

LA PRORRATA ESPECIAL EN EL IVA

En un trabajo anterior, analizamos las implicaciones de la regla de prorrata en el IVA. En dicho trabajo, veíamos que la prorrata es un sistema específico que se aplica cuando, bajo el mismo NIF de contribuyente, recaen dos o más actividades, con diferente régimen de tratamiento en el IVA, de manera que una de esas actividades resulte sujeta, y la otra no.

Aunque pueda parecer algo poco habitual, no son pocos los ejemplos que se pueden dar, en la vida real, de esta coincidencia de regímenes distintos. Sirvan como ejemplo algunas casuísticas:

- Un despacho profesional de abogados, o economistas, que además de su actividad profesional de asesoramiento, consultoría, etc... (actividad sujeta a IVA), imparten docencia, formación y cursos (actividad exenta de IVA).
- Una empresa que se dedica a la explotación de propiedades inmobiliarias, y que alquila viviendas (actividad exenta de IVA) y locales comerciales, bajos y naves industriales (actividad sujeta a IVA).

El problema no viene de la mano del IVA DEVENGADO, por cuanto la actividad sujeta devengará su IVA, al tipo que le corresponda, mientras que la actividad exenta no devengará IVA alguno.

Sin embargo, lo que puede ocasionar problemas es el IVA DEDUCIBLE, es decir, el IVA SOPORTADO en las diferentes facturas de compras y gastos. Y esto es así porque, la Agencia Tributaria concluye que si no el 100% de la actividad genera IVA DEVENGADO, tampoco el 100% del IVA SOPORTADO por la actividad puede ser deducible. Y lo que se persigue con la regla de prorrata es llegar a deducir solo la parte de IVA SOPORTADO que corresponde a la actividad que sí genera IVA, es decir, a la actividad sujeta. La idea que se persigue es sencilla:

- La actividad que está sujeta, que sí genera IVA, si puede deducir IVA.
- La actividad que está exenta, y que no genera IVA, no puede deducir IVA.

Simplemente, pensemos que ambas actividades se ejercieran, pero no conjuntamente, bajo un mismo NIF, sino bajo NIF diferentes, la actividad sujeta devenga IVA y deduce el IVA SOPORTADO, mientras que la actividad exenta no devenga IVA, y tampoco deduce el IVA SOPORTADO en sus compras. Con la regla de prorrata, se persigue llegar a esta misma situación, pero cuando las actividades confluyen bajo un mismo NIF.

Como veíamos en el trabajo al que hemos hecho referencia anteriormente, en estos casos es de aplicación la regla de prorrata, con dos tipos específicos de prorrata, en función de la manera de determinar la parte de IVA SOPORTADO que va a resultar deducible:

- Prorrata general. La parte de IVA SOPORTADO que se va a deducir se estima a través del porcentaje que suponen las ventas de la actividad sujeta sobre el total de ventas de la actividad. Es decir, esta opción supone que vamos a poder deducir, del total de IVA SOPORTADO por la actividad, el mismo porcentaje que supongan las ventas de la actividad sujeta, sobre el total de ventas de la actividad. Si la actividad sujeta supone el 80% de la facturación total (por tanto, la actividad exenta supondrá el restante 20%), del total de IVA SOPORTADO por la actividad, sólo podremos deducir el 80%, quedando el restante 20% de IVA imputado a la actividad exenta, y por tanto, no pudiendo ser deducido. Como vemos, se trata de una aproximación o estimación a la situación real, por cuanto, esos porcentajes de comportamiento de las ventas, pueden no tener nada que ver con el comportamiento de las compras. Es decir, que un 80% de los ingresos proceda de la actividad sujeta, no implica necesariamente que el mismo 80% de los gastos sean generados por esa actividad. Si es más de ese 80%, la regla de prorrata nos estará perjudicando, y viceversa.
- Prorrata especial. Viene a solventar, en parte, el principal problema de la prorrata general, como es el estar trabajando con porcentajes de compras y gastos estimados, para un tipo y otro de actividad. En este caso, ya no se aplica ninguna estimación para deducir el IVA SOPORTADO en las compras y gastos, ya que se llevará el control individualizado de los ingresos y los gastos de cada actividad, y completamente separado del resto. Esto implica la llevanza de una contabilidad separada e independiente para la actividad sujeta, y otra la para la actividad exenta. De esta forma:
 - Actividad sujeta. Los ingresos de la actividad sujeta devengarán su correspondiente IVA REPERCUTIDO, el cual tendrá que ser ingresado en la Agencia Tributaria. Por su parte, los gastos de la actividad sujeta estarán sujetos a un IVA SOPORTADO, que podrá ser deducido de las liquidaciones de IVA. Las liquidaciones se harán, con respecto a esta actividad, como las de cualquier actividad en el régimen general de IVA. Los ingresos quedan contabilizados como BASE IMPONIBLE + IVA, al igual que los gastos. Las liquidaciones serán: IVA REPERCUTIDO – IVA SOPORTADO.

- Actividad exenta. Los ingresos de la actividad exenta no devengarán IVA, al tiempo que los gastos generados por la actividad exenta estarán soportando un IVA que no será deducible, y que por tanto, pasará a formar parte del valor de compra de cada bien o servicio. En este caso, no habrá que presentar liquidación de IVA, en relación a la actividad exenta.

En relación a la prorrata especial, el problema puede venir de la mano de aquellos casos en los que la línea de separación entre un gasto de la actividad sujeta y un gasto de la actividad exenta, no esté tan clara y nítida. Es decir, siempre hay una serie de compras y gastos comunes, que afectan a todas las actividades que se lleven a cabo bajo la misma estructura empresarial y que, de alguna manera, son soportadas y amparadas por la misma estructura empresarial. Pongamos por caso:

- Facturas de consumos generales (luz, agua, suministros, consumibles, etc...), que son consumidos indistintamente por ambas actividades (la sujeta y la exenta).
- Servicios de asesoría, consultoría, etc..., que son prestados para el total de la estructura, es decir, para ambas actividades, la sujeta y la exenta.

En estos casos, y para este tipo de compras y gastos, no nos queda más remedio que acudir a la fórmula de la prorrata general, para poder determinar qué parte del IVA SOPORTADO en este tipo de compras y gastos de bienes y servicios generales se puede deducir, y cual no se puede deducir.

Vamos a suponer un ejemplo de una empresa que se dedica a las instalación y mantenimiento de paneles fotovoltaicos, y además, como ha ido invirtiendo en viviendas para alquilar, también tiene otra línea de negocio de alquiler de viviendas.

Los principales datos de su cuenta de resultados son los siguientes:

CONCEPTO	BASE IMPONIBLE	IVA	TOTAL
VENTAS E INGRESOS	1.316.000,00 €	262.500,00 €	1.578.500,00 €
Paneles fotovoltaicos	1.000.000,00 €	210.000,00 €	1.210.000,00 €
Mantenimiento instalaciones	250.000,00 €	52.500,00 €	302.500,00 €
Alquiler de viviendas	66.000,00 €	- €	66.000,00 €
COMPRAS Y GASTOS	892.000,00 €	166.320,00 €	1.058.320,00 €
Paneles fotovoltaicos	500.000,00 €	105.000,00 €	605.000,00 €
Estructuras para instalación de paneles	200.000,00 €	42.000,00 €	242.000,00 €
Herrajes y materiales varios para instalación de paneles	50.000,00 €	10.500,00 €	60.500,00 €
Personal de montaje y mantenimiento	100.000,00 €	- €	100.000,00 €
Alquiler almacén para paneles, estructura y herrajes	30.000,00 €	6.300,00 €	36.300,00 €
Alquiler oficinas administrativas	5.000,00 €	1.050,00 €	6.050,00 €
Asesor empresa	2.500,00 €	525,00 €	3.025,00 €
Factura de luz almacén paneles, estructura y herrajes	2.000,00 €	420,00 €	2.420,00 €
Factura de luz oficinas, internet y teléfono	2.500,00 €	525,00 €	3.025,00 €
RESULTADO NETO	424.000,00 €	96.180,00 €	

LA PRORRATA ESPECIAL EN EL IVA

Como vemos en el ejemplo, la empresa desarrolla una actividad sujeta, que supone el 95% de su facturación, y otra actividad exenta, que supone el restante 5% de su facturación.

Respecto al capítulo de gastos, queda claro que las partidas de compras y gastos de paneles fotovoltaicos, estructuras para la instalación de paneles, herrajes para la instalación de paneles, personal de montaje y mantenimiento y el alquiler del almacén para paneles, estructura y herrajes, son gastos directamente imputables a la línea de facturación sujeta a IVA. Por lo tanto, al llevar contabilidades separadas, el 100% del IVA SOPORTADO en estas partidas será deducible, dado que estará directamente relacionado con la línea de instalación y mantenimiento de paneles fotovoltaicos.

Por su parte, para los gastos que son comunes, que son compartidos entre ambas líneas (alquiler de oficinas administrativas, asesor de la empresa, luz, internet y teléfono de las oficinas), tendremos que atenernos a la regla de la prorrata general, para poder determinar correctamente el porcentaje de IVA que va a resultar deducible. De esta forma, las cuentas de resultados y liquidaciones de IVA de cada actividad, serían las siguientes.

ACTIVIDAD SUJETA: Instalación y mantenimiento paneles fotovoltaicos				
CONCEPTO	BASE IMPONIBLE	IVA	TOTAL	OBSERVACIONES
VENTAS E INGRESOS	1.250.000,00 €	262.500,00 €	1.512.500,00 €	
Paneles fotovoltaicos	1.000.000,00 €	210.000,00 €	1.210.000,00 €	IVA DEVENGADO ACTIVIDAD
Mantenimiento instalaciones	250.000,00 €	52.500,00 €	302.500,00 €	IVA DEVENGADO ACTIVIDAD
COMPRAS Y GASTOS	892.000,00 €	166.215,00 €	1.058.215,00 €	
Paneles fotovoltaicos	500.000,00 €	105.000,00 €	605.000,00 €	IVA DEDUCIBLE AL 100% ACTIV.
Estructuras para instalación de paneles	200.000,00 €	42.000,00 €	242.000,00 €	IVA DEDUCIBLE AL 100% ACTIV.
Herrajes y materiales varios para instalación de paneles	50.000,00 €	10.500,00 €	60.500,00 €	IVA DEDUCIBLE AL 100% ACTIV.
Personal de montaje y mantenimiento	100.000,00 €	- €	100.000,00 €	NO SOPORTA IVA
Alquiler almacén para paneles, estructura y herrajes	30.000,00 €	6.300,00 €	36.300,00 €	IVA DEDUCIBLE AL 100% ACTIV.
Alquiler oficinas administrativas	5.000,00 €	997,50 €	5.997,50 €	IVA DEDUCIBLE AL 95% ACTIV.
Asesor empresa	2.500,00 €	498,75 €	2.998,75 €	IVA DEDUCIBLE AL 95% ACTIV.
Factura de luz almacén paneles, estructura y herrajes	2.000,00 €	420,00 €	2.420,00 €	IVA DEDUCIBLE AL 100% ACTIV.
Factura de luz oficinas, internet y teléfono	2.500,00 €	498,75 €	2.998,75 €	IVA DEDUCIBLE AL 95% ACTIV.
RESULTADO NETO	358.000,00 €	96.285,00 €		
IVA DEVENGADO		262.500,00 €		
IVA DEDUCIBLE		166.215,00 €		
IVA A LIQUIDAR		96.285,00 €		

ACTIVIDAD EXENTA: Alquiler de viviendas				
CONCEPTO	BASE IMPONIBLE	IVA	TOTAL	OBSERVACIONES
VENTAS E INGRESOS	66.000,00 €	- €	66.000,00 €	
Alquiler de viviendas	66.000,00 €	- €	66.000,00 €	LA ACTIVIDAD NO DEVENGA IVA
COMPRAS Y GASTOS	10.000,00 €	105,00 €	10.105,00 €	
Alquiler oficinas administrativas	5.000,00 €	52,50 €	5.052,50 €	IVA NO DEDUCIBLE AL 5% ACTIV.
Asesor empresa	2.500,00 €	26,25 €	2.526,25 €	IVA NO DEDUCIBLE AL 5% ACTIV.
Factura de luz oficinas, internet y teléfono	2.500,00 €	26,25 €	2.526,25 €	IVA NO DEDUCIBLE AL 5% ACTIV.
RESULTADO NETO			55.895,00 €	NO HAY LIQUIDACIONES DE IVA