

SECRETARÍA DE ESTADO DE HACIENDA
DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS
Consultas Vinculantes

NUM-CONSULTA	V2260-12
ORGANO	SG de Impuestos sobre las Personas Jurídicas
FECHA-SALIDA	26/11/2012
NORMATIVA	Ley 7/1985, de 2 de Abril: art 25.2 TRLIS RD Leg 4/2004, art: 34
DESCRIPCION-HECHOS	<p>La entidad consultante es un consorcio de naturaleza pública, base asociativa y de fomento, integrado de manera igualitaria por una Comunidad Autónoma, un Ayuntamiento y una Cámara Oficial de Comercio, Industria y Navegación, con los mismos derechos y obligaciones. Por Decreto de 26 de mayo de 1943, la entidad consultante fue reconocida como Institución Oficial dependiente del Ministerio de Industria y Comercio con el carácter de Asociación de Utilidad Pública.</p> <p>Sin embargo, en la actualidad, la consultante no ostenta la condición de asociación de utilidad pública, de las referidas en la Ley 49/2002, de 23 de diciembre. No obstante, goza de una personalidad jurídica propia e independiente de sus miembros, un patrimonio independiente y plena capacidad de obrar en cumplimiento de sus fines. Le resulta de aplicación el régimen fiscal de entidades parcialmente exentas, regulado en el capítulo XV del título VII del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de Marzo.</p> <p>El objeto de la entidad consultante es la promoción, el fomento y el desarrollo del comercio y la industria, para lo cual puede ceder sus locales, instalaciones y servicios para la realización de congresos, convenciones, conferencias, exposiciones y otras manifestaciones que se organicen, según lo dispongan los Estatutos.</p> <p>La actividad principal consiste en la organización de ferias y salones propios y de terceros, la cesión de espacio para la celebración de ferias y salones organizados por terceros, así como para la celebración de congresos y eventos de distintas características. Asimismo, presta servicios de restauración y a través de terceros, distintos servicios de asistencia para los expositores, así como servicios de carácter publicitario. Por último, obtiene ingresos de carácter financiero, además de otros derivados del arrendamiento de locales titularidad de la entidad.</p> <p>En concreto, las principales actividades desarrolladas por el consultante son:</p> <p>A. Derivados de la organización ferial.</p> <p>-Salones propios: se trata de ferias organizadas por la propia entidad en el recinto ferial, recayendo en ella el riesgo económico de la realización del evento.</p> <p>-Salones externos complejos: son ferias organizadas por terceros, en donde la entidad consultante cede el espacio para la organización de la feria y presta una serie de servicios accesorios complejos al organizador y expositores, entre otros, la cesión de espacios y salas de exposición, cuotas y seguros, entradas al recinto, servicio de parking, servicio de publicidad, subvenciones concedidas como apoyo parcial a la actividad, acuerdos con proveedores oficiales, servicio de merchandising y celebración de jornadas técnicas.</p> <p>-Salones externos no complejos: son ferias organizadas por terceros, en donde la consultante cede el espacio para la organización de la feria, así como eventualmente otros servicios de carácter marginal.</p> <p>-Palacio de congresos: son eventos en los cuales la finalidad no es primordialmente comercial, sino principalmente de intercambios informativos, y en donde existen ponentes o conferenciantes. En los mismos no suele haber riesgo económico alguno.</p> <p>B. Derivados de la prestación de servicios a expositores.</p> <p>Comprende los ingresos por alquiler de stands, mobiliario, iluminación y servicios complementarios a expositores tanto en salones propios como en los salones externos complejos. Se trata de un servicio de intermediación que la consultante efectúa entre el proveedor de tales bienes y servicios y el expositor.</p>

C. Derivados de la actividad de restauración.

-Restauración en ferias: se trata de servicios de restauración prestados por la entidad consultante a los expositores y visitantes de las ferias.

-Restauración en otros supuestos: incluye el servicio de restauración prestado a través de restaurantes ubicados en el recinto ferial, los ingresos derivados de comisiones percibidas por la consultante por los servicios de restauración prestados por terceros durante la celebración de las ferias, hasta los servicios de restauración directamente explotados por la consultante a través de un restaurante ubicado en el recinto y abierto todo el año.

D. Ingresos financieros.

Los ingresos que se derivan de intereses percibidos de cuentas corrientes y depósitos a la vista, diferencias de cambio o cobro de indemnizaciones, entre otros.

CUESTION-PLANTEADA

Si a la entidad consultante le resultaría de aplicación, respecto de los ingresos declarados no exentos de tributación en el Impuesto sobre Sociedades y recogidos en la consulta, la bonificación prevista en el artículo 34.2 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de Marzo, por desarrollar el servicio recogido en el artículo 25.2, letra g) de la Ley 7/1985, de 2 de abril de Bases Reguladora del Régimen Local

CONTESTACION-COMPLETA

El artículo 9.2 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (en adelante TRLIS), aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de Marzo, establece que estarán parcialmente exentas, en los términos previstos en el título II de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, las entidades e instituciones sin ánimo de lucro a las que sea de aplicación dicho título. El apartado 3 del artículo 9 del TRLIS añade que estarán parcialmente exentos del impuesto en los términos previstos en el capítulo XV del título VII del mismo, entre otras, las entidades e instituciones sin ánimo de lucro no incluidas en el apartado anterior.

El consultante señala, que se trata de una entidad que no ostenta la condición de asociación de utilidad pública de las referidas en la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, pero que le resulta de aplicación el régimen fiscal de entidades parcialmente exentas, contenido en el capítulo XV del título VII del TRLIS.

En lo que respecta a la distinción entre rentas exentas y no exentas, el artículo 121 del TRLIS dispone que:

“1. Estarán exentas las siguientes rentas obtenidas por las entidades que se citan en el artículo anterior:

a) Las que procedan de la realización de actividades que constituyan su objeto social o finalidad específica.

(..).

b) Las derivadas de adquisiciones y de transmisiones a título lucrativo, siempre que unas y otras se obtengan o realicen en cumplimiento de su objeto o finalidad específica.

c) Las que se pongan de manifiesto en la transmisión onerosa de bienes afectos a la realización del objeto o finalidad específica cuando el total producto obtenido se destine a nuevas inversiones relacionadas con dicho objeto o finalidad específica.(..).

2. La exención a que se refiere el apartado anterior no alcanzará a los rendimientos de explotaciones económicas, ni a las rentas derivadas del patrimonio, ni a las rentas obtenidas en transmisiones, distintas de las señaladas en él.

3. Se considerarán rendimientos de una explotación económica todos aquellos que procediendo del trabajo personal y del capital conjuntamente, o de uno sólo de estos factores, supongan por parte del sujeto pasivo la ordenación por cuenta propia de los medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.”

De las rentas obtenidas por la entidad consultante estarán sujetas y no exentas las rentas derivadas del ejercicio de explotaciones económicas, así como las rentas derivadas del patrimonio. Del escrito de consulta se deduce que la consultante desarrolla una explotación económica en los términos indicados, tanto al organizar por sí misma las ferias, como en su intervención en la prestación de servicios a terceros que organizan ferias en su recinto, así como en la prestación de servicios de restauración, por lo que los ingresos derivados de tales actividades estarán sujetos y no exentos. Asimismo, la exención no alcanza a las rentas derivadas de la cesión de su recinto ferial, arrendamiento de inmuebles, ingresos financieros y otros ingresos relacionados con los anteriores.

Por su parte, el apartado 2 del artículo 34 del TRLIS establece:

“2. Tendrá una bonificación del 99 por ciento la parte de cuota íntegra que corresponda a las rentas derivadas de la prestación de cualquiera de los servicios comprendidos en el apartado 2 del artículo 25 o en el apartado 1.a), b) y c) del artículo 36 de la Ley 7/1985, de 2 de abril, Reguladora de las Bases del Régimen Local, de competencias de las entidades locales territoriales, municipales y provinciales, excepto cuando se exploten por el sistema de empresa mixta o de capital íntegramente privado.

La bonificación también se aplicará cuando los servicios referidos en el párrafo anterior se presten por entidades íntegramente dependientes del Estado o de las comunidades autónomas.”

Del referido precepto se deduce la necesidad de que concurren una serie de circunstancias para que pueda aplicarse la bonificación:

a) Subjetivamente, sólo es aplicable a determinadas formas organizativas de prestación de los servicios de competencia de las entidades locales territoriales, municipales o provinciales. En particular, si el ente instrumental es una sociedad, la bonificación se aplicará sólo a aquellas sociedades mercantiles cuyo capital pertenezca íntegramente a la entidad local, municipal, provincial o al Estado o Comunidad Autónoma, es decir, en el caso de gestión directa de los servicios públicos.

b) Objetivamente, la cuota a bonificar debe proceder de ingresos derivados de la prestación de los servicios públicos municipales enumerados concretamente en el apartado 2, del artículo 25 y en el apartado 1, letras a) b) y c) del artículo 36 de la Ley 7/1985, de 2 de abril, de Bases de Régimen Local.

Esta bonificación tiene su origen en la conveniencia de establecer fórmulas que permitan a los entes públicos de base territorial (fundamentalmente municipios) la prestación de las actividades y servicios de su competencia bajo fórmulas jurídicas más eficientes desde el punto de vista de su gestión y administración, sin perder por ello el beneficioso tratamiento fiscal que corresponde a este tipo de Administraciones (Estado, Comunidades Autónomas y entes locales). Desde este punto de vista, no habría ningún inconveniente para que se unieran varias entidades territoriales de las indicadas en el artículo 34.2 del TRLIS para que a través de determinados instrumentos jurídicos, como puede ser un consorcio, presten alguno de los servicios comprendidos en el ámbito de la bonificación establecida en el artículo mencionado.

Respecto al cumplimiento del requisito subjetivo anteriormente mencionado, hay que hacer mención a la participación en el capital de la consultante de la Cámara Oficial de Comercio de su provincia. En efecto, ha de indicarse que, según dispone el artículo 1 de la Ley 3/1993, de 22 de marzo, reguladora de las Cámaras Oficiales de Comercio, Industria y Navegación, estos entes se configuran como Corporaciones de Derecho público con personalidad jurídica y plena capacidad de obrar para el cumplimiento de sus fines, actuando como órganos consultivos y de colaboración con las Administraciones Públicas y que persiguen como finalidad la representación, promoción y defensa de los intereses generales del comercio, la industria y la navegación, y la prestación de servicios a las empresas que ejerzan las indicadas actividades.

Hay que señalar, que en relación a la participación Cámaras Oficiales de Comercio en los consorcios a efectos del cumplimiento del requisito subjetivo señalado en el artículo 34.2 TRLIS y su posible aplicación, el TEAC y posteriormente el Tribunal Supremo, se han pronunciado positivamente en este sentido.

Así, el TEAC en Resolución de 26 de Marzo de 2009 y 13 de Mayo de ese mismo año, en relación con un consorcio también integrado por una Comunidad Autónoma, un Ayuntamiento y una Cámara Oficial de Comercio e industria, establece:

“Al determinarse por el artículo 34.2 del TRLIS el requisito subjetivo para gozar de la bonificación, que el servicio no se explote por una empresa mixta o de capital íntegramente privado, es claro que el concepto empresa mixta utilizado por tal precepto, a falta de definición específica en el ámbito tributario, remite directamente al Derecho Administrativo, en el que el tributario se encuadra. Tal remisión se ordena además explícitamente por el artículo 7.2 de la Ley 58/03 General Tributaria al establece que: “tendrán carácter supletorio las disposiciones generales del derecho administrativo y los preceptos del derecho común.

(..).

Tradicionalmente, en nuestro Derecho Administrativo por empresa mixta se entiende una sociedad mercantil de las que limitan la responsabilidad de sus socios, al menos la de algunos de ellos, sea sociedad anónima, sociedad de responsabilidad limitada o comanditaria (cuyos socios comanditarios tienen responsabilidad limitada), y cuyo capital social es en parte público y en parte privado.

En efecto, el Reglamento de Servicios de las Corporaciones Locales (Decreto de 17 de junio de 1955) dedica su capítulo IV del título III (Servicios de las Corporaciones Locales) a la Gestión por Empresa Mixta, estableciendo en su artículo 102 que:

“En las empresas mixtas, los capitales de las Corporaciones locales y de los particulares, o de aquellos entre sí, se aportarán en común para realizar servicios susceptibles de municipalización y o provincialización.”

(..).

Como señala el Prof. García de Enterría en el dictamen aportado “...la empresa mixta tiene naturaleza privada y siempre tiene el ánimo de lucro de sus socios privados”. Pues bien, de una parte, un consorcio no es de naturaleza privada (no es una sociedad mercantil) y, de otra, el señalado ánimo de lucro no concurre en... En efecto, conforme a sus Estatutos, los beneficios que se deriven de su actividad deben aplicarse a ésta (art. 4.5), y en caso de separación de consorciados, éstos no tendrán derecho a la devolución de sus aportaciones a los fondos del consorcio ni derecho alguno sobre los superávits de la institución (art 46).

(..).

En cuanto a la segunda de las limitaciones impuestas por el artículo 34.2 del TRLIS, que quien explote el servicio de competencia municipal (en este caso) no sea una empresa de capital íntegramente privado, debe convenirse en que no ser de capital íntegramente privado equivale a tener un capital en parte público y en parte privado. O, lo que es lo mismo, toda entidad cuyo capital no sea al 100% privado cumpliría este requisito, bastando la existencia de cualquier porcentaje de capital público, no especificado por la norma para tener derecho a la bonificación.

(..).

En definitiva, dado que la entidad tiene por objeto la prestación de servicios municipales comprendidos en el artículo 25.2 de la Ley 7/1985, que no es una empresa mixta por carecer de la naturaleza de sociedad mercantil, y que su capital no es íntegramente privado, tiene derecho a la bonificación del art. 34.2 del TRLIS.”

Por otra parte, la Sentencia del Tribunal Supremo nº 6210/2009, de 15 de Septiembre de 2011 dictada por la Sala Tercera de lo Contencioso Administrativo, confirma la posición del TEAC y, reconoce el derecho a la aplicación de la bonificación recogida en el artículo 34.2 del TRLIS a un consorcio integrado por una Comunidad Autónoma, un Ayuntamiento y una Cámara Oficial de Comercio e Industria, puesto que considera que los servicios prestados por dicho consorcio no son explotados por el sistema de empresa mixta o de capital íntegramente privado. Así:

“(..).

Elementales exigencias de los principios de seguridad jurídica y sujeción a los actos propios de la Administración obligan a aplicar el nuevo criterio a los ejercicios que nos ocupan y reconocer, por tanto, el derecho a la exención solicitada en los periodos a que se contraen las resoluciones ahora impugnadas.

En cualquier caso, conviene añadir que la Sala coincide plenamente en este punto con la tesis sostenida en la demanda y acogida posteriormente por el TEAC. Y es que el argumento consistente en que los servicios prestados por la demandante lo son en régimen de “empresa mixta” supone desconocer la verdadera naturaleza de esta figura, a la que se referían los artículos 102 y siguientes del Reglamento de Servicios de las Corporaciones Locales aprobado por Decreto de 17 de junio de 1955, de los que se infiere el carácter privado de estas empresas y su necesaria constitución bajo una de las formas de sociedad mercantil.

En definitiva, la empresa mixta, a la que se refiere el artículo 32.2 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, no es, simplemente aquélla en la que participan entidades pública y entidades privadas, como sostiene el TEAC en la resolución aquí recurrida, sino la que, bajo forma mercantil y sometida en su actuación al Derecho privado, constituye un modo de gestión de los servicios locales distinto de la gestión directa o la indirecta. Si a ello añadimos que la responsabilidad de cada uno de los socios queda limitada, como en el sistema general de las sociedades mercantiles capitalistas, al capital aportado a la sociedad, forzoso será concluir que el consorcio demandante no puede calificarse como empresa mixta, pues no concurre en el mismo, a tenor de sus Estatutos, ninguno de los elementos configuradores de esta forma de gestión.

(..).”

En consecuencia, en el supuesto a que se refiere la consulta se aprecia la concurrencia del primer requisito subjetivo, ya que se trata de un consorcio, integrado por una Comunidad Autónoma, un Ayuntamiento y una Cámara Oficial de Comercio.

No obstante, es necesario determinar si las actividades realizadas por el consultante se encuentran incluidas en el artículo 25.2 de la Ley 7/1985, de 2 de abril, Reguladora de las Bases de Régimen Local.

Al respecto, dicho precepto establece lo siguiente:

“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.”

La letra g) del apartado 2 del artículo 25 de la Ley 7/1985, recoge la materia de “abastos, mataderos, ferias, mercados y defensa de usuarios y consumidores” sobre la que el municipio ejercerá, en todo caso, competencias en los términos de la legislación del Estado y de las Comunidades Autónomas; por lo tanto, de acuerdo con los términos de la consulta, se entiende cumplido el requisito objetivo, en efecto, la actividad principal de la entidad consultante consiste en la **organización** de ferias y salones propios y de terceros, la cesión de espacio para la celebración de congresos y **eventos** de distintas características, asimismo la prestación de servicios de restauración y asistencia para los expositores, así como servicios de carácter publicitario.

En la misma línea, se pronuncia el TEAC en la Resolución de 26 de Marzo de 2009, arriba reproducida, así:

“Constituyendo las ferias y mercados materias de competencia municipal conforme al artículo 25.2 de la Ley 7/1985 antes transcrito, resulta obvio a la vista de la descripción del objeto estatutario, que la entidad reclamante desarrolla un servicio municipal, la **organización** y gestión de ferias, por lo que se cumple el requisito objetivo exigido por el artículo 34.2 del TRLIS para gozar de la bonificación que establece.

(..).”

En consecuencia, los rendimientos obtenidos por la entidad consultante derivados de la prestación de los servicios de “abastos, mataderos, ferias, mercados y defensa de usuarios y consumidores” tienen una bonificación en la cuota íntegra del 99 por ciento, en las condiciones anteriores.

Lo que comunico a Vd. con efectos vinculantes, conforme a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.