CONSULTA TRIBUTOS REF
CONSULTA NÚM: 1659 (09/05/14)

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

Se consulta si los importes que percibe el grupo TRAGSA por las encomiendas que le efectúa la Comunidad Autónoma de Canarias, se consideran o no contraprestación de una operación sujeta al IGIC.

CONTESTACIÓN VINCULANTE

- El grupo TRAGSA tiene la consideración de "órgano técnico-jurídico" de la Comunidad Autónoma de Canarias y de los poderes adjudicadores dependientes de ella.

- Se encontrarán no sujetas al IGIC las actuaciones que el grupo TRAGSA lleve a cabo derivadas de los trabajos que le encomiende la Comunidad Autónoma de Canarias o los poderes adjudicadores dependientes de ella, siempre y cuando se trate de las materias señaladas en los apartados 4 y 5 de la Disposición adicional vigésimo quinta del Texto Refundido de Contratos del Sector Público.

- Igualmente se encontrarán no sujetas al IGIC las actuaciones derivadas de los encargos que la Comunidad Autónoma de Canarias o los poderes adjudicadores dependientes de ella realicen al grupo TRAGSA conforme a lo establecido en el apartado 6 de la Disposición adicional vigésimo quinta del Texto Refundido de Contratos del Sector Público.

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.- Se consulta si los importes que percibe el grupo TRAGSA por las encomiendas que le efectúa la Comunidad Autónoma de Canarias, se consideran o no contraprestación de una operación sujeta 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.

Por tanto, en ningún caso resultaría aplicable a la entidad mercantil pública TRAGSA la no sujeción prevista en el artículo 9.9º de la Ley 20/1991 y la exención recogida en el artículo 50.Uno.26º de la Ley 4/2012.

No obstante, en relación a la tributación de las operaciones realizadas en Canarias por las sociedades mercantiles públicas, se ha plasmado la doctrina de la no sujeción de determinadas operaciones que las sociedades mercantiles públicas realizan en favor del ente público titular de su capital social, cuando la sociedad tenga la consideración de "órgano técnico-jurídico" de dicho ente público.

Esta consideración de "órgano técnico-jurídico" deriva de una abundante jurisprudencia que aunque referidas al Impuesto sobre el Valor Añadido, es plenamente aplicable, a nuestro juicio, al IGIC, pudiendo citarse como más significativas las sentencias del Tribunal Supremo de 10 de marzo de 2000, 25 de septiembre de 2002, 24 de junio de 2003, 23 de abril de 2004 y 12 de junio de 2004. Precisamente, la fundamental sentencia de 10 de marzo de 2000 establece la siguiente doctrina que siguen todas las sentencias citadas (el subrayado es nuestro)."

> "*La realidad es que las sociedades mercantiles constituidas por la Administración como socio único, se hallan <u>más cerca de la fundación, que de una figura asociativa</u> (art. 1665 del Código Civil, art. 116 del Código de Comercio, etc.), tan es así que el artículo 10, párrafo segundo, de la Ley de 17 de julio de 1951, de Sociedades Anónimas, aprobado por Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre, han tenido que "exceptuar de lo establecido en el apartado anterior (número de socios fundadores no inferior a tres) a las sociedades constituidas por el Estado, Comunidades Autónomas o Corporaciones Locales, o por organismos o entidades de ellos dependientes.*
> *<u>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</u>. 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, se puede establecer los siguientes principios:

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

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

- 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 titular de su capital social no cabe calificarlas de entregas de bienes o prestaciones de servicios, dado que para ello se requiere la existencia de alteridad: una persona que entregue un bien o preste un servicio y otra persona que adquiera un bien o un servicio; sin embargo, la sociedad mercantil actúa como mero "órgano técnico-jurídico" del ente público en el que está integrado. Por tanto, nos encontramos ante unas operaciones internas entre el ente público y la entidad mercantil que no cabe entenderse como empresariales o profesionales, ya que la entidad mercantil es un "órgano técnico-jurídico" del ente público. 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.

TERCERO.- El capital social del grupo TRAGSA es íntegramente de titularidad pública y la Comunidad Autónoma de Canarias participa en el 0,0034 por cien.

Parece clara, con este dato de participación social, la imposibilidad de que el citado grupo pueda disponer de la consideración de "órgano técnico-jurídico" de la Comunidad Autónoma de Canarias, dado que se incumpliría la condición de que ésta sea titular del total del capital social. Por todo ello, la Comunidad Autónoma de Canarias tendría la consideración de tercero y las entregas de bienes y prestaciones de servicio que el grupo TRAGSA realice en Canarias en favor del citado ente público territorial estarían sujetas al IGIC.

Sin embargo, en el grupo TRAGSA se dan circunstancias muy especiales, como analizaremos a continuación.

La Disposición adicional vigésimo quinta del Texto Refundido de la Ley de Contratos del Sector Público aprobado por el artículo único del Real Decreto Legislativo 3/2011, de 14 de noviembre (en adelante Texto Refundido de Contratos del Sector Público), regula el régimen jurídico de TRAGSA en los siguientes términos:

> *1. El grupo de sociedades mercantiles estatales integrado por la «Empresa de Transformación Agraria, Sociedad Anónima» (TRAGSA), y las sociedades cuyo capital sea íntegramente de titularidad de ésta, tiene por función la prestación de servicios esenciales en materia de desarrollo rural, conservación del medioambiente, atención a emergencias, y otros ámbitos conexos, con arreglo a lo establecido en esta disposición.*

2. TRAGSA y sus filiales integradas en el grupo definido en el apartado anterior tienen la consideración de medios propios instrumentales y servicios técnicos de la Administración General del Estado, las Comunidades Autónomas y los poderes adjudicadores dependientes de ellas, estando obligadas a realizar, con carácter exclusivo, los trabajos que éstos les encomienden en las materias señaladas en los apartados 4 y 5, dando una especial prioridad a aquéllos que sean urgentes o que se ordenen como consecuencia de las situaciones de emergencia que se declaren. De acuerdo con esta obligación, los bienes y efectivos de TRAGSA y sus filiales podrán incluirse en los planes y dispositivos de protección civil y de emergencias.

Las relaciones de las sociedades del grupo TRAGSA con los poderes adjudicadores de los que son medios propios instrumentales y servicios técnicos tienen naturaleza instrumental y no contractual, articulándose a través de encomiendas de gestión de las previstas en el artículo 24.6 de esta Ley, por lo que, a todos los efectos, son de carácter interno, dependiente y subordinado.

La comunicación efectuada por uno de estos poderes adjudicadores encargando una actuación a alguna de las sociedades del grupo supondrá la orden para iniciarla.

3. El capital social de TRAGSA será íntegramente de titularidad pública.

Las Comunidades Autónomas podrán participar en el capital social de TRAGSA mediante la adquisición de acciones, cuya enajenación será autorizada por el Ministerio de Economía y Hacienda, a iniciativa del Ministerio de Medio Ambiente, Medio Rural y Marino. Las Comunidades Autónomas sólo podrán enajenar sus participaciones a favor de la Administración General del Estado o de organismos de derecho público vinculados o dependientes de aquélla.

4. Las sociedades del grupo TRAGSA prestarán, por encargo de los poderes adjudicadores de los que son medios propios instrumentales, las siguientes funciones:

a) La realización de todo tipo de actuaciones, obras, trabajos y prestación de servicios agrícolas, ganaderos, forestales, de desarrollo rural, de conservación y protección del medio natural y medioambiental, de acuicultura y de pesca, así como los necesarios para el mejor uso y gestión de los recursos naturales, y para la mejora de los servicios y recursos públicos, incluida la ejecución de obras de conservación o enriquecimiento del Patrimonio Histórico Español en el medio rural, al amparo de lo establecido en el artículo 68 de la Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español.

b) La actividad agrícola, ganadera, animal, forestal y de acuicultura y la comercialización de sus productos, la administración y la gestión de fincas, montes, centros agrarios, forestales, medioambientales o de conservación de la naturaleza, así como de espacios y de recursos naturales.

c) La promoción, investigación, desarrollo, innovación, y adaptación de nuevas técnicas, equipos y sistemas de carácter agrario, forestal, medioambiental, de acuicultura y pesca, de protección de la naturaleza y para el uso sostenible de sus recursos.

d) La fabricación y comercialización de bienes muebles para el cumplimiento de sus funciones.

e) La prevención y lucha contra las plagas y enfermedades vegetales y animales y contra los incendios forestales, así como la realización de obras y tareas de apoyo técnico de carácter urgente.

f) La financiación, en los términos que se establezcan reglamentariamente, de la construcción o de la explotación de infraestructuras agrarias, medioambientales y de equipamientos de núcleos rurales, así como la constitución de sociedades y la participación en otras ya constituidas, que tengan fines relacionados con el objeto social de la empresa.

g) La planificación, organización, investigación, desarrollo, innovación, gestión, administración y supervisión de cualquier tipo de servicios ganaderos, veterinarios, de seguridad y sanidad animal y alimentaria.

h) La recogida, transporte, almacenamiento, transformación, valorización, gestión y eliminación de productos, subproductos y residuos de origen animal, vegetal y mineral.

i) La realización de tareas o actividades complementarias o accesorias a las citadas anteriormente.

Las sociedades del grupo TRAGSA también estarán obligadas a satisfacer las necesidades de los poderes adjudicadores de los que son medios propios instrumentales en la consecución de sus objetivos de interés público mediante la realización, por encargo de los mismos, de la planificación, organización, investigación, desarrollo, innovación, gestión, administración y supervisión de cualquier tipo de asistencias y servicios técnicos en los ámbitos de actuación señalados en el apartado anterior, o mediante la adaptación y aplicación de la experiencia y conocimientos desarrollados en dichos ámbitos a otros sectores de la actividad administrativa.

Asimismo, las sociedades del grupo TRAGSA estarán obligadas a participar y actuar, por encargo de los poderes adjudicadores de los que son medios propios instrumentales, en tareas de emergencia y protección civil de todo tipo, en especial, la intervención en catástrofes medioambientales o en crisis o necesidades de carácter agrario, pecuario o ambiental; a desarrollar tareas de prevención de riesgos y emergencias de todo tipo; y a realizar actividades de formación e información pública en supuestos de interés público y, en especial, para la prevención de riesgos, catástrofes o emergencias.

5. Las sociedades del grupo TRAGSA podrán realizar actuaciones de apoyo y servicio institucional a la cooperación española en el ámbito internacional.

6. Las sociedades del grupo TRAGSA no podrán participar en los procedimientos para la adjudicación de contratos convocados por los poderes adjudicadores de los que sea medio propio. No obstante, cuando no concurra ningún licitador podrá encargarse a estas sociedades la ejecución de la actividad objeto de licitación pública.

En el supuesto de que la ejecución de obras, la fabricación de bienes muebles o la prestación de servicios por las sociedades del grupo se lleve a cabo con la colaboración de empresarios particulares, el importe de la parte de prestación a cargo de éstos deberá ser inferior al 50 por 100 del importe total del proyecto, suministro o servicio.

7. El importe de las obras, trabajos, proyectos, estudios y suministros realizados por medio del grupo TRAGSA se determinará aplicando a las unidades ejecutadas las tarifas correspondientes. Dichas tarifas se calcularán de manera que representen los costes reales de realización y su aplicación a las unidades producidas servirá de justificante de la inversión o de los servicios realizados.

La elaboración y aprobación de las tarifas se realizará por las Administraciones de las que el grupo es medio propio instrumental, con arreglo al procedimiento establecido reglamentariamente.

8. A los efectos de la aplicación de la presente Ley, las sociedades integradas en el grupo TRAGSA tendrán la consideración de poderes adjudicadores de los previstos en el artículo 3.3."

De este precepto debemos destacar las siguientes singularidades:

- El grupo TRAGSA tiene la consideración de medio propio instrumental y de servicios técnicos del Estado y de las Comunidades Autónomas y de los poderes adjudicadores dependientes de ellas.

- El grupo TRAGSA está obligado a realizar, con carácter exclusivo, determinados trabajos que le encomiende el Estado, las Comunidades Autónomas y los poderes adjudicadores dependientes de ellas.

- Las relaciones de las sociedades del grupo TRAGSA con los poderes adjudicadores de los que son medios propios instrumentales y servicios técnicos tienen naturaleza instrumental y no contractual, articulándose a través de encomiendas de gestión por lo que, a todos los efectos, son de carácter interno, dependiente y subordinado.

- Las sociedades del grupo TRAGSA no podrán participar en los procedimientos para la adjudicación de contratos convocados por los poderes adjudicadores de los que sea medio propio. No obstante, cuando no concurra ningún licitador podrá encargarse a estas sociedades la ejecución de la actividad objeto de licitación pública.

- El importe de las obras, trabajos, proyectos, estudios y suministros realizados por medio del grupo TRAGSA se determinará aplicando a las unidades ejecutadas las tarifas correspondientes. Dichas tarifas se calcularán de manera que representen los costes reales de realización y su aplicación a las unidades producidas servirá de justificante de la inversión o de los servicios realizados. La elaboración y aprobación de las tarifas se realizará por las Administraciones de las que el grupo es medio propio instrumental.

Respecto al importe de la tarifa a percibir por el grupo TRAGSA por el desarrollo de las actividades encomendadas, los apartados 1 y 2 del artículo 3 del Real Decreto 1072/2010, de 20 de

agosto, por el que se desarrolla el régimen jurídico de la Empresa de Transformación Agraria, Sociedad Anónima, y de sus filiales, dispone:

> *"1. TRAGSA y sus filiales percibirán por la realización de las obras, trabajos, asistencias técnicas, consultorías, suministros y prestación de servicios que se les encomienden, de acuerdo con lo previsto en el artículo 2 de este real decreto, el importe de los costes en que hubieren incurrido, mediante la aplicación del sistema de tarifas regulado en el presente artículo. Este mismo sistema de tarifas también será aplicable para presupuestar dichas actuaciones.*
>
> *2. Las tarifas se calcularán y aplicarán por unidades de ejecución y de manera que representen los costes reales totales, tanto directos como indirectos."*

A todo lo expuesto, resulta de interés para la resolución de esta consulta la jurisprudencia contenida en la sentencia de 19 de abril de 2007 de la Sala Segunda del Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

Esta sentencia tiene por objeto la petición de decisión prejudicial planteada por el Tribunal Supremo que versa sobre la cuestión de si, con arreglo al artículo 86 CE, apartado 1, un Estado miembro puede atribuir a una empresa pública un régimen jurídico que le permite llevar a cabo operaciones sin estar sujeta a las Directivas 92/50/CEE del Consejo, de 18 de junio de 1992, sobre coordinación de los procedimientos de adjudicación de los contratos públicos de servicios (DO L 209, p. 1), 93/36/CEE del Consejo, de 14 de junio de 1993, sobre coordinación de los procedimientos de adjudicación de contratos públicos de suministro (DO L 199, p. 1), y 93/37/CEE del Consejo, de 14 de junio de 1993, sobre coordinación de los procedimientos de adjudicación de los contratos públicos de obras (DO L 199, p. 54), y si estas Directivas se oponen a tal régimen.

Esta petición se presentó en el marco de un litigio entre la Asociación Nacional de Empresas Forestales (ASEMFO) y la Administración del Estado relativo a una denuncia presentada contra el régimen jurídico de que disfruta TRAGSA en el ámbito de la contratación.

En los fundamentos jurídicos 49 a 64 de la citada sentencia se señala lo siguiente (las referencias al artículo 88 de la Ley 66/1997 y al Real Decreto 371/1999 deben entenderse referidas, respectivamente, a la Disposición adicional vigésimo quinta del Real Decreto Legislativo 3/2011 y al Real Decreto 1072/2010) (el subrayado es nuestro):

> *"49 En el caso de autos, en primer lugar procede hacer constar que, a tenor del artículo 88, apartados 1 y 2, de la Ley 66/1997, Tragsa es una sociedad estatal en cuyo capital social también pueden participar las Comunidades Autónomas. El apartado 4 del mismo artículo 88 y el artículo 3, apartado 1, párrafo primero, del Real Decreto 371/1999 precisan que Tragsa es un medio propio instrumental y un servicio técnico de la Administración General del Estado y de la de cada Comunidad Autónoma interesada.*

50 Por otra parte, como resulta de los artículos 3, apartados 2 a 5, y 4, apartados 1, 2 y 7, del Real Decreto 371/1999, Tragsa está obligada a realizar los trabajos que le encomienden, en las materias que constituyen su objeto social, la Administración General del Estado, las Comunidades Autónomas y los organismos públicos dependientes de ellas, y no tiene la posibilidad de fijar libremente la tarifa de sus intervenciones.

51 Por último, según el artículo 3, apartado 6, del referido Real Decreto, las relaciones de Tragsa con estos entes públicos no tienen naturaleza contractual, sino que son, a todos los efectos, de carácter interno, dependiente y subordinado, en la medida en que esta sociedad constituye un medio propio instrumental y un servicio técnico de tales entes.

52 Asemfo sostiene que la relación jurídica derivada de los encargos que recibe Tragsa, aunque formalmente revista carácter unilateral, refleja en realidad, como resulta de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, un vínculo contractual indiscutible con la entidad que formula el encargo. A este respecto, se remite a la sentencia de 12 de julio de 2001, Ordine degli Architetti y otros (C-399/98, Rec. p. I-5409). Por consiguiente, a su juicio, aunque Tragsa parezca actuar siguiendo las órdenes de las autoridades públicas, en realidad es un cocontratante de la Administración, de modo que debería aplicarse la normativa sobre adjudicación de contratos públicos.

53 A este respecto, es preciso recordar que, en el apartado 205 de la sentencia España/Comisión, antes citada, el Tribunal de Justicia consideró, en un contexto que no es el del asunto principal, que Tragsa, en cuanto medio propio instrumental y servicio técnico de la Administración española, está obligada a realizar con carácter exclusivo, por sí misma o sus filiales, los trabajos que le encomienden la Administración General del Estado, las Comunidades Autónomas y los organismos públicos dependientes de ellas.

54 Procede observar que, si Tragsa no goza de libertad alguna ni con respecto al curso que debe dar a un encargo formulado por las autoridades competentes ni en cuanto a la tarifa aplicable a sus prestaciones, afirmación que incumbe verificar al órgano jurisdiccional remitente, no se cumple el requisito de aplicabilidad de las Directivas examinadas relativo a la existencia de un contrato.

55 En cualquier caso, es preciso recordar que, según jurisprudencia reiterada del Tribunal de Justicia, de conformidad con las Directivas relativas a la adjudicación de contratos públicos, la licitación no es obligatoria, aunque el cocontratante sea una persona jurídicamente distinta del poder adjudicador, cuando se cumplan dos requisitos. Por una parte, la autoridad pública que es poder adjudicador debe ejercer sobre la persona distinta de que se trate un control análogo al que ejerce sobre sus propios servicios y, por otra parte, dicha persona debe realizar la parte esencial de su actividad con el ente o entes públicos que la controlan (véanse las sentencias de 18 de noviembre de 1999, Teckal, C-107/98, Rec. p. I-8121, apartado 50; de 11 de enero de 2005, Stadt Halle y RPL Lochau, C-26/03, Rec. p. I-1, apartado 49; de 13 de enero de 2005, Comisión/España, C-84/03, Rec. p. I-139, apartado 38; de 10 de noviembre de 2005, Comisión/Austria, C-29/04, Rec. p. I-9705, apartado 34, y de 11 de mayo de 2006, Carbotermo y Consorzio Alisei, C-340/04, Rec. p. I-4137, apartado 33).

56 Por consiguiente, procede examinar si en el caso de Tragsa se cumplen los dos requisitos exigidos por la jurisprudencia citada en el apartado anterior.

57 En lo que se refiere al primer requisito, relativo al control de la autoridad pública, de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia resulta que el hecho de que el poder adjudicador posea, por sí solo o junto con otros poderes públicos, la totalidad del capital de una sociedad adjudicataria tiende a indicar, en principio, que este poder adjudicador ejerce sobre dicha sociedad un control análogo al que ejerce sobre sus propios servicios (sentencia Carbotermo y Consorzio Alisei, antes citada, apartado 37).

58 En el asunto principal resulta de los autos, y a reserva de comprobación por el órgano jurisdiccional remitente, que el 99 % del capital social de Tragsa pertenece al Estado español, directamente y a través de una sociedad holding y de un fondo de garantía, y que cuatro Comunidades Autónomas, titulares cada una de una acción, poseen el 1 % de dicho capital.

59 A este respecto, no cabe acoger la tesis de que sólo se cumple este requisito para los trabajos realizados por encargo del Estado español, quedando excluidos los que hayan sido encargados por las Comunidades Autónomas, con respecto a las cuales Tragsa debe ser considerada un tercero.

60 En efecto, del artículo 88, apartado 4, de la Ley 66/1997 y de los artículos 3, apartados 2 a 6, y 4, apartados 1 y 7, del Real Decreto 371/1999 parece derivarse que Tragsa está obligada a realizar los trabajos que le encomienden los poderes públicos, incluidas las Comunidades Autónomas. De esta normativa nacional también parece deducirse que, en el marco de sus actividades con las Comunidades Autónomas como medio propio instrumental y servicio técnico de éstas, y al igual que ocurre en sus relaciones con el Estado español, Tragsa no tiene la posibilidad de fijar libremente la tarifa de sus intervenciones y sus relaciones con dichas Comunidades no tienen naturaleza contractual.

61 Por consiguiente, parece que Tragsa no puede tener la consideración de tercero con respecto a las Comunidades Autónomas que poseen una parte de su capital.

62 En cuanto al segundo requisito, conforme al cual Tragsa debe realizar lo esencial de su actividad con el ente o entes públicos a los que pertenece, de la jurisprudencia resulta que, cuando son varios los entes territoriales que controlan una empresa, este requisito puede considerarse satisfecho si dicha empresa realiza lo esencial de su actividad, no necesariamente con uno u otro de estos entes territoriales, sino con dichos entes territoriales considerados en conjunto (sentencia Carbotermo y Consorzio Alisei, antes citada, apartado 70).

63 En el asunto principal, como resulta de los autos, Tragsa realiza por término medio más del 55 % de su actividad con las Comunidades Autónomas y alrededor de un 35 % con el Estado. De lo anterior resulta que esta sociedad realiza lo esencial de su actividad con los entes territoriales y los organismos públicos que la controlan.

64 En estas circunstancias, procede considerar, a reserva de comprobación por el órgano jurisdiccional remitente, que en el caso de autos se cumplen los dos requisitos exigidos por la jurisprudencia citada en el apartado 55 de la presente sentencia."

Las circunstancias de que el grupo TRAGSA tenga la consideración de medio propio instrumental y de servicios técnicos de la Comunidad Autónoma de Canarias y de los poderes adjudicadores dependientes de ella; que el grupo TRAGSA esté obligado a realizar, con carácter exclusivo, determinados trabajos que le encomiende la Comunidad Autónoma de Canarias y los poderes adjudicadores dependientes de ella; que las relaciones del grupo TRAGSA con la Comunidad Autónoma de Canarias y los poderes adjudicadores dependientes de ella sean de carácter interno, dependiente y subordinado; que el grupo TRAGSA no pueda participar en los procedimientos para la adjudicación de contratos convocados por los poderes adjudicadores de los que sea medio propio; que el importe a percibir por las actuaciones del grupo TRAGSA encomendadas sea una tarifa a fijar por el ente público encomendante y que la tarifa represente los costes reales totales, tanto directos como indirectos; y, por último, la consideración por la jurisprudencia comunitaria, a los efectos de contratación, de que el grupo TRAGSA no puede tener la consideración de tercero con respecto a las Comunidades Autónomas que poseen una parte de su capital, hacen que el grupo TRAGSA tenga la consideración de "órgano técnico-jurídico" de la Comunidad Autónoma de Canarias y de los poderes adjudicadores dependientes de ella, aunque únicamente disponga del 0,0034 por cien de su capital social.

Lo expresado en el párrafo anterior debe matizarse en lo siguiente:

- Únicamente el grupo TRAGSA tendrá la consideración de "órgano técnico-jurídico" de la Comunidad Autónoma de Canarias y de los poderes adjudicadores dependientes de ella, cuando se le encomiende las funciones previstas en el apartado 4 de la Disposición adicional vigésimo quinta del Texto Refundido de Contratos del Sector Público; y, en su caso, las actuaciones a que se refiere el apartado 5 de la citada Disposición.

- El grupo TRAGSA tendrá también la consideración de "órgano técnico-jurídico" de la Comunidad Autónoma de Canarias y de los poderes adjudicadores dependientes de ella, cuando no concurra ningún licitador y se le encargue la ejecución de la actividad objeto de licitación pública, conforme a lo establecido en el apartado 6 de la Disposición adicional vigésimo quinta del Texto Refundido de Contratos del Sector Público.

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

- El grupo TRAGSA tiene la consideración de "órgano técnico-jurídico" de la Comunidad Autónoma de Canarias y de los poderes adjudicadores dependientes de ella.

- Se encontrarán no sujetas al IGIC las actuaciones que el grupo TRAGSA lleve a cabo derivadas de los trabajos que le encomiende la Comunidad Autónoma de Canarias o los poderes

adjudicadores dependientes de ella, siempre y cuando se trate de las materias señaladas en los apartados 4 y 5 de la Disposición adicional vigésimo quinta del Texto Refundido de Contratos del Sector Público.

- Igualmente se encontrarán no sujetas al IGIC las actuaciones derivadas de los encargos que la Comunidad Autónoma de Canarias o los poderes adjudicadores dependientes de ella realicen al grupo TRAGSA conforme a lo establecido en el apartado 6 de la Disposición adicional vigésimo quinta del Texto Refundido de Contratos del Sector Público.

La presente consulta se emite conforme a la legislación vigente a la fecha de firma de la misma y a los efectos que establece la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Santa Cruz de Tenerife, 9 de mayo de 2014

EL DIRECTOR GENERAL DE TRIBUTOS

Alberto Génova Galván