

SECRETARÍA DE ESTADO DE HACIENDA
DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS
Consultas Vinculantes

NUM-CONSULTA	V0997-12
ORGANO	SG de Impuestos sobre el Consumo
FECHA-SALIDA	09/05/2012
NORMATIVA	Ley 37/1992 arts. 92, 102,104,106
DESCRIPCION-HECHOS	<p>El consultante es una asociación empresarial suyos ingresos proceden de dos fuentes diferenciadas: por un lado, las cuotas de los asociados y, por otro lado, servicios prestados a terceros, mediante contraprestación, como cursos, estudios informes, organización de eventos , etc..</p> <p>Actualmente aplican la prorrata general.</p>
CUESTION-PLANTEADA	Posibilidad de aplicar la prorrata especial a la actividad descrita.
CONTESTACION-COMPLETA	<p>1.- El ejercicio del derecho a la deducción del Impuesto solamente resulta procedente de acuerdo con las limitaciones y requisitos establecidos en el capítulo I del título VIII de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE del 29).</p> <p>En particular, los artículos 92.Dos, 93, 94.Uno.1º a) y 99.Dos de dicha Ley establecen lo siguiente:</p> <p>"Artículo 92.- Cuotas tributarias deducibles.</p> <p>(...)</p> <p>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 Ley."</p> <p>"Artículo 93. Requisitos subjetivos de la deducción.</p> <p>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.</p> <p>No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, las cuotas soportadas o satisfechas con anterioridad al inicio de la realización de entregas de bienes o prestaciones de servicios correspondientes a sus actividades empresariales o profesionales podrán deducirse con arreglo a lo dispuesto en los artículos 111, 112 y 113 de esta Ley.</p> <p>(...)</p> <p>Tres. El ejercicio del derecho a la deducción correspondiente a los sectores o actividades a los que resulten aplicables los regímenes especiales regulados en el Título IX de esta Ley se realizará de acuerdo con las normas establecidas en dicho Título para cada uno de ellos.</p> <p>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."</p> <p>"Artículo 94. Operaciones cuya realización origina el derecho a la deducción.</p> <p>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:</p> <p>1º. Las efectuadas en el ámbito espacial de aplicación del Impuesto que se indican a continuación:</p>

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

(...).”.

“Artículo 99.- Ejercicio del derecho a la deducción.

(...)

Dos. Las deducciones deberán efectuarse en función del destino previsible de los bienes y servicios adquiridos, sin perjuicio de su rectificación posterior si aquél fuese alterado.”.

2.- Por otra parte, el artículo 102 de la Ley del Impuesto dispone la aplicación de la regla de prorrata cuando el sujeto pasivo, en el ejercicio de su actividad, efectúe conjuntamente entregas de bienes y prestaciones de servicios que originan el derecho a la deducción y otras operaciones de análoga naturaleza que no habiliten para el ejercicio del citado derecho.

Por tanto, si la consultante en su actividad, realiza tanto operaciones sujetas pero exentas (servicios realizados para los asociados, según los estatutos) como sujetas y no exentas (servicios realizados para terceros), es decir, sin derecho y con derecho a deducción respectivamente, tendrá que aplicar la regla de la prorrata en su actividad.

De conformidad con lo previsto por el artículo 103 de la citada Ley, la regla de prorrata tendrá dos modalidades de aplicación: general y especial.

La aplicación de la prorrata especial exigirá, en todo caso, el cumplimiento de los requisitos establecidos en el artículo 103.Dos de la Ley 37/1992, esto es, que la consultante haya optado por la aplicación de dicha regla y siempre que el montante total de las cuotas deducibles en un año natural por aplicación de la regla de prorrata general exceda en un 20 por ciento del que resultaría por aplicación de la regla de prorrata especial.

En relación con la prorrata general, el artículo 104 de la Ley 37/1992 establece lo siguiente:

“Uno. En los casos de aplicación de la regla de prorrata general, sólo será deducible el Impuesto soportado en cada período de liquidación en el porcentaje que resulte de lo dispuesto en el apartado dos siguiente.

Para la aplicación de lo dispuesto en el párrafo anterior no se computarán en el Impuesto soportado las cuotas que no sean deducibles en virtud de lo dispuesto en los artículos 95 y 96 de esta Ley.

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

1º. En el numerador, el importe total, determinado para cada año natural, de las entregas de bienes y prestaciones de servicios que originen el derecho a la deducción, realizadas por el sujeto pasivo en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional o, en su caso, en el sector diferenciado que corresponda.

2º. En el denominador, el importe total, determinado para el mismo período de tiempo, de las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas por el sujeto pasivo en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional o, en su caso, en el sector diferenciado que corresponda, incluidas aquéllas que no originen el derecho a deducir.

(...).”.

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

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

1ª. Las cuotas impositivas soportadas en la adquisición o importación de bienes o servicios utilizados exclusivamente en la realización de operaciones que originen el derecho a la deducción podrán deducirse íntegramente.

2ª. Las cuotas impositivas soportadas en la adquisición o importación de bienes o servicios utilizados exclusivamente en la realización de operaciones que no originen el derecho a deducir no podrán ser objeto de deducción.

3ª. Las cuotas impositivas soportadas en la adquisición o importación de bienes o servicios utilizados sólo en parte en la realización de operaciones que originen el derecho a la deducción podrán ser deducidas en la proporción resultante de aplicar al importe global de las mismas el porcentaje a que se refiere el artículo 104, apartado dos y siguientes. La aplicación de dicho porcentaje se ajustará a las normas de procedimiento establecidas en el artículo 105 de esta Ley.”.

3.- El artículo 28, apartado 1, número 1º, del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre (Boletín Oficial del Estado del 31), que regula las opciones y solicitudes en materia de deducciones, regula la forma y los plazos para optar por la prorrata especial.

En particular, en esta materia establece lo siguiente:

“1º. Opción por la aplicación de la regla de prorrata especial, a que se refiere el número 1º del apartado dos del artículo 103 de la Ley del Impuesto.

Dicha opción podrá ejercitarse en los siguientes plazos:

a) En general, durante el mes de diciembre del año anterior a aquél a partir del cual se desea que comience a surtir efectos.

b) En los supuestos de inicio de actividades empresariales o profesionales, y en los de inicio de una actividad que constituya un sector diferenciado respecto de las que se venían 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. Dicha revocación podrá efectuarse durante el mes de diciembre del año anterior a aquél a partir del cual se desea que la misma comience a surtir efectos.”.

La prorrata especial es de aplicación sólo en determinados casos, bien cuando el sujeto pasivo opte por su aplicación en los plazos y formas previstos, bien cuando su aplicación sea obligatoria en el caso de que el importe de las cuotas deducibles al aplicar la prorrata general excedan en un 20% del que resultaría al aplicar la prorrata especial.

Dado que, según los hechos descritos en el escrito de consulta presentado, la asociación consultante ya ha iniciado con anterioridad el ejercicio de actividades empresariales, la opción, en su caso, por la aplicación de la prorrata especial debe efectuarse en el mes de diciembre del año anterior al que deba surtir efecto.

En caso de no realizar la opción en los términos reglamentarios anteriormente señalados, será de aplicación la prorrata general calculada conforme a lo señalado en el artículo 104 de la Ley 37/1992.

5.- 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.