CONSULTA TRIBUTOS REF
CONSULTA NÚM. 1583 (14/0613)

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. 28.1 y 2 Ley 20/1991 Art. 29.4.1º, 5, 6, 7 y 8 Ley 20/1991 Art. 34.1 y 2 Ley 20/1991 Art. 35 Ley 20/1991

CUESTIÓN PLANTEADA

El capital de la entidad mercantil consultante está suscrito íntegramente por un ente territorial local. El ente territorial ha encomendado a la entidad mercantil consultante la realización de una serie de actividades que se han entendido como propias del ente territorial, conforme a lo previsto en los artículos 25 y 85.2.A).d) de la Ley 7/1985, de 2 de abril, reguladora de las Bases del Régimen Local, en particular en las letras k) (Prestación de los servicios sociales y de promoción y reinserción social) ó m) (Actividades o instalaciones culturales y deportivas; ocupación del tiempo libre, turismo) del citado artículo 25. Por todo ello, entienden que constituye una forma de gestión directa de servicios públicos municipales.

Además del desarrollo de estas actividades encomendadas, efectúa operaciones con terceros, por lo que la financiación es doble: la aportación del ente territorial titular para financiar las actividades encomendadas y los precios cobrados por las operaciones a terceros.

Se consulta:

- Si la entidad mercantil consultante tiene la consideración de órgano técnico-jurídico del ente territorial local titular de su capital social.

- Si el desarrollo de las actividades encomendadas por el ente territorial local titular de su capital social están no sujetas al IGIC, no debiendo repercutir ni deducir cuota alguna del IGIC.

- Si las operaciones efectuadas a terceros por la que se exige un precio, están sujetas al IGIC.

CONTESTACIÓN VINCULANTE

- Respecto a la gestión directa de los servicios públicos que le ha encomendado el ente territorial local titular de su capital social, la sociedad mercantil pública consultante es un órgano técnico-jurídico de aquél. Ello implica que las operaciones que derivan de la gestión directa de estos servicios públicos se encuentran no sujetas al IGIC por incumplirse las condiciones para la existencia de hecho imponible prevista en el artículo 4.1 de la Ley 20/1991, puesto que la sociedad mercantil pública está integrada en la propia estructura del ente público territorial, constituyendo operaciones internas entre la sociedad mercantil consultante y el ente territorial local titular de su capital social.

Esta no sujeción no resulta aplicable a las entregas de bienes o prestaciones de

servicios a favor de terceros que realice la sociedad mercantil pública consultante.

- La circunstancia de percepción de un canon de explotación fijo y otro variable, más propio de una concesión administrativa o autorización administrativa del ente territorial local a la sociedad mercantil consultante, implica que la cesión de explotación de un autobús turístico se encuentre no sujeta conforme a lo previsto en el artículo 9.10º de la Ley 20/1991. Ello con independencia de la sujeción y no exención al IGIC de la prestación de servicio de transporte turístico que presta la sociedad mercantil consultante a terceros.

- 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 por la sociedad mercantil pública consultante en las entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas y no exentas al IGIC y en las no sujetas por aplicación de lo dispuesto en los artículos 16 y 17 de la Ley 20/1991, reguladores de las reglas de localización de los hechos imponibles, que de entenderse efectuadas en Canarias diesen derecho a la deducción.

- No son deducibles, en ningún porcentaje, las cuotas soportadas del IGIC en la adquisición o importación de bienes o servicios que se utilicen en la realización de operaciones internas no sujetas realizadas por una sociedad mercantil como órgano técnico-jurídico de un ente territorial, aunque esta sociedad tenga naturaleza dual.

No podrán ser objeto de deducción, en ningún porcentaje, las cuotas soportadas del IGIC 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 sociedad mercantil de la consideración de órgano técnico-jurídico del ente territorial, y de entregas de bienes o prestaciones de servicios, 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. 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.

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.- El capital de la entidad mercantil consultante está suscrito íntegramente por un ente territorial local. El ente territorial ha encomendado a la entidad mercantil consultante la realización de una serie de actividades que se han entendido como propias del ente territorial, conforme a lo previsto en los artículos 25 y 85.2.A).d) de la Ley 7/1985, de 2 de abril, reguladora de las Bases del Régimen Local, en particular en las letras k) (Prestación de los servicios sociales y de promoción y reinserción social) ó m) (Actividades o instalaciones culturales y deportivas; ocupación del tiempo libre, turismo) del citado artículo 25. Por todo ello, entienden que constituye una forma de gestión directa de servicios públicos municipales.

Además del desarrollo de estas actividades encomendadas, efectúa operaciones con terceros, por lo que la financiación es doble: la aportación del ente territorial titular para financiar las actividades encomendadas y los precios cobrados por las operaciones a terceros.

Se consulta:

- Si la entidad mercantil consultante tiene la consideración de órgano técnico- jurídico del ente territorial local titular de su capital social.

- Si el desarrollo de las actividades encomendadas por el ente territorial local titular de su capital social están no sujetas al IGIC, no debiendo repercutir ni deducir cuota alguna del IGIC.

- Si las operaciones efectuadas a terceros por la que se exige un precio, están sujetas al IGIC.

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.

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, a nuestro juicio, es plenamente aplicable 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 locales, se puede establecer los siguientes principios:

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

- 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 Ley 7/1985, de 2 de abril, reguladora de las Bases del Régimen Local (en adelante, 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 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.

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.

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 local titular del capital social de la sociedad 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 autonómico, un ente territorial local distinto del titular del capital social, un ente institucional estatal o autonómico, un ente institucional local no dependiente del ente territorial local titular del capital social, y 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 local, 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.- Señala el texto de la petición de consulta, que el ente territorial local titular del capital social de la entidad mercantil consultante ha encomendado a ésta las siguientes actividades:

- Asesoramiento, orientación e información laboral de forma gratuita para facilitar a los habitantes del municipio la búsqueda de empleo.
- Acciones formativas para mejorar la capacitación profesional de los habitantes del municipio, posibilitando su inserción en el mercado de trabajo.
- Intermediación entre ofertantes y demandantes de empleo del municipio. Gestión de ofertas de empleo y bolsa de empleo.
- Asesoramiento a emprendedores y empresas del municipio, de forma gratuita para ayudar así a la promoción del autoempleo.
- Planes para la consolidación de empresas en el municipio.
- Proyectos para ayudar a la creación de empresas, así como para la mejora competitiva de las ya existentes.

- Colaboración y participación en la organización de foros y jornadas con el objetivo de poner en contacto a empresas, así como crear sinergias entre ellas.
- Acciones de adaptación y reciclaje destinadas a fomentar la empleabilidad, la inclusión social y la igualdad entre hombres y mujeres en aquellos colectivos menos favorecidos.
- Programas para facilitar el acceso a las nuevas tecnologías en poblaciones rurales, así como a los colectivos menos integrados.
- Proyectos que buscan favorecer la plena integración de la población de países extracomunitarios de residentes.
- Acciones orientadas a satisfacer las necesidades de los turistas y visitantes, mediante rutas guiadas, atención a cruceros, promoción a través de guías turísticas, etc.
- Acciones orientadas a potenciar los atractivos, productos y servicios turísticos dentro del municipio.
- Explotación de un autobús turístico, por la que la entidad mercantil consultante percibe un canon de explotación fijo y otro variable.
- Participación en congresos y ferias turísticas.
- Acciones dinamizadoras de la actividad comercial, para generar actividad económica, y que se concretan en la realización de diversas actividades orientadas hacia la diversificación de la oferta de ocio para los habitantes del municipio.
- Actividades varias, culturales y de ocio dirigidas a los habitantes del municipio.
- Acciones de comunicación y divulgación de las actividades anteriormente expuestas, mediante inserción publicitaria en periódicos locales, cuñas de radio, publicidad en medios digitales, impresión de folletos y catálogos promocionales que ayuden a comunicar y difundir las actividades de ocio, turismo y promoción de empleo que se ofrece a los habitantes y visitantes del municipio.

La entidad mercantil consultante entiende que estas actividades son propias del ente territorial local que le ha encomendado la gestión directa de las mismas, conforme a lo establecido en los artículos 85.2.A).d) y 25 de la LBRL.

El artículo 85.2.A.d) de la LBRL dispone:

"2. Los servicios públicos de la competencia local podrán gestionarse mediante alguna de las siguientes formas:

A. Gestión directa:

(...)

d) Sociedad mercantil local, cuyo capital social sea de titularidad pública."

Por otra parte, el artículo 25 de la LBRL dispone:

"1. El Municipio, para la gestión de sus intereses y en el ámbito de sus competencias, puede promover toda clase de actividades y prestar cuantos servicios públicos contribuyan a satisfacer las necesidades y aspiraciones de la comunidad vecinal.

2. El Municipio ejercerá, en todo caso, competencias, en los términos de la legislación del Estado y de las Comunidades Autónomas, en las siguientes materias:

a) Seguridad en lugares públicos.

b) Ordenación del tráfico de vehículos y personas en las vías urbanas.

c) Protección civil, prevención y extinción de incendios.

d) Ordenación, gestión, ejecución y disciplina urbanística; promoción y gestión de viviendas; parques y jardines, pavimentación de vías públicas urbanas y conservación de caminos y vías rurales.

e) Patrimonio histórico-artístico.

f) Protección del medio ambiente.

g) Abastos, mataderos, ferias, mercados y defensa de usuarios y consumidores.

h) Protección de la salubridad pública.

i) Participación en la gestión de la atención primaria de la salud.

j) Cementerios y servicios funerarios.

k) Prestación de los servicios sociales y de promoción y reinserción social.

l) Suministro de agua y alumbrado público; servicios de limpieza viaria, de recogida y tratamiento de residuos, alcantarillado y tratamiento de aguas residuales.

ll) Transporte público de viajeros.

m) Actividades o instalaciones culturales y deportivas; ocupación del tiempo libre; turismo.

n) Participar en la programación de la enseñanza y cooperar con la Administración educativa en la creación, construcción y sostenimiento de los centros docentes públicos, intervenir en sus órganos de gestión y participar en la vigilancia del cumplimiento de la escolaridad obligatoria.

3. Sólo la Ley determina las competencias municipales en las materias enunciadas en este artículo, de conformidad con los principios establecidos en el artículo 2."

Algunas de las actividades encomendadas a la sociedad mercantil pública consultante se encuentran recogidas expresamente en las letras k) "*Prestación de los servicios sociales y de promoción y reinserción social*" o m) "*Actividades o instalaciones culturales y deportivas; ocupación del tiempo libre, turismo*" del citado artículo 25.2. El resto de las actividades pueden

entenderse incluidas en aquellas que contribuyen a satisfacer las necesidades y aspiraciones de la comunidad vecinal prevista en el apartado 1 del artículo 25 de la LBRL.

No obstante, se señala en el texto de la consulta que una de las actividades encomendadas es la explotación de un autobús turístico, por la que la entidad mercantil consultante percibe un canon de explotación fijo y otro variable. Esta circunstancia de percepción de un canon de explotación fijo y otro variable parece más propio de una concesión administrativa o autorización administrativa del ente territorial local a la sociedad mercantil consultante, por lo que no resultaría aplicable la no sujeción que nos ocupa sino la prevista en el artículo 9.10º de la Ley 20/1991 que dispone:

"No están sujetas al Impuesto:
(...)
10º.- La constitución de concesiones y autorizaciones administrativas, excepto las que tengan por objeto la cesión del derecho a utilizar infraestructuras ferroviarias o inmuebles o instalaciones en puertos y aeropuertos."

Esta matización es independiente del servicio de transporte turístico prestado por la sociedad mercantil pública consultante a terceros que en todo caso estaría sujeto y no exento al IGIC.

Teniendo en cuenta lo relativo a la explotación de un autobús turístico, se encuentran no sujetas al IGIC, por inaplicación de lo dispuesto en el artículo 4.1 de la Ley 20/1991, las operaciones internas que efectúa la sociedad mercantil pública consultante derivadas de la ejecución de las actividades encomendadas por el ente territorial local titular de su capital social. En ningún caso es extensible esta no sujeción a las entregas de bienes o prestaciones de servicios con terceros.

CUARTO.- Respecto a la deducción de las cuotas del IGIC soportadas por la entidad mercantil pública consultante en la adquisición o importación de bienes o servicios, debemos partir de que la sociedad mercantil consultante presenta una dualidad de órgano técnico jurídico, respecto a las operaciones internas derivadas de la ejecución de la encomienda, y de empresario o profesional, respecto a las entregas de bienes o prestaciones de servicios con terceros.

Partiendo de esta dualidad, debemos diferenciar tres supuestos:

1. Bienes o servicios adquiridos o importados que se utilizan exclusivamente en la realización de las operaciones no sujetas al IGIC.

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. 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 pres-

taciones de servicios correspondientes a sus actividades empresariales o profesionales. (...)"

Una sociedad 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 y destinatario de tales operaciones, 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 sociedad 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 sociedad mercantil adquiere o importa en la realización de las operaciones que dan derechos 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 las operaciones sujetas al IGIC o no sujetas al IGIC por aplicación de las reglas de localización del hecho imponible.

En este ámbito la sociedad 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 en las operaciones sujetas al IGIC o en las entregas de bienes o prestaciones de servicios no sujetas por aplicación de las reglas de localización del hecho imponible, establecidas en los artículos 16 y 17 de la Ley 20/1991, si se cumplen 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 sociedad mercantil 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.

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

- Respecto a la gestión directa de los servicios públicos que le ha encomendado el ente territorial local titular de su capital social, la sociedad mercantil pública consultante es un órgano técnico-jurídico de aquél. Ello implica que las operaciones que derivan de la gestión directa de estos servicios públicos se encuentran no sujetas al IGIC por incumplirse las condiciones para la existencia de hecho imponible prevista en el artículo 4.1 de la Ley 20/1991, puesto que la sociedad mercantil pública está integrada en la propia estructura del ente público territorial, constituyendo operaciones internas entre la sociedad mercantil consultante y el ente territorial local titular de su capital social.

Esta no sujeción no resulta aplicable a las entregas de bienes o prestaciones de servicios a favor de terceros que realice la sociedad mercantil pública consultante.

- La circunstancia de percepción de un canon de explotación fijo y otro variable, más propio de una concesión administrativa o autorización administrativa del ente territorial local a la sociedad mercantil consultante, implica que la cesión de explotación de un autobús turístico se encuentre no sujeta conforme a lo previsto en el artículo 9.10º de la Ley 20/1991. Ello con independencia de la sujeción y no exención al IGIC de la prestación de servicio de transporte turístico que presta la sociedad mercantil consultante a terceros.

- 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 por la sociedad mercantil pública consultante en las entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas y no exentas al IGIC y en las no sujetas por aplicación de lo dispuesto en los artículos 16 y 17 de la Ley 20/1991, reguladores de las reglas de localización de los hechos imponibles, que de entenderse efectuadas en Canarias diesen derecho a la deducción.

- No son deducibles, en ningún porcentaje, las cuotas soportadas del IGIC en la adquisición o importación de bienes o servicios que se utilicen en la realización de operaciones internas no sujetas realizadas por una sociedad mercantil como órgano técnico-jurídico de un ente territorial, aunque esta sociedad tenga naturaleza dual.

No podrán ser objeto de deducción, en ningún porcentaje, las cuotas soportadas del IGIC 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 sociedad mercantil de la consideración de órgano técnico-jurídico del ente territorial, y de entregas de bienes o prestaciones de servicios, 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. 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.

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, 14 de junio de 2013

EL DIRECTOR GENERAL DE TRIBUTOS

Alberto Génova Galván