Gobierno de Canarias
Consejería de Hacienda, Presupuestos y Asuntos Europeos
Viceconsejería de Hacienda, Planificación y Asuntos Europeos

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 - Fax: 922 922 381

CONSULTA TRIBUTOS REF
CONSULTA Nº 1992 (20/01/20)

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 ESTA CONSULTA, HA SIDO MODIFICADO POR LA CONSULTA Nº 2063 DE 19/05/2021

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 un cabildo insular y medio propio personificado de éste, tiene como objeto social el fomento de la cultura mediante la planificación, organización y gestión de carácter insular de una serie de actividades musicales, líricas y coreográficas.

Los cabildos insulares tienen atribuidas competencias en materia de cultura conforme al artículo 6.2.o) de la Ley 8/2015, de 1 de abril, de Cabildos Insulares. El cabildo insular, socio único, le ha encargado a la entidad mercantil consultante, como medio propio personificado del poder adjudicador, la ejecución de distintos proyectos de fomento de la cultura.

La principal fuente de ingresos son las aportaciones dinerarias que recibe de su socio único para el desarrollo de los distintos proyectos de fomento de la cultura que le encarga aquél. Otros conceptos de ingresos son los derivados de la venta de entradas a espectáculos que organiza, del servicio de aparcamiento de vehículos, del alquiler de las distintas salas que conforman el Auditorio tanto al Patronato Insular de Música (organismo autónomo dependiente del cabildo insular) como a otras entidades jurídicas y los derivados del encargo del cabildo insular titular de su capital de organización y coordinación de la actividad socioeducativa de la Orquesta Sinfónica (adscrita a un organismo autónomo dependiente del cabildo insular).

Respecto a las aportaciones dinerarias percibidas del socio único, entiende la entidad mercantil pública consultante que éstas en ningún caso disponen de la consideración de contraprestación de operación sujeta al IGIC y, consecuencia de ello, el servicio de fomento de la cultura prestado a su socio único no entra dentro del ámbito de aplicación del artículo 9.9º de la Ley 20/1991, de manera que no le limitaría el derecho a la deducción de las cuotas del IGIC soportadas al no resultar de aplicación el régimen especial de deducción previsto en el artículo 28.5 de la Ley 20/1991.

Consulta la conformidad o no con este criterio diferenciando dos ámbitos temporales: aportaciones dinerarias percibidas con anterioridad al día 10 de noviembre de 2017 y las

percibidas desde esta fecha.

En segundo lugar se consulta si el servicio de alquiler de las distinta salas que conforman el Auditorio al organismo autónomo Patronato Insular de Música (dependiente del cabildo insular socio único de la entidad mercantil consultante), se encuentra no sujeta al IGIC por aplicación de lo dispuesto en el artículo 9.9º de la Ley 20/1991 y si limita el derecho a la deducción de las cuotas del IGIC soportadas en la adquisición o importación de bienes o servicios.

En tercer lugar se consulta si el servicio de organización y coordinación de la actividad socioeducativa de la Orquesta Sinfónica (adscrita al organismo autónomo Patronato Insular de Música) derivado de un encargo del cabildo insular, se encuentra no sujeta al IGIC por aplicación de lo dispuesto en el artículo 9.9º de la Ley 20/1991 y si limita el derecho a la deducción de las cuotas del IGIC soportadas.

CONTESTACIÓN VINCULANTE

VÉASE TEXTO DE LA CONSULTA

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 un cabildo insular y medio propio personificado de éste, tiene como objeto social el fomento de la cultura mediante la planificación, organización y gestión de carácter insular de una serie de actividades musicales, líricas y coreográficas.

Los cabildos insulares tienen atribuidas competencias en materia de cultura conforme al artículo 6.2.o) de la Ley 8/2015, de 1 de abril, de Cabildos Insulares. El cabildo insular, socio único, le ha encargado a la entidad mercantil consultante, como medio propio personificado del poder adjudicador, la ejecución de distintos proyectos de fomento de la cultura.

La principal fuente de ingresos son las aportaciones dinerarias que recibe de su socio único para el desarrollo de los distintos proyectos de fomento de la cultura que le encarga aquél. Otros conceptos de ingresos son los derivados de la venta de entradas a espectáculos que organiza, del servicio de aparcamiento de vehículos, del alquiler de las distintas salas que conforman el Auditorio tanto al Patronato Insular de Música (organismo autónomo dependiente del cabildo insular) como a otras entidades jurídicas y los derivados del encargo del cabildo insular titular de su capital de organización y coordinación de la actividad socioeducativa de la Orquesta Sinfónica (adscrita a un organismo autónomo dependiente del cabildo insular).

Respecto a las aportaciones dinerarias percibidas del socio único, entiende la entidad mercantil pública consultante que éstas en ningún caso disponen de la consideración de contraprestación de operación sujeta al IGIC y, consecuencia de ello, el servicio de fomento de la cultura prestado a su socio único no entra dentro del ámbito de aplicación del artículo 9.9º de la Ley 20/1991, de manera que no le limitaría el derecho a la deducción de las cuotas del IGIC soportadas al no resultar de aplicación el régimen especial de deducción previsto en el artículo 28.5 de la Ley 20/1991.

Consulta la conformidad o no con este criterio diferenciando dos ámbitos temporales: aportaciones dinerarias percibidas con anterioridad al día 10 de noviembre de 2017 y las percibidas desde esta fecha.

En segundo lugar se consulta si el servicio de alquiler de las distinta salas que conforman el Auditorio al organismo autónomo Patronato Insular de Música (dependiente del cabildo insular socio único de la entidad mercantil consultante), se encuentra no sujeta al IGIC por aplicación de lo dispuesto en el artículo 9.9º de la Ley 20/1991 y si limita el derecho a la deducción de las cuotas del IGIC soportadas en la adquisición o importación de bienes o servicios.

En tercer lugar se consulta si el servicio de organización y coordinación de la actividad socioeducativa de la Orquesta Sinfónica (adscrita al organismo autónomo Patronato Insular de Música) derivado de un encargo del cabildo insular, se encuentra no sujeta al IGIC por

aplicación de lo dispuesto en el artículo 9.9º de la Ley 20/1991 y si limita el derecho a la deducción de las cuotas del IGIC soportadas.

SEGUNDO.- Antes de entrar en el análisis de las consultas planteadas es necesario efectuar tres matizaciones importantes, a saber:

En primer lugar, debe aclararse que cuando la disposición adicional decimotercera 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 (en adelante, Ley 9/2017), dispone que las "*Referencias al Impuesto sobre el Valor Añadido deberán entenderse realizadas al Impuesto General Indirecto Canario o al Impuesto sobre la Producción, los Servicios y la Importación, en los territorios en que rijan estas figuras impositivas.*", no significa, como entiende la entidad mercantil consultante, que 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, efectuadas por la disposición final décima de la Ley 9/2017, supongan la modificación, respectivamente, en los mismos términos y desde el día 10 de noviembre de 2017 (fecha de entrada en vigor de la citada disposición final décima), de los artículos 9.9º, 22.2.b) y 28.5 de la Ley 20/1991.

Lo expresado en la disposición adicional decimotercera de la Ley 9/2017 se circunscribe al ámbito de la regulación de los contratos del sector público; es decir, que las referencias al Impuesto sobre el Valor Añadido en la normativa de los contratos se entienden realizadas al IGIC. Consecuencia de lo expuesto y respecto a la primera consulta efectuada distinguiremos dos ámbitos temporales: con anterioridad al día 5 de julio de 2018 y desde el día 5 de julio de 2018, fecha ésta de entrada en vigor de las modificaciones de los artículos 9.9º, 22.2.b) y 28.5 de la Ley 20/1991 operadas por la Ley 6/2018, de 3 julio, de Presupuestos Generales del Estado para 2018 (en adelante, Ley 6/2018).

En segundo lugar y respecto al argumento de la entidad mercantil consultante de que las modificaciones de los artículos 22.2.b) y 28.5 de la Ley 20/1991 efectuadas por la Ley 6/2018, validarían su criterio de que las aportaciones dinerarias percibidas con anterioridad al día 5 de julio de 2018 (fecha que hemos estimado para el análisis de la incidencia tributaria de las aportaciones dinerarias y no, como propone la entidad mercantil consultante, con anterioridad al día 10 de noviembre de 2017, fecha de entrada en vigor de la disposición final décima de la Ley 9/2017) no tenían incidencia en el régimen del derecho a la deducción, dado que nos encontraríamos ante una modificación legal de perfil aclaratorio, debemos manifestar que es evidente que la reforma de los artículos citados de la Ley 20/1991 es consecuencia directa de idéntica modificación de la regulación del Impuesto sobre el Valor Añadido producida en la Ley 9/2017, y el legislador no pretendió la aplicación a períodos anteriores. En efecto, la entrada en vigor de la reforma de diversos preceptos de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (disposición final décima de la Ley 9/2017) es al día siguiente de la publicación en el Boletín Oficial del Estado (segundo párrafo de la disposición final decimosexta), sin mención alguna a disponer su carácter retroactivo; pero más relevante aún de la intención del legislador de no aplicar la reforma a períodos anteriores es el contenido del preámbulo de la Ley 9/2017 (el subrayado y la negrita es nuestro), que resulta perfectamente trasladable respecto a idéntica modificación que la Ley 6/2018 realiza de la Ley 20/1991:

> "*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 (...)"

A todo ello hay que añadir que la regulación de la entrada en vigor de la Ley 6/2018 no establece ninguna norma que permita determinar la aplicación a períodos anteriores de las modificaciones de los artículos 22.2.b) y 28.5 de la Ley 20/1991.

En tercer lugar, aunque la consulta abarca la regulación del derogado Real Decreto Legislativo 3/2011, de 14 de noviembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Contratos del Sector Público (en adelante, Real Decreto Legislativo 3/2011), y de la vigente Ley 9/2017, utilizaremos para evitar confusión la terminología vigente; es decir "encargo" y "medio propio personificado del poder adjudicador" y no las de "encomienda" y "medio propio y servicio técnico del poder adjudicador".

Efectuadas estas matizaciones, entramos a analizar la primera consulta exponiendo los elementos relevantes de la operación:

a) Los cabildos insulares tienen atribuidas competencias en materia de cultura conforme al artículo 6.2.o) de la Ley 8/2015, de 1 de abril, de Cabildos Insulares.

b) Un cabildo insular acordó implantar el servicio público "*actividades culturales en la Isla en el Auditorio de (...)*" para cuyo fin constituyó la entidad mercantil consultante.

c) El cabildo insular encarga actividades de fomento de la cultura a la sociedad mercantil consultante.

d) La entidad mercantil pública consultante tiene la consideración de medio propio personificado del poder adjudicador (cabildo insular) que ha ordenado el encargo.

e) El destinatario de las actividades de fomento de la cultura es el cabildo insular que ha ordenado el encargo.

f) La entidad mercantil consultante, dado que su capital social es íntegramente titularidad de un cabildo insular, forma parte del sector público de conformidad con lo dispuesto en el artículo 3.1.d) del derogado Real Decreto Legislativo 3/2011 y en el artículo 3.1.h) de la vigente Ley 9/2017.

g) Las operaciones de fomento de la cultura que realiza la entidad mercantil consultante en favor del cabildo insular, deben calificarse de prestaciones de servicios conforme al artículo 7.1 de la Ley 20/1991.

h) El cabildo insular realiza aportaciones dinerarias a la entidad mercantil consultante para el desarrollo de las actividades de fomento de la cultura que le encarga aquél.

El artículo 9.9º de la Ley 20/1991 presentaba la siguiente redacción desde el día 1 de enero de 2015 hasta el día 4 de julio de 2018:

"No están sujetas al Impuesto:

(...)

9.º Las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas directamente por las Administraciones Públicas sin contraprestación o mediante contraprestación de naturaleza tributaria.

A estos efectos se considerarán Administraciones Públicas:

a) La Administración General del Estado, las Administraciones de las Comunidades Autónomas y las Entidades que integran la Administración Local.

b) Las entidades gestoras y los servicios comunes de la Seguridad Social.

c) Los organismos autónomos, las Universidades Públicas y las Agencias Estatales.

d) Cualesquiera entidad de derecho público con personalidad jurídica propia, dependiente de las anteriores que, con independencia funcional o con una especial autonomía reconocida por la Ley tengan atribuidas funciones de regulación o control de carácter externo sobre un determinado sector o actividad.

No tendrán la consideración de Administraciones Públicas las entidades públicas empresariales estatales y los organismos asimilados dependientes de las Comunidades Autónomas y Entidades locales.

No estarán sujetos al Impuesto los servicios prestados en virtud de encomiendas de gestión por los entes, organismos y entidades del sector público que ostenten, de conformidad con lo establecido en los artículos 4.1.n) y 24.6 del Texto Refundido de la Ley de Contratos del Sector Público, aprobado por el Real Decreto Legislativo 3/2011, de 14 de noviembre, la condición de medio propio instrumental y servicio técnico de la Administración Pública encomendante y de los poderes adjudicadores dependientes del mismo.

Asimismo, no estarán sujetos al Impuesto los servicios prestados por cualesquiera entes, organismos o entidades del sector público, en los términos a que se refiere el artículo 3.1 del Texto Refundido de la Ley de Contratos del Sector Público, a favor de las Administraciones Públicas de la que dependan o de otra íntegramente dependiente de estas, cuando dichas Administraciones Públicas ostenten la titularidad íntegra de los mismos.»

Se desprende del contenido del artículo 9.9º de la Ley 201991, vigente desde el día 1 de enero de 2015 hasta el día 4 de julio de 2018, un triple ámbito de operaciones no sujetas, a saber:

1. Las entregas de bienes o prestaciones de servicios efectuadas directamente por las Administraciones Públicas sin contraprestación o mediante contraprestación de naturaleza tributaria (tasa en los términos establecido en el artículo 2.2.a) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria).

Se definen los distintos entes que tienen la consideración, a los efectos de este supuesto de no sujeción, de Administraciones Públicas, destacando que una sociedad mercantil pública no dispone de la consideración de Administración Pública; por tanto, se descarta que resulte aplicable a la operación objeto de consulta este ámbito de no sujeción.

2. Los servicios prestados por entes, organismos y entidades del sector público cuando se cumplan las siguientes condiciones:

- Que deriven de una encomienda de gestión.

- El ente, organismo o entidad del sector público encomendado debe tener la consideración de medio propio instrumental y servicio técnico de la Administración pública

encomendante, de acuerdo con lo previsto en los artículos 4.1.n) y 24.6 del Real Decreto Legislativo 3/2011.

- El destinatario del servicio debe ser la Administración pública encomendante o los poderes adjudicadores dependientes del mismo.

Resulta plenamente aplicable a la operación objeto de consulta este ámbito de no sujeción.

3. Los servicios prestados por entes, organismos y entidades del sector público cuando se cumplan las siguientes condiciones:

- El destinatario del servicio debe ser cualquiera de las Administraciones Públicas que participen en el mismo, u otros órganos o entidades íntegramente dependientes de las anteriores.

- La titularidad del ente, organismo y entidad del sector público debe ser íntegramente pública.

Resulta, igualmente, aplicable este ámbito de no sujeción a la operación objeto de consulta.

El artículo 9.9º de la Ley 20/1991 presenta el siguiente contenido desde el día 4 de julio de 2018:

> *"9.º A) Las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas directamente por las Administraciones Públicas, así como las entidades a las que se refieren las letras C) y D) de este apartado, sin contraprestación o mediante contraprestación de naturaleza tributaria.*
>
> *B) A estos efectos se considerarán Administraciones Públicas:*
>
> *a) La Administración General del Estado, las Administraciones de las Comunidades Autónomas y las Entidades que integran la Administración Local.*
>
> *b) Las entidades gestoras y los servicios comunes de la Seguridad Social.*
>
> *c) Los organismos autónomos, las Universidades Públicas y las Agencias Estatales.*
>
> *d) Cualesquiera entidades de derecho público con personalidad jurídica propia, dependientes de las anteriores que, con independencia funcional o con una especial autonomía reconocida por la Ley tengan atribuidas funciones de regulación o control de carácter externo sobre un determinado sector o actividad.*
>
> *No tendrán la consideración de Administraciones Públicas las entidades públicas empresariales estatales y los organismos asimilados dependientes de las Comunidades Autónomas y Entidades locales.*
>
> *C) No estarán sujetos al Impuesto los servicios prestados en virtud de los encargos ejecutados por los entes, organismos y entidades del sector público que ostenten, de con-*

formidad con lo establecido en el artículo 32 de la Ley de Contratos del Sector Público, la condición de medio propio personificado del poder adjudicador que haya ordenado el encargo, en los términos establecidos en el referido artículo 32.

D) Asimismo, no estarán sujetos al Impuesto los servicios prestados por cualesquiera entes, organismos o entidades del sector público, en los términos a que se refiere el artículo 3.1 de la Ley de Contratos del Sector Público, a favor de las Administraciones Públicas de la que dependan o de otra íntegramente dependiente de estas, cuando dichas Administraciones Públicas ostenten la titularidad íntegra de los mismos.

E) La no consideración como operaciones sujetas al Impuesto que establecen las letras C) y D) anteriores será igualmente aplicable a los servicios prestados entre las entidades a las que se refieren los mismos, íntegramente dependientes de la misma Administración Pública."

Esta nueva redacción del artículo 9.9º no supone un gran cambio respecto a la redacción del mismo precepto hasta el día 4 de julio de 2018, debiéndose destacar que dispone de una mejor sistemática en la relación de las operaciones no sujetas referidas a operaciones desarrolladas por entes integrantes del sector público, está adaptada a la nueva terminología utilizada en la Ley 9/2017 e incluye como servicios no sujetos los prestados entre entidades dependientes de la misma Administración Pública.

Parece indudable que también desde el día 5 de julio de 2018 los servicios prestados por la entidad mercantil consultante a su socio único, derivados del encargo de actividades de fomento de la cultura, se encuentran no sujetos al IGIC por aplicación de lo dispuesto en el artículo 9.9º de la Ley 20/1991.

La entidad mercantil consultante, en su escrito de petición de emisión de consulta, argumenta en síntesis que las aportaciones dinerarias que realiza el socio único por el desarrollo de las actividades de fomento de la cultura tienen la consideración de subvenciones-dotación y, por tanto, nos encontraríamos ante una mera dotación presupuestaria destinada a cubrir los déficits de explotación, no disponiendo, por ello, de la naturaleza de contraprestación por servicios prestados. Por esta causa, no caen las operaciones objeto de consulta en el ámbito de aplicación del artículo 9.9º de la Ley 20/1991, de manera que no limitan el derecho a la deducción de las cuotas de IGIC soportadas en la adquisición o importación de bienes o servicios al no resultar de aplicación el artículo 28.5 de la Ley 20/1991. Para llegar a esta conclusión se basa en el contenido de las sentencias de 27 y 30 de junio de 2017 del Tribunal Superior de Justicia de Canarias.

Las sentencias que cita la entidad mercantil consultante interpretaba la redacción del artículo 9.9º vigente hasta el día 31 de diciembre de 2014, que era la siguiente:

"No están sujetas al Impuesto:

(...)

9.º Las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas directamente por los entes públicos sin contraprestación o mediante prestación patrimonial de carácter público.

Los supuestos de no sujeción a que se refiere este número no se aplicarán cuando los referidos entes actúen por medio de empresa pública, privada, mixta o, en general, de empresas mercantiles."

La redacción del artículo 9.9º de la Ley 20/1991 desde el día 1 de enero de 2015 hasta el día 4 de julio de 2018 ya la hemos reseñado anteriormente. De forma resumida, esta última redacción supone, respecto a la anterior, contemplar la no sujeción de los servicios prestados en virtud de las encomiendas de gestión y elevar a rango legal la doctrina administrativa de los denominados «entes técnico-jurídico»; por ello, parece razonable que no cabe trasladar automáticamente las consideraciones de las sentencias referidas por la entidad mercantil consultante a la regulación del artículo 9.9º de la Ley 20/1991 vigente desde el día 1 de enero de 2015 hasta el día 4 de julio de 2018.

A ello hay que añadir dos observaciones:

- La verdadera naturaleza de las aportaciones dinerarias que realiza el cabildo insular (poder adjudicador) a la entidad mercantil consultante (medio propio personificado del poder adjudicador) era la de retribución, en los términos establecidos en el derogado artículo 24.6 del Real Decreto Legislativo 3/2011, y, actualmente, de compensación de acuerdo con el artículo 32.2 de la Ley 9/2017; en este sentido, el artículo 2 bis de los Estatutos Sociales de la entidad mercantil consultante dispone (el subrayado es nuestro):

"*Artículo 2 bis.*

a) El Cabildo Insular de (...) es propietario exclusivo de todas las acciones representativas del capital social que podrá ser aumentado con arreglo a la disposición de la legislación vigente en esta materia.

b) Al ser el Cabildo de (...) el propietario exclusivo de las acciones y ostentar sobre esta Sociedad un control, análogo al que tiene sobre sus servicios, ésta tendrá el carácter de medio propio y servicio técnico de aquella Corporación Insular quien le pondrá encomendar cualquiera actividades comprendidas o relacionadas con un objeto social, de acuerdo con el siguiente régimen:

- La encomienda se efectuará expresamente por el órgano competente de la institución insular, en función de la materia y de la cuantía.

- La actividad material, técnica o de servicio que se le encomiende, incluyendo, en su caso, la forma o condiciones de su prestación.

- Plazo de vigencia de la encomienda (...).

- <u>Cantidad que se transfiera para su ejecución, y, en su caso, las anualidades en que se financie con sus respectivas cuantías, incluyendo los gastos de gestión a percibir por la Sociedad.</u> (...)."

- Las sentencias que menciona la entidad mercantil consultante enjuician actos de la Administración Tributaria Canaria en relación a períodos de liquidación en las que no estaba vigente el artículo 28.5 de la Ley 20/1991.

A continuación examinaremos el régimen de deducción de la entidad mercantil partiendo del hecho de que desarrolla operaciones no sujetas al IGIC por aplicación del artículo 9.9º de la Ley 20/1991, que no dan derecho a la deducción, y operaciones sujetas y no exentas que sí dan derecho a la deducción (por ejemplo, la venta de entradas a espectáculos o el servicio de aparcamiento de vehículos).

El que las operaciones no sujetas por aplicación del artículo 9.9º de la Ley 20/1991 no dan derecho a la deducción se desprende de la regulación general de la deducción (Capítulo Primero del Título II del Libro Primero de la Ley 20/1991), y en especial de su artículo 29.4 de la Ley 20/1991 y del contenido del artículo 37.5 del citado cuerpo legal, precepto este último que regula el importe a computar de las operaciones no sujetas (entre ellas las del artículo 9.9º) integrables en el denominador de la prorrata y que presenta el siguiente tenor:

"*5. En las operaciones no sujetas integrables en el denominador de la prorrata se entenderá por importe total de operaciones:*

a) En las operaciones previstas en el número 8.º del artículo 9 de esta Ley, el valor de mercado de las mismas.

b) Sin perjuicio de lo establecido en el número 5 del artículo 28 de esta Ley, en las operaciones previstas en el número 9.º del artículo 9 de esta Ley, su coste presupuestario.

c) En las operaciones previstas en el número 10.º del artículo 9 de esta Ley, el valor asignado a efectos del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados."

Con carácter general, la realización conjunta de operaciones que dan derecho a la deducción y operaciones que no dan derecho suponen para el empresario o profesional sujeto pasivo la aplicación de la regla de la prorrata (artículo 35 de la Ley 20/1991), y con carácter general las operaciones no sujetas previstas en los apartados 8º, 9º y 10º del artículo 9 se integran en el denominador de la fracción (artículo 37.5 de la Ley 20/1991) para la determinación del porcentaje de deducción.

Ahora bien, 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 aplicar obligatoriamente el régimen de deducción especial previsto en el artículo 28.5 de la Ley 20/1991.

Dicho de otra manera, 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, el régimen especial de deducción previsto en el artículo 28.5 de la Ley 20/1991 sustituye al régimen de prorrata regulado en los artículos 35 y siguientes del mismo cuerpo legal.

El citado artículo 28.5 presentaba el siguiente tenor en el período 1 de enero de 2015 a 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."

Se justifica la existencia de este régimen especial de deducción en el objetivo de facilitar a determinados sujetos pasivo integrantes del sector público el derecho a la deducción sin que tengan que acudir al más dificultoso régimen de la prorrata, implicando que la regla de la prorrata se sustituye por una fijación del porcentaje de deducción en función de un criterio "razonable y homogéneo" de imputación de las cuotas soportadas en la adquisición o importación de bienes o servicios en la realización de operaciones que dan derecho a la deducción.

La entidad mercantil consultante estaba obligada a aplicar el especial régimen de deducción previsto en el artículo 28.5 de la Ley 20/1991 al realizar conjuntamente operaciones sujetas al IGIC (por ejemplo, la venta de entradas a espectáculos o el servicio de aparcamiento de vehículos) y operaciones no sujetas por aplicación del artículo 9.9º de la Ley 20/1991.

Si el criterio razonable y homogéneo de imputación que adopta la entidad mercantil consultante es similar a la que propone el legislador desde el día 5 de julio de 2018 (como veremos más adelante), las aportaciones dinerarias se computarían solamente en el denominador de la fracción.

El artículo 28.5 de la Ley 20/1991 presenta la siguiente redacción desde el día 5 de julio de 2018 (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 Im-

puesto, 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."

Las principales diferencias con la redacción anterior radican, por una parte, en que 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, y, por otra parte, la declaración de 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.

El citado artículo 22.2.b) dispone (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."

Las aportaciones dinerarias que desde el día 5 de julio de 2018 realice el cabildo insular a la entidad mercantil consultante, cualquiera que sea su denominación y siempre y cuando vayan destinadas al fomento de la cultura y no exista distorsión significativa de la competencia, no se considerarán subvenciones vinculadas al precio ni integran, en ningún caso, la base imponible.

Ahora bien, si nos encontramos ante operaciones no sujetas por aplicación del artículo 9.9º de la Ley 20/1991, como es el caso, las aportaciones dinerarias que en forma de compensación por encargo percibe la entidad mercantil consultante *per se* no tienen ninguna incidencia en lo relativo a la base imponible; sí lo tendrían en el régimen especial de deducción previsto en el artículo 28.5 si se cumplen las condiciones establecidas en el artículo 22.2.b).a´) de la Ley 20/1991.

Es indudable que las aportaciones dinerarias que realiza el cabildo insular a la entidad mercantil consultante, en ejecución del encargo, tienen como objetivo financiar el fomento de la cultura, en forma de retribución conforme al artículo 24.6 del Real Decreto Legislativo 3/2011, y actualmente de compensación de acuerdo con el artículo 32.2 de la Ley 9/2017, en la que no existe distorsión de la competencia, puesto que, dada la magnitud de la tarea de planificación, organización y gestión de carácter insular de una serie de actividades musicales, líricas y coreográficas, ningún operador privado podría o estaría dispuesto a prestarlo sin la existencia de una retribución o compensación similar a la que percibe la entidad mercantil consultante.

También desde el día 5 de julio de 2018 la entidad mercantil consultante está obligada a aplicar el especial régimen de deducción previsto en el artículo 28.5 de la Ley 20/1991, al realizar conjuntamente operaciones sujetas al IGIC (por ejemplo, la venta de entradas a espectáculos o el servicio de aparcamiento de vehículos) y operaciones no sujetas por aplicación del artículo 9.9º de la Ley 20/1991 (las que nos ocupa, y ya veremos que otras que han sido objeto de consulta). Ahora bien, en el criterio razonable y homogéneo mantenido en el tiempo que debe aplicar la entidad mercantil consultante no se debe tener en cuenta las aportaciones dinerarias que el cabildo insular realiza a la entidad mercantil consultante como compensación del encargo de fomento de la cultura; de este modo, de haber adoptado la entidad mercantil consultante la fórmula que propone el legislador en el propio artículo 28.5 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)*, no se computaría en ninguno de los términos de la fracción el importe de las aportaciones dinerarias que el cabildo insular realiza a la entidad mercantil consultante como compensación del servicio de fomento a la cultura que ha encargado. Si la aportación dineraria compensa servicios prestados con anterioridad al día 5 de julio de 2018 y desde esta fecha, solo se computaría en el denominador de la fracción la parte de la aportación dineraria imputable al período anterior al día 5 de julio de 2018.

La siguiente consulta que realiza la entidad mercantil consultante es si las operaciones que se citan a continuación están no sujetas al IGIC por aplicación de lo dispuesto en el artículo 9.9º de la Ley 20/1991, y si limitan el derecho a la deducción de las cuotas soportadas:

- Servicio de alquiler de las distintas salas que conforman el Auditorio al organismo autónomo Patronato Insular de Música, dependiente del cabildo insular socio único de la entidad mercantil consultante.

- Servicio de organización y coordinación de la actividad socioeducativa de la Orquesta Sinfónica (adscrita al organismo autónomo Patronato Insular de Música), derivado de un encargo del cabildo insular del que la entidad mercantil consultante es medio propio personificado.

Conforme a lo que hemos visto hasta ahora, a ambos servicios les resultaría de aplicación la no sujeción prevista en el artículo 9.9º de la Ley 20/1991, tanto con la redacción vigente hasta el día 4 de julio de 2018 como con la vigente en la actualidad.

Respecto a si limitan el derecho a la deducción, la respuesta es positiva aunque debemos diferenciar ambas operaciones.

El servicio de alquiler de las distintas salas, como operación no sujeta conforme a lo dispuesto en el artículo 9.9º de la Ley 20/1991 que no da derecho a la deducción, tiene una incidencia negativa en la configuración del criterio razonable y homogéneo de imputación que debe adoptar la entidad mercantil consultante. Si el criterio que adopta la entidad mercantil consultante es el que propone el legislador desde el día 5 de julio de 2018, la remuneración del servicio de alquiler al Patronato Insular de Música se computaría solamente en el denominador de la fracción.

En cuanto al servicio de organización y coordinación de la actividad socioeducativa de la Orquesta Sinfónica, tiene, a juicio de este centro directivo, la consideración de actividad de fomento de la cultura, siendo aplicable desde el día 5 de julio de 2018 lo dispuesto en el último párrafo del artículo 28.5 de la Ley 20/1991.

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, 20 de enero de 2020

EL VICECONSEJERO DE HACIENDA, PRESUPUESTOS

Y ASUNTOS EUROPEOS

Fermín Delgado García