

SEMINARIO

13/03/25

LA PRORRATA EN EL IGIC

Aspectos generales y principales problemáticas

Organiza:



pwc

ÍNDICE

1. Concepto
2. Clases de prorrata: General y Especial
3. La prorrata general
4. La prorrata especial
5. Sectores diferenciados de actividad
6. Supuestos prácticos

1. **CONCEPTO (Art. 35 LEY 20/1991)**

¿Cuándo se aplica?

Se aplica cuando el sujeto pasivo, en el ejercicio de su actividad profesional o empresarial, efectúa **conjuntamente** EB o PS que originen derecho a la deducción y otras operaciones de análoga naturaleza que no originen la deducción.

¿Qué determina?

Determina el porcentaje aplicable a las cuotas de IGIC soportado, que pueden ser deducibles.

2. Clases de prorrata: General y Especial

PRORRATA GENERAL

Art. 37 Ley 20/1991



PRORRATA ESPECIAL

Art. 39 Ley 20/1991

3. Prorrata general

Concretará el porcentaje de IGIC soportado deducible atendiendo a la proporción de ingresos correspondientes a las actividades que dan derecho o no a la deducción sin atender a la afectación de cada bien a cada actividad

Artículo 37.1 Ley 20/ 1991

La deducción se referirá **únicamente** a la parte del impuesto que corresponda al porcentaje que el montante de las operaciones que originan derecho a la deducción represente respecto del total de las realizadas por el sujeto pasivo en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional.

Operaciones que no originan derecho a la deducción:

1. Operaciones interiores exentas (Art. 50.UNO Ley 4/2012)
2. No sujetas (exclusivamente, relativas a entregas de bienes y servicios realizados sin contraprestación [salvo vinculación], las realizadas directamente por entes públicos y constitución de concesiones y autorizaciones administrativas).

Determinación del porcentaje

Artículo 37.2 Ley 20/1991

$$\frac{\text{Importe total de EB y PS que originen derecho a la deducción}}{\text{Importe total de EB y PS}} \times 100$$

* El porcentaje o prorrata de deducción resultante se redondeará en la **unidad superior**

Determinación del porcentaje

No se computa en ninguno de los términos de la fracción:

- Operaciones realizadas desde establecimientos fuera de las Islas Canarias, cuando los costes de dichas operaciones no sean soportados por establecimientos en el territorio de aplicación del impuesto.
- Cuotas de IGIC que hayan gravado directamente las operaciones referidas al numerador y denominador.
- El importe de las entregas de bienes de inversión que los SP hayan utilizado en su actividad empresarial o profesional.
- El importe de las operaciones inmobiliarias o financieras que no constituyan actividad empresarial típica del sujeto.
- Importaciones y adquisiciones de bienes o servicios

Procedimiento

- La prorrata de deducción provisionalmente aplicable cada año natural es la determinada en base a las operaciones del año precedente.
 - * Los sujetos pasivos que no puedan calcular dicha prorrata por no haber iniciado sus operaciones el año anterior o que no puedan aplicar la prorrata resultante de las operaciones del año precedente → Podrán practicar la deducción aplicando un **porcentaje provisional** aprobado por la **Consejería de Economía y Hacienda**.
- En la última liquidación del impuesto correspondiente a cada año natural → **se calculará** la prorrata de deducción definitiva en función de las operaciones realizadas en dicho período, regularizando las deducciones provisionales.

Ejemplo

Sujeto pasivo, cuyas operaciones se concretan en:

- ❑ **Arrendamiento de varios locales comerciales** → operaciones sujetas y no exentas. Originan derecho a la deducción.
- ❑ **Arrendamiento de viviendas** → Operaciones sujetas y exentas (art. 50.UNO.23º Ley 4/2012). No originan derecho a la deducción.

Importe total percibido por los alquileres:

- Locales comerciales: 44.000 euros
- Viviendas: 20.000 euros

Ejemplo

Prorrata general: $\frac{44.000}{44.000 + 20.000} \times 100 = 68,75 \% \rightarrow 69\%$

Total de operaciones que dan derecho a la deducción

Se redondea a la unidad superior

El IGIC soportado será deducible en un 69%

Total de operaciones (incluidas las que no originan derecho a la deducción)

4. Prorrata Especial

El ejercicio del derecho a deducir se ajusta a las siguientes reglas:

1. Las cuotas impositivas soportadas en la adquisición o importación de bienes o servicios utilizados exclusivamente en la realización de operaciones que **originen derecho a la deducción** ➡ **pueden deducirse íntegramente.**
2. 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. Las cuotas impositivas soportadas en la adquisición o importación de bienes o servicios utilizados **solo en parte** ➡ **podrán ser deducidas en la proporción resultante de aplicar al importe global de las mismas el porcentaje de la prorrata general.**

4. Prorrata Especial

OPCIONAL

El sujeto pasivo podrá optar por la prorrata especial mediante escrito presentado ante la Administración tributaria en los plazos y la forma que se determine reglamentariamente (Decreto 268/2011, de 4 de agosto, por el que se aprueba el Reglamento de Gestión de los tributos derivados del Régimen Económico y Fiscal de Canarias)

OBLIGATORIO

- Cuando realice simultáneamente actividades económicas distintas por razón de su objeto. (Grupos diferentes en CNAE).
- Cuando la aplicación de la prorrata general se deriven distorsiones importantes en orden a la aplicación del impuesto.

* Cuando el montante total de las cuotas deducibles en un año natural por aplicación de la regla de prorrata general excede en un 10% o más del que resultaría por aplicación de la regla de prorrata especial.

Ejemplo

Sujeto pasivo, cuyas operaciones se concretan en:

- ❑ **Arrendamiento de varios locales comerciales** → operaciones sujetas y no exentas. Originan derecho a la deducción.
- ❑ **Arrendamiento de viviendas** → Operaciones sujetas y exentas (art. 50.UNO.23º Ley 4/2012). No originan derecho a la deducción.

Importe total percibido por los alquileres:

- Locales comerciales: 44.000 euros
- Viviendas: 20.000 euros

Ejemplo

IGIC soportado en la adquisición o importación de bienes o servicios utilizados exclusivamente en **arrendamiento de locales**: deducibles en su totalidad

100%

IGIC soportado en la adquisición o importación de bienes o servicios utilizados exclusivamente en **arrendamiento de viviendas**: no deducibles en ninguna proporción.

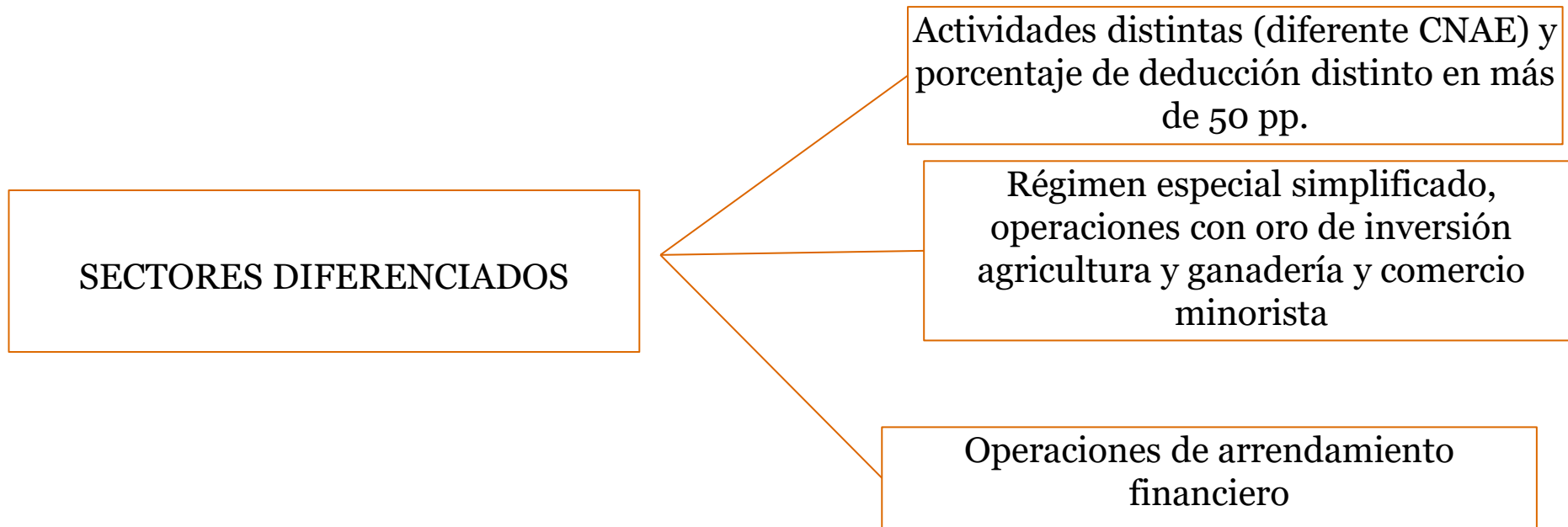
0%

IGIC soportado en la adquisición o importación de bienes o servicios utilizados en común para **ambas operaciones**: en función del % de la prorrata general.

69%

Sectores diferenciados de actividad

Se constituye como otro régimen de deducción. Los sujetos pasivos que realicen actividades económicas en sectores diferenciados deben aplicar el régimen de deducciones con independencia respecto de cada una de ellas.



Supuesto práctico

Un sujeto pasivo realiza las siguientes actividades:

Promoción de edificaciones (CNAE 833.2) → Operaciones sujetas y no exentas. Régimen de deducción del 100%

Explotación de máquinas recreativas tipo B (CNAE 969.4) → Operaciones sujetas exentas. Régimen de deducción del 0%

Comercio al por menor de material eléctrico (CNAE 615.3) → Régimen especial comerciante minorista

Arrendamiento de locales de negocio (CNAE 861.2) → Régimen especial comerciante minorista

Arrendamiento de locales de negocio (CNAE 861.1) → Régimen especial comerciante minorista

Supuesto práctico 1

Se plantean las siguientes cuestiones a las que se debe dar respuesta razonada y fundamentar jurídicamente:

1. La sociedad X S.A se dedica a las siguientes actividades: arrendamientos de inmuebles (CNAE 682) y Servicios de seguros (CNAE 651).

Durante el ejercicio 2022 ha realizado las siguientes operaciones, que coinciden con las del año anterior:

Ingresos por arrendamiento de locales 700.000,00
Ingresos por arrendamiento de viviendas400.000,00
Ingresos por actividad de seguros..... 200.000,00

Las cuotas de IGIC soportado han sido las siguientes:

Relacionadas con los locales..... 70.000,00
Relacionadas con las viviendas..... 20.000,00
Relacionadas con la actividad de seguros 30.000,00
Relacionadas con todas las actividades 5.000,00

Efectuar la liquidación del periodo.

Supuesto práctico 1

Efectuar la liquidación del periodo.

De acuerdo con lo previsto en el artículo 34 de la Ley 20/1991, se aprecian dos sectores diferenciados de actividad. Uno, el de arrendamiento de bienes inmuebles y, el otro, actividad de seguros. Se cumplen los dos requisitos exigidos: son actividades distintas, ya que tienen grupo diferente en la CNAE y, además, existen más de 50 puntos de diferencia entre sus porcentajes de deducción, calculados conforme a lo previsto en el artículo 37 de la Ley 20/1991.

Este porcentaje de deducción se determina multiplicando por 100 el resultante de una fracción en la que el numerador recogerá el total de operaciones con derecho a la deducción y en el denominador el total de operaciones realizadas en el período.

Supuesto práctico 1

Efectuar la liquidación del periodo.

De acuerdo con lo previsto en el artículo 34 de la Ley 20/1991, se aprecian dos sectores diferenciados de actividad. Uno, el de arrendamiento de bienes inmuebles y, el otro, actividad de seguros. Se cumplen los dos requisitos exigidos: son actividades distintas, ya que tienen grupo diferente en la CNAE y, además, existen más de 50 puntos de diferencia entre sus porcentajes de deducción, calculados conforme a lo previsto en el artículo 37 de la Ley 20/1991.

Este porcentaje de deducción se determina multiplicando por 100 el resultante de una fracción en la que el numerador recogerá el total de operaciones con derecho a la deducción y en el denominador el total de operaciones realizadas en el período.

Supuesto práctico 1

En relación a la actividad de arrendamientos se distinguen operaciones sujetas (arrendamientos de locales) y operaciones sujetas y exentas (arrendamiento de viviendas) que no dan derecho a la deducción. El porcentaje de deducción en la actividad arrendamiento de inmuebles es del 64 por ciento ($700.000,00/1.100.000,00=0,636$).

El porcentaje de deducción en la actividad de seguros es del 0,00 por ciento, dado que se trata de una actividad sujeta y exenta del IGIC de conformidad con lo dispuesto en el artículo 50,1,16 de la Ley 4/2012, que no origina derecho a deducción en las cuotas soportadas.

Para la determinación de las cuotas deducibles relacionadas con todas las actividades que ejerce la sociedad X S.A, tenemos que calcular también la prorrata general regulada en el citado artículo 37 de la Ley 20/1991. El porcentaje de deducción a aplicar a las cuotas soportadas en todas las actividades es del 54 por ciento ($700.000,00/1.300.000,00=0,538$).

Supuesto práctico 1

En relación a la actividad de arrendamientos se distinguen operaciones sujetas (arrendamientos de locales) y operaciones sujetas y exentas (arrendamiento de viviendas) que no dan derecho a la deducción. El porcentaje de deducción en la actividad arrendamiento de inmuebles es del 64 por ciento ($700.000,00/1.100.000,00=0,636$).

El porcentaje de deducción en la actividad de seguros es del 0,00 por ciento, dado que se trata de una actividad sujeta y exenta del IGIC de conformidad con lo dispuesto en el artículo 50,1,16 de la Ley 4/2012, que no origina derecho a deducción en las cuotas soportadas.

Para la determinación de las cuotas deducibles relacionadas con todas las actividades que ejerce la sociedad X S.A, tenemos que calcular también la prorrata general regulada en el citado artículo 37 de la Ley 20/1991. El porcentaje de deducción a aplicar a las cuotas soportadas en todas las actividades es del 54 por ciento ($700.000,00/1.300.000,00=0,538$).

Supuesto práctico 1

La liquidación del período es la siguiente:

Base imponible 700.000,00

Tipo impositivo 7%

IGIC devengado 49.000,00

Cuotas deducibles:

Arrendamiento: $(70.000,00 + 20.000,00) \times 64\% = 57.600,00$ euros

Seguros: 0,00 euros

Cuotas comunes: $5.000,00 \times 54\% = 2.700,00$ euros

Total cuota deducible: 60.300,00 euros

Resultado de la liquidación: 11.300,00 a compensar o a devolver,

En nuestro supuesto no puede aplicarse la prorrata especial puesto que el montante total de las cuotas deducibles por aplicación de la prorrata general no excede en un 10 por ciento o más de aquélla.

Supuesto práctico 2

Un empresario ha desarrollado durante el ejercicio 2022 las siguientes actividades sujetas al IGIC:

- **Comercio al por menor de productos de tabaco. Todas sus ventas han sido a particulares 800.000 € CNAE 47.2.**
- **Comercio al por mayor de muebles de oficina. Todas sus ventas han sido para empresarios o profesionales 200.000 € CNAE 46.6.**
- **Actividad de alquiler de locales 40.000 €, CNAE 68.2.**
- **Actividad de alquiler de viviendas 60.000 €, CNAE 68.2.**
- **Mantenimiento de motocicletas 50.000 €, CNAE 45.2.**

Se pide: Determine los sectores diferenciados de actividad para el ejercicio 2023

Supuesto práctico 2

El artículo 34.2.a`) de la Ley 20/1991 establece que se considerarán sectores diferenciados de la actividad empresarial o profesional aquellos en los que las actividades económicas realizadas y los regímenes de deducción aplicables sean distintos, entendiéndose por:

- Actividades económicas distintas: aquellas que tengan asignados grupos diferentes en la Clasificación Nacional de Actividades Económicas (CNAE).
- Regímenes de deducción distinto: si los porcentajes de deducción, determinados con arreglo a lo dispuesto en el artículo 37 de la Ley 20/1991, aplicables en la actividad o actividades distintas de la principal, difiriesen en más de 50 puntos porcentuales del correspondiente a la citada actividad principal.
- Actividad principal: la de mayor volumen de operaciones durante el año inmediato anterior,

Supuesto práctico 2

No obstante, conforme con la letra b) del citado artículo 34.2, existen una serie de actividades que se consideran *per se* sector diferenciado, entre las cuales se encuentran las actividades comerciales por las que el empresario o profesional disponga de la consideración de comerciante minorista de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 50.Tres de la Ley 4/2012. Este último precepto dispone que se consideran comerciantes minoristas los sujetos pasivos en los que concurren las siguientes condiciones:

- Que realicen con habitualidad ventas de bienes muebles o semovientes sin haber sido objeto, por el propio sujeto pasivo o por medio de un tercero, a proceso alguno de fabricación, elaboración o manufactura en Canarias.
- Que la suma de las contraprestaciones de las entregas de bienes en el desarrollo de una actividad comercial a particulares en el año natural anterior no supere el 70 por ciento del volumen de las contraprestaciones de todas sus ventas en el desarrollo de su actividad comercial.

Supuesto práctico 2

Si se ejercen actividades comerciales, como es el supuesto planteado, en la suma de las contraprestaciones se computan todas las entregas que realice el sujeto pasivo en el desarrollo de tales actividades, con independencia de que se comercialicen bienes de distintas naturalezas, con independencia de que se entreguen en distintos establecimientos y de que se trate de actividades comerciales acogidas a distintos epígrafes del Impuesto sobre Actividades Económicas. Teniendo en cuenta todo esto, no es posible que el empresario por la actividad comercial de venta de tabaco tenga en el año 2023 la condición de comerciante minorista, y simultáneamente no disponga de dicha condición respecto a la actividad comercial de venta de muebles de oficina.

Supuesto práctico 2

Por tanto, debemos determinar una fracción donde en el numerador se computan las contraprestaciones de las entregas a particulares, y en el denominador

Supuesto práctico 2

el total de las contraprestaciones de las entregas derivadas de la actividad comercial:

$$[800.000 / (800.000 + 200.000)] \times 100 = 80 \text{ por ciento}$$

El empresario es comerciante minorista, por lo que la actividad comercial constituye un sector diferenciado

Veamos el resto de las actividades. Dado que las actividades de arrendamientos y la actividad de mantenimiento de bicicletas tienen asignados grupos distintos de la CNAE, constituyen actividades distintas. Habrá de calcularse el porcentaje de deducción de cada una de las actividades distintas para determinar si son actividades diferenciadas:

Actividad de mantenimiento de bicicletas:

Puesto que todos los servicios de mantenimiento de bicicletas están sujetos y no exentos, el porcentaje de deducción atribuible a esta actividad distinta es el 100 por ciento.

Actividad de alquiler de viviendas y locales:

El arrendamiento de viviendas exento del IGIC (artículo 50.Uno.23º de la Ley 4/2012), constituyendo una exención limitada que no permite la deducción de las cuotas del IGIC soportadas en la adquisición o importación de bienes o servicios que ese utilicen en esta actividad de arrendamiento.

Supuesto práctico 2

Por su parte, el arrendamiento de locales se encuentra sujeta y no exenta al IGIC, por lo que se trata de operaciones que dan derecho a la deducción.

El porcentaje de deducción de esta actividad distinta, conforme al artículo 37 de la Ley 20/1991, es el siguiente:

$$[40.000 / (40.000 + 60.000)] \times 100 = 40 \text{ por ciento}$$

Dado que entre los porcentajes de deducción de la actividad de mantenimiento de bicicletas (100 por ciento) y la actividad de arrendamiento (40 por ciento), existe una diferencia de más de 50 puntos porcentuales, nos encontramos ante sectores diferenciados de la actividad.

En definitiva, el empresario desarrolla actividades económicas que constituyen tres sectores diferenciados de la actividad:

- La actividad comercial, por la que tiene la condición de comerciante minorista.
- La actividad de mantenimiento de bicicletas.
- La actividad de arrendamiento de inmuebles.