

BUSCADOR**Resultados**

SECRETARÍA DE ESTADO DE HACIENDA
DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS
Consultas Vinculantes

Documento seleccionado

Nº de consulta	V1342-25
Órgano	SG de Impuestos sobre el Consumo
Fecha salida	16/07/2025
Normativa	Ley 37/1992 arts. 4, 5, 94
Descripción de hechos	La consultante es un club deportivo que va a percibir ingresos de patrocinadores, así como una subvención para la adquisición de material deportivo
Cuestión planteada	Sujeción de la subvención al Impuesto sobre el Valor Añadido y efectos de su percepción en relación con su régimen de deducción.
Contestación completa	1.- El artículo 4, apartado uno de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE de 29 de diciembre), establece que "estarán 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 a favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que las realicen." El apartado dos, letras a) y b), del mismo precepto señala que "se entenderán realizadas en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional: a) Las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por las sociedades mercantiles, cuando tengan la condición de empresario o profesional. b) Las transmisiones o cesiones de uso a terceros de la totalidad o parte de cualesquiera de los bienes o derechos que integren el patrimonio empresarial o profesional de los sujetos pasivos, incluso las efectuadas con ocasión del cese en el ejercicio de las actividades económicas que determinan la sujeción al Impuesto." Por otra parte, de acuerdo con lo establecido en el artículo 5.uno de la citada Ley 37/1992, se reputarán empresarios o profesionales, a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido: "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. b) Las sociedades mercantiles, salvo prueba en contrario. (...).". En este sentido, el apartado dos, de este artículo 5, establece que "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, también al club consultante que, consecuentemente, tendrá la condición de empresario o profesional a efectos del Impuesto sobre el

Valor Añadido cuando ordene 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, siempre que las mismas se realizasen a título oneroso.

En ese caso, estarán sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido las entregas de bienes y prestaciones de servicios que en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional realice en el territorio de aplicación del Impuesto.

2.- Por otra parte, en relación con los ingresos percibidos de acuerdos de patrocinio debe tenerse en cuenta que la posible aplicación a los mismos de la doctrina relativa a los llamados "convenios de colaboración", por todas, contestación vinculante de 21 de enero de 2020, número V0111-20.

En este sentido, la resolución de 9 de marzo de 1999, de esta Dirección General, relativa a la aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido en relación con los Convenios de colaboración en actividades de interés general regulados por la Ley 30/94, de 24 de noviembre, de Fundaciones y de Incentivos Fiscales a la Participación Privada en Actividades d/e Interés General (Boletín Oficial del Estado de 23 de marzo), estableció que el compromiso de difundir la participación del colaborador, asumido por las entidades sin fin lucrativo, en el marco de los Convenios de colaboración regulados en el artículo 68 de la Ley 30/1994, de 24 de noviembre, de Fundaciones y de Incentivos Fiscales a la participación privada en actividades de interés general, no constituye prestación de servicios a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido. En concreto el punto 1 del apartado III de esta resolución dispone lo siguiente:

"1. El compromiso de difundir la participación del colaborador, asumido por las entidades sin fin lucrativo, en el marco de los Convenios de colaboración regulados en el artículo 68 de la Ley 30/1994, de 24 de noviembre, de Fundaciones y de Incentivos Fiscales a la Participación Privada en Actividades de Interés General, no constituye prestación de servicios a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido.

2. La ayuda económica aportada por el colaborador a la entidad sin fin lucrativo, para la realización por ésta de fines de interés general en el marco de los Convenios de colaboración citados en el número 1 anterior, 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 (BOE de 24 de diciembre), que da nueva regulación a los incentivos fiscales que se contenían en el Título II de la Ley 30/1994, 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 previstos 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."

En este sentido, el artículo 16 de la Ley 49/2002, 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.

(...).".

De otro lado, el artículo 2, insertado dentro del capítulo I del título II de la misma Ley 49/2002, indica que:

"Se consideran entidades sin fines lucrativos a efectos de esta Ley, siempre que cumplan los requisitos establecidos en el artículo siguiente:

a) Las fundaciones.

b) Las asociaciones declaradas de utilidad pública.

c) Las organizaciones no gubernamentales de desarrollo a que se refiere la Ley 23/1998, de 7 de julio, de Cooperación Internacional para el Desarrollo, siempre que tengan alguna de las formas jurídicas a que se refieren los párrafos anteriores.

d) Las delegaciones de fundaciones extranjeras inscritas en el Registro de Fundaciones.

e) Las federaciones deportivas españolas, las federaciones deportivas territoriales de ámbito autonómico integradas en aquéllas, el Comité Olímpico Español y el Comité Paralímpico Español.

f) Las federaciones y asociaciones de las entidades sin fines lucrativos a que se refieren los párrafos anteriores.

(...).

Por tanto, en el supuesto de que el consultante se incluya dentro de las entidades beneficiarias del régimen fiscal previsto en la Ley 49/2002, enumeradas en el artículo 16 de esta Ley, podrá serle de aplicación la regulación de los convenios de colaboración empresarial en actividades de interés general contenida en el artículo 25 previamente citado.

En tal caso, las cantidades percibidas en el marco de los convenios de colaboración o de patrocinio citados, no constituirán contraprestación de ninguna prestación de servicios a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, no existiendo, por tanto, operación sujeta al Impuesto.

Sin embargo, y tal y como ha manifestado de forma reiterada esta Dirección General, las cantidades percibidas por la entidad consultante en concepto de publicidad que no se deriven de la suscripción de los convenios de colaboración en los términos señalados en los párrafos anteriores, sino que procedan de servicios de publicidad derivados de contratos de patrocinio publicitario constituirán la contraprestación de una prestación de servicios de publicidad efectuada por la consultante a favor de los patrocinadores que constituye una operación sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido que tributará al tipo general 21 por ciento.

3.- Por otra parte, en relación con las subvenciones percibidas, el artículo 78, apartado uno, de la Ley 37/1992 dispone que la base imponible del Impuesto estará constituida por el importe total de la contraprestación de las operaciones sujetas al mismo procedente del destinatario o de terceras personas.

Por su parte, el artículo 78, apartado dos, número 3º de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, dispone lo siguiente:

“Dos. En particular, se incluyen en el concepto de contraprestación:

(...)

3º. Las subvenciones vinculadas directamente al precio de las operaciones sujetas al Impuesto.

Se considerarán vinculadas directamente al precio de las operaciones sujetas al Impuesto las subvenciones establecidas en función del número de unidades entregadas o del volumen de los servicios prestados cuando se determinen con anterioridad a la realización de la operación.

No obstante, no se considerarán subvenciones vinculadas al precio ni integran en ningún caso el importe de la contraprestación a que se refiere el apartado Uno del presente artículo, las aportaciones dinerarias, sea cual sea su denominación, que las Administraciones Públicas realicen para financiar:

a) La gestión de servicios públicos o de fomento de la cultura en los que no exista una distorsión significativa de la competencia, sea cual sea su forma de gestión.

b) Actividades de interés general cuando sus destinatarios no sean identificables y no satisfagan contraprestación alguna.”.

La referida disposición es consecuencia de la transposición al ordenamiento jurídico interno de la Sexta Directiva 77/388/CEE del Consejo de 17 de mayo, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios. Concretamente, el artículo 11.A.1.a) de la Sexta Directiva dispone sobre esta cuestión:

“1. La base imponible estará constituida:

a) En las entregas de bienes y prestaciones de servicios no comprendidas entre las enunciadas en las letras b), c) y d) del presente apartado 1, por la totalidad de la contraprestación que quien realice la entrega o preste el servicio obtenga o vaya a obtener, con cargo a estas operaciones, del comprador de los bienes, del destinatario de la prestación o de un tercero, incluidas las subvenciones directamente vinculadas al precio de estas operaciones.”.

En los mismos términos se expresa el artículo 73 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre, que entró en vigor el 1 de enero de 2007 y que vino a refundir la Sexta Directiva citada anteriormente.

4.- El concepto de “subvención vinculada al precio” ha generado desde los orígenes de la Directiva comunitaria numerosas controversias a la hora de delimitarlo y, en muchas ocasiones, de diferenciarlo de prestaciones análogas, como pueden ser las subvenciones a la explotación o las indemnizaciones. El Tribunal de Justicia de la Unión Europea (en lo sucesivo, el Tribunal), como máximo intérprete de la legislación comunitaria, ha venido esclareciendo en sus sentencias las numerosas dudas suscitadas en relación con el controvertido concepto de las subvenciones vinculadas al precio, entre otras, cabe destacar, en primer lugar, las de 22 de noviembre de 2001

(Asunto C-184/00), ASBL Office des produits wallons, OPW en adelante, y cuatro sentencias de fecha 15 de julio de 2004 (dictadas en los asuntos C-495/01, C-381/01, C-144/02 y C-463/02).

Este Centro directivo ha manifestado su criterio sobre las subvenciones vinculadas al precio en multitud de contestaciones vinculantes a sus consultas teniendo en cuenta los criterios del Tribunal señalado en las sentencias anteriores.

De acuerdo con la sentencia OPW, se puede concluir que la inclusión de las subvenciones en la base imponible de las operaciones está condicionada a que la concesión de estas incida en su precio, sin que, a estos efectos, la reducción en el precio haya de ser del mismo importe que la subvención concedida siempre que exista una relación de proporcionalidad entre la citada disminución de precio y el importe de la subvención concedida. Tampoco es necesario que esté establecido de forma precisa el importe de la subvención con carácter previo a su concesión, sino que será suficiente que el empresario o profesional que realiza la operación esté en condiciones de determinar su importe, pero sin que éste se encuentre necesariamente establecido en unidades monetarias con tal antelación.

Con posterioridad, los criterios recogidos en la sentencia Le Rayon d'Or SARL fueron determinantes para apreciar la existencia de una subvención vinculada al precio de las operaciones bajo la premisa de que no era siempre necesario que las cantidades percibidas se vinculen a una prestación de servicios perfectamente individualizada, puesto que lo trascendente es la existencia de un vínculo directo entre la contraprestación obtenida por el empresario o profesional y las prestaciones de servicios que deba realizar. De tal forma que, en un segundo plano, menos determinante, se situaba el hecho de que la subvención hubiera sido abonada al operador subvencionado con el fin de que realice necesariamente una entrega de bienes o una prestación de servicios específica y determinada.

5.- No obstante, estos criterios deben ser nuevamente matizados a la luz de la reciente resolución de 22 de noviembre de 2023 del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC RG 00/03745/2021), que reincorpora la doctrina tradicional en relación con los requisitos que deben cumplir las subvenciones para su calificación como vinculadas al precio. En dicha resolución el TEAC analiza si las cantidades percibidas por una empresa pública de una comunidad autónoma de la que depende, que tiene como objetivo específico promover y apoyar la internacionalización de las empresas de su ámbito territorial, tiene la consideración de contraprestación de los servicios prestados por la misma a la comunidad autónoma, o en su caso, de una subvención vinculada al precio de los servicios que dicha empresa pública presta a los destinatarios directos de su actividad promocional.

El TEAC fundamenta su criterio en los recogidos por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en la referida sentencia OPW, así como en otras más recientes del Tribunal, como la de 16 de septiembre de 2021, asunto C-21/20, Balgarska natsionalna televizija, y del Tribunal Supremo, sentencias de 15 de octubre de 2020 (rec. 1974/2018) y de 30 de enero de 2023 (rec. 8219/2020) que evidencian, a su juicio, la necesidad de revisar las conclusiones extraídas de la sentencia Le Rayon d'Or.

En efecto, el TEAC dispone lo siguiente en el Fundamento Jurídico octavo de la resolución:

«En este sentido, resulta significativo traer a colación lo señalado por el Tribunal Supremo en la sentencia de 30 de enero de 2023 (rec. 8219/2020) respecto a la interpretación de la sentencia Le Rayon d'Or (el subrayado es nuestro):

"Es cierto que tras el criterio adoptado por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en la sentencia de 24 de marzo de 2014, asunto C-151/13, Le Rayon d'Or, se produjo una interpretación amplia del concepto de "subvenciones vinculadas al precio". En esta sentencia el supuesto analizado consistía en las cantidades pagadas por la Caja Nacional de Seguro de Enfermedad - entidad pública- a una residencia geriátrica para la prestación de servicios de asistencia a sus residentes, cuyo cálculo tenía en cuenta, en particular, el número de residentes alojados en cada establecimiento y su nivel de dependencia. El TJUE concluyó que lo trascendental es la existencia de un vínculo directo entre la contraprestación obtenida por el empresario o profesional y las prestaciones de servicios que deba realizar, con independencia de que el beneficiario de la prestación sea o no el destinatario del servicio y de que el pago sea realizado por un tercero, y declaró sujetas a IVA las cantidades pagadas por la entidad pública a la residencia geriátrica.

Sin embargo, hay que tener en cuenta que el TJUE ha matizado las declaraciones de la sentencia Le Rayon d'Or en otra sentencia posterior, la STJUE de 16 de septiembre de 2021, asunto C-21/20, Balgarska natsionalna televizija, (...) esta sentencia establece una aclaración y límite a la sentencia Le Rayon d'Or, declarando en su apartado 37 lo siguiente:

"Pues bien, en el caso de autos, no existe entre el Estado, que abona una subvención procedente de su presupuesto para financiar servicios de comunicación audiovisual, y los telespectadores, que disfrutan de estos servicios, una relación análoga a la existente entre una caja de enfermedad y sus asegurados. En efecto, como se ha señalado en el apartado 33 de la presente sentencia, dichos servicios no benefician a personas que pueden estar claramente identificadas, sino a todos los telespectadores potenciales. Además, el importe de la subvención de que se trata se determina en

función de un tanto alzado reglamentario por hora de programación y sin tomar en absoluto en consideración la identidad y el número de usuarios del servicio prestado».

Finalmente, el TEAC concluye recogiendo en el Fundamento Jurídico noveno de su resolución los criterios para calificar una subvención como directamente vinculada al precio, establecidos en el Fundamento Jurídico cuarto de la referida sentencia del Tribunal Supremo de 30 de enero de 2023 en los siguientes términos:

«1ª) Para poder calificar una subvención como directamente vinculada al precio de la operación debe haber sido abonada al operador subvencionado con el fin de que realice una entrega de bienes o una prestación de servicios determinada. Sólo en este caso puede considerarse que la subvención es la contraprestación de una entrega de bienes o de una prestación de servicios y está, por tanto, sujeta al impuesto. Es preciso, en particular, que el beneficiario adquiera el derecho a percibir la subvención cuando realice una operación sujeta (sentencias de 22 de noviembre de 2001, Office des produits wallons (asunto C-184/00, apartados 12 y 13), y Comisión/Finlandia, ya citada, apartado 29).

2ª) Por otra parte, hay que comprobar que los adquirentes del bien o los destinatarios del servicio obtengan una ventaja de la subvención concedida al beneficiario. Es necesario que el precio que paga el adquirente o el destinatario se determine de forma tal que disminuya en proporción a la subvención concedida al vendedor del bien o al prestador del servicio, caso en el que la subvención constituye un elemento de determinación del precio exigido. Por lo tanto, hay que examinar si, objetivamente, el hecho de que se abone una subvención al vendedor o al prestador le permite vender el bien o prestar el servicio por un precio inferior al que tendría que exigir si no existiese la subvención (sentencias, ya citadas, Office des produits wallons, apartado 14, y Comisión/Finlandia, apartado 30).

3ª) La contraprestación que representa la subvención tiene que ser, como mínimo, determinable.

No es necesario que su importe corresponda exactamente a la disminución del precio del bien que se entrega o del servicio que se presta. Basta con que la relación entre dicha disminución del precio y la subvención, que puede tener carácter global, sea significativa (sentencias, ya citadas, Office des produits wallons, apartado 17, y Comisión/Finlandia, apartado 31)».

En consecuencia, estos criterios serán los aplicables para la calificación de una subvención como vinculada directamente al precio de una operación y, por tanto, que debe formar parte de la base imponible de la misma.

Esta conclusión relativa a los criterios para tener en cuenta para la determinación de si una subvención se debe considerar vinculada al precio de las operaciones supone un cambio de criterio respecto del establecido por este Centro directivo, entre otras, en las contestaciones vinculantes de 5 de septiembre de 2023, número V2377-23, y de 21 de septiembre de 2023, número V2530-23.

6.- Con independencia de lo anterior, también resultan de interés los criterios fijados por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en sus sentencias de 29 de febrero de 1996, Asunto C-215/94, Mohr (en lo sucesivo, sentencia Mohr), y de 18 de diciembre de 1997, Asunto C-384/95, Landboden (en lo sucesivo, sentencia Landboden), dictadas en relación con la sujeción al Impuesto de indemnizaciones satisfechas por la Autoridad Pública en virtud del interés general.

En la sentencia Mohr el Tribunal de Justicia se pronunció sobre la cuestión de si, a efectos de la Sexta Directiva, constituye una prestación de servicios el compromiso de abandonar la producción lechera que asume un agricultor en el marco de un Reglamento comunitario que establece una indemnización por el abandono definitivo de la producción lechera.

El Tribunal de Justicia respondió negativamente a esta cuestión, al declarar que el Impuesto sobre el Valor Añadido es un impuesto general sobre el consumo de bienes y servicios y que, en un caso como el que se le había sometido, no se daba ningún consumo en el sentido del sistema comunitario del Impuesto sobre el Valor Añadido. Consideró el Tribunal de Justicia que, al indemnizar a los agricultores que se comprometen a abandonar su producción lechera, la Comunidad no adquiere bienes ni servicios en provecho propio, sino que actúa en el interés general de promover el adecuado funcionamiento del mercado lechero comunitario. En estas circunstancias, el compromiso del agricultor de abandonar la producción lechera no ofrece a la Comunidad ni a las autoridades nacionales competentes ninguna ventaja que pueda permitir considerarlas consumidores de un servicio y no constituye, por consiguiente, una prestación de servicios en el sentido del apartado 1 del artículo 6 de la Sexta Directiva.

En la sentencia Landboden el Tribunal de Justicia señaló que, en contra de determinadas interpretaciones del citado razonamiento seguido por el Tribunal en la sentencia Mohr, "tal razonamiento no excluye que un pago realizado por una autoridad pública en interés general pueda constituir la contrapartida de una prestación de servicios a efectos de la Sexta Directiva y tampoco supone que el concepto de prestación de servicios dependa del destino que dé al servicio el que paga por él. Únicamente debe tenerse en cuenta, para quedar sujeto al sistema común del Impuesto

sobre el Valor Añadido, la naturaleza del compromiso asumido y este compromiso debe suponer un consumo.” (punto 20 de la sentencia).

7.- De los antecedentes señalados en el escrito de consulta parece deducirse que las subvenciones percibidas por el consultante para la adquisición de material deportivo no determinan la existencia de una relación jurídica entre la consultante y la entidad que otorga la subvención en cuyo marco se intercambian prestaciones recíprocas, de tal forma que la aportación financiera percibida por la consultante no constituye el contravalor efectivo de un servicio prestado por esta a quien satisface su importe.

Tampoco parece que estas cantidades percibidas tuvieran la consideración de subvenciones vinculadas directamente al precio de las operaciones efectuadas por la consultante en los términos expuestos con anterioridad al no cumplir los requisitos doctrinales y jurisprudenciales puestos de manifiesto en el apartado anterior de esta contestación.

En consecuencia, a falta de otros elementos de prueba, debe concluirse que las subvenciones percibidas no constituyen la contraprestación de operación alguna sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido y que su percepción no estará sujeta a dicho impuesto.

8.- Por otra parte, en relación con la deducibilidad de las cuotas del Impuesto soportadas por la entidad consultante en las adquisiciones de bienes o servicios para realizar sus operaciones, debe señalarse que el ejercicio del derecho a la deducción del Impuesto sobre el Valor Añadido soportado podrá efectuarse siempre que se cumplan la totalidad de requisitos y limitaciones previstos por el Capítulo I del Título VIII de la Ley 37/1992.

En particular, el artículo 94 de la Ley 37/1992 hace referencia al tipo de operaciones que deben efectuar los sujetos pasivos del impuesto que les habilita para ejercer el derecho a deducir, estableciendo que:

“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:

1.º 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.

b) Las prestaciones de servicios cuyo valor esté incluido en la base imponible de las importaciones de bienes, de acuerdo con lo establecido en el artículo 83 de esta Ley.

c) Las operaciones exentas en virtud de lo dispuesto en los artículos 20 bis, 21, 22, 23, 24 y 25 de esta Ley, así como las demás exportaciones definitivas de bienes fuera de la Comunidad que no se destinen a la realización de las operaciones a que se refiere el número 2.º de este apartado.

(...).”.

Por otra parte, en el supuesto en el que la entidad consultante realizase tanto operaciones exentas como otras operaciones no exentas del Impuesto, el artículo 102.Uno de la Ley del Impuesto 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”.

Por su parte, el artículo 103 del mismo texto legal dispone lo siguiente:

“Uno. 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.

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

1º. Cuando los sujetos pasivos opten por la aplicación de dicha regla en los plazos y forma que se determinen reglamentariamente.

2º. 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”.

Por su parte, respecto a la prorrata general, el artículo 104 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.

(...)

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

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

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

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

4º. 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 18º de esta Ley, incluidas las que no gocen de exención.

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

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

Cuatro. 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.

(...)"

En consecuencia, en caso de que la entidad consultante aplique la prorrata general del Impuesto, el importe de las subvenciones que reciba que no se encuentren vinculadas al precio de las operaciones que realice, en los términos expuestos en apartados anteriores de esta contestación, no deberá computarse a efectos del cálculo de la prorrata.

9.- Por otra parte, se informa de que, en relación con las dudas suscitadas sobre la aplicación de la regla de prorrata, se ha incorporado en la Sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, en el portal del Impuesto sobre el Valor Añadido, dentro de sus servicios de asistencia virtual referentes al Impuesto, la herramienta «Calculadora de prorratas», donde se puede cuantificar la prorrata, comparando resultados con prorrata general y especial y la regularización anual para aplicar su porcentaje definitivo. También facilita respecto a los bienes de inversión, la regularización anual y la regularización en caso de transmisión.

A estos efectos, podrá contactar con la Agencia Estatal de Administración Tributaria en el teléfono general de información tributaria: 901-33-55-33; o a través de su sede electrónica: <https://sede.agenciatributaria.gob.es>,

o directamente a la herramienta «Calculadora de prorratas» en la siguiente dirección:

<https://www2.agenciatributaria.gob.es/wpl/AVAC-CALC/CalculadoraProrrata>

10.- 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.