CONSULTA TRIBUTOS REF
CONSULTA NÚM: 1661 (28/05/14)

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.26º Ley 4/2012

CUESTIÓN PLANTEADA

La entidad mercantil consultante es una empresa pública, siendo titular de su capital en su totalidad la Comunidad Autónoma de Canarias y teniendo la consideración de entidad instrumental de ésta.

El Gobierno de Canarias encomienda diferentes actuaciones a la entidad mercantil pública consultante y la financiación de las actuaciones encomendadas se lleva a cabo a través de la correspondiente consignación en los presupuestos generales.

Se consulta sobre la tributación en el IGIC de las operaciones realizadas a favor del Gobierno de Canarias y derivadas de las encomiendas.

Por otra parte, se consulta el tratamiento en el IGIC de las aportaciones dinerarias en forma de libramiento que el Gobierno de Canarias realiza a favor de la entidad mercantil consultante con objeto de cubrir el déficit que surge en el desarrollo de las actividades derivadas del objeto social.

Consulta, igualmente, sobre el tratamiento en el IGIC de las entregas de bienes y prestaciones de servicios que la entidad mercantil consultante realiza a terceros no dependientes del ente territorial titular de su capital social.

Por último, se consulta sobre la deducibilidad de las cuotas del IGIC soportadas por la entidad mercantil consultante en la adquisición o importación de bienes o servicios que se utilicen exclusivamente en las operaciones en virtud de encomiendas, que sean financiadas exclusivamente por las aportaciones dinerarias para cubrir el déficit, que se utilicen de forma exclusiva en entregas de bienes o prestaciones de servicios con terceros distintos de la Comunidad Autónoma de Canarias, o que se utilicen de forma simultánea en el desarrollo de operaciones encomendadas y en entregas de bienes o prestaciones de servicios a terceros.

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 Están no sujetas al IGIC, por la consideración de la entidad mercantil consultante como órgano técnico-jurídico de la Comunidad Autónoma de Canarias, las operaciones que derivadas de encomiendas de gestión realice en favor del citado ente territorial o de un ente público institucional dependiente del mismo.

3º Las aportaciones dinerarias que la entidad mercantil consultante percibe del Gobierno de Canarias para cubrir su déficit no constituyen contraprestación de operación alguna, por lo que no tiene incidencia en el IGIC.

4º No son deducibles, en ningún porcentaje, las cuotas del IGIC soportadas en la adquisición o importación de bienes o servicios que se utilicen en la realización de operaciones internas no sujetas realizadas por la entidad mercantil consultante en su condición de órgano técnico-jurídico del ente territorial titular de su capital social.

5º No podrán ser objeto de deducción, en ningún porcentaje, las cuotas del IGIC soportadas en la adquisición o importación de bienes o servicios que se utilicen, de forma simultánea o alternativa, en la realización de operaciones no sujetas, por disponer la entidad mercantil de la consideración de órgano técnico-jurídico del ente territorial titular de su capital social, y en entregas de bienes o prestaciones de servicios con terceros sujetas y no exentas al IGIC, o en entregas de bienes o prestaciones de servicios exentas o no sujetas plenas, salvo que:

- Los bienes se utilicen para actividades no empresariales o profesionales, es decir para las operaciones no sujetas por la consideración de órgano técnico-jurídico, de forma accesoria y notoriamente irrelevante.

- Los bienes sean susceptibles de un aprovechamiento separado e independiente del resto, en que cabe una afectación parcial. En este caso, cabe la deducción, de cumplirse los requisitos para su ejercicio, de la parte de la cuota del IGIC correspondiente a la afectación real a las actividades empresariales o profesionales que dan derecho a la deducción.

6º Son deducibles, siempre y cuando se cumplan los requisitos para el ejercicio del derecho a la deducción previstos en el Capitulo Primero del Título II de la Ley 20/1991, las cuotas del IGIC soportadas en la adquisición o importación de bienes o servicios que se utilicen exclusivamente por la sociedad mercantil pública consultante en las entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas y no exentas al IGIC y en las entregas de bienes o prestaciones de servicios exentas plenas o no sujetas plenas.

7º El origen de los fondos que financia la adquisición de bienes o servicios no tiene ninguna incidencia en el derecho a la deducción. Lo determinante, entre otros requisitos, es la utilización real de los bienes o servicios adquiridos.

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, siendo titular de su capital en su totalidad la Comunidad Autónoma de Canarias y teniendo la consideración de entidad instrumental de ésta.

El Gobierno de Canarias encomienda diferentes actuaciones a la entidad mercantil pública consultante y la financiación de las actuaciones encomendadas se lleva a cabo a través de la correspondiente consignación en los presupuestos generales.

Se consulta sobre la tributación en el IGIC de las operaciones realizadas a favor del Gobierno de Canarias y derivadas de las encomiendas.

Por otra parte, se consulta el tratamiento en el IGIC de las aportaciones dinerarias en forma de libramiento que el Gobierno de Canarias realiza a favor de la entidad mercantil consultante con objeto de cubrir el déficit que surge en el desarrollo de las actividades derivadas del objeto social.

Consulta, igualmente, sobre el tratamiento en el IGIC de las entregas de bienes y prestaciones de servicios que la entidad mercantil consultante realiza a terceros no dependientes del ente territorial titular de su capital social.

Por último, se consulta sobre la deducibilidad de las cuotas del IGIC soportadas por la entidad mercantil consultante en la adquisición o importación de bienes o servicios que se utilicen exclusivamente en las operaciones en virtud de encomiendas, que sean financiadas exclusivamente por las aportaciones dinerarias para cubrir el déficit, que se utilicen de forma exclusiva en entregas de bienes o prestaciones de servicios con terceros distintos de la Comunidad Autónoma de Canarias, o que se utilicen de forma simultánea en el desarrollo de operaciones encomendadas y en entregas de bienes o prestaciones de servicios a terceros.

SEGUNDO.- Comenzaremos a analizar la tributación en el IGIC de las operaciones realizadas a favor del Gobierno de Canarias y derivadas de las encomiendas que ésta efectúa a la entidad mercantil consultante, y el tratamiento en el IGIC de las entregas de bienes y prestaciones de servicios que la entidad mercantil consultante realiza a terceros no dependientes del ente territorial titular de su capital social.

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 exentos 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 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."

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 y siempre que 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, en este caso la Comunidad Autónoma de Canarias, titular del capital social de la entidad mercantil pública 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, local o autonómico (no dependiente de la Comunidad Autónoma de Canarias), 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 ellos 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.- En cuanto a la consulta sobre el tratamiento en el IGIC de las aportaciones dinerarias en forma de libramiento que el Gobierno de Canarias realiza a favor de la entidad mercantil pública consultante, con objeto de cubrir el déficit que surge en el desarrollo de las actividades derivadas del objeto social, se expresa en el escrito de petición de emisión que en las órdenes donde se disponen los libramientos de las aportaciones dinerarias se señalan que las mismas no tienen la consideración de subvenciones al amparo de lo dispuesto en el artículo 2.2 de la Ley 38/2003, de 17 de noviembre, General de Subvenciones. Este precepto dispone:

"No están comprendidas en el ámbito de aplicación de esta ley las aportaciones dinerarias entre diferentes Administraciones públicas, para financiar globalmente la actividad de la Administración a la que vayan destinadas, y las que se realicen entre los distintos agentes de una Administración cuyos presupuestos se integren en los Presupuestos Generales de la Administración a la que pertenezcan, tanto si se destinan a financiar globalmente su actividad como a la realización de actuaciones concretas a desarrollar en el marco de las funciones que tenga atribuidas, siempre que no resulten de una convocatoria pública."

Conforme a lo establecido en el artículo 4.1 de la Ley 20/1991, regulador del hecho imponible por operaciones interiores, el ámbito de imposición propio del IGIC se localiza en la realización de operaciones a título oneroso, elemento que implica la existencia de una contraprestación, dineraria o no, a cambio de una operación que puede catalogarse de entrega de bien o de prestación de servicio. Todo ello sin perjuicio de la posibilidad de sujeción al IGIC de determinadas operaciones gratuitas (véase el artículo 9.8º de la Ley 20/1991). Por tanto, la cuestión es decidir es si nos encontramos ante aportaciones dinerarias que disponen o no de la consideración de contraprestación de operaciones sujetas al IGIC.

Pues bien, a juicio de esta Dirección General de Tributos las aportaciones dinerarias que la entidad mercantil consultante percibe del Gobierno de Canarias para cubrir su déficit no constituyen contraprestación de operación alguna, dada la inexistencia de acto de consumo entendido no solo como el uso efectivo de un bien o servicio, sino como la simple puesta a disposición de cualquiera de ellos. Por todo ello, tales aportaciones no tienen incidencia en el IGIC.

CUARTO.- Por último analizaremos la consulta relativa a la deducción por parte de la entidad mercantil consultante de las cuotas del IGIC soportada en las adquisiciones o importaciones de bienes o servicios que:

- Se utilicen exclusivamente en las operaciones en virtud de encomiendas.
- Sean financiadas exclusivamente por las aportaciones dinerarias para cubrir el déficit.
- Se utilicen de forma exclusiva en entregas de bienes o prestaciones de servicios con terceros distintos de la Comunidad Autónoma de Canarias.
- Se utilicen de forma simultánea en el desarrollo de operaciones encomendadas y en entregas de bienes o prestaciones de servicios a terceros.

Para la debida contestación, debemos partir del hecho de que la entidad mercantil pública consultante presenta una dualidad: órgano técnico jurídico respecto a las operaciones internas derivadas de la ejecución de la encomienda y empresario o profesional respecto a las entregas de bienes o prestaciones de servicios con terceros.

Partiendo de esta dualidad, diferenciaremos los siguientes supuestos:

1. Bienes o servicios adquiridos o importados que se utilizan exclusivamente en la realización de las operaciones no sujetas al IGIC por la consideración de órgano técnico-jurídico.

Por incumplimiento del requisito subjetivo previsto en el artículo 28.2 de la Ley 20/1991, no cabe el ejercicio del derecho a la deducción de las cuotas del IGIC soportadas que se utilizan exclusivamente en la realización de las operaciones no sujetas al IGIC por la consideración de órgano técnico-jurídico. Este precepto dispone:

> *"2. 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. (…)"*

Una entidad mercantil que realice operaciones internas que no disponen de la calificación de entrega de bien o de prestación de servicio, por tener la consideración de órgano técnico-jurídico del ente público territorial titular de su capital social, no puede tener la consideración de empresario o profesional respecto de tales operaciones internas, conforme a lo dispuesto en el artículo 5.2.2º de la Ley 20/1991 que establece:

"2. A los efectos de este Impuesto se reputarán empresarios o profesionales:
(…)
2°. Las sociedades mercantiles, salvo prueba en contrario."

La presunción de que toda sociedad mercantil se reputa empresario o profesional a efectos del IGIC, queda invalidada (presunción *iuris tantum*) cuando exista prueba en contrario. Un ejemplo de esta prueba en contrario, entre otras, se encuentra en la entidad mercantil que efectúe operaciones no sujetas en calidad de órgano técnico-jurídico del ente territorial titular de su capital social.

No reputándose empresario o profesional, es imposible disponer de la consideración de sujeto pasivo por operaciones interiores, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 19.1.1º de la Ley 20/1991.

Siendo suficiente el incumplimiento del requisito subjetivo para no poder ejercer el derecho a la deducción, resulta ocioso analizar el incumplimiento, que también se produce, del requisito objetivo de la utilización de los bienes o derechos, que la entidad mercantil adquiere o importa, en la realización de las operaciones que dan derecho a deducir, conforme a los artículos 28.1 y 29.4.1º de la Ley 20/1991.

2. Bienes o servicios adquiridos o importados que se utilizan exclusivamente en la realización de entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas y no exentas al IGIC, o exentas plenas o no sujetas plenas.

Nos encontramos ante entregas de bienes o prestaciones de servicios con terceros. En este ámbito, la entidad mercantil se reputa como empresario o profesional y podrá ejercer el derecho a la deducción de las cuotas soportadas del IGIC en la adquisición de bienes o servicios que utilicen exclusivamente en las operaciones que dan derecho a la deducción por aplicación de lo dispuesto en el artículo 29.4 de la Ley 20/1991; es decir:

- Que se utilicen en entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas y no exentas al IGIC.
- Que se utilicen en entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas y exentas del IGIC, siendo dichas exenciones calificadas de plenas por la regulación del Impuesto.

- Que se utilicen en entregas de bienes o prestaciones de servicios no sujetas al IGIC, siendo dichas no sujeciones calificadas de plenas por la regulación del Impuesto.

El ejercicio en estos supuesto del derecho a la deducción exige, además, el cumplimiento del resto de los requisitos objetivos, temporales y documentales establecidos en el Capítulo Primero del Título II de la Ley 20/1991.

3. Bienes o servicios adquiridos o importados que se afecten de forma simultánea o alternativa a la realización de operaciones empresariales o profesionales y de operaciones no empresariales o profesionales.

Las operaciones no empresariales o profesional son las desarrolladas por la entidad mercantil consultante en su naturaleza de órgano técnico-jurídico.

Estas operaciones no empresariales o profesionales no se configuran como un sector diferenciado de la actividad, en los términos establecidos en el artículo 34.2 de la Ley 20/1991, dado que no estamos ante operaciones que implican la ordenación por cuenta propia de factores de producción materiales y/o humanos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.

Estas operaciones no sujetas tampoco implican la aplicación de la regla de la prorrata, puesto que, conforme al artículo 35 de la Ley 20/1991, ésta se aplica cuando el sujeto pasivo, en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional, efectúa conjuntamente entregas de bienes o prestaciones de servicios que originen el derecho a la deducción y otras operaciones de análoga naturaleza -es decir, empresariales o profesionales- que no habiliten para el ejercicio del citado derecho. Hay que reiterar que nos encontramos ante operaciones no empresariales o profesionales.

De acuerdo con lo manifestado, no es posible aplicar la prorrata general para cuantificar el porcentaje de deducción de las cuotas del IGIC soportadas en la adquisición o importación de bienes o servicios que se utilicen simultánea o alternativamente en la realización de operaciones empresariales o profesionales y en operaciones desarrolladas por la sociedad mercantil bajo su naturaleza de órgano técnico-jurídico.

La inaplicación de la prorrata y la inexistencia de sector diferenciado de la actividad (y por tanto, la imposibilidad de aplicar el régimen de deducción en común establecido en el cuarto párrafo del artículo 34.1 de la Ley 20/1991), no implica que la utilización de los bienes o servicios en la realización de operaciones desarrolladas por la sociedad mercantil bajo su naturaleza de órgano técnico-jurídico, no tenga incidencia en la deducción de las cuotas soportadas.

En efecto, los números 5, 6, 7 y 8 del artículo 29 de la Ley 20/1991 disponen lo siguiente:

“5. Los sujetos pasivos solo podrán deducir el Impuesto satisfecho como consecuencia de las importaciones o el soportado en las adquisiciones de bienes o servicios que estén directamente relacionados con el ejercicio de su actividad empresarial o profesional. Esta condición deberá cumplirla también la carga impositiva implícita a que se refiere el número 3 anterior.

6. Se considerarán directamente relacionados con el ejercicio de la actividad empresarial o profesional los bienes o servicios afectados exclusivamente a la realización de dicha actividad.
No se considerarán exclusivamente afectados a una actividad empresarial o profesional:
1º.- Los bienes que se destinen a dicha actividad y a otras de naturaleza no empresarial ni profesional por periodos de tiempo alternativos.
2º.- Los bienes o servicios que se utilicen simultáneamente para actividades empresariales o profesionales y para necesidades privadas.
3º.- Los bienes adquiridos por el sujeto pasivo que no se integren en su patrimonio empresarial o profesional.
4º.- Los bienes destinados a la satisfacción de necesidades personales o particulares de los empresarios o profesionales o de sus familiares o bien del personal dependiente de los mismos, con excepción de los destinados al alojamiento gratuito, en los locales o instalaciones de la empresa, del personal encargado de la vigilancia y seguridad de los mismos.
7. Se exceptúan de lo dispuesto en el número 6 anterior, apartados 1º, 2º y 4º, los bienes o servicios que se utilicen para necesidades privadas de forma accesoria y notoriamente irrelevante.
8. No obstante lo dispuesto en los números anteriores, cuando se trate de elementos patrimoniales que sirvan sólo parcialmente al objeto de la actividad se entenderá producida la afectación por aquella parte de los mismos que se utilice realmente en la actividad de que se trate.
En este sentido sólo se considerarán afectadas aquellas partes de los elementos patrimoniales que sean susceptibles de un aprovechamiento separado e independiente del resto.
En ningún caso serán susceptibles de afectación parcial los elementos patrimoniales indivisibles."

Estos números del artículo 29 de la Ley 20/1991 regulan el requisito objetivo, para el ejercicio del derecho a la deducción, de la relación directa, que supone que las cuotas soportadas del IGIC son deducibles cuando los bienes o servicios adquiridos o importados estén directamente relacionados con la actividad empresarial o profesional del sujeto pasivo.

Se considera que los bienes o servicios adquiridos o importados están directamente relacionados con la actividad empresarial o profesional del sujeto pasivo, cuando tales bienes o servicios se afecten exclusivamente a la actividad empresarial o profesional del sujeto pasivo.

El segundo párrafo del número 6 establece una serie de supuestos en el que no se considera que los bienes o servicios adquiridos o importados se encuentran exclusivamente afectos a la actividad empresarial o profesional. Concretamente en los apartados 1º y 2º se citan, respectivamente, cuando se destinen los bienes, de forma alternativa, a actividades empresariales o profesionales y actividades que no tienen tal naturaleza, y cuando se utilicen simultáneamente para actividades empresariales o profesionales y para actividades privadas. El término "actividades privadas" debe igualarse a "actividades no empresariales o profesionales".

De incumplirse el requisito objetivo de la relación directa, las cuotas soportadas del IGIC en la adquisición o importación de bienes o servicios que se afecten, de forma alternativa o simultánea, a actividades empresariales o profesionales y a actividad no empresariales o profesionales, no pueden ser objeto de deducción en ningún porcentaje, salvo que:

- Los bienes se utilicen para actividades no empresariales o profesionales de forma accesoria y notoriamente irrelevante.

- Los bienes sean susceptibles de un aprovechamiento separado e independiente del resto, en que cabe una afectación parcial a la actividad empresarial o profesional.

Por último analizaremos la deducción de las cuotas del IGIC soportadas en adquisiciones de bienes o servicios financiadas por las aportaciones dinerarias en forma de libramientos que realiza el Gobierno de Canarias a la entidad mercantil consultante para cubrir su déficit.

La deducción de las cuotas del IGIC soportadas y que son objeto de financiación por esta vía, serán deducibles o no conforme a lo manifestado anteriormente; es decir, de acuerdo a su utilización exclusiva en operaciones no sujetas por la consideración de órgano técnico-jurídico, por su utilización en entregas de bienes o prestaciones de servicios con terceros que den derecho a la deducción, o por su utilización simultánea o alternativa en operaciones internas en las que la entidad mercantil consultante dispone de la naturaleza de órgano técnico-jurídico y en entregas de bienes o prestaciones de servicios que dan derecho a la deducción. Es definitiva, la financiación por fondos propios o de terceros de la adquisición de bienes o servicios no tiene incidencia en el IGIC. En este sentido hay que recordar que, con carácter general, la base imponible del IGIC está constituida por la contraprestación de las operaciones sujetas procedente del destinatario o de terceras personas (artículo 22.1 de la Ley 20/1991).

QUINTO.- 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 Están no sujetas al IGIC, por la consideración de la entidad mercantil consultante como órgano técnico-jurídico de la Comunidad Autónoma de Canarias, las operaciones que derivadas de encomiendas de gestión realice en favor del citado ente territorial o de un ente público institucional dependiente del mismo.

3º Las aportaciones dinerarias que la entidad mercantil consultante percibe del Gobierno de Canarias para cubrir su déficit no constituyen contraprestación de operación alguna, por lo que no tiene incidencia en el IGIC.

4º No son deducibles, en ningún porcentaje, las cuotas del IGIC soportadas en la adquisición o importación de bienes o servicios que se utilicen en la realización de operaciones internas no

sujetas realizadas por la entidad mercantil consultante en su condición de órgano técnico-jurídico del ente territorial titular de su capital social.

5º No podrán ser objeto de deducción, en ningún porcentaje, las cuotas del IGIC soportadas en la adquisición o importación de bienes o servicios que se utilicen, de forma simultánea o alternativa, en la realización de operaciones no sujetas, por disponer la entidad mercantil de la consideración de órgano técnico-jurídico del ente territorial titular de su capital social, y en entregas de bienes o prestaciones de servicios con terceros sujetas y no exentas al IGIC, o en entregas de bienes o prestaciones de servicios exentas o no sujetas plenas, salvo que:

- Los bienes se utilicen para actividades no empresariales o profesionales, es decir para las operaciones no sujetas por la consideración de órgano técnico-jurídico, de forma accesoria y notoriamente irrelevante.

- Los bienes sean susceptibles de un aprovechamiento separado e independiente del resto, en que cabe una afectación parcial. En este caso, cabe la deducción, de cumplirse los requisitos para su ejercicio, de la parte de la cuota del IGIC correspondiente a la afectación real a las actividades empresariales o profesionales que dan derecho a la deducción.

6º Son deducibles, siempre y cuando se cumplan los requisitos para el ejercicio del derecho a la deducción previstos en el Capitulo Primero del Título II de la Ley 20/1991, las cuotas del IGIC soportadas en la adquisición o importación de bienes o servicios que se utilicen exclusivamente por la sociedad mercantil pública consultante en las entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas y no exentas al IGIC y en las entregas de bienes o prestaciones de servicios exentas plenas o no sujetas plenas.

7º El origen de los fondos que financia la adquisición de bienes o servicios no tiene ninguna incidencia en el derecho a la deducción. Lo determinante, entre otros requisitos, es la utilización real de los bienes o servicios adquiridos.

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, 28 de mayo de 2014

EL DIRECTOR GENERAL DE TRIBUTOS

Alberto Génova Galván