CONSULTA TRIBUTOS REF
CONSULTA NÚM. 1623 (07/01/14)

PERSONA O ENTIDAD CONSULTANTE	**DOMICILIO**
CONCEPTO IMPOSITIVO Impuesto General Indirecto Canario	**NORMATIVA APLICABLE** Art. 9.9º Ley 4/2012 Art. 50.Uno.26º Ley 4/2012

CUESTIÓN PLANTEADA

El ente territorial consultante expresa que participa, conjuntamente con un Cabildo Insular, en el capital social de una sociedad mercantil pública que tiene como objeto la prestación de servicio de transporte urbano e interurbano.

El ente territorial consultante pretende encomendar la gestión de los servicios de transporte urbano en su municipio a la sociedad mercantil pública, percibiendo ésta por ello unos importes. La sociedad mercantil pública tiene la consideración de medio propio y servicio técnico del ente territorial consultante.

Se consulta la sujeción o no al IGIC de la prestación de servicio de transporte urbano derivado de la encomienda de gestión.

CONTESTACIÓN VINCULANTE

Para que una sociedad mercantil disponga de la consideración de "órgano técnico-jurídico" resulta necesario, entre otros requisitos, que el capital social esté suscrito íntegramente por un ente público, por lo que no dándose esta circunstancia la prestación de servicio de transporte urbano prestado por la sociedad mercantil pública, derivado de una encomienda de gestión, al ente territorial consultante, se encuentra sujeta y no exenta del IGIC.

Visto escrito presentado por , en el que se formula consulta tributaria en relación al Impuesto General Indirecto Canario (en adelante, IGIC), esta Dirección General de Tributos, en uso de las atribuciones conferidas 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, se emite la siguiente contestación:

PRIMERO.- El ente territorial consultante expresa que participa, conjuntamente con un Cabildo Insular, en el capital social de una sociedad mercantil pública que tiene como objeto la prestación de servicio de transporte urbano e interurbano.

El ente territorial consultante pretende encomendar la gestión de los servicios de transporte urbano en su municipio a la sociedad mercantil pública, percibiendo ésta por ello unos importes. La sociedad mercantil pública tiene la consideración de medio propio y servicio técnico del ente territorial consultante.

Se consulta la sujeción o no al IGIC de la prestación de servicio de transporte urbano derivado de la encomienda de gestión.

SEGUNDO.- El apartado 9º del artículo 9 de la Ley 20/1991, regulador de los supuestos de no sujeción, dispone (el subrayado es nuestro):

"No están sujetas al Impuesto:
(...)
9º.- Las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas directamente por los entes públicos sin contraprestación o mediante prestación patrimonial de carácter público.
Los supuestos de no sujeción a que se refiere este número no se aplicarán cuando los referidos entes actúen por medio de empresa pública, privada, mixta o, en general, de empresas mercantiles."

El artículo 50.Uno.26º de la Ley 4/2012, de 25 de junio, de medidas administrativas y fiscales (en adelante, Ley 4/2012), dispone:

"26º. 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."

Del análisis de ambos preceptos surgen las siguientes conclusiones:

a) Las entregas de bienes o prestaciones de servicios que efectúe la Administración pública territorial estatal, autonómica canaria o locales canarias, que se entiendan realizadas en Canarias, se encuentran o bien no sujetas - cuando la entrega del bien o prestación de servicio se realice con carácter gratuito o, no siéndolo, su contraprestación tenga la naturaleza de prestación patrimonial de carácter público -, o bien sujetas y exentas - cuando tales operaciones se efectúen con carácter oneroso y la contraprestación no tenga la consideración de prestación patrimonial de carácter público - por aplicación del supuesto de exención previsto en el artículo 50.Uno.26º de la Ley 4/2012, sin perjuicio de que resulte aplicable otros supuestos de exención por operaciones interiores (a título de ejemplo, los servicios de enseñanza desarrollados por centros docentes públicos, conforme a lo dispuesto en el artículo 50.Uno.9º de la Ley 4/2012).

b) Las entregas de bienes o prestaciones de servicios que efectúe la Administración pública institucional estatal, autonómica o local, que se entiendan realizadas en Canarias, se encuentran o bien no sujetas - cuando las entregas de bienes o prestaciones de servicios se realicen con carácter gratuito o, no siéndolo, su contraprestación tenga la naturaleza de prestación patrimonial de carácter público -, o bien sujetas al IGIC, sin que en ningún caso resulte aplicable el supuesto de exención previsto en el artículo 50.Uno.26º de la Ley 4/2012.

c) La no sujeción prevista en el artículo 9.9º de la Ley 20/1991 y la exención prevista en el artículo 50.Uno.26º de la Ley 4/2012 no resulta aplicable a las sociedades mercantiles públicas.

Derivado del contenido en la letra c), la prestación de servicio de transporte urbano prestado por la sociedad mercantil pública al ente territorial consultante, y derivado de una encomienda de gestión, se encuentra sujeta y no exenta del IGIC.

No obstante, en relación a la tributación de las operaciones realizadas en Canarias por las sociedades mercantiles públicas, se ha plasmado la doctrina de la no sujeción de determinadas operaciones que las sociedades mercantiles públicas realizan en favor del ente público titular de su capital social, cuando la sociedad tenga la consideración de "órgano técnico-jurídico" de dicho ente público.

Esta consideración de "órgano técnico-jurídico" deriva de una abundante jurisprudencia que aunque referidas al Impuesto sobre el Valor Añadido, es plenamente aplicable, a nuestro juicio, al IGIC, pudiendo citarse como más significativas las sentencias del Tribunal Supremo de 10 de marzo de 2000, 25 de septiembre de 2002, 24 de junio de 2003, 23 de abril de 2004 y 12 de junio de 2004. Precisamente, la fundamental sentencia de 10 de marzo de 2000 establece la siguiente doctrina que siguen todas las sentencias citadas (el subrayado es nuestro)."

"*La realidad es que las sociedades mercantiles constituidas por la Administración como socio único, se hallan <u>más cerca de la fundación, que de una figura asociativa</u> (art. 1665 del Código Civil, art. 116 del Código de Comercio, etc.), tan es así que el*

artículo 10, párrafo segundo, de la Ley de 17 de julio de 1951, de Sociedades Anónimas, aprobado por Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre, han tenido que "exceptuar de lo establecido en el apartado anterior (número de socios fundadores no inferior a tres) a las sociedades constituidas por el Estado, Comunidades Autónomas o Corporaciones Locales, o por organismos o entidades de ellos dependientes.

Es cierto que externamente estas sociedades mercantiles se relacionan con los usuarios bajo formas jurídicas propias del Derecho privado, pero en cambio internamente actúan como un órgano del ente público. En especial, desde punto de vista de su régimen económico-financiero forman parte del Sector público y se hallan sometidas a determinadas disposiciones de la Ley General Presupuestaria, de la Ley de Contratos de las Administraciones Públicas de 18 de mayo de 1995 y quedan sometidas a la fiscalización del Tribunal de Cuenta, y particularmente, es menester traer a colación el Texto articulado de la Ley especial para el Municipio de Barcelona, aprobado por Decreto de 23 de mayo de 1960, cuyo artículo 3, apartado 1, disponía: "1. Las Entidades municipales autónomas y las Sociedades municipales, excepto las de economía mixta, estarán consideradas como órganos técnico jurídicos de gestión del Ayuntamiento, les serán aplicables los beneficios reconocidos a éste por las Leyes, especialmente disfrutarán de las exenciones y bonificaciones fiscales, prestación de créditos y demás que correspondan a las Corporaciones municipales", régimen que es fiel expresión de la consideración interna de las sociedades municipales (participadas al 100 % por el Ayuntamiento), como gestión directa de los servicios, o sea como prestados por un órgano técnico-jurídico del mismo. (...)

En el caso de autos es indiscutible que la limpieza viaria, la recogida de basuras y el tratamiento de residuos es un servicio público municipal, que de acuerdo con nuestro Régimen Local se presta directamente por una sociedad municipal, como mero instrumento técnico, que permite agilizar y prestar dicho servicio público con mayor eficacia, relacionándose el Ayuntamiento con los usuarios del servicio, mediante formas propias del Derecho privado mercantil, pero respetando en sus relaciones internas, y sobre todo en su financiación, un régimen jurídico-público, dicotomía que permite prestar el servicio a los usuarios sin contraprestación mercantil y a la vez exigirles por el Ayuntamiento la Tasa correspondiente, de conformidad con el régimen tributario local.

Como hemos expuesto (...) la sociedad municipal no cumple los requisitos esenciales del artículo 1665 del Código Civil y del artículo 116 del Código de Comercio, por cuanto no existen dos o mas personas que se obliguen a poner en común dinero, bienes o industria, con ánimo de partir entre sí las ganancias, sino que se trata de un instrumento meramente jurídico, cuya personación, es decir centro de imputación de los derechos y obligaciones, permite prestar el servicio de acuerdo con formas mercantiles, pero de modo gratuito, lo que implica desde el punto de vista económico, que deba ser financiada todos los años por el Ayuntamiento de Sevilla, mediante las transferencias de fondos precisas. (....).

Es incuestionable que las transferencias hechas por el Ayuntamiento de Sevilla a la Sociedad Mercantil ...no son contraprestaciones debidas a relaciones jurídicas-

mercantiles entre ambos, sino aportaciones de naturaleza pública para financiar un mero instrumento de gestión directa del servicio público de gestión directa del servicio de limpieza viaria, recogida de basuras y tratamiento de residuos, al margen por completo del concepto de hecho imponible definido en el artículo 3, apartado 1, de la Ley 30/1985, de 2 de agosto, del IVA."

Conforme con esta jurisprudencia, y en relación a sociedades mercantiles públicas se puede establecer los siguientes principios:

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 público territorial.

- Que la actuación derive del ejercicio de una encomienda de gestión o delegación de competencia.

- Que la actuación se realice en favor del ente público 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 público 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.

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 ente territorial en el que está integrado. Por tanto, nos encontramos ante unas operaciones internas entre el ente público territorial y una sociedad mercantil 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.

C) La no sujeción derivada de la doctrina de "órgano técnico jurídico" no resulta extensible cuando el destinatario es un tercero.

Vemos que uno de los requisitos para que una sociedad mercantil pública disponga de la consideración de "órgano técnico-jurídico" de un ente territorial es que éste haya suscrito la totalidad de su capital social.

En la propio texto de petición de consulta se señala que "*el capital es íntegramente público participado por el Cabildo Insular de (,,,) y este Ayuntamiento."*. Por otra parte, resulta

revelador que en la página web de la sociedad mercantil pública se señala que es propiedad del Cabildo Insular.

TERCERO.- De acuerdo con lo expuesto, es criterio vinculante de esta Dirección General de Tributos que para que una sociedad mercantil disponga de la consideración de "órgano técnico-jurídico" resulta necesario, entre otros requisitos, que el capital social esté suscrito íntegramente por un ente público, por lo que no dándose esta circunstancia la prestación de servicio de transporte urbano prestado por la sociedad mercantil pública, derivado de una encomienda de gestión, al ente territorial consultante, se encuentra sujeta y no exenta del IGIC.

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, 7 de enero de 2014

EL DIRECTOR GENERAL DE TRIBUTOS

Alberto Génova Galván