

NUM-CONSULTA	V5048-16
ORGANO	SG de Impuestos sobre las Personas Jurídicas
FECHA-SALIDA	21/11/2016
NORMATIVA	Ley 37/1992, IVA, art:20 LIS, Ley 27/2014 arts:.9.3 y 110 y ss.
DESCRIPCION-HECHOS	<p>La persona física consultante se está planteando la constitución de un club deportivo de motociclismo, sin ánimo de lucro, el cual estaría inscrito en la sección segunda apartado "deporte" para todos del Registro de su Comunidad Autónoma correspondiente de Entidades Deportivas.</p> <p>Los asociados pagarían una cuota por la participación en los diferentes eventos (carreras de motos amateur) que organizarían. Por otra parte, se plantea la realización de la actividad de patrocinio para conseguir financiación.</p>
CUESTION-PLANTEADA	Cuál sería la tributación a los efectos del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre el Valor Añadido.
CONTESTACION-COMPLETA	<p>IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES.</p> <p>El artículo 9.3 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre (en adelante LIS) establece:</p> <p>“(.) 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>En el presente caso, la consultante señala que se pretende constituir un club deportivo sin ánimo de lucro. Por tanto, al ser una entidad sin ánimo de lucro, tiene la consideración entidad parcialmente exenta sujeta al régimen especial previsto en el capítulo XIV del título VII de la LIS.</p> <p>La aplicación del mencionado régimen especial supone que, tal y como establece el artículo 110 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades 27/2014, que, estarán exentas del Impuesto sobre Sociedades las siguientes rentas:</p> <p>“(..).</p> <p>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.</p> <p>(..).</p> <p>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.</p> <p>c) Las que se pongan de manifiesto en la transmisión onerosa de bienes afectos a la realización del objeto social o finalidad específica</p>

cuando el importe obtenido se destine a nuevas inversiones relacionadas con dicho objeto social o finalidad específica.

(...).

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

Por otra parte, el artículo 5 de la Ley 27/2014, de la LIS, define actividad económica, así:

“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 ni del ejercicio de una explotación económica. No obstante, si la entidad realizase actividades que determinasen la existencia de unas explotaciones económicas, en los términos definidos en el artículo 110 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, las rentas procedentes de estas 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 supuesto concreto planteado, de la escasa información suministrada en el escrito de consulta se desprende que la asociación consultante llevará a cabo facilitar la práctica del **deporte** de carreras de motos, lo que de los escasos datos derivados de la consulta planteada parece que determina la existencia de una explotación económica que supone la ordenación por cuenta propia de medios materiales y/o humanos con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios. Por tanto, los ingresos derivados de la prestación de tales servicios estarán sujetos y no exentos en el Impuesto sobre Sociedades. Del mismo modo, las donaciones, subvenciones o cuotas de los asociados percibidas por el club que se utilicen para financiar la actividad económica desarrollada por el consultante estarán sujetas y no exentas al Impuesto. Ahora bien, el desarrollo y la existencia de una explotación económica que suponga la ordenación por cuenta propia de los medios materiales y humanos, son cuestiones de hecho que deberán probarse por cualquier medio de prueba válido en Derecho ante los órganos competentes de la Administración Tributaria.

Una vez sentado lo anterior, 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 misma Ley, 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% con arreglo a lo dispuesto en el artículo 29.1 de la LIS.

IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO.

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), dispone 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 en favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que las realicen.

El artículo 5, apartado uno, letra a) de la Ley del Impuesto establece que, a los efectos de lo dispuesto en dicha 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.”

Por su parte, el artículo 5, apartado dos de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, dispone lo 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.

(...).”

Los citados preceptos son de aplicación general y, por tanto, también al club de motociclismo que se va a constituir, que, consecuentemente, tendrá la condición de empresario o profesional en cuanto ordene un conjunto de medios personales y materiales, con independencia y bajo su responsabilidad, para desarrollar una actividad empresarial o profesional, 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 realicen a título oneroso.

De este modo, tanto el servicio de organización de carreras como la actividad de patrocinio constituyen operaciones realizadas por la entidad que se va a constituir en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional.

Por otra parte, en relación con los contratos de patrocinio, es criterio de este Centro Directivo establecido, entre otras, en la contestación a la consulta vinculante de 14 de febrero de 2013, número V0444-13, que:

“La Ley 34/1988, de 11 de noviembre, general de publicidad (BOE del 15), define en su artículo 24 el concepto de publicidad de la siguiente forma: “El contrato de patrocinio publicitario es aquél por el que el patrocinado, a cambio de una ayuda económica para la realización de su actividad deportiva, benéfica, cultural, científica o de otra índole, se compromete a colaborar en la publicidad del patrocinador.”

Por tanto, en el contrato de patrocinio, el patrocinador aporta una ayuda económica al patrocinado a cambio de que éste dé publicidad

al patrocinador. En tal caso, estaríamos ante una prestación de servicios sujeta y no exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido.”.

En relación al pago de cuotas para la participación en los eventos de motociclismo que organice la consultante, el artículo 20, apartado uno, número 12º, de la Ley 37/1992, dispone que estarán exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido las siguientes operaciones:

“12.º Las prestaciones de servicios y las entregas de bienes accesorias a las mismas efectuadas directamente a sus miembros por organismos o entidades legalmente reconocidos que no tengan finalidad lucrativa, cuyos objetivos sean de naturaleza política, sindical, religiosa, patriótica, filantrópica o cívica, realizadas para la consecución de sus finalidades específicas, siempre que no perciban de los beneficiarios de tales operaciones contraprestación alguna distinta de las cotizaciones fijadas en sus estatutos.

Se entenderán incluidos en el párrafo anterior los Colegios profesionales, las Cámaras Oficiales, las Organizaciones patronales y las Federaciones que agrupen a los organismos o entidades a que se refiere este número.

La aplicación de esta exención quedará condicionada a que no sea susceptible de producir distorsiones de competencia.”.

Este precepto es transposición al Derecho interno de lo dispuesto por el artículo 132.1.1) de la Directiva 2006/112/CE, de 28 de noviembre, del Consejo, relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido y, en su interpretación, resultan de interés los criterios fijados por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en su sentencia de 12 de noviembre de 1998, asunto C-149/97, sobre la aplicación de la exención a una organización sin fin lucrativo que persigue objetivos de naturaleza sindical - asociación de empleados de industria del automóvil - pero que no tiene la condición de sindicato según la normativa del Reino Unido. Los apartados 19 al 21 de esta sentencia señalan lo siguiente:

“19. A la luz de estas consideraciones, debe señalarse que un organismo sin fin lucrativo destinado a promover los intereses de sus miembros sin que dicho objetivo se realice para la defensa y la representación de intereses colectivos de los miembros frente a los centros de decisión que les afectan no persigue objetivos de naturaleza sindical con arreglo a la letra l) del apartado 1 de la parte A del artículo 13 de la Directiva.

20. En efecto, el término «sindical» que figura en dicha disposición designa específicamente una organización que tiene por objetivo principal la defensa de los intereses colectivos de sus miembros -ya sean trabajadores, empresarios, profesionales liberales u operadores que ejerzan una actividad económica dada- y su representación frente a terceros, incluidas las autoridades públicas.

21. De este modo, un organismo sin fin lucrativo cuyo objetivo principal consiste en defender y representar los intereses colectivos de sus miembros responde al criterio de actividad de interés general en que se basan las exenciones enumeradas en la letra l) del apartado 1 de la parte A del artículo 13 de la Directiva, puesto que permite a sus miembros disponer de una voz representativa y de fuerza en las negociaciones con terceros.”.

En virtud de lo anteriormente expuesto, la exención a que se refiere el artículo 132.1.1) de la Directiva 2006/112/CE (artículo 20.Uno.12º de la Ley 37/1992), es aplicable a aquellos servicios y entregas de bienes accesorias a los mismos prestados por entidades constituidas

sin finalidad lucrativa para la defensa de los intereses colectivos de sus miembros y que tengan por destinatarios a dichos miembros.

En estos términos y conforme a los preceptos citados, la asociación consultante realizará operaciones sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido que, no obstante, quedarán exentas, en virtud de lo dispuesto en el artículo 20.Uno.12º de la Ley 37/1992 anteriormente transcrito, cuando se trate de actividades realizadas para el cumplimiento de su objeto social, que tengan por destinatarios a sus asociados y por las que no se perciba una contraprestación distinta a las cuotas fijadas en los estatutos.

A los efectos de la aplicación de la exención prevista en el citado artículo 20.Uno.12º, por "cotizaciones fijadas en los estatutos" han de entenderse todas aquellas cantidades percibidas por los organismos o entidades a los que el citado precepto se refiere y que constituyan la contraprestación de las prestaciones de servicios y entregas de bienes accesorias a los mismos que efectúen en interés colectivo de sus miembros, es decir, a la que todos estos últimos tengan derecho por igual en tanto que integrantes de dichas entidades con el fin de conseguir el objetivo de éstas, con independencia del carácter ordinario o extraordinario que tales cantidades revistan.

Por el contrario, aquellas operaciones realizadas por la asociación para sus miembros por las que les factura un precio independiente de la cuota anual fijada en los estatutos no pueden beneficiarse del supuesto de exención a que se refiere el artículo 20.Uno.12º de la Ley del Impuesto. En efecto, las cantidades pagadas por los miembros en contraprestación de las entregas de bienes o prestaciones de servicios que la asociación les preste y cuya finalidad sea la satisfacción del interés particular o individual del miembro receptor del servicio, no quedan incluidas en el concepto "cotizaciones fijadas en los estatutos", y ello con independencia de la forma y periodicidad en que la contraprestación se instrumente.

Del mismo modo, no resultará aplicable la mencionada exención a aquellas actividades realizadas por la cooperativa para terceros. Lo anterior se entiende sin perjuicio de que pudiera resultar aplicable algún otro supuesto de exención de los contemplados en el apartado uno del artículo 20 de la Ley 37/1992 en función del tipo de actividad de que se trate.

De acuerdo con lo anterior, cabe concluir que:

- Las cuotas satisfechas por sus asociados y que constituyan la contraprestación de las prestaciones de servicios y entregas de bienes accesorias a los mismos que efectúen en interés colectivo de sus miembros, se encontrarán exentas del Impuesto conforme al artículo 20.Uno.12º de la Ley 37/1992.
- Las prestaciones de servicios realizadas por la consultante para sus asociados por las que se factura un precio independiente de las cuotas fijadas en los estatutos, al tener por finalidad la satisfacción del interés particular o individual del miembro receptor del servicio, no pueden beneficiarse del supuesto de exención a que se refiere el artículo 20.Uno.12º de la Ley del Impuesto.

De este modo, el servicio de organización de carreras prestado por la consultante a sus asociados por el cual cada participante pagará una cuota por el evento en que participe se encontrará sujeta y no exenta del Impuesto de acuerdo con lo expuesto anteriormente por el artículo 20.Uno.12º de la Ley del Impuesto.

No obstante lo anterior, el artículo 20, apartado uno, número 13º, de

la Ley 37/1992, dispone que estarán 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.”.

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.

(...).”.

De este modo, si la entidad sin ánimo de lucro que se pretende constituir cumple los requisitos anteriores del artículo 20.Tres y los servicios prestados se incluyen dentro de los recogidos en el ámbito de aplicación del artículo 20.Uno.13º de la Ley del Impuesto, el servicio de participación en carreras prestado por la consultante se encontrará sujeto y exento del Impuesto sobre el Valor Añadido.

En caso contrario el servicio se encontrará sujeto y no exento y el tipo impositivo aplicable será el general del 21 por ciento previsto en el artículo 90.Uno de la Ley 37/1992.

El derecho a deducir las cuotas del Impuesto es objeto de regulación en el Capítulo I del Título VIII de la Ley 37/1992, artículos 92 a 114.

En particular, deberá tenerse en cuenta lo dispuesto en los artículos 93.Cuatro y 94.Uno.1º de esta Ley que disponen:

“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.”

“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.

(...).”.

Así, si los servicios relacionados con el **deporte** prestados por la entidad que se constituirá se encuentran exentos conforme al artículo 20.Uno.13º de la Ley 37/1992 en los términos antes expuestos, la consultante realizará operaciones exentas que no generan derecho a la deducción de las cuotas soportadas, conjuntamente con operaciones sujetas y no exentas por la prestación de servicios de publicidad a título oneroso, generadoras de tal derecho.

Cuando un empresario o profesional realiza simultáneamente operaciones sujetas y otras exentas, que no originan derecho a la deducción de las cuotas soportadas, en primer lugar habrá que determinar si las actividades realizadas conforman distintos sectores diferenciados, en cuyo caso el régimen de deducciones se aplicará separadamente para cada uno de ellos.

Se considerarán sectores diferenciados, de acuerdo con lo dispuesto en el último inciso del artículo 9.1º.A.c) de la Ley del impuesto los siguientes:

Los sectores diferenciados de actividad se encuentran definidos en el artículo 9, número 1, letra c), a') de la Ley del Impuesto en el que se establece que:

“a') Aquéllos en los que las actividades económicas realizadas y los

regímenes de deducción aplicables sean distintos.

Se considerarán actividades económicas distintas aquéllas que tengan asignados grupos diferentes en la Clasificación Nacional de Actividades Económicas.

No obstante lo establecido en el párrafo anterior, no se reputará distinta la actividad accesoria a otra cuando, en el año precedente, su volumen de operaciones no excediera del 15 por ciento del de esta última y, además, contribuya a su realización. Si no se hubiese ejercido la actividad accesoria durante el año precedente, en el año en curso el requisito relativo al mencionado porcentaje será aplicable según las previsiones razonables del sujeto pasivo, sin perjuicio de la regularización que proceda si el porcentaje real excediese del límite indicado.

Las actividades accesorias seguirán el mismo régimen que las actividades de las que dependan.

Los regímenes de deducción a que se refiere esta letra a') se considerarán distintos si los porcentajes de deducción, determinados con arreglo a lo dispuesto en el artículo 104 de esta Ley, que resultarían aplicables en la actividad o actividades distintas de la principal difirieran en más de 50 puntos porcentuales del correspondiente a la citada actividad principal.

La actividad principal, con las actividades accesorias a la misma y las actividades económicas distintas cuyos porcentajes de deducción no difirieran en más de 50 puntos porcentuales con el de aquélla constituirán un sólo sector diferenciado.

Las actividades distintas de la principal cuyos porcentajes de deducción difirieran en más de 50 puntos porcentuales con el de ésta constituirán otro sector diferenciado del principal.

A los efectos de lo dispuesto en esta letra a'), se considerará principal la actividad en la que se hubiese realizado mayor volumen de operaciones durante el año inmediato anterior.”.

La determinación de la existencia o no de sectores diferenciados de actividad dentro de la actividad empresarial que desarrolla la entidad consultante, deberá efectuarse, pues, de la siguiente forma:

1º) Se determinarán las actividades económicas distintas y sujetas al Impuesto que realiza la entidad.

A tales efectos, hay que señalar que el Real Decreto 475/2007, de 13 de abril, por el que se aprueba la Clasificación Nacional de Actividades Económicas 2009 (CNAE-2009) (BOE de 28 de abril), clasifica las actividades económicas con un desglose de hasta cuatro dígitos, constituyendo “grupos” las actividades clasificadas con tres dígitos.

Por consiguiente, a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, serán actividades económicas distintas las que correspondan a grupos diferentes en la referida clasificación, entendiéndose por “grupo” el conjunto de las clasificadas con un desglose de tres dígitos. No obstante, no se reputará distinta de una actividad aquella otra actividad accesoria a la primera que contribuya a su realización y cuyo volumen de operaciones no exceda del 15 por ciento del de aquella.

2º) Se determinará cuál de entre las referidas actividades es la actividad económica principal: aquella en la que tuviese un mayor volumen de operaciones.

3º) Se determinarán por separado los porcentajes de deducción que corresponden a cada una de las referidas actividades económicas distintas, aplicando respecto de cada una de ellas lo dispuesto en el artículo 104 de la Ley del Impuesto.

4º) La actividad principal y, en su caso, todas las demás actividades económicas distintas de ella cuyos respectivos porcentajes de deducción no difieran en más de 50 puntos porcentuales de porcentaje de deducción de la actividad principal, constituirán un sector diferenciado de actividad. El resto de las actividades económicas distintas de las anteriores que, en su caso, desarrollase la entidad constituirán otro sector diferenciado de actividad.

En consecuencia, si además de realizar la actividad de servicios deportivos exenta del Impuesto conforme al artículo 20.Uno.13º de la Ley del Impuesto desarrollara otra que constituya un sector diferenciado deberá aplicar separadamente el régimen de deducciones respecto a las cuotas soportadas en cada uno de los sectores, como señala el artículo 101 de la ley del impuesto que se transcribe a continuación:

“Uno. Los sujetos pasivos que realicen actividades económicas en sectores diferenciados de la actividad empresarial o profesional deberán aplicar separadamente el régimen de deducciones respecto de cada uno de ellos.

La aplicación de la regla de prorrata especial podrá efectuarse independientemente respecto de cada uno de los sectores diferenciados de la actividad empresarial o profesional determinados por aplicación de lo dispuesto en el artículo 9, número 1.º, letra c), letras a´), c´) y d´) de esta Ley.

Los regímenes de deducción correspondientes a los sectores diferenciados de actividad determinados por aplicación de lo dispuesto en el artículo 9, número 1.º, letra c), letra b´) de esta Ley se regirán, en todo caso, por lo previsto en la misma para los regímenes especiales simplificado, de la agricultura, ganadería y pesca, de las operaciones con oro de inversión y del recargo de equivalencia, según corresponda.

(...).”.

Por tanto, deberá diferenciarse las cuotas soportadas en la adquisición de los distintos bienes y servicios, dando derecho a deducción únicamente las soportadas en aquellos que se empleen total o parcialmente en un sector diferenciado que genera derecho a deducción en alguna medida.

Respecto a aquellos bienes y servicios utilizados en común en más de un sector diferenciado, deberá calcularse la proporción a que tienen derecho a deducirse las cuotas soportadas en su adquisición, aplicando lo dispuesto en el artículo 104 y concordantes de la ley del impuesto y en consecuencia, se determinará la proporción que representa la contraprestación por las operaciones sujetas y no exentas, respecto de los totales, y en esta medida podrá deducirse las cuotas soportadas en la adquisición de bienes o servicios afectados en común a distintas actividades.

Cuando las operaciones que realizara distintas a la actividad de servicios relacionados con el **deporte** que estuviera exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido no constituyan un sector diferenciado, se aplicará en principio la regla de la prorrata general establecida en el artículo 104 de la ley del Impuesto que a

continuación se transcribe:

“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.

(...).”

No obstante, será de aplicación la prorrata especial del Impuesto en los términos previstos en el artículo 103.Dos de la Ley del Impuesto, en los siguientes casos:

“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, el artículo 106 de la Ley del impuesto que a continuación se transcribe:

“Uno. 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, apartados Dos y siguientes.

La aplicación de dicho porcentaje se ajustará a las normas de

procedimiento establecidas en el artículo 105 de esta Ley.

Dos. En ningún caso podrán ser objeto de deducción las cuotas no deducibles en virtud de lo dispuesto en los artículos 95 y 96 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.