Administración Tributaria Canaria
Gobierno de Canarias

PERSONA O ENTIDAD CONSULTANTE	DOMICILIO
CONCEPTO IMPOSITIVO Impuesto General Indirecto Canario	**NORMATIVA APLICABLE** Art. 10.1.8º Ley 20/1991 Art. 10.2 Ley 20/1991 Art. 12.2 Real Decreto 2538/1994

CUESTIÓN PLANTEADA

La sociedad mercantil consultante tiene como objeto social la explotación de asistencia diurna para la tercera edad, la prestación de servicios de asistencia y ayuda a la tercera edad y de asistencia y servicios sociales a disminuidos.

A la vista de este objeto social, consulta si una sociedad mercantil puede, a efectos del IGIC, tener la consideración de entidad o establecimiento privado de carácter social para poder aplicar la exención del artículo 10.1.8º de la Ley 20/1991.

CONTESTACIÓN VINCULANTE

Puede formularse como criterio vinculante de esta Dirección General de Tributos que una sociedad mercantil puede tener, a efectos del IGIC, la consideración de entidad o establecimiento privado de carácter social siempre que cumpla estos requisitos:

1º) Que en los estatutos conste expresamente que la sociedad no va a repartir el beneficio social y que el beneficio va a destinarse exclusivamente al desarrollo de operaciones sociales exentas.

2º) Que en los estatutos conste también expresamente que los cargos de administradores o miembros del consejo de administración u órgano equivalente son gratuitos.

3º) Que exista resolución expresa de reconocimiento del carácter social de la entidad por parte la Dirección General.

C/ Profesor Agustín Millares Carló, 22
5ª planta –Edf. Usos Múltiples I
35071 – Las Palmas de Gran Canaria
Tfno.: 928 117 365 – Fax.: 928 455 684

Avda. Tres de Mayo, 2-6ª Planta
38071 – Santa Cruz de Tenerife
Tfno.: 922 476 606 - Fax.: 922 476 673

Visto el escrito presentado por Dª, con NIF, quien actúa en nombre y representación de la entidad mercantil, con NIF y domicilio a efectos de notificaciones en , en el que formula consulta tributaria acerca del Impuesto General Indirecto Canario (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 Decreto 12/2004, de 10 de febrero, por el que se aprueba el Reglamento Orgánico de la Consejería de Economía y Hacienda, emite la siguiente contestación:

PRIMERO.- La sociedad mercantil consultante tiene como objeto social la explotación de asistencia diurna para la tercera edad, la prestación de servicios de asistencia y ayuda a la tercera edad y de asistencia y servicios sociales a disminuidos.

A la vista de este objeto social, consulta si una sociedad mercantil puede, a efectos del IGIC, tener la consideración de entidad o establecimiento privado de carácter social para poder aplicar la exención del artículo 10.1.8º de la Ley 20/1991.

SEGUNDO.- Para la resolución de esta consulta, resulta de interés tener en cuenta lo dicho por esta Dirección General de Tributos en la contestación a la consulta vinculante 1206 de 4 de julio de 2008:

"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, <u>con ánimo de partir entre sí las ganancias</u>." (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, <u>para obtener lucro</u>, 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:*

(…)

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. (...)"

Sentada esta base, debe añadirse que la sentencia del Tribunal Supremo de 17 de octubre de 2008, enjuiciando la denegación por parte de esta Dirección General de Tributos de una solicitud de reconocimiento, efectos del IGIC, de entidad o establecimiento privado de carácter social a una sociedad anónima, cuyo objeto social era la explotación de un centro para la atención

de impedidos sin que el lucro anual pudiera exceder de una peseta, 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 (...). 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 la 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 destintas 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 la regula así, y ante el silencio de la misma no puede hacerse interpretaciones restrictivas que no estén contenidas ni en su letra ni en su espíritu."*

Entendemos, por tanto, haciendo exacta aplicación de esta doctrina del Tribunal Supremo, que la forma de la sociedad no constituye un impedimento para el reconocimiento a una sociedad mercantil, por parte de esta Dirección General de Tributos, de su condición de entidad o establecimiento privado de carácter social. En todo caso, lo que sí exige expresamente la Ley 20/1991 es que la sociedad -cualquier que sea su forma jurídica- cumpla los requisitos establecidos en el artículo 10.2 de la propia Ley 20/1991 y que así lo reconozca además este Centro Directivo previa solicitud de la entidad mercantil, conforme a lo dispuesto en el artículo 12.2 del Real Decreto 2538/1994, de 29 de diciembre, por el que se dictan normas de desarrollo relativas al Impuesto General Indirecto Canario.

La cuestión queda, pues, reducida en el presente caso a determinar, a la vista de esta Sentencia del Tribunal Supremo de 17 de octubre de 2008, si la sociedad mercantil reúne o no los requisitos del citado artículo 10.2 de la Ley 20/1991, que dispone:

> *"A efectos de lo dispuesto en el número anterior 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.*
> *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."*

Basta la lectura de este artículo para comprender que esta contestación debe limitarse a analizar los dos primeros requisitos, ya que el tercero no es de aplicación en este caso al referirse el objeto de la sociedad a prestaciones de servicios de las contempladas en el número 1.8º del artículo 10 de la Ley 20/1991. Examinaremos, pues, los dos primeros requisitos

1º) Carencia de finalidad lucrativa

Para que una sociedad pueda tener la consideración de entidad o establecimiento privado de carácter social, es necesario que carezca de finalidad lucrativa de forma que los beneficios que pueda obtener se dediquen al desarrollo de actividades exentas. A este respecto, se consideran dedicadas a estas finalidades las cantidades que se destinen a la realización de inversiones o de consumo efectuados en el desarrollo de las mismas.

En este sentido, es conveniente precisar que el que una sociedad mercantil no reparta el beneficio obtenido y que lo aplique a actividades sociales, no supone por sí mismo que la entidad carezca de ánimo de lucro, ya que lo propio y constitutivo de una entidad de esta naturaleza es la creación por las personas que constituyan la sociedad de un fondo patrimonial común para colaborar en la explotación de una empresa con ánimo de obtener un beneficio individual, participando en el reparto de las ganancias que se obtengan. Por ello, en este tipo de sociedades, para que puedan considerarse, a efectos del IGIC, que carecen de finalidad lucrativa, no basta con que no repartan beneficios, sino que es necesario que conste expresamente en los estatutos sociales que no va a repartirse el beneficio social y que este beneficio va a destinarse exclusivamente al desarrollo de operaciones sociales exentas.

2º) Los cargos de patronos o representantes legales deberán ser gratuitos

El segundo requisito que exige la Ley 20/1991 es que los cargos de representantes legales (es decir, administrador de la sociedad o los miembros del consejo de administración u órganos equivalentes) sean gratuitos y carecer de interés en los resultados económicos o beneficios que se obtengan en el desarrollo de la explotación. Evidentemente, la gratuidad en el desarrollo de los cargos de representantes legales debe figurar expresamente en los estatutos de la sociedad, y no se opone a que la sociedad contrate personal, ya que los puestos que por Ley han de ser gratuitos son los representativos de la sociedad, es decir, los cargos directivos de la misma.

TERCERO.- Como resumen de lo expuesto, puede formularse como criterio vinculante de esta Dirección General de Tributos que una sociedad mercantil puede tener, a efectos del IGIC, la consideración de entidad o establecimiento privado de carácter social siempre que cumpla estos requisitos:

1º) Que en los estatutos conste expresamente que la sociedad no va a repartir el beneficio social y que el beneficio va a destinarse exclusivamente al desarrollo de operaciones sociales exentas.

2º) Que en los estatutos conste también expresamente que los cargos de administradores o miembros del consejo de administración u órgano equivalente son gratuitos.

3º) Que exista resolución expresa de reconocimiento del carácter social de la entidad por parte la Dirección General.

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.

Las Palmas de Gran Canaria, 2 de mayo de 2011

EL DIRECTOR GENERAL DE TRIBUTOS

Francisco Clavijo Hernández