

Impuesto sobre el Valor Añadido

Deducciones

Fecha: 25.06.2021

Referencia IVA. Derecho a deducir las cuotas soportadas de asociación sin ánimo de lucro que organiza carreras deportivas.

Cuestión El club deportivo consultante es una asociación sin ánimo de lucro que organiza diversas carreras deportivas. En ocasiones cuenta con colaboraciones y patrocinios de distintas entidades. En concreto, en el año 2018 organizó una carrera que contaba ya con 30 ediciones y a la que acudían deportistas de todo el mundo, para la que suscribió un acuerdo de colaboración para el patrocinio con una entidad pública empresarial, EPEL. El objetivo declarado del EPEL es desarrollar de forma directa y descentralizada las competencias municipales en materia de desarrollo económico, potenciación del municipio y de sus eventos como destino turístico, y promoción empresarial tanto desde el punto de vista de la atracción, creación y crecimiento de empresas como de la mejora de las oportunidades de acceso al empleo. Derivado del acuerdo recibió un importe de 20.000 euros de la EPEL. En virtud del acuerdo, a cambio de los 20.000 euros, la asociación se comprometía a que los trípticos y panfletos llevaran constancia del patrocinio, indicando el nombre de la ciudad y a mencionar en las participaciones en directo en los medios de comunicación el citado patrocinio. La EPEL, además, estaba facultada para mencionar su patrocinio del evento en sus comunicaciones. La asociación se comprometía a organizar la carrera en los términos indicados, con finalización en el municipio en la que la EPEL precisamente tenía su ámbito de actuación (como era habitual). La entidad patrocinadora solicita de la consultante la emisión de una factura por la prestación de servicios con el IVA repercutido correspondiente.

A la vista de la factura con el Impuesto sobre el Valor Añadido repercutido que solicita la EPEL, se desea conocer si pueden deducirse las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido soportadas en los gastos incurridos.

Solución En lo que concierne a la cuestión planteada, la deducción de las cuotas soportadas del Impuesto sobre el Valor Añadido vendrá determinada por el previo análisis de las actividades desarrolladas por el Club consultante; en concreto, por el hecho de si sus operaciones se encuentran sujetas o no y si estando sujetas se encuentran exentas o no del Impuesto sobre el Valor Añadido, o en términos más generales si sus operaciones generan derecho a la deducción.

Sujeción al impuesto.

En lo que respecta a la cuestión planteada, relativa a la organización de una prueba de atletismo por un club, en concreto una asociación sin ánimo de lucro, debe indicarse, en primer lugar, que el artículo 9 de la Ley 14/1998, de 11 de junio, del Deporte del País Vasco, regula las clases de entidades deportivas, estableciendo que: *"A los efectos de la presente ley, las entidades deportivas se clasifican en clubes deportivos, agrupaciones deportivas, sociedades anónimas deportivas, federaciones deportivas y la Unión de Federaciones Deportivas Vascas"*.

Mientras que, por su parte, el artículo 11 de la repetida Ley 14/1998, de 11 de junio, del Deporte del País Vasco, recoge que: *"1. A los efectos de la presente ley, se consideran clubes deportivos las asociaciones privadas, sin ánimo de lucro y con personalidad jurídica, integradas por personas físicas o jurídicas, que tengan por objeto la promoción o la práctica de una o varias modalidades deportivas, participen o no en competiciones oficiales. 2. Los clubes deportivos se registrarán en todas las cuestiones relativas a la constitución, inscripción, extinción, organización y funcionamiento por las normas de la presente ley y disposiciones que la desarrollen, por sus estatutos y reglamentos y por los acuerdos válidamente adoptados por sus órganos. 3. Serán aplicables a los clubes los estatutos y reglamentos de las federaciones deportivas a las que estuviesen adscritos. 4. Los estatutos de los clubes deportivos, que deberán regular los extremos que reglamentariamente se determinen, configurarán su estructura interna y régimen de funcionamiento de acuerdo con principios democráticos y representativos y establecerán la elección de todos los órganos de representación y administración mediante sufragio libre, directo, igual y secreto de todas las personas asociadas. 5. Los clubes deportivos adquieren personalidad jurídica desde su constitución, y la inscripción registral simplemente comportará su reconocimiento oficial a los efectos de esta ley"*.

Este precepto se encuentra desarrollado en el Decreto 163/2010, de 22 de junio, de clubes deportivos y agrupaciones deportivas, cuyo artículo 2 especifica que: "*1. Son clubes deportivos las asociaciones privadas, con personalidad jurídica y sin ánimo de lucro, integradas por personas físicas o jurídicas, cuyo objeto sea el fomento y la práctica de una o varias modalidades deportivas, participen o no en competiciones deportivas. (...)*".

Por último, el artículo 4 del citado Decreto 163/2010, de 22 de junio, de clubes deportivos y agrupaciones deportivas, prevé que: "*1. Los clubes deportivos y las agrupaciones deportivas se regirán en todas las cuestiones relativas a la constitución, inscripción, modificación, extinción, organización y funcionamiento, por la Ley 14/1998, de 11 de junio, del Deporte del País Vasco, por las normas del presente Decreto y demás disposiciones de desarrollo de la Ley, por sus Estatutos y Reglamento específicos y por los acuerdos válidamente adoptados por sus órganos. Los clubes deportivos se regirán, en lo no dispuesto expresamente en dichas disposiciones deportivas, por la normativa general en materia de asociaciones. (...) 3. Los clubes deportivos y agrupaciones deportivas objeto del presente Decreto serán objeto de protección y apoyo por parte de las Administraciones del País Vasco dentro del ámbito de sus respectivas competencias, siempre que ajusten su actuación al ordenamiento jurídico*".

De conformidad con todo lo anterior, cabe concluir que los clubes deportivos son asociaciones privadas sin ánimo de lucro, cuyo objeto consiste en la promoción de una o varias modalidades deportivas, o en la práctica de las mismas por sus miembros o asociados, participen o no en competiciones oficiales, que se regulan por lo dispuesto en la legislación específica dictada en materia de deportes, por sus Estatutos y Reglamentos, por los acuerdos que adopten válidamente sus órganos, y, subsidiariamente, por la normativa general aplicable en materia de asociaciones.

El hecho de que estos clubes deportivos desarrollan, o pueden desarrollar, actividades de interés general se encuentra expresamente reconocido en la jurisprudencia del Tribunal Supremo (Sentencias de 22 de noviembre de 2011, de 19 de marzo de 2018 y de 23 de abril de 2018), y en la normativa por la que se rigen (Capítulo IX del repetido Decreto 163/2010, de 22 de junio, correspondiente a la declaración de utilidad pública de los clubes deportivos).

Una vez aclarado lo anterior, en lo que afecta a la tributación en el Impuesto sobre el Valor Añadido, procede analizar si el club consultante está sujeto a dicho Impuesto.

Con respecto a dicha cuestión, resulta de aplicación la Norma Foral 7/1994, de 9 de noviembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (NFIVA), en cuyo artículo 4 se dispone que: "*Uno. 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. (...) Tres. La sujeción al Impuesto se produce con independencia de los fines o resultados perseguidos en la actividad empresarial o profesional o en cada operación en particular. (...)*".

Por su parte, el artículo 5 de la citada NFIVA prevé que: "*Uno. A los efectos de lo dispuesto en esta Norma Foral 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. (...) Tres. Se presumirá el ejercicio de actividades empresariales o profesionales: a) En los supuestos a que se refiere el artículo 3 del Código de Comercio. b) Cuando para la realización de las operaciones definidas en el artículo 4 de esta Norma Foral se exija contribuir por el Impuesto sobre Actividades Económicas. (...)*".

Estos preceptos son de aplicación general a todas las personas o entidades y, por lo tanto, también a las asociaciones privadas sin ánimo de lucro, como el club deportivo consultante, quien ostentará la condición de empresario en el ámbito del Impuesto sobre el Valor Añadido cuando ordene un conjunto de medios personales y/o materiales, de forma independiente y bajo su responsabilidad, con objeto de desarrollar actividades empresariales (sean de fabricación, comercio, de prestación de servicios, etc.), mediante la realización continuada de entregas de bienes o prestaciones de servicios a título oneroso, asumiendo el riesgo y ventura de los resultados que puedan obtenerse.

Por lo tanto, las entidades sin ánimo de lucro (como el Club consultante) no ostentan la condición de empresarios en el ámbito del Impuesto sobre el Valor Añadido en relación con las actividades que desarrollen íntegramente a título gratuito, es decir, sin recibir ninguna contraprestación a cambio, con respecto a las cuales actúan como consumidores finales. No obstante, sí tienen la repetida consideración de empresarios en lo que afecta a las actividades que lleven a cabo a título oneroso (las cuales, por lo tanto, quedan sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido).

Cabe anticipar que si el club no realiza ninguna actividad a título oneroso, sino que únicamente actúa como consumidor final, no podría deducir las cuotas del Impuesto que soporte, ni tampoco podría solicitar su devolución.

De modo que, como conclusión de lo anterior, cabe señalar:

1) Que estarán sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido las entregas de bienes y las prestaciones de servicios que, en su caso, realice el club consultante en el desarrollo de las actividades empresariales o profesionales que lleve a cabo a título oneroso, con relación a las cuales tendrá la consideración de empresario o profesional. Sin perjuicio de lo cual aún cabrá que las operaciones sujetas no tributen efectivamente por ser consideradas exentas.

2) Que no estarán sujetas al Impuesto las operaciones que no impliquen la realización por su parte de actividades empresariales o profesionales a título oneroso, con respecto a las cuales ostentará la condición de consumidor final.

A este respecto, ha de tenerse en cuenta que no cabe afirmar que unas determinadas actividades son realizadas a título exclusivamente lucrativo cuando se percibe, por y para su realización, subvenciones vinculadas al precio de las mismas, o cualquier otra contraprestación, con independencia de la denominación que se le dé, y de quién sea el pagador (que puede ser el destinatario material de los bienes y/o servicios de que se trate, o un tercero).

Una vez situada en este punto la cuestión, en lo que hace referencia a la existencia de una contraprestación que implique la existencia de una operación a título oneroso base para encuadrar la prestaciones de servicio en el Impuesto sobre el Valor Añadido, debe traerse a colación la jurisprudencia reiterada del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE), según la cual una prestación de servicios sólo se entiende realizada "a título oneroso", en el sentido de lo dispuesto en los artículos 4 y 5 de la NFIVA, y, por lo tanto, sólo se encuentra sujeta al Impuesto, si existe una relación jurídica entre quien efectúa la operación y su destinatario, en cuyo marco se intercambian prestaciones recíprocas, y la retribución percibida por quien lleva a cabo la operación constituye el contravalor efectivo del servicio que presta al destinatario (Sentencia de 12 de mayo de 2016, Asunto C-520/14, Gemeente Borsele, entre otras muchas).

Específicamente en cuanto a los denominados patrocinios y, en su caso, a los convenios de colaboración, procede tener en cuenta que esta denominación se aplica a distintos negocios jurídicos que, como tales, reciben, o pueden recibir, un tratamiento diferente en el ámbito del Impuesto sobre el Valor Añadido.

En principio, en los contratos de patrocinio publicitario, existe una prestación de servicios, consistente en colaborar en la publicidad del patrocinador a cambio de una contraprestación. Por lo que este tipo de contratos da lugar a operaciones sujetas y no exentas del Impuesto (que tributan al tipo general del 21 por 100).

No obstante, no existirá una prestación de servicios, y por tanto no existirá una operación sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido, en los supuestos en que estas operaciones pueden encuadrarse en los convenios de colaboración empresarial en actividades de interés general a que se refiere el artículo 28 de la Norma Foral 4/2019, de 20 de marzo, de Régimen Fiscal de las Entidades sin fines lucrativos y de los

Incentivos Fiscales al Mecenazgo, en vigor para los periodos que se inicien a partir del 1 de enero de 2019 (correspondiente al artículo 26 de la Norma Foral 1/2004, de 24 de febrero, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y del mecenazgo). En estos casos, se considera que el compromiso de difundir la participación del colaborador, asumido por las entidades sin fines lucrativos, no constituye prestación de servicios a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido.

La citada Norma Foral 4/2019, de 20 de marzo, contempla el régimen fiscal aplicable a los convenios de colaboración empresarial en su artículo 28, de conformidad con el cual: *"1. Se entenderá por convenio de colaboración empresarial en actividades de interés general, a los efectos previstos en esta Norma Foral, aquél por el cual las entidades a que se refiere el artículo 19 anterior, a cambio de una ayuda económica para la realización de las actividades que efectúen en cumplimiento de su objeto o finalidad específica, se comprometen por escrito a difundir, por cualquier medio, la participación del colaborador o colaboradora en dichas actividades. La difusión de la participación del colaborador o de la colaboradora en el marco de los convenios de colaboración definidos en este artículo no constituye una prestación de servicios a efectos del Impuesto sobre Valor Añadido. (...)"*.

Consecuentemente, en el caso de que los ingresos procedentes de la EPEL a las que se hace referencia en el escrito de consulta, se perciban en el marco de los convenios regulados en el artículo 28 de la Norma Foral 4/2019, de 20 de marzo, habiendo optado la consultante por el régimen especial establecido en el Título II de la repetida Norma Foral las operaciones que realice para las entidades patrocinadoras, consistentes en la difusión de su colaboración en los eventos culturales, mediante la utilización de su logotipo o mediante la cesión de espacios en las actividades que organice, no constituirán prestaciones de servicios sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido.

En cuyo caso, ni existirán servicios de publicidad ni los eventos deportivos por los que se pregunta se considerarán organizados a título oneroso por la consultante, en lo que pudiera corresponderse con a financiación procedente de los convenios de colaboración empresarial a que se refiere el artículo 28 de la Norma Foral 4/2019, de 20 de marzo.

Al margen de la existencia de convenios de colaboración, es posible que las cantidades que la consultante percibe de la EPEL, así como, en su caso, de otras entidades sin fines lucrativos que colaborasen con el Club, estén destinadas a financiar actividades que desarrolla la propia asociación compareciente en interés de sus asociados, del sector al que representa en general (es decir, en el desarrollo de su objeto o finalidad específica), o de terceros, en cuya financiación colaboran otras entidades sin fines lucrativos o entes públicos, únicamente para dar cumplimiento a sus respectivos fines de interés general, sin recibir ninguna prestación directa a cambio o a cambio únicamente de que se difunda su participación. En estas circunstancias, y siempre y cuando tampoco tengan la consideración de contraprestaciones satisfechas por terceros (ni de subvenciones vinculadas al precio): -No se considerará que existen servicios de publicidad sujetos al Impuesto. -No se considerará que existen servicios de organización o deportivos sujetos al Impuesto por falta de contraprestación directa, pago por tercero o subvención vinculada al precio.

De tal forma que, en estos casos, de asociaciones que actúan como entidades colaboradoras que comparten intereses generales con los entes públicos que aportan financiación, estaríamos, básicamente, ante una puesta en común de recursos (sin que se genera margen o valor añadido), tanto recursos financieros como materiales o inmateriales (dinero, servicios, medios humanos, etc.) con el objeto de llevar a cabo conjuntamente unos determinados proyectos o servicios.

Con lo que, en estas circunstancias, los importes que obtiene el Club por los citados patrocinios o colaboraciones desinteresadas no quedarían sujetos al Impuesto sobre el Valor Añadido, salvo que se tratase de subvenciones vinculadas al precio de las operaciones, o de importes pagados por un tercero, en el sentido de lo dispuesto en el artículo 78 de la NFIVA, que regula que: *"Uno. 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. (...) 2. 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".

Según lo previsto en este artículo 78 de la NFIVA, los requisitos que deben cumplirse para que una subvención se considere directamente vinculada al precio de las operaciones y, por tanto, forme parte de la base imponible del Impuesto son: 1/ que se establezca en función del número de unidades entregadas o del volumen de los servicios prestados; y 2/ que se determine con anterioridad a la realización de las operaciones.

A este respecto, de conformidad con lo recogido en la jurisprudencia del TJUE, tradicionalmente se ha venido entendiendo que los aspectos a tomar en consideración de cara a determinar si una subvención se encuentra o no directamente vinculada al precio de las operaciones son los siguientes:

1º. El número de intervinientes en las operaciones en cuestión. La primera cuestión que ha de destacarse con respecto al artículo 73 de la Directiva 2006/112/CE, del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, que aquí se analiza es que el mismo hace referencia a situaciones en las que intervienen tres sujetos, a saber: a) el empresario o profesional que realiza las operaciones subvencionadas; b) los clientes o destinatarios de dichas operaciones; y c) el ente que otorga la subvención. En otro tipo de esquemas no cabe aplicar el precepto de referencia.

2º. La incidencia de la subvención en el precio de las operaciones de que se trate. La inclusión de las subvenciones en la base imponible del Impuesto está condicionada a que su otorgamiento incida en el precio de las operaciones llevadas a cabo. Por lo que se puede concluir que la aplicación de lo dispuesto en el artículo 73 de la Directiva 2006/112/CE, del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, y en el artículo 78.Dos.3º de la NFIVA requiere que la subvención incida en el precio de las entregas de bienes o de las prestaciones de servicios cuyo consumo se pretende incentivar.

3º. La proporcionalidad entre el importe de la subvención y la cantidad de bienes o servicios a cuya provisión se condiciona el otorgamiento de la misma. La aplicación de lo dispuesto en el artículo 73 de la Directiva 2006/112/CE y en el artículo 78.Dos.3º de la NFIVA exige que la subvención sea proporcional a la cantidad de bienes entregados o de servicios prestados. Este requisito ha de interpretarse con cierta flexibilidad, ya que, en determinados supuestos, el TJUE ha llegado a admitir la inclusión de subvenciones en la base cuando la concesión de la misma está condicionada con la existencia de las operaciones gravadas de forma global, de manera que desaparezca cuando los bienes de que se trate han dejado de producirse, pero sin exigir una relación biunívoca entre subvención y bienes o servicios.

4º. La previsibilidad de la subvención para el empresario o profesional que la percibe. A estos efectos, se requiere que el importe de la subvención, o su fórmula de cálculo, se encuentre determinado con carácter previo a la realización de las operaciones gravadas. Esta condición ha de entenderse como indicativa de que el modo o forma de cálculo de la subvención se fije con carácter previo al momento en que se realicen las entregas de bienes o prestaciones de servicios subvencionadas, pero sin que sea preciso que a la fecha en que se tenga por efectuada una determinada operación se conozca cuál es el importe exacto de la subvención que va a percibir el empresario o profesional que la realiza.

5º. Los aspectos formales de la subvención. Lo relevante para el establecimiento de la inclusión o no en la base imponible del tributo de las subvenciones son más los criterios materiales analizados en los puntos anteriores que los formales.

De forma que, en resumen, la subvención ha de ser abonada al operador subvencionado con el fin de que realice específicamente una entrega de bienes o una prestación de servicios concreta, cuyos adquirentes obtengan una ventaja por este motivo que sea, como mínimo, determinable.

Atendidas estas circunstancias, si las subvenciones percibidas por los sujetos pasivos cumplen los requisitos establecidos para que puedan entenderse directamente vinculadas al precio de las operaciones gravadas, formarán parte de la base imponible

del Impuesto sobre el Valor Añadido correspondiente a las mismas. De lo contrario la percepción de subvenciones no incidirá en la determinación de la base imponible del Impuesto sobre el Valor Añadido, y las operaciones financiadas no se considerarán efectuadas a título oneroso por este motivo (por el hecho de estar subvencionadas).

Además, en la Sentencia de 27 de marzo de 2014 (Asunto C-151/13, Rayon d'Or), relativa a las cantidades percibidas por una residencia geriátrica del seguro de enfermedad de los residentes dependientes, el TJUE estableció que: "(...) 28. Por consiguiente, la cuestión debe entenderse en el sentido de que tiene por objeto, en esencia, a saber, si el artículo 11, parte A, letra a), de la Sexta Directiva y el artículo 73 de la Directiva IVA deben interpretarse en el sentido de que un pago a tanto alzado como la «suma a tanto alzado por cuidados» controvertida en el litigio principal constituye la contrapartida de las prestaciones de cuidados efectuadas a título oneroso por una RPMD en beneficio de sus residentes y, en este concepto, está incluido en el ámbito de aplicación del IVA. 29. Para dar respuesta a esta cuestión, es preciso recordar, por una parte, que, en virtud del artículo 2 de la Sexta Directiva, que define el ámbito de aplicación del IVA, están sujetas al IVA las «prestaciones de servicios realizadas a título oneroso» y que, según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, una prestación de servicios sólo se realiza a título oneroso en el sentido del número 1 del artículo 2 de la Sexta Directiva y, por tanto, sólo es imponible si existe entre quien efectúa la prestación y su destinatario una relación jurídica en cuyo marco se intercambian prestaciones recíprocas y la retribución percibida por quien efectúa la prestación constituye el contravalor efectivo del servicio prestado al destinatario (véanse, en particular, las sentencias Tolsma, C-16/93, EU:C:1994:80, apartado 14; Kennemer Golf, C-174/00, EU:C:2002:200, apartado 39, y RCI Europe, C-37/08, EU:C:2009:507, apartado 24). 30. Por otra parte, el Tribunal de Justicia ya ha declarado que las subvenciones directamente vinculadas al precio de una operación imponible no son sino una situación de entre las previstas en el artículo 11, parte A, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva, y que, con independencia de la situación particular de que se trate, la base imponible de una prestación de servicios está constituida, en cualquier caso, por todo lo que se recibe como contrapartida del servicio prestado (véase, en este sentido, la sentencia de 13 de junio de 2002, Keeping Newcastle Warm, C-353/00, EU:C:2002:369, apartados 23 y 25). 31. Toda vez que el artículo 73 de la Directiva IVA, que ha sustituido al artículo 11, parte A, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva, es en esencia idéntico a esta disposición, la jurisprudencia citada en los dos apartados precedentes y sus desarrollos posteriores se aplican mutatis mutandis a este artículo 73. 32. Ahora bien, debe declararse que las RPMD perciben la «suma a tanto alzado por cuidados» controvertida en el litigio principal abonada por la caja nacional del seguro de enfermedad como contrapartida de los servicios de cuidados que prestan, según diferentes fórmulas, a sus residentes. 33. En efecto, en primer lugar, como reconoció Rayon d'Or en la vista, las RPMD están obligadas a prestar realmente, como contrapartida del pago de dicha cantidad a tanto alzado, prestaciones de servicios a sus residentes. 34. En segundo lugar, para considerar que una entrega de bienes o una prestación de servicios se ha efectuado «a título oneroso», en el sentido de dicha Directiva, no se exige que la contraprestación de dicha entrega o prestación se obtenga directamente del destinatario de ésta, sino que la contraprestación puede también obtenerse de un tercero (véase, en este sentido, la sentencia Loyalty Management UK y Baxi Group, C-53/09 y C-55/09, EU:C:2010:590, apartado 56). 35. El que, en el litigio principal, el beneficiario directo de las prestaciones de servicios de que se trate no sea la caja nacional del seguro de enfermedad que abona la cantidad a tanto alzado, sino el asegurado, no puede, contrariamente a lo que sostiene Rayon d'Or, romper el vínculo directo existente entre la prestación de servicios efectuada y la contrapartida recibida. 36. Por último, se desprende de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia que cuando, como en el litigio principal, la prestación de servicios controvertida se caracteriza, en particular, por la disponibilidad permanente del prestador de servicios para llevar a cabo, en el momento oportuno, las prestaciones de cuidados requeridas por los residentes, no es necesario, para reconocer la existencia de un vínculo directo entre dicha prestación y la contrapartida obtenida, demostrar que un pago se vincula a una prestación de cuidados individualizada y puntual efectuada bajo petición de un residente (véase, en este sentido, la sentencia Kennemer Golf, EU:C:2002:200, apartado 40). 37. Por consiguiente, el que las prestaciones de servicios dispensadas, en el litigio principal, a los residentes no estén definidas a priori ni sean individualizadas y el que la remuneración se abone en forma de una cantidad a tanto alzado tampoco puede afectar al vínculo existente entre la prestación de servicios llevada a cabo y la contrapartida recibida, cuyo importe se determina a priori y siguiendo criterios establecidos. 38. Habida cuenta de las consideraciones precedentes, procede responder a la cuestión prejudicial que el artículo 11, parte A, letra a), de la Sexta Directiva y el artículo 73 de la Directiva IVA deben interpretarse en el sentido de que

un pago a tanto alzado, como la «suma a tanto alzado por cuidados» controvertida en el litigio principal, constituye la contrapartida de las prestaciones de cuidados llevadas a cabo a título oneroso por una RPMD en beneficio de sus residentes y, en este concepto, está incluido en el ámbito de aplicación del IVA. (...)".

Con lo que la contraprestación de los servicios gravados puede ser abonada por el destinatario material de los mismos, o por un tercero, siempre y cuando exista un vínculo directo entre una y otros, tal y como estableció el TJUE en esta Sentencia de 27 de marzo de 2014.

Ahora bien, en el caso de que estemos ante fondos percibidos de las Administraciones públicas para financiar actividades de interés general, en las que los destinatarios no sean identificables, no cabrá considerarlos como subvenciones vinculadas al precio, ni formarán parte de la base imponible de las operaciones subvencionadas, al tratarse de conceptos expresamente excluidos del concepto de subvenciones vinculadas al precio, tal y como prevé el artículo 78.Uno de la NFIVA.

Por último, en cuanto a otras operaciones o actividades que la compareciente pudiera celebrar, la consulta número 7724, de esta Dirección General de Hacienda, de fecha 1 de febrero de 2018, analiza el tratamiento de los distintas fuentes de ingreso de un club deportivo.

Exención de las operaciones sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido.

Si las operaciones se encontrasen sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido, procederá analizar el número 13 del citado artículo 20.Uno de la NFIVA que recoge que: *"Uno. Estarán exentas de este Impuesto las siguientes operaciones: (...) 13. 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. (...)"*.

Este precepto de la NFIVA constituye la transposición al ordenamiento interno de lo dispuesto en el artículo 132.1 m) de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido, según el cual: *"1. Los Estados miembros eximirán las operaciones siguientes: (...) m) determinadas prestaciones de servicios, directamente relacionadas con la práctica del deporte o de la educación física, facilitadas por organismos sin fin lucrativo a las personas que practican el deporte o la educación física; (...)"*.

Para poder aplicar la exención regulada en este artículo 20.Uno.13º de la NFIVA, es necesario cumplir los siguientes requisitos, relativos tanto a la condición de quienes deben realizar las operaciones en cuestión y a la de los destinatarios de las mismas (requisitos subjetivos), como a la naturaleza de dichas operaciones (requisitos objetivos):

En concreto, los requisitos de carácter objetivo son los siguientes:

a) La exención únicamente resulta aplicable a las operaciones que tengan la consideración de prestaciones de servicios, de acuerdo con la normativa reguladora del Impuesto sobre el Valor Añadido. Por tanto, no se aplica, en ningún caso, a las operaciones que deban ser calificadas como entregas de bienes a efectos de dicho Impuesto.

b) Además, ha de tratarse de servicios directamente relacionados con la práctica del deporte o la educación física por parte de personas físicas. De modo que no se aplica a los servicios que no estén relacionados con la citada práctica, o que solo lo estén de una manera indirecta o mediata. El artículo 20.Uno.13 de la NFIVA señala específicamente que la exención no se extiende a los espectáculos deportivos (particularmente, al acceso a espectáculos deportivos y a la cesión de instalaciones para la celebración de los mismos).

Los requisitos de carácter subjetivo son los siguientes:

a) Los destinatarios materiales y efectivos de los servicios deben ser personas físicas que practiquen el deporte o la educación física, con independencia de que sean

prestados a su cargo, o cargo de terceros. A estos efectos, resulta irrelevante que quienes practiquen el deporte o la educación física sean, o no, miembros o socios de la entidad que presta los servicios, o que estén afiliados, o no, a la correspondiente federación deportiva.

b) El prestador de los servicios debe ser alguna de las entidades específicamente mencionadas en el artículo 20.Uno.13 de la NFIVA. A saber: 1) Entidades de derecho público; 2) Federaciones Deportivas; 3) Comité Olímpico Español; 4) Comité Paralímpico Español; o 5) entidades o establecimientos deportivos privados de carácter social, tal y como los mismos se encuentran delimitados en el apartado Tres del citado artículo 20 de la NFIVA.

En lo que se refiere a esta última condición, el apartado Tres del mismo artículo 20 de la NFIVA recoge que: *"Tres. A efectos de lo dispuesto en este artículo, se considerarán entidades o establecimientos de carácter social aquéllos en los que concurren los siguientes requisitos: 1º Carecer de finalidad lucrativa y dedicar, en su caso, los beneficios eventualmente obtenidos al desarrollo de actividades exentas de idéntica naturaleza. 2º 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. 3º 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, ordinales 8º y 13º, 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 Norma Foral, 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"*.

Conforme a lo indicado en este apartado Tres del artículo 20 de la NFIVA, tienen la consideración de entidades o establecimientos privados de carácter social aquéllos que carezcan de finalidad lucrativa, dediquen los beneficios que obtengan al desarrollo de actividades exentas de igual naturaleza, y cuyos cargos de presidente, patrono o representante legal sean gratuitos y no tengan interés en los resultados económicos de la explotación, por sí mismos o a través de persona interpuesta. Adicionalmente, se requiere que los socios de las entidades de que se trate y sus cónyuges o parientes hasta el segundo grado no sean los destinatarios principales de las operaciones exentas, ni gocen de condiciones especiales, si bien este requisito no resulta exigible a los servicios a que se refieren los puntos 8 y 13 del citado artículo 20.Uno de la NFIVA.

De este modo, si la entidad sin ánimo de lucro consultante cumple con los requisitos del 20.Tres y los servicios prestados se incluyen en los recogidos en el ámbito de aplicación del artículo 20.Uno.13º de la NFIVA, el servicio de participación en las carreras que presta la consultante se encontrará sujeto y exento de IVA.

En caso contrario, se encontrará sujeto y no exento y el tipo aplicable será el general del 21 por 100 del artículo 91 de la NFIVA.

Por último, como ya se indicado más arriba, procede reiterar que la exención del artículo 20. Uno.13 de la NFIVA no resulta aplicable a los servicios de acceso o asistencia a espectáculos deportivos, ni a los de cesión de instalaciones para la celebración de los mismos.

Deducción de las cuotas soportadas.

En lo que se refiere al ejercicio del derecho a la deducción de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido soportadas por el Club consultante, cabe señalar que las normas por las que se rige este derecho encuentran su regulación esencial en los artículos 167 a 192 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido, las cuales han sido incorporadas a nuestro ordenamiento interno a través de los artículos 92 a 114 de la NFIVA.

La interpretación de estos preceptos en los casos en los que se realizan, por un lado, actividades no sujetas al Impuesto, y por otro lado, actividades sujetas que pueden o no estar exentas, debe realizarse a la luz de la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) de 13 de marzo de 2008 (Asunto C-437/06), en la que se analiza el supuesto de una entidad que lleva a cabo tres tipos de actividades: 1) actividades no sujetas (que no tienen la consideración de actividades económicas); 2) actividades sujetas y exentas; y 3) actividades sujetas y no exentas.

Así, en el artículo 92 de la NFIVA se establece que: "*Uno. Los sujetos pasivos podrán deducir de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido devengadas por las operaciones gravadas que realicen en el interior del país las que, devengadas en el mismo territorio, hayan soportado por repercusión directa o satisfecho por las siguientes operaciones: 1º Las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por otro sujeto pasivo del Impuesto. (...) Dos. El derecho a la deducción establecido en el apartado anterior sólo procederá en la medida en que los bienes y servicios adquiridos se utilicen en la realización de las operaciones comprendidas en el artículo 94, apartado uno de esta Norma Foral*".

Por su parte, el artículo 93 de la NFIVA, en su redacción aplicable desde el 10 de noviembre de 2017 (tras la entrada en vigor de la Ley 9/2017, de 8 de noviembre, de Contratos del Sector Público), regula los requisitos subjetivos de la deducción, y señala que: "*Uno. Podrán hacer uso del derecho a deducir los sujetos pasivos del Impuesto que tengan la condición de empresarios o profesionales de conformidad con lo dispuesto en el artículo 5 de esta Ley y hayan iniciado la realización habitual de entregas de bienes o prestaciones de servicios correspondientes a sus actividades empresariales o profesionales. (...) 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. Cinco. Los sujetos pasivos que realicen conjuntamente operaciones sujetas al Impuesto y operaciones no sujetas por aplicación de lo establecido en el artículo 7.8.º de esta Norma Foral podrán deducir las cuotas soportadas por la adquisición de bienes y servicios destinados de forma simultánea a la realización de unas y otras operaciones en función de un criterio razonable y homogéneo de imputación de las cuotas correspondientes a los bienes y servicios utilizados para el desarrollo de las operaciones sujetas al Impuesto, incluyéndose, a estos efectos, las operaciones a que se refiere el artículo 94.Uno.2.º de esta Norma Foral. Este criterio deberá ser mantenido en el tiempo salvo que por causas razonables haya de procederse a su modificación. A estos efectos, podrá atenderse a la proporción que represente el importe total, excluido el Impuesto sobre el Valor Añadido, determinado para cada año natural, de las entregas de bienes y prestaciones de servicios de las operaciones sujetas al Impuesto, respecto del total de ingresos que obtenga el sujeto pasivo en cada año natural por el conjunto de su actividad. El cálculo resultante de la aplicación de dicho criterio se podrá determinar provisionalmente atendiendo a los datos del año natural precedente, sin perjuicio de la regularización que proceda a final de cada año. No obstante lo anterior, no serán deducibles en proporción alguna las cuotas soportadas o satisfechas por las adquisiciones o importaciones de bienes o servicios destinados, exclusivamente, a la realización de las operaciones no sujetas a que se refiere el artículo 7.8º de esta Norma Foral. Las deducciones establecidas en este apartado se ajustarán también a las condiciones y requisitos previstos en el Capítulo I del Título VIII de esta Ley y, en particular, los que se refieren a la regla de prorrata. Lo previsto en este apartado no será de aplicación a las actividades de gestión de servicios públicos en las condiciones señaladas en la letra a) del artículo 78.Dos. 3º de esta Norma Foral*".

Adicionalmente, el artículo 94 de la misma NFIVA prevé 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. 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. (...)*".

De modo que, en lo que a esta consulta pudiera afectar, las cuotas soportadas por la adquisición de bienes o servicios sólo resultan deducibles en la medida en que éstos (los bienes o servicios adquiridos) sean utilizados para la realización de entregas de

bienes o de prestaciones de servicios sujetas y no exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Por su parte, el artículo 95 de la repetida NFIVA regula que: "*Uno. Los empresarios o profesionales no podrán deducir las cuotas soportadas o satisfechas por las adquisiciones o importaciones de bienes o servicios que no se afecten, directa y exclusivamente, a su actividad empresarial o profesional. Dos. No se entenderán afectos directa y exclusivamente a la actividad empresarial o profesional, entre otros: 1. Los bienes que se destinen habitualmente a dicha actividad y a otras de naturaleza no empresarial ni profesional por períodos de tiempo alternativos. 2. Los bienes o servicios que se utilicen simultáneamente para actividades empresariales o profesionales y para necesidades privadas. (...) Tres. No obstante lo dispuesto en los apartados anteriores, las cuotas soportadas por la adquisición, importación, arrendamiento o cesión de uso por otro título de los bienes de inversión que se empleen en todo o en parte en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional podrán deducirse de acuerdo con las siguientes reglas: 1.^a Cuando se trate de bienes de inversión distintos de los comprendidos en la regla siguiente, en la medida en que dichos bienes vayan a utilizarse previsiblemente, de acuerdo con criterios fundados, en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional. 2.^a Cuando se trate de vehículos automóviles de turismo y sus remolques, ciclomotores y motocicletas, se presumirán afectados al desarrollo de la actividad empresarial o profesional en la proporción del 50 por 100. (...) No obstante lo dispuesto en esta regla 2.^a, los vehículos que se relacionan a continuación se presumirán afectados al desarrollo de la actividad empresarial o profesional en la proporción del 100 por 100: a) Los vehículos mixtos utilizados en el transporte de mercancías. b) Los utilizados en la prestación de servicios de transporte de viajeros mediante contraprestación. c) Los utilizados en la prestación de servicios de enseñanza de conductores o pilotos mediante contraprestación. d) Los utilizados por sus fabricantes en la realización de pruebas, ensayos, demostraciones o en la promoción de ventas. e) Los utilizados en los desplazamientos profesionales de los representantes o agentes comerciales. f) Los utilizados en servicios de vigilancia. 3.^a Las deducciones a que se refieren las reglas anteriores deberán regularizarse cuando se acredite que el grado efectivo de utilización de los bienes en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional es diferente del que se haya aplicado inicialmente. La mencionada regularización se ajustará al procedimiento establecido en el capítulo I del título VIII de esta Norma Foral para la deducción y regularización de las cuotas soportadas por la adquisición de los bienes de inversión, sustituyendo el porcentaje de operaciones que originan derecho a la deducción respecto del total por el porcentaje que represente el grado de utilización en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional. 4.^a El grado de utilización en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional deberá acreditarse por el sujeto pasivo por cualquier medio de prueba admitido en derecho. No será medio de prueba suficiente la declaración-liquidación presentada por el sujeto pasivo ni la contabilización o inclusión de los correspondientes bienes de inversión en los registros oficiales de la actividad empresarial o profesional. (...)*".

Por último, el artículo 102.Uno de la NFIVA regula que: "*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. (...)*".

A lo que el artículo 103 de la NFIVA añade que: "*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: 1. Cuando los sujetos pasivos opten por la aplicación de dicha regla en los plazos y forma que se determinen reglamentariamente. 2. 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"*.

Estas disposiciones se encuentran desarrolladas en el artículo 28 del RIVA, según el que: "*1. Los sujetos pasivos podrán ejercitar la opción y formular las solicitudes en materia de deducciones que se indican a continuación, en los plazos y con los efectos que asimismo se señalan: 1.º Opción por la aplicación de la regla de prorrata especial, a que se refiere el número 1.º del apartado dos del artículo 103 de la Ley del Impuesto. Dicha opción podrá ejercitarse: a) En general, en la última declaración-liquidación del Impuesto correspondiente a cada año natural, procediéndose en tal caso, a la regularización de las deducciones practicadas durante el mismo. b) En los supuestos de inicio de actividades empresariales o profesionales, constituyan o no un*

sector diferenciado respecto de las que, en su caso, se vinieran desarrollando con anterioridad, hasta la finalización del plazo de presentación de la declaración-liquidación correspondiente al período en el que se produzca el comienzo en la realización habitual de las entregas de bienes o prestaciones de servicios correspondientes a tales actividades. La opción por la aplicación de la regla de prorrata especial surtirá efectos en tanto no sea revocada por el sujeto pasivo, si bien, la opción por su aplicación tendrá una validez mínima de tres años naturales, incluido el año natural a que se refiere la opción ejercitada. La revocación podrá efectuarse, una vez transcurrido el período mínimo mencionado, en la última declaración-liquidación correspondiente a cada año natural, procediéndose en tal caso, a la regularización de las deducciones practicadas durante el mismo. (...)"

De todo lo cual se desprende que, para determinar la deducibilidad de las cuotas soportadas por una entidad que realice tanto actividades sujetas como no sujetas, hay que diferenciar entre la afectación de bienes y servicios a las actividades empresariales o profesionales, por una parte, y la realización de operaciones que, estando sujetas al Impuesto, sean o no generadoras del derecho a la deducción, por otra. De modo que debe actuarse en dos fases.

En una primera fase, del total de las cuotas soportadas hay que excluir del derecho a deducción las que correspondan íntegramente a la adquisición de bienes y servicios destinados a la realización de operaciones no sujetas, toda vez que dichas cuotas no son deducibles en ninguna proporción.

No obstante, si se realizan simultáneamente tanto operaciones sujetas al Impuesto como operaciones no sujetas al mismo, debe operarse como sigue:

a) En relación con las cuotas soportadas por la adquisición de bienes y servicios destinados de forma simultánea a la realización de operaciones sujetas al Impuesto y a aquéllas que no lo estén, se debe adoptar un criterio razonable y homogéneo de imputación de las cuotas correspondientes a los bienes y servicios utilizados para el desarrollo de las operaciones gravadas. Criterio éste que ha de ser mantenido en el tiempo, salvo que existan causas objetivas que justifiquen su modificación. El cálculo resultante de la aplicación del citado criterio se puede determinar provisionalmente atendiendo a los datos del año natural precedente, sin perjuicio de la regularización que proceda al final de cada año.

b) Cuando se trate de cuotas soportadas por la adquisición, importación, arrendamiento o cesión de uso por otro título de los bienes de inversión que se empleen, al menos en parte, en el desarrollo de la actividad empresarial, el artículo 95 de la NFIVA prescribe que las mismas podrán deducirse de acuerdo con las siguientes reglas generales: 1) con carácter general, en la medida en que los bienes de que se trate vayan a ser utilizados previsiblemente, de acuerdo con criterios fundados, en el desarrollo de la actividad empresarial; y 2) cuando se trate de automóviles de turismo y sus remolques, ciclomotores o motocicletas, se presumen afectados al desarrollo de la actividad empresarial en la proporción del 50 por 100 (que, en algunos casos concretos, puede llegar a ser del 100%). Estas deducciones deben ser regularizadas cuando se acredite que el grado efectivo de utilización de los bienes de que se trate en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional es diferente del que se haya aplicado inicialmente, en los términos fijados en el citado artículo 95 de la NFIVA.

Sin embargo, a todos estos efectos, el artículo 93.Cinco de la NFIVA, en su redacción aplicable desde el 10 de noviembre de 2017 (tras la entrada en vigor de la Ley 9/2017, de 8 de noviembre, de Contratos del Sector Público), concreta que puede atenderse a la proporción que represente el importe total, excluido el Impuesto sobre el Valor Añadido, determinado para cada año natural, de las entregas de bienes y prestaciones de servicios de las operaciones sujetas al Impuesto, respecto del total de ingresos que obtenga el sujeto pasivo en cada año natural por el conjunto de su actividad.

Determinadas de esta forma las cuotas correspondientes a los bienes y servicios afectos a las actividades sujetas llevadas a cabo por el sujeto pasivo, debe procederse a concretar su deducibilidad en una segunda fase.

En esta segunda fase, las cuotas soportadas por la adquisición de bienes y servicios que se destinen única y exclusivamente a la realización de operaciones sujetas, más aquéllas que resulten de la aplicación de los criterios razonables y homogéneos adoptados por el sujeto pasivo conforme a lo indicado en los párrafos precedentes, cuando se trate de cuotas afectas simultáneamente al desarrollo de operaciones

sujetas y no sujetas al impuesto, serán deducibles siempre que se cumplan el resto de los requisitos exigidos en el Capítulo I del Título VIII de la NFIVA para el referido ejercicio del derecho a la deducción.

En concreto, a estos efectos, una vez determinadas las cuotas soportadas correspondientes a las operaciones sujetas, si algunas de éstas se encuentran exentas del Impuesto, y otras no, debe atenderse a lo previsto en el artículo 102.Uno de la NFIVA y siguientes, en relación con la regla de prorata.

Procede indicar que, en principio, se aplica la prorata general, excepto en los siguientes supuestos, en los que debe aplicarse la prorata especial: a) cuando los sujetos pasivos opten por ella en el plazo reglamentariamente establecido; y b) cuando, aun no habiéndose optado por la prorata especial, el montante total de las cuotas deducibles en un año natural por aplicación de la regla de prorata general exceda en un 10 por 100 del que resultaría por aplicación de la regla de prorata especial.

Por lo tanto:

- En la medida en que se trate de cuotas soportadas por la adquisición de bienes y servicios destinados de forma simultánea a la realización de las operaciones no sujetas al Impuesto y a aquéllas que sí lo estén, se deberá imputar la parte las citadas cuotas que corresponda al desarrollo de las operaciones gravadas, conforme a un criterio razonable y homogéneo de imputación. Este criterio ha de ser mantenido en el tiempo, salvo que existan causas objetivas que justifiquen su modificación.

- En una segunda fase, las cuotas soportadas por la adquisición de bienes o servicios sólo resultan deducibles en la medida en que éstos (los bienes o servicios adquiridos) sean utilizados para la realización de entregas de bienes o de prestaciones de servicios sujetas y no exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido.

De forma que, una vez determinadas las cuotas correspondientes a los bienes y servicios afectos a las actividades sujetas llevadas a cabo (conformadas por las cuotas soportadas por la adquisición de bienes y servicios que se destinen única y exclusivamente a la realización de operaciones sujetas, más aquéllas que resulten de la aplicación de los criterios razonables y homogéneos adoptados), se determinará la deducibilidad o no de las mismas, particularmente, como resultado de la aplicación de la regla de prorata, general o especial.

Todo ello sin perjuicio del resto de los requisitos exigidos en el Capítulo I del Título VIII de la NFIVA para el referido ejercicio del derecho a la deducción.

Normativa

Arts. 4, 5, 11, 20.Uno 13º, 20.Tres y 90 de la Noma Foral 7/1994, de 9 de noviembre.