Administración Tributaria Canaria
Gobierno de Canarias

CONSULTA TRIBUTOS REF
CONSULTA NÚM. 1463 (08/02/2012)

PERSONA O ENTIDAD CONSULTANTE	**DOMICILIO**
CONCEPTO IMPOSITIVO Impuesto General Indirecto Canario	**NORMATIVA APLICABLE** Art. 9.9º Ley 20/1991 Art. 28.1 Ley 20/1991 Art. 29.4.1º Ley 20/1991

CUESTIÓN PLANTEADA

La Asociación consultante señala que la mayoría de las empresas integrantes de esta Asociación fueron creadas al amparo del artículo 85.2 de la Ley 7/1985, de 2 de abril, reguladora de las Bases del Régimen Local, sus respectivos capitales sociales pertenecen íntegramente al Ayuntamiento que las constituyó, tienen la consideración de medio instrumental y servicio técnico del respectivo ayuntamiento, siendo este Ente el encargado del gobierno de la empresa pública municipal en todo momento y siendo sus relaciones con ese Ente de carácter interno, dependiente y subordinado.

Consulta:

1.- La sujeción o no al IGIC de los importes recibidos por las empresas públicas municipales por la actuación en Áreas de Rehabilitación Integral (ARI) por parte del ayuntamiento titular de la totalidad de las participaciones de las referidas empresas municipales.

2.- Asimismo, se consulta la sujeción o no al mismo impuesto de los importes percibidos de los propietarios de las viviendas afectadas por la mencionada actuación.

3.- El tratamiento fiscal que tendría las cuotas soportadas por la adquisición de bienes y servicios que utilicen simultáneamente en las actividades sujetas y no sujetas, en su caso.

CONTESTACIÓN VINCULANTE

AVISO: EL CRITERIO CONTENIDO EN ESTA CONSULTA HA SIDO MODIFICADO POR LA CONSULTA NÚM. 1523 DE 9 DE NOVIEMBRE DE 2012

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 4.1 de 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.

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 la siguiente situación:

La mayoría de las empresas integrantes de esta Asociación fueron creadas al amparo del artículo 85.2 de la Ley 7/1985, de 2 de abril, reguladora de las Bases del Régimen Local, sus respectivos capitales sociales pertenecen íntegramente al Ayuntamiento que las constituyó, tienen la consideración de medio instrumental y servicio técnico del respectivo ayuntamiento, siendo este Ente el encargado del gobierno de la empresa pública municipal en todo momento y siendo sus relaciones con ese Ente de carácter interno, dependiente y subordinado.

Entre los fines para los que fueron creadas se incluye:

"a) Promover y construir edificaciones de todo tipo, aplicando al efecto sus fondos propios o cualesquiera otros que obtenga con dicha finalidad. Gestionar, adjudicar y contratar toda clase de obras, estudios y proyectos para la construcción de las mencionadas edificaciones.
e) Ejecutar y promover la realización de obras de rehabilitación del patrimonio público o privado aplicando al efecto sus fondos propios o cualesquiera otros que obtenga con dicha finalidad. Gestión, adjudicación y contratación de toda clase de obras, estudios y proyectos para la materialización de dicha finalidad genérica. Construcción de los referidos equipamientos. Especialmente fomentar y gestionar la rehabilitación en el ámbito de los sectores sujetos a Planes Especiales de Reforma Interior y Protección del Patrimonio Histórico- Artístico."

Que en cumplimiento de sus objetos sociales y 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.

Que el apartado 2 del artículo 25 de la Ley 7/1985, establece que entre las competencias municipales se encuentran la "ordenación, gestión, ejecución y disciplina urbanística; promoción y gestión de viviendas; parques y jardines, pavimentación de vías públicas urbanas y conservación de caminos y vías rurales."

Que los ayuntamientos titulares de estas empresas públicas han solicitado como promotores y obtenido del Instituto Canario de Vivienda la declaración de determinadas Áreas de Rehabilitación Integral (ARI).

El Plan Estatal de Vivienda y Rehabilitación 2009-2012, aprobado por el Real Decreto 2066/2008, de 12 de diciembre, regula en su artículo 45 y siguientes el objeto, condiciones y financiación de los programas ARIS, en el apartado 6 del artículo 48, se establece que el Ministerio de Vivienda podrá conceder subvenciones para las actuaciones previstas en cada ARI, con independencia de otras posibles ayudas por parte de las Comunidades Autónomas y otros.

El Ministerio de Vivienda se comprometió a entregar determinadas subvenciones para estas actuaciones. El resto de la financiación para completar el importe del coste de la actuación será financiado con subvenciones entregadas por la Comunidad Autónoma de Canarias, los propios Ayuntamientos y una pequeña parte con aportaciones de los propietarios de las viviendas objeto del ARI. La cuantía de la aportación de los vecinos se sitúa en torno al 6 por ciento del coste del proyecto.

Los distintos ayuntamientos, como promotores de su respectivos ARIS, proceden a encomendar la gestión del ARI a sus empresas públicas como órgano técnico-jurídico del Ayuntamiento, conforme establece la Ley 30/2007, de 30 de octubre, de Contratos del Sector Público.

La consulta gira sobre si la empresa municipal debe repercutir lGIC por las cantidades que recibe como consecuencia de estas encomiendas del Ayuntamiento del que dependen.

En consulta vinculante n° 1390, con fecha 30 de marzo de 2011 de la Dirección General de Tributos, en un caso similar al aquí planteado, respondió:

> *"... Por eso su actividad -que realiza por gestión directa- de los servicios públicos locales...., está no sujeta al IGIC, pero no por el artículo 9.9° de la Ley 20/1991, como decíamos en la consulta número 1313, de 19 de octubre de 2009, sino porque nos encontramos-...- ante una actividad que no es realizada por un empresario o profesional."*

La referida consulta vinculante continúa diciendo:

> *"... las actividades de esta sociedad quedan fuera del concepto de hecho imponible definido en el artículo 4.1 de la Ley 20/1991, siempre que se den, como dijo la consulta 1313 de esta Dirección, de 19 de octubre de 2009, estas cinco condiciones:*
>
> *- 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 Ley 7/1985, de 2 de abril, reguladora de las Bases del Régimen Local.

- Que el destinatario exclusivo de sus servicios 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. "

A la vista de estos requisitos se plantea si es posible que la empresa pública repercuta IGIC a los particulares por su actividad de empresa promotora de viviendas y por otro lado deje de tener la condición de empresario o profesional cuando actúa como mero órgano técnico-jurídico del Ayuntamiento que está integrado en la propia estructura de este ente público territorial.

En este sentido la consulta vinculante V0644-08, de 1 de abril de 2008, sobre el Impuesto sobre el Valor Añadido, cuyo fundamento de derecho se basa en jurisprudencia asentada, a juicio de la Dirección General de Tributos "plenamente aplicable al IGIC". En un caso de una entidad mercantil propiedad íntegra de un Ayuntamiento, que presta sus servicios esencialmente al Ayuntamiento del que depende, si bien ocasionalmente, los mismos servicios son prestados a otras personas o entidades. Dicha consulta concluye lo siguiente:

"No obstante, la consultante presta en ocasiones sus servicios a terceras personas diferentes del Ente territorial del que depende, se trata de aquellas actuaciones que, según señala la consultante, tienen claramente identificados a los destinatarios de las mismas y por las que se percibe una compensación económica.

En estas circunstancias, ha de concluirse que el servicio prestado por la entidad consultante no se encuentra sujeto al Impuesto exclusivamente en aquellos casos en que el destinatario de los servicios que presta sea el Ente público del que depende o bien otras personas o entidades que dependan íntegramente del mismo, al concurrir en ambos casos la totalidad de requisitos a que se refiere el artículo 7.8º de la Ley 37/1992 a la luz de la indicada jurisprudencia del Tribunal de las Comunidades Europeas, es decir, tener la consideración de órgano técnico-jurídico de derecho público y ejercer una función pública que no se lleva a cabo en concurrencia con el sector privado, no es generadora de distorsiones graves o significativas de la competencia ni está incluida en la lista de actividades recogidas por el Anexo I de la Directiva 2006/112/CE.

Sin embargo, la no sujeción al Impuesto de los servicios prestados a la comunidad autónoma de la que depende, no puede extenderse a aquellos servicios prestados a terceros, sean empresario o profesionales particulares, sean otros Entes públicos distintos de dicha comunidad autónoma salvo en el supuesto, como

se ha indicado, de que dichos terceros dependan íntegramente de la citada Comunidad."

A la vista de esta consulta se desprende que la empresa municipal de la consulta anterior tendría que repercutir el Impuesto solamente a los terceros, no estando sujeto los servicios prestados al ente territorial del que depende.

A la misma conclusión llegaríamos si aplicamos los razonamientos de la Sentencia del Tribunal Económico-Administrativo Central, Sección Vocalía 4ª. Resolución de 8 de febrero de 2011, recurso 3294/2006.

En nuestro caso, las empresas públicas municipales reciben de su respectivo ayuntamiento la financiación para poder ejecutar la actuación ARI. Dicha financiación, como hemos apuntado anteriormente, le llega al ayuntamiento como promotor de la actuación a través de subvenciones de Entidades Públicas, de su propia aportación presupuestaria y de una pequeña aportación de los propietarios de las viviendas afectadas que viene establecido en el correspondiente acuerdo administrativo que establece la financiación.

Que, en consecuencia de lo anterior, y al amparo de lo previsto en el artículo 88 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, mediante este escrito vengo a elevar consulta en relación con las siguientes cuestiones:

1.- La sujeción o no al IGIC de los importes recibidos por las empresas públicas municipales por la actuación ARI por parte del ayuntamiento titular de la totalidad de las participaciones de las referidas empresas municipales.

2.- Asimismo, se consulta la sujeción o no al mismo impuesto de los importes percibidos de los propietarios de las viviendas afectadas por la mencionada actuación.

3.- El tratamiento fiscal que tendría las cuotas soportadas por la adquisición de bienes y servicios que utilicen simultáneamente en las actividades sujetas y no sujetas, en su caso.

Todo ello considerando, como se ha expuesto anteriormente, que la empresa municipal desarrolla otras actividades por las que repercute IGIC.

SEGUNDO.- La posición hasta ahora de esta Dirección General de Tributos sobre la materia planteada por la Asociación consultante se ha manifestado en dos consultas vinculantes de 19 de octubre de 2009 y de 30 de marzo de 2011.

Como resumen de ambas consultas 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 Ley 7/1985, de 2 de abril, reguladora de las Bases del Régimen Local.

- 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.

TERCERO.- La cuestión a determinar es si es posible 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 entregas de bienes o prestaciones de servicios con personas o entidades distintas del ente territorial titular de su capital social (con lo que, por tanto, dichas operaciones se encontrarían sujetas al IGIC, de considerarse realizadas en Canarias) sin que ello

suponga la pérdida de la consideración de órgano técnico-jurídico. En definitiva, si es posible la dualidad órgano técnico-jurídico/empresario o profesional.

La respuesta es negativa. En efecto, dentro de los requisitos que se han expuesto para la consideración de una sociedad mercantil como órgano técnico-jurídico, es decir, como una unidad u órgano interno del ente público territorial titular de su capital social, se encuentran dos que son incompatibles con la posibilidad de doble naturaleza (órgano técnico- jurídico respeto a las operaciones con el ente territorial y de empresario o profesional respecto a las entregas de bienes o prestaciones de servicios con terceros) que propone la Asociación consultante:

- 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.

Es evidente que la realización de operaciones con terceros supondría romper con los anteriores criterios.

La naturaleza de órgano técnico-jurídico conlleva su consideración como unidad integrada en la propia organización, y ello resulta incompatible, a juicio de esta Dirección General de Tributos, con la realización de actividades económicas como sociedad mercantil.

Es cierto que los entes públicos territoriales pueden efectuar operaciones no sujetas al IGIC (aquellas previstas en el artículo 9.9º de la Ley 20/1991) y operaciones sujetas al IGIC (aquellas entregas de bienes o prestaciones de servicios de carácter oneroso y cuya contraprestación no sea una prestación patrimonial de carácter público), pero en ambas situaciones quien realiza la operación es la misma persona jurídica: el ente público territorial.

Lo que no cabría en ningún caso, respecto al IGIC, es que se pudiera disponer de la consideración al mismo tiempo de ente público territorial (el poseer, conforme a la consolidada jurisprudencia del Tribunal Supremo, la consideración de órgano técnico-jurídico implica su condición de unidad u órgano integrado en la propia organización del ente público), y de empresario o profesional distinto del ente público territorial titular de su capital social.

No cabe, a efectos del IGIC, que una organización de medios materiales y humanos pueda integrase simultáneamente en un ente público y en una sociedad mercantil.

Es cierto que esta Dirección General de Tributos ha manifestado la posibilidad de realizar operaciones con terceros sujetas al IGIC, sin que ello suponga la pérdida de la consideración de su naturaleza de órgano técnico-jurídico. Lo que corresponde ahora es determinar qué operaciones son éstas.

No se perdería la consideración de órgano técnico-jurídico cuando las operaciones con terceros sean de carácter ocasional y no relacionadas con el objeto social de la sociedad

mercantil. A título de ejemplo, la entrega del local donde desarrolla su actividad, la entrega de mobiliario, la concesión de un préstamo a un empleado, etc.

La no pérdida de la consideración de órgano técnico-jurídico por la realización de estas operaciones ocasionales conlleva que las mismas se consideren realizadas por el propio ente público territorial titular de su capital social. De ello deriva que a tales operaciones, de realizarse en Canarias, les resulte de aplicación la exención prevista en el artículo 10.1.31º de la Ley 20/1991 que presenta el siguiente tenor:

"*1. Están exentas de este Impuesto:*
(...)
31º Las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizados por el Estado, la Comunidad Autónoma de Canarias y las entidades locales canarias."

Es decir, que tanto en las operaciones interiores como en las entregas de bienes o prestaciones de servicios con terceros, la sociedad mercantil no actúa como tal sino como órgano técnico-jurídico integrado en la propia organización del ente público territorial titular de su capital social.

Debe aclararse que no cabe trasladar con exacto mimetismo al IGIC los criterios administrativos respecto al Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, IVA) adoptados por la Dirección General de Tributos del Ministerio de Economía y Hacienda y por los órganos económico-administrativos estatales, porque las situaciones no son idénticas.

En efecto, el legislador ha pretendido en el IGIC, y respecto a las operaciones realizadas por los entes públicos territoriales con terceros, la nula tributación de los mismos, ya sea declarando no sujetas las entregas de bienes o prestaciones de servicios gratuitas o, siendo onerosas, su contraprestación tenga la naturaleza de prestación patrimonial de carácter público (artículo 9.9º de la Ley 20/1991), ya sea declarando exentas las entregas de bienes o prestaciones de servicios onerosas cuya contraprestación no tenga la naturaleza de prestación patrimonial de carácter público (artículo 10.1.31º de la Ley 20/1991). Sin embargo, la situación en el IVA es radicalmente diferente: existen determinadas entregas de bienes o prestaciones de servicios cuya contraprestación es una prestación patrimonial de carácter público que se encuentran sujetas al IVA (artículo 8.8º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido), y no existe una exención específica aplicable a los entes públicos territoriales.

CUARTO.- Llegados a este punto debemos aclarar cuándo, a juicio de esta Dirección General de Tributos, 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 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.

Aplicado este criterio a las empresas públicas integrantes de la Asociación consultante, es evidente que en ningún caso pueden disponer de la naturaleza o consideración de órgano técnico-jurídico del ente público territorial titular de su capital, por dos razones:

- Ya se reconoce expresamente que se realizarán operaciones con terceros en el propio texto de la consulta: "*Que en cumplimiento de sus objetos sociales y 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."*

- Se desprende del propio contenido del objeto social de las sociedades mercantiles integrantes de la Asociación: *"a) Promover y construir edificaciones de todo tipo, aplicando al efecto sus fondos propios o cualesquiera otros que obtenga con dicha finalidad. Gestionar, adjudicar y contratar toda clase de obras, estudios y proyectos para la construcción de las mencionadas edificaciones.*

e) Ejecutar y promover la realización de obras de rehabilitación del patrimonio público o privado aplicando al efecto sus fondos propios o cualesquiera otros que obtenga con dicha finalidad. Gestión, adjudicación y contratación de toda clase de obras, estudios y proyectos para la materialización de dicha finalidad genérica. Construcción de los referidos equipamientos. Especialmente fomentar y gestionar la rehabilitación en el ámbito de los sectores sujetos a Planes Especiales de Reforma Interior y Protección del Patrimonio Histórico- Artístico."

QUINTO.- En el supuesto de que una sociedad mercantil disponga de la consideración de órgano técnico-jurídico, las operaciones internas no sujetas al IGIC y las operaciones con terceros sujetas al IGIC y exentas, por aplicación de lo dispuesto en el artículo 10.1.31º de la Ley 20/1991, no darían derecho a la deducción de las cuotas soportadas en la adquisición o importación de bienes o servicios que se utilicen en tales operaciones, conforme a lo dispuesto en los artículos 28.1 y 29.4.1º de la Ley 20/1991, que disponen, respectivamente, lo siguiente:

> - *"1. Los sujetos pasivos podrán deducir de las cuotas del Impuesto General Indirecto Canario devengadas como consecuencia de entregas de bienes y prestaciones de servicios que realicen en las Islas Canarias las que, devengadas en dicho territorio, hayan soportado en las adquisiciones o importaciones de bienes o en los servicios que les hayan sido prestados, en la medida en que dichos bienes o servicios se utilicen en la realización de las operaciones sujetas y no exentas al Impuesto o en las demás operaciones determinadas en el número 4 del artículo siguiente de esta Ley."*
>
> - "*4. Las cuotas soportadas y la carga impositiva implícita reseñada en el número anterior serán deducibles 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:*

1º.- Las efectuadas en las Islas Canarias que se indican a continuación:
a) Las entregas de bienes y prestaciones de servicios sujetas y no exentas en el Impuesto General Indirecto Canario.
b) Las prestaciones de servicios cuyo valor esté incluido en la base imponible de las importaciones de bienes a tenor de lo establecido en esta Ley.
c) Las entregas de bienes y prestaciones de servicios que gocen de exención en virtud de lo dispuesto en los artículos 11º y 12º de esta Ley, así como las demás exportaciones definitivas de bienes y envíos de bienes con carácter definitivo a la Península, Islas Baleares, Ceuta o Melilla que no se destinen a la realización de las operaciones a que se refiere el apartado 2º de este número 4.
d) Las relativas a los regímenes suspensivos, a las Zonas Francas, Depósitos Francos y Depósitos que estén exentas del Impuesto de acuerdo con lo dispuesto en los números 1 y 2 del artículo 13º de esta Ley y los servicios exentos de conformidad con lo establecido en el número 1, apartados c) y d), y el número 2 del artículo 15º de esta Ley.
e) Las de seguro, reaseguro, capitalización y servicios relativos a las mismas, así como las bancarias o financieras, que hubiesen resultado exentas, si se hubiesen realizado en el ámbito territorial de aplicación de este Impuesto, en virtud de lo dispuesto en el número 1, apartados 16.º y 18.º del artículo 10º de la presente ley, siempre que el destinatario de tales prestaciones no esté establecido en la Comunidad Económica Europea o que las citadas operaciones estén directamente relacionadas con las exportaciones de bienes a países no pertenecientes a dicha Comunidad y se efectúen a partir del momento en que los bienes se expidan con destino a Terceros Países.
f) Los servicios prestados por agencias de viajes exentos del Impuesto en virtud de lo establecido en el número 3 del artículo 54º de la presente Ley.
g) Las entregas gratuitas de muestras y objetos publicitarios de escaso valor y las prestaciones de servicios de demostración a título gratuito, realizadas unas y otras para la promoción de actividades empresariales o profesionales.
h) Los servicios de telecomunicaciones y las entregas de bienes de inversión exentas por aplicación de lo dispuesto en los artículos 24 y 25, respectivamente, de la Ley 19/1994, de 6 de julio."

Incluso en el caso de que las operaciones con tercero estuvieran no sujetas al IGIC por aplicación de lo dispuesto en las reglas de localización del hecho imponible, no podría ejercer el derecho a la deducción, por aplicación de lo dispuesto en el artículo 29.4.2º de la Ley 20/1991, teniendo en cuenta que, de estar la entrega de bien o prestación de servicio sujeta al IGIC, estaría exenta por aplicación de lo dispuesto en el artículo 10.1.31º de la Ley 20/1991, supuesto de exención que tiene la calificación de limitada, es decir que no daría derecho a la deducción. El citado artículo 29.4.2º dispone lo siguiente:

"*4. Las cuotas soportadas y la carga impositiva implícita reseñada en el número anterior serán deducibles 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:*
(…)

2º.- Las realizadas en la Península, Islas Baleares, Ceuta, Melilla, cualquier otro Estado miembro de la CEE o bien en Terceros Países que originarían el derecho a deducción si se hubieran efectuado en las Islas Canarias."

Tampoco tendría derecho a la deducción aunque la entrega de bien o prestación de servicio a tercero se encontrase exenta por aplicación de lo dispuesto en los artículos 11 y 12 de la Ley 20/1991 ó el artículo 24 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico Fiscal de Canarias (en adelante, Ley 19/1994). En este caso, nos encontraríamos con un hecho especial: la acumulación de exenciones en la entrega del bien o en la prestación del servicio, puesto que no sólo les pudiera resultar de aplicación la exención contemplada en los preceptos citados, exenciones plenas que dan derecho a la deducción, sino la exención contemplada en el artículo 10.1.31º de la Ley 20/1991, exención limitada como hemos declarado anteriormente.

En este caso, la especialidad (exención de operaciones realizadas por ente públicos territoriales) prima sobre lo general (exención a la exportación o asimilado, exención operaciones de telecomunicación); de ello deriva la imposibilidad de deducir las cuotas soportadas en la adquisición o importación de bienes o servicios que se utilicen en la realización de las entregas o prestaciones de servicio que simultáneamente se encuentren exentas por aplicación de lo dispuesto en los artículos 10.1.31º, 11 ó 12 de la Ley 20/1991 ó 24 de la Ley 19/1994.

En el supuesto que la sociedad mercantil no tuviera la consideración de órgano técnico-jurídico, el ejercicio de la deducción se aplicará conforme a la tributación de las operaciones empresariales o profesionales.

SEXTO.- A la vista de las anteriores consideraciones, es criterio vinculante de esta Dirección General de Tributos:

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 4.1 de 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.

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, 8 de febrero de 2012

EL DIRECTOR GENERAL DE TRIBUTOS

Alberto Génova Galván