Administración Tributaria Canaria
Gobierno de Canarias

PERSONA O ENTIDAD CONSULTANTE:	DOMICILIO:
CONCEPTO IMPOSITIVO: Impuesto General Indirecto Canario	**NORMATIVA APLICABLE:** Art. 4.1 Ley 20/1991 Art. 5.2.2º y 5.6.a) Ley 20/1991 Art. 6.2.4º Ley 20/1991 Art. 7.2.6º Ley 20/1991 Art. 9.8º Ley 20/1991 Art. 22.1 Ley 20/1991 Art. 23.3 Ley 20/1991 Anexo I.1.1º Ley 20/1991 Anexo II.1.11º Ley 20/1991 Anexo II.2.3º Ley 20/1991 Anexo VI.1 Ley 20/1991 Art. 3.1 Real Decreto 2538/1994 Art. 48 Real Decreto 2538/1994

CUESTIÓN PLANTEADA: La entidad mercantil consultante, de capital íntegramente público, está calificada como Empresa de Inserción Laboral e inscrita en el Registro de Empresas de Inserción Laboral del Servicio Canario de Empleo, y tiene en su objeto social, entre otras, la inserción sociolaboral de personas que presenten especiales dificultades de acceso al mercado laboral. Este proceso de inserción se realiza a través de la gestión, administración y explotación de determinados servicios públicos que le son transferidos por el Ayuntamiento titular de la totalidad del capital social de la entidad mercantil consultante.

Los servicios transferidos en el año 2007 por el Ayuntamiento son los siguientes: ayuda domiciliaria, conserjería en edificios públicos, limpieza interior de inmuebles municipales y equipamiento urbano y el Centro Alfarero del Ayuntamiento, estando previsto transferir a lo largo del año 2008 la piscina municipal y el comedor social para mayores.

Conforme a todo ello la entidad mercantil consultante se ha dado de alta en los siguientes epígrafes del Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE):

952.1: Asistencia y servicios a disminuidos no residentes (ayuda domiciliaria).

922.1: Servicios de limpieza (en edificios públicos y equipamiento comunitario).

247.4: Fabricación objetos de barro y cerámica. (Centro Alfarero).

674.5: Servicios de comidas en asociación (Comedor social para mayores)

Los ingresos derivados de las prestaciones de los servicios indicados proceden de:

Ventas de objetos de alfarería.

Subvenciones del Gobierno de Canarias y subvenciones del Cabildo.

Subvenciones, convenios y patrocinio de empresas privadas.

Las subvenciones, convenios y patrocinios tienen como finalidad cubrir el déficit de

explotación de la sociedad.

Se consulta la tributación en el IGIC de las operaciones que efectúa la sociedad.

CONTESTACIÓN VINCULANTE: Primero.- Se encuentra, en todo caso, sujeta al IGIC las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el ámbito de aplicación de dicho tributo, que una sociedad mercantil realice a favor de un Ayuntamiento, socio único, con independencia del carácter oneroso o gratuito de tales entregas o prestaciones.

Segundo.- Tiene carácter oneroso aquellas prestaciones de servicios que la sociedad mercantil consultante realiza en favor del Ayuntamiento, socio único, cuando el Ayuntamiento pacta la no obligación de abonar a la sociedad cantidad alguna y el déficit de explotación es cubierto por subvenciones concedidas por otros entes públicos territoriales. En este caso, se entiende que parte de la subvención concedida tiene la naturaleza de contraprestación, procedente de terceros, de tales prestaciones de servicios. En todo caso, la base imponible será el valor de mercado de las prestaciones de servicios en los términos expresados en el artículo 23.3.a) de la Ley 20/1991.

Tercero.- Una sociedad mercantil no puede disponer, a efectos del IGIC, de la consideración de entidad o establecimiento de carácter social, aunque no pueda repartir dividendos entre sus accionistas o socios por tener sistemáticamente resultados negativos o decida no repartir sus ganancias. Por tanto, las prestaciones de servicios de asistencia y servicios a disminuidos no residentes (ayuda domiciliaria) y de comedor social para mayores, realizadas por la entidad mercantil consultante a favor de un Ayuntamiento, se encuentra sujeta y no exenta al IGIC al tipo general del 5 por 100.

Cuarto.- La calificación de un empresario o profesional como Empresa de Inserción Laboral, e inscrita en el Registro de Empresas de Inserción Laboral del Servicio Canario de Empleo, no tiene ningún tipo de incidencia en la tributación del IGIC.

Quinto.- La entrega de los productos de barro (alfarería) tributa al tipo reducido del 2 por 100.

La entrega de cerámica con finalidad artística o de adorno, tributará al tipo impositivo reducido del 2 por 100, si la contraprestación por unidad es inferior a 60,10 €, y al tipo incrementado del 13 por 100 si la contraprestación por unidad es igual o superior a 60,10 €.

La prestación de servicio de ejecución de obra de elaboración de productos de barro (alfarería), tributa al tipo general del 5 por 100.

La prestación de servicio de ejecución de obra de elaboración de cerámica con finalidad artística o de adorno, tributará al tipo impositivo general del 5 por 100, si la contraprestación por unidad es inferior a 60,10 €, y al tipo incrementado del 13 por 100 si la contraprestación por unidad es igual o superior a 60,10 €.13 por 100.

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.- La entidad mercantil consultante, de capital íntegramente público, está calificada como Empresa de Inserción Laboral e inscrita en el Registro de Empresas de Inserción Laboral del Servicio Canario de Empleo, y tiene en su objeto social, entre otras, la inserción sociolaboral de personas que presenten especiales dificultades de acceso al mercado laboral. Este proceso de inserción se realiza a través de la gestión, administración y explotación de determinados servicios públicos que le son transferidos por el Ayuntamiento titular de la totalidad del capital social de la entidad mercantil consultante.

Los servicios transferidos en el año 2007 por el Ayuntamiento son los siguientes: ayuda domiciliaria, conserjería en edificios públicos, limpieza interior de inmuebles municipales y equipamiento urbano y el Centro Alfarero del Ayuntamiento, estando previsto transferir a lo largo del año 2008 la piscina municipal y el comedor social para mayores.

Conforme a todo ello la entidad mercantil consultante se ha dado de alta en los siguientes epígrafes del Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE):

952.1: Asistencia y servicios a disminuidos no residentes (ayuda domiciliaria).

922.1: Servicios de limpieza (en edificios públicos y equipamiento comunitario).

247.4: Fabricación objetos de barro y cerámica. (Centro Alfarero).

674.5: Servicios de comidas en asociación (Comedor social para mayores)

Los ingresos derivados de las prestaciones de los servicios indicados proceden de:

Ventas de objetos de alfarería.

Subvenciones del Gobierno de Canarias y subvenciones del Cabildo.

Subvenciones, convenios y patrocinio de empresas privadas.

Las subvenciones, convenios y patrocinios tienen como finalidad cubrir el déficit de explotación de la sociedad.

Se consulta la tributación en el IGIC de las operaciones que efectúa la sociedad.

SEGUNDO.- Antes de entrar en el análisis de la tributación concreta en el IGIC de las distintas operaciones que realiza la entidad mercantil pública consultante, habría que analizar si son a título gratuito u oneroso las prestaciones de servicios de asistencia y servicios a disminuidos no residentes (ayuda domiciliaria), de limpieza en edificios públicos y equipamiento comunitario del Ayuntamiento y comedor social para mayores, que la entidad mercantil pública consultante presta a su accionista único, ente territorial local.

Ciertamente para el ente territorial local, accionista único, tales prestaciones son gratuitas puesto que no existe ninguna obligación de trasvase de fondos de su Tesorería hacia la entidad mercantil consultante, tal y como se desprende de la información de las fuentes de financiación facilitada por esta entidad mercantil en su escrito de consulta. Sin embargo, el que el destinatario real de los servicios, ente territorial local, no abone ningún importe no implica automáticamente que estemos ante una operación a título gratuito.

En efecto, el artículo 22 de la Ley 20/1991, regulador de la regla general de la base imponible en las entregas de bienes y en las prestaciones de servicios, en su número 1 dispone:

"1. *La base del impuesto está constituida por el importe total de la contraprestación de las operaciones sujetas al mismo*."

El desarrollo reglamentario de este número 1 del artículo 22 de la Ley 20/1991, se encuentra en el número 1 del artículo 48 del Real Decreto 2538/1994, de 29 de diciembre, por el que se dictan normas de desarrollo relativas al Impuesto General Indirecto Canario (en adelante, Real Decreto 2538/1994), y presentar el tenor siguiente:

"1. La base del impuesto está constituida por el importe total de la contraprestación de las operaciones sujetas al mismo procedente del destinatario o de terceras personas." (el subrayado es nuestro)

La contraprestación, como base imponible en las operaciones interiores sujetas y no exentas al IGIC, es el valor monetario que el sujeto pasivo atribuye al bien que entrega o al servicio que presta, con independencia de que dicho valor se perciba o sea percibido del destinatario real del bien o servicio o de un tercero.

La clave estará en determinar si parte de las subvenciones que el Gobierno de Canarias y el Cabildo Insular conceden y abonan a la entidad mercantil pública consultante, con la finalidad de cubrir el déficit de explotación de la sociedad, tienen o no la naturaleza de contraprestación.

El único ingreso "empresarial" que la entidad mercantil consultante percibe, deriva de su actividad de alfarería, sin embargo y además de las entregas de sus productos alfareros manufacturados por la propia entidad consultante, presta al ente territorial local, accionista único, el conjunto de servicios que hemos citado anteriormente. Lógicamente, si tales prestaciones de servicios supusieran la obligación de abonar por parte del mencionado ente territorial la contraprestación correspondiente, el déficit de explotación de la entidad mercantil consultante hubiera sido menor, por lo que el importe de las subvenciones que conceden el Gobierno de Canarias y el Cabildo Insular sería también inferior. Es decir, que en realidad parte de la subvención está cubriendo la falta de exigencia de la entidad mercantil consultante al ente territorial local, destinatario de los servicios, de la contraprestación correspondiente.

En definitiva, a juicio de esta Dirección General de Tributos estamos ante operaciones a título oneroso, donde la contraprestación no es exigible al destinatario real de los servicios sino a terceros, en este caso al Gobierno de Canarias y el Cabildo Insular, y ello no implica alteración de la relación jurídico-tributaria que surge de la operación sujeta al IGIC, por lo que

de estar no exenta a dicho tributo, el sujeto pasivo es la entidad consultante con obligación de emitir factura repercutiendo el IGIC correspondiente sobre el destinatario real de las prestaciones de servicios, el ente territorial local que constituye su accionista único, y estando éste obligado a soportarlo si se ajusta a Derecho.

No obstante, si la conclusión fuera que estamos ante operaciones gratuitas, llegaríamos al mismo resultado.

En efecto, el artículo 4.1 de la Ley 20/1991 señala que:

"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."

El artículo 3.1 del Real Decreto 2538/1994 expresa que:

"*Están sujetas al Impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas por empresarios o profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, incluso si se efectúan en favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que las realicen*."

El artículo 9.8º de la Ley 20/1991 dispone lo siguiente:

"*No están sujetas al Impuesto: (...)*

8º.- Las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas sin contraprestación, salvo en los supuestos de vinculación a que se refiere el artículo 23, número 3, de la presente Ley."

Del análisis conjunto de estos preceptos se desprende que el IGIC grava en todo caso las operaciones empresariales o profesionales onerosas y nunca las gratuitas, salvo que exista vinculación entre las partes.

El artículo 23.3 de la Ley 20/1991, que se menciona en el citado artículo 9.8º, presenta el siguiente contenido:

"*Cuando exista vinculación entre las partes que intervengan en una operación sujeta al Impuesto y no exenta, o no sujeta prevista en el artículo 9.8.º de esta Ley, su base imponible será su valor normal de mercado.*

La vinculación podrá probarse por cualquiera de los medios admitidos en derecho. Se considerará que existe vinculación en los siguientes supuestos:

a) En el caso de que una de las partes intervinientes sea un sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades o un contribuyente del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o del

Impuesto sobre la Renta de No Residentes, cuando así se deduzca de las normas reguladoras de dichos impuestos que sean de aplicación.

b) En las operaciones realizadas entre los sujetos pasivos y las personas ligadas a ellos por relaciones de carácter laboral o administrativo.

c) En las operaciones realizadas entre el sujeto pasivo y su cónyuge o sus parientes consanguíneos hasta el tercer grado inclusive.

d) En las operaciones realizadas entre una entidad sin fines lucrativos a las que se refiere el artículo 2 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, sobre Régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo y sus fundadores, asociados, patronos, representantes estatutarios, miembros de los órganos de gobierno, los cónyuges o parientes hasta el tercer grado inclusive de cualquiera de ellos.

e) En las operaciones realizadas entre una entidad que sea empresario o profesional y cualquiera de sus socios, asociados, miembros o partícipes.

Esta regla de valoración únicamente será aplicable cuando se cumplan los siguientes requisitos:

a) Que el destinatario de la operación no tenga derecho a deducir totalmente el impuesto correspondiente a la misma y la contraprestación pactada sea inferior a la que correspondería en condiciones de libre competencia. (...)

A los efectos de esta Ley, se entenderá por valor normal de mercado aquél que, para adquirir los bienes o servicios en cuestión en ese mismo momento, un destinatario, en la misma fase de comercialización en la que se efectúe la entrega de bienes o prestación de servicios, debería pagar en el territorio de aplicación del Impuesto en condiciones de libre competencia a un proveedor independiente."

El artículo 16.3.a) del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, señala que:

"*Se considerarán personas o entidades vinculadas las siguientes:*
a) Una entidad y sus socios y partícipes. (...)"

Los entes territoriales no tienen derecho a la deducción porque de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 9.9º y 10.1.31º, ambos de la Ley 20/1991, las entregas de bienes y prestaciones de servicios que efectúen o están no sujetas (cuando se realicen sin contraprestación o mediante prestación patrimonial de carácter público) o exentas (cuando tengan carácter oneroso), y tal no sujeción o exención tienen carácter limitado, por lo que no tienen derecho a la deducción del IGIC soportado en las adquisiciones o importaciones de bienes o servicios que se utilicen en la realización de las citadas entregas no sujetas o exentas, conforme a lo previsto en los artículos 28.1 y 29.4 de la Ley 20/1991.

Por tanto, de calificarse de gratuitas las operaciones de prestaciones de servicios que la entidad mercantil consultante presta al ente territorial local, dichas operaciones, dadas su vinculación, estarán sujetas al IGIC.

TERCERO.- Estudiado el carácter oneroso o gratuito de las operaciones de prestaciones de servicios que la entidad mercantil consultante presta al ente territorial local, debemos analizar, una por una, la tributación de cada una de las operaciones que efectúa la entidad consultante.

Este análisis debe partir de dos hechos:

- Las operaciones que realice la sociedad mercantil consultante en el ámbito territorial de Canarias se encuentran en todo caso sujetas al IGIC, conforme a lo expresado en los artículos 4.1, 5.2.2º y 5.6.a) de la Ley 20/1991.

- La calificación de la entidad consultante como Empresa de Inserción Laboral e inscrita en el Registro de Empresas de Inserción Laboral del Servicio Canario de Empleo, no tiene ningún tipo de incidencia en la tributación del IGIC.

- Fabricación objetos de barro y cerámica.

El Anexo I de la Ley 20/1991, regulador del tipo impositivo reducido del 2 por 100, señala en su número 1.1º lo siguiente:

"*El tipo impositivo reducido del 2 por 100 del Impuesto General Indirecto Canario, se aplicará a las operaciones siguientes:*

1. Entregas o importaciones de los bienes que se indican a continuación:

1º. Los productos derivados de las industrias y actividades siguientes: (...)

- Industrias de productos minerales no metálicos, sin perjuicio de lo dispuesto en el número 1 del Anexo VI de la presente Ley."

El número 1 del Anexo VI de la Ley 20/1991 señala:

"*Se aplicarán los siguientes tipos impositivos del Impuesto General Indirecto Canario cuando las operaciones a las que se refieren los distintos apartados estén sujetas y no exentas del Arbitrio sobre Importaciones y Entregas de Mercancías:*

1. Tipo cero del Impuesto General Indirecto Canario en la importación y entrega de los bienes muebles corporales incluidos en las partidas arancelarias 1604, 4418, 6802, 7308, 9401 y 9403, cuando, en los dos últimos casos, los muebles sean de madera o de plástico."

Los productos de barro (alfarería) o loza no se clasifican arancelariamente en ninguna de las partidas arancelarias que se citan en el Anexo VI.1.

Por otra parte, el Anexo II de la Ley 20/1991, dispone:

"*El tipo impositivo incrementado del 13 por 100 del Impuesto General Indirecto Canario se aplicará a las siguientes operaciones:*

1. Entregas o importaciones de los bienes que se indican a continuación: (...)

11º. Toda clase de artículos de vidrio, cristal, loza, cerámica y porcelana que tengan finalidad artística o de adorno cuya contraprestación por unidad sea igual o superior a 60,10 euros."

Por tanto, la entrega de los productos de barro (alfarería) que realiza la entidad mercantil consultante tributa en todo caso, en el IGIC, al tipo reducido del 2 por 100.

Se parte de la hipótesis de que la cerámica que elabora la entidad consultante tiene finalidad artística o de adorno, por lo que su entrega tributará al tipo impositivo reducido del 2 por 100, si la contraprestación por unidad es inferior a 60,10 €, y al tipo incrementado del 13 por 100 si la contraprestación por unidad es igual o superior a 60,10 €.

Ahora bien, si tales productos de barro (alfarería) se elaboran por la entidad mercantil consultante, previa encargo del destinatario, estamos ante de ejecuciones de obra mobiliaria y, conforme a lo previsto en los artículos 6.2.4º y 7.2.6º de la Ley 20/1991, éstas tienen la consideración de prestaciones de servicios, por lo que estarán sujetas al tipo general del 5 por 100.

Igualmente tendrá la consideración de prestación de servicio la ejecución de obra de manufactura, previo encargo del destinatario, de cerámica con finalidad artística o de adorno, tributando al tipo impositivo general del 5 por 100, si la contraprestación por unidad es inferior a 60,10 €, y, conforme a lo establecido en el Anexo II.2.3º, al tipo incrementado del 13 por 100 si la contraprestación por unidad es igual o superior a 60,10 €.13 por 100.

- Servicios de limpieza (en edificios públicos y equipamiento comunitario).

Esta operación de prestación de servicio se encuentra también sujeta y no exenta al IGIC, tributando al tipo impositivo general del 5 por 100.

Puesto que hemos expresado que estamos ante operaciones de carácter oneroso, debemos analizar cuál es la base imponible de esta operación, teniendo en cuenta la singularidad que el empresario no exige del destinatario importe alguno, aunque terceros abonen la contraprestación vía subvención para cubrir el déficit de explotación, y existe vinculación entre el empresario consultante y ente territorial local destinatario del servicio.

Pues bien, por aplicación de lo dispuesto en el mencionado anteriormente artículo 23.3.a) de la Ley 20/1991, la base imponible será el valor de mercado de la prestación de servicio, puesto que el ente territorial local no tiene derecho a la deducción y se ha pactado que no se cobre cantidad alguna al éste.

- Asistencia y servicios a disminuidos no residentes (ayuda domiciliaria) y Servicios de comidas en asociación (Comedor social para mayores).

El artículo 10.1.8º de la Ley 20/1991 establece el siguiente supuesto de exención del IGIC en operaciones interiores:

"1.- Están exentas de este Impuesto: (...)

8) Están exentas las siguientes prestaciones de servicios de asistencia social efectuadas por entidades de Derecho Público o entidades o establecimientos privados de carácter social: (...)

b) Asistencia a la tercera edad.

c) Asistencia a minusválidos físicos o mentales. (...)

h) Acción social comunitaria y familiar. (...)"

La exención comprende la prestación de los referidos servicios sociales, así como los de alimentación, alojamiento o transporte accesorios de los anteriores prestados directamente por dichos establecimientos o entidades con medios propios o ajenos."

Del precepto mencionado se desprende que la aplicación de la exención requiere el cumplimiento de dos requisitos, uno subjetivo y el otro objetivo.

El requisito objetivo lo cumple la entidad mercantil consultante, dado que presta servicios de carácter social contemplados en el citado artículo 10.1.8º de la Ley 20/1991.

El requisito subjetivo supone que el empresario prestador de los servicios sociales debe ser o una entidad de Derecho Público o una entidad o establecimiento privado de carácter social. Una entidad mercantil se rige por el derecho privado, aunque sea de capital totalmente público, por tanto no puede tener la consideración de entidad de Derecho Público.

Se consideran entidades o establecimientos de carácter social aquellos en los que concurran los siguientes requisitos, de acuerdo con lo establecido en los artículos 10.2 de la Ley 20/1991 y 12 del Real Decreto 2538/1994, de 29 de diciembre, por el que se dictan normas de desarrollo relativas al Impuesto General Indirecto Canario:

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. Este requisito no se aplicará cuando se trate de las prestaciones de servicios a que se refiere el número 1, apartado 8º del artículo 10 de la Ley 20/1991, que son las que nos ocupa.

La cuestión es analizar si una sociedad mercantil puede carecer de finalidad lucrativa.

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.

CUARTO.- Conforme a todo lo expuesto, es criterio vinculante de esta Dirección General de Tributos, que:

Primero.- Se encuentra, en todo caso, sujeta al IGIC las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el ámbito de aplicación de dicho tributo, que una sociedad mercantil realice a favor de un Ayuntamiento, socio único, con independencia del carácter oneroso o gratuito de tales entregas o prestaciones.

Segundo.- Tiene carácter oneroso aquellas prestaciones de servicios que la sociedad mercantil consultante realiza en favor del Ayuntamiento, socio único, cuando el Ayuntamiento pacta la no obligación de abonar a la sociedad cantidad alguna y el déficit de explotación es cubierto por subvenciones concedidas por otros entes públicos territoriales. En este caso, se entiende que parte de la subvención concedida tiene la naturaleza de contraprestación, procedente de terceros, de tales prestaciones de servicios. En todo caso, la base imponible será el valor de mercado de las prestaciones de servicios en los términos expresados en el artículo 23.3.a) de la Ley 20/1991.

Tercero.- Una sociedad mercantil no puede disponer, a efectos del IGIC, de la consideración de entidad o establecimiento de carácter social, aunque no pueda repartir dividendos entre sus accionistas o socios por tener sistemáticamente resultados negativos o decida no repartir sus ganancias. Por tanto, las prestaciones de servicios de asistencia y servicios a disminuidos no residentes (ayuda domiciliaria) y de comedor social para mayores, realizadas por la entidad mercantil consultante a favor de un Ayuntamiento, se encuentra sujeta y no exenta al IGIC al tipo general del 5 por 100.

Cuarto.- La calificación de un empresario o profesional como Empresa de Inserción Laboral, e inscrita en el Registro de Empresas de Inserción Laboral del Servicio Canario de Empleo, no tiene ningún tipo de incidencia en la tributación del IGIC.

Quinto.- La entrega de los productos de barro (alfarería) tributa al tipo reducido del 2 por 100.

La entrega de cerámica con finalidad artística o de adorno, tributará al tipo impositivo reducido del 2 por 100, si la contraprestación por unidad es inferior a 60,10 €, y al tipo incrementado del 13 por 100 si la contraprestación por unidad es igual o superior a 60,10 €.

La prestación de servicio de ejecución de obra de elaboración de productos de barro (alfarería), tributa al tipo general del 5 por 100.

La prestación de servicio de ejecución de obra de elaboración de cerámica con finalidad artística o de adorno, tributará al tipo impositivo general del 5 por 100, si la contraprestación por unidad es inferior a 60,10 €, y al tipo incrementado del 13 por 100 si la contraprestación por unidad es igual o superior a 60,10 €.13 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 4 de julio de 2008

EL DIRECTOR GENERAL DE TRIBUTOS

Francisco Clavijo Hernández