CONSULTA TRIBUTOS REF
CONSULTA Nº 2063 (19/05/21)

ESTA CONSULTA MODIFICA EL CRITERIO RELATIVO A LO DISPUESTO EN EL ÚLTIMO PÁRRAFO DEL ARTÍCULO 28.5 DE LA LEY 20/1991, EN LA REDACCIÓN VIGENTE DESDE EL DÍA 5 DE JULIO DE 2018, CONTENIDO EN LAS CONSULTAS 1992 DE 20/01/2020 Y 2029 DE 23/09/2020

PERSONA O ENTIDAD CONSULTANTE	**DOMICILIO**
CONCEPTO IMPOSITIVO Impuesto General Indirecto Canario	**NORMATIVA APLICABLE** Art. 9.9º Ley 20/1991 Art. 22.2.b) Ley 20/1991 Art. 28.5 Ley 20/1991

CUESTIÓN PLANTEADA

La entidad mercantil consultante, íntegramente participada por entes públicos territoriales e institucionales y cuyo objeto social es el desarrollo de actividades relacionadas con la investigación, desarrollo e innovación (I+D+i), es medio propio personificado de su accionista mayoritario, un cabildo insular titular del 99,20 por ciento de su capital. El cabildo insular le encomienda el fomento de las actividades de I+D+i.

Sus fuentes de ingresos son las siguientes:

a) Las aportaciones dinerarias en forma de aportación genérica para sufragar gastos generales de mantenimiento, subvenciones de explotación y subvenciones de capital destinadas a la adquisición de inmovilizado. Estos ingresos disponen de la naturaleza de retribución/compensación de los servicios no sujetos al IGIC, conforme al artículo 9.9º de la Ley 20/1991, que presta la entidad consultante derivados de la encomienda de gestión de fomento de las actividades de I+D+i que realiza el cabildo insular (poder adjudicador) a la entidad consultante (medio propio personificado del poder adjudicador).

b) Los ingresos por el alquiler de bienes inmuebles (espacios denominados "*viveros*") exclusivamente a empresarios o profesionales que desarrollen actividades de I+D+i. El servicio de arrendamiento que presta la entidad consutante está sujeto y no exento del IGIC.

Parte de las edificaciones afectas a la actividad de alquiler son promovidas su construcción por la entidad consultante, estando obligado a declarar las cuotas del IGIC devengadas como sujeto pasivo por inversión conforme a lo dispuesto en el artículo 19.1.2º.h) de la Ley 20/1991. Tales cuotas constituyen cuotas soportadas para la entidad consultante. La construcción está financiada por el cabildo insular, formando parte de las subvenciones de capital destinadas a la adquisición de inmovilizado que se han citado anteriormente.

Partiendo que la entidad consultante desarrolla operaciones no sujetas por aplicación

Servicio de Política Tributaria
Avda. José Manuel Guimerá, nº 10 - Edf. Servicios Múltiples II Planta 5ª | CP 38003 Santa Cruz de Tenerife | Tfno: 922 475 100

del artículo 9.9º de la Ley 20/1991 y operaciones sujetas y no exentas al IGIC, y que adopta la fórmula que propone el legislador en el artículo 28.5 de la Ley 20/1991 de criterio razonable y homogéneo de imputación, consulta lo siguiente

a) Teniendo en cuenta la redacción del artículo 28.5 de la Ley 20/1991 anterior y desde el día 5 de julio de 2018, cuál es el régimen de deducción de las cuotas del IGIC soportadas en la adquisición o importación de bienes o servicios que se utilicen:

- Exclusivamente en operaciones no sujetas por aplicación del artículo 9.9º de la Ley 20/1991.

- Exclusivamente en operaciones sujetas al IGIC.

- Simultáneamente en operaciones no sujetas por aplicación del artículo 9.9º de la Ley 20/1991 y operaciones sujetas.

b) De ser aplicable el último párrafo del artículo 28.5 de la Ley 20/1991, en la redacción vigente desde el día 5 de julio de 2018, si podría entenderse que las cuotas soportadas en la adquisición o importación de bienes o servicios que se utilicen exclusivamente en la realización de operaciones no sujetas por aplicación del artículo 9.9º pueden ser objeto de deducción en su totalidad.

c) A los efectos de lo establecido en el último párrafo del artículo 28.5 de la Ley 20/1991, en la redacción vigente desde el día 5 de julio de 2018, qué se entiende por servicio público, y si podría considerarse el fomento de I+D+i desarrollado por la entidad consultante gestión de un servicio público.

CONTESTACIÓN VINCULANTE

VÉASE TEXTO DE LA CONTESTACIÓN

LA PRESENTE CONSULTA MODIFICA EL CRITERIO RELATIVO A LO DISPUESTO EN EL ÚLTIMO PÁRRAFO DEL ARTÍCULO 28.5 DE LA LEY 20/1991, EN LA REDACCIÓN VIGENTE DESDE EL DÍA 5 DE JULIO DE 2018, CONTENIDO EN LAS CONSULTAS 1992 DE 20/01/2020 Y 2029 DE 23/09/2020.

Visto el escrito presentado por , en el que formula consulta relativa al Impuesto General Indirecto Canario (en adelante, IGIC), este centro directivo en uso de la atribución conferida en la Disposición Adicional Décima.Tres de la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias (en lo sucesivo, Ley 20/1991), en relación con el artículo 21.3. C).l) del Reglamento Orgánico de la Consejería de Hacienda, aprobado por el artículo único del Decreto 86/2016, de 11 de julio, emite la siguiente contestación:

PRIMERO.- La entidad mercantil consultante, íntegramente participada por entes públicos territoriales e institucionales y cuyo objeto social es el desarrollo de actividades relacionadas con la investigación, desarrollo e innovación (I+D+i), es medio propio personificado de su accionista mayoritario, un cabildo insular titular del 99,20 por ciento de su capital. El cabildo insular le encomienda el fomento de las actividades de I+D+i.

Manifiesta que sus fuentes de ingresos son las siguientes:

a) Las aportaciones dinerarias en forma de aportación genérica para sufragar gastos generales de mantenimiento, subvenciones de explotación y subvenciones de capital destinadas a la adquisición de inmovilizado. Estos ingresos disponen de la naturaleza de retribución/compensación de los servicios no sujetos al IGIC, conforme al artículo 9.9º de la Ley 20/1991, que presta la entidad consultante derivados de la encomienda de gestión de fomento de las actividades de I+D+i que realiza el cabildo insular (poder adjudicador) a la entidad consultante (medio propio personificado del poder adjudicador).

b) Los ingresos por el alquiler de bienes inmuebles (espacios denominados "*viveros*") exclusivamente a empresarios o profesionales que desarrollen actividades de I+D+i. El servicio de arrendamiento que presta la entidad consutante está sujeto y no exento del IGIC.

Parte de las edificaciones afectas a la actividad de alquiler son promovidas su construcción por la entidad consultante, estando obligado a declarar las cuotas del IGIC devengadas como sujeto pasivo por inversión conforme a lo dispuesto en el artículo 19.1.2º.h) de la Ley 20/1991. Tales cuotas constituyen cuotas soportadas para la entidad consultante. La construcción está financiada por el cabildo insular, formando parte de las subvenciones de capital destinadas a la adquisición de inmovilizado que se han citado anteriormente.

Partiendo que la entidad consultante desarrolla operaciones no sujetas por aplicación del artículo 9.9º de la Ley 20/1991 y operaciones sujetas y no exentas al IGIC, y que adopta la fórmula que propone el legislador en el artículo 28.5 de la Ley 20/1991 de criterio razonable y homogéneo de imputación, consulta lo siguiente

a) Teniendo en cuenta la redacción del artículo 28.5 de la Ley 20/1991 anterior y desde el día 5 de julio de 2018, cuál es el régimen de deducción de las cuotas del IGIC soportadas en la adquisición o importación de bienes o servicios que se utilicen:

- Exclusivamente en operaciones no sujetas por aplicación del artículo 9.9º de la Ley 20/1991.

- Exclusivamente en operaciones sujetas al IGIC.

- Simultáneamente en operaciones no sujetas por aplicación del artículo 9.9º de la Ley 20/1991 y operaciones sujetas.

b) De ser aplicable el último párrafo del artículo 28.5 de la Ley 20/1991, en la redacción vigente desde el día 5 de julio de 2018, si podría entenderse que las cuotas soportadas en la adquisición o importación de bienes o servicios que se utilicen exclusivamente en la realización de operaciones no sujetas por aplicación del artículo 9.9º pueden ser objeto de deducción en su totalidad.

c) A los efectos de lo establecido en el último párrafo del artículo 28.5 de la Ley 20/1991, en la redacción vigente desde el día 5 de julio de 2018, qué se entiende por servicio público, y si podría considerarse el fomento de I+D+i desarrollado por la entidad consultante gestión de un servicio público.

SEGUNDO.- Como acto previo, debemos confirmar tres hechos reconocidos por la propia entidad consultante y que son relevantes para una contestación adecuada a la consulta:

- La ejecución del encargo de fomento del I+D+i que presta la entidad mercantil pública consultante (medio propio personificado del poder adjudicador) al cabildo insular (poder adjudicador), se encuentra no sujeta al IGIC conforme al artículo 9.9º de la Ley 20/1991.

- Las aportaciones dinerarias para sufragar gastos generales de mantenimiento, subvenciones de explotación y subvenciones de capital destinadas a la adquisición de inmovilizado, que realiza el cabildo insular a la entidad mercantil pública consultante disponen de la naturaleza de retribución/compensación de los servicios no sujetos al IGIC.

- El servicio de arrendamiento que presta está sujeto y no exento al IGIC.

Cuando un sujeto pasivo realiza conjuntamente operaciones sujetas al IGIC y operaciones no sujetas por aplicación del artículo 9.9º de la Ley 20/1991, debe tener en cuenta el régimen de deducción especial previsto en el artículo 28.5 de la Ley 20/1991.

El mencionado artículo 28.5 presentaba la siguiente redacción hasta el día 4 de julio de 2018:

> "*5. Los sujetos pasivos que realicen conjuntamente operaciones sujetas al Impuesto y operaciones no sujetas por aplicación de lo establecido en el artículo 9.9.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 29.4.2.º de esta Ley. Este criterio deberá ser mantenido en el tiempo salvo que por causas razonables haya de procederse a su modificación.*
>
> *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 9.9.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 II de esta Ley y, en particular, los que se refieren a la regla de prorrata."

De esta redacción se deduce lo siguiente:

a) El especial régimen de deducción previsto en el artículo 28.5 solo es aplicable a las cuotas del IGIC soportadas en la adquisición o importación de bienes o servicios que se utilicen simultáneamente en operaciones no sujetas, por aplicación del artículo 9.9º de la Ley 20/1991, y en operaciones sujetas al IGIC (incluidas las exentas, dispongan o no de la naturaleza de limitadas o plenas) o no sujetas por aplicación de las reglas de localización del hecho imponible (artículo 29.4.2º de la Ley 20/1991).

Derivado de lo expuesto en el párrafo anterior:

- No pueden ser objeto de deducción, en ninguna proporción, las cuotas del IGIC soportadas en la adquisición o importación de bienes o servicios que se utilicen exclusivamente en operaciones no sujetas por aplicación del artículo 9.9º de la Ley 20/1991.

- No será aplicable, en ningún caso, el artículo 28.5 de la Ley 20/1991 a las cuotas del IGIC soportadas en la adquisición o importación de bienes o servicios que se utilicen exclusivamente en operaciones sujetas (incluidas las exentas, dispongan o no de la naturaleza de limitadas o plenas) o no sujetas por aplicación de las reglas de localización del hecho imponible (artículo 29.4.2º de la Ley 20/1991). El régimen de deducción de estas cuotas soportadas será el previsto en el Título II del Libro Primero de la Ley 20/1991 (artículos 28 a 44, con exclusión del artículo 28.5).

- Aunque se realicen conjuntamente operaciones no sujetas por aplicación del artículo 9.9º de la Ley 20/1991, y operaciones sujetas al IGIC o no sujetas por aplicación de las reglas de localización del hecho imponible, que no dan derecho a la deducción, no cabría la deducción de cuota alguna, por lo que siendo en puridad de aplicación el artículo 28.5, no tendría ningún efecto.

b) De resultar aplicable el artículo 28.5, el sujeto pasivo está obligado a la fijación del porcentaje de deducción en función de un criterio "*razonable y homogéneo*", que debe mantener en el tiempo, de imputación de las cuotas soportadas en la adquisición o importación de bienes o servicios en la realización de operaciones sujetas al IGIC, o no sujetas por aplicación del artículo 29.4.2º de la Ley 20/1991, que dan derecho a la deducción.

Aplicado lo expuesto en las letras a) y b) anteriores a lo planteado por la entidad consultante, las consecuencias son las siguientes:

- Las cuotas del IGIC soportadas por la entidad mercantil consultante en las ejecuciones de obras de construcción de edificaciones destinadas a constituir "*vivero*" de empresarios o profesionales que desarrollen actividades de I+D+i, podrán ser objeto de deducción en su totalidad, si tales edificaciones se afectan exclusivamente a operaciones sujetas al IGIC que dan derecho a la deduccción, como constituye el arrendamiento sujeto y no exento que realiza.

Ahora bien, si dichas edificaciones, además de ser objeto de arrendamiento, se utiliza para la realización de operaciones no sujetas por aplicación del artículo 9.9º de la Ley 20/1991 (por ejemplo, porque es la sede de la entidad consultante), se aplicará lo dispuesto en el artículo 28.5 que nos ocupa.

Lo dispuesto en el párrafo anterior, no sería aplicable respecto a las cuotas del IGIC soportadas en la ejecución de obra de construcción de una edificación que se utiliza exclusivamente en operaciones sujetas al IGIC. A estas cuotas se les aplicará el régimen general de deducción.

- Si la entidad consultante adopta la fórmula que propone el legislador en el propio artículo 28.5 (texto vigente desde el día 5 de julio de 2018) de criterio razonable y homogéneo de imputación (*proporción que represente el importe total, excluido el Impuesto General Indirecto Canario, 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 importe total de las aportaciones dinerarias que el cabildo insular realiza a la entidad mercantil, que disponen de la naturaleza de retribución/compensación de los servicios no sujetos al IGIC de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 9.9º de la Ley 20/1991, que presta la entidad consultante en ejecución del encargo de fomento de las actividades de I+D+i que realiza el cabildo insular (poder adjudicador) a la entidad consultante (medio propio personificado del poder adjudicador), se computaría solo en el denominador de la fracción.

Incluso se computarían solo en el denominador las subvenciones de capital destinadas a la financiación de las ejecuciones de obra de las edificaciones que promueve la entidad consultante con destino a ser objeto de "*vivero*" de empresarios o profesionales mediante contratos de arrendamiento, con independencia de su afectación total o parcial a actividades sujetas al IGIC. Ello es así, porque estas subvenciones forman parte de la retribución/compensación del servicio prestado al cabildo insular, como poder adjudicador, de fomento de las actividades de I+D+i.

Con varios ejemplos, se aclarará lo manifestado:

Ejemplo A: Una entidad mercantil de capital íntegramente público es medio propio personificado de su accionista mayoritario, un cabildo insular. Éste le encomienda el fomento de la actividad de artesanía que es competencia de los cabildos insulares.

Las únicas operaciones que realiza la entidad mercantil son los servicios derivados de la encomienda de gestión al poder adjudicador (cabildo insular), operaciones no sujetas al IGIC por aplicación del artículo 9.9º de la Ley 20/1991. Soporta cuotas del IGIC en las adquisiciones o importaciones de bienes o servicios que utiliza en la realización de tales operaciones.

No resulta aplicable el contenido del artículo 28.5 de la Ley 20/1991. No puede ejercer el derecho a la deducción de las cuotas soportadas en ninguna proporción.

Ejemplo B: La entidad mercantil citada en el ejemplo A anterior, realiza operaciones no sujetas por aplicación del artículo 9.9º de la Ley 20/1991 y operaciones con terceros distintos del cabildo insular accionista mayoritario de su capital social, sujetas pero exentas del IGIC (exención limitada). Soporta cuotas del IGIC en las adquisiciones o importaciones de bienes o servicios que utiliza.

Con independencia de que los bienes o servicios adquiridos se utilice exclusivamente en operaciones no sujetas, en operaciones sujetas o simultáneamente en operaciones no sujetas y sujetas, no puede ejercer el derecho a la deducción de las cuotas soportadas en ninguna proporción.

Ejemplo C: La entidad mercantil citada en el ejemplo A, realiza operaciones no sujetas por aplicación del artículo 9.9º de la Ley 20/1991 y operaciones con terceros distintos del cabildo insular accionista mayoritario de su capital social, sujetas pero exentas del IGIC (exención plena). El volumen de operaciones no sujetas asciende a 1.000.000 € y el volumen de operaciones sujetas y exentas plenas es de 300.000 €.

Soporta cuotas del IGIC por importe de 5.000 € en las adquisiciones o importaciones de bienes o servicios que utiliza exclusivamente en operaciones no sujetas; 1.000 € en bienes o servicios que utilizan exclusivamente en operaciones sujetas y exentas plenas, y 800 € en bienes o servicios que utiliza simultáneamente en operaciones sujetas y no sujetas.

No puede ejercer el derecho a la deducción de las cuotas del IGIC (5.000 €) soportadas en las adquisiciones o importaciones de bienes o servicios que utiliza exclusivamente en operaciones no sujetas.

Puede ejercer el derecho a la deducción de las cuotas del IGIC (1.000 €) soportadas en las adquisiciones o importaciones de bienes o servicios que utiliza exclusivamente en operaciones sujetas al IGIC y exentas plenas.

Respecto a las cuotas del IGIC (800 €) soportadas en la adquisición o importación de bienes que utiliza simultáneamente en operaciones no sujetas y en operaciones sujetas, resulta aplicable el contenido del artículo 28.5 de la Ley 20/1991.

Debe determinarse la cuantía de las cuotas afectas a las actividades sujetas al IGIC; para ello, la entidad mercantil debe aplicar un criterio razonable y homogéneo, pudiendo ser la proporción que representa el volumen de operaciones sujetas (y no sujetas plenas) respecto al volumen total.

En cualquier supuesto de aplicación del artículo 28.5, en el numerador se computaría el sumatorio del importe de las siguientes operaciones: las sujetas y no exentas, las sujetas y exentas (limitadas o plenas) y las no sujetas por aplicación de las reglas de localización del hecho imponible (artículo 29.4.2º de la Ley 20/1991). En este supuesto, únicamente realiza operaciones sujetas y exentas plenas: 300.000.

En el denominador se computaría el sumatorio del importe del numerador y el importe de las operaciones no sujetas por aplicación del artículo 9.9º de la Ley 20/1991.

Tanto para el numerador como para el denominador de la fracción, por importe tiene que considerarse la cuantía de la base imponible de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 22 y 23 de la Ley 20/1991, salvo el relativo a las operaciones no sujetas por aplicación del artículo 9.9º de la Ley 20/1991, que será el valor de las aportaciones dinerarias en concepto de retribución/compensación que tenga obligación de abonar el poder adjudicador que haya realizado el encargo.

Teniendo en cuenta el ejemplo realizado, la fracción sería la siguiente:

300.000 / (300.000 + 1.000.000) x 100 = 23,07 %

Señala el último párrafo del artículo 28.5 de la Ley 20/1991 que las deducciones se ajustarán también a las condiciones y requisitos previstos en el Capítulo I del Título II de dicha Ley y, en particular, los que se refieren a la regla de prorrata. Ello implica que el porcentaje de deducción se eleva a la unidad superior, tal y como contempla el último párrafo del artículo 37.2 de la Ley 20/1991; es decir, en este supuesto el 24 %.

Del total de cuotas del IGIC soportadas de las cuotas soportadas en las adquisiciones o importaciones de bienes o servicios que utiliza conjuntamente en operaciones sujetas y no sujetas, el 24 por ciento se utiliza en actividades sujetas al IGIC.

0,24 x 800 = 192

Este importe de 192 € se puede deducir de forma completa, dado que se utilizan los bienes o servicios adquiridos o importados en operaciones que dan derecho a la deducción (sujetas y exentas plenas).

En definitiva el importe total de cuotas soportadas que puede ser objeto de deducción:

1.000 + 192 = 1.192

Ejemplo D: La entidad mercantil citada en el ejemplo A anterior realiza operaciones no sujetas por aplicación del artículo 9.9º de la Ley 20/1991 (1.000.000 €); operaciones sujetas y no exentas 300.000 €, operaciones sujetas y exentas limitada 250.000 € y operaciones sujetas y exentas plenas 100.000 €.

Soporta cuotas del IGIC por importe de 5.000 € en las adquisiciones o importaciones de bienes o servicios que utiliza exclusivamente en operaciones no sujetas; 1.000 € en bienes o servicios que utiliza exclusivamente en operaciones sujetas y 800 € en bienes o servicios que utiliza simultáneamente en operaciones sujetas y no sujetas.

No puede ejercer el derecho a la deducción de las cuotas del IGIC (5.000 €) soportadas en las adquisiciones o importaciones de bienes o servicios que utiliza exclusivamente en operaciones no sujetas por aplicación del artículo 9.9º de la Ley 20/1991.

Respecto a las cuotas del IGIC (800 €) soportadas en la adquisición o importación de bienes o servicios que utiliza simultáneamente en operaciones sujetas y no sujetas por aplicación del artículo 9.9º de la Ley 20/1991, debe determinarse la cuantía de las cuotas afectas a las actividades sujetas al IGIC, para ello el ente público debe aplicar un criterio razonable y homogéneo, pudiendo ser la proporción que representa el volumen de operaciones sujetas respecto al volumen total:

300.000 + 250.000 + 100.000 / (300.000 + 250.000 + 100.000 + 1.000.000) x 100 = 40 %

Se considerará que se afecta a las actividades sujetas la siguiente cuantía de cuotas soportadas:

0,40 x 800 = 320

El importe total de cuotas soportadas afectas a las actividades sujetas es el resultado del sumatorio siguiente:

1.000 + 320 = 1.320

Este importe de 1.320 € no se puede deducir de forma completa, dado que se utilizan los bienes o servicios adquiridos o importados en operaciones que dan derecho a la deducción

(sujetas y no exentas y exentas plenas) y en operaciones que no dan derecho a la deducción (sujetas y exentas limitadas), por lo que debe aplicar la regla de la prorrata.

Si aplicamos la prorrata general, el porcentaje de deducción sería el resultado de la fracción siguiente:

300.000 + 100.000 / (250.000 + 300.000 + 100.000) x 100 = 62 %

Podrá ser objeto de deducción el siguiente importe de acuerdo con la prorrata general:

0,62 x 1.320 = 818,40 €

EJEMPLO E: La entidad mercantil citada en el ejemplo A anterior realiza operaciones no sujetas por aplicación del artículo 9.9º de la Ley 20/1991 (1.000.000 €); operaciones sujetas y no exentas 300.000 €, operaciones sujetas y exentas (exención limitada) 250.000 y operaciones sujetas y exentas plenas 100.000 €.

Aplica la prorrata especial.

Soporta cuotas del IGIC por importe de 4.000 € en las adquisiciones o importaciones de bienes o servicios que utiliza exclusivamente en operaciones no sujetas; 900 € en bienes o servicios que utiliza exclusivamente en operaciones sujetas y no exentas; 500 € en bienes o servicios que utiliza exclusivamente en operaciones sujetas y exentas limitadas; 300 € en bienes o servicios que utiliza exclusivamente en operaciones sujetas y exentas plenas y 700 € en bienes o servicios que utiliza simultáneamente en operaciones sujetas y no sujetas por aplicación del artículo 9.9º de la Ley 20/1991.

No puede ejercer el derecho a la deducción de las cuotas del IGIC (4.000 €) soportadas en las adquisiciones o importaciones de bienes o servicios que utiliza exclusivamente en operaciones no sujetas por aplicación del artículo 9.9º de la Ley 20/1991.

Tampoco puede ejercer el derecho a la deducción de las cuotas del IGIC (500 €) soportadas en las adquisiciones o importaciones de bienes o servicios que utiliza exclusivamente en operaciones sujetas y exentas limitada que no dan derecho a la deducción.

Las cuotas del IGIC soportadas en las adquisiciones o importaciones de bienes o servicios que utiliza exclusivamente en operaciones que dan derecho a la deducción (sujetas y no exentas y sujetas y exentas plenas), se deducen totalmente: 900 + 300 = 1.200 €.

Respecto a las cuotas del IGIC (700 €) soportadas en la adquisición o importación de bienes o servicios que utiliza simultáneamente en operaciones sujetas y no sujetas por aplicación del artículo 9.9º de la Ley 20/1991, debe determinarse la cuantía de las cuotas afectas a las actividades sujetas al IGIC, para ello el ente público debe aplicar un criterio razonable y homogéneo, pudiendo ser la proporción que representa el volumen de operaciones sujetas respecto al volumen total:

(300.000 + 250.000 + 100.000) / (300.000 + 250.000 + 100.000 + 1.000.000) x 100 = 40 %

Se considerará que se afecta a las actividades sujetas la siguiente cuantía de cuotas soportadas:

0,40 x 700 = 280

Este importe de 280 € no se puede deducir de forma completa, dado que se utilizan los bienes o servicios adquiridos o importados en operaciones que dan derecho a la deducción (sujetas y no exentas y sujetas y exentas plenas) y en operaciones que no dan derecho a la deducción (sujetas y exentas limitadas), por lo que debe aplicar la regla de la prorrata general.

El porcentaje de deducción sería el resultado de la fracción siguiente:

(300.000 + 100.000) / (250.000 + 300.000 + 100.000) x 100 = 62 %

Podrá ser objeto de deducción el siguiente importe de acuerdo con la prorrata general:

0,62 x 280 = 173,60 €

Total de cuota deducible: 1.200 + 173,60 = 1.373,60 €.

TERCERO.- Corresponde analizar ahora la siguiente cuestión planteada por la entidad mercantil pública consultante: *De ser aplicable el último párrafo del artículo 28.5 de la Ley 20/1991, en la redacción vigente desde el día 5 de julio de 2018, si podría entenderse que las cuotas soportadas en la adquisición o importación de bienes o servicios que se utilicen exclusivamente en la realización de operaciones no sujetas por aplicación del artículo 9.9º pueden ser objeto de deducción en su totalidad*.

Ya adelantamos la respuesta negativa.

El contenido del artículo 28.5 de la Ley 20/1991 en la redacción vigente desde el dia 5 de julio de 2018, conforme a la modificación operada por la Ley 6/2018, de 3 julio, de Presupuestos Generales del Estado para 2018, es el siguiente (el subrayado es nuestro):

"*5. Los sujetos pasivos que realicen conjuntamente operaciones sujetas al Impuesto y operaciones no sujetas por aplicación de lo establecido en el artículo 9.9.° 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 29.4.2.° 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 General Indirecto Canario, 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 9.9° de esta Ley.

Las deducciones establecidas en este apartado se ajustarán también a las condiciones y requisitos previstos en el Capítulo I del Título II de esta Ley y, en particular, los que se refieren a la regla de prorrata.

Lo previsto en este número no será de aplicación a las actividades de gestión de servicios públicos en las condiciones señaladas en la letra a') del artículo 22.2.b) de esta Ley."

Con carácter general la redacción vigente desde el día 5 de julio de 2018 coincide con la anterior, lo que implica, a efectos de la presente consulta, que continúan siendo aplicables las consecuencias expuestas en el apartado SEGUNDO anterior, resultando ocioso su reiteración. Igualmente, se reitera lo expresado respecto a las cuotas del IGIC soportadas en la ejecución de obra de construcción de edificaciones destinadas a constituir "*viveros*" de empresarios o profesionales que desarrollen actividades de I+D+i.

Las únicas alteraciones respecto a la redacción anterior del artículo 28.5 son las siguientes:

- El legislador ofrece al sujeto pasivo una fórmula (semejante a la prorrata general) de fijación de un criterio razonable y homogéneo de imputación que debe mantenerse en el tiempo (ya lo hemos aplicado en los ejemplos contenidos en el apartado SEGUNDO de la presente consulta).

- La inaplicación de lo dispuesto en el artículo 28.5 a las actividades de gestión de servicios públicos en las condiciones señaladas en la letra a´) del artículo 22.2.b) de la Ley 20/1991.

Esto último es el cambio fundamental y para su comprensión tenemos que examinar la modificación del mencionado artículo 22.2.b):

La redacción vigente hasta el día 4 de julio de 2018 era la siguiente:

"2. En particular, se incluyen en el concepto de contraprestación:

(...)

b) 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.

En ningún caso se incluirán las subvenciones dirigidas a permitir el abastecimiento de productos comunitarios o disponibles en el mercado de la CEE, previsto en el Programa de opciones específicas por la lejanía e insularidad de las Islas Canarias."

La redacción vigente desde el día 5 de julio de 2018, es la siguiente (el subrayado es nuestro):

"2. En particular, se incluyen en el concepto de contraprestación:

(...)

b) 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.

En ningún caso se incluirán las subvenciones dirigidas a permitir el abastecimiento de productos comunitarios o disponibles en el mercado de la CEE, previsto en el Programa de opciones específicas por la lejanía e insularidad de las Islas Canarias.

No obstante, no se considerarán subvenciones vinculadas al precio ni integran en ningún caso el importe de la contraprestación a que se refiere el número 1 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."

Para entender la modificación del artículo 22.2.b) de la Ley 20/199, resulta relevante lo señalado en la exposición de motivos de la Ley 9/2017, de 8 de noviembre, de Contratos del Sector Público, por la que se transponen al ordenamiento jurídico español las Directivas del Parlamento Europeo y del Consejo 2014/23/UE y 2014/24/UE, de 26 de febrero de 2014, como justificación de la modificación de los artículos 7.8º, 78.Dos.3º y 93.Cinco de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, (modificaciones que justificaron la adaptación de los artículos 9.9º, 22.2.b) y 28.5 de la Ley 20/1991), (el subrayado es nuestro):

"*Igualmente, es precisa la modificación de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, con la finalidad de aclarar la no sujeción al impuesto de determinadas operaciones realizadas por entes públicos, así como clarificar el concepto de subvención vinculada a precio a efecto de su inclusión en la base imponible del IVA.*

La Ley 28/2014, de 27 de noviembre, modificó el artículo 7.8.º de la Ley del IVA con el objetivo de establecer la no sujeción de las operaciones que las Administraciones Públicas realicen sin contraprestación o con contraprestación de naturaleza tributaria, así como de los servicios que las entidades del sector público prestan en el ámbito interno a las Administraciones Públicas de las que dependen.

No obstante, la normativa comunitaria establece expresamente una serie de sectores de actividad que, en todo caso, deben quedar sujetos al Impuesto aunque sean realizados por una Administración Pública, y que se señalan en la propia Ley. Dentro de estas actividades, el mismo acomodo a la normativa y jurisprudencia comunitarias (sentencia de 22 de junio de

2016, del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, recaída en el asunto Ceský Rozhlas) exige clarificar el régimen de sujeción de la actividad de radiotelevisión efectuadas por las entidades del sector público que solo deben quedar sujetas al Impuesto y ser generadores del derecho a la deducción cuando tengan carácter comercial.

Por todo lo anterior se da una nueva redacción al número 8.º del artículo 7 de la Ley del IVA.

Por otra parte, se hace necesario excluir desde la entrada en vigor de esta modificación normativa, de la consideración de subvenciones vinculadas al precio de las operaciones que constituyen la base imponible de las operaciones sujetas al IVA, aquellas aportaciones financieras que las Administraciones Públicas realizan al operador de determinados servicios de competencia pública cuando no existe distorsión de la competencia, generalmente porque al tratarse de actividades financiadas total o parcialmente por la Administración no se prestan en régimen de libre concurrencia, como por ejemplo, los servicios de transporte municipal o, determinadas actividades culturales financiadas con estas aportaciones.

Estas aportaciones financieras que no constituyen subvenciones vinculadas al precio de las operaciones no limitarán el derecho a la deducción del Impuesto soportado por estos operadores.

Con independencia de lo anterior, parece razonable excluir del concepto de subvención vinculada al precio las aportaciones efectuadas por la Administración Pública para financiar actividades de interés general cuyo destinatario es el conjunto de la sociedad, al no existir un destinatario identificable ni tampoco usuarios que satisfagan contraprestación alguna. Este sería el caso de las aportaciones efectuadas para financiar actividades de investigación, desarrollo e innovación o los servicios de radiodifusión pública, en las condiciones señaladas, sin perjuicio de las consecuencias que de ello se puedan derivar en cuanto al ejercicio del derecho a la deducción.

Con independencia de lo anterior, y con el objetivo de facilitar la determinación del régimen de deducción de las entidades del sector público que realizan simultáneamente operaciones sujetas y no sujetas al Impuesto, se da nueva redacción al artículo 93.Cinco."

Uno de los objetivos de la nueva redacción del artículo 78.Dos.3º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (y, por tanto, del artículo 22.2.b) de la Ley 20/1991) es, como bien se señala en la exposición de motivos que hemos reproducido, "*clarificar el concepto de subvención vinculada a precio a efecto de su inclusión en la base imponible".*

Este objetivo de clarificación implica la adopción de dos medidas:

A) La primera medida consiste en excluir de la consideración de subvenciones vinculadas al precio de las operaciones, las aportaciones financieras que las Administraciones Públicas realizan al operador de determinados servicios de competencia pública cuando no exista distorsión de la competencia. La razón de esta exclusión radica, según la exposición de motivos, en el hecho de que se trata de actividades financiadas total o parcialmente por la Administración Pública por lo que no se prestan en régimen de libre concurrencia. Menciona la exposición de motivos como ejemplos, los servicios de transporte municipal o determinadas actividades culturales financiadas con estas aportaciones.

El hecho que se señale que la exclusión de la consideración de subvenciones vinculadas al precio es con efectos desde la entrada en vigor de la Ley 9/2017 (10 de noviembre de 2017), implica un dato relevante, y es que hasta el día 9 de noviembre de 2017 dichas aportaciones dinerarias tenían la consideración de subvenciones vinculadas al precio de las operaciones sujetas al IVA, formando parte del importe de la contraprestación. Lo expuesto es trasladable plenamente al IGIC, con el solo cambio de la fecha de entrada en vigor de la modificación del artículo 22.2.b) de la Ley 20/1991: 5 de julio de 2018.

Estas aportaciones dinerarias no solo se excluyen de la consideración de subvenciones vinculadas al precio, sino que tampoco forman parte de la base imponible.

Ejemplo: Una Administración Pública subvenciona a una empresa de transporte con 0,20 € por cada título de transporte que venda. El precio, sin IGIC, que ha fijado la empresa de transporte es de 0,80 €.

Hasta el día 4 de julio de 2018, la aportación dineraria que abona la Administración Pública tiene la consideración de subvención vinculada al precio de una operación sujeta al IGIC, incluyéndose en el importe de la contraprestación que es la base imponible del IGIC.

Base imponible del servicio de transporte: 080 + 0.20 = 1 €

Desde el día 5 de julio de 2018, el importe de 0,20 € por billete que percibe la empresa transportista, ni tiene la consideración de subvención vinculada al precio de una operación sujeta al IGIC, ni forma parte de la base imponible del IGIC.

Base imponible del servicio de transporte: 0,80 €.

Llegado a este punto, resulta necesario destacar las siguientes características respecto a la aportación dineraria que estamos analizando:

i) Financia una operación sujeta al IGIC.

En efecto, el artículo 22.2.b) de la Ley 20/1991 se inserta en la regulación de la regla general de la base imponible de las operaciones interiores del IGIC; en este sentido, la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en su artículo 50.1, define la base imponible como la magnitud dineraria o de otra naturaleza que resulta de la medición o valoración del hecho imponible; y ello se manifiesta el número 1 del artículo 22 de la Ley 20/1991 cuando dispone: "*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*."

Derivada de esa relación con operaciones sujetas al IGIC, no integra la base imponible, en ningún caso, el importe de la retribución/compensación de operaciones no sujetas por aplicación del artículo 9.9º del citado cuerpo legal.

ii) El hecho de que haya perdido la consideración de subvención vinculada al precio, y, en especial, su no inclusión en la base imponible, no tiene ningún tipo de incidencia en la determinación de la cuantía de las cuotas del IGIC soportadas que puede ser objeto de deducción; de este modo, de aplicar la regla de la prorrata general, no se incluiría en ninguno de los términos de la fracción para determinar el porcentaje de deducción.

Hay que tener en cuenta que la valoración de las operaciones sujetas al IGIC que se computan en los términos de la fracción, conforme al número 4 del artículo 37 de la Ley 20/1991, regulador de la prorrata general, se determina de acuerdo a los artículos 22 y 23 del

mismo cuerpo legal, reguladores de la regla general y reglas especiales de la base imponible, por lo que al no tener la consideración de base imponible su cuantía no se integra en el importe a computar en los términos de la fracción.

iii) En coherencia con su nula incidencia en la determinación del porcentaje de deducción en el régimen general de deducción, el último párrafo del número 5 del artículo 28 de la Ley 20/1991 dispone la exclusión de lo dispuesto en dicho número a las actividades de gestión de servicios públicos en las condiciones señaladas en la letra a´) del artículo 22.2.b) de la Ley 20/1991.

En definitiva, el último párrafo del artículo 28.5 implica que las aportaciones dinerarias que se destinen a financiar operaciones sujetas no se tendrán en cuenta en la determinación de las cuotas a deducir a través del criterio razonable y homogéneo de imputación a que se refiere el primer párrafo del artículo 28.5, si las mismas no se incluyeron en la base imponible de las operaciones sujetas, como consecuencia de financiar servicios públicos o de fomento de la cultura en lo que no exista distorsión significativa de la competencia.

Hay que advertir que aunque no se mencione expresamente al fomento de la cultura en el último párrafo del artículo 28.5, debe entenderse incluida puesto que se remite a la letra a´) del artículo 22.2.b) de la Ley 20/1991.

Ejemplo: Una entidad mercantil de capital íntegramente público es medio propio personificado de su accionista mayoritario, un ente público territorial. Éste le encomienda el fomento de la actividad cultural que es competencia del mismo.

Además de la ejecución de actividades de fomento de la cultura, derivado del encargo realizado por el poder adjudicador (servicio no sujeto al IGIC por aplicación del artículo 9.9º de la Ley 20/1991), presta servicios de acceso a manifestaciones culturales a terceros con carácter oneroso (operación sujeta y no exenta).

El volumen de las operaciones sujetas y no exentas ascendió a 100.000 €. El ente público territorial financia la actividad de acceso a manifestaciones culturales a terceros; la cuantía de la aportación dineraria se ha fijado con anterioridad a la prestación del servicio en un importe en función del número de entradas de acceso que vendan.

La cuantía global de la aportación dineraria que el ente público territorial ha abonado a la entidad pública resultante fue de 500.000 €, correspondiendo 30.000 € a la parte de la financiación de la actividad de acceso a manifestaciones culturales a terceros.

Soporta cuotas del IGIC por importe de 2.000 € en las adquisiciones o importaciones de bienes o servicios que utiliza exclusivamente en operaciones no sujetas; 500 € en bienes o servicios que utilizan exclusivamente en operaciones sujetas y 300 € en bienes o servicios que utiliza simultáneamente en operaciones sujetas y no sujetas.

Situación hasta el día 4 de julio de 2018

La aportación dineraria de 30.000 € disponía hasta el día 4 de julio de 2018 de la consideración de subvención vinculada al precio de una operación sujeta al IGIC, incluyéndose por tanto en la base imponible.

No puede ejercer el derecho a la deducción de las cuotas del IGIC (2.000 €) soportadas en las adquisiciones o importaciones de bienes o servicios que utiliza exclusivamente en operaciones no sujetas.

Puede ejercer el derecho a la deducción de las cuotas del IGIC (500 €) soportadas en las adquisiciones o importaciones de bienes o servicios que utiliza la entidad mercantil exclusivamente en operaciones sujetas al IGIC y no exentas.

Respecto a las cuotas del IGIC (300 €) soportadas en la adquisición o importación de bienes que utiliza simultáneamente en operaciones no sujetas y en operaciones sujetas, resulta aplicable el contenido del artículo 28.5 de la Ley 20/1991.

Debe determinarse la cuantía de las cuotas afectas a las actividades sujetas al IGIC; para ello, la entidad mercantil debe aplicar un criterio razonable y homogéneo, pudiendo ser la proporción que representa el volumen de operaciones sujetas respecto al volumen total.

En el numerador se computaría el importe de las operaciones sujetas; es decir, 100.000.

En el denominador se computaría el importe del numerador más el importe de las operaciones no sujetas por aplicación del artículo 9.9º de la Ley 20/1991.

El importe de las operaciones no sujetas es la diferencia entre el importe total de la aportación dineraria realizada por el ente público territorial (500.000), descontando los 30.000 € que corresponden a la financiación de las operaciones sujetas, como subvención vinculada al precio. Caso contrario se computaría 30.000 € dos veces en el denominador, como integrante del importe de 100.000 de cuantía de las operaciones sujetas, y como integrante del importe de 500.000 de cuantía global de financiación de operaciones sujetas y no sujetas realizadas por la entidad mercantil pública.

Teniendo en cuenta el ejemplo realizado, la fracción sería la siguiente:

100.000 / (100.000 + 500.000 – 30.000) x 100 = 17,54 = 18 %

Del total de cuotas del IGIC soportadas de las cuotas soportadas en las adquisiciones o importaciones de bienes o servicios que utiliza conjuntamente en operaciones sujetas y no sujetas, el 18 por ciento se utiliza en actividades sujetas al IGIC.

0,18 x 300 = 54

Este importe de 54 € se puede deducir íntegramente, dado que se utilizan los bienes o servicios adquiridos o importados en operaciones que dan derecho a la deducción (sujetas y no exentas).

El importe total de cuotas soportadas que puede ser objeto de deducción:

500 + 54 = 554 €

Situación desde el día 5 de julio de 2018

La aportación dineraria de 30.000 € que el ente público realiza para financiar el servicio de acceso a manifestaciones culturales pasa a no disponer de la consideración de subvención vinculada al precio de una operación sujeta al IGIC, ni a incluirse en la base imponible.

No puede ejercer el derecho a la deducción de las cuotas del IGIC (2.000 €) soportadas en las adquisiciones o importaciones de bienes o servicios que utiliza exclusivamente en operaciones no sujetas.

Puede ejercer el derecho a la deducción de las cuotas del IGIC (500 €) soportadas en las adquisiciones o importaciones de bienes o servicios que utiliza la entidad mercantil exclusivamente en operaciones sujetas al IGIC y no exentas.

Respecto a las cuotas del IGIC (300 €) soportadas en la adquisición o importación de bienes que utiliza simultáneamente en operaciones no sujetas y en operaciones sujetas y exentas plenas, resulta aplicable el contenido del artículo 28.5 de la Ley 20/1991.

Debe determinarse la cuantía de las cuotas afectas a las actividades sujetas al IGIC; para ello, la entidad mercantil debe aplicar un criterio razonable y homogéneo, pudiendo ser la proporción que representa el volumen de operaciones sujetas respecto al volumen total.

En el numerador se computaría el importe de las operaciones sujetas y no exentas: 70.000 €, resultado de restar a 100.000 el importe de 30.000.

En el denominador se computaría el importe del numerador más el importe de las operaciones no sujetas por aplicación del artículo 9.9º de la Ley 20/1991: 500.000 – 30.000 = 470.000 €.

Teniendo en cuenta el ejemplo realizado, la fracción sería la siguiente:

70.000 / (100.000 + 470.000) x 100 = 12,28 = 13 %

Del total de cuotas del IGIC soportadas de las cuotas soportadas en las adquisiciones o importaciones de bienes o servicios que utiliza conjuntamente en operaciones sujetas y no sujetas, el 17 por ciento se utiliza en actividades sujetas al IGIC.

0,13 x 300 = 39

El importe total de cuotas soportadas que puede ser objeto de deducción:

500 + 39 = 539 €

B) La segunda medida consiste en aclarar (aunque la exposición de motivos utiliza la expresión "*excluir*" y el propio artículo 22.2.b) de "*no se considerarán*") que no nos encontramos ante una subvención vinculada al precio cuando la aportación dineraria que realiza la Administración Pública tiene como objeto financiar actividades que no tienen un destinatario identificable ni tampoco usuarios que satisfagan contraprestación alguna. Pone como ejemplo las aportaciones para actividades de investigación, desarrollo e innovación o los servicios de radiodifusión pública.

A criterio de este centro directivo nos encontramos ante una modificación meramente aclaratoria, dado que ni antes ni después del día 4 de julio de 2018 estas aportaciones ni han podido ni pueden disponer de la consideración de subvenciones vinculadas al precio porque nunca han financiado operaciones sujetas al IGIC (volvemos a reiterar que la normativa de las subvenciones vinculadas al precio se inserta en la regulación de la regla general de la base imponible de las entregas de bienes y prestaciones de servicios), ni nunca han formado parte de la base imponible. Es un dato revelador que en la parte de exposición de motivos, que hemos reproducido de forma textual, se señala expresamente que no limitan el derecho a la deducción las aportaciones dinerarias destinadas a la financiación de la gestión de servicios público o de fomento de la cultura, y nada se indica en relación a las aportaciones destinadas a la financiación de actividades de interés general cuyo destinatario es el conjunto de la sociedad, al no existir un destinatario identificable ni tampoco usuarios que satisfagan contraprestación alguna. Por ello, en el artículo 28.5 la no limitación del derecho a la deducción que cita la exposición de motivos, se materializa disponiendo que no será de aplicación únicamente a las aportaciones dinerarias destinadas a la financiación de la gestión de servicios público o de fomento de la cultura.

En las actividades de interés general donde no existe un destinatario identificable ni tampoco usuarios que satisfagan contraprestación alguna, no cabe hablar de operaciones sujetas al IGIC; por lo que tampoco cabría mencionar el derecho a la deducción de las cuotas soportadas en la adquisición o importación de bienes o servicios que se utilicen en tales actividades de interés general.

Estamos ante una acción de la Administración Pública que organiza una actividad de interés general, encomendando o atribuyendo su ejecución a un ente integrante del sector público, y al mismo tiempo garantiza la financiación de ese servicio con aportaciones dinerarias, lo que constituye una retribución de una operación no sujeta por aplicación del artículo 9.9º de la Ley 20/1991.

Ejemplo: Una entidad mercantil pública recibe el encargo de su poder adjudicador de desarrollar actuaciones de fomento del I+D+i. El poder adjudicador le aporta 1.000.000 € como retribución/compensación por el encargo (servicio no sujeto al IGIC por el artículo 9.9º de la Ley 20/1991). Desarrolla operaciones con terceros sujetas y no exentas por importe de 300.000 €.

Soporta cuotas del IGIC por importe de 3.000 € en las adquisiciones o importaciones de bienes o servicios que utiliza exclusivamente en operaciones no sujetas; 1.000 € en bienes o servicios que utiliza exclusivamente en operaciones sujetas y 800 € en bienes o servicios que utiliza conjuntamente en operaciones no sujetas y sujetas.

Regulación vigente hasta el día 4 de julio de 2018

No puede ejercer el derecho a la deducción de las cuotas del IGIC (3.000 €) soportadas en las adquisiciones o importaciones de bienes o servicios que utiliza exclusivamente en operaciones no sujetas por aplicación del artículo 9.9º de la Ley 20/1991.

Puede ejercer el derecho a la deducción de las cuotas del IGIC (1.000 €) soportadas en las adquisiciones o importaciones de bienes o servicios que utiliza exclusivamente en operaciones sujetas y no exentas.

Respecto a las cuotas del IGIC (800 €) soportadas en la adquisición o importación de bienes o servicios que utiliza conjuntamente en operaciones sujetas y no sujetas, debe determinarse la cuantía de las cuotas afectas a las actividades sujetas al IGIC, para ello la entidad mercantil pública debe aplicar un criterio razonable y homogéneo, pudiendo ser la proporción que representa el volumen de operaciones sujetas respecto al volumen total:

300.000 / (300.000 + 1.000.000) x 100 = 24 %

Se considerará que se afecta a las actividades sujetas la siguiente cuantía de cuotas soportadas:

0,24 x 800 = 192

Puede ejercer la deducción de 192 €

El total de cuotas deducibles será 1.192 (1.000+192).

Regulación vigente desde el día 5 de julio de 2018

Exactamente igual que con anterioridad.

Como conclusión a la segunda consulta efectuada, en ningún caso cabe deducir en porcentaje alguno las cuotas soportadas en la adquisición o importación de bienes o servicios que se utilicen exclusivamente en la realización de operaciones no sujetas por aplicación del artículo 9.9º de la Ley 20/1991, ni aunque fuera aplicable el último párrafo del artículo 28.5.

CUARTO.- Analizaremos a continuación la última cuestión planteada: *A los efectos de lo establecido en el último párrafo del artículo 28.5 de la Ley 20/1991, en la redacción vigente desde el día 5 de julio de 2018, ¿Qué se entiende por servicio público? ¿Podría considerarse lo desarrollado por la entidad consultante gestión de un servicio público?*

La inexistencia de disposición alguna en nuestro derecho positivo que contemple la definición jurídica de "*servicio público*", implica que nos encontremos ante un concepto jurídico indeterminado, para cuya comprensión es necesario acudir a la construcción que del término "*servicio público*" ha efectuado la doctrina científica; en este sentido, acudiremos al concepto tradicional de Jordana de Pozas que ha servido de referencia a muchos administrativistas españoles.

El citado autor parte de la idea que la acción administrativa, que tiene como objetivo principal satisfacer las necesidades públicas, requiere la utilización de gran variedad de medios que pueden agruparse en tres grupos o modo: policía, fomento y servicio público.

Nos interesa en esta consulta distinguir entre acción administrativa de fomento y acción administrativa de servicio público.

La acción administrativa de servicio público es aquella actividad de contenido asistencial dirigida, bajo la responsabilidad de una Administración Pública, a satisfacer necesidades esenciales en la vida social (sanidad, educación, transporte, suministro de agua, gas, electricidad, telecomunicaciones, etc.). Esta actividad asistencial puede realizarse con exclusión o en concurrencia con los particulares.

Podemos destacar las siguientes notas:

- Se trata de una actividad de carácter prestacional bajo los principios de universalidad, igualdad, regularidad y continuidad.

- Las prestaciones son de carácter material, quedan así excluidas las funciones públicas consustanciales al Estado (política exterior, defensa, recaudación tributaria, sistema judicial, seguridad ciudadana, etc.).

- No engloba toda la actividad prestacional que pueda desarrollar la Administración Pública, sino solo aquellas que puedan calificarse de esenciales; es decir, las que una Administración Pública no puede dejar de prestar por su carácter indispensable y fundamental. Esta salvaguarda administrativa implica diferenciar los servicios públicos de las actividades de interés general.

Por otra parte, no debe confundirse "servicio público" con "sector público". Este último concepto se refiere a todo aquello que pertenece o se encuentra bajo el control, tutela o dependencia de una Administración Pública. Dicho de otro modo, no significa que por el hecho de que una actuación sea efectuada por un ente o entidad integrante del sector público adquiera la consideración de "servicio público".

A diferencia del servicio público en que la Administración Pública directamente puede con sus propios medios realizar el fin perseguido, en el modo fomento se limita a estimular a los particulares para que sean ellos los que, por su propia voluntad y desarrollando una actividad determinada, cumplan indirectamente el fin que la Administración persigue.

En definitiva por actividad de fomento se entiende aquella actividad administrativa dirigida a satisfacer indirectamente necesidades públicas o fines de interés general, promoviendo la acción de los particulares en la consecución de tal satisfacción mediante el otorgamiento de incentivos diversos (subvenciones, ayudas, beneficios fiscales, el uso o disfrute de bienes de dominio publico, utilización gratuita de servicios técnicos, etc.)

El objeto social de la entidad consultante contiene, entre otras, las siguientes actividades:

"*- Divulgación de la I+D+i destinada a una mejor percepción social de la innovación, la cultura del conocimiento y sociedad de la información y promoción de la innovación en el ámbito del desarrollo local: corporaciones municipales, empresarios y emprendedores locales, colectivos en formación y desempleados, etc.*

- Atracción de inversores y empresas multinacionales, así como de empresas locales de base tecnológica para su asentamiento en el PGTT, y búsqueda de financiación y de socios tecnológicos para empresas.

- Gestión de incubadoras de empresas de base tecnológica.

- Fomento de relaciones nacionales e internacionales con otros parque científicos (ficotecnológicos, centros de investigación, empresas de base tecnológica, entidades de intermediación, etc).

- Integración de las actividades del Parque con las del resto de centros e instituciones participantes en el sistema insular y regional de la I+D+i y fomento de la oferta y a demanda de la I+D+i.

- Transferencia de conocimiento entre los centros e instituciones científico-tecnológicas y el resto de participantes en el sistema insular y regional de I+D+i.

- Promoción de la vocación científico-tecnológica. Apoyo a grupo o institutos de investigación de emprendeduría, especialmente, tecnológica, fomento de la creación de quasiempresas, spinoff y nuevos centros tecnológicos, así como apoyo a la consolidación de empresas de base tecnológica insulares, promoción de las empresas start-up y búsqueda de inversores.

- Desarrollo de actividades formativas y de cualificación especializada en el ámbito de la I+D+i y fomento de los polos científicos de excelencia en la isla de Tenerife, a través de actividades como la celebración de congresos y seminarios científico-tecnológicos internacionales de alta calidad.

- Fomento del empleo e inserción laboral en el ámbito de la I+D+i.

- Gestión y consultoría en la I+D+i.

- Fomento de sectores empresariales estratégicos y/o emergentes de la isla."

Parece evidente que las actividades reseñadas consisten en el ejercicio de acciones de estímulo, promoción, coordinación, formación y desarrollo en el ámbito del I+D +i, tareas que

se enmarcan en una acción administrativa de fomento y no en una acción de gestión de un servicio público.

Consecuencia de lo expuesto, la aportación dineraria que realiza el cabildo insular (poder adjudicador) a la entidad consultante (medio propio personificado del poder adjudicador) en concepto de retribución/compensación por la ejecución del encargo de fomento del I+D+i, servicio no sujeto al IGIC conforme al artículo 9.9º de la Ley 20/1991, sí tiene incidencia en la determinación de la deducción, pero solo respecto a las cuotas del IGIC soportadas en la adquisición o importación de bienes o servicios que se utilicen conjuntamente en la realización de operaciones no sujetas por aplicación del artículo 9.9º de la Ley 20/1991 y en operaciones sujetas al IGIC o no sujetas por aplicación de la reglas de localización.

Ello implica que, de utilizarse el criterio razonable y homogéneo señalado por el legislador, semejante a la prorrata general, el importe de la aportación dineraria dirigida a la financiación de fomento del I+D+i se computaría solo en el denominador.

Por último, resulta revelador lo señalado en la exposición de motivos de la Ley 9/2017 (el subrayado es nuestro):

"Con independencia de lo anterior, parece razonable excluir del concepto de subvención vinculada al precio las aportaciones efectuadas por la Administración Pública para financiar actividades de interés general cuyo destinatario es el conjunto de la sociedad, al no existir un destinatario identificable ni tampoco usuarios que satisfagan contraprestación alguna. Este sería el caso de las aportaciones efectuadas para financiar actividades de investigación, desarrollo e innovación o los servicios de radiodifusión pública, en las condiciones señaladas, sin perjuicio de las consecuencias que de ello se puedan derivar en cuanto al ejercicio del derecho a la deducción."

La presente consulta se emite conforme a la legislación vigente a la fecha de firma de la misma y a los efectos que establece la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Las Palmas de Gran Canaria, 19 de mayo de 2021

EL VICECONSEJERO DE HACIENDA, PRESUPUESTOS Y ASUNTOS EUROPEOS

Fermín Delgado García