CONSULTA TRIBUTOS REF

CONSULTA NÚM. 1557 (26/03/2013)

PERSONA O ENTIDAD CONSULTANTE	**DOMICILIO**
CONCEPTO IMPOSITIVO Impuesto General Indirecto Canario	**NORMATIVA APLICABLE** Art. 4.1 Ley 20/1991 Art. 9.9º Ley 20/1991

CUESTIÓN PLANTEADA

La entidad consultante es una sociedad mercantil cuyo capital está íntegramente suscrito por la Comunidad Autónoma de Canarias. Actúa como medio propio y servicio técnico de la Administración Pública de la Comunidad Autónoma de Canarias y de las entidades vinculadas o dependientes de la misma.

A través de encomiendas de gestión con un ente institucional autonómico le presta servicio de transporte sanitario. Igualmente, y derivado de un convenio de colaboración, presta el mismo servicio a otro ente institucional autonómico.

Consulta la tributación en el IGIC de tales servicios.

CONTESTACIÓN VINCULANTE

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

- Está no sujeto al IGIC, por inaplicación del artículo 4.1 de la Ley 20/1991, el transporte sanitario que la sociedad pública autonómica, que tiene la consideración de medio propio y servicio técnico de la Administración Pública de la Comunidad Autónoma de Canarias y de las entidades vinculadas o dependientes de la misma, efectúa, por encomienda de gestión, a un ente institucional autonómico. Igualmente se encuentra no sujeto al IGIC el transporte sanitario que la sociedad pública autonómica efectúa, derivado de un convenio de colaboración, a otro ente institucional autonómico.

Visto el escrito presentado por en el que formula consulta tributaria acerca del Impuesto General Indirecto Canario (en adelante, 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), el artículo 88.5 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en relación con el artículo 23.2.t) del Reglamento Orgánico de la Consejería de Economía y Hacienda aprobado por el artículo único del Decreto 12/2004, de 10 de febrero, emite la siguiente contestación:

PRIMERO.- La entidad consultante es una sociedad mercantil cuyo capital está íntegramente suscrito por la Comunidad Autónoma de Canarias. Actúa como medio propio y servicio técnico de la Administración Pública de la Comunidad Autónoma de Canarias y de las entidades vinculadas o dependientes de la misma.

A través de encomiendas de gestión con un ente institucional autonómico presta servicio de transporte sanitario. Igualmente, y derivado de un convenio de colaboración, presta el mismo servicio a otro ente institucional autonómico.

Consulta la tributación en el IGIC de tales servicios.

SEGUNDO.- El régimen tributario de las operaciones que efectúan los entes públicos en relación al IGIC debe analizarse desde la perspectiva de lo dispuesto en el artículo 9.9º de la Ley 20/1991 y en el artículo 50.Uno.26º de la Ley 4/2012, de 25 de junio, de medidas administrativas y fiscales (en adelante, Ley 4/2012).

El apartado 9º del artículo 9 de la Ley 20/1991, regulador de los supuestos de no sujeción, dispone:

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

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

"26º. Las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizados por el Estado, la Comunidad Autónoma de Canarias y las entidades locales canarias.
En ningún caso la exención establecida en este número será aplicable a las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por los siguientes entes con personalidad jurídica propia vinculados o dependientes de cualquiera de las Administraciones Públicas:

a) Los organismos autónomos.
b) Las entidades públicas empresariales.
c) Las sociedades mercantiles públicas.
d) Las fundaciones públicas.
e) Las entidades de Derecho público distintas de las mencionadas en los párrafos a) y b) de este apartado."

Del análisis de ambos preceptos se desprenden las siguientes conclusiones:

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

b) Las entregas de bienes o prestaciones de servicios que efectúe la Administración pública institucional estatal, autonómica o local, se encuentran o bien no sujeta - cuando las entregas de bienes o prestaciones de servicios se realicen con carácter gratuito o, no siéndolo, su contraprestación tenga la naturaleza de prestación patrimonial de carácter público, en el ejercicio de una función pública, es decir como sujeto de Derecho Público -, o bien sujeta al IGIC, cuando se entienda realizada la operación en el ámbito espacial de aplicación del IGIC, sin que en ningún caso resulte aplicable el supuesto de exención previsto en el artículo 50.Uno.26º de la Ley 4/2012.

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

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

En efecto, existe una abundante jurisprudencia aclaratoria de esta cuestión, que aunque referidas al Impuesto sobre el Valor Añadido son, a nuestro juicio, plenamente aplicables al IGIC, pudiendo citarse como más significativas las sentencias del Tribunal Supremo de 10 de marzo de 2000, 25 de septiembre de 2002, 24 de junio de 2003, 23 de abril de 2004 y 12 de junio de 2004. Precisamente, la fundamental sentencia de 10 de marzo de 2000 establece la siguiente doctrina que siguen todas las sentencias citadas (el subrayado es nuestro):

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

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

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

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

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

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

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

Esta Dirección General de Tributos se ha pronunciado en diversas consultas sobre esta materia. De este modo en las consultas vinculantes 1313 de 19 de octubre de 2009 y 1390 de 30 de marzo de 2011, se expresan dos criterios generales:

A) Una sociedad mercantil constituye un órgano técnico-jurídico del ente público titular de su capital siempre que se den estas circunstancias:

- Que el capital de la sociedad esté suscrito totalmente por un ente territorial.

- Que la toma de decisión esté controlada por el ente territorial titular del capital social.

- Que los servicios públicos lo preste mediante la forma de gestión directa, conforme a lo establecido en el artículo 85.2 de la LBRL.

- Que el destinatario exclusivo de sus operaciones sea el propio ente territorial titular de su capital social.

- Y, por último, que su financiación sea exclusivamente a través de la correspondiente consignación en los Presupuestos Generales del ente territorial titular de su capital social.

B) Las operaciones entre la sociedad mercantil y el ente público territorial titular de su capital social no cabe calificarlas de entregas de bienes o prestaciones de servicios, dado que para ello se requiere la existencia de alteridad: una persona que entregue un bien o preste un servicio y otra persona que adquiera un bien o un servicio; sin embargo, la sociedad mercantil actúa como mero órgano técnico-jurídico del Ayuntamiento que está integrado en la propia estructura del ente público territorial. Por tanto, nos encontramos ante unas operaciones internas entre el ente público territorial y la sociedad que no cabe entenderse como empresariales o profesionales, ya que la sociedad mercantil es un órgano técnico-jurídico del ente público territorial. De todo ello deriva que tales operaciones se encuentran no sujetas no por aplicación de lo dispuesto en el artículo 9.9º de la Ley 20/1991, que exige que se trate de una entrega de bien o una prestación de servicio, sino por inaplicación directa del artículo 4.1 de la Ley 20/1991, regulador del hecho imponible en las operaciones interiores, por inexistencia de entrega de bien o prestación de servicio.

Este criterio doctrinal fue matizado por la consulta vinculante 1523 de 9 de noviembre de 2012 que expresó lo siguiente:

"*Una interpretación literal de estos requisitos fue utilizada por este Centro Directivo para negar la dualidad órgano técnico-jurídico/empresario o profesional; es decir, que la totalidad de los ingresos de la sociedad mercantil debería provenir del presupuesto del ente territorial titular de su capital social. Sin embargo, estas condiciones deben interpretarse operación por operación; de esta forma, una actuación que realiza una sociedad mercantil está no sujeta al IGIC cuando se den las siguientes condiciones:*

- Que la sociedad mercantil haya sido constituida para la gestión directa de los servicios públicos de competencia local, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 85.2.A.d) de la LBRL.
- Que el capital de la sociedad esté suscrito totalmente por el ente territorial local.

- Que la actuación derive del ejercicio de alguna de las competencias establecidas en el artículo 25.2 de la LBRL.
- Que la actuación se realice en favor del ente público territorial titular del capital social de la sociedad mercantil.
- Que la financiación de la actuación se lleve a cabo a través de la correspondiente consignación en los presupuestos del ente territorial local titular del capital social. Es decir, no se trata de una contraprestación sino que su única finalidad es la dotación de recursos suficientes para el desarrollo de las funciones encomendadas."

Estos criterios doctrinales se refieren a sociedades mercantiles cuyo capital es de titularidad de un ente territorial local. Ello no obsta a trasladar los mismos criterios a las sociedades mercantiles estatales o autonómicas cuyo capital pueden ser titularidad de un ente territorial o de un ente institucional, con la salvedad, obviamente, de lo relativo a la gestión directa de los servicios públicos de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 85.2.A.d) de la LBRL, y que no cabe que la actuación derive del ejercicio de alguna de las competencias establecidas en el artículo 25.2 de la LBRL.

De este modo, una actuación que realiza una sociedad mercantil estatal o autonómica está no sujeta al IGIC cuando se den las siguientes condiciones:

- Que el capital de la sociedad esté suscrito totalmente por un ente territorial o institucional estatal o autonómico.

- Que la actuación derive del ejercicio de una encomienda de gestión o de un convenio de colaboración.
- Que la actuación se realice en favor del ente territorial o institucional titular del capital social de la sociedad mercantil, o de cualquier ente público que no tenga la consideración de tercero.
- Que la financiación de la actuación se lleve a cabo a través de la correspondiente consignación en los presupuestos del ente público titular del capital social o del ente público encomendante o suscriptor del convenio. Es decir, no se trata de una contraprestación sino que su única finalidad es la dotación de recursos suficientes para el desarrollo de las funciones encomendadas o convenidas.

Respecto a la condición tercera, la no sujeción derivada de la doctrina de "órgano técnico jurídico" no resulta extensible cuando el destinatario es un tercero.

Partiendo de que la entidad consultante es una sociedad mercantil pública autonómica, no tiene la calificación de tercero, y por tanto puede estar no sujeta la operación siempre y cuando se cumplan las condiciones reflejadas anteriormente, si el destinatario de la operación es la Administración Pública de la Comunidad Autónoma de Canarias o un ente institucional adscrito a cualquiera de las Consejerías que conforman la citada Administración Pública.

En este supuesto, se considera tercero, no siendo aplicable la no sujeción que nos ocupa, cuando el destinatario es un particular, un empresario o profesional privado, un ente territorial estatal o local, un ente institucional estatal o local o una sociedad mercantil pública, sea estatal, autonómica o local.

Teniendo en cuenta la jurisprudencia del Tribunal Supremo citada anteriormente, la relación entre una sociedad mercantil pública con otra sociedad mercantil pública integrante del mismo sector público, no puede catalogarse que una de ella es un "órgano técnico-jurídico" de la otra sociedad.

TERCERO.- Por todo ello, es criterio vinculante de esta Dirección General de Tributos que:

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

- Está no sujeto al IGIC, por inaplicación del artículo 4.1 de la Ley 20/1991, el transporte sanitario que la sociedad pública autonómica, que tiene la consideración de medio propio y servicio técnico de la Administración Pública de la Comunidad Autónoma de Canarias y de las entidades vinculadas o dependientes de la misma, efectúa, por encomienda de gestión, a un ente institucional autonómico. Igualmente se encuentra no sujeto al IGIC el transporte sanitario que la sociedad pública autonómica efectúa, derivado de un convenio de colaboración, a otro ente institucional autonómico.

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, 26 de marzo de 2013

EL DIRECTOR GENERAL DE TRIBUTOS

Alberto Génova Galván