Administración Tributaria Canaria
Gobierno de Canarias

PERSONA O ENTIDAD CONSULTANTE	DOMICILIO
CONCEPTO IMPOSITIVO Impuesto General Indirecto Canario	**NORMATIVA APLICABLE** Art. 9.9º Ley 20/1991 Art. 10.1.13º Ley 20/1991 Art. 10.1.31º Ley 20/1991 Art. 10.2 Ley 20/1991 Art. 27.1.4º y D.A.Octava.3 Ley 20/1991 Anexo I.2.2º Ley 20/1991

CUESTIÓN PLANTEADA

El (…), en el escrito de consulta, manifiesta que, por decisión plenaria, acordó poner en funcionamiento el "Servicio Público de Gestión de Instalaciones Deportivas de Titularidad Insular". El (…), para la gestión de este servicio, decidió la forma de gestión directa a través de la creación de una empresa pública de capital íntegro del propio ente local. Asimismo precisa en el escrito que los destinatarios de los servicios deportivos son, preferentemente, las personas físicas, por lo que concreta la consulta en cuatro cuestiones:

1ª.- Si el servicio deportivo que presta es titularidad del ente territorial local y lo gestiona el propio ente de forma directa a través de una sociedad mercantil pública, ¿quién presta el servicio?, ¿el ente territorial local o la sociedad mercantil pública?

2ª.- Si lo presta la sociedad mercantil pública, ¿podría ser de aplicación la no sujeción del artículo 9.9º o la exención del artículo 10.1.31º de la Ley 20/1991 teniendo en cuenta que se presta el servicio por gestión directa?

3ª.- En caso de respuesta negativa a la cuestión anterior, ¿podría ser aplicable la exención del artículo 10.1.13º de la Ley 20/1991?

4ª.- En el supuesto de no ser aplicable la exención del artículo 10.1.13º, ¿qué tipo impositivo sería aplicable?

CONTESTACIÓN VINCULANTE

Primero.- En el caso de gestión directa de los servicios deportivos por medio de una sociedad mercantil pública, el servicio no lo realiza nunca la entidad local, sino la sociedad mercantil pública, la cual, a efectos del IGIC, tiene la consideración de empresario o profesional, dado que la sociedad lleva a cabo una ordenación por cuenta propia de medios de producción materiales y humanos con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios. De ahí que no pueda aplicarse a este supuesto la no sujeción del artículo 9.9º de la Ley 20/1991, ya que este artículo excluye expresamente de la no sujeción a las operaciones efectuadas por las sociedades mercantiles. Además, tampoco es de aplicación en este caso la exención subjetiva del artículo 10.1.31º de la misma Ley 20/1991, puesto que la exención únicamente se refiere a las entregas de bienes o prestaciones de servicios efectuadas por el Estado, la Comunidad Autónoma de Canarias y las entidades locales canarias, nunca a las que realicen las personificaciones instrumentales de estos entes públicos, como son las sociedades mercantiles públicas.

Segundo.- La Administración Tributaria Canaria puede, a efectos del IGIC, reconocer que una sociedad mercantil tiene la consideración de entidad o establecimiento deportivo privado de carácter social, siempre y cuando la sociedad recoja expresamente en sus Estatutos Sociales que no reparte beneficios entre

los socios, que todos los beneficios obtenidos los va a destinar al desarrollo de las actividades exentas y que el órgano de representación de la sociedad no cobre por sus servicios y que carezca de interés en los resultados económicos de la explotación por sí mismos o a través de persona interpuesta.

Tercero.- El tipo de gravamen reducido del 2 por 100 únicamente es aplicable a aquellas prestaciones de servicio que se encuentren directamente relacionadas con la práctica del deporte o la educación física a personas físicas, cualquiera que sea la entidad o la persona a cuyo cargo se realicen. Si estas prestaciones no se encuentran directamente relacionadas con las actividades deportivas o bien contribuye de una manera indirecta o mediata a su práctica, el tipo aplicable es el general del Impuesto del 5 por 100. En todo caso, los espectáculos deportivos tributan a este tipo general del 5 por 100.

Visto el escrito presentado por , en el que formula consulta tributaria con 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, emite la siguiente contestación:

PRIMERO.- El (…), en el escrito de consulta, manifiesta que, por decisión plenaria, acordó poner en funcionamiento el "Servicio Público de Gestión de Instalaciones Deportivas de Titularidad Insular". El (…), para la gestión de este servicio, decidió la forma de gestión directa a través de la creación de una empresa pública de capital íntegro del propio ente local. Asimismo precisa en el escrito que los destinatarios de los servicios deportivos son, preferentemente, las personas físicas, por lo que concreta la consulta en cuatro cuestiones:

1ª.- Si el servicio deportivo que presta es titularidad del ente territorial local y lo gestiona el propio ente de forma directa a través de una sociedad mercantil pública, ¿quién presta el servicio?, ¿el ente territorial local o la sociedad mercantil pública?

2ª.- Si lo presta la sociedad mercantil pública, ¿podría ser de aplicación la no sujeción del artículo 9.9º o la exención del artículo 10.1.31º de la Ley 20/1991 teniendo en cuenta que se presta el servicio por gestión directa?

3ª.- En caso de respuesta negativa a la cuestión anterior, ¿podría ser aplicable la exención del artículo 10.1.13º de la Ley 20/1991?

4ª.- En el supuesto de no ser aplicable la exención del artículo 10.1.13º, ¿qué tipo impositivo sería aplicable?

SEGUNDO.- Un estudio de la consulta planteada exige examinar sucesivamente cada una de estas cuatro cuestiones. Comenzaremos por las dos primeras, al ser dos cuestiones que están íntimamente relacionadas, según se desprende del mismo escrito de consulta, ya que la contestación a la primera cuestión va a determinar si son o no aplicables la no sujeción del artículo 9.9 de la Ley 20/1991 y la exención del artículo 10.1.31 de la misma Ley, que es lo que se plantea en la segunda cuestión.

Desde el punto de vista normativo, para examinar estas dos cuestiones, han de tenerse en cuenta los siguientes artículos de la Ley 20/1991:

- Artículo 4.1:

"1. 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."

- Artículo 5.1:

"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. (…)"

- Artículo 9.9º:

"*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."

- Artículo 10.1.31º:

"*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."

No nos corresponde estudiar los distintos elementos del hecho imponible del IGIC. Nos conformaremos con destacar que el elemento subjetivo del hecho imponible está constituido en las operaciones interiores por los empresarios o profesionales que realizan las entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas al Impuesto. A estos efectos, dice el artículo 5.2 de la Ley 20/1991, que se reputan empresarios o profesionales a las personas o entidades que realicen habitualmente actividades empresariales o profesionales, y a las sociedades mercantiles, salvo prueba en contrario.

En todo caso, debemos resaltar que la condición de empresario o profesional no exige la existencia de un sujeto con capacidad jurídica propia, ya que, como reconoce el artículo 19.2 de la Ley 20/1991, basta la existencia de una unidad económica o un patrimonio separado susceptible de imposición, para que la entidad tenga la consideración de sujeto pasivo del Impuesto. Por ello la Ley reputa empresario o profesional no solo a las personas sino también a las entidades que ejercen habitualmente actividades empresariales o profesionales, las cuales se definen, según la norma contenida en el artículo 5.1 de la Ley 20/1991, como aquellas que implican 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 de bienes y servicios.

En el supuesto que se nos consulta, la entidad local hace hincapié en el carácter instrumental de la sociedad mercantil pública, y con toda razón precisa que el servicio público es titularidad del ente público territorial, el cual gestiona de forma directa a través de una sociedad mercantil de capital público, capital que ha suscrito íntegramente la propia entidad.

Pues bien, fijándonos en la forma de gestión de los servicios públicos locales, ha de señalarse que el artículo 85.2 de la Ley 7/1985, de 2 de abril, Reguladora de las Bases de Régimen Local (en adelante, Ley 7/1985), regula de un modo bastante preciso las distintas formas de gestión de los servicios públicos, al establecer que los servicios públicos locales pueden gestionarse de forma directa o indirecta. Por su parte, la letra A del número 2 del artículo 85 de la Ley 7/1985 puntualiza que la gestión directa adoptará alguna de las siguientes formas: a) gestión por la propia entidad local; b) organismo autónomo local, c) entidad pública empresarial local, y d) sociedad mercantil local, cuyo capital social pertenezca íntegramente a la entidad local o a un ente público de la misma.

Es obvio que, según el artículo 85 de la Ley 7/1985, la gestión directa de un servicio público local no significa que la gestión la realice directamente el ente local con sus medios materiales y humanos, sino que el ente local mantenga íntegramente el poder de decisión sobre esa gestión, lo cual, a juicio de la doctrina, se manifiesta en las empresas municipales o insulares por el hecho de resolver la entidad local por sí misma, en funciones de Junta General, las cuestiones esenciales de su gestión, y porque puede nombrar libremente a los miembros del Consejo de Administración, que es lo que le asegura la posibilidad de imponer una orientación determinada. A pesar de ello, conviene insistir que la relación entre la entidad local y la sociedad mercantil no es de tipo orgánico, sino que se explica como cualquier relación entre un propietario y la cosa que le pertenece. Estas sociedades no son el (…), «sino que son poseídas por él».

Por eso, estos servicios deportivos – con ello contestamos a las dos primeras cuestiones planteadas en esta consulta- no los realiza nunca la entidad local, sino obviamente la sociedad mercantil pública, la cual, a efectos del IGIC, tiene la consideración de empresario o profesional, dado que la sociedad mercantil lleva a cabo una ordenación por cuenta propia de los medios de producción materiales y humanos con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.

De lo dicho se sigue que la no sujeción del artículo 9.9º de la Ley 20/1991 no puede aplicarse en este supuesto, ya que este artículo excluye expresamente de la no sujeción a las operaciones efectuadas por las sociedades mercantiles. A juicio de este Centro Directivo, tampoco puede aplicarse en este caso la exención subjetiva del artículo 10.1.31º de la Ley 20/1991, puesto que la exención únicamente se refiere a las entregas de bienes o prestaciones de servicios efectuadas por el Estado, la Comunidad Autónoma de Canarias y las entidades locales canarias, nunca a las que realicen las personificaciones instrumentales de estos entes públicos (ya sean estas personificaciones instrumentales de naturaleza corporativa o fundacional, como ocurre con las sociedades públicas), por lo que es claro que los servicios deportivos prestados por la empresa pública del (…) quedan fuera del ámbito de la exención.

TERCERO.- Una tercera cuestión que se plantea en esta consulta es si podría aplicarse en este caso la exención del artículo 10.1.13º de la Ley 20/1991, según el cual:

"1. *Están exentas de este Impuesto:*
(…)
13) Los servicios prestados a personas físicas que practiquen el deporte o la educación física, cualquiera que sea la persona o entidad a cuyo cargo se realice la prestación, siempre que tales servicios estén relacionados con dichas prácticas y sean prestados por las siguientes personas o entidades:
a) Entidades de derecho público.
b) Federaciones deportivas.
c) Comité Olímpico Español.
d) Comité Paralímpico Español.
e) Entidades o establecimientos deportivos privados de carácter social.
La exención no se extiende a los espectáculos deportivos."

Ninguna duda existe en cuanto a la aplicación de la exención a las entidades de derecho público, a las federaciones deportivas, al Comité Olímpico Español y al Comité Paralímpico Español. Donde se plantea la cuestión es respecto a las entidades o establecimientos deportivos de carácter social - se

sobreentiende que de carácter privado – que reúnan los requisitos del artículo 10.2 de Ley 20/1991 y, en concreto, por lo que aquí interesa, lo que tenemos que examinar es si una sociedad mercantil pública puede tener la consideración de entidad o establecimiento deportivo privado de carácter social por reunir los requisitos y condiciones establecidos en el artículo 10.2 de la Ley 20/1991.

Según el artículo 10.2 de la Ley 20/1991, se consideran entidades o establecimientos de carácter social aquéllos en los que concurran los siguientes requisitos:

> *"1º.- Carecer de finalidad lucrativa y dedicar, en su caso, los beneficios eventualmente obtenidos al desarrollo de actividades exentas de idéntica naturaleza.*
> *2º.- Los cargos de patronos o representantes legales deberán ser gratuitos y carecer de interés en los resultados económicos de la explotación por sí mismos o a través de persona interpuesta.*
> *3º.- Los socios, comuneros o partícipes de las entidades o establecimientos, y sus cónyuges o parientes consanguíneos, hasta el segundo grado inclusive no podrán ser destinatarios principales de las operaciones exentas ni gozar de condiciones especiales en la prestación de los servicios.*
> *Lo dispuesto en el párrafo anterior no se aplicará cuando se trate de las prestaciones de servicios a que se refiere el número 1, apartados 8) y 13) del presente artículo."*

En desarrollo de este precepto, el artículo 12 del Real Decreto 253/1994, de 29 de diciembre, por el que se dictan normas de desarrollo relativas al Impuesto General Indirecto Canario, dispone:

> *"1. (…) se considerarán entidades o establecimientos de carácter social aquéllos en los que concurran los siguientes requisitos:*
> *1º. Carecer de finalidad lucrativa y dedicar, en su caso, los beneficios eventualmente obtenidos al desarrollo de actividades exentas de idéntica naturaleza.*
> *Se entenderán destinados al desarrollo de las actividades exentas los beneficios utilizados en inversiones o consumos efectuados para el desarrollo de las mismas.*
> *2º. Los cargos de patronos o representantes legales deberán ser gratuitos y carecer de interés en los resultados económicos de la explotación por sí mismos o a través de persona interpuesta.*
> *3º. Los socios, comuneros o partícipes de las entidades o establecimientos, y sus cónyuges o parientes consanguíneos, hasta el segundo grado inclusive, no podrán ser destinatarios principales de las operaciones exentas ni gozar de condiciones especiales en la prestación de los servicios.*
> *Lo dispuesto en el párrafo anterior no se aplicará cuando se trate de las prestaciones de servicios a que se refiere el número 1, apartados 8º y 13º del artículo precedente.*
> *2. Las entidades o establecimientos de carácter social deberán solicitar el reconocimiento de su condición de la Consejería de Economía y Hacienda del Gobierno de Canarias.*
> *La eficacia de dicho reconocimiento quedará además condicionada a la concurrencia de los requisitos que, según lo dispuesto en este Reglamento, fundamentan la exención."*

Ante todo, ha de destacarse que esta Dirección General de Tributos ha venido manteniendo en los últimos años la doctrina que una sociedad mercantil (incluidas las que su objeto social, o parte de él, fuera el desarrollo de actividades deportivas) no puede tener, por definición, la consideración de entidad o establecimiento de carácter social, ya que el fin último de toda sociedad mercantil es la obtención de un lucro o ganancia, lo cual –por su propia naturaleza- es incompatible con un establecimiento de este tipo. Así lo afirma, por ejemplo, la consulta 1206, de 4 de julio de 2008:

"El ánimo de obtener unas ganancias para partirlas entre los socios constituye la causa lógica de participación de éstos últimos en todo tipo de sociedades y es un elemento esencial para diferenciar las sociedades de las asociaciones. De este modo, resulta esclarecedor el primer párrafo del apartado II de la Exposición de Motivos de la Ley Orgánica 1/2002, de 22 de marzo, reguladora del Derecho de Asociación, que expresa:

"La presente Ley Orgánica, siguiendo nuestra tradición jurídica, limita su ámbito a las asociaciones sin fin de lucro, lo que permite dejar fuera del ámbito de aplicación de la misma a las sociedades civiles, mercantiles, industriales y laborales, a las cooperativas y mutualidades, y a las comunidades de bienes o de propietarios, cuyas finalidades y naturaleza no responden a la esencia comúnmente aceptada de las asociaciones, sin perjuicio de reconocer que el artículo 22 de la Constitución puede proyectar, tangencialmente, su ámbito protector cuando en este tipo de entidades se contemplen derechos que no tengan carácter patrimonial."

La participación en las ganancias de la sociedad es la causa del contrato de sociedad, y así se deriva de la regulación general del contrato de sociedad contenido en los artículos 1665 del Código Civil y 116 del Código de Comercio, que expresan, respectivamente, lo siguiente.

- *"La sociedad es un contrato por el cual dos o más personas se obligan a poner en común dinero, bienes o industria, con ánimo de partir entre sí las ganancias." (el subrayado es nuestro)*

- *"El contrato de Compañía, por el cual dos o más personas se obligan a poner en fondo común bienes, industria o alguna de estas cosas, para obtener lucro, será mercantil, cualquiera que fuese su clase, siempre que se haya constituido con arreglo a las disposiciones de este Código.*

Una vez constituida la Compañía mercantil, tendrá personalidad jurídica en todos sus actos y contratos." (el subrayado es nuestro)

En igual sentido se pronuncia la resolución de la Dirección General de los Registros y del Notariado de 2 de febrero de 1966 cuando afirma taxativamente que "al ser fin último de la Sociedad la obtención de un lucro o ganancia."

La idea general de que el lucro es la causa del contrato de sociedad, se desprende igualmente cuando se acude a la regulación especial de las sociedades mercantiles, de este modo, el artículo 85 de la Ley 2/1995, de 23 de marzo, de sociedades de responsabilidad limitada, señala que salvo disposición contraria de los estatutos, la distribución de los dividendos a los socios se realizará en proporción a su participación en el capital social. No tendría ningún sentido este precepto, si este tipo de sociedad no tuviera como fin último la obtención de beneficio para su reparto entre sus socios.

De igual manera, debe destacarse el contenido del artículo 3 de la citada Ley 2/1995, que expresamente señala que la sociedad de responsabilidad limitada, cualquiera que sea su objeto, tendrá carácter mercantil; es decir, existe plena libertad de determinación del objeto social de la sociedad de responsabilidad limitada, aunque se trate de actividades que por lo general son más propias de asociaciones sin ánimo de lucro (a las entidades o establecimientos privados de carácter social contempladas en la regulación del IGIC) que de sociedades mercantiles, pero ello no evita el carácter mercantil en todo caso de dicha sociedad y, por ende, su consideración de empresario en el ámbito del derecho mercantil. En el campo del IGIC, el carácter de empresario de una sociedad mercantil no tiene, también, ningún tipo de duda, conforme a lo establecido en el artículo 5.2.2º, incluso aunque todas sus operaciones sean a título gratuito.

En apoyo a este criterio general del carácter lucrativo de toda sociedad mercantil, debe citarse la sentencia del Tribunal Supremo de 26 de mayo de 2005, que sienta el criterio de que la negativa sistemática al reparto de beneficio iría en contra de la finalidad perseguida por los socios al constituirse la sociedad.

No supone un menoscabo de lo expresado anteriormente, la regulación especial del régimen de las empresas de inserción, como así está calificada la entidad mercantil consultante.

En efecto, el primer párrafo del artículo 4 de la Ley 44/2007, de 13 de diciembre, para la regulación del régimen de las empresas de inserción, define a éstas en los siguientes términos:

"(…) aquella sociedad mercantil o sociedad cooperativa legalmente constituida que, debidamente calificada por los organismos autonómicos competentes en la materia, realice cualquier actividad económica de producción de bienes y servicios, cuyo objeto social tenga como fin la integración y formación sociolaboral de personas en situación de exclusión social como tránsito al empleo ordinario."

Igualmente, el artículo 5.e) de la mencionada Ley 44/2007, señala como uno de los requisitos de las empresas de inserción la de aplicar, al menos, el ochenta por ciento de los resultados o excedentes disponibles obtenidos en cada ejercicio a la mejora o ampliación de sus estructuras productivas y de inserción. Fijémonos que de establecer la regulación legal la obligación de inversión de la totalidad de las ganancias obtenidas, se estaría ante una situación totalmente anómala siendo contrario al principio general del derecho al reparto de beneficio establecido en los artículos 1665 del Código Civil y 116 del Código de Comercio, lo que supondría para esta Dirección General de Tributos cambiar de opinión sobre el carácter lucrativo, no respecto a la totalidad de las sociedades mercantiles, sino respecto a las sociedades mercantiles de inserción. No obstante, la regulación contenida en el citado artículo 5.e) permite el reparto del 20 por 100 de las ganancias obtenidas, salvo los importes correspondientes a las reservas legales.

El que la sociedad mercantil de inserción no obtenga ganancias o que decida la Junta General de forma continuada la aplicación de la totalidad de sus ganancias a la mejora o ampliación de sus estructuras productivas y de inserción, no implica automáticamente que estemos ante una entidad sin ánimo de lucro, en primer lugar, porque su regulación específica recoge expresamente una expectativa de reparto de dividendo cuando no existe la obligación de afectar a la citada mejora o ampliación la totalidad de las ganancias y, en segundo lugar, porque no se puede privar sistemáticamente del derecho a la percepción de dividendos a los socios, conforme a la doctrina sentada por la citada sentencia del Tribunal Supremo de 26 de mayo de 2005.

En definitiva, no cabe que una entidad mercantil pueda disponer, a efectos del IGIC, de la consideración de entidad o establecimiento de carácter social, por lo que la prestación de servicios de asistencia y servicios a disminuidos no residentes (ayuda domiciliaria) y servicios de comidas en asociación (comedor social para mayores) que la entidad mercantil consultante presta al ente público territorial se encuentra sujeto y no exento al IGIC al tipo general del 5 por 100, y dada la vinculación entre las partes la base imponible será el valor normal de mercado en los términos establecidos en el artículo 23.3 de la Ley 20/1991."

El Tribunal Supremo, por el contrario, en sentencia de 17 de octubre de 2008 (recurso de casación número 10259/2004 interpuesto por la Comunidad Autónoma de Canarias contra sentencia de 28 de mayo de 2004 dictada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Canarias, con sede en Las Palmas de Gran Canaria, que reconoce, a efectos del IGIC, la condición de establecimiento privado de carácter social a una sociedad anónima que realiza actividades previstas en el

artículo 10.1.8º de la Ley 20/1991 y en sus estatutos sociales se consigna como límite del lucro a obtener la cantidad de una peseta y los gestores de la sociedad mercantil no perciben remuneración alguna por su actuación.), ha establecido la siguiente doctrina:

> "*Así pues, en consecuencia, se advierte que el único elemento objetivo sobre el que se ha fundado la denegación de la exención solicitada ha sido la forma jurídica elegida por la entidad peticionaria y que la ganancia anual esté limitada (a 1 peseta) pero no excluida, y así se dice"que la actora podía haber optado por cualquiera de las formas jurídicas de interés público y sin fines lucrativos reconocidos por la Ley (fundaciones, asociaciones declaradas de utilidad pública, organizaciones no gubernamentales de desarrollo, etc. y, a pesar de ello vino a optar por una forma jurídica que ni tiene como fin último el interés general, ni tampoco le impide la obtención de lucro"*.
>
> *Sin embargo, tales argumentos son insuficientes para denegar la exención solicitada, ya que si la Ley hubiera querido imponer o proscribir alguna forma jurídica para las entidades eventualmente beneficiarias de tal exención, lo hubiera manifestado expresamente y no lo ha hecho. Se entiende que la opción de una forma jurídica u otra es un elemento válido de elección operativa, en la medida en que la Ley confiere a las distintas entidades diferentes facultades operativas, distintos órganos de gestión y decisión y diferente responsabilidad jurídica para sus titulares. Sin embargo, ello no puede erigirse como elemento constitutivo para el disfrute de las exenciones fiscales en las actividades que desarrolla, ya que la Ley no lo regula así, y ante el silencio de la misma no pueden hacerse interpretaciones restrictivas que no están contenidas ni en su letra ni en su espíritu.*
>
> *Por otra parte, que la ganancia anual quede limitada a una peseta sólo puede interpretarse en el sentido que sienta la sentencia recurrida, sin que ello implique desconocer la prohibición de la analogía*."

Así las cosas, a la luz de esta Sentencia, es claro que una sociedad mercantil puede perfectamente tener la consideración, a efectos del IGIC, de entidad o establecimiento deportivo privado de carácter social, siempre y cuando reúna las condiciones y requisitos establecidos por los artículos 10.2 de la Ley 20/1991 y 12 del Real Decreto 253/1994, de 29 de diciembre, y así lo reconozca expresamente la Administración Tributaria Canaria a través de un acto administrativo.

No vamos en esta contestación a examinar todos y cada uno de estos requisitos. Nos conformamos con destacar que, entre estos requisitos, la Ley 20/1991 establece que la entidad no debe tener finalidad lucrativa, que los beneficios obtenidos han de aplicarlos al desarrollo de las actividades exentas y que los cargos de patronos o representantes legales deben ser gratuitos y carecer de interés en los resultados económicos de la explotación por sí mismos o a través de persona interpuesta. Esto exige en el caso que nos ocupa que para que la sociedad pública local tenga la consideración de entidad o establecimiento de carácter social, sus Estatutos Sociales tienen que recoger que la sociedad no reparte beneficios, que los beneficios que obtenga los va a destinar al desarrollo de las actividades exentas, y que el órgano de representación de la sociedad no va cobrar por sus servicios, además de que carece de interés en los resultados económicos de la explotación por sí mismos o a través de persona interpuesta.

CUARTO.- La última cuestión que nos queda por examinar es la relativa al tipo de gravamen aplicable a las prestaciones de servicios deportivos.

El problema jurídico que suscita este asunto, ha de resolverse acudiendo, en primer lugar, al número 2.2º del Anexo I de la Ley 20/1991, que establece la aplicación del tipo de gravamen reducido del 2 por 100 a:

"Los servicios prestados a personas físicas que practiquen el deporte o la educación física, cualquiera que sea la persona o entidad a cuyo cargo se realice la prestación, siempre que tales servicios estén directamente relacionados con dichas prácticas y no resulte aplicable a los mismos la exención a que se refiere el artículo 10, número 1, apartado 13º de esta Ley."

Se exige, por tanto, para aplicar este tipo impositivo reducido del 2 por 100, que se den tres requisitos:

1º) Que los destinatarios finales de los servicios deportivos sean personas físicas que practiquen el deporte o la educación física, cualquiera que sea la persona a cuyo cargo se realice la prestación.

Es decir, que con independencia de que la contraprestación por el servicio prestado se satisfaga por dicha persona física o por un tercero -sea éste persona física o jurídica-, lo determinante para aplicar el tipo reducido del 2 por 100 es que el servicio se preste a personas físicas.

2º) Que la prestación de servicio se encuentre directamente relacionado con la práctica del deporte o la educación física.

No es aplicable el tipo reducido, por tanto, a los servicios que no estén directamente relacionados con esas actividades o que sólo de una manera indirecta o mediata contribuyan a su práctica.

3º) Que al servicio de práctica del deporte no le resulte de aplicación la exención del IGIC prevista en el artículo 10.1.13º de la Ley 20/1991.

Si no se cumplen estos tres requisitos, no es aplicable este tipo reducido del 2 por 100, y la prestación del servicio deportivo queda, por consiguiente, sujeta al tipo general del 5 por 100 establecido en la Disposición Adicional Octava.3 de la Ley 20/1991. En todo caso, los espectáculos deportivos tributan en el IGIC al tipo general del 5 por 100.

QUINTO.- De todo lo expuesto, es criterio vinculante de la Dirección General de Tributos que:

Primero.- En el caso de gestión directa de los servicios deportivos por medio de una sociedad mercantil pública, el servicio no lo realiza nunca la entidad local, sino la sociedad mercantil pública, la cual, a efectos del IGIC, tiene la consideración de empresario o profesional, dado que la sociedad lleva a cabo una ordenación por cuenta propia de medios de producción materiales y humanos con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios. De ahí que no pueda aplicarse a este supuesto la no sujeción del artículo 9.9º de la Ley 20/1991, ya que este artículo excluye expresamente de la no sujeción a las operaciones efectuadas por las sociedades mercantiles. Además, tampoco es de aplicación en este caso la exención subjetiva del artículo 10.1.31º de la misma Ley 20/1991, puesto que la exención únicamente se refiere a las entregas de bienes o prestaciones de servicios efectuadas por el Estado, la Comunidad Autónoma de Canarias y las entidades locales canarias, nunca a las que realicen las personificaciones instrumentales de estos entes públicos, como son las sociedades mercantiles públicas.

Segundo.- La Administración Tributaria Canaria puede, a efectos del IGIC, reconocer que una sociedad mercantil tiene la consideración de entidad o establecimiento deportivo privado de carácter social, siempre y cuando la sociedad recoja expresamente en sus Estatutos Sociales que no reparte beneficios entre los socios, que todos los beneficios obtenidos los va a destinar al desarrollo de las

actividades exentas y que el órgano de representación de la sociedad no cobre por sus servicios y que carezca de interés en los resultados económicos de la explotación por sí mismos o a través de persona interpuesta.

Tercero.- El tipo de gravamen reducido del 2 por 100 únicamente es aplicable a aquellas prestaciones de servicio que se encuentren directamente relacionadas con la práctica del deporte o la educación física a personas físicas, cualquiera que sea la entidad o la persona a cuyo cargo se realicen. Si estas prestaciones no se encuentran directamente relacionadas con las actividades deportivas o bien contribuye de una manera indirecta o mediata a su práctica, el tipo aplicable es el general del Impuesto del 5 por 100. En todo caso, los espectáculos deportivos tributan a este tipo general del 5 por 100.

Todo lo cual se le comunica de acuerdo con la Disposición Adicional Décima, número tres, de la Ley 20/1991, y con el alcance establecido en el articulo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y se le advierte que la presente consulta no tendrá efectos vinculantes respecto al objeto o tramitación de un procedimiento, recurso o reclamación iniciado con anterioridad a su presentación.

Santa Cruz de Tenerife, a 26 de mayo de 2009

EL DIRECTOR GENERAL DE TRIBUTOS

Francisco Clavijo Hernández