

BUSCADOR**Resultados**

**SECRETARÍA DE ESTADO DE HACIENDA
DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS
Consultas Vinculantes**

Documento seleccionado

Nº de consulta	V3658-20
Órgano	SG de Impuestos sobre las Personas Jurídicas
Fecha salida	29/12/2020
Normativa	LIS Ley 27/2014 arts. 5-1, 9-3 a), 110, 111 LIVA Ley 37/1992 arts. 4.Uno, 5, 20.Uno.19º, 20.Tres, 93.Cuatro, 94.Uno, 102.Uno, 104, 106.Uno, 164.Uno
Descripción de hechos	<p>La entidad consultante es un club deportivo que ha obtenido los siguientes tipos de ingresos: subvenciones, cuotas de afiliados, contratos de patrocinio, contratos de colaboración, venta de entradas, venta de lotería con recargo y premio de lotería.</p> <p>Asimismo, ha tenido los gastos normales para el funcionamiento de la entidad: compra de vestuario y material deportivo, desplazamientos en autocar para disfrutar de los partidos, gastos federativos, primas de seguros, suministros y mantenimiento de las instalaciones y gestoría.</p>
Cuestión planteada	Si los distintos tipos de ingresos de la entidad consultante estarían sujetos y, en su caso, exentos a efectos del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre el Valor Añadido. Si los gastos en los que incurre la entidad consultante serían deducibles a efectos del Impuesto sobre Sociedades y si las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido soportadas por la entidad consultante serían deducibles.
Contestación completa	<p>IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES</p> <p>El artículo 2 de la Ley 49/2002 de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, considera entidades sin fines lucrativos a los efectos de esta Ley, siempre que cumplan los requisitos establecidos en el artículo 3 de la misma, entre otras, a:</p> <p>“ (...)</p> <p>b) Las asociaciones declaradas de utilidad pública.</p> <p>(...)”</p> <p>En el presente caso, la consultante señala que es una asociación deportiva (club deportivo) y no menciona que haya sido declarada de utilidad pública, por lo que se parte del supuesto de que no tiene tal declaración, lo que implica que no le será de aplicación la Ley 49/2002. Sin embargo, al ser una entidad sin ánimo de lucro, tiene la consideración de entidad parcialmente exenta resultándole de aplicación el régimen especial previsto en el capítulo XIV del título VII de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, LIS), dado que el artículo 9.3 de la LIS dispone que:</p> <p>“3. Estarán parcialmente exentos del Impuesto en los términos previstos en el capítulo XIV del título VII de esta Ley:</p> <p>a) Las entidades e instituciones sin ánimo de lucro no incluidas en el apartado anterior.</p> <p>(...)”.</p>

La aplicación del mencionado régimen especial supone que, tal y como establece el artículo 110 de la LIS “estarán exentas las siguientes rentas (...):

a) Las que procedan de la realización de actividades que constituyan su objeto social o finalidad específica, siempre que no tengan la consideración de actividades económicas. En particular, estarán exentas las cuotas satisfechas por los asociados, colaboradores o benefactores, siempre que no se correspondan con el derecho a percibir una prestación derivada de una actividad económica.

(...)

b) Las derivadas de adquisiciones y de transmisiones a título lucrativo, siempre que unas y otras se obtengan en cumplimiento de su objeto social o finalidad específica.

c) Las que se pongan de manifiesto en la transmisión onerosa de bienes afectos a la realización del objeto social o finalidad específica cuando el total producto obtenido se destine a nuevas inversiones en elementos del inmovilizado relacionadas con dicho objeto o finalidad específica.

(...).

2. La exención a que se refiere el apartado anterior no alcanzará a los rendimientos derivados de actividades económicas, ni a las rentas derivadas del patrimonio, ni a las rentas obtenidas en transmisiones, distintas de las señaladas en él.”

Por otra parte, el artículo 5.1 de la LIS define actividad económica de la siguiente forma:

“1. Se entenderá por actividad económica la ordenación por cuenta propia de los medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.

(...).”

En definitiva, las rentas obtenidas por la entidad consultante estarán exentas siempre que procedan de la realización de su objeto social o finalidad específica y no deriven del ejercicio de una actividad económica. No obstante, si la entidad realiza actividades que determinasen la existencia de una actividad económica, en los términos definidos en el artículo 5.1 de la LIS, las rentas procedentes de tales actividades estarían sujetas y no exentas, tanto si las operaciones se realizasen con terceros ajenos a la asociación como con los propios asociados.

En el escrito de consulta se indica que los ingresos de la entidad consultante proceden de las cuotas de los asociados, subvenciones, contratos de patrocinio y de colaboración, venta de entradas y lotería con recargo y premio de lotería pero no se indican las actividades concretas que desarrolla la entidad consultante en el ejercicio de su objeto social. No obstante, en la medida en que las cuotas de los socios y los restantes ingresos obtenidos por la entidad consultante (en este caso, subvenciones, contratos de patrocinio y de colaboración, venta de entradas y lotería con recargo y premio de lotería) estén afectos a la financiación y realización de actividades que tengan la consideración de actividades económicas, en los términos anteriormente señalados, formarán parte de los rendimientos derivados de tales actividades que estarán sujetos y no exentos en el Impuesto sobre Sociedades. Por el contrario, las cuotas de los socios para la realización del objeto o finalidad específica de la entidad que no se correspondan con la prestación de servicios ni contraprestaciones derivadas de una actividad económica podrán considerarse exentas del Impuesto sobre Sociedades.

Por otra parte, de acuerdo con lo establecido en el artículo 111 de la LIS, la base imponible se determinará aplicando las normas previstas en el título IV de la LIS y no tendrán la consideración de gastos fiscalmente deducibles, además de los establecidos en el artículo 15, los siguientes:

“a) Los gastos imputables exclusivamente a las rentas exentas. Los gastos parcialmente imputables a las rentas no exentas serán deducibles en el porcentaje que representen los ingresos obtenidos en el ejercicio de explotaciones económicas no exentas respecto de los ingresos totales de la entidad.

b) Las cantidades que constituyan aplicación de resultados y, en particular, de los que se destinen al sostenimiento de las actividades exentas a que se refiere el párrafo a) del apartado 1 del artículo anterior.”

El tipo de gravamen aplicable será el 25% en virtud a lo dispuesto en el artículo 29.1 de la LIS.

Por último, el apartado 3 del artículo 124 de la LIS, en el que se regulan las obligaciones de declaración de las entidades parcialmente exentas, establece que:

“3. Los contribuyentes a que se refieren los apartados 2, 3 y 4 del artículo 9 de esta Ley estarán obligados a declarar la totalidad de sus rentas, exentas y no exentas.

No obstante, los contribuyentes a que se refiere el apartado 3 del artículo 9 de esta Ley no tendrán obligación de presentar declaración cuando cumplan los siguientes requisitos:

- a) Que sus ingresos totales no superen 75.000 euros anuales.
- b) Que los ingresos correspondientes a rentas no exentas no superen 2.000 euros anuales.
- c) Que todas las rentas no exentas que obtengan estén sometidas a retención.”

IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO

De acuerdo con el artículo 4, apartado uno, de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, están sujetas al Impuesto “las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el ámbito espacial del Impuesto por empresarios o profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, incluso si se efectúan en favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que las realicen”.

El artículo 5 de la misma Ley establece, en cuanto al concepto de empresario o profesional, lo siguiente:

“Uno. A los efectos de lo dispuesto en esta Ley, se reputarán empresarios o profesionales:

- a) Las personas o entidades que realicen las actividades empresariales o profesionales definidas en el apartado siguiente de este artículo.

No obstante, no tendrán la consideración de empresarios o profesionales quienes realicen exclusivamente entregas de bienes o prestaciones de servicios a título gratuito, sin perjuicio de lo establecido en la letra siguiente.

(...)

Dos. Son actividades empresariales o profesionales las que impliquen la ordenación por cuenta propia de factores de producción materiales y humanos o de uno de ellos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.

En particular, tienen esta consideración las actividades extractivas, de fabricación, comercio y prestación de servicios, incluidas las de artesanía, agrícolas, forestales, ganaderas, pesqueras, de construcción, mineras y el ejercicio de profesiones liberales y artísticas.

(...)”.

Estos preceptos son de aplicación general y, por tanto, el consultante, tendrá la condición de empresario o profesional a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido cuando ordenen un conjunto de medios personales y materiales, con independencia y bajo su responsabilidad, para desarrollar una actividad empresarial o profesional, sea de fabricación, comercio, de prestación de servicios, etc., mediante la realización continuada de entregas de bienes o prestaciones de servicios, asumiendo el riesgo y ventura que pueda producirse en el desarrollo de la actividad, en cuyo caso dichas entregas y prestaciones de servicios quedarán sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido, tal y como parece deducirse del escrito objeto de consulta y el consultante, en virtud, del artículo 84.Uno de la Ley 37/1992 tendrá la condición de sujeto pasivo del Impuesto.

En este sentido el artículo 164.Uno establece que:

“Uno. Sin perjuicio de lo establecido en el Título anterior, los sujetos pasivos del Impuesto estarán obligados, con los requisitos, límites y condiciones que se determinen reglamentariamente, a:

- 1º. Presentar declaraciones relativas al comienzo, modificación y cese de las actividades que determinen su sujeción al Impuesto.
- 2º. Solicitar de la Administración el número de identificación fiscal y comunicarlo y acreditarlo en los supuestos que se establezcan.
- 3º. Expedir y entregar factura de todas sus operaciones, ajustada a lo que se determine reglamentariamente.
- 4º. Llevar la contabilidad y los registros que se establezcan en la forma definida reglamentariamente, sin perjuicio de lo dispuesto en el Código de Comercio y demás normas contables.
- 5º. Presentar periódicamente o a requerimiento de la Administración, información relativa a sus operaciones económicas con terceras personas.
- 6º. Presentar las declaraciones-liquidaciones correspondientes e ingresar el importe del Impuesto resultante.

Sin perjuicio de lo previsto en el párrafo anterior, los sujetos pasivos deberán presentar una declaración-resumen anual.

En los supuestos del artículo 13, número 2º, de esta Ley deberá acreditarse el pago del Impuesto para efectuar la matriculación definitiva del medio de transporte.

7º. Nombrar un representante a efectos del cumplimiento de las obligaciones impuestas en esta Ley cuando se trate de sujetos pasivos no establecidos en la Comunidad, salvo que se encuentren establecidos en Canarias, Ceuta o Melilla, o en un Estado con el que existan instrumentos de asistencia mutua análogos a los instituidos en la Comunidad”.

Tercero.- Por otra parte, el artículo 20, apartado Uno, número 13º de la Ley 37/1992 declara que están exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido las siguientes operaciones:

“13º. Los servicios prestados a personas físicas que practiquen el deporte o la educación física, cualquiera que sea la persona o entidad a cuyo cargo se realice la prestación, siempre que tales servicios estén directamente relacionados con dichas prácticas y sean prestados por las siguientes personas o entidades:

- a) Entidades de derecho público.
- b) Federaciones deportivas.
- c) Comité Olímpico Español.
- d) Comité Paralímpico Español.
- e) Entidades o establecimientos deportivos privados de carácter social.

La exención no se extiende a los espectáculos deportivos”.

El citado supuesto de exención se corresponde con la letra m) del artículo 132.1 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido. En particular, dicho precepto dispone que los Estados miembros eximirán determinadas prestaciones de servicios, directamente relacionadas con la práctica del deporte o de la educación física, facilitadas por organismos sin fin de lucro, a las personas que practiquen el deporte o la educación física.

De acuerdo con asentada doctrina de este Centro directivo, la aplicación de la exención prevista en el artículo 20.Uno.13º de la Ley 37/1992 a los servicios prestados a personas físicas que practiquen el deporte o la educación física, requiere la concurrencia de los siguientes requisitos:

1º Que las operaciones, de acuerdo con la normativa del Impuesto sobre el Valor Añadido, tengan la consideración de prestaciones de servicios, no resultando de aplicación, por lo tanto, a las operaciones que deban calificarse como entrega de bienes.

2º Que tales prestaciones de servicios estén directamente relacionadas con la práctica del deporte o la educación física por una persona física.

El requisito de que los destinatarios de los servicios prestados sean personas físicas que practiquen el deporte o la educación física se entiende cumplido aunque el prestador de los servicios facture el importe de los mismos con cargo a otras personas o entidades distintas de las personas físicas que practiquen el deporte o la educación física (por ejemplo, un club deportivo, un ayuntamiento, etc.), siempre que estas últimas sean destinatarias materiales y efectivas de los servicios prestados.

3º Que dichos servicios sean prestados por las personas o entidades referidas en los apartados a) a e) del artículo 20.Uno.13º de la Ley 37/1992.

En cuanto a este último requisito, el artículo 20.Tres de la misma Ley 37/1992 señala que a efectos de lo dispuesto en este artículo, se considerarán entidades o establecimientos de carácter social aquéllos en los que concurren los siguientes requisitos:

“1.º Carecer de finalidad lucrativa y dedicar, en su caso, los beneficios eventualmente obtenidos al desarrollo de actividades exentas de idéntica naturaleza.

2.º Los cargos de presidente, patrono o representante legal deberán ser gratuitos y carecer de interés en los resultados económicos de la explotación por sí mismos o a través de persona interpuesta.

3.º Los socios, comuneros o partícipes de las entidades o establecimientos y sus cónyuges o parientes consanguíneos, hasta el segundo grado inclusive, no podrán ser destinatarios principales de las operaciones exentas ni gozar de condiciones especiales en la prestación de los servicios.

Este requisito no se aplicará cuando se trate de las prestaciones de servicios a que se refiere el apartado Uno, números 8.º y 13.º, de este artículo.

Las entidades que cumplan los requisitos anteriores podrán solicitar de la Administración tributaria su calificación como entidades o establecimientos privados de carácter social en las condiciones, términos y requisitos que se determinen reglamentariamente. La eficacia de dicha calificación, que será vinculante para la Administración, quedará subordinada, en todo caso, a la subsistencia de las condiciones y requisitos que, según lo dispuesto en esta Ley, fundamentan la exención.

Las exenciones correspondientes a los servicios prestados por entidades o establecimientos de carácter social que reúnan los requisitos anteriores se aplicarán con independencia de la obtención de la calificación a que se refiere el párrafo anterior, siempre que se cumplan las condiciones que resulten aplicables en cada caso”.

Cuarto.- De la información aportada en el escrito de consulta, y a falta de otros elementos de prueba, parece deducirse que algunos de los servicios que presta la entidad consultante como **club** deportivo son prestados a personas físicas, socios del **club**.

En el caso de que el **club** consultante pudiera tener la consideración de entidad o establecimiento privado de carácter social algunos de estos servicios podrían quedar exentos del Impuesto en aplicación de lo establecido en el artículo 20.Uno.13º de la Ley 37/1992 transcrito anteriormente cuando se reúnan los demás requisitos previamente señalados.

Asimismo, tal y como dispone el artículo 20.Tres de la Ley del Impuesto, previamente reproducido, podrá solicitar su calificación como entidad o establecimiento privado de carácter social de la Administración tributaria si lo estimaran oportuno.

En este mismo sentido, el artículo 6 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, dispone lo siguiente:

“Artículo 6. Calificación como entidad o establecimiento privado de carácter social.

La calificación como entidad o establecimiento privado de carácter social podrá obtenerse mediante solicitud a la Agencia Estatal de Administración Tributaria, dirigida a la Delegación o Administración de la misma, en cuya circunscripción territorial esté situado su domicilio fiscal. En cualquier caso, las exenciones correspondientes a los servicios prestados por entidades o establecimientos de carácter social se aplicarán siempre que se cumplan los requisitos que se establecen en el apartado tres del artículo 20 de la Ley del Impuesto, con independencia del momento en que, en su caso, se obtenga su calificación como tales conforme a lo dispuesto en el párrafo anterior.”.

Si la entidad consultante cumple los requisitos previstos en el artículo 20.Tres de la Ley del Impuesto, podrá solicitar de la Administración tributaria su calificación como entidad o establecimiento privado de carácter social. La eficacia de dicha calificación, que será vinculante para la Administración, quedará subordinada, en todo caso, a la subsistencia de las condiciones y requisitos que, según lo dispuesto en esta Ley, fundamentan la exención.

Las exenciones correspondientes a los servicios prestados por entidades o establecimientos de carácter social que reúnan los requisitos señalados se aplicarán con independencia de la obtención de la calificación a que se refiere el párrafo anterior, siempre que se cumplan las condiciones que resulten aplicables en cada caso.

En todo caso, la exención prevista en el artículo 20.Uno 13º de la Ley 37/1992, se extenderá únicamente a las actividades ejercidas por la entidad consultante que, de acuerdo con la normativa del Impuesto sobre el Valor Añadido, tengan la consideración de prestaciones de servicios, no resultando de aplicación, por lo tanto, a las operaciones que deban calificarse como entrega de bienes.

Además como se ha señalado anteriormente, tales prestaciones de servicios habrán de estar directamente relacionadas con la práctica del deporte o la educación física por una persona física. En ningún caso resultará aplicable la citada exención a aquellos servicios que no estén directamente relacionados con la práctica del deporte o la educación física por parte de una persona física o que sólo contribuyan de una manera indirecta o mediata a la práctica de tal actividad.

Quinto.- En relación con las cantidades percibidas de los patrocinadores, en el caso de que se tratara de la realización por parte de la entidad consultante de prestaciones de servicios de publicidad para el denominado patrocinador, mediante la exhibición en carteles, vallas de la marca, logotipos o cualquier otra forma de identificación de aquél, dichas operaciones efectuadas por la referida entidad estarían siempre sujetas y no exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido.

No obstante, cabe señalar que la ayuda económica aportada por un colaborador a una entidad sin fin lucrativo, para la realización por ésta de fines de interés general en el marco de los Convenios de colaboración empresarial no constituye contraprestación de ninguna operación sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido.

La Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de Régimen Fiscal de las Entidades sin Fines Lucrativos y de los Incentivos Fiscales al Mecenazgo, regula en su artículo 25 los convenios de colaboración empresarial en actividades de interés general, estableciendo en su apartado 1 lo siguiente:

“1. Se entenderá por convenio de colaboración empresarial en actividades de interés general, a los efectos previstas en esta Ley, aquel por el cual las entidades a que se refiere el artículo 16, a cambio de una ayuda económica para la realización de las actividades que efectúen en cumplimiento del objeto o

finalidad específica de la entidad, se comprometen por escrito a difundir, por cualquier medio, la participación del colaborador en dichas actividades.

La difusión de la participación del colaborador en el marco de los convenios de colaboración definidos en este artículo no constituye una prestación de servicios”.

Por su parte, el artículo 16 de la Ley 49/2002, antes citada, dispone lo siguiente:

“Los incentivos fiscales previstos en este Título serán aplicables a los donativos, donaciones y aportaciones que, cumpliendo con los requisitos establecidos en este Título, se hagan en favor de las siguientes entidades:

a) Las entidades sin fines lucrativos a las que sea de aplicación el régimen fiscal establecido en el Título II de esta Ley.

(...)”.

Por tanto, si la entidad consultante se encuentra entre las comprendidas en el artículo 16 de la Ley 49/2002, las actividades efectuadas por la misma para los patrocinadores consistentes en la difusión de la colaboración de dichos patrocinadores en el marco de los convenios de colaboración previstos en dicha Ley, no constituirá una prestación de servicios sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido.

En efecto, es doctrina reiterada de este Centro directivo, y así se ha manifestado, entre otras, en la contestación vinculante, de 19 de enero de 2010, con número de referencia V0057-10, considerar que las cantidades percibidas en el marco de los citados convenios de colaboración para la realización de objetivos de interés general, en virtud de los cuales una entidad sin fin lucrativo asume en contrapartida el compromiso de difundir la participación del colaborador mediante la inclusión de logotipos o menciones en sus comunicaciones, no constituirá prestación de servicios a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, tampoco formarán parte de la base imponible de sus operaciones y no se incluirán para el cálculo del porcentaje de la prorrata que, en su caso, proceda.

En caso contrario, como se ha señalado anteriormente, tales cantidades constituirán la contraprestación de un servicio de publicidad sujeto y no exento que tributará al tipo general del 21 por ciento.

Sexto.- Por otra parte, el artículo 20, apartado uno, número 19º de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, dispone lo siguiente:

“Uno. Estarán exentas de este Impuesto las siguientes operaciones:

(...)

19º. Las loterías, apuestas y juegos organizados por el Organismo Nacional de Loterías y Apuestas del Estado, la Organización Nacional de Ciegos y por los Organismos correspondientes de las Comunidades Autónomas, así como las actividades que constituyan los hechos imposables de la tasa sobre rifas, tómbolas, apuestas y combinaciones aleatorias o de la tasa que grava los juegos de suerte, envite o azar.

La exención no se extiende a los servicios de gestión y demás operaciones de carácter accesorio o complementario de las incluidas en el párrafo anterior que no constituyan el hecho imponible de las referidas tasas, con excepción de los servicios de gestión del bingo”.

Tal y como ha manifestado este Centro directivo, entre otras, en la contestación vinculante, de 31 de agosto de 2016, con número de referencia V3622-16, la actividad de venta de lotería con sobreprecio o recargo a que se refiere el escrito de consulta constituye un servicio mixto en el que habría que distinguir entre el servicio correspondiente a la participación en la Lotería Nacional, que estaría exento del Impuesto sobre el Valor Añadido en virtud de lo previsto en el artículo 20, apartado uno, número 19º de la Ley 37/1992, y cuya contraprestación estaría constituida por la cantidad realmente jugada en el sorteo, y el servicio de gestión de venta de participaciones fraccionadas o décimos completos, que estaría sujeto y no exento del mencionado tributo, en todo caso, y cuya contraprestación estaría constituida por el sobreprecio fijado en cada caso y al que se aplicaría el tipo impositivo general del 21 por ciento.

Séptimo.- Por último, en relación con la deducibilidad del Impuesto soportado por el consultante, hay que señalar que el ejercicio del derecho a la deducción del Impuesto sobre el Valor Añadido soportado por el sujeto pasivo deberá ajustarse a los requisitos y limitaciones previstos por el capítulo I del Título VIII de la Ley 37/1992.

A estos efectos el artículo 93, apartado Cuatro, de la Ley del Impuesto dispone que:

“Cuatro. No podrán ser objeto de deducción, en ninguna medida ni cuantía, las cuotas soportadas o satisfechas por las adquisiciones o importaciones de bienes o servicios efectuadas sin la intención de utilizarlos en la realización de actividades empresariales o profesionales, aunque ulteriormente dichos bienes o servicios se afecten total o parcialmente a las citadas actividades”.

Por su parte, el artículo 94, apartado uno, de la Ley 37/1992 dispone lo siguiente:

“Uno. Los sujetos pasivos a que se refiere el apartado uno del artículo anterior podrán deducir las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido comprendidas en el artículo 92 en la medida en que los bienes o servicios, cuya adquisición o importación determinen el derecho a la deducción, se utilicen por el sujeto pasivo en la realización de las siguientes operaciones:

1º. Las efectuadas en el ámbito espacial de aplicación del Impuesto que se indican a continuación:

a) Las entregas de bienes y prestaciones de servicios sujetas y no exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido.

(...)”.

Por lo tanto, siempre que se cumplan los requisitos y circunstancias previstos en los artículos señalados, las cuotas del Impuesto soportadas por el consultante serán deducibles, con cumplimiento de las condiciones y requisitos previstos en el Capítulo I del Título VIII de la Ley 37/1992.

En particular, originan el derecho a la deducción, según lo dispuesto en el artículo 94 de la Ley 37/1992, las operaciones interiores sujetas y no exentas del Impuesto y, por el contrario, no originan el derecho a la deducción aquellas operaciones interiores que se encuentren sujetas pero exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Por otra parte, en el caso de concurrencia en la actividad del sujeto pasivo de operaciones que originan el derecho a la deducción y otras que no generan tal derecho supone que la entidad consultante estará sometida a la regla de prorrata para la deducción de las cuotas de Impuesto soportado. El apartado uno del artículo 102 de la Ley 37/1992, establece lo siguiente:

“Uno. 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.”.

En consecuencia, si la entidad consultante realiza tanto operaciones sujetas y no exentas como operaciones sujetas pero exentas, es decir, con derecho y sin derecho a deducción, tendrá que aplicar la regla de la prorrata en su actividad.

De conformidad con lo previsto por el artículo 103 de la citada Ley, 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 dos del mismo precepto.

En relación con la prorrata general, el artículo 104 de la Ley establece lo siguiente:

“Uno. 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.

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.

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

1º. 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.

2º. 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 aquéllas que no originen el derecho a deducir.

(...)”.

En cuanto a la prorrata especial, el artículo 106, apartado uno, de la citada Ley establece que:

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

1ª. 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.

2ª. 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.

3ª. 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, apartado dos y siguientes. La aplicación de dicho porcentaje se ajustará a las normas de procedimiento establecidas en el artículo 105 de esta Ley”.

Lo que comunico a Vd. con efectos vinculantes, conforme a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.