Administración Tributaria Canaria
Gobierno de Canarias

C-1390

CONSULTA TRIBUTOS REF
CONSULTA Nº 1390 (30/03/11)

PERSONA O ENTIDAD CONSULTANTE	**DOMICILIO**
CONCEPTO IMPOSITIVO Impuesto General Indirecto Canario	**NORMATIVA APLICABLE** Art. 5.1 y 2 Ley 20/1991 Art. 9.9º Ley 20/1991 Art. 19.1.1º Ley 20/1991 Art. 28.2 Ley 20/1991 Art. 29.4 Ley 20/1991

CUESTIÓN PLANTEADA

La sociedad mercantil consultante es una empresa pública cuyo capital se encuentra íntegramente suscrito por un Ayuntamiento canario. Su objeto social es la prestación de los servicios públicos locales de alumbrado público, parques y jardines, recogida de residuos, cementerios, limpieza viaria y de espacio público, y mantenimiento de vías públicas. Estas actividades las desarrolla la sociedad mediante gestión directa, conforme a lo previsto en el artículo 85.2.A).d) de la Ley 7/1985, de 2 de abril, reguladora de las Bases del Régimen Local.

La sociedad consulta:

1.- Si están sujetas al IGIC las entregas de bienes o prestaciones de servicios que realiza a favor del Ayuntamiento titular de su capital social y, en caso afirmativo, cuál es el tipo impositivo aplicable.

2.- Si son deducibles las cuotas del IGIC devengadas y soportadas en la adquisición o importación de bienes o servicios que utilice en las operaciones con el Ayuntamiento.

CONTESTACIÓN VINCULANTE

Primero.- La sociedad mercantil consultante es un órgano técnico-jurídico del Ayuntamiento, que está integrada en la propia estructura del ente público territorial, por lo que los servicios que le presta al Ayuntamiento constituyen operaciones internas entre el Ayuntamiento y la sociedad que están no sujetos al IGIC.

Segundo.- La entidad mercantil, por estos servicios no sujetos, no desarrolla, a efectos del IGIC una actividad empresarial o profesional ni tampoco tiene la consideración de empresario o profesional, por lo que no podrá deducir las cuotas del IGIC devengadas y soportadas en la adquisición o importación de bienes o servicios, cuando los bienes o servicios los utilice en estas operaciones no sujetas.

Visto el escrito presentado por , en el que formula consulta tributaria acerca del Impuesto General Indirecto Canario (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 Decreto 12/2004, de 10 de febrero, por el que se aprueba el Reglamento Orgánico de la Consejería de Economía y Hacienda, emite la siguiente contestación:

PRIMERO.- La sociedad mercantil consultante es una empresa pública cuyo capital se encuentra íntegramente suscrito por un Ayuntamiento canario. Su objeto social es la prestación de los servicios públicos locales de alumbrado público, parques y jardines, recogida de residuos, cementerios, limpieza viaria y de espacio público, y mantenimiento de vías públicas. Estas actividades las desarrolla la sociedad mediante gestión directa, conforme a lo previsto en el artículo 85.2.A).d) de la Ley 7/1985, de 2 de abril, reguladora de las Bases del Régimen Local.

La sociedad consulta:

1º.- Si están sujetas al IGIC las entregas de bienes o prestaciones de servicios que realiza a favor del Ayuntamiento titular de su capital social y, en caso afirmativo, cuál es el tipo impositivo aplicable.

2º.- Si son deducibles las cuotas del IGIC devengadas y soportadas en la adquisición o importación de bienes o servicios que utilice en las operaciones con el Ayuntamiento.

SEGUNDO.- La contestación a la primera cuestión formulada exige partir de la doctrina mantenida por esta Dirección General en la consulta vinculante número 1313, que se refiere a un supuesto idéntico al que aquí nos ocupa, y que lleva fecha de 19 de octubre de 2009. En esta consulta se dice:

*"**SEGUNDO.-** El artículo 9.9º de la Ley 20/1991 establece:*

"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."

Son dos los requisitos que exige la Ley para que las entregas y prestaciones de servicios realizadas por los entes públicos estén no sujetas al IGIC:

- En primer lugar, es necesario que la operación la realice directamente el ente público en el ejercicio de una función pública, es decir, como sujeto de Derecho Público, con las prerrogativas típicas del poder de imperium del Estado.

- Y en segundo lugar, se exige también que la operación la efectúe el ente público sin contraprestación o mediante prestación patrimonial de carácter público.

Analizando estos requisitos, la doctrina ha señalado que la no sujeción al Impuesto de los entes públicos no debe limitarse al ente público en sentido estricto, sino que debe abarcar también a las sociedades instrumentales que utilizan los entes públicos para la gestión de los servicios públicos, ya que estas sociedades "no son sino órganos técnico-jurídicos del propio ente público territorial (Estado, Comunidad Autónoma o ente local)" que no realizan ninguna actividad empresarial. Así, para referirnos al ámbito local, que es al que se refiere la consulta formulada, debe tenerse en cuenta lo que establece la propia Ley de Bases de Régimen Local. En concreto, el artículo 85 señala:

"1. Son servicios públicos locales los que prestan las entidades locales en el ámbito de sus competencias.
2. Los servicios públicos de la competencia local podrán gestionarse mediante alguna de las siguientes formas:
Gestión directa:
Gestión por la propia entidad local.
Organismo autónomo local.
Entidad pública empresarial local.
Sociedad mercantil local, cuyo capital social sea de titularidad pública.
Gestión indirecta, mediante las distintas formas previstas para el contrato de gestión de servicios públicos en la Ley de Contratos del Sector Público.
3. En ningún caso podrán prestarse por gestión indirecta ni mediante sociedad mercantil de capital social exclusivamente local los servicios públicos que impliquen ejercicio de autoridad".

Por su parte, el artículo 85 bis de la Ley de Bases Régimen Local, con relación a la gestión directa de los servicios, dispone:

"1. La gestión directa de los servicios de la competencia local mediante las formas de organismos autónomos locales y de entidades públicas empresariales locales se regirán, respectivamente, por lo dispuesto en los artículos 45 a 52 y 53 a 60 de la Ley 6/1997, de 14 de abril, de Organización y Funcionamiento de la Administración General del Estado, en cuanto les resultase de aplicación, con las siguientes especialidades:
Su creación, modificación, refundición y supresión corresponderá al Pleno de la entidad local, quien aprobará sus estatutos. Deberán quedar adscritas a una Concejalía, Área u órgano equivalente de la entidad local, si bien, en el caso de las entidades públicas empresariales, también podrán estarlo a un organismo autónomo local.
Excepcionalmente, podrán existir entidades públicas empresariales cuyos estatutos les asignen la función de dirigir o coordinar a otros entes de la misma o distinta naturaleza.
El titular del máximo órgano de dirección de los mismos deberá ser un funcionario de carrera o laboral de las Administraciones públicas o un profesional del sector privado, titulados superiores en ambos casos, y con más de cinco años de ejercicio profesional en

el segundo. En los municipios señalados en el título X, tendrá la consideración de órgano directivo.
En los organismos autónomos locales deberá existir un consejo rector, cuya composición se determinará en sus estatutos.
En las entidades públicas empresariales locales deberá existir un consejo de administración, cuya composición se determinará en sus Estatutos.
El secretario del Consejo de Administración, que debe ser un funcionario público al que se exija para su ingreso titulación superior, ejercerá las funciones de fe pública y asesoramiento legal de los órganos unipersonales y colegiados de estas entidades.
La determinación y modificación de las condiciones retributivas, tanto del personal directivo como del resto del personal, deberán ajustarse en todo caso a las normas que al respecto apruebe el Pleno o la Junta de Gobierno, según corresponda.
Estarán sometidos a controles específicos sobre la evolución de los gastos de personal y de la gestión de sus recursos humanos por las correspondientes concejalías, áreas u órganos equivalentes de la entidad local.
Su inventario de bienes y derechos se remitirá anualmente a la concejalía, área u órgano equivalente de la entidad local.
Será necesaria la autorización de la concejalía, área u órgano equivalente de la entidad local a la que se encuentren adscritos, para celebrar contratos de cuantía superior a las cantidades previamente fijadas por aquélla.
Estarán sometidos a un control de eficacia por la concejalía, área u órgano equivalente de la entidad local a la que estén adscritos.
Cualquier otra referencia a órganos estatales efectuada en la Ley 6/1997, de 14 de abril, y demás normativa estatal aplicable, se entenderá realizada a los órganos competentes de la entidad local.
Las referencias efectuadas en el presente artículo a la Junta de Gobierno, se entenderán efectuadas al Pleno en los municipios en que no exista aquélla.
2. Los estatutos de los organismos autónomos locales y de las entidades públicas empresariales locales comprenderán los siguientes extremos:
La determinación de los máximos órganos de dirección del organismo, ya sean unipersonales o colegiados, así como su forma de designación, con respeto en todo caso a lo dispuesto en el apartado anterior, con indicación de aquellos actos y resoluciones que agoten la vía administrativa.
Las funciones y competencias del organismo, con indicación de las potestades administrativas generales que éste puede ejercitar.
En el caso de las entidades públicas empresariales, los estatutos también determinarán los órganos a los que se confiera el ejercicio de las potestades administrativas.
El patrimonio que se les asigne para el cumplimiento de sus fines y los recursos económicos que hayan de financiar el organismo.
El régimen relativo a recursos humanos, patrimonio y contratación.
El régimen presupuestario, económico-financiero, de contabilidad, de intervención, control financiero y control de eficacia, que serán, en todo caso, conformes con la legislación sobre las Haciendas Locales y con lo dispuesto en el capítulo III del título X de esta Ley.
3. Los estatutos deberán ser aprobados y publicados con carácter previo a la entrada en funcionamiento efectivo del organismo público correspondiente".

Con relación a las sociedades mercantiles locales, el artículo 85 ter establece asimismo que:

1. Las sociedades mercantiles locales se regirán íntegramente, cualquiera que sea su forma jurídica, por el ordenamiento jurídico privado, salvo las materias en que les sea de aplicación la normativa presupuestaria, contable, de control financiero, de control de eficacia y contratación, y sin perjuicio de lo señalado en el apartado siguiente de este artículo.
2. La sociedad deberá adoptar una de las formas de sociedad mercantil de responsabilidad limitada, y en la escritura de constitución constará el capital, que deberá ser aportado íntegramente por la entidad local o un ente público de la misma.
3. Los estatutos determinarán la forma de designación y el funcionamiento de la Junta General y del Consejo de Administración, así como los máximos órganos de dirección de las mismas.

A la vista de estas disposiciones transcritas, la sujeción o no al IGIC de las sociedades mercantiles municipales plantea algunos interrogantes, ya que –como se ha visto- estas sociedades no están sujetas al Derecho Público en todos sus extremos. Se hace preciso, por tanto, para resolver esta cuestión, el determinar cuál es su régimen jurídico. Existe una abundante jurisprudencia aclaratoria de esta cuestión, que aunque referidas al Impuesto sobre el Valor Añadido, a nuestro juicio, son 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:

"La realidad es que las sociedades mercantiles constituidas por la Administración como socio único, se hallan más cerca de la fundación, que de una figura asociativa (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 (el subrayado es nuestro)."

Como fácilmente puede apreciarse de su simple lectura, esta sentencia establece de una forma concluyente que las sociedades mercantiles municipales –cuando en sus relaciones internas y en su financiación dependen del Ayuntamiento titular- constituyen unos órganos técnico-jurídicos del propio ente local, titular del capital social. Desde el punto de vista del IGIC, esta naturaleza de las sociedades municipales implica que los servicios "que presten" al Ayuntamiento constituyen unas operaciones internas entre el ente local y la sociedad que no están sujetas al Impuesto, siempre que se den estas cinco condiciones:

- 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 los preste mediante la forma de gestión directa, conforme a lo establecido en el artículo 85.2 de la Ley 7/1985, de 2 de abril, reguladora de las Bases del Régimen Local.

- Que el destinatario exclusivo de sus servicios 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.

Dos precisiones hay que hacer, no obstante, a este respecto:

1) primera, que los servicios no sujetos son únicamente los que prestan estas sociedades municipales al propio Ayuntamiento del que dependen, ya que, como se ha dicho, en estos casos, no nos encontramos ante unas relaciones externas entre un empresario que presta un servicio y otro distinto que lo adquiere, sino ante unas relaciones internas entre dicho Ayuntamiento y la sociedad mercantil a la que se le ha encomendado la prestación de servicios propios de dicho ente local;

2) y segunda, que sí están sujetas al IGIC las operaciones que realicen estas sociedades municipales que tengan la naturaleza de entregas de bienes, cualquiera que sea su destinatario, igual que todas aquellas que realicen cuyo destinatario sea un tercero y no el Ayuntamiento del que depende.

***TERCERO.-** Por todo ello, es criterio vinculante de esta Dirección General de Tributos que no está sujeta al IGIC la prestación de servicio, bajo la forma de gestión directa, de ayuda y colaboración en la gestión y recaudación de los tributos locales, que realice una sociedad mercantil municipal al Ayuntamiento, titular único de su capital social, cuando la única fuente de financiación de la sociedad sean las subvenciones concedidas por el Ayuntamiento del que depende."*

Esto sentado, parece evidente que la sociedad consultante tiene la consideración de órgano técnico-jurídico del Ayuntamiento titular de su capital social. Por eso su actividad –que realiza por gestión directa- de los servicios públicos locales de alumbrado público, parques y jardines, recogida de residuos, cementerios, limpieza viaria y de espacio público, y mantenimiento de vías públicas, está no sujeta al IGIC, pero no por el artículo 9.9º de la Ley 20/1991, como decíamos en la consulta número 1313, de 19 de octubre de 2009, sino porque nos encontramos – en este sentido cambiamos el criterio de esta Dirección sobre las sociedades que tienen la consideración de órgano técnico jurídico de un Ayuntamiento- ante una actividad que no es realizada por un empresario o profesional.

En efecto, el artículo 4.1 de la Ley 20/1991 establece que:

"Están sujetas al Impuesto por el concepto de entregas de bienes y prestaciones de servicios las efectuadas por empresarios y profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional."

No es posible examinar aquí con detenimiento el hecho imponible del IGIC por operaciones interiores. Nos conformamos con señalar que la realización del hecho imponible del IGIC exige fundamentalmente que se den dos condiciones: en primer lugar, que la operación

constituya una entrega de bien o una prestación de servicio; y en segundo lugar, que la operación la realice un empresario o profesional.

En el presente caso, no cabe hablar, a juicio de esta Dirección General, de entregas de bienes o de prestaciones de servicios al ayuntamiento por parte de la sociedad mercantil, dado que, en todos estos supuestos, la sociedad mercantil actúa como mero órgano técnico-jurídico del Ayuntamiento que está integrado en la propia estructura del ente público territorial. De ahí que la operación no pueda calificarse como entrega de bienes o prestación de servicio, pues nos encontramos ante unas operaciones internas entre el Ayuntamiento y la sociedad que difícilmente puede entenderse como empresariales o profesionales, ya que la sociedad municipal es un órgano técnico del Ayuntamiento.

Nada obsta a lo que acabamos de decir que el artículo 5.2º de la Ley 20/1991 disponga que *"a los efectos de este Impuesto se reputarán empresarios o profesionales: (...) 2°. Las sociedades mercantiles, salvo prueba en contrario"*, sobre todo si tiene en cuenta, como ha dicho la Sentencia del Tribunal Supremo de 12 de junio de 2004 en un caso relativo al IVA, pero es que plenamente aplicable a este Impuesto, que estas sociedades participadas al 100 por 100 por un Ayuntamiento no son, sin más, unas sociedades mercantiles idénticas a las pertenecientes a socios privados en todo o en parte, ya que, según precisa esta Sentencia del Tribunal Supremo, se tratan de órganos técnico jurídicos de gestión del Ayuntamiento y, por tanto, sus operaciones están al margen del IGIC, es decir, no sujetas, por no ser empresariales.

Sentada esta base, es claro que no cabe plantearse en esta contestación cuál es el tipo impositivo aplicable ya que las actividades de esta sociedad quedan fuera del concepto de hecho imponible definido en el artículo 4.1 de la Ley 20/1991, siempre que se den, como dijo la consulta 1313 de esta Dirección, de 19 de octubre de 2009, estas cinco condiciones:

- 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 los preste mediante la forma de gestión directa, conforme a lo establecido en el artículo 85.2 de la Ley 7/1985, de 2 de abril, reguladora de las Bases del Régimen Local.

- Que el destinatario exclusivo de sus servicios 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.

TERCERO.- La segunda cuestión que plantea la sociedad es si son deducibles las cuotas del IGIC devengadas y soportadas por la sociedad en la adquisición o importación de bienes o servicios que utilice en las operaciones no sujetas al IGIC.

No vamos a examinar aquí en toda su extensión el régimen de deducción de las cuotas devengadas y soportadas en el IGIC, sino que nos limitaremos a señalar que la sociedad consultante no tiene derecho a la deducción de estas cuotas, entre otras razones, porque, de

acuerdo con el artículo 28.2 de la Ley 20/1991, *"solo podrán hacer uso del derecho a deducir los sujetos pasivos que, teniendo la condición de empresarios o profesionales de conformidad con lo dispuesto en el artículo 5 de esta Ley, hayan iniciado efectivamente la realización habitual de las entregas de bienes o prestaciones de servicios correspondientes a sus actividades empresariales o profesionales. (...)",* y esta consideración, como ya hemos indicado, no la tiene la sociedad consultante, que ni siquiera realiza entregas de bienes ni prestaciones de servicios.

CUARTO.- De acuerdo con lo expuesto, es criterio de esta Dirección General de Tributos que:

Primero.- La sociedad mercantil consultante es un órgano técnico-jurídico del Ayuntamiento, que está integrada en la propia estructura del ente público territorial, por lo que los servicios que le presta al Ayuntamiento constituyen operaciones internas entre el Ayuntamiento y la sociedad que están no sujetos al IGIC.

Segundo.- La entidad mercantil, por estos servicios no sujetos, no desarrolla, a efectos del IGIC una actividad empresarial o profesional ni tampoco tiene la consideración de empresario o profesional, por lo que no podrá deducir las cuotas del IGIC devengadas y soportadas en la adquisición o importación de bienes o servicios, cuando los bienes o servicios los utilice en estas operaciones no sujetas.

Todo lo cual se le comunica de acuerdo con la Disposición Adicional Décima, número tres, de la Ley 20/1991, y con el alcance establecido en el articulo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y se le advierte que la presente consulta no tendrá efectos vinculantes respecto al objeto o tramitación de un procedimiento, recurso o reclamación iniciado con anterioridad a su presentación.

Santa Cruz de Tenerife, 30 de marzo de 2011

EL DIRECTOR GENERAL DE TRIBUTOS

Francisco Clavijo Henrández