



Prorrata de IVA. Explicación y ejemplos prácticos

Artículo 102. Regla de prorrata.

La regla de prorrata será de aplicación cuando el sujeto pasivo, en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional, efectúe conjuntamente entregas de bienes o prestaciones de servicios que originen el derecho a la deducción y otras operaciones de análoga naturaleza que no habiliten para el ejercicio del citado derecho.

EXPLICACIÓN: Cuando realice operaciones exentas y otras no exentas, por ejemplo, una inmobiliaria que realiza arrendamientos de inmuebles destinados a vivienda (exento) e inmuebles como locales de oficinas, garajes, que no están exentos.

No obstante lo dispuesto en el apartado anterior, los sujetos pasivos podrán deducir íntegramente las cuotas soportadas en las adquisiciones o importaciones de bienes o en las prestaciones de servicios en la medida en que se destinen a la realización de los autoconsumos a que se refiere el artículo 9, número 1.º, letra c), que tengan por objeto bienes constitutivos de las existencias y de los autoconsumos comprendidos en la letra d) del mismo artículo y número de esta Ley.

Artículo 103. Clases de prorrata y criterios de aplicación.

La regla de prorrata tendrá dos modalidades de aplicación: **general y especial.**

La regla de prorrata general se aplicará cuando no se den las circunstancias indicadas en el apartado siguiente.

La regla de prorrata especial será aplicable en los siguientes supuestos:

- 1.º Cuando los sujetos pasivos opten por la aplicación de dicha regla en los plazos y forma que se determinen reglamentariamente.
- 2.º Cuando el montante total de las cuotas deducibles en un año natural por aplicación de la regla de prorrata general exceda en un 10 por ciento o más del que resultaría por aplicación de la regla de prorrata especial.

Explicación. Es decir, podemos aplicar la prorrata general o especial, no obstante, aplicaremos la prorrata especial con carácter obligatorio cuando, de acuerdo al apartado 2.2. *el montante total de las cuotas deducibles en un año natural por aplicación de la regla de prorrata general exceda en un 10 por ciento o más del que resultaría por aplicación de la regla de prorrata especial*

En un ejercicio en el que nos indique que la prorrata aplicable es la general tendremos que calcular a su vez para comprobar que no exceden del 10% de la prorrata especial.

Por lo tanto, si el enunciado indica, aplica la prorrata general.

1º Calculamos prorrata general.

2º Calculamos la prorrata especial.

3º Comprobaremos que el resultado de la prorrata general no excede del 10% de la prorrata especial. Si excediera, aplicaríamos la especial.

Artículo 104. La prorrata general.

En los casos de aplicación de la regla de prorrata general, sólo será deducible el impuesto soportado en cada período de liquidación en el porcentaje que resulte de lo dispuesto en el apartado dos siguiente.



@Opositor_ahp

Para la aplicación de lo dispuesto en el párrafo anterior no se computarán en el impuesto soportado las cuotas que no sean deducibles en virtud de lo dispuesto en los artículos 95 y 96 de esta Ley.

El porcentaje de deducción a que se refiere el apartado anterior se determinará multiplicando por 100 el resultante de una fracción en la que figuren:

1.º **En el numerador**, el importe **total**, determinado para cada año natural, de las **entregas** de bienes y prestaciones de servicios que **originen el derecho a la deducción**, realizadas por el sujeto pasivo en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional o, en su caso, en el sector diferenciado que corresponda.

Numerador: Importe que origina derecho a deducción (no exentas y exportaciones)

2.º **En el denominador**, el importe total, determinado para el mismo período de tiempo, de las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas por el sujeto pasivo en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional o, en su caso, en el sector diferenciado que corresponda, **incluidas aquellas que no originen el derecho a deducir**.

Denominador: Importe total de las ventas (Exentas y no exentas).

Explicación. Aplicando, lo descrito, imaginemos que tenemos una empresa, que factura 1.000 euros en arrendamientos inmuebles alquiler vivienda (exenta) y 1.500 de alquiler locales, garajes, etc.

El cálculo de la prorrata será: (Importe operaciones que da derecho a deducir/ Importe total de operaciones): $(1.500/2.500) = 0,6 \times 100$: 60% Sería el porcentaje de prorrata.

Formula: $(\text{importe ventas no exentas} / (\text{Importe ventas no exentas} + \text{ventas exentas})) \times 100$

La prorrata de deducción resultante de la aplicación de los criterios anteriores se redondeará en la unidad superior.

Imaginemos, que el resultado de la división anterior hubiera dado, 59,10, según lo indicado, tendríamos que redondear al superior, es decir, sería 60%.

En las operaciones de cesión de divisas, billetes de banco y monedas que sean medios legales de pago, exentas del impuesto, el importe a computar en el denominador será el de la contraprestación de la reventa de dichos medios de pago, incrementado, en su caso, en el de las comisiones percibidas y minorado en el precio de adquisición de las mismas o, si éste no pudiera determinarse, en el precio de otras divisas, billetes o monedas de la misma naturaleza adquiridas en igual fecha.

En las operaciones de cesión de pagarés y valores no integrados en la cartera de las entidades financieras, el importe a computar en el denominador será el de la contraprestación de la reventa de dichos efectos incrementado, en su caso, en el de los intereses y comisiones exigibles y minorado en el precio de adquisición de los mismos.

Tratándose de valores integrados en la cartera de las entidades financieras deberán computarse en el denominador de la prorrata los intereses exigibles durante el período de tiempo que corresponda y, en los casos de transmisión de los referidos valores, las plusvalías obtenidas.

La prorrata de deducción resultante de la aplicación de los criterios anteriores se redondeará en la unidad superior.

Para la determinación del porcentaje de deducción **no se computarán** en ninguno de los términos de la relación:

1.º Las operaciones realizadas desde establecimientos permanentes situados fuera del territorio de aplicación del Impuesto.



@Opositor_ahp

2.º Las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido que hayan gravado directamente las operaciones a que se refiere el apartado anterior.

3.º El importe de las entregas y exportaciones de los bienes de inversión que el sujeto pasivo haya utilizado en su actividad empresarial o profesional.

4.º El importe de las operaciones inmobiliarias o financieras que no constituyan actividad empresarial o profesional habitual del sujeto pasivo.

En todo caso se reputará actividad empresarial o profesional habitual del sujeto pasivo la de arrendamiento.

Tendrán la consideración de operaciones financieras a estos efectos las descritas en el artículo 20, apartado uno, número 18.º de esta Ley, incluidas las que no gocen de exención.

5.º Las operaciones no sujetas al impuesto según lo dispuesto en el artículo 7 de esta Ley.

6.º Las operaciones a que se refiere el artículo 9, número 1.º, letra d) de esta Ley.

A los efectos del cálculo de la prorrata, se entenderá por importe total de las operaciones la suma de las contraprestaciones correspondientes a las mismas, determinadas según lo establecido en los artículos 78 y 79 de esta Ley, incluso respecto de las operaciones exentas o no sujetas al impuesto.

A efectos de lo dispuesto en el párrafo anterior, en aquellas operaciones en las que la contraprestación fuese inferior a la base imponible del Impuesto sobre el Valor Añadido deberá computarse el importe de esta última en lugar de aquélla.

Tratándose de entregas con destino a otros Estados miembros o de exportaciones definitivas, en defecto de contraprestación se tomará como importe de la operación el valor de mercado en el interior del territorio de aplicación del impuesto de los productos entregados o exportados.

En las ejecuciones de obras y prestaciones de servicios realizadas fuera del territorio de aplicación del impuesto se tomará como importe de la operación el resultante de multiplicar la total contraprestación por el coeficiente obtenido de dividir la parte de coste soportada en territorio de aplicación del impuesto por el coste total de la operación.

A efectos de lo dispuesto en el párrafo anterior, no se computarán los gastos de personal dependiente de la empresa.

Para efectuar la imputación temporal serán de aplicación, respecto de la totalidad de operaciones incluidas en los apartados anteriores, las normas sobre el devengo del impuesto establecidas en el Título IV de esta Ley.

No obstante, las exportaciones exentas del impuesto en virtud de lo establecido en el artículo 21 de esta Ley y las demás exportaciones definitivas de bienes se entenderán realizadas, a estos efectos, en el momento en que sea admitida por la Aduana la correspondiente solicitud de salida.

Artículo 105. Procedimiento de la prorrata general.

Salvo lo dispuesto en los apartados dos y tres de este artículo, el porcentaje de deducción provisionalmente aplicable cada año natural será el fijado como definitivo para el año precedente.

Explicación. Para el cálculo de los 3 primeros trimestres utilizaremos como porcentaje provisional, el definitivo del año anterior, hasta que cerremos el 4º trimestre en el que regularizaremos. Por ejemplo, estamos calculando el año 2020, pues usaremos como porcentaje provisional el definitivo del ejercicio 2019 para el cálculo de los 3 primeros trimestres.



@Opositor_ahp

Podrá solicitarse la aplicación de un porcentaje provisional distinto del establecido en el apartado anterior cuando se produzcan circunstancias susceptibles de alterarlo significativamente.

En los supuestos de inicio de actividades empresariales o profesionales, y en los de inicio de actividades que vayan a constituir un sector diferenciado respecto de las que se viniesen desarrollando con anterioridad, el porcentaje provisional de deducción aplicable durante el año en que se comience la realización de las entregas de bienes y prestaciones de servicios correspondientes a la actividad de que se trate será el que se hubiese determinado según lo previsto en el apartado dos del artículo 111 de esta Ley.

En los casos en que no se hubiese determinado un porcentaje provisional de deducción según lo dispuesto en el apartado dos del artículo 111 de esta Ley, el porcentaje provisional a que se refiere el párrafo anterior se fijará de forma análoga a lo previsto en dicho precepto.

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

Explicación. En el cuarto trimestre, con los datos del ejercicio finalizado, calcularemos el porcentaje definitivo que aplicaremos al 4º trimestre y regularizaremos los tres anteriores.

¿Cómo lo haremos?

Imaginemos que el porcentaje en el ejercicio 2019 era de 54% y que este año 2020 es de 60%.

Pues bien:

REGULARIZACIÓN TRIMESTRES 1 A 3 DE 2020: IVA SOPORTADO X 0,60 – IVA SOPORTADO X 0,54: IMPORTE REGULARIZADO.

En los supuestos de interrupción durante uno o más años naturales de la actividad empresarial o profesional o, en su caso, de un sector diferenciado de la misma, el porcentaje de deducción definitivamente aplicable durante cada uno de los mencionados años será el que globalmente corresponda al conjunto de los tres últimos años naturales en que se hubiesen realizado operaciones.

El porcentaje de deducción, determinado con arreglo a lo dispuesto en los apartados anteriores de este artículo, se aplicará a la suma de las cuotas soportadas por el sujeto pasivo durante el año natural correspondiente, excluidas las que no sean deducibles en virtud de lo establecido en los artículos 95 y 96 de esta Ley.

Artículo 106. La prorrata especial.

El ejercicio del derecho a deducir en la prorrata especial se ajustará a las siguientes reglas:

1.^a Las cuotas impositivas soportadas en la adquisición o importación de bienes o servicios utilizados exclusivamente en la realización de **operaciones que originen el derecho a la deducción podrán deducirse íntegramente.**

2.^a Las cuotas impositivas soportadas en la adquisición o importación de bienes o servicios utilizados exclusivamente en la realización de operaciones que no originen el derecho a deducir **no podrán ser objeto de deducción.**

3.^a Las cuotas impositivas soportadas en la adquisición o importación de bienes o servicios utilizados sólo en parte en la realización de operaciones que originen el derecho a la deducción **podrán ser deducidas en la proporción** resultante de aplicar al importe global de las mismas el porcentaje a que se refiere el artículo 104, apartados Dos y siguientes.



@Opositor_ahp

La aplicación de dicho porcentaje se ajustará a las normas de procedimiento establecidas en el artículo 105 de esta Ley.

Explicación. Tendremos 3 tipos:

- IVA OPERACIONES QUE DA DERECHO A DEDUCIR: DEDUCIMOS EL 100%
- IVA OPERACIONES NO DAN DERECHO: NO DEDUCIMOS NADA
- IVA DE OPERACIONES CON AMBOS TIPOS "GASTOS COMUNES": APLICAMOS PRORRATA GENERAL.

En ningún caso podrán ser objeto de deducción las cuotas no deducibles en virtud de lo dispuesto en los artículos 95 y 96 de esta Ley.

1. Prorrata general

Una empresa se dedica al alquiler de viviendas y locales de negocios.

Las operaciones realizadas en el año "2022" han sido las siguientes:

- Alquiler de viviendas: 10.000 euros
- Alquiler de locales de negocio: 36.000 euros

Las operaciones realizadas durante el año "2023" han sido las siguientes:

- Alquiler de viviendas: 28.000 euros
- Alquiler de locales: 32.000 euros

El IVA soportado en "2023" por los gastos utilizados en los inmuebles (tanto viviendas como locales) ha sido de 2.600 euros en los tres primeros trimestres y de 620 euros en el cuarto trimestre. El alquiler de viviendas es una operación exenta sin derecho a deducción, mientras que el alquiler de locales es una operación sujeta y no exenta con derecho a deducción.

El alquiler de viviendas y locales constituye un solo sector al tener un mismo grupo en la CNAE, siendo aplicable la regla de prorrata general (salvo que fuera aplicable la especial).

Determine:

1º. Porcentaje de prorrata provisional del ejercicio 2023.

2º IVA deducible de los tres primeros trimestres.

3º Porcentaje de prorrata definitivo del ejercicio 2023.

3º IVA deducible de IVA del 4º trimestre y regularización trimestres anteriores.

Solución

1. Se calcula el porcentaje provisional de prorrata del año "2023" en función de las operaciones realizadas en "2022":



@Opositor_ahp

Porcentaje de prorrata = $(\text{Operaciones con derecho a deducción} \div \text{Total de operaciones}) \times 100$
= $\{\text{Alquiler locales (36.000)} \div [\text{Alquiler locales (36.000)} + \text{Alquiler viviendas (10.000)}] \times 100\} =$
 $(36.000 \div 46.000) \times 100 = 78,261\%$

El porcentaje aplicable se redondea por exceso y será el 79%.

2. Aplicación del porcentaje al IVA soportado para obtener el IVA soportado que se habrá deducido en las autoliquidaciones correspondientes a los tres primeros trimestres: $2.600 \times 79\% = 2.054$ euros.
3. En el cuarto trimestre se calcula el porcentaje de deducción definitivo en el año "2023".

Porcentaje de prorrata = $\{\text{Alquiler locales (32.000)} \div [\text{Alquiler locales (32.000)} + \text{Alquiler viviendas (28.000)}] \times 100\} =$
 $(32.000 \div 60.000) \times 100 = 53,333\%$

Se redondea por exceso al 54%.

4. Aplicación del porcentaje al IVA soportado para obtener el IVA soportado deducible correspondiente al cuarto trimestre: $620 \times 54\% = 334,80$ euros.
5. Regularización de deducciones de los trimestres anteriores:
 - Deducción efectuada: $2.600 \times 79\% = 2.054$
 - Deducción correcta: $2.600 \times 54\% = 1.404$
 - Exceso de deducción: 650
6. Deducción aplicable al 4T = $334,80 - 650 = - 315,20$ euros de menor deducción o ingreso.

@Opositor_ahp



@Opositor_ahp

2. Prorrata especial

En una actividad de alquiler de locales y viviendas se ha optado por aplicar la prorrata especial. Las actividades realizadas en el año “2023” han sido:

- Alquiler de viviendas: 30.000 euros
- Alquiler de locales: 55.000 euros

El IVA soportado durante “2023” tiene el siguiente desglose:

- IVA soportado en alquiler locales: 8.000 euros
- IVA soportado en servicios de uso común en ambas actividades: 2.000 euros.

Determine el IVA soportado deducible del ejercicio 2023.

Solución

- En operaciones sin derecho a deducción: 0 euros
- En operaciones con derecho a deducción: 8.000 euros
- Cuotas deducibles por servicios de uso simultáneo en ambas actividades:

$$[55.000 \div (30.000 + 55.000)] \times 100 = 64,706\%$$

Se redondea en exceso = 65%

$$2.000 \times 65\% = 1.300 \text{ euros}$$

Total IVA soportado deducible: 9.300 euros

@Opositor_ahp