CONSULTA TRIBUTOS REF
CONSULTA NÚM. 1608 (09/10/13)

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.26º Ley 4/2012

CUESTIÓN PLANTEADA

La entidad mercantil consultante es una empresa pública de la Comunidad Autónoma de Canarias.

Para el cumplimiento de su objeto social realiza las siguientes actividades:

- Entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas a favor de terceros.

- Operaciones efectuadas a favor del ente público autonómico titular de su capital social en virtud de encomiendas de gestión.

Se consulta sobre la tributación en el IGIC de las operaciones descritas.

CONTESTACIÓN VINCULANTE

1º En ningún caso resulta 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

2º Estarán sujetas al IGIC, cuando se entiendan realizadas en Canarias, las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas a un particular, un empresario o profesional privado, un ente territorial estatal o local, un ente territorial autonómico distinto del titular del capital social, un ente institucional estatal o local o una sociedad mercantil pública, sea estatal, autonómica o local.

3º Están no sujetas al IGIC, por la consideración de la entidad mercantil consultante como "órgano técnico-jurídico" del ente territorial autonómico titular de su capital social y por inaplicación del artículo 4.1 de la Ley 20/1991, las operaciones derivadas de la ejecución de encomiendas de gestión efectuadas por el ente territorial titular de su capital social o por otros entes institucionales de la Comunidad Autónoma de Canarias.

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 entidad mercantil consultante es una empresa pública de la Comunidad Autónoma de Canarias.

Para el cumplimiento de su objeto social realiza las siguientes actividades:

- Entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas a favor de terceros.

- Operaciones efectuadas a favor del ente público autonómico titular de su capital social en virtud de encomiendas de gestión.

Se consulta sobre la tributación en el IGIC de las operaciones descritas.

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 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, 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 resulta aplicable a las sociedades mercantiles públicas.

Por tanto, en ningún caso resulta 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, 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 autonómicas, se puede establecer los siguientes principios:

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

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

- 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 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 ente territorial en el que está integrado. Por tanto, nos encontramos ante unas operaciones internas entre el ente público territorial y la entidad mercantil consultante que no cabe entenderse como empresariales o profesionales, ya que la entidad 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.

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

No tiene la calificación de tercero, y por tanto puede estar no sujeta la operación, siempre y cuando se cumplan las condiciones reflejadas en la letra A) anterior, cuando el destinatario de la operación es un ente público institucional dependiente del ente territorial, Comunidad Autónoma de Canarias, titular del capital social de la entidad mercantil consultante.

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 territorial autonómico distinto del titular del capital social, un ente institucional estatal o local o una sociedad mercantil pública, sea estatal, autonómica o local.

Teniendo en cuenta la jurisprudencia del Tribunal Supremo manifestado en las sentencias, entre otras, las de 25 de septiembre de 2002, 24 de junio de 2003, 23 de abril y 12 de junio de 2004, la relación entre una sociedad mercantil pública con otra sociedad mercantil pública integrante del mismo sector público autonómico, no puede catalogarse que uno de ello es "órgano técnico-jurídico" de la otra sociedad.

D) No es posible la aplicación de la no sujeción derivada de la doctrina de "órgano técnico jurídico" a las importaciones de bienes, por dos razones:

- El hecho imponible importaciones en el IGIC tiene una clara finalidad: que los bienes que se introduzcan en el territorio de aplicación del Impuesto se encuentren en las mismas condiciones de tributación que los producidos o que tengan su origen en dicho territorio. Tiene, por tanto, el carácter de gravamen compensatorio.

- En ningún caso cabe hablar de no sujeción al IGIC respecto a la entrada de un bien en el territorio de aplicación del IGIC, conforme a lo establecido en el artículo 4.2 de la Ley 20/1991.

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

1º En ningún caso resulta 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

2º Estarán sujetas al IGIC, cuando se entiendan realizadas en Canarias, las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas a un particular, un empresario o profesional privado, un ente territorial estatal o local, un ente territorial autonómico distinto del titular del capital social, un ente institucional estatal o local o una sociedad mercantil pública, sea estatal, autonómica o local.

3º Están no sujetas al IGIC, por la consideración de la entidad mercantil consultante como "órgano técnico-jurídico" del ente territorial autonómico titular de su capital social y por inaplicación del artículo 4.1 de la Ley 20/1991, las operaciones derivadas de la ejecución de encomiendas de gestión efectuadas por el ente territorial titular de su capital social o por otros entes institucionales de la Comunidad Autónoma de Canarias.

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, 9 de octubre de 2013
EL DIRECTOR GENERAL DE TRIBUTOS

Alberto Génova Galván