CONSULTA TRIBUTOS REF
CONSULTA NÚM. 1552 (06/03/2013)

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 un organismo público de carácter científico adscrito al Ministerio de Defensa y plantea lo siguiente:

- La entidad consultante es titular de la totalidad del capital social de dos sociedades mercantiles (A y B). La sociedad A absorbe a la B.

- La entidad consultante es titular del Centro Espacial de Canarias (CEC) sito en Maspalomas. En el CEC se dispone de antenas y sistemas electrónicos para el seguimiento y control de vehículos espaciales, así como de sus cargas útiles. Igualmente en el CEC se lleva a cabo la recepción, proceso y archivo de datos e imágenes adquiridos a diversas agencias espaciales.

- En el CEC la sociedad B llevaba a cabo dos tipos de tareas que, como consecuencia de la absorción, pasan a ser realizada por la sociedad A.

Dichas tareas son ejecutadas por la sociedad A mediante encomienda de gestión de la entidad consultante. Las tareas son las siguientes:

a) Ejecución de todos los proyectos que se gestionan en la CEC.

Parte de los proyectos tiene como destinatario a la entidad consultante y parte como destinatarios a diferentes agencias espaciales que contratan con la entidad consultante y que ésta encomienda a la sociedad A .

b) Mantenimiento general de la estación.

Los gastos ocasionados son debido al personal de mantenimiento (que pueden ser subcontratadas como comedor y limpieza) y compras de material fungible. La totalidad de estos gastos es repercutida proporcionalmente sobre los distintos proyectos que se citan en la letra a) anterior.

Conforme a todo ello, se consulta lo siguiente:

1. Si se encuentra no sujeta las prestaciones de servicios entre la sociedad mercantil pública A y la entidad consultante titular de su capital social.

2. Si la no sujeción es también aplicable a las entregas o importaciones.

3. Si el régimen tributario aplicable a las prestaciones de servicios entre sociedades

públicas dependientes de un mismo Ministerio o a través de entes públicos adscritos a ese Ministerio, con otros entes públicos o empresa públicas dependientes de otros Departamentos ministeriales, es así mismo de no sujeción, al considerar que todos están integrados en la Administración General del Estado.

4. Si lo anterior es también aplicable a las entregas de bienes e importaciones.

5. Si el régimen de no sujeción es aplicable también si la participación del ente público en la sociedad no es del 100 por 100, sino de mayoría social y por tanto con el control accionarial.

CONTESTACIÓN VINCULANTE

1º. Se encuentran no sujetas al IGIC las ejecuciones de los proyectos que la sociedad A realiza al ente institucional estatal consultante, titular de su capital social, derivado de una encomienda de gestión. Igualmente, se encuentra no sujeto al IGIC el servicio de mantenimiento general del CEC cuyo destinatario sea el ente institucional estatal consultante.

Esta no sujeción es aplicable también cuando el destinatario es el ente territorial estatal o un ente institucional estatal distinto de la entidad consultante, sea dependiente del Ministerio de Defensa o de otro Ministerio.

La no sujeción no resulta aplicable cuando el destinatario es un particular, un empresario o profesional privado, un ente territorial autonómico o local, un ente institucional autonómico o local o una sociedad mercantil pública, sea estatal, autonómica o local.

2º La no sujeción por la consideración de "órgano técnico jurídico" de la sociedad mercantil respecto al ente público consultante, es con independencia de la consideración de entrega de bien o de prestación de servicio que tendría la operación interna en el supuesto de tratarse de una operación sujeta al IGIC, no sujeta por aplicación de lo dispuesto en el artículo 9.9º de la Ley 20/1991 o no sujeta por aplicación de las reglas de localización.

En ningún caso es posible la no sujeción en el supuesto de una importación de un bien en el ámbito espacial de aplicación del IGIC.

3º La no sujeción por la consideración de "órgano técnico jurídico" de la sociedad mercantil respecto al ente público titular de su capital social, requiere que el capital social sea de propiedad íntegra del ente público.

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 un organismo público de carácter científico adscrito al Ministerio de Defensa y plantea lo siguiente:

- La entidad consultante es titular de la totalidad del capital social de dos sociedades mercantiles (A y B). La sociedad A absorbe a la B.

- La entidad consultante es titular del Centro Espacial de Canarias (CEC) sito en Maspalomas. En el CEC se dispone de antenas y sistemas electrónicos para el seguimiento y control de vehículos espaciales, así como de sus cargas útiles. Igualmente en el CEC se lleva a cabo la recepción, proceso y archivo de datos e imágenes adquiridos a diversas agencias espaciales.

- En el CEC la sociedad B llevaba a cabo dos tipos de tareas que, como consecuencia de la absorción, pasan a ser realizada por la sociedad A.

Dichas tareas son ejecutadas por la sociedad A mediante encomienda de gestión de la entidad consultante. Las tareas son las siguientes:

a) Ejecución de todos los proyectos que se gestionan en la CEC.

Parte de los proyectos tiene como destinatario a la entidad consultante y parte como destinatarios a diferentes agencias espaciales que contratan con la entidad consultante y que ésta encomienda a la sociedad A .

b) Mantenimiento general de la estación.

Los gastos ocasionados son debido al personal de mantenimiento (que pueden ser subcontratadas como comedor y limpieza) y compras de material fungible. La totalidad de estos gastos es repercutida proporcionalmente sobre los distintos proyectos que se citan en la letra a) anterior.

Conforme a todo ello, se consulta lo siguiente:

1. Si se encuentra no sujeta las prestaciones de servicios entre la sociedad mercantil pública A y la entidad consultante titular de su capital social.

2. Si la no sujeción es también aplicable a las entregas o importaciones.

3. Si el régimen tributario aplicable a las prestaciones de servicios entre sociedades públicas dependientes de un mismo Ministerio o a través de entes públicos adscritos a ese Ministerio, con otros entes públicos o empresa públicas dependientes de otros Departamentos ministeriales, es así mismo de no sujeción, al considerar que todos están integrados en la Administración General del Estado.

4. Si lo anterior es también aplicable a las entregas de bienes e importaciones.

5. Si el régimen de no sujeción es aplicable también si la participación del ente público en la sociedad no es del 100 por 100, sino de mayoría social y por tanto con el control accionarial.

SEGUNDO.- Respecto a la primera de las consultas efectuadas, 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 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 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, cuando la sociedad tenga la consideración de "órgano técnico-jurídico" de dicho ente público.

Hasta ahora esta Dirección General de Tributos únicamente se ha pronunciado sobre la consideración de "órgano técnico-jurídico" en relación a sociedades mercantiles cuyo capital es de titularidad de un ente territorial local.

De esta forma, y derivado del contenido de las consultas vinculantes 1313 de 19 de octubre de 2009 y 1390 de 30 de marzo de 2011, podemos expresar 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 el 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.*"

Como hemos indicado anteriormente, los pronunciamientos de esta Dirección General de Tributos se han efectuado en relación a sociedades mercantiles de titularidad local; ello no obsta a trasladar el mismo criterio doctrinal a las sociedades mercantiles de titularidad estatal, 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 está no sujeta al IGIC cuando se den las siguientes condiciones:

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

- Que la actuación derive del ejercicio de una encomienda de gestión.

- 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.

Por todo ello, se encuentran no sujetas al IGIC las ejecuciones de los proyectos que la sociedad A realiza al ente público consultante, titular de su capital social, derivado de una encomienda de gestión. Igualmente, se encuentra no sujeto al IGIC el servicio de mantenimiento general del CEC cuyo destinatario sea el ente público consultante.

TERCERO.- Respecto a la segunda consulta efectuad (si el criterio de no sujeción es trasladable a las entregas e importaciones de bienes), debemos señalar que, tal y como expresábamos en el punto Segundo anterior, las operaciones entre la sociedad mercantil A y el ente público institucional 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 que está integrado en la propia estructura de éste. Por tanto, nos encontramos ante unas operaciones internas entre el ente público institucional 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.

Respecto a las importaciones, no es posible la aplicación de la no sujeción derivada de la doctrina de "órgano técnico jurídico" 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.

CUARTO.- En cuanto a la tercera consulta planteada, 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 el punto Segundo, cuando el destinatario de la operación es un ente público distinto de la entidad consultante sea dependiente del Ministerio de Defensa o de otro Ministerio.

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 autonómico o local, un ente institucional autonómico 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, no puede catalogarse que uno de ello es "órgano técnico-jurídico" de la otra sociedad,

QUINTO.- Respecto a la cuarta consulta efectuada, se reitera el contenido del punto Tercero de la presente contestación.

SEXTO.- En cuanto a la quinta consulta realizada (si el régimen de no sujeción es aplicable también si la participación del ente público en la sociedad no es del 100 por 100, sino de mayoría social y por tanto con el control accionarial), la respuesta en negativa. Entre los requisitos para la aplicación de la no sujeción que nos ocupa se encuentra el que el capital social sea de propiedad íntegra de un ente público.

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

1º. Se encuentran no sujetas al IGIC las ejecuciones de los proyectos que la sociedad A realiza al ente institucional estatal consultante, titular de su capital social, derivado de una encomienda de gestión. Igualmente, se encuentra no sujeto al IGIC el servicio de mantenimiento general del CEC cuyo destinatario sea el ente institucional estatal consultante.

Esta no sujeción es aplicable también cuando el destinatario es el ente territorial estatal o un ente institucional estatal distinto de la entidad consultante, sea dependiente del Ministerio de Defensa o de otro Ministerio.

La no sujeción no resulta aplicable cuando el destinatario es un particular, un empresario o profesional privado, un ente territorial autonómico o local, un ente institucional autonómico o local o una sociedad mercantil pública, sea estatal, autonómica o local.

2º La no sujeción por la consideración de "órgano técnico jurídico" de la sociedad mercantil respecto al ente público consultante, es con independencia de la consideración de entrega de bien o de prestación de servicio que tendría la operación interna en el supuesto de tratarse de una

operación sujeta al IGIC, no sujeta por aplicación de lo dispuesto en el artículo 9.9º de la Ley 20/1991 o no sujeta por aplicación de las reglas de localización.

En ningún caso es posible la no sujeción en el supuesto de una importación de un bien en el ámbito espacial de aplicación del IGIC.

3º La no sujeción por la consideración de "órgano técnico jurídico" de la sociedad mercantil respecto al ente público titular de su capital social, requiere que el capital social sea de propiedad íntegra del ente público.

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, 6 de marzo de 2013

EL DIRECTOR GENERAL DE TRIBUTOS

Alberto Génova Galván