CONSULTA TRIBUTOS REF
CONSULTA Nº 1683 (22/09/14)

PERSONA O ENTIDAD CONSULTANTE	**DOMICILIO**
CONCEPTO IMPOSITIVO Impuesto General Indirecto Canario	**NORMATIVA APLICABLE** Art. 4.1 de la Ley 20/1991 Art. 9.9º Ley 20/1991 Art. 50.Uno.9º, 10º y 26º Ley 4/2012

CUESTIÓN PLANTEADA

La sociedad mercantil pública consultante tiene su capital social distribuido del modo siguiente: Comunidad Autónoma de Canarias 79,20%, Cabildo de Tenerife 10,40 % y Cabildo de Gran Canaria 10,40%.

Presta servicios a particulares, entidades privadas y públicas. Las prestaciones de servicios a Consejerías del Gobierno de Canarias se enmarcan dentro de su objeto social y lo hace a través de encomiendas de gestión, actuando como medio instrumental y servicio propio de la Administración Pública de la Comunidad Autónoma de Canarias. Las tarifas que aplican a los servicios derivados de la encomienda están aprobados por la Consejería encomendante y representan los costes reales de realización y su aplicación a las unidades producidas servirá de justificante de la inversión o de los servicios realizados. Se consulta la sujeción al IGIC de estas prestaciones de servicios.

Por otro lado, imparte cursos de formación a entes públicos en materias relacionadas con los aplicativos informáticos que ha desarrollado. Igualmente imparte cursos de formación a particulares, a través de Internet. No tiene la consideración de centro docente, ni ninguno de sus cursos se encuentran homologados. Se consulta la aplicación de la exención prevista en el artículo 50.Uno.9º de la Ley 4/2012.

CONTESTACIÓN VINCULANTE

- La entidad mercantil pública consultante no tiene la consideración de "órgano técnico-jurídico" de ninguno de los entes públicos territoriales titulares de su capital social, ni de sus entidades dependientes, por lo que las prestaciones de servicios realizadas en el territorio de aplicación del IGIC a Consejerías del Gobierno de Canarias, y derivadas de encomiendas de gestión, están sujetas al IGIC.

- Esta sujeta y no exenta del IGIC el servicio de formación que presta la sociedad mercantil pública consultante.

Visto el escrito presentado por , en el que formula consulta tributaria en relación con el 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), en relación con el articulo 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 sociedad mercantil pública consultante tiene su capital social distribuido del modo siguiente: Comunidad Autónoma de Canarias 79,20%, Cabildo de Tenerife 10,40 % y Cabildo de Gran Canaria 10,40%.

Presta servicios a particulares, entidades privadas y públicas. Las prestaciones de servicios a Consejerías del Gobierno de Canarias se enmarcan dentro de su objeto social y lo hace a través de encomiendas de gestión, actuando como medio instrumental y servicio propio de la Administración Pública de la Comunidad Autónoma de Canarias. Las tarifas que aplican a los servicios derivados de la encomienda están aprobados por la Consejería encomendante y representan los costes reales de realización y su aplicación a las unidades producidas servirá de justificante de la inversión o de los servicios realizados. Se consulta la sujeción al IGIC de estas prestaciones de servicios.

Por otro lado, imparte cursos de formación a entes públicos en materias relacionadas con los aplicativos informáticos que ha desarrollado. Igualmente imparte cursos de formación a particulares, a través de Internet. No tiene la consideración de centro docente, ni ninguno de sus cursos se encuentran homologados. Se consulta la aplicación de la exención prevista en el artículo 50.Uno.9º de la Ley 4/2012.

SEGUNDO.- 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 pública territorial estatal, autonómica canaria o locales canarias, que se entiendan realizadas en 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 -, 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 resulten aplicables 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, que se entiendan realizadas en Canarias, 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 -, o bien sujeta al 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 resultan aplicables a las sociedades mercantiles públicas.

Por tanto, en ningún caso resultaría aplicable a la entidad mercantil pública consultante la no sujeción prevista en el artículo 9.9º de la Ley 20/1991 y la exención recogida en el artículo 50.Uno.26º de la Ley 4/2012.

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 a las entidades o entes dependientes de ésta, cuando la sociedad tenga la consideración de "órgano técnico-jurídico" de dicho ente público.

Esta consideración de "órgano técnico-jurídico" deriva de una abundante jurisprudencia que aunque referidas al Impuesto sobre el Valor Añadido, es plenamente aplicable, a nuestro juicio, 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."

Conforme con esta jurisprudencia, y en relación a sociedades mercantiles públicas, se puede establecer los siguientes principios:

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 el ente público.

- Que la actuación derive del ejercicio de una encomienda de gestión o delegación de competencia.
- Que la actuación se realice en favor del ente público 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 público 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.

B) Las operaciones entre la sociedad mercantil y el ente público 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 ente público en el que está integrado. Por tanto, nos encontramos ante unas operaciones internas entre el ente público y la entidad mercantil que no cabe entenderse como empresariales o profesionales, ya que la entidad mercantil es un "órgano técnico-jurídico" del ente público. 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.

C) La no sujeción derivada de la doctrina de "órgano técnico jurídico" no resulta extensible cuando el destinatario es un tercero.

TERCERO.- El capital social de la sociedad mercantil consultante está distribuido de la forma siguiente: Comunidad Autónoma de Canarias 79,20%, Cabildo de Tenerife 10,40 % y Cabildo de Gran Canaria 10,40%.

Parece clara, con este dato de participación social, la imposibilidad de que la sociedad mercantil pública consultante pueda disponer de la consideración de "órgano técnico-jurídico" de la Comunidad Autónoma de Canarias, dado que se incumpliría la condición de que ésta sea titular del total del capital social. Por todo ello, la Comunidad Autónoma de Canarias tendría la consideración de tercero y las entregas de bienes y prestaciones de servicio que realice en Canarias en favor del citado ente público territorial, o sus entes dependientes, estarían sujetas al IGIC.

Lo expuesto en el párrafo anterior es con independencia que la entidad mercantil consultante actúe como medio instrumental y servicio propio de la Administración Pública de la Comunidad Autónoma de Canarias y que las tarifas que aplican a los servicios derivados de la encomienda están aprobados por la Consejería encomendante y representan los costes reales de realización y su aplicación a las unidades producidas servirá de justificante de la inversión o de los servicios realizados. En este sentido, no cabe aplicar la doctrina administrativa que respecto a TRAGSA contiene la consulta vinculante de esta Dirección General de Tributos 1659 de 9 de mayo de 2014, pues dicha sociedad exclusivamente está obligada a realizar los trabajos que la Administración General del Estado, las Comunidades Autónomas y los poderes adjudicadores dependientes de ellas les encomiende. Sin embargo, en la entidad mercantil consultante no ocurre lo mismo, dado que realiza operaciones a particulares y a empresarios o profesionales privados.

Por tanto, la entidad mercantil pública consultante no tiene la consideración de "órgano técnico-jurídico" de ninguno de los entes públicos territoriales titulares de su capital social, ni de sus

entidades dependientes, por lo que las prestaciones de servicios realizadas en el territorio de aplicación del IGIC a Consejerías del Gobierno de Canarias, y derivadas de encomiendas de gestión, están sujetas al IGIC.

CUARTO.- Respecto a la segunda consulta planteada, los apartados 9º y 10º del artículo 50.Uno de la Ley 4/2012 disponen:

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

9º. Las prestaciones de servicios de educación de la infancia y de la juventud, la guarda y custodia de niños, la enseñanza escolar, universitaria y de postgrado, la enseñanza de idiomas y la formación y reciclaje profesional, realizadas por entidades de Derecho público o entidades privadas autorizadas para el ejercicio de dichas actividades.

La exención se extenderá a las prestaciones de servicios y entregas de bienes directamente relacionadas con los servicios enumerados en el párrafo anterior, efectuadas, con medios propios o ajenos, por las mismas empresas docentes o educativas que presten los mencionados servicios.

La exención no comprenderá las siguientes operaciones:

a) Los servicios relativos a la práctica del deporte, prestados por empresas distintas de los centros docentes. En ningún caso, se entenderán comprendidos en esta letra los servicios prestados por las Asociaciones de Madres y Padres de Alumnos vinculadas a los centros docentes.

b) Las efectuadas por escuelas de conductores de vehículos.

c) Las entregas de bienes efectuadas a título oneroso.

10º. Las clases a título particular prestadas por personas físicas sobre materias incluidas en los planes de estudios de cualquiera de los niveles y grados del sistema educativo.

No tendrán la consideración de clases prestadas a título particular, aquéllas para cuya realización sea necesario darse de alta en las tarifas de actividades empresariales o artísticas del Impuesto sobre Actividades Económicas."

Descartada la aplicación del apartado 10º del artículo 50.Uno de la Ley 4/2012, pues resulta aplicable exclusivamente a personas físicas, analicemos el contenido del apartado 9º.

Del primer párrafo del citado número 9º se desprende que la aplicación efectiva de la exención está condicionada al cumplimiento de dos requisitos:

Objetivo: debe tratarse de prestaciones de servicios de educación de la infancia y de la juventud, la guarda y custodia de niños, la enseñanza escolar, universitaria y de postgrado, la enseñanza de idiomas y la formación y reciclaje profesional.

Subjetivo: los servicios que constituyen el requisito objetivo deben ser prestados por entidades de Derecho público o por entidades privadas autorizadas para el ejercicio de dichos servicios.

Tratándose de una entidad de Derecho público, la realización de cualquiera de las citadas prestaciones de servicios se encuentra exenta del IGIC.

Tratándose de una entidad privada, las prestaciones de servicios están exentas siempre y cuando se encuentre autorizada para el ejercicio de las mismas.

Cuestión importante es decidir qué se entiende por "entidades privadas autorizadas". El artículo 50.Uno.9º de la Ley 4/2012, utiliza tres términos: la citada "entidades privadas autorizadas", "empresas docentes o educativas" y "centros docentes".

Pues bien, de la conjunción de estos términos se concluye que los servicios deben ser prestados por centros docentes o por empresas educativas autorizadas.

Por centros docentes hay que considerar los comprendidos en el ámbito de aplicación de las Leyes Orgánicas 6/2001, de 21 de diciembre, de Universidades y 2/2006, de 3 de mayo, de Educación (Título IV), con el requisito de que los mencionados centros docentes se encuentren registrados en el Registro Especial de Centros Docentes de la Comunidad Autónoma de Canarias.

Por empresas educativas autorizadas hay que entender aquellas que, no teniendo la consideración de centro docente, están autorizadas al ejercicio de alguna de las actividades mencionadas en el primer párrafo del número 9º del artículo 50.Uno de la Ley 4/2012. Esta autorización puede ser general, es decir referida a la propia empresa, como particular, por ejemplo para un curso concreto que pueda efectuar la empresa.

Señala la entidad mercantil consultante que no está autorizada como centro docente, ni ninguno de sus cursos se encuentran homologados, por lo que el único supuesto para que cumpla el requisito subjetivo es que tenga la consideración de entidad de Derecho público.

El artículo 117 de la Ley 6/2006, de 17 de julio, del Patrimonio de la Comunidad Autónoma de Canarias, regulador del régimen jurídico y patrimonial de las sociedades mercantiles públicas, dispone:

> *"1. A los efectos previstos en esta Ley, se consideran sociedades mercantiles públicas las sociedades mercantiles en las que la Comunidad Autónoma participe en más del 50% de su capital social, directa o indirectamente, a través de otras sociedades mercantiles, públicas o participadas.*
> *Se consideran sociedades mercantiles participadas las sociedades mercantiles en las que dicha participación, directa o indirecta, no supere el 50% de su capital social. En cualquier caso, dicha participación no podrá ser inferior al 10%, salvo que se trate de sociedades cuyo capital social sea superior a 3.000.000 de euros.*
> *2. Las sociedades mercantiles públicas se regirán por el presente título y sus normas de desarrollo, y por el ordenamiento jurídico privado, salvo en las materias en que les sean de aplicación la normativa presupuestaria, contable, de control financiero y de contratación.*

3. Las sociedades mercantiles públicas ajustarán la gestión de su patrimonio al Derecho privado, sin perjuicio de las disposiciones de esta Ley que les resulten expresamente de aplicación."

La entidad consultante es una sociedad anónima pública de la Comunidad Autónoma de Canarias que como tal sociedad de capital se rige, con carácter general, por el Derecho privado, por lo que no puede tener la naturaleza de entidad de Derecho público, con independencia de que forme parte del sector público autonómico de acuerdo con lo previsto en el artículo 2 de la Ley 11/2006, de 11 de diciembre, de la Hacienda Pública Canaria.

Incumpliéndose el requisito subjetivo, no cabe entrar en el análisis del requisito objetivo.

Derivado de todo ello, el servicio de formación que presta la sociedad mercantil pública consultante está sujeta y no exenta.

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

- La entidad mercantil pública consultante no tiene la consideración de "órgano técnico-jurídico" de ninguno de los entes públicos territoriales titulares de su capital social, ni de sus entidades dependientes, por lo que las prestaciones de servicios realizadas en el territorio de aplicación del IGIC a Consejerías del Gobierno de Canarias, y derivadas de encomiendas de gestión, están sujetas al IGIC.

- Esta sujeta y no exenta del IGIC el servicio de formación que presta la sociedad mercantil pública consultante.

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, 22 de septiembre de 2014

EL DIRECTOR GENERAL DE TRIBUTOS

Alberto Génova Galván