CONSULTA TRIBUTOS REF
CONSULTA NÚM. 1523 (09/11/2012)

PERSONA O ENTIDAD CONSULTANTE	**DOMICILIO**
CONCEPTO IMPOSITIVO Impuesto General Indirecto Canario	**NORMATIVA APLICABLE** Art. 4.1 Ley 20/1991 Art. 9.9º Ley 20/1991 Art. 28.1 y 2 Ley 20/1991 Art. 29.4.1º, 5, 6, 7 y 8 Ley 20/1991 Art. 34.1 y 2 Ley 20/1991 Art. 35 Ley 20/1991

CUESTIÓN PLANTEADA

Véase el apartado Primero de la contestación.

CONTESTACIÓN VINCULANTE

Primero.- Se encuentran no sujetas al IGIC, por inaplicación del artículo 4.1 de la Ley 20/1991, las actuaciones de ordenación, gestión y ejecución urbanística, etc. previstas en el artículo 25.2.d) de la LBRL, efectuada por una sociedad mercantil en favor del ente territorial local titular de su capital social, cuando la creación de la sociedad mercantil tenga por objeto la gestión directa de los servicios públicos de competencia local, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 85.2.A.d) de la LBRL, y siempre que la financiación de tales actuaciones se lleve a cabo a través de la correspondiente consignación en los presupuestos del ente territorial local titular del capital social.

Segundo.- Una sociedad mercantil puede disponer de la consideración de órgano técnico-jurídico del ente territorial titular de su capital social (con la consecuencia de que todas las operaciones internas se encuentran no sujetas al IGIC), y ostentar la condición de empresario o profesional respecto a las entregas de bienes o prestaciones de servicios con personas o entidades distintas del ente territorial titular de su capital social. En definitiva, es posible la dualidad órgano técnico-jurídico/empresario o profesional.

Tercero.- Una sociedad mercantil que exclusivamente realice operaciones internas que no pueden disponer de la calificación de entrega de bien o de prestación de servicio, por tener la consideración de órgano técnico-jurídico del ente público territorial titular de su capital social y destinatario de tales operaciones, no dispone de la consideración de empresario o profesional, por lo que no puede ejercer el derecho a la deducción de las cuotas soportadas del IGIC en la adquisición o importación de bienes o servicios que se utilicen en la realización de tales operaciones internas.

Cuarto.- No son deducibles, en ningún porcentaje, las cuotas soportadas del IGIC en la adquisición o importación de bienes o servicios que se utilicen en la realización de operaciones internas no sujetas realizadas por una sociedad mercantil como órgano técnico-jurídico de un ente territorial, aunque esta sociedad tenga naturaleza dual.

Podrán ser objeto de deducción las cuotas soportadas del IGIC en la adquisición o importación de bienes o servicios que se utilicen exclusivamente en la realización de entregas de bienes o prestaciones de servicios, siempre y cuando se cumplan los requisitos para el ejercicio de la deducción previsto en el Capítulo Primero del Título II de la Ley 20/1991.

No podrán ser objeto de deducción, en ningún porcentaje, las cuotas soportadas del IGIC en la adquisición o importación de bienes o servicios que se utilicen, de forma simultánea o alternativa, en la realización de operaciones no sujetas, por disponer la sociedad mercantil de la consideración de órgano técnico-jurídico del ente territorial, y de entregas de bienes o prestaciones de servicios, salvo que:

- Los bienes se utilicen para actividades no empresariales o profesionales de forma accesoria y notoriamente irrelevante.

- Los bienes sean susceptibles de un aprovechamiento separado e independiente del resto, en que cabe una afectación parcial. En este caso, cabe la deducción, de cumplirse los requisitos para su ejercicio, de la parte de la cuota del IGIC correspondiente a la afectación real a las actividades empresariales o profesionales.

Visto el escrito presentado por , en el que formula consulta tributaria en relación con el Impuesto General Indirecto Canario (en adelante, IGIC), esta Dirección General de Tributos, 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 adelante, Ley 20/1991), en relación con el articulo 23.2.t) del Reglamento Orgánico de la Consejería de Economía y Hacienda, aprobado por Decreto 12/2004, de 10 de febrero, emite la siguiente contestación:

PRIMERO.- La Asociación consultante plantea lo siguiente:

"*I.- Con fecha 8 de febrero de 2012, se emitió por la Dirección General de Tributos, Resolución de contestación a la consulta tributaria efectuada por esta Entidad relativa al IGIC.*

II.- En dicha contestación se indicó que una sociedad mercantil pierde la consideración de órgano técnico-jurídico integrado en un ente público territorial en el momento en que inicie con terceros operaciones empresariales o profesionales, salvo que sean de carácter ocasional y no relacionado con su objeto social.

En definitiva se responde que a efectos del IGIC no es posible la dualidad órgano técnico-jurídico/empresario o profesional y todo ello porque a juicio de esa Dirección General no cabe, a efectos del IGIC, que una organización de medios materiales y humanos pueda integrarse simultáneamente en un ente público y en una sociedad mercantil.

III.- En este sentido, y dada las peculiaridades de las sociedades mencionadas, se plantea mediante esta consulta, se reconsidere el aspecto indicado anteriormente de la contestación, en base a los siguientes:

Posteriormente pormenoriza las razones que justifican la petición de reconsideración:

"*Primero.- GESTIÓN DIRECTA POR LAS SOCIEDADES PÚBLICAS.*
La mayoría de las empresas integrantes de esta Asociación fueron creadas para la gestión de servicios públicos, al amparo del artículo 85 de la Ley 7/1985, de 2 de abril, reguladora de las Bases del Régimen Local (LBRL), sus respectivos capitales sociales pertenecen íntegramente al Ayuntamiento que las constituyó; determinado el articulo 85 ter. de la misma norma, el régimen jurídico de las mismas, las cuales están sometidas con carácter general al ordenamiento privado, salvo en lo que le sea de aplicación en materia presupuestaria, contable, de control financiero, de control de eficacia y contratación. (...)
Segundo.- LAS SOCIEDADES PÚBLICAS DESARROLLAN COMPETENCIAS MUNICIPALES.

Las Sociedades a que hacemos referencia, desarrollan competencias municipales que vienen establecidas en el artículo 25 de la LBRL, dentro de su objeto social y siempre que su desarrollo no suponga ejercicio de autoridad; teniendo asimismo por este motivo,

ciertos beneficios fiscales entre los que destaca la bonificación en un 99% de la cuota del Impuesto sobre Sociedades, como contempla el artículo 34-2 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (IS). (…)

Tercero.- LAS SOCIEDADES COMO MEDIO PROPIO Y SERVICIOS TECNICO DEL AYUNTAMIENTO.
Dichas Sociedades, sin perjuicio de su actividad mercantil dentro de su objeto social, en la medida que son íntegramente públicas, tienen la consideración de medio propio y servicio técnico del respectivo ayuntamiento (medio instrumental), siendo este Ente el encargado del gobierno de la empresa pública municipal en todo momento y siendo sus relaciones con dicho Ente de carácter interno, dependiente y subordinado. Dicha característica, sin perjuicio de venir recogía en normativa anterior, se establece actualmente en los artículos 4.1 n) y 24-6 del Texto Refundido de la Ley de Contratos del Sector Público (TRLCSP), aprobada por Real Decreto Legislativo 3/2011 de 14 de noviembre, a la que estas Sociedades están sometidas en los términos de la misma.

Es evidente, a tenor de lo contemplado en este artículo, que nada impide que los medios materiales y humanos con que cuenta la empresa pública, que es una sociedad mercantil, se destinen simultáneamente a dar cumplimiento a todo su objeto social, tanto a la actividad mercantil que desarrolla como a dar cumplimiento a las encomiendas que le asigne el Ente del que depende como medio propio y servicio técnico del mismo. (…)

Cuarto.- LAS ENCOMIENDAS DE GESTIÓN SE REALIZAN CON CARGO A LA DEBIDA CONSIGNACIÓN PRESUPUESTARIA.

Las encomiendas de gestión a las Sociedades exclusivamente públicas, requieren la tramitación del correspondiente expediente administrativo por parte de su entidad matriz, con los informes preceptivos que correspondan, quien le determinara de forma unilateral las condiciones en las que deberá desarrollar el encargo y su financiación, debiendo contar con la debida consignación presupuestaria, destinando los créditos a la finalidad específica y su fiscalización por la intervención municipal. (…)"

Expuestas las razones que para la Asociación consultante justifican el cambio de parecer de esta Dirección General de Tributos, expone las siguientes conclusiones:

"*1ª.- Estas Sociedades de capital íntegramente municipal han sido creadas por sus respectivos Ayuntamientos para la gestión de servicios públicos, dentro de la gestión directa, constituidas como sociedades mercantiles de responsabilidad limitada, de funcionamiento privado, salvo en determinados aspectos relativos a la materia presupuestaria, contable, de control financiero, de control de eficacia y contratación.*

2ª.- Las referidas sociedades mercantiles, tiene como objeto social principal, la promoción y la gestión de viviendas de protección pública. (Artículo 25-d LBRL), realizando, además de su actividad de mercado, actuaciones por encomienda de su

Administración titular, como medio propio y servicio técnico, estando sometida a las instrucciones que dicha Entidad matriz le establezca en el acuerdo administrativo correspondiente, siendo el encargo de obligado cumplimiento con cargo al presupuesto establecido.

Son por tanto:
- Entidades de gestión directa de la Administración Local.
- Mercantiles de capital íntegramente públicas.
- Poderes adjudicadores
- Medio propio y servicio técnico de su respectiva Entidad matriz que deberá tenerlo así reconocido en sus Estatutos.

3ª.- Las encomiendas de gestión que desarrollan estas Sociedades, como medio propio y servicio técnico del ente local, lo hacen en el marco de las competencias municipales que establece el artículo 25 de la LBRL, encargando la realización de actividades para el cumplimiento de los fines que en el mismo se establecen. Dichas actuaciones se financian a través de las partidas presupuestarias correspondientes, debiendo las mercantiles justificar los gastos a su ente matriz, siendo éste el que unilateralmente establece las condiciones y requisitos de financiación, régimen de actuaciones y control y seguimiento de tales actuaciones a realizar por las mercantiles.

4ª.- Son materias propias de su actividad entre otras, las relativas a actuaciones de rehabilitación y renovación de viviendas, llevadas a cabo dentro de los Planes de Vivienda y acuerdos administrativos de la Comisión Bilateral de Seguimiento, formada por las Administraciones intervinientes (Ministerio, Comunidad Autónoma, Cabildo y Ayuntamiento), en cuyas actuaciones las sociedades tienen una intervención como Ente Gestor, que a su vez requiere un acuerdo de encomienda de su entidad matriz, como son las actuaciones concretas de las Áreas de Rehabilitación Integral (ARI) y Áreas de Renovación Urbana (ARU) u otras actividades con financiación pública, aplicando los fondos de las distintas Administraciones y particulares en su caso, al desarrollo de dichas áreas.

La ejecución de las actuaciones se encomienda a la sociedad mercantil, previa consignación presupuestaria, como ente gestor, y en nombre del ayuntamiento, conforme a los proyectos que se aprueben y de acuerdo con las instrucciones señaladas unilateralmente por el Ayuntamiento, y con la autorización de los titulares de los inmuebles, como beneficiarios últimos de la financiación pública.

La financiación de tales actuaciones proviene tanto de la administración central, autonómica, local (Cabildo y Ayuntamiento) y, en su caso, en un porcentaje pequeño de los particulares que se determina en el mismo Convenio o Acuerdo Administrativo. Dichas aportaciones se ingresan en el ente local o Sociedad, quien es la encargada de gestionar con cargo dicha financiación. Las referidas cantidades vienen tasadas para el fin público previsto en el acuerdo administrativo, que de aplicarse IGIC y no aceptarse

la dualidad de estas empresas, se estaría reduciendo las subvenciones recibidas de cada actuación que deben aplicarse según la correspondiente encomienda.

Las empresas íntegramente públicas que forma parte de la consultante, se encargan de realizar las actuaciones de rehabilitación (contrata con las empresas privadas para realizar dichas actuaciones) estando obligada a justificar los gastos de tales actuaciones ante su Administración Matriz en la forma que administrativamente venga establecido.

5ª.- Estas sociedades de acuerdo con lo dispuesto en su objeto social tiene la consideración de medio propio y servicio técnico de los ayuntamientos de los que dependen, siendo el régimen de encomiendas que se le puede conferir o condiciones en que podrán adjudicársele los contratos, con imposibilidad de participar en licitaciones públicas convocadas por el ayuntamiento, sin perjuicio, de que cuando no concurra ningún licitador, pueda encargárseles la prestación, las recogidas en las instrucciones que establezca unilateralmente el Ayuntamiento en cada momento.-

6ª.- Participan por tanto estas Sociedades, de una doble naturaleza en la actividad que desarrollan dentro de su objeto social, por una parte, como medio propio y servicio técnico de su Entidad matriz, en aquellas actuaciones que le son encomendadas, donde el Ayuntamiento es el que establece unilateralmente la actuación, la financiación, y el seguimiento y control de las tareas encomendadas a dichas sociedades mercantiles y, por otra, como consecuencia de su actividad promotora, dichas empresas públicas prestan sus servicios y realizan entregas de bienes a sujetos distintos al Ayuntamiento, a los cuales les repercute el IGIC correspondiente."

Por último, y conforme a todo lo expuesto, plantea la siguiente consulta:

"*La sujeción o no al IGIC de los importes recibidos por las empresas públicas municipales, por las actuaciones encomendadas (ARI, ARU, etc), por parte del Ayuntamiento, en desarrollo de las competencias del artículo 25 de la LBRL, como titular en su totalidad de las referidas empresas municipales, cuando las mismas actúan por encomienda, como servicio técnico y medio propio de la Administración titular.*

El tratamiento fiscal que tendría las cuotas soportadas por los gastos e inversiones comunes a las actividades sujetas y no sujetas, en su caso."

SEGUNDO.- En la consulta 1463 de 8 de febrero de 2012 esta Dirección General de Tributos sentó la siguiente doctrina en contestación a la Asociación peticionaria:

"Primero.- Las sociedades mercantiles que dispongan de la consideración de órgano técnico-jurídico integrado en la organización del ente público territorial titular de su capital social, no podrán disponer de la consideración de empresario o profesional independiente del ente público territorial. Por tanto, las entregas de bienes o prestaciones de servicios con terceros que efectúen se entenderán realizadas por el

propio ente territorial titular de su capital, estando dichas operaciones sujetas y exentas del IGIC, de entenderse realizadas en el ámbito espacial de este tributo, por aplicación de lo dispuesto en el artículo 10.1.31º de la Ley 20/1991.
Segundo.- No se perdería la consideración de órgano técnico-jurídico cuando las entregas de bienes o prestaciones de servicios con terceros sean de carácter ocasional y no relacionadas con el objeto social de la sociedad mercantil.
Tercero.- Las sociedades mercantiles que tengan la consideración de órgano técnico-jurídico no podrán en ningún caso deducir las cuotas de IGIC soportadas en la adquisición o importación de bienes o servicios que utilicen en la realización de sus operaciones, con independencia de que se encuentren no sujetas por inaplicación de lo dispuesto en el artículo 4.1de la Ley 20/1991, sujetas, o no sujetas por aplicación de las reglas de localización.
Cuarto.- Una sociedad mercantil pierde la consideración de órgano técnico-jurídico integrado en un ente público territorial:
- En el momento en que inicie con terceros operaciones empresariales o profesionales, salvo sean de carácter ocasional y no relacionadas con su objeto social.
- Desde que inicie las actividades empresariales o profesionales conforme a lo dispuesto en el artículo 5.1 de la Ley 20/1991, cuando tenga intención de realizar operaciones económicas con terceros distinto del ente público territorial titular de su capital social, o cuando se desprenda del contenido del objeto social que realizará operaciones económicas con terceros.
Quinto.- Las empresas públicas integrantes de la Asociación consultante que tengan por objeto la promoción o construcción de edificaciones o la ejecución y promoción de la realización de obras de rehabilitación del patrimonio público o privado, no podrán tener la consideración desde el inicio de sus actividades empresariales o profesionales de órgano técnico-jurídico del ente público territorial titular de su capital social.
Por tanto, todas las operaciones que realicen en Canarias estarán sujetas al IGIC, con independencia que el destinatario sea el ente público territorial titular de su capital social o terceros. En especial, se encuentra sujetas al IGIC las operaciones relativas a las Áreas de Rehabilitación Integral (ARI) que la empresa pública presta al Ayuntamiento titular de su capital social.
El ejercicio del derecho a la deducción de las cuotas del IGIC soportadas en la adquisición o importación de bienes o servicios, se realizará conforme a la tributación en el IGIC de sus operaciones de entrega de bienes o prestaciones de servicio, y siempre que se cumplan el resto de los requisitos subjetivos, objetivos, documentales y temporales para tal ejercicio."

TERCERO.- Analizaremos de forma separada las dos cuestiones planteadas por la Asociación consultante en su solicitud de reconsideración de la posición doctrinal de esta Dirección General de Tributos.

De este modo, en este apartado Tercero se examinará la sujeción o no al IGIC de los importes recibidos por las empresas públicas municipales, por las actuaciones encomendadas (Áreas de Rehabilitación Integral (ARI), Áreas de Rehabilitación Urbana (ARU), etc.) por parte

del Ayuntamiento, en desarrollo de las competencias del artículo 25 de la Ley 7/1985, de 2 de abril, de Bases de Régimen Local (en adelante, LBRL), como titular en su totalidad de las referidas empresas municipales, cuando las mismas actúan por encomienda, como servicio técnico y medio propio de la Administración titular.

Derivado del contenido de las consultas vinculantes 1313 de 19 de octubre de 2009 y 1390 de 30 de marzo de 2011, podemos expresar dos criterios generales:

A) Una sociedad mercantil constituye un órgano técnico-jurídico del ente territorial titular de su capital siempre que se den estas circunstancias:

- Que el capital de la sociedad esté suscrito totalmente por el ente territorial.

- Que la toma de decisión esté controlada por el ente territorial titular del capital social.

- Que los servicios públicos los preste mediante la forma de gestión directa, conforme a lo establecido en el artículo 85.2 de la LBRL.

- Que el destinatario exclusivo de sus operaciones sea el propio ente territorial titular de su capital social.

- Y, por último, que su financiación sea exclusivamente a través de la correspondiente consignación en los Presupuestos Generales del ente territorial titular de su capital social.

Respecto a este criterio general, se han realizado dos precisiones:

- primera, que los servicios no sujetos son únicamente los que prestan estas sociedades municipales al propio Ayuntamiento del que dependen, ya que, como se ha dicho, en estos casos, no nos encontramos ante unas relaciones externas entre un empresario que presta un servicio y otro distinto que lo adquiere, sino ante unas relaciones internas entre dicho Ayuntamiento y la sociedad mercantil a la que se le ha encomendado la prestación de servicios propios de dicho ente local;

- y segunda, que sí están sujetas al IGIC las operaciones que realicen estas sociedades municipales que tengan la naturaleza de entregas de bienes, cualquiera que sea su destinatario, igual que todas aquellas que realicen cuyo destinatario sea un tercero y no el Ayuntamiento del que depende.

B) Las operaciones entre la sociedad mercantil y el ente público territorial titular de su capital social no cabe calificarlas de entregas de bienes o prestaciones de servicios, dado que para ello se requiere la existencia de alteridad: una persona que entregue un bien o preste un servicio y otra persona que adquiera un bien o un servicio; sin embargo, la sociedad mercantil actúa como mero órgano técnico-jurídico del Ayuntamiento que está integrado en la propia estructura del ente público territorial. Por tanto, nos encontramos ante unas operaciones internas entre el ente público territorial y la sociedad que no cabe entenderse como empresariales o profesionales, ya que la sociedad mercantil es un órgano técnico-jurídico del ente público territorial. De todo ello deriva que tales operaciones se encuentran no sujetas no por aplicación de lo dispuesto en el artículo 9.9º de la Ley 20/1991, que exige que se trate de una entrega de bien o una prestación de servicio, sino por inaplicación directa del artículo 4.1 de la Ley

20/1991, regulador del hecho imponible en las operaciones interiores, por inexistencia de entrega de bien o prestación de servicio.

Conforme a todo ello, no determina la realización de operaciones sujetas al IGIC las actuaciones de ordenación, gestión y ejecución urbanística, etc. previstas en el artículo 25.2.d) de la LBRL, efectuada por una sociedad mercantil en favor del ente territorial local titular de su capital social, cuando la creación de la sociedad mercantil tenga por objeto la gestión directa de los servicios públicos de competencia local, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 85.2.A.d) de la LBRL, y siempre que la financiación de tales actuaciones se lleve a cabo a través de la correspondiente consignación en los presupuestos del ente territorial local titular del capital social.

Esta no sujeción, y en este punto se modifica el criterio administrativo fijado en la consulta 1463 de 8 de febrero de 2012, no pierde virtualidad aunque la sociedad mercantil efectúe, de forma habitual u ocasional, entregas de bienes o prestaciones de servicios con terceros. En definitiva, es posible la dualidad órgano técnico-jurídico/empresario o profesional.

La doctrina de esta Dirección General de Tributos, citada anteriormente, señala como condiciones para la consideración de una sociedad mercantil como órgano técnico-jurídico del ente territorial titula de su capital, entre otras, las siguientes:

- Que el destinatario exclusivo de sus operaciones sea el propio ente territorial titular de su capital social.

- Que la financiación sea exclusivamente a través de la correspondiente consignación en los Presupuestos Generales del ente territorial titular de su capital social.

Una interpretación literal de estos requisitos fue utilizada por este Centro Directivo para negar la dualidad órgano técnico-jurídico/empresario o profesional; es decir, que la totalidad de los ingresos de la sociedad mercantil debería provenir del presupuesto del ente territorial titular de su capital social. Sin embargo, estas condiciones deben interpretarse operación por operación; de esta forma, una actuación que realiza una sociedad mercantil está no sujeta al IGIC cuando se den las siguientes condiciones:

- Que la sociedad mercantil haya sido constituida para la gestión directa de los servicios públicos de competencia local, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 85.2.A.d) de la LBRL.

- Que el capital de la sociedad esté suscrito totalmente por el ente territorial local.

- Que la actuación derive del ejercicio de alguna de las competencias establecidas en el artículo 25.2 de la LBRL.

- Que la actuación se realice en favor del ente público territorial titular del capital social de la sociedad mercantil.

- Que la financiación de la actuación se lleve a cabo a través de la correspondiente consignación en los presupuestos del ente territorial local titular del capital social. Es decir, no se trata de una contraprestación sino que su única finalidad es la dotación de recursos suficientes para el desarrollo de las funciones encomendadas.

CUARTO.- Admitida la posible dualidad órgano técnico-jurídico/empresario o profesional, se analizará la cuestión de la deducción de las cuotas del IGIC soportadas en la adquisición o importación de bienes o servicios.

El examen requiere partir de la realidad manifestada anteriormente de que las operaciones efectuadas por la sociedad mercantil en su naturaleza de órgano técnico-jurídico se encuentran no sujetas al IGIC por incumplimiento de las condiciones para la existencia del hecho imponible previstas en el artículo 4.1 de la Ley 20/1991. Por tanto, en ningún caso resultaría aplicable el artículo 9.9º de la Ley 20/1991 regulador de la no sujeción de las entregas de bienes o prestaciones de servicios efectuadas por los entes públicos sin contraprestación o mediante prestación patrimonial de carácter público.

Partiendo de esta premisa, debemos diferenciar dos situaciones:

A) Sociedad mercantil que exclusivamente realiza operaciones como órgano técnico-jurídico del ente territorial titular de su capital social.

No cabe el ejercicio del derecho a la deducción por incumplimiento del requisito subjetivo previsto en el artículo 28.2 de la Ley 20/1991, que dispone:

> *"2. Solo podrán hacer uso del derecho a deducir los sujetos pasivos que, teniendo la condición de empresarios o profesionales de conformidad con lo dispuesto en el artículo 5 de esta Ley, hayan iniciado efectivamente la realización habitual de las entregas de bienes o prestaciones de servicios correspondientes a sus actividades empresariales o profesionales. (...)"*

Una sociedad mercantil que exclusivamente realice operaciones internas que no disponen de la calificación de entrega de bien o de prestación de servicio, por tener la consideración de órgano técnico-jurídico del ente público territorial titular de su capital social y destinatario de tales operaciones, no puede tener la consideración de empresario o profesional, conforme a lo dispuesto en el artículo 5.2.2º de la Ley 20/1991 que señala:

> *"2. A los efectos de este Impuesto se reputarán empresarios o profesionales:*
> *(...)*
> *2°. Las sociedades mercantiles, salvo prueba en contrario."*

La presunción de que toda sociedad mercantil se reputa empresario o profesional a efectos del IGIC, queda invalidada (presunción *iuris tantum*) cuando exista prueba en contrario. Un ejemplo de esta prueba en contrario, entre otros, se encuentra en la sociedad mercantil que

exclusivamente efectúe operaciones no sujetas en calidad de órgano técnico-jurídico del ente territorial titular de su capital social.

No reputándose empresario o profesional, es imposible disponer de la consideración de sujeto pasivo por operaciones interiores, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 19.1.1º de la Ley 20/1991.

Siendo suficiente el incumplimiento del requisito subjetivo para no poder ejercer el derecho a la deducción, resulta ocioso analizar el incumplimiento, que también se produce, del requisito objetivo de la utilización de los bienes o derechos que la sociedad mercantil adquiere o importa en la realización de las operaciones que dan derechos a deducir, conforme a los artículos 28.1 y 29.4.1º de la Ley 20/1991.

B) Sociedad mercantil que tiene naturaleza dual.

Debemos, a su vez, diferenciar tres supuestos.

1. Bienes o servicios que se utilizan exclusivamente en la realización de las operaciones no sujetas al IGIC.

Resultan plenamente trasladables los argumentos utilizados en la letra A), para negar el derecho a la deducción de las cuotas del IGIC soportadas en la adquisición o importación de bienes o servicios que se utilicen en la realización de las operaciones no sujetas efectuadas por la sociedad mercantil en su naturaleza de órgano técnico-jurídico.

2. Bienes o servicios que se utilizan exclusivamente en la realización de las operaciones sujetas al IGIC o no sujetas al IGIC por aplicación de las reglas de localización del hecho imponible.

En este ámbito la sociedad mercantil se reputa como empresario o profesional, y podrá ejercer el derecho a la deducción de las cuotas soportadas del IGIC en la adquisición de bienes o servicios que utilicen en las operaciones sujetas al IGIC o en las entregas de bienes o prestaciones de servicios no sujetas por aplicación de las reglas de localización del hecho imponible, establecidas en los artículos 16 y 17 de la Ley 20/1991, si se cumplen los requisitos objetivos, temporales y documentales establecidos en el Capítulo Primero del Título II de la Ley 20/1991.

3. Bienes o servicios que se afecten de forma simultánea o alternativa a la realización de operaciones empresariales o profesionales y de operaciones no empresariales o profesionales.

Las operaciones no empresariales o profesional son las desarrolladas por la sociedad mercantil en su naturaleza de órgano técnico-jurídico.

Estas operaciones no empresariales o profesionales no se configuran como un sector diferenciado de la actividad, en los términos establecidos en el artículo 34.2 de la Ley 20/1991,

dado que no estamos ante operaciones que implican la ordenación por cuenta propia de factores de producción materiales y/o humanos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.

Estas operaciones no sujetas tampoco implican la aplicación de la regla de la prorrata, puesto que, conforme al artículo 35 de la Ley 20/1991, ésta se aplica cuando el sujeto pasivo, en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional, efectúa conjuntamente entregas de bienes o prestaciones de servicios que originen el derecho a la deducción y otras operaciones de análoga naturaleza -es decir, empresariales o profesionales- que no habiliten para el ejercicio del citado derecho. Hay que reiterar que nos encontramos ante operaciones no empresariales o profesionales.

De acuerdo con lo manifestado, no es posible aplicar la prorrata general para cuantificar el porcentaje de deducción de las cuotas del IGIC soportadas en la adquisición o importación de bienes o servicios que se utilicen simultánea o alternativamente en la realización de operaciones empresariales o profesionales y en operaciones desarrolladas por la sociedad mercantil bajo su naturaleza de órgano técnico-jurídico.

La inaplicación de la prorrata y la inexistencia de sector diferenciado de la actividad (y por tanto, la imposibilidad de aplicar el régimen de deducción en común establecido en el cuarto párrafo del artículo 34.1 de la Ley 20/1991), no implica que la utilización de los bienes o servicios en la realización de operaciones desarrolladas por la sociedad mercantil bajo su naturaleza de órgano técnico-jurídico, no tenga incidencia en la deducción de las cuotas soportadas.

En efecto, los números 5, 6, 7 y 8 del artículo 29 de la Ley 20/1991 disponen lo siguiente:

"5. Los sujetos pasivos solo podrán deducir el Impuesto satisfecho como consecuencia de las importaciones o el soportado en las adquisiciones de bienes o servicios que estén directamente relacionados con el ejercicio de su actividad empresarial o profesional. Esta condición deberá cumplirla también la carga impositiva implícita a que se refiere el número 3 anterior.

6. Se considerarán directamente relacionados con el ejercicio de la actividad empresarial o profesional los bienes o servicios afectados exclusivamente a la realización de dicha actividad.
No se considerarán exclusivamente afectados a una actividad empresarial o profesional:
1º.- Los bienes que se destinen a dicha actividad y a otras de naturaleza no empresarial ni profesional por periodos de tiempo alternativos.
2º.- Los bienes o servicios que se utilicen simultáneamente para actividades empresariales o profesionales y para necesidades privadas.
3º.- Los bienes adquiridos por el sujeto pasivo que no se integren en su patrimonio empresarial o profesional.
4º.- Los bienes destinados a la satisfacción de necesidades personales o particulares de los empresarios o profesionales o de sus familiares o bien del personal dependiente de

los mismos, con excepción de los destinados al alojamiento gratuito, en los locales o instalaciones de la empresa, del personal encargado de la vigilancia y seguridad de los mismos.

7. Se exceptúan de lo dispuesto en el número 6 anterior, apartados 1º, 2º y 4º, los bienes o servicios que se utilicen para necesidades privadas de forma accesoria y notoriamente irrelevante.

8. No obstante lo dispuesto en los números anteriores, cuando se trate de elementos patrimoniales que sirvan sólo parcialmente al objeto de la actividad se entenderá producida la afectación por aquella parte de los mismos que se utilice realmente en la actividad de que se trate.
En este sentido sólo se considerarán afectadas aquellas partes de los elementos patrimoniales que sean susceptibles de un aprovechamiento separado e independiente del resto.
En ningún caso serán susceptibles de afectación parcial los elementos patrimoniales indivisibles."

Estos números del artículo 29 de la Ley 20/1991 regulan el requisito objetivo, para el ejercicio del derecho a la deducción, de la relación directa, que implica que las cuotas soportadas del IGIC son deducibles cuando los bienes o servicios adquiridos o importados estén directamente relacionados con la actividad empresarial o profesional del sujeto pasivo.

Se considera que los bienes o servicios adquiridos o importados están directamente relacionados con la actividad empresarial o profesional del sujeto pasivo, cuando tales bienes o servicios se afecten exclusivamente a la actividad empresarial o profesional del sujeto pasivo.

El segundo párrafo del número 6 establece una serie de supuestos en el que no se considera que los bienes o servicios adquiridos o importados se encuentran exclusivamente afectos a la actividad empresarial o profesional. Concretamente en los apartados 1º y 2º se citan, respectivamente, cuando se destinen los bienes, de forma alternativa, a actividades empresariales o profesionales y actividades que no tienen tal naturaleza, y cuando se utilicen simultáneamente para actividades empresariales o profesionales y para actividades privadas. El término "actividades privadas" debe igualarse a "actividades no empresariales o profesionales".

De incumplirse el requisito objetivo de la relación directa, las cuotas soportadas del IGIC en la adquisición o importación de bienes o servicios que se afecten, de forma alternativa o simultánea, a actividades empresariales o profesionales y a actividad no empresariales o profesionales, no pueden ser objeto de deducción en ningún porcentaje, salvo que:

- Los bienes se utilicen para actividades no empresariales o profesionales de forma accesoria y notoriamente irrelevante.

- Los bienes sean susceptibles de un aprovechamiento separado e independiente del resto, en que cabe una afectación parcial a la actividad empresarial o profesional.

QUINTO.- De acuerdo con lo expuesto, es criterio de esta Dirección General de Tributos:

Primero.- Se encuentran no sujetas al IGIC, por inaplicación del artículo 4.1 de la Ley 20/1991, las actuaciones de ordenación, gestión y ejecución urbanística, etc. previstas en el artículo 25.2.d) de la LBRL, efectuada por una sociedad mercantil en favor del ente territorial local titular de su capital social, cuando la creación de la sociedad mercantil tenga por objeto la gestión directa de los servicios públicos de competencia local, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 85.2.A.d) de la LBRL, y siempre que la financiación de tales actuaciones se lleve a cabo a través de la correspondiente consignación en los presupuestos del ente territorial local titular del capital social.

Segundo.- Una sociedad mercantil puede disponer de la consideración de órgano técnico-jurídico del ente territorial titular de su capital social (con la consecuencia de que todas las operaciones internas se encuentran no sujetas al IGIC), y ostentar la condición de empresario o profesional respecto a las entregas de bienes o prestaciones de servicios con personas o entidades distintas del ente territorial titular de su capital social. En definitiva, es posible la dualidad órgano técnico-jurídico/empresario o profesional.

Tercero.- Una sociedad mercantil que exclusivamente realice operaciones internas que no pueden disponer de la calificación de entrega de bien o de prestación de servicio, por tener la consideración de órgano técnico-jurídico del ente público territorial titular de su capital social y destinatario de tales operaciones, no dispone de la consideración de empresario o profesional, por lo que no puede ejercer el derecho a la deducción de las cuotas soportadas del IGIC en la adquisición o importación de bienes o servicios que se utilicen en la realización de tales operaciones internas.

Cuarto.- No son deducibles, en ningún porcentaje, las cuotas soportadas del IGIC en la adquisición o importación de bienes o servicios que se utilicen en la realización de operaciones internas no sujetas realizadas por una sociedad mercantil como órgano técnico-jurídico de un ente territorial, aunque esta sociedad tenga naturaleza dual.

Podrán ser objeto de deducción las cuotas soportadas del IGIC en la adquisición o importación de bienes o servicios que se utilicen exclusivamente en la realización de entregas de bienes o prestaciones de servicios, siempre y cuando se cumplan los requisitos para el ejercicio de la deducción previsto en el Capítulo Primero del Título II de la Ley 20/1991.

No podrán ser objeto de deducción, en ningún porcentaje, las cuotas soportadas del IGIC en la adquisición o importación de bienes o servicios que se utilicen, de forma simultánea o alternativa, en la realización de operaciones no sujetas, por disponer la sociedad mercantil de la consideración de órgano técnico-jurídico del ente territorial, y de entregas de bienes o prestaciones de servicios, salvo que:

- Los bienes se utilicen para actividades no empresariales o profesionales de forma accesoria y notoriamente irrelevante.

- Los bienes sean susceptibles de un aprovechamiento separado e independiente del resto, en que cabe una afectación parcial. En este caso, cabe la deducción, de cumplirse los requisitos para su ejercicio, de la parte de la cuota del IGIC correspondiente a la afectación real a las actividades empresariales o profesionales.

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, 9 de noviembre de 2012

EL DIRECTOR GENERAL DE TRIBUTOS

Alberto Génova Galván