Gobierno de Canarias
Consejería de Hacienda
Viceconsejería de Hacienda y Planificación

CONSULTA TRIBUTOS REF
CONSULTA Nº 1798 (17/10/16)

PERSONA O ENTIDAD CONSULTANTE	**DOMICILIO**
CONCEPTO IMPOSITIVO Impuesto General Indirecto Canario	**NORMATIVA APLICABLE** Art. 9.9º Ley 20/1991 Art. 50.Uno.8º, 13º y 26º Ley 4/2012 Art. 50.Dos de la Ley 4/2012 Art. 51.1.d) Ley 4/2012 Art. 54.2. a) Ley 4/2012

CUESTIÓN PLANTEADA

La entidad pública empresarial consultante, dependiente de un Ayuntamiento, tiene por objeto la realización de cuantas actividades y prestaciones de servicios sean necesarias para hacer efectivo el desarrollo económico y social del municipio, bien por sí -en régimen de encomienda de gestión-, bien a través de empresas públicas y mixtas en las que participa la Corporación, sufragando ésta el coste de las actividades, mediante la correspondiente aportación económica.

Consulta sobre la tributación en el IGIC de cada una de las actividades y servicios que realiza de forma directa y de los que, a su vez, encomienda a una sociedad mercantil pública.

CONTESTACIÓN VINCULANTE

- Los servicios de asesoramiento en materia de promoción de vivienda protegida en el correspondiente término municipal, así como la gestión de escuela infantil, de los cursos municipales de natación y de la Escuela municipal de vela que presta la entidad pública empresarial consultante al Ayuntamiento del que depende, no están sujetos a IGIC.

- Están sujetos al IGIC los servicios de limpieza interior de inmuebles municipales y equipamientos urbanos, conserjería en edificios municipales, y de gestión del centro alfarero municipal, realizados todos ellos por una sociedad mercantil pública la entidad pública empresarial consultante, siendo de aplicación el tipo general del 7 por ciento.

- El servicio de ayuda domiciliaria y la gestión del comedor de mayores podrían resultar exentos de IGIC si la sociedad mercantil pública que los presta obtuviera el reconocimiento como entidad o establecimiento de carácter social por parte de la Agencia Tributaria Canaria, por reunir los requisitos establecidos en el artículo 50.Dos de la Ley 4/2012. En caso contrario, tributarían al tipo general del 7 por ciento, salvo que concurrieran los requisitos previstos en el artículo 54.2.a) de la Ley 4/2012, en cuyo supuesto sería aplicable el tipo reducido del 3 por ciento.

- Si por "gestión de la piscina municipal" se entiende la prestación de servicio de práctica del deporte, ésta podría resultar exenta si la sociedad mercantil pública obtuviera el reconocimiento como entidad o establecimiento de carácter social. En caso contrario, tributarían al tipo general del 7 por ciento.

Avda. José Manuel Guimerá, nº 10
Edf. Servicios Múltiples II Planta 5ª
38003 Santa Cruz de Tenerife
Tfno: (922) 47 66 38 / FAX (922) 47 60 00

Visto el escrito presentado por , en el que formula consulta relativa al Impuesto General Indirecto Canario (en adelante, IGIC), este centro directivo 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 artículo 21.3. C).l) del Reglamento Orgánico de la Consejería de Hacienda, aprobado por el artículo único del Decreto 86/2016, de 11 de julio, emite la siguiente contestación:

PRIMERO.- La entidad pública empresarial consultante, creada al amparo del artículo 85.2 de la Ley 7/1985, de 2 de abril, Reguladora de las Bases del Régimen Local, y dependiente de un ente local, tiene por objeto la realización de cuantas actividades y prestaciones de servicios sean necesarias para hacer efectivo el desarrollo económico y social del municipio, bien por sí -en régimen de encomienda de gestión-, bien a través de empresas públicas y mixtas en las que participa el ente local, sufragando éste el coste de las actividades, mediante la correspondiente aportación económica.

Los servicios y actividades encomendados por el ente local a la entidad pública empresarial consultante son los siguientes:

a) Ayuda domiciliaria

b) Limpieza interior de inmuebles municipales y equipamientos urbanos

c) Conserjería en edificios municipales

d) Gestión del Centro Alfarero del municipio

e) Gestión de la piscina municipal

f) Gestión del comedor de mayores

g) Asesoramiento en materia de promoción de vivienda protegida en el término municipal

h) Gestión de escuela infantil

i) Gestión de los cursos municipales de natación y de la Escuela municipal de vela.

A su vez, la gestión de los servicios enumerados en las letras a) a f) anteriores ha sido encomendada por la entidad pública empresarial a una sociedad mercantil pública, la totalidad de cuyo capital es de titularidad municipal.

Se consulta sobre la tributación en el IGIC de cada una de las citadas actividades y servicios.

SEGUNDO.- Analizaremos en primer lugar la tributación de las prestaciones de servicios realizadas por la entidad pública empresarial consultante al ente local del que depende.

La cuestión a dilucidar es si las prestaciones de servicios realizadas por la consultante, derivadas de encomienda de gestión, están sujetas a IGIC o, por el contrario, se encuadran dentro de los supuestos de no sujeción relativos a operaciones efectuadas por las entidades que conforman el sector público, regulados en el artículo 9.9º de la Ley 20/1991.

En su redacción dada por el artículo segundo, apartado dos, de la Ley 28/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias, la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales y la Ley 16/2013, de 29 de octubre, por la que se establecen determinadas medidas en materia de fiscalidad medioambiental y se adoptan otras medidas tributarias y financieras, y con efectos desde el día 1 de enero de 2015, dicho precepto establece lo siguiente:

"*No están sujetas al Impuesto:*

(...)

9º. Las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas directamente por las Administraciones Públicas sin contraprestación o mediante contraprestación de naturaleza tributaria.

A estos efectos se considerarán Administraciones Públicas:

a) La Administración General del Estado, las Administraciones de las Comunidades Autónomas y las Entidades que integran la Administración Local.

b) Las entidades gestoras y los servicios comunes de la Seguridad Social.

c) Los organismos autónomos, las Universidades Públicas y las Agencias Estatales.

d) Cualesquiera entidad de derecho público con personalidad jurídica propia, dependiente de las anteriores que, con independencia funcional o con una especial autonomía reconocida por la Ley tengan atribuidas funciones de regulación o control de carácter externo sobre un determinado sector o actividad.

No tendrán la consideración de Administraciones Públicas las entidades públicas empresariales estatales y los organismos asimilados dependientes de las Comunidades Autónomas y Entidades locales.

No estarán sujetos al Impuesto los servicios prestados en virtud de encomienda de gestión por los entes, organismos y entidades del sector público que ostenten, de conformidad con lo establecido en los artículos 4.1.n) y 24.6 del Texto Refundido de la Ley de Contratos del Sector Público, aprobado por el Real Decreto Legislativo 3/2011, de 14 de noviembre, la condición de medio propio instrumental y servicio técnico de la Administración Pública encomendante y de los poderes adjudicadores dependientes del mismo.

Asimismo no estarán sujetos al Impuesto los servicios prestados por cualesquiera entes, organismos o entidades del sector público, en los términos a que se refiere el artículo 3.1 del Texto Refundido de la Ley de Contratos del Sector Público, a favor de las Administraciones Públicas de la que dependan o de otra íntegramente dependiente de estas, cuando dichas Administraciones Públicas ostenten la titularidad íntegra de los mismos."

A la vista del precepto transcrito, cabe formular las siguientes consideraciones:

1ª.- La entidad pública empresarial consultante no entra dentro del concepto de Administraciones Públicas, a los efectos del supuesto de no sujeción que nos ocupa.

2ª.- Tampoco reúne la condición de medio instrumental y servicio técnico del Ayuntamiento encomendante, por no venir reconocido expresamente en sus estatutos, tal y como exige el artículo 24.6 del Texto Refundido de la Ley de Contratos del Sector Público, aprobado por el Real Decreto Legislativo 3/2011, de 14 de noviembre (en lo sucesivo TRLCSP), lo cual excluye la aplicación de lo dispuesto en el párrafo quinto del precepto objeto de análisis.

3ª.- Por el contrario, sí queda comprendida la entidad pública empresarial consultante en el conjunto de entes, organismos y entidades que conforman el sector público, en los términos que prevé el artículo 3.1 del TRLCSP, siendo el Ayuntamiento del que depende el destinatario de los servicios que presta.

De acuerdo con esto, las operaciones de asesoramiento en materia de promoción de vivienda protegida en el término municipal, la gestión de escuela infantil, de los cursos municipales de natación y de la Escuela municipal de vela que realiza la entidad en favor del Ayuntamiento del que depende no están sujetos a IGIC.

Huelga decir que la no sujeción no sería aplicable en el caso de entregas de bienes que la misma pudiera efectuar.

TERCERO.- En este apartado corresponde analizar la tributación en el IGIC de las prestaciones de servicios realizadas por la sociedad mercantil pública en favor de la entidad pública empresarial consultante.

En primer lugar, procede determinar si esas operaciones están sujetas o no a IGIC.

Según se manifiesta en el escrito de consulta el capital de esta sociedad es propiedad íntegra del Ayuntamiento y la financiación de sus actividades proviene, entre otras partidas, de las transferencias que le realiza la entidad pública empresarial.

Descartados los dos primeros supuestos de no sujeción que contempla el artículo 9.9º de la Ley 20/1991 (ni nos encontramos ante una Administración Pública, ni se trata de una encomienda de gestión de una Administración Pública a una entidad que ostente la condición de medio propio instrumental y servicio técnico de la misma), cabe preguntarse si es de aplicación lo dispuesto en el párrafo último de este precepto. Veamos:

La sociedad mercantil pública forma parte del sector público (art. 3.1.d) TRLCSP) y es de propiedad íntegra del Ayuntamiento -requisitos ambos para la no sujeción-. Sin embargo, no es la Corporación municipal la destinataria de los servicios que presta -como exige la norma-, sino la entidad pública empresarial encomendante. Esto último determina que a tales operaciones no les resulte de aplicación la no sujeción prevista en el artículo 9.9º y, por tanto, queden sujetas a IGIC.

Seguidamente se analiza la tributación por el IGIC de cada servicio concreto, no sin antes señalar que la exención en relación con las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas por las entidades locales canarias, establecida en el artículo 50.Uno.26º de la Ley territorial 4/2012, de 25 de junio, de medidas administrativas y fiscales (en adelante, Ley 4/2012), en ningún caso es de aplicación a las operaciones realizadas -como en el supuesto que nos ocupa- por las sociedades mercantiles públicas, vinculadas o dependientes de las mismas. Este precepto dispone:

"*Uno.- Están exentas del Impuesto General Indirecto Canario las siguientes operaciones:*

(...)

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. (...)"

Los servicios objeto de encomienda, que se enumeran a continuación, tributan por IGIC al tipo general del 7 por ciento, de acuerdo con lo previsto en el artículo 51.1.d) de la Ley 4/2012:

- limpieza interior de inmuebles municipales y equipamientos urbanos,
- conserjería en edificios municipales,
- gestión del centro alfarero municipal, y

El citado artículo 51.1.d) dispone:

"1. En el Impuesto General Indirecto Canario serán aplicables los siguientes tipos de gravamen:

(...)

d) El tipo general del 7 por ciento, aplicable a las entregas de bienes y prestaciones de servicios que no se encuentren sometidos a ninguno de los otros tipos impositivos previstos en el presente artículo."

Por lo que respecta a los servicios de ayuda domiciliaria y gestión del comedor de mayores, debemos considerar la posible aplicación de la exención regulada en el artículo 50.Uno.8º de la Ley 4/2012 que, tras la nueva redacción dada por el artículo 3.Uno de la Ley 9/2014, de 6 de noviembre, de medidas tributarias, administrativas y sociales de Canarias, viene a disponer lo siguiente:

"Uno. Están exentas del Impuesto General Indirecto Canario las siguientes operaciones:

(...)

8º. Las prestaciones de servicios de asistencia social que se indican a continuación efectuadas por entidades de Derecho Público o establecimientos privados de carácter social:

a) Protección de la infancia y de la juventud.

Se consideran actividades de protección de la infancia y de la juventud las de rehabilitación y formación de niños y jóvenes, la de asistencia a lactantes, la custodia y atención a niños, la realización de cursos, excursiones, campamentos o viajes infantiles y juveniles y otras análogas prestadas en favor de personas menores de veinticinco años de edad.

b) Asistencia a la tercera edad.

c) Educación especial y asistencia a personas con minusvalía.

d) Asistencia a minorías étnicas.

e) Asistencia a refugiados y asilados.

f) Asistencia a transeúntes.

g) Asistencia a personas con cargas familiares no compartidas.

h) Acción social comunitaria y familiar.

i) Asistencia a exreclusos

j) Reinserción social y prevención de la delincuencia.

k) Asistencia a alcohólicos y toxicómanos.

l) Cooperación para el desarrollo."

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

La aplicación de este supuesto de exención requiere la concurrencia de dos requisitos, uno de carácter objetivo, relativo al carácter social de los servicios, y otro subjetivo, referido a la naturaleza jurídica del sujeto que presta los mismos.

Concurre en el caso que nos ocupa el requisito objetivo, pues tanto la ayuda domiciliaria como la gestión del comedor de mayores quedan comprendidos en los términos del precepto transcrito.

Por lo que respecta al requisito subjetivo, el artículo 50.Uno.8º circunscribe el ámbito de la exención a los servicios prestados por entidades de Derecho público o entidades o establecimientos privados de carácter social.

Según establece el artículo 85.ter.1 de la 7/1985, de 2 de abril, Reguladora de las Bases del Régimen local, las sociedades mercantiles locales se rigen íntegramente, cualquiera que sea su forma jurídica, por el ordenamiento jurídico privado (con la única salvedad de las materias en que les sea de aplicación la normativa presupuestaria, contable, de control financiero, de control de eficacia y contratación), lo cual excluye su consideración como entidades de Derecho público.

En cuanto al concepto de entidad o establecimiento de carácter social, tenemos que estar a lo dispuesto en el artículo 50.Dos de la Ley 4/2012, cuyo texto es el siguiente:

"Dos.- A efectos de los dispuesto en el número anterior se considerarán entidades o establecimientos de carácter social aquéllos en los que concurran los siguiente 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 Uno, apartados 8º y 13º del presente artículo.

Las entidades o establecimientos de carácter social deberán solicitar a la Administración Tributaria Canaria el reconocimiento de su condición en la forma que reglamentariamente se determine.

La eficacia de dicho reconocimiento surtirá efectos desde la fecha de la solicitud y quedará subordinada, en todo caso, a la subsistencia de las condiciones y requisitos que, según lo dispuesto en esta ley fundamentan la exención.".

Este centro directivo ha sostenido que el carácter lucrativo de toda sociedad mercantil (como una cualidad inherente a su naturaleza) impedía que pudiera merecer la consideración de entidad o establecimiento de carácter social, denegándole, sin más, el derecho a disfrutar de la exención que nos ocupa. Sin embargo, atendiendo al pronunciamiento contenido en la sentencia del Tribunal Supremo, de 17 de octubre de 2008, debe admitir que la configuración de una entidad como sociedad de capital no es lo decisivo a los efectos de este beneficio fiscal.

En dicha sentencia el Alto Tribunal vino a considerar que si la Ley hubiera querido imponer o proscribir alguna forma jurídica para las entidades eventualmente beneficiarias de la exención regulada en el (actual) artículo 50.Dos de la Ley 4/2012, lo hubiera manifestado expresamente y no lo ha hecho. Añadiendo que la opción de una forma jurídica u otra es un elemento válido de elección operativa, sin que ello pueda erigirse como elemento constitutivo para el disfrute de las exenciones fiscales en las actividades que una entidad desarrolla, "*ya que la Ley no lo regula así, y ante el silencio de la misma no pueden hacerse interpretaciones restrictivas que no estén contenidas ni en su letra ni en su espíritu"*.

No vamos en esta contestación a examinar todos y cada uno de los requisitos que la regulación tributaria exige para el reconocimiento de entidad o establecimiento de carácter social. Nos conformamos con destacar que, entre estos requisitos, el artículo 50.Dos de la Ley 4/2012 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 mercantil 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.

A falta de mayor información sobre la sociedad mercantil pública que nos atañe, cabe señalar que, si reuniera los requisitos señalados en los números 1º y 2º del repetido artículo 50.Dos y obtuviera el correspondiente reconocimiento por parte de la Agencia Tributaria Canaria, los servicios de ayuda domiciliaria y gestión del comedor de mayores podrían resultar exentos de IGIC. En caso contrario, tributarían al tipo general del 7 por ciento de acuerdo con lo establecido en el artículo 51.1.d) de la Ley 4/2012.

No obstante, debe advertirse de la existencia de un supuesto especial de tributación al tipo reducido del 3 por ciento, aplicable a los servicios de ayuda domiciliaria y gestión del comedor de mayores, si se cumplen las condiciones establecidas en el artículo 54.2.a) de la Ley 4/2012 que dispone:

> *"2. El tipo de gravamen reducido del 3 por ciento será aplicable a las prestaciones de los servicios que se indican a continuación:*
>
> *a) Los de teleasistencia, ayuda a domicilio, centro de día y de noche y atención residencial, a que se refieren las letras b), c), d) y e) del apartado 1 del artículo 15 de la Ley 39/2006, de 14 de diciembre, de Promoción de la Autonomía Personal y Atención a las personas en situación de dependencia, siempre que se presten en plazas concertadas en centros o residencias o mediante precios derivados de un concurso administrativo adjudicado a las empresas prestadoras, o como consecuencia de una prestación económica vinculada a tales servicios que cubra más del 75 por ciento de su precio, en aplicación, en ambos casos, de lo dispuesto en dicha ley."*

Por último corresponde analizar la tributación de lo que en el escrito de petición de emisión de consulta denomina "gestión de la piscina municipal".

De entenderse que se trata de la mera gestión administrativa de unas instalaciones municipales, sería aplicable el tipo general del 7 por ciento.

De considerarse que se trata de la prestación de servicio de práctica del deporte, habría que tenerse en cuenta lo dispuesto en el artículo 50.Uno.13º de la Ley 4/2012:

"*Uno. Están exentas del Impuesto General Indirecto Canario las siguientes operaciones:*

> *(...)*
>
> *13º. 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 Paraolímpico Español.

e) Entidades o establecimientos deportivos privados de carácter social.

La exención no se extiende a los espectáculos deportivos."

Al igual que se ha señalado en el análisis del artículo 50.Uno.8º de la Ley 4/2012, este supuesto de exención resulta aplicable cuando se cumplan el requisito objetivo de naturaleza del servicio prestado (práctica deportiva) y un requisito subjetivo. Pues bien, el único supuesto en que pudiera ser aplicable la exención es que la sociedad mercantil pública disponga del reconocimiento administrativo de entidad o establecimiento deportivo privado de carácter social en los términos expuestos con anterioridad.

Caso de no disponer del citado reconocimiento administrativo, el servicio tributará al tipo general del 7 por ciento de conformidad con el artículo 51.1.d) de la Ley 4/2012.

CUARTO.- Conforme con todo lo expuesto, es criterio de este centro directivo que:

- Los servicios de asesoramiento en materia de promoción de vivienda protegida en el correspondiente término municipal, así como la gestión de escuela infantil, de los cursos municipales de natación y de la Escuela municipal de vela que presta la entidad pública empresarial consultante al Ayuntamiento del que depende, no están sujetos a IGIC.

- Están sujetos al IGIC los servicios de limpieza interior de inmuebles municipales y equipamientos urbanos, conserjería en edificios municipales, y de gestión del centro alfarero municipal y de la piscina municipal, realizados todos ellos por una sociedad mercantil pública la entidad pública empresarial consultante, siendo de aplicación el tipo general del 7 por ciento.

- El servicio de ayuda domiciliaria y la gestión del comedor de mayores podrían resultar exentos de IGIC si la sociedad mercantil pública que los presta obtuviera el reconocimiento como entidad o establecimiento de carácter social por parte de la Agencia Tributaria Canaria, por reunir los requisitos establecidos en el artículo 50.Dos de la Ley 4/2012. En caso contrario, tributarían al tipo general del 7 por ciento, salvo que fuera aplicable los requisitos previstos en el artículo 54.2.a) de la Ley 4/2012, en cuyo supuesto sería aplicable el tipo reducido del 3 por ciento.

- Si por "gestión de la piscina municipal" se entiende la prestación de servicio de práctica del deporte, ésta podría resultar exenta si la sociedad mercantil pública que los presta obtuviera el reconocimiento como entidad o establecimiento de carácter social. En caso contrario, tributaría al tipo general del 7 por ciento.

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, 17 de octubre de 2016

EL VICECONSEJERO DE HACIENDA Y PLANIFICACIÓN

Luís Guillermo Padilla Macabeo