

La aplicación obligatoria de la prorrata especial en el IVA

Las deducciones constituyen un elemento esencial en la mecánica del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA). La neutralidad de este impuesto tanto para los empresarios o profesionales que intervienen en las distintas fases de los procesos productivos se obtiene, permitiendo deducir las cuotas soportadas en la adquisición o importación de bienes o servicios.

La regla general de las deducciones se llevan a cabo mediante la **PRORRATA GENERAL**, esta modalidad se cuantifica de la siguiente manera: Aplicando un porcentaje (prorrata) al impuesto total **soportado por la adquisición de todos los bienes y servicios utilizados en la actividad o en un sector diferenciado de la misma**, sin tener en cuenta el destino o utilización efectiva de cada uno de los bienes y servicios. De esta manera, deducimos al contrario que en la prorrata especial, **sin tener en cuenta si se utilizan efectivamente en operaciones que originan el derecho a deducir o en otras que no lo originan. Este tipo de deducción tiene poca complejidad.** La deducción se determina globalmente en cada **período de liquidación**, mediante la aplicación al impuesto soportado del referido porcentaje: **IVA deducible = IVA soportado × P%.**

La simplicidad en la forma de realizar el cálculo de la prorrata general sobre la especial, es la ventaja más significativa y, la que ha llevado al legislador a configurarla **con carácter general o residual.**

Centrándonos ya en la temática del presente artículo, como excepción a la prorrata general, existe la posibilidad de aplicar la llamada **PRORRATA ESPECIAL** para el cálculo de las deducciones. La menor complejidad en el cálculo de la prorrata general es el factor determinante para determinar que la misma se configure como la modalidad de aplicación general. No obstante, la prorrata general es menos perfecta que la prorrata especial, ya que en algunas ocasiones puede suponer una deducción de las cuotas que reporte una ventaja o una desventaja para el empresario o profesional que las practica.

Esta excepción, se encuentra regulada en el **Artículo 106 Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido**, partiendo siempre de la deducción en la afectación real de cada bien o servicio adquirido, es decir:

- Las cuotas soportadas en bienes o servicios utilizados exclusivamente en operaciones con derecho a deducción (operaciones sujetas y no exentas o con exención plena) **se deducen íntegramente.**

- Las cuotas soportadas en bienes o servicios utilizados exclusivamente en operaciones sin derecho a deducción (operaciones exentas) **no pueden deducirse.**
- Las cuotas soportadas en bienes o servicios utilizados simultáneamente en operaciones con y sin derecho a deducción **se deducen en el porcentaje de la prorrata general:**

En resumen, esta modalidad excepcional de deducibilidad mediante la regla de la prorrata especial se caracteriza en perseguir la deducción exacta de las cuotas soportadas **según el uso que se dé a los bienes y servicios adquiridos.** Se trata de una modalidad mucho más compleja, ya que para una correcta aplicación exige conocer previamente y exactamente en qué tipo de operaciones se van a utilizar los bienes o servicios en los que se han soportado las cuotas.

Una vez explicado el concepto y características de la prorrata especial, vamos a centrarnos en sus SUPUESTOS, regulados ambos en el **Artículo 103 apartado DOS de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.**

El primer supuesto regulado en el **art. 28.1.1 RD 1624/1992, de 29 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido**, parte de la base de su **VOLUNTARIEDAD**, ya que es el sujeto pasivo el que debe optar por su aplicación, siempre respetando los plazos y forma previstos. En general, el plazo a seguir es en la última declaración-liquidación del Impuesto correspondiente a cada año natural, procediéndose en tal caso a la regularización de las deducciones practicadas durante el mismo. Sin embargo, en los casos de inicio de actividades, constituyan o no un sector diferenciado respecto de las que ya vinieran desarrollándose con anterioridad, **el plazo varía respecto del general**, ya que éste es hasta la finalización del plazo de presentación de la autoliquidación correspondiente al período en el que se produzca el comienzo en la realización habitual de las entregas de bienes o prestaciones de servicios propias de la actividad.

Una característica transcendental en la práctica de esta prorrata. Esta opción voluntaria del sujeto pasivo de aplicación de la prorrata especial surte efectos en tanto no sea revocada, con una validez mínima de tres años naturales. Por otro lado, la revocación podrá efectuarse en la última autoliquidación del año, ante el órgano competente de la AEAT y, procediéndose en



tal caso, a la regularización de las deducciones practicadas en el mismo.

El segundo supuesto de aplicación de la prorrata especial, parte por el contrario, del adjetivo de la **OBLIGATORIEDAD**. Este supuesto viene dado cuando por la aplicación de la prorrata general, el importe total de las cuotas deducibles en un año natural exceda en un 10% del que resultaría de aplicar la regla de la prorrata especial.

Cuando la aplicación de la prorrata general suponga un **notorio perjuicio para la Hacienda Pública, por exceder el importe de las cuotas deducibles por aplicación de la prorrata general el 10%** del que resultaría de la aplicación de la prorrata especial, se establece la aplicación obligatoria de esta última. De este modo el Sector Público limita el perjuicio, asumiéndolo sólo cuando no supera el 10%.

RESUMEN OBLIGATORIEDAD PRORRATA ESPECIAL: Cuotas deducibles por aplicación de prorrata general > 1,10 × Cuotas deducibles por aplicación de prorrata especial.

En relación a los **CRITERIOS JURISPRUDENCIALES** sobre la prorrata especial, podemos decir que desde finales del año 2013 se flexibiliza el requisito temporal para poderse llevar a cabo la aplicación de la regla de prorrata especial, al permitir la opción con carácter general, de solicitarla en la última declaración-liquidación del IVA correspondiente a cada año natural para su aplicación en ese año y los dos siguientes como mínimo. De esta manera destacamos:

- 1) La **regla de prorrata especial** solo cabe cuando se ha solicitado su aplicación o cuando procede legalmente. En los demás casos, la prorrata aplicable es la general (TSJ Asturias 3-6-00).
- 2) El hecho de no haber optado formalmente a la prorrata especial no impide su aplicación (TEAC 16-3-17).

- 3) La **presentación extemporánea** de solicitud de aplicación de la prorrata especial surte los efectos de la presentación en plazo, siempre que se reúnan los requisitos para la aplicación de la misma (TEAC 21-10-98 y 8-5-02). Sin embargo, de manera contradictoria, el TS 30-4-07, establece que en el año 1993 podía aplicarse la regla de prorrata especial aunque no se hubiera ejercitado la opción en el mes de noviembre del año anterior, pues en dicho año la entidad afectada no había iniciado la actividad.
- 4) Cuando es más beneficioso para el contribuyente, la Administración debe **aplicar de oficio la prorrata especial**, pese a que este no haya optado en plazo por dicha forma de cálculo del IVA deducible (TSJ Baleares 25-2-14).



RAFAEL VIÑALS

Abogado
GRA CONSULTORES
E-Consulting/Grupo ADADE



IÑAKI GÓMEZ

Departamento Jurídico
GRA CONSULTORES
E-Consulting/Grupo ADADE