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

CONSULTA TRIBUTOS REF
CONSULTA Nº 2192 (14/06/2023)

PERSONA O ENTIDAD CONSULTANTE	**DOMICILIO A EFECTO DE NOTIFICACIONES**
CONCEPTO IMPOSITIVO	**NORMATIVA APLICABLE**
Impuesto General Indirecto Canario	Art. 4.4 Ley 20/1991 Art.9.9 y 10º Ley 20/1991 Art.50.Uno.26º Ley 4/2012

CUESTIÓN PLANTEADA

La entidad mercantil consultante, constituida en el año 1997, es la adjudicataria de la explotación y gestión en régimen de concesión de un mercado municipal ubicado en Canarias, cuyos accionistas son los titulares de las concesiones administrativas otorgadas por el Ayuntamiento para explotar los puestos de dicho mercado.

Por esta concesión, la entidad mercantil tiene que abonar un canon anual al Ayuntamiento, y dentro del régimen económico de la concesión se contemplan dos tipos de tarifas:

-Por un lado, las que han de satisfacer los titulares de los puestos por los derechos de uso de los puestos, las cámaras y los almacenes, por los derechos de traspaso, por el mantenimiento general del mercado (vigilancia, limpieza, recogida de basura, etc), por promoción comercial, mejoras y nuevas inversiones, y, por todos los servicios que se incluyen en la gestión general del funcionamiento normal del mercado. Estas tarifas se aprueban por el Ayuntamiento en las correspondientes ordenanzas.

-Y, por otro lado, las que han de satisfacer otros interesados por otros servicios distintos de los anteriores, como el reparto a domicilio, el alquiler de espacios comunes a terceros como bancos, cafeterías, empresas de publicidad. Estas tarifas son de libre determinación por el concesionario, estando sujetas al derecho privado.

Teniendo en cuenta lo expuesto, se consulta sobre la tributación en el IGIC de estas operaciones, considerando la no sujeción a este impuesto de los servicios prestados a los titulares de los puestos del mercado, por regirse por el derecho público.

CONTESTACIÓN VINCULANTE

1.- La concesión administrativa otorgada por el Ayuntamiento a la entidad mercantil consultante para que explote el servicio de mercado municipal a cambio del pago de un canon anual, no es una operación sujeta al IGIC a tenor de lo dispuesto en el artículo 9.10º de la Ley 20/1991, sin perjuicio de su tributación en la modalidad Transmisiones Patrimoniales Onerosas del ITPAJD.

2.- La explotación económica del mercado, objeto de la citada concesión, conlleva la prestación de diversos servicios por el concesionario tanto a los titulares de los puestos del mercado, como a terceros clientes, estando sujetas al IGIC sin exención.

Visto escrito presentado por , en el que se formula consulta relativa al Impuesto General Indirecto Canario, este centro directivo en uso de la atribución conferida por 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 adelante, Ley 20/1991), y en relación con el artículo 22.3.C).k) del Reglamento Orgánico de la Consejería de Hacienda, Presupuestos y Asuntos Europeos, aprobado por el Decreto 175/2022, de 3 de agosto, emite la siguiente contestación:

PRIMERO.- La entidad mercantil consultante, constituida en el año 1997, es la adjudicataria de la explotación y gestión en régimen de concesión de un mercado municipal ubicado en Canarias, cuyos accionistas son los titulares de las concesiones administrativas otorgadas por el Ayuntamiento para explotar los puestos de dicho mercado.

Por esta concesión, la entidad mercantil tiene que abonar un canon anual al Ayuntamiento, y dentro del régimen económico de la concesión se contemplan dos tipos de tarifas:

-Por un lado, las que han de satisfacer los titulares de los puestos por los derechos de uso de los puestos, las cámaras y los almacenes, por los derechos de traspaso, por el mantenimiento general del mercado (vigilancia, limpieza, recogida de basura, etc), por promoción comercial, mejoras y nuevas inversiones, y, por todos los servicios que se incluyen en la gestión general del funcionamiento normal del mercado. Estas tarifas se aprueban por el Ayuntamiento en las correspondientes ordenanzas.

-Y, por otro lado, las que han de satisfacer otros interesados por otros servicios distintos de los anteriores, como el reparto a domicilio, el alquiler de espacios comunes a terceros como bancos, cafeterías, empresas de publicidad. Estas tarifas son de libre determinación por el concesionario, estando sujetas al derecho privado.

Teniendo en cuenta lo expuesto, se consulta sobre la tributación en el IGIC de estas operaciones, considerando la no sujeción a este impuesto de los servicios prestados a los titulares de los puestos del mercado, por regirse por el derecho público.

SEGUNDO.- La respuesta a esta pregunta, conlleva determinar la sujeción de esta operación al Impuesto General Indirecto Canario (en adelante, IGIC), como operación interior, o, al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (en adelante, ITPAJD), modalidad Transmisiones Patrimoniales Onerosas.

El deslinde entre figuras exige analizar primeramente la sujeción al IGIC, en virtud de lo dispuesto en el artículo 4.1 de la Ley 20/1991:

"Están sujetas al Impuesto por el concepto de entregas de bienes y prestaciones de servicios las efectuadas por empresarios y profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional".

De su lectura se desprende que son varios los requisitos que deben concurrir para que haya hecho imponible, y, en este sentido, la Ley 20/1991, recoge la delimitación de cada uno de ellos:

En primer lugar, la definición de "*entrega de bienes*" se regula en su artículo 6, tanto con carácter general, como particular, sin que tengamos que entrar en esta última, por no concurrir ningún supuesto en nuestra consulta:

"Artículo 6.- Concepto de entrega de bienes

1. Se entiende por entrega de bienes la transmisión del poder de disposición sobre bienes corporales.

(...).

2. En particular, se consideran entregas de bienes:

(...)".

En segundo lugar, el concepto de "*prestación de servicios*" se encuentra recogido en su artículo 7 también en un doble sentido, general y particular, destacando ahora los que podrían concurrir en la consulta realizada:

"Artículo 7.- Concepto de prestación de servicios.

1. A los efectos de este Impuesto se entiende por prestación de servicios toda operación sujeta al mismo que no tenga la consideración de entrega de bienes ni de importación de bienes.

2. En particular, se consideran prestaciones de servicios:

(...)

2.º Los arrendamientos de bienes, industria o negocio, empresas o establecimientos mercantiles, con o sin opción de compra.

3.º Las cesiones de uso o disfrute de bienes."

En tercer lugar, la consideración de "*empresarios o profesionales"*, está prevista en su artículo 5, igualmente en un sentido general y otro particular, de conformidad con lo establecido en los números 1, 2 y 4 de dicho precepto:

"Artículo 5.- Concepto de actividades empresariales y profesionales.

1. 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.

En particular, tienen esta consideración las extractivas, de fabricación, comercio o prestación de servicios, incluidas las agrícolas, forestales, ganaderas, pesqueras, de construcción, mineras y el ejercicio de actividades profesionales liberales y artísticas.

A efectos de este impuesto, las actividades empresariales o profesionales se considerarán iniciadas desde el momento en que se realice la adquisición de bienes o servicios con la intención, confirmada por elementos objetivos, de destinarlos al desarrollo de tales actividades, incluso en los casos a que se refieren el apartado 2º del número 2, y la letra a) del número 4 de este artículo. Quienes realicen tales adquisiciones tendrán desde dicho momento la condición de empresarios o profesionales a efectos del IGIC.

2. A los efectos de este Impuesto se reputarán empresarios o profesionales:

1.° Las personas o entidades que realicen habitualmente actividades empresariales o profesionales.

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 el apartado siguiente.

2.° Las sociedades mercantiles, salvo prueba en contrario.

3. (...)

4. Se considerarán, en todo caso, empresarios o profesionales a quienes efectúen las siguientes operaciones:

a) La realización de una o varias entregas de bienes o prestaciones de servicios que supongan la explotación de un bien corporal o incorporal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo.

En particular, tendrán dicha consideración los arrendadores de bienes y quienes cons ti-tuyan, amplíen o transmitan derechos reales de goce o disfrute sobre bienes inmue bles.

(...)".

En cuarto lugar, se exige que las entregas de bienes y prestaciones de servicios sean "*a título oneroso*", pero no se recoge su definición en la Ley 20/1991, por lo que, en virtud de lo dispuesto en el artículo 3 del Código Civil, acudimos a su sentido propio; y, a estos efectos, el Diccionario Panhispánico del español jurídico entiende que la expresión "*a título oneroso*" significa *"En contrapartida patrimonial en las prestaciones u obligaciones que contrae una de las partes de un negocio jurídico*". Por tanto, es necesario que la entrega o la prestación realizada, sea retribuida, no gratuita.

En quinto lugar, se advierte que estas operaciones pueden ser habituales u ocasionales, por lo que, entendemos que, al ser indiferente el elemento temporal, no estamos realmente ante un requisito que haya de ser cumplido, sino ante una característica delimitadora del hecho imponible.

Y en sexto y último lugar, es necesario que estas operaciones, con las condiciones ya descritas, lo sean "*en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional*". A estos efectos, el número 6 del artículo 5 de la Ley 20/1991 dispone:

"Artículo 5.- Concepto de actividades empresariales y profesionales.

(...)

6. Se entenderán realizadas en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional, en todo caso:

a) Las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por las sociedades mercantiles, cuando tengan la condición de empresario o profesional.

(..)"

Aplicando todos los elementos delimitadores del hecho imponible del IGIC, hemos de completar su estudio con los supuestos de no sujeción, regulados en el artículo 9 de la Ley 20/1991, en particular, con los recogidos en sus apartados 9 y 10, fundamentales para dar respuesta a esta consulta:

"Artículo 9. Supuestos de no sujeción.
No están sujetas al Impuesto:
(...)
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 conformidad 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.

10.º La constitución de concesiones y autorizaciones administrativas, excepto las que tengan por objeto la cesión del derecho a utilizar infraestructuras ferroviarias o inmuebles o instalaciones en puertos y aeropuertos."

De su lectura se desprende lo siguiente:

-En primer lugar, que los supuestos de no sujeción al IGIC previstos en el apartado 9º del artículo 9 de la Ley 20/1991, requieren el cumplimiento de dos requisitos: por un lado, que los servicios sean prestados por entidades que tengan la condición de públicas, y, por otro lado, que la contraprestación percibida por estos servicios sea de naturaleza tributaria. A estos efectos, lo fundamental no es, como señala la persona jurídica consultante, que la sujeción sea al derecho público o privado.

-Y, en segundo lugar, que los supuestos de no sujeción del artículo 9.10º de la Ley 20/1991, comprenden todas las concesiones o autorizaciones administrativas que no tengan por objeto la cesión del derecho a utilizar infraestructuras ferroviarias o inmuebles o instalaciones en puertos y aeropuertos.

TERCERO .- Aplicando todo lo expuesto anteriormente al supuesto de hecho planteado en la consulta, debemos diferenciar dos relaciones jurídicas, la del Ayuntamiento con la entidad concesionaria consultante, y la de ésta con los titulares de los puestos del mercado y otros terceros, concluyendo lo siguiente:

1.- La concesión administrativa otorgada por el Ayuntamiento a la entidad mercantil consultante para que explote el servicio de mercado municipal a cambio del pago de un canon anual, no es una operación sujeta al IGIC a tenor de lo dispuesto en el artículo 9.10º de la Ley 20/1991, siendo indiferente la condición empresarial o profesional que, con carácter general, exige su hecho imponible.

En este sentido, y dado que no se pregunta nada sobre la misma, solo apuntaremos que esta concesión deberá haber tributado en la modalidad Transmisiones Patrimoniales Onerosas del ITPAJD.

2.- La explotación económica del mercado, objeto de la citada concesión, conlleva la prestación de diversos servicios por el concesionario cuya sujeción al IGIC sí depende de la condición empresarial o profesional del concesionario, y de otros requisitos, cuyo cumplimiento, ya lo adelantamos, se da:

2.1.- La entidad mercantil concesionaria de la explotación del servicio de mercado municipal, tiene la consideración de empresario o profesional, con carácter general, por ser una sociedad mercantil (salvo que demuestre que no tiene aquella consideración, lo cual no se desprende del escrito de la consulta).

2.2.- Esta entidad realiza distintas prestaciones de servicios en el desarrollo de su actividad empresarial de explotación del servicio de mercado, con carácter oneroso, percibiendo por ello la correspondiente contraprestación.

A estas operaciones no le son de aplicación ninguno de los supuestos de no sujeción del artículo 9.9º de la Ley 20/1991, porque, la entidad mercantil que las realiza no tiene la condición de administración pública ni está integrada en el sector público, y la contraprestación percibida no es de carácter tributario en los términos establecidos en el artículo 2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, pues ni es una tasa, ni una contribución especial ni un impuesto.

Estando claro, pues, que las operaciones realizadas por la entidad concesionaria, tanto con relación a los servicios prestados, directa o indirectamente, a los titulares de los puestos del mercado como a otros terceros clientes, constituyen prestaciones de servicios realizadas por empresarios a título oneroso en el desarrollo de una actividad empresarial, nos faltaría, para determinar la sujeción al impuesto, que estas prestaciones de servicios estén localizadas en el territorio de aplicación del mismo.

En este sentido, para determinar el lugar de realización de las prestaciones de servicios, el artículo 17 de la Ley 20/1991, recoge una regla general y varias reglas especiales, destacando entre estas últimas la prevista en el número Uno de su apartado Tres, en sus letras a), e) y f) para los bienes inmuebles:

> *"Artículo 17. Lugar de realización de las prestaciones de servicios.*
> *Uno. Reglas generales.*
> *Las prestaciones de servicios se entenderán realizadas en el territorio de aplicación del Impuesto en los siguientes casos:*
> *1. Cuando el destinatario sea un empresario o profesional que actúe como tal y radique en el citado territorio la sede de su actividad económica, o tenga en el mismo un establecimiento permanente o, en su defecto, el lugar de su domicilio o residencia habitual, siempre que se trate de servicios que tengan por destinatarios a dicha sede, establecimiento permanente, domicilio o residencia habitual, con independencia de dónde se encuentre establecido el prestador de los servicios y del lugar desde el que los preste.*

(...)
Tres. Reglas especiales.
Uno. Se entenderán prestados en el territorio de aplicación del Impuesto los siguientes servicios:
1. Los relacionados con bienes inmuebles que radiquen en el citado territorio.
Se considerarán relacionados con bienes inmuebles, entre otros, los siguientes servicios:
a) El arrendamiento o cesión de uso por cualquier título de dichos bienes, incluidas las viviendas amuebladas.
(...)
e) Los de vigilancia o seguridad relativos a bienes inmuebles.
f) Los de alquiler de cajas de seguridad.
(...)".

Estando el mercado en Canarias, y siendo los destinatarios de sus servicios empresarios o profesionales establecidos en Canarias, las prestaciones de servicios generales o los especiales vinculados con inmuebles, se entienden realizadas, en cualquier caso, en Canarias, estando sujetas al IGIC.

CUARTO.- Sin perjuicio de todo lo expuesto en el apartado TERCERO de esta consulta, la definitiva tributación en este Impuesto requiere dar un último paso, el relativo a que no concurra ningún supuesto de exención. Acudiendo al artículo 50.Uno de la Ley 4/2012, de 25 de junio, de medidas administrativas y fiscales (en adelante, Ley 4/2012), vemos que no es de aplicación ninguno de los supuestos de exención allí contemplados, ni por el tipo de servicio ni la naturaleza jurídica de la entidad.

A estos efectos, simplemente señalamos que la exención del apartado 26º del citado artículo 50.Uno de la Ley 4/2012, no resulta procedente porque, al ser una entidad mercantil privada, no se cumple el aspecto subjetivo de la misma:

"Artículo 50.- Exenciones en operaciones interiores:

Uno. Están exentas del Impuesto General Indirecto Canario las siguientes operaciones:

(...)

26.º Las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizados por el Estado, la Comunidad Autónoma de Canarias y las entidades locales canarias.

En ningún caso la exención establecida en este número será aplicable a las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por los siguientes entes con personalidad jurídica propia vinculados o dependientes de cualquiera de las Administraciones Públicas:

a) Los organismos autónomos.

b) Las entidades públicas empresariales.

c) Las sociedades mercantiles públicas.

d) Las fundaciones públicas.

e) Las entidades de Derecho público distintas de las mencionadas en los párrafos a) y b) de este apartado.

f) Los consorcios dotados de personalidad jurídica a que se refieren los artículos 6.5 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, y 87 de la Ley 7/1985, de 2 de abril, reguladora de las bases del Régimen Local, cuando uno o varios de los sujetos enumerados en este número hayan aportado mayoritariamente a los mismos, dinero, bienes o industria, o se hayan comprometido, en el momento de su constitución, a financiar mayoritariamente dicho ente, y siempre que sus actos estén sujetos directa o indirectamente al poder de decisión de un órgano del Estado, de la Comunidad Autónoma de Canarias o de una entidad local canaria."

QUINTO.- Conforme a todo lo expuesto, es criterio vinculante de este centro directivo que:

1.- La concesión administrativa otorgada por el Ayuntamiento a la entidad mercantil consultante para que explote el servicio de mercado municipal a cambio del pago de un canon anual, no es una operación sujeta al IGIC a tenor de lo dispuesto en el artículo 9.10º de la Ley 20/1991, sin perjuicio de su tributación en la modalidad Transmisiones Patrimoniales Onerosas del ITPAJD.

2.- La explotación económica del mercado, objeto de la citada concesión, conlleva la prestación de diversos servicios por el concesionario tanto a los titulares de los puestos del mercado, como a terceros clientes, estando sujetas al IGIC sin exención.

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.

Santa Cruz de Tenerife, 14 de junio de 2023

EL VICECONSEJERO DE HACIENDA Y RELACIONES CON LA UNIÓN EUROPEA

Gabriel Andrés Megías Martínez