamos buscando que en cada ejercicio se aplique la parte proporcional correcta de cuota deducible siempre y cuando esta diferencia sea superior a 10 puntos entre el año a regularizar y SIEMPRE comparada con el año en que se soportó la repercusión.

¿Cómo lo hago?

El artículo 109 de la Ley de IVA nos indica que, **conocido el porcentaje de deducción definitivamente aplicable en cada uno de los años** (cosa que ocurre normalmente en el último periodo) en que deba tener lugar la regularización:

- 1.- Se determinará el importe de la deducción que procedería si la repercusión de las cuotas se hubiese soportado en el año que se considere.
- 2.- Dicho importe se restará del de la deducción efectuada en el año en que tuvo lugar la repercusión.
- 3.- La diferencia positiva o negativa se dividirá por cinco o, tratándose de terrenos o edificaciones, por diez, y el cociente resultante será la cuantía del ingreso o de la deducción complementarios a efectuar.

Vamos a ver un ejemplo:

	2020	2021	2022	2023	2024
Prorrata definitiva	64%	58%	53%	62%	75%
¿Debe regularizarse?		NO	SI	NO	SI
Cuota soportada	100.000				
Cuota deducible	64.000	---	53.000	---	75.000
Regularización			(53.000 – 64.000) /5		(53.000 – 64.000) /5

Como podemos ver, se regulariza en aquellos ejercicios en los que la comparación entre el porcentaje de prorrata definitiva del ejercicio y aquel en el que se soportó la repercusión sea superior a 10 puntos.

ENTREGA DE BIENES DE INVERSIÓN DURANTE EL PERIODO DE REGULARIZACIÓN

Lo primero que debemos tener en cuenta es que en este caso no hace falta que se trate de bienes sobre los que se aplica la prorrata.

Además, la aplicación de esta regularización dependerá de si la entrega del bien objeto de regularización está exenta o no.

- Si la entrega estuviere sujeta al impuesto y no exenta, se considerará que el bien de inversión se empleó exclusivamente en la realización de operaciones que originan el derecho a deducir **durante todo el año en que se realizó dicha entrega y en los restantes hasta la expiración del período de regularización**. Por tanto, en el año de la entrega la prorrata sería del 100%.

- Si la entrega resultare 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 que se realizó dicha entrega y en los restantes hasta la expiración del período de regularización. Por tanto, en el año de la entrega la prorrata sería del 0%.

El procedimiento por tanto será similar al que hemos utilizado antes:

Vemos un elemento por el que hemos soportado una cuota de 100.000 euros en 2020 que se transmite en 2022. Este elemento se transmite por 30.000 repercutiendo 6.300 euros de cuota, por lo que se trata de una operación sujeta y no exenta.

	2020	2021	2022	2023	2024
Prorrata definitiva	64%	58%	100%	100%	100%
Cuota deducible	64.000	---	100.000	100.000	100.000
Regularización			(100.000 – 64.000) / 5	(100.000 – 64.000) / 5	(100.000 – 64.000) / 5

De manera gráfica vemos como esa regularización será dividiendo por 5 (o 10 si son inmuebles) y multiplicando por el número de ejercicios que restan hasta acabar el periodo (incluyendo el ejercicio en el que se realiza la transmisión)

$$(100.000 - 64.000) / 5 \times 3 = 19.200$$

Veamos ahora el mismo elemento, pero que, en esta ocasión, se transmite mediante una operación exenta en 2022. Este elemento se transmite por 30.000 pero tributa por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales.

	2020	2021	2022	2023	2024
Prorrata definitiva	64%	58%	0%	0%	0%
Cuota deducible	64.000	---	0	0	0
Regularización			(0 – 64.000) / 5	(0 – 64.000) / 5	(0 – 64.000) / 5

De manera gráfica vemos como esa regularización será dividiendo por 5 (o 10 si son inmuebles) y multiplicando por el número de ejercicios que restan hasta acabar el periodo (incluyendo el ejercicio en el que se realiza la transmisión)

$$(0 - 64.000) / 5 \times 3 = - 38.400$$

Las entregas de coches durante el periodo de regularización

Para finalizar nos ocuparemos de un coche, porque es algo que habitualmente nos consultan en clase. Aquí no estamos hablando de regla de prorrata sino de una deducción del 100 % sobre la parte que se entiende afecta a la actividad que es del 50%.

Veámoslo con un ejemplo:

Una empresa adquiere un turismo por un importe de 25.000 euros, por el que soporta un 21% de IVA, es decir, 5.250 euros. Teniendo en cuenta que se considerará afecto a la actividad el 50% del vehículo deducirá en el ejercicio de adquisición el 100% de la parte afecta, es decir 2.625 euros.

Teniendo en cuenta que se ha deducido en la adquisición, por la parte afecta a la actividad, repercutirá IVA en la misma proporción, mientras que por la parte no afecta a la actividad no deberá repercutir nada ya que se trata de una operación no sujeta al IVA.

Espero que todo esto os sirva de ayuda.

