

SECRETARÍA DE ESTADO DE HACIENDA
DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS
Consultas Vinculantes

NUM-CONSULTA	V0472-20
ORGANO	SG de Impuestos sobre el Consumo
FECHA-SALIDA	27/02/2020
NORMATIVA	: Ley 37/1992 art. 4-Uno; 5-Uno y Dos; 9-1º-c); 20-Uno-14º; 78-Uno-3º; 94-Uno; 101 y ss
DESCRIPCION-HECHOS	La consultante es una asociación sin ánimo de lucro que organiza un festival de música, contando para ello con una subvención del Ayuntamiento. Obtiene además ingresos por publicidad, por la cesión del bar y otros servicios de hostelería que factura a diversos empresarios. El acceso al recinto del festival y todas las actuaciones son de carácter gratuito.
CUESTION-PLANTEADA	Deducibilidad de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido soportadas por los servicios prestados por los músicos, electricidad, montajes, seguridad, etc.
CONTESTACION-COMPLETA	<p>1.- El artículo 4, apartado uno, de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, (BOE de 29 de diciembre), establece que "Estarán sujetas al Impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el ámbito espacial del Impuesto por empresarios o profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, incluso si se efectúan en favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que las realicen."</p> <p>Por su parte, el artículo 5 de la misma Ley establece, en cuanto al concepto de empresario o profesional, lo siguiente:</p> <p>"Uno. A los efectos de lo dispuesto en esta Ley, se reputarán empresarios o profesionales:</p> <p>a) Las personas o entidades que realicen las actividades empresariales o profesionales definidas en el apartado siguiente de este artículo.</p> <p>No obstante, no tendrán la consideración de empresarios o profesionales quienes realicen exclusivamente entregas de bienes o prestaciones de servicios a título gratuito, sin perjuicio de lo establecido en la letra siguiente.</p> <p>(...).</p> <p>Dos. Son actividades empresariales o profesionales las que impliquen la ordenación por cuenta propia de factores de producción materiales y humanos o de uno de ellos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.</p> <p>En particular, tienen esta consideración las actividades extractivas, de fabricación, comercio y prestación de servicios, incluidas las de artesanía, agrícolas, forestales, ganaderas, pesqueras, de construcción, mineras y el ejercicio de profesiones liberales y artísticas."</p> <p>Estos preceptos son de aplicación general y, por tanto, también a la asociación consultante que, consecuentemente, tendrá la condición de empresario a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido cuando ordene un conjunto de medios personales y materiales, con independencia y bajo su responsabilidad, para desarrollar una actividad empresarial o profesional, sea de fabricación, comercio, de prestación de servicios, etc., mediante la realización continuada de entregas de bienes o prestaciones de servicios, asumiendo el riesgo y ventura que pueda producirse en el desarrollo de la actividad, siempre que las mismas se realicen a título oneroso.</p> <p>No obstante, en la medida en que la consultante no tuviera naturaleza mercantil y no recibiera ninguna contraprestación por los bienes que entregue o los servicios que preste, la misma no tendría la condición de empresario o profesional a los efectos de dicho tributo, y por tanto no podría deducir cuota alguna soportada por dicho Impuesto, sino que actuaría como un consumidor final respecto del mismo.</p> <p>Hay que precisar que no cabe afirmar que unos determinados servicios se prestan gratuitamente cuando se percibe por y para su realización una subvención vinculada al precio de los servicios prestados o cualquier contraprestación, con independencia de la denominación que se dé a la misma.</p>

Asimismo, tampoco puede predicarse que una persona o entidad tiene la consideración, o no, de empresario o profesional a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido y, por tanto, de sujeto pasivo de dicho Impuesto, de forma intermitente en el tiempo, en función del tipo de operaciones que realice, sean estas a título gratuito u oneroso.

De la información contenida en el escrito de consulta se deduce que la asociación consultante organiza y celebra conciertos musicales y, si bien no percibe contraprestación por la entrada a los mismos, sí obtiene ingresos de publicidad y de cesión del bar y de hostelería, por lo que tendrá la consideración de empresario o profesional a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido.

2.- En relación con las actividades desarrolladas por la entidad consultante, debe señalarse, en primer lugar, que los servicios culturales prestados por la entidad estarán exentos del Impuesto sobre el Valor Añadido cuando sea de aplicación lo establecido en el artículo 20, apartado uno, número 14º de la Ley del impuesto, dispone que:

“Estarán exentas de dicho Impuesto las siguientes operaciones:

(...).

14º. Las prestaciones de servicios que a continuación se relacionan efectuadas por entidades de Derecho Público o por entidades o establecimientos culturales privados de carácter social:

- a) Las propias de bibliotecas, archivos y centros de documentación.
- b) Las visitas a museos, galerías de arte, pinacotecas, monumentos, lugares históricos, jardines botánicos, parques zoológicos y parques naturales y otros espacios naturales protegidos de características similares.
- c) Las representaciones teatrales, musicales, coreográficas, audiovisuales y cinematográficas.
- d) La organización de exposiciones y manifestaciones similares.”.

Este precepto es transposición al derecho interno de lo dispuesto por el artículo 132.1.n) de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido (DO L 347 de 11.12.2006).

De acuerdo con el precepto comunitario, están exentas “determinadas prestaciones de servicios culturales (...) cuando sean realizadas por Entidades de Derecho Público o por otros organismos culturales reconocidos por el Estado miembro de que se trate.”.

Por tanto, las exposiciones y manifestaciones similares a las que se refiere el artículo 20.uno.14º de la Ley 37/1992 que, siempre que se cumpla el requisito subjetivo que establece dicho precepto, quedarán exentas del Impuesto, son aquellas que puedan considerarse como servicios culturales o de difusión de la cultura, como reiteradamente ha fijado este Centro Directivo como en las contestaciones vinculantes de 6 de septiembre de 2013, consulta V2679-13, o la de 7 de octubre de 2014, consulta V2633-14.

Por el contrario, otras exposiciones o manifestaciones que no tengan dicho objeto, quedarán fuera del ámbito objetivo del supuesto de exención citado.

Así, la exención se aplicará a las prestaciones de servicios en que consistan dichas exposiciones o manifestaciones culturales, o que se efectúen en el desarrollo de éstas, tales como el acceso a las mismas, a charlas, conferencias o presentaciones que se puedan efectuar en su transcurso y, en general, a prestaciones de servicios consistentes en la organización de exposiciones, congresos, manifestaciones y similares o que tengan lugar en el desarrollo de las mismas, cuyo objeto sea la difusión de la cultura, siempre que se presten por entidades de Derecho Público o por entidades o establecimientos culturales privados de carácter social, conforme se definen éstos por el apartado tres del mismo artículo 20 de la Ley 37/1992 que dispone que:

“A efectos de lo dispuesto en este artículo, se considerarán entidades o establecimientos de carácter social aquéllos en los que concurran los siguientes requisitos:

- 1º. Carecer de finalidad lucrativa y dedicar, en su caso, los beneficios eventualmente obtenidos al desarrollo de actividades exentas de idéntica naturaleza.
- 2º. Los cargos de presidente, patrono o representante legal deberán ser gratuitos y carecer de interés en los resultados económicos de la explotación por sí mismos o a través de persona interpuesta.
- 3º. Los socios, comuneros o partícipes de las entidades o establecimientos y sus cónyuges o parientes consanguíneos, hasta el segundo grado inclusive, no podrán ser destinatarios - principales de las operaciones exentas ni gozar de condiciones especiales en la prestación de los servicios.

Este requisito no se aplicará cuando se trate de las prestaciones de servicios a que se refiere el apartado uno, números 8º y 13º de este artículo.

(...).”.

3. - Por otra parte, en relación con las transferencias públicas percibidas, será necesario determinar si constituyen la contraprestación de los servicios culturales que va a realizar la consultante.

A estos efectos, en el número 3º del apartado Uno del artículo 78 de la Ley 37/1992, con la nueva redacción dada por la disposición final décima 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 (BOE de 9 de noviembre), dispone que forman parte de la base imponible:

“3º. Las subvenciones vinculadas directamente al precio de las operaciones sujetas al Impuesto.

Se considerarán vinculadas directamente al precio de las operaciones sujetas al Impuesto las subvenciones establecidas en función del número de unidades entregadas o del volumen de los servicios prestados cuando se determinen con anterioridad a la realización de la operación.

No obstante, no se considerarán subvenciones vinculadas al precio ni integran en ningún caso el importe de la contraprestación a que se refiere el apartado Uno del presente artículo, las aportaciones dinerarias, sea cual sea su denominación, que las Administraciones Públicas realicen para financiar:

a) La gestión de servicios públicos o de fomento de la cultura en los que no exista una distorsión significativa de la competencia, sea cual sea su forma de gestión.

(...).”.

El concepto de “subvención vinculada al precio” ha generado desde los orígenes de la Directiva comunitaria numerosas controversias a la hora de delimitarlo y, en muchas ocasiones, de diferenciarlo de prestaciones análogas, como pueden ser las subvenciones a la explotación o las indemnizaciones. El Tribunal de Justicia de la Unión Europea (en lo sucesivo, el Tribunal), como máximo intérprete de la legislación comunitaria, ha venido esclareciendo en sus sentencias las numerosas dudas suscitadas en relación con el controvertido concepto de las subvenciones vinculadas al precio, entre otras, cabe destacar las de 22 de noviembre de 2001 (Asunto C-184/00), 16 de junio de 2002 (Asunto C-353/00), y cuatro sentencias de fecha 15 de julio de 2004 (dictadas en los asuntos C-495/01, C-381/01, C-144/02 y C-463/02).

Así, en la sentencia del Tribunal de 22 de noviembre de 2001 (Asunto C-184/00, Office des produits wallons, OPW) se venía a discernir el concepto de “subvenciones directamente vinculadas al precio” debiendo interpretarse en el sentido de incluir únicamente aquellas subvenciones que constituyan la contraprestación total o parcial de una operación de entrega de bienes o de prestación de servicios y que son pagadas por un tercero al vendedor o al prestador de los servicios, correspondiendo al órgano judicial competente comprobar, sobre la base de los elementos de hecho que se sometan a su consideración, si la subvención constituye o no tal contraprestación.

No obstante, con fecha 15 de julio de 2004 y basándose en las conclusiones de la sentencia de noviembre de 2001, el Tribunal dictó dos sentencias en las que, con motivo de las ayudas concedidas por el FEOGA a la venta de forrajes, venía a aclarar el concepto de “subvención vinculada al precio”. Dichas sentencias se derivaban de los asuntos C-381/01 y C-144/02.

En dichas sentencias el Tribunal ha señalado que el artículo 11, parte A, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva (actual artículo 73 de la Directiva 2006/112/CE), parte de que el fundamento para la inclusión de las subvenciones en la base imponible del Impuesto es someter al mismo la totalidad del valor de los bienes o de las prestaciones de servicios, evitando de este modo que el pago de una subvención implique una menor recaudación.

Al mismo tiempo, dicho Tribunal señala cuáles son los requisitos que deben cumplirse para que la subvención pueda considerarse directamente vinculada al precio. Tales requisitos son los siguientes:

1. Que la subvención haya sido abonada al operador subvencionado con el fin de que realice específicamente una entrega de bienes o una prestación de servicios determinada.
2. Que los adquirentes del bien o los destinatarios del servicio obtengan una ventaja de la subvención concedida al beneficiario.
3. Que la contraprestación que representa la subvención sea, como mínimo, determinable.

De los anteriores requisitos cabe concluir, como hace el Tribunal, que el concepto de «subvenciones directamente vinculadas al precio», en el sentido del artículo 11, parte A, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva, incluye únicamente las subvenciones que constituyen la contraprestación total o parcial de una operación de entrega de bienes o de prestación de servicios y que son pagadas por un tercero al vendedor o al prestador.

4.- No obstante, esta doctrina del Tribunal de Justicia de la Unión Europea ha de completarse con la sentencia de 27 de marzo de 2014, Le Rayon d'Or SARL, en el asunto C-151/13, en el que se analiza si las cantidades percibidas por una residencia geriátrica del seguro de enfermedad de los residentes dependientes (RPMD, en adelante), que se establecen como una suma a tanto alzado por los cuidados efectuados a los mismos, deben tener la consideración de la contraprestación de sus servicios y, por tanto, formar parte de la base imponible de sus operaciones y quedar sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido.

En efecto, el Tribunal en la sentencia Rayon d'Or argumenta que lo trascendente es la existencia de un vínculo directo entre la contraprestación obtenida por el empresario o profesional y las prestaciones de servicios que deba realizar. La base imponible de las operaciones sujetas al Impuesto estará constituida por la contraprestación total percibida por el empresario o profesional, ya sea directamente de los usuarios del servicio o de terceras personas, siempre que pueda determinarse la existencia de este vínculo directo.

En un segundo plano, menos determinante, se sitúa el hecho que la subvención haya sido abonada al operador subvencionado con el fin de que realice necesariamente una entrega de bienes o una prestación de servicios específica y determinada. De esta forma, bastará ahora reconocer la existencia de esa relación directa entre el servicio prestado y las cantidades percibidas como contraprestación del mismo.

A estos efectos, los apartados 37 y 38 de la sentencia, añaden lo siguiente:

“37. Por consiguiente, el que las prestaciones de servicios dispensadas, en el litigio principal, a los residentes no estén definidas a priori ni sean individualizadas y el que la remuneración se abone en forma de una cantidad a tanto alzado tampoco puede afectar al vínculo existente entre la prestación de servicios llevada a cabo y la contrapartida recibida, cuyo importe se determina a priori y siguiendo criterios establecidos.

38. Habida cuenta de las consideraciones precedentes, procede responder a la cuestión prejudicial que el artículo 11, parte A, letra a), de la Sexta Directiva y el artículo 73 de la Directiva IVA deben interpretarse en el sentido de que un pago a tanto alzado, como la «suma a tanto alzado por cuidados» controvertida en el litigio principal, constituye la contrapartida de las prestaciones de cuidados llevadas a cabo a título oneroso por una RPMD en beneficio de sus residentes y, en este concepto, está incluido en el ámbito de aplicación del IVA.(...)”.

En consecuencia, ha de concluirse que lo relevante para la inclusión o no en la base imponible del tributo de las subvenciones son los criterios que se han analizado en los puntos anteriores, con independencia de la forma que se le dé a la subvención o ayuda de que se trate en cada caso.

5.- De la información aportada parece deducirse que la subvención concedida a la consultante tiene por finalidad financiar la actividad de la entidad sin ánimo de lucro consultante consistente en la organización del festival de música.

En estas circunstancias, las cantidades percibidas parece que constituyen la contraprestación de la prestación de servicios culturales efectuados por la entidad consultante a favor de los asistentes a dicho festival, si bien, como se ha señalado, en la medida que los mismos sean efectuados por una entidad privada de carácter social, estarán exentos del Impuesto sobre el Valor Añadido.

6.- Por lo que se refiere a la posibilidad de deducir las cuotas soportadas por los gastos de organización del festival de música, a través del cual obtiene los ingresos referidos en el apartado anterior, debe señalarse que el derecho a deducir se regula en el Capítulo I del Título VIII de la Ley 37/1992, artículos 92 y siguientes.

En particular, el artículo 92.Dos de la Ley 37/1992 determina que el derecho a la deducción, que corresponde a los empresarios o profesionales en el desarrollo de sus actividades empresariales o profesionales, sólo procederá en la medida en que los bienes y servicios adquiridos se utilicen en la realización de las operaciones comprendidas en el artículo 94.Uno de la Ley del Impuesto, que dispone lo siguiente:

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

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

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

(...)”.

Cuando un empresario o profesional realiza simultáneamente operaciones sujetas y otras exentas, que no originan derecho a la deducción de las cuotas soportadas, en primer lugar habrá que determinar si las actividades realizadas conforman distintos sectores diferenciados de la actividad empresarial o profesional del sujeto pasivo.

A estos efectos, el artículo 101 de la Ley 37/1992 dispone que los sujetos pasivos que realicen actividades económicas en sectores diferenciados de la actividad empresarial o profesional deberán aplicar separadamente el régimen de deducciones respecto de cada uno de ellos.

Por su parte, el artículo 9, número 1º, letra c), letra a') de la Ley del Impuesto establece los criterios para la aplicación de sectores diferenciados en los siguientes términos:

“A efectos de lo dispuesto en esta Ley, se considerarán sectores diferenciados de la actividad empresarial o profesional los siguientes:

a) Aquellos en los que las actividades económicas realizadas y los regímenes de deducción aplicables sean distintos.

Se considerarán actividades económicas distintas aquellas que tengan asignados grupos diferentes en la Clasificación Nacional de Actividades Económicas.

No obstante lo establecido en el párrafo anterior, no se reputará distinta la actividad accesoria a otra cuando, en el año precedente, su volumen de operaciones no excediera del 15 por ciento del de esta última y, además, contribuya a su realización. Si no se hubiese ejercido la actividad accesoria durante el año precedente, en el año en curso el requisito relativo al mencionado porcentaje será aplicable según las previsiones razonables del sujeto pasivo, sin perjuicio de la regularización que proceda si el porcentaje real excediese del límite indicado.

Las actividades accesorias seguirán el mismo régimen que las actividades de las que dependan.

Los regímenes de deducción a que se refiere esta letra a') se considerarán distintos si los porcentajes de deducción, determinados con arreglo a lo dispuesto en el artículo 104 de esta Ley, que resultarían aplicables en la actividad o actividades distintas de la principal difirieran en más de 50 puntos porcentuales del correspondiente a la citada actividad principal.

La actividad principal, con las actividades accesorias a la misma y las actividades económicas distintas cuyos porcentajes de deducción no difirieran en más de 50 puntos porcentuales con el de aquella constituirán un sólo sector diferenciado.

Las actividades distintas de la principal cuyos porcentajes de deducción difirieran en más de 50 puntos porcentuales con el de ésta constituirán otro sector diferenciado del principal.

A los efectos de lo dispuesto en esta letra a'), se considerará principal la actividad en la que se hubiese realizado mayor volumen de operaciones durante el año inmediato anterior.”.

La determinación de la existencia o no de sectores diferenciados de actividad del sujeto pasivo deberá efectuarse, pues, de la siguiente forma:

- En primer lugar, se determinarán las actividades económicas distintas y sujetas al Impuesto que realiza el empresario o profesional.

A tales efectos, hay que señalar que el Real Decreto 475/2007, de 13 de abril, por el que se aprueba la Clasificación Nacional de Actividades Económicas 2009 (CNAE-2009) (BOE de 28 de abril), clasifica las actividades económicas con un desglose de hasta cuatro dígitos, constituyendo “grupos” las actividades clasificadas con tres dígitos.

Por consiguiente, a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, serán actividades económicas distintas las que correspondan a grupos diferentes en la referida clasificación, entendiéndose por “grupo” el conjunto de las clasificadas con un desglose de tres dígitos.

No obstante, no se reputará distinta de una actividad aquella otra actividad accesoria a la primera que contribuya a su realización y cuyo volumen de operaciones no exceda del 15 por ciento del de aquella.

Esta actividad accesoria seguirá el mismo régimen de la actividad de la que depende a efectos de su inclusión en el correspondiente sector diferenciado de la actividad del sujeto pasivo, esto es, de concluirse la accesividad en los términos del artículo 9.1º.c), a') anteriormente transcrito, tanto la actividad accesoria como la actividad principal de la que depende esta última formarán siempre parte del mismo sector diferenciado pero, no obstante, cada una de ellas tributará según el régimen que le sea propio en función de su propia naturaleza.

- En segundo lugar, se determinará cuál de entre las referidas actividades es la actividad económica principal: aquella en la que tuviese un mayor volumen de operaciones.

- Posteriormente, se determinarán por separado los porcentajes de deducción que corresponden a cada una de las referidas actividades económicas distintas, aplicando respecto de cada una de ellas lo dispuesto en el artículo 104 de la Ley del Impuesto.

- La actividad principal y, en su caso, todas las demás actividades económicas distintas de ella cuyos respectivos porcentajes de deducción no difieran en más de 50 puntos porcentuales de porcentaje de deducción de la actividad principal, constituirán un sector diferenciado de actividad. El resto de las actividades económicas distintas de las anteriores que, en su caso, desarrollase la entidad constituirán otro sector diferenciado de actividad.

Es importante señalar que, una vez delimitado el sector diferenciado de la actividad del empresario o profesional, para la determinación del régimen de deducción de dicho sector diferenciado habrá que tener en cuenta si el sujeto pasivo, en el ejercicio de las actividades incluidas en el mismo efectúa conjuntamente entregas de bienes o prestaciones de servicios que originen el derecho a la deducción y otras operaciones de análoga naturaleza que no habiliten para el ejercicio del citado derecho. A estos efectos deberán analizarse de forma independiente las actividades accesorias respecto de las que dependan para determinar el régimen de deducción del sector diferenciado, lo que podrá dar lugar, en su caso, aplicar la regla de la prorrata a fin de determinar el porcentaje de deducción aplicable a dicho sector diferenciado. De este modo, una actividad accesoria puede estar exenta aun cuando la actividad de la que depende esté sujeta y no exenta, y viceversa. Precisamente de esta circunstancia puede derivar en la necesidad de aplicar la regla de prorrata, para determinar la deducibilidad de las cuotas soportadas en un sector diferenciado constituido exclusivamente por dos actividades, en la que una es accesoria de la otra en los términos señalados en el referido artículo 9 de la Ley 37/1992.

7.- En consecuencia, si las actividades de publicidad o de cesión de bar y servicios de hostelería constituyen un sector diferenciado del de la actividad exenta que constituye el objeto de la consultante, esta deberá aplicar separadamente el régimen de deducciones respecto a las cuotas soportadas en cada uno de los sectores, en los términos que establece el artículo 101 de la ley del Impuesto:

“Uno. Los sujetos pasivos que realicen actividades económicas en sectores diferenciados de la actividad empresarial o profesional deberán aplicar separadamente el régimen de deducciones respecto de cada uno de ellos.

La aplicación de la regla de prorrata especial podrá efectuarse independientemente respecto de cada uno de los sectores diferenciados de la actividad empresarial o profesional determinados por aplicación de lo dispuesto en el artículo 9, número 1.º, letra c), letras a'), c') y d') de esta Ley.

Los regímenes de deducción correspondientes a los sectores diferenciados de actividad determinados por aplicación de lo dispuesto en el artículo 9, número 1.º, letra c), letra b') de esta Ley se regirán, en todo caso, por lo previsto en la misma para los regímenes especiales simplificado, de la agricultura, ganadería y pesca, de las operaciones con oro de inversión y del recargo de equivalencia, según corresponda.

Cuando se efectúen adquisiciones o importaciones de bienes o servicios para su utilización en común en varios sectores diferenciados de actividad, será de aplicación lo establecido en el artículo 104, apartados dos y siguientes de esta Ley, para determinar el porcentaje de deducción aplicable respecto de las cuotas soportadas en dichas adquisiciones o importaciones, computándose a tal fin las operaciones realizadas en los sectores diferenciados correspondientes y considerándose que, a tales efectos, no originan el derecho a deducir las operaciones incluidas en el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca o en el régimen especial del recargo de equivalencia.

Por excepción a lo dispuesto en el párrafo anterior, no se tendrán en cuenta las operaciones realizadas en el sector diferenciado de actividad de grupo de entidades. Asimismo y, siempre que no pueda aplicarse lo previsto en dicho párrafo, cuando tales bienes o servicios se destinen a ser utilizados simultáneamente en actividades acogidas al régimen especial simplificado y en otras actividades sometidas al régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca o del recargo de equivalencia, el referido porcentaje de deducción a efectos del régimen simplificado será del 50 por ciento si la afectación se produce respecto de actividades sometidas a dos de los citados regímenes especiales, o de un tercio en otro caso.

Dos. La Administración podrá autorizar la aplicación de un régimen de deducción común a los sectores diferenciados de la actividad empresarial o profesional del sujeto pasivo determinados únicamente por aplicación de lo dispuesto en el artículo 9, número 1º, letra c), letra a') de esta Ley.

La autorización no surtirá efectos en el año en que el montante total de las cuotas deducibles por la aplicación del régimen de deducción común exceda en un 20 por ciento al que resultaría de aplicar con independencia el régimen de deducciones respecto de cada sector diferenciado.

La autorización concedida continuará vigente durante los años sucesivos en tanto no sea revocada o renuncie a ella el sujeto pasivo.

Reglamentariamente se establecerán los requisitos y el procedimiento a los que deban ajustarse las autorizaciones a que se refiere este apartado.”.

Por tanto, deberá diferenciarse las cuotas soportadas en la adquisición de los bienes y servicios, dando derecho a deducción únicamente las soportadas en aquellos que se empleen total o parcialmente en la prestación de servicios publicitarios o de cesión del bar y servicios de hostelería.

Así, aquellos afectados exclusivamente a estas actividades generarán el derecho de deducción íntegra, mientras que los que lo estuvieran a la actividad exenta de la entidad no tendrán este derecho en cuantía alguna.

Finalmente, respecto a aquellos bienes y servicios utilizados en común en ambos sectores diferenciados, deberá calcularse la proporción a que tienen derecho a deducirse las cuotas soportadas en su adquisición, aplicando lo dispuesto en el artículo 104 y concordantes de la ley del impuesto y, en consecuencia, se determinará la proporción que representa la contraprestación por los servicios publicitarios, de cesión del bar y de hostelería, sujetos y no exentos, respecto de los totales, y en esta medida podrá deducirse las cuotas soportadas en la adquisición de bienes o servicios afectados en común a ambas actividades.

8.- Cuando los mencionados servicios sujetos y no exentos no constituyan un sector diferenciado, se aplicará en principio la regla de la prorrata establecida en los artículos 102 y siguientes de la Ley 37/1992.

Así, el artículo 102 de la Ley del Impuesto dispone la aplicación de la regla de prorrata cuando el sujeto pasivo, en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional, efectúe conjuntamente entregas de bienes y prestaciones de servicios que originan derecho a la deducción y otras operaciones de análoga naturaleza que no habiliten para el ejercicio del citado derecho. En la medida en que la consultante realice actividades sujetas y exentas (servicios culturales, exentos en virtud del artículo 20.Uno.14º de la Ley 37/1992) y sujetas y no exentas (servicios de publicidad y cesión del bar y otros servicios de hostelería), sin que constituyan un sector diferenciado de actividad en los términos previstos en el artículo 9.1º, c) de la Ley 37/1992, deberá aplicar dicha regla de prorrata.

En este sentido, el referido artículo 102 de la Ley 37/1992 dispone que:

“Uno. La regla de prorrata será de aplicación cuando el sujeto pasivo, en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional, efectúe conjuntamente entregas de bienes o prestaciones de servicios que originen el derecho a la deducción y otras operaciones de análoga naturaleza que no habiliten para el ejercicio del citado derecho.”.

De conformidad con lo previsto por el artículo 103 de la citada Ley, la regla de prorrata tendrá dos modalidades de aplicación: general y especial. La regla de prorrata general se aplicará cuando no se den las circunstancias indicadas en el apartado dos del mismo precepto.

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

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

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

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

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

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

(...).”.

No obstante, será de aplicación la prorrata especial del Impuesto en los términos previstos en el artículo 103.Dos de la Ley del Impuesto, en los siguientes casos:

“1º. Cuando los sujetos pasivos opten por la aplicación de dicha regla en los plazos y forma que se determinen reglamentariamente.

2º. Cuando el montante total de las cuotas deducibles en un año natural por aplicación de la regla de prorrata general exceda en un 10 por ciento o más del que resultaría por aplicación de

la regla de prorrata especial.”.

La prorrata especial se regula en el artículo 106, apartado uno, de la Ley del Impuesto que establece que:

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

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

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

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

La aplicación de dicho porcentaje se ajustará a las normas de procedimiento establecidas en el artículo 105 de esta Ley.

Dos. En ningún caso podrán ser objeto de deducción las cuotas no deducibles en virtud de lo dispuesto en los artículos 95 y 96 de esta Ley.”.

9.- Lo que comunico a Vd. con efectos vinculantes, conforme a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.