TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL
Resolución de 27 de marzo de 2025
Sala 2.ª
R.G. 9458/2023

SUMARIO:

IVA. Deducciones en sectores diferenciados de la actividad. *Las subvenciones se integran en el cálculo del porcentaje de deducción*. La entidad recurrente tiene carácter dual y realiza simultáneamente actividades sujetas y no exentas de IVA (por las que puede deducir el impuesto) y no sujetas al impuesto (sin derecho a deducción). La Administración empleó el criterio que permite aplicar una proporción basada en el importe de las entregas de bienes y prestaciones de servicios sujetas y no exentas realizadas a terceros, respecto del total de ingresos anuales de la entidad, incluyendo tanto los procedentes de terceros como de la Diputación. Pero la entidad propone calcular la proporción excluyendo las subvenciones dotacionales de la Diputación, destinadas a cubrir el déficit de explotación. Sin embargo, el Tribunal considera incorrecto el criterio de la entidad, ya que las subvenciones también forman parte de los ingresos obtenidos por la actividad económica y, por tanto, deben computarse en el cálculo del porcentaje de deducción.

En Madrid, se ha constituido el Tribunal como arriba se indica, para resolver el recurso de alzada de referencia.

Se han visto los presentes recursos de alzada, interpuestos por la entidad **QR**, S.A. (NIF ...), contra las resoluciones desestimatorias del Tribunal Económico-Administrativo Regional (TEAC) de Castilla y León, de fecha 31 de octubre de 2023, nº 47-00111-2022, 47-00110-2022, 47-00924-2023 y 47-00925-2023, en relación con los acuerdos de liquidación dictados por la Dependencia Regional de Inspección, de la Delegación Especial de Castilla y León, de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) por el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), periodos de los ejercicios 2018, 2019, 2020 y 2021.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- En este Tribunal han tenido entrada los siguientes recursos de alzada que se resuelven de forma acumulada:

Reclamación	F. Inter.	F. Entra.
00-09458-2023	05/12/2023	05/12/2023
00-09455-2023	05/12/2023	05/12/2023
00-09456-2023	05/12/2023	05/12/2023
00-09457-2023	05/12/2023	05/12/2023

SEGUNDO.- Con fecha 19 de junio de 2020, la Dependencia Regional de Inspección, de la Delegación Especial de Castilla y León, de la AEAT, inició actuaciones de comprobación e investigación (sendos procedimientos inspectores) a la entidad **QR**, S.A. (QR, en adelante) en relación con el IVA, periodos de los ejercicios 2018 y 2019 .

Por su parte, con fecha 24 de marzo de 2022, se iniciaron actuaciones de comprobación e investigación (sendos procedimientos inspectores) a la entidad **QR**, en relación con el IVA, periodos de los ejercicios 2020 y 2021.

Con fecha 4 de octubre de 2021 (en relación con los periodos de 2018 y 2019) y 27 de marzo de 2023 (en relación con los periodos de 2020 y 2021), tras la tramitación del correspondiente procedimiento, la referida Dependencia dictó acuerdos de liquidación en los que, en síntesis, se determinaba que la entidad recurrente tenía la consideración de ente dual o mixto y se regularizaban las cuotas deducidas en los periodos objeto

de comprobación en atención a que la entidad realizaba también operaciones que no generaban el derecho a la deducción, clasificando, para ello, los gastos incurridos y aplicando el artículo 93.Cinco de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del IVA (Ley del IVA) en los casos de cuotas soportadas para la realización conjunta de operaciones sujetas y no sujetas.

Dichos acuerdos fueron notificados a la entidad recurrente en fecha 5 de octubre de 2021 (en relación con los periodos de 2018 y 2019) y 28 de marzo de 2023 (en relación con los periodos de 2020 y 2021).

TERCERO.- En relación con los acuerdos por los periodos de los ejercicios 2018 y 2019, la entidad interpuso sendos recursos de reposición, que resultaron desestimados por acuerdo de la Sra. Jefa de la Oficina Técnica de la Dependencia Regional de Inspección.

Las resoluciones desestimatorias de los recursos de reposición fueron notificadas a la obligada tributaria el día 3 de diciembre de 2021.

CUARTO.- No conforme con aquellas resoluciones, la entidad interpuso, el 30 de diciembre de 2021, sendas reclamaciones económico-administrativas ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Castilla y León, que resultaron tramitadas con los números de referencia 47-00111-2022 y 47-00110-2022.

QUINTO.- Por su parte, en relación con los acuerdos de liquidación correspondiente a los periodos de los ejercicios 2020 y 2021, la entidad interpuso, el 27 de abril de 2023, sendas reclamaciones económico-administrativas ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Castilla y León, que resultaron tramitadas con los números de referencia 47-00924-2023 y 47-00925-2023.

En aquella instancia, la reclamante centraba sus alegaciones en no considerar suficientemente detallado y justificado el reparto de las cuotas soportadas realizado por la Inspección, en grupos, a efectos de considerar la deducibilidad de las mismas, así como el criterio utilizado para ello.

Manifiesta aportar fichero, en formato Excel, obtenido de la contabilidad de la sociedad, en el que se incluye un análisis analítico exhaustivo con un desglose pormenorizado de las cuotas soportadas de IVA por centro, actividad y tipo de gasto o subcuenta.

Discrepa del porcentaje de deducibilidad de las cuotas de IVA soportadas que la Inspección aplica a las adquisiciones del grupo común y propone como criterio razonable y homogéneo la proporción que representa el importe de las operaciones sujetas respecto del total de los ingresos obtenidos por su actividad y no teniendo en cuenta las subvenciones-dotación de la Diputación de MUNICIPIO_1 y destinadas a cubrir el déficit de explotación

SEXTO.- Con fecha 31 de octubre de 2023, el TEAR de Castilla y León dictó resoluciones desestimatorias de las referidas reclamaciones concluyendo, en síntesis:

- Confirma señalando que no resulta en una cuestión controvertida, discutida por la reclamante, el carácter de la entidad como ente dual que desarrolla operaciones sujetas y no sujetas al Impuesto.

- Que, analizados los cálculos realizados por la Inspección, considera debidamente motivado y explicado el origen de los grupos determinados por la Inspección, siendo que el nuevo reparto propuesto por la entidad no constituye prueba suficiente a efectos de desvirtuar el realizado por la Inspección.

- Finalmente, confirma el cálculo de la proporciónn de deducción respecto de las cuotas soportadas por gastos comunes, señalando que el mismo resulta razonable, se ajusta a los dispuesto en el artículo 93.Cinco de la Ley del IVA y que, en relación al mismo, han de considerarse como ingresos correspondientes a operaciones que no generan derecho a deducción el importe total de las transferencias recibidas de la Diputación de MUNICIPIO1.

Dichas resoluciones desestimatorias fueron notificadas a la entidad recurrente en fechas 9 de noviembre de 2023.

SÉPTIMO.- No conforme con las resoluciones dictadas en primera instancia, la entidad interpuso, el 5 de diciembre de 2023, cuatro recursos de alzada frente a las mismas, que resultaron tramitados con los números de referencia 00-09456-2023, 00-09455-2023, 00-09457-2023 y 00-09458-2023.

En los referidos recursos alega, en síntesis, lo siguiente:

- En primer lugar, parece cuestionar someramente el carácter dual de la entidad, al señalar:

"**QR** *es una sociedad mercantil de capital público, 100% de la Diputación de MUNICIPIO_1, que desarrolla actividades empresariales privadas y al igual que el resto de empresas que asientan sus actividades en un municipio, siempre es beneficio para sus habitantes por la riqueza que se genera, y no por eso deba considerarse como una actividad pública".*

- Que no se ha hecho un análisis exhaustivo de la diferenciación de los grupos de deducción aplicados por la Inspección, así como tampoco se ha entrado a valorar si el porcentaje de deducibilidad aplicado a las cuotas de IVA soportado en la adquisición de bienes y servicios destinados en común a actividades sujetas y no sujetas, es un criterio razonable y homogéneo.

- Que considerando a la entidad como ente dual, hay que diferenciar tres grupos en los que concretar cada tipo de gasto, para lo que propone una distribución.

- Que el criterio empleado por la Inspección a efectos del artículo 93.Cinco de la Ley del IVA no es correcto sino que procede aplicar el correspondiente a la proporción que represente el importe de las operaciones sujetas respecto del total de los ingresos obtenidos por su actividad y no teniendo en cuenta las subvenciones-dotación de la Diputación de MUNICIPIO_1 y destinadas a cubrir el déficit de explotación.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Este Tribunal es competente para resolver de conformidad con lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), así como en el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (RGRVA), aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo. No concurre ninguna de las causas de inadmisibilidad previstas en el artículo 239.4 de la LGT y se cumplen, en especial, los requisitos de cuantía previstos en la Disposición Adicional decimocuarta de la LGT y el artículo 36 del RGRVA.

SEGUNDO.- Los recursos de alzada arriba señalados se resuelven de forma acumulada al amparo de lo dispuesto por el artículo 230 de la LGT.

TERCERO.- Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

La conformidad a Derecho de las resoluciones impugnadas y de los acuerdos de liquidación de los que traen causa.

CUARTO.- De acuerdo con lo expuesto en los antecedentes de hecho de la presente resolución, la entidad recurrente manifiesta su disconformidad en relación con la deducibilidad de las cuotas soportadas, refiriéndose tal disconformidad tanto a la diferenciación de los grupos de deducción como al porcentaje de deducibilidad de cuotas soportadas para la realización indistinta de actividades que determinó la Inspección y que confirmó el TEAR de Castilla y León en las resoluciones impugnadas.

Hemos de entender, en este sentido, pese a lo señalado en la síntesis de las alegaciones formuladas, que la entidad no cuestiona su carácter dual, en el sentido de la realización conjunta de actividades sujetas y no exentas, por las que se repercute la correspondiente cuota del IVA, y actividades no sujetas al impuesto.

Es lo que se desprende de los términos en que se manifiesta en las alegaciones vertidas durante la tramitación del procedimiento, así como con ocasión de la impugnación en primera instancia.

Así, pese a referir que no puede entenderse que realice una actividad pública, no profundiza en el examen de la cuestión y en el desarrollo de sus alegaciones asevera su carácter dual, al señalar:

*"Considerando que **QR** es un ente dual, hay que diferenciar tres grupos tal y como dice en su resolución el TEAR de Castilla y León, pero concretando exactamente a qué grupo corresponde cada tipo de gasto efectuado por QR y así vienen reflejados en la contabilidad. La tipología de los gastos se mantiene homogénea y por tanto, la incorporación a cada grupo no varía a lo largo del tiempo".*

De esta manera, la entidad recurrente, en los recursos de alzada formulados ante este TEAC no cuestiona la resolución del TEAR en cuanto a lo concluido sobre su carácter dual y la consiguiente necesaria diferenciación de actividades, lo que, dicho sea de paso, también comparte este TEAC y conviene al respecto con lo resuelto por el Tribunal Regional, compartiendo su argumentación y conclusiones.

Consecuentemente, de los recursos de alzada formulados se extraen, como cuestiones controvertidas, la clasificación de las cuotas soportadas y la proporción de deducción de las cuotas comunes a actividades generadoras y no generadoras del derecho a deducir.

QUINTO.- En primer lugar, por resultar más clarificador para la presente resolución abordarlo separadamente, procede analizar lo relativo a la clasificación de las cuotas soportadas que cuestiona la entidad recurrente.

Procede matizar que la entidad recurrente no cuestiona la diferenciación en tres grupos (cuotas soportadas por operaciones de actividades generadoras del derecho a deducir, cuotas soportadas por operaciones de actividades que no generan el derecho a deducir y cuotas soportadas por operaciones que sirven simultáneamente a actividades generadoras y no generadoras del derecho a deducir), sino la inclusión de las cuotas soportadas por operaciones concretas en uno u otro grupo.

En este sentido, el artículo 92 de la Ley del IVA regula el derecho a la deducción de las cuotas de IVA soportado en los siguientes términos:

"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 correspondan a las siguientes operaciones:

1.º Las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por otro sujeto pasivo del Impuesto.

2.º Las importaciones de bienes.

3°. Las entregas de bienes y prestaciones de servicios comprendidas en los artículos 9.1.° c) y d); 84.uno.2.° y 4.º, y 140 quinque, todos ellos de la presente Ley.

4.º Las adquisiciones intracomunitarias de bienes definidas en los artículos 13, número 1.º, y 16 de esta Ley.

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."

El artículo 94 de la Ley del IVA establece, respecto de las operaciones que originan derecho a deducir, lo siguiente:

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

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

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

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

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

d) Los servicios prestados por agencias de viajes que estén exentos del impuesto en virtud de lo establecido en el artículo 143 de esta Ley.

2.º Las operaciones realizadas fuera del territorio de aplicación del impuesto que originarían el derecho a la deducción si se hubieran efectuado en el interior del mismo.

3.º Las operaciones de seguro, reaseguro, capitalización y servicios relativos a las mismas, así como las bancarias o financieras, que estarían exentas si se hubiesen realizado en el territorio de aplicación del impuesto, en virtud de lo dispuesto en el artículo 20, apartado uno, números 16.º y 18.º de esta Ley, siempre que el destinatario de tales prestaciones esté establecido fuera de la Comunidad o que las citadas operaciones estén directamente relacionadas con exportaciones fuera de la Comunidad y se efectúen a partir del momento en que los bienes se expidan con tal destino, cualquiera que sea el momento en que dichas operaciones se hubiesen concertado.

A efectos de lo dispuesto en el párrafo anterior, las personas o entidades que no tengan la condición de empresarios o profesionales se considerarán no establecidas en la Comunidad cuando no esté situado en dicho territorio ningún lugar de residencia habitual o secundaria, ni el centro de sus intereses económicos, ni presten con habitualidad en el mencionado territorio servicios en régimen de dependencia derivados de relaciones laborales o administrativas.

Dos. Los sujetos pasivos comprendidos en el apartado dos del artículo anterior únicamente podrán deducir el impuesto soportado o satisfecho por la adquisición de los medios de transporte que sean objeto de la entrega a que se refiere el artículo 25, apartado dos, de esta Ley, hasta la cuantía de la cuota del impuesto que procedería repercutir si la entrega no estuviese exenta.

Tres. En ningún caso procederá la deducción de las cuotas en cuantía superior a la que legalmente corresponda ni antes de que se hubiesen devengado con arreglo a derecho."

Conforme a lo anterior, los sujetos pasivos del impuesto podrán deducir las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido soportadas en la adquisición de bienes y servicios realizadas en el ámbito de una actividad económica, constituyendo un derecho ejercitable por el propio sujeto pasivo.

En este sentido, el artículo 105.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), dispone que: "*En los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo."*

Asimismo y en el mismo sentido, se pronuncia la jurisprudencia del Tribunal Supremo que afirma que, en el ámbito tributario, la prueba de la existencia del hecho imponible y su magnitud económica son carga de la Administración, mientras que al contribuyente le corresponde acreditar los hechos que le favorecen, tales como exenciones, bonificaciones, deducciones de cuota y requisitos de deducibilidad de gastos.

En el presente caso, el interesado pretende deducir unas cuotas de IVA soportado, es decir, pretende hacer valer un derecho que económicamente le beneficia, por lo que, con arreglo a los preceptos anteriores, la

carga de probar que las correspondientes cuotas cumplen los requisitos normativamente establecidos para que puedan ser deducibles incumbe a la entidad recurrente.

Analizada por este TEAC la información obrante en los expedientes y, en particular, los acuerdos de liquidación impugnados, se observa que la Administración tributaria, en los procedimientos inspectores realizados con respecto a la entidad recurrente, realizó una comprobación minuciosa de las circunstancias concurrentes con respecto a cada actividad, analizando el contenido del contrato-programa y el encargo de gestión y encomienda y de los libros de IVA y la contabilidad de la entidad recurrente y, en particular, toda la información obtenida por la Administración (por ejemplo, a través de su página web y de la Diputación) y la aportada por la entidad recurrente con respecto a cada uno de los proyectos que desarrolló y gestionó.

Como resultado de dicho análisis, la Administración realizó una extensa argumentación en los acuerdos de liquidación justificando la procedencia o limitación de la deducción de las cuotas soportadas por parte de la entidad recurrente, sobre la base de lo cual concluyó en las regularizaciones posteriormente impugnadas.

Por el contrario, pese a que la carga de la prueba en el presente caso corresponde a la entidad recurrente, no consta que dicha entidad realizara alegación alguna en contra del extenso análisis y conclusiones realizado por la Administración y plasmado en los acuerdos de liquidación, ni en la fase de alegaciones del procedimiento inspector, ni en los recursos de reposición interpuestos, momentos procedimentales que, a juicio de este TEAC, resultarían óptimos para referir argumentos opuestos a los manifestados por la Administración.

La cuestión se plantea con ocasión de las reclamaciones en primera instancia, y ha sido considerada por el tribunal regional, al tiempo de dictar la resolución, considerando aquel que la clasificación propuesta sin prueba adicional concreta que la respalde no es suficiente para desvirtuar la clasificación llevada a cabo por la Administración que, como ya hemos señalado, resulta extensa y ampliamente fundamentada.

Del mismo modo, el tribunal regional refiere las aseveraciones de la Administración en los acuerdos dictados a efectos de considerar la suficiente motivación de aquella clasificación ante las consideraciones de la entidad de que aquellas resultan genéricas.

Refiere, la recurrente, su disconformidad con lo resuelto en la instancia, señalando que existe documentación en el expediente que da soporte a sus conclusiones en cuanto a la clasificación. No obstante, como se ha señalado, aquella, referida fundamentalmente a las facturas emitidas y a los contratos aportados, resultó analizada por la Administración, a efectos de llevar a cabo la clasificación que ahora se cuestiona.

En alegaciones en la instancia, la entidad recurrente aporta múltiples documentos y, en concreto, el análisis por ésta efectuado con respecto a las cuotas soportadas clasificadas por centro, actividad y tipo de gasto o subcuenta, determinando así qué cuotas corresponde ser deducidas en su totalidad, cuáles no corresponde ser deducidas y cuáles deben ser deducidas proporcionalmente, cuestión ésta última que se analizará más adelante.

Sobre la base de lo anterior, la entidad recurrente realiza una asignación de las cuotas soportadas en función de la clasificación por ésta propuesta.

Analizada por este TEAC la documentación aportada por la entidad recurrente y las alegaciones formuladas, debe señalarse que ésta sólo se limitan a clasificar las actividades sin apoyo argumental en la documentación aportada y sin rebatir la motivación empleada por la Administración en los acuerdos impugnados, lo que este TEAC, igual que hiciera el tribunal de instancia, considera que no desvirtúa las regularizaciones practicadas y resulta insuficiente a los efectos probatorios a que se refiere el artículo 105 de la LGT, anteriormente mencionado.

Consecuentemente, procede desestimar las alegaciones formuladas al respecto por la entidad recurrente.

SEXTO.- Por otro lado, tal y como se ha anticipado y en tanto que la entidad recurrente soporta cuotas de IVA en relación con la realización simultánea de operaciones sujetas y no sujetas al impuesto, corresponde determinar el alcance a deducir dichas cuotas de IVA soportado.

Acudimos para ello a lo señalado al respecto por el TJUE en su sentencia de 16 de septiembre de 2021, asunto C-21/20 (el subrayado es nuestro):

"48. A este respecto, ha de recordarse que, según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, el derecho de los sujetos pasivos a deducir del IVA del que son deudores el IVA devengado o pagado por los bienes adquiridos y los servicios recibidos constituye un principio fundamental inherente al sistema común del IVA, establecido por la legislación de la Unión. Como el Tribunal de Justicia ha subrayado en numerosas ocasiones, este derecho forma parte del mecanismo del IVA y no puede, en principio, limitarse [véanse, en ese sentido, las sentencias de 15 de septiembre de 2016, Senatex, C-518/14, EU:C:2016:691, apartados 26 y 37 y jurisprudencia citada, y de 18 de marzo de 2021, A. (Ejercicio del derecho a la deducción), C-895/19, EU:C:2021:216, apartado 32].

49. En efecto, el régimen de deducciones instituido por la Directiva del IVA tiene por objeto liberar completamente al empresario de la carga del IVA devengado o pagado en todas sus actividades

económicas. El sistema común del IVA garantiza, por lo tanto, la perfecta neutralidad con respecto a la carga fiscal de todas las actividades económicas, cualesquiera que sean los fines o los resultados de las mismas, a condición de que dichas actividades estén a su vez, en principio, sujetas al IVA [sentencias de 10 de noviembre de 2016, BaoTvá, C-432/15, EU:C:2016:855, apartado 42 y jurisprudencia citada, y de 18 de marzo de 2021, A. (Ejercicio del derecho a la deducción), C-895/19, EU:C:2021:216, apartado 33].

50. Por ello, en primer lugar, del tenor del artículo 168 de la Directiva del IVA se desprende que, para poder disfrutar del derecho a la deducción, es necesario, por una parte, que el interesado sea «sujeto pasivo» en el sentido de dicha Directiva y, por otra, que los bienes o servicios invocados como base de este derecho sean utilizados por el sujeto pasivo para las necesidades de sus propias operaciones gravadas y que los bienes sean entregados o los servicios prestados por otro sujeto pasivo (sentencia de 5 de julio de 2018, Marle Participations, C-320/17, EU:C:2018:537, apartado 26 y jurisprudencia citada, y de 3 de julio de 2019, The Chancellor, Masters and Scholars of the University of Cambridge, C-316/18, EU:C:2019:559, apartado 23).

51. En cambio, cuando los bienes adquiridos o los servicios obtenidos por el sujeto pasivo tengan relación con operaciones exentas o que no estén comprendidas en el ámbito de aplicación del IVA, no podrá percibirse el impuesto repercutido ni deducirse el impuesto soportado (véanse, en ese sentido, las sentencias de 14 de septiembre de 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, apartado 30, y de 3 de julio de 2019, The Chancellor, Masters and Scholars of the University of Cambridge, C-316/18, EU:C:2019:559, apartado 24).

52. De esta jurisprudencia se desprende que lo que justifica la deducción del IVA soportado es la utilización de los bienes y servicios adquiridos para las operaciones imponibles. En otras palabras, el modo de financiación de tales adquisiciones, ya sea mediante ingresos procedentes de actividades económicas o subvenciones obtenidas del presupuesto del Estado, carece de pertinencia para la determinación del derecho a la deducción.

53. En segundo lugar, en la medida en que un sujeto pasivo utilice los bienes y servicios adquiridos anteriormente indistintamente para operaciones que dan derecho a deducción y para operaciones no comprendidas en el ámbito de aplicación del IVA, ha de añadirse también que de los artículos 173 a 175 de la Directiva del IVA se desprende que, en principio, el cálculo de la prorrata de deducción para determinar el importe del IVA deducible se reserva a los bienes y servicios utilizados por un sujeto pasivo para efectuar tanto operaciones económicas con derecho a deducción como operaciones económicas que no confieran tal derecho (véanse, en ese sentido, las sentencias de 14 de diciembre de 2016, Mercedes Benz Italia, C-378/15, EU:C:2016:950, apartado 34, y de 25 de julio de 2018, Gmina Ryjewo, C-140/17, EU:C:2018:595, apartado 57), como es el caso de las operaciones exentas (véase, en ese sentido, la sentencia de 29 de abril de 2004, EDM, C-77/01, EU:C:2004:243, apartado 73).

54. En cambio, como el IVA soportado por los gastos en que ha incurrido un sujeto pasivo no conlleva derecho a deducción en la medida en que se vincule a actividades que, habida cuenta de su carácter no económico, no estén incluidas dentro del ámbito de aplicación de la Directiva del IVA (véase, en ese sentido, la sentencia de 13 de marzo de 2008, Securenta, C-437/06, EU:C:2008:166, apartado 30), tales actividades deben excluirse del cálculo de la prorrata de deducción contemplado en los artículos 173 a 175 de la Directiva del IVA (véase, en ese sentido, la sentencia de 29 de abril de 2004, EDM, C-77/01, EU:C:2004:243, apartado 54 y jurisprudencia citada).

55. A este respecto, de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se desprende que la determinación de los métodos y de los criterios de reparto del IVA soportado entre actividades económicas y actividades no económicas pertenece al ámbito de la facultad de apreciación de los Estados miembros. En el ejercicio de dicha facultad, estos deben tener en cuenta la finalidad y la estructura de esta Directiva y, con ese objeto, establecer un método de cálculo que refleje objetivamente la parte de los gastos soportados que es realmente imputable a cada una de esas dos actividades (sentencias de 6 de septiembre de 2012, Portugal Telecom, C-496/11, EU:C:2012:557, apartado 42, y de 25 de julio de 2018, Gmina Ryjewo, C-140/17, EU:C:2018:595, apartado 58) con el fin de garantizar que la deducción solo se efectúe respecto de la parte del IVA proporcional a la cuantía correspondiente a las operaciones con derecho a deducción (véanse, en ese sentido, las sentencias de 13 de marzo de 2008, Securenta, C¿437/06, EU:C:2008:166, apartado 37, y de 12 de noviembre de 2020, Sonaecom, C-42/19, EU:C:2020:913, apartado 47).

56. En el ejercicio de esta facultad de apreciación, los Estados miembros están autorizados para aplicar cualquier criterio de reparto adecuado, como un criterio de reparto que atienda a la naturaleza de la operación, sin estar obligados a limitarse a un solo método particular (véase, en ese sentido, la sentencia de 13 de marzo de 2008, Securenta, C-437/06, EU:C:2008:166, apartado 38).

57. Habida cuenta de todas las consideraciones anteriores, procede responder a las cuestiones prejudiciales tercera y cuarta que el artículo 168 de la Directiva del IVA debe interpretarse en el sentido de que el proveedor público nacional de televisión está facultado para deducir el IVA soportado por adquisiciones de bienes y servicios utilizados para las necesidades de sus actividades que generan derecho a deducción y no está facultado para deducir el IVA soportado por adquisiciones de bienes y servicios utilizados para las necesidades de sus actividades no comprendidas en el ámbito de aplicación del IVA. Corresponde a los Estados miembros determinar los métodos y los criterios de reparto de las cuotas del

IVA soportado entre operaciones sujetas al impuesto y operaciones que no están comprendidas en el ámbito de aplicación del IVA, teniendo en cuenta la finalidad y la estructura de esta Directiva dentro del respeto del principio de proporcionalidad."

Conforme a los criterios y principios expuestos, en el presente caso, la deducibilidad de las cuotas soportadas en la adquisición de bienes y servicios utilizados en operaciones no sujetas y en operaciones sujetas y no exentas debe determinarse aplicando un criterio de reparto adecuado que atienda a la naturaleza de las operaciones y garantice que la deducción se efectúe solo respecto de la parte del IVA proporcional a la cuantía de las operaciones con derecho a deducción.

A tal efecto, procede señalar lo dispuesto en el artículo 93.Cinco de la Ley 37/1992, en su redacción aplicable desde el 10 de noviembre de 2017, vigente al tiempo de los hechos que nos ocupan, que dispone:

"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 Ley 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 Ley. 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 7.8.º de esta Ley.

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.3.º de esta Ley."

La Inspección regulariza el IVA soportado deducido por la entidad recurrente aplicando como criterio de reparto la relación entre el importe total de las operaciones sujetas y no exentas y el total de ingresos del conjunto de la actividad desarrollada, criterio acorde con la normativa interna y la propia jurisprudencia del TJUE.

La Administración, en el acuerdo de liquidación aquí referenciado, acude al criterio recogido en el artículo 93.Cinco de la Ley del IVA fundamentado en la proporción que representan para cada año las entregas de bienes y prestaciones de servicios de las operaciones sujetas y no exentas realizadas con respecto a terceros, sobre el total de ingresos (tantos los que proceden de terceros como de la Diputación de MUNICIPIO_1).

Se trata de un criterio calificado por la propia Ley del Impuesto como razonable y homogéneo, sin que, por otra parte, sea de aplicación obligatoria.

En relación con dicho criterio, el TEAR de Castilla y León, en las resoluciones impugnadas, concluyó:

"La Inspección de los tributos ha tomado en consideración en el denominador de la fracción el conjunto de los ingresos obtenidos por la entidad, ajustándose este criterio al principio de neutralidad y al método de cálculo propuesto por el propio artículo 93.Cinco de la Ley del IVA, pues como en él se indica habrá que tomar en consideración en el denominador de la fracción un indicador representativo del "conjunto de su actividad", lo que lo cual incluye en buena lógica las subvenciones percibidas de la Diputación de MUNICIPIO_1."

A este respecto, la entidad interesada alega su disconformidad con el criterio utilizado por la Inspección al considerar que el criterio por ésta defendido en las siguientes fases de recurso es razonable y homogéneo y debe, por tanto, ser aplicado.

Dicho criterio defendido por la entidad recurrente se fundamenta en "*la proporción que represente el importe de las operaciones sujetas respecto del total de los ingresos obtenidos por su actividad y no teniendo en cuenta las subvenciones-dotación de la Diputación de MUNICIPIO_1 y destinadas a cubrir el déficit de explotación."*

Así, la entidad recurrente incluye en el numerador los *"Ingresos procedentes de la actividad de la sociedad sujeta y no exenta a IVA (entradas a los centros, alquileres, venta productos ...)"* y en el denominador,

además de tales ingresos, los *"Ingresos procedentes de los encargos de prestación de servicios de la Diputación de MUNICIPIO_1, no sujetas a IVA".*

Excluye, por tanto, la entidad recurrente de sus cálculos el importe correspondiente a las subvenciones recibidas.

En virtud de todo lo expuesto, tanto la jurisprudencia del TJUE como la Ley del IVA son claras en cuanto a la limitación de la deducibilidad de las cuotas soportadas en los términos expuestos, por lo que no cabe estimar la pretensión de la entidad recurrente en cuanto al criterio alternativo de reparto propuesto pues, conforme a la redacción del artículo 93.Cinco de la Ley de IVA, entiende este Tribunal que resulta más correcto el criterio utilizado por el órgano inspector, consistente en atender a la proporción que represente el importe total de las entregas de bienes y prestaciones de servicios de las operaciones sujetas al Impuesto, respecto del total de ingresos que obtenga la entidad en cada año natural por el conjunto de su actividad. No resulta razonable, por tanto, el criterio empleado por la entidad recurrente en la medida en que no considera el importe de las subvenciones recibidas en ninguna medida, siendo también tales subvenciones ingresos percibidos por la entidad recurrente por su actividad y, por tanto, computables a los efectos de los cálculos referidos.

Consecuentemente, procede desestimar las alegaciones formuladas al respecto por la entidad recurrente y confirmar los acuerdos de liquidación impugnados.

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo acuerda DESESTIMAR el presente recurso, confirmando las resoluciones impugnadas.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por la Base de datos "Doctrina y Criterios de los Tribunales Económico-Administrativos (DYCTEA)".

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda