

Nicolás Sánchez García

Auditor

Sindicatura de Comptes de la Comunitat Valenciana

Profesor de Derecho Financiero y Tributario

La entidades locales y el impuesto sobre sociedades

RESUMEN/ABSTRACT:

Las entidades locales en el Impuesto sobre sociedades pueden estar exentas, aplicar una bonificación del 99% o estar plenamente sujetas al impuesto, dependiendo de la forma en que presten los servicios; siendo supuestos previstos en la ley del impuesto, que hay que aplicar de acuerdo con la jurisprudencia y la doctrina administrativa.

In terms of Corporation Tax, local authorities can be exempt, benefit from a 99% tax concession or be fully liable to tax, depending on the manner in which the services are rendered, with potential circumstances accounted for in tax law, which must be applied in accordance with case law and administrative records.

EXENCIÓN ENTIDADES LOCALES IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES, BONIFICACIÓN ENTIDADES LOCALES IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES, ENTIDADES LOCALES E IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES, TRIBUTACIÓN SERVICIOS PÚBLICOS LOCALES, IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES Y SERVICIOS PÚBLICOS LOCALES

EXEMPTION OF LOCAL AUTHORITIES FROM CORPORATION TAX, CORPORATION TAX CONCESSIONS FOR LOCAL AUTHORITIES, LOCAL AUTHORITIES AND CORPORATION TAX, TAXATION OF LOCAL PUBLIC SERVICES, TAXES FOR CORPORATIONS AND LOCAL PUBLIC SERVICES

*Las opiniones expresadas por los autores en este artículo no comprometen en modo alguno a la institución a la que pertenecen.

PALABRAS CLAVE/KEYWORDS:

1. EXENCIÓN DE LAS ENTIDADES LOCALES EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

En el artículo 9.1 y 2 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre sociedades (LIS) se dispone que las entidades locales se encuentran totalmente exentas del impuesto, con independencia de la naturaleza de las actividades o rentas percibidas, en los siguientes supuestos:

- Cuando asume la gestión directa de un servicio por la propia entidad local, asumiendo su propio riesgo y ejerciendo sin intermediarios y de modo exclusivo, todos los poderes de decisión y gestión, realizando el servicio mediante funcionarios de plantilla y obreros retribuidos con fondos del presupuesto ordinario, tal y como se expresa en el artículo 85.2.A).a) de la Ley reguladora de las Bases de Régimen Local (LBRL) y en el artículo 68.1 del Reglamento de Servicios de las Corporaciones Locales (RSCL)¹.

El reconocimiento de la consideración de entidades locales se produce en el artículo 3 de la LBRL que, en sus dos apartados distingue las entidades a las que califica de territoriales, entre las que incluye los municipios, provincias e islas, de acuerdo con el artículo 140 y 141 de la Constitución; de las que sin tener carácter territorial, tienen el carácter de entidades locales por disposición de la ley, entre las que se encuentran las comarcas, las áreas metropolitanas y las mancomunidades de municipios²; aplicándose a todas ellas la exención en el Impuesto sobre sociedades³.

- En los supuestos de gestión directa de los servicios a través de una entidad de derecho público de análogo carácter a los organismos autónomos del Estado⁴, sin que sea de aplicación en

otros supuestos de gestión directa de los servicios previstos en el artículo 85.2.A) de la LBRL o en el artículo 67 del RSCL⁵.

En este contexto, la forma jurídica de organismo autónomo de una entidad perteneciente al sector público local puede no garantizar la aplicación de la exención, en la medida en que debe constatar un sometimiento al Derecho público, en lo que se refiere al régimen presupuestario y económico-financiero; como la realización de actividades de fomento, prestaciones o de gestión de servicios públicos⁶.

En el artículo 87.1 de la LBRL se dispone que las entidades locales pueden constituir consorcios con otras administraciones públicas, que son organismos o entes asociativos de carácter instrumental que se constituyen para fines de interés común o con entidades privadas sin ánimo de lucro que persigan fines de interés público, concurrentes con los de las administraciones públicas.

La posibilidad de participación de entidades privadas en los consorcios, efectuada en el citado precepto legal, aunque se le pueda atribuir la gestión de servicios públicos, excluye a los consorcios de la calificación de entidades locales, consideración que comparte, con carácter general, la jurisprudencia del Tribunal Supremo; aunque ha reconocido a los consorcios el carácter de entidades locales en los supuestos en que así se dispone por ley o cuando están constituidos exclusivamente por entidades locales⁷.

Los consorcios administrativos estarán exentos en el Impuesto sobre sociedades cuando se encuentren integrados por diversas entidades locales territoriales y otras administraciones públicas, a su vez exentas en el impuesto, debiendo encuadrarse en el ámbito de los entes institucionales locales⁸.

En el mismo sentido, en los supuestos en los que a un consorcio le sea de aplicación el régimen jurídico previs-

¹ Ley 7/1985, de 2 de abril, reguladora de las Bases de Régimen Local y Reglamento de Servicios de las Corporaciones Locales, aprobado por el Decreto de 17 de junio de 1955.

² Sentencia del Tribunal Supremo (STS) de 22 de septiembre de 2011 (fundamento de derecho - F.D. 3º).

³ Colmenar Valdés, S.: "Impuesto sobre Sociedades. Régimen general", tomo I, Sanfrutos Gambín, E., y otros, Ed. Aranzadi y Thomson Reuters, pág. 334.

⁴ En este contexto, con independencia de la denominación que reciban, deben ajustarse a lo dispuesto en los artículos 45.1 de la Ley 6/1997, de 14 de abril, de Organización y Funcionamiento de la Administración General del Estado (LOFAGE), en el que se indica que los organismos autónomos se rigen por el Derecho administrativo y se les encomienda, en régimen de descentralización funcional y en ejecución de programas específicos de la actividad de un Ministerio, la realización de actividades de fomento, prestaciones o de gestión de servicios públicos. Vid.: Consultas de la Dirección General de Tributos (DGT) de 18 de enero de 2011, 27 de abril de 2004, 27 de febrero de 2003 y 31 de julio de 2002.

⁵ Una sociedad mercantil, íntegramente participada por una entidad local, que se rige por el derecho privado, siendo una persona jurídica, no puede ser calificada como de entidad de derecho público de análogo carácter a los organismos autónomos del Estado, por lo que se encuentra sujeta y no exenta en el Impuesto sobre Sociedades (consultas de la DGT de 6 de mayo de 2008 y 30 de enero de 2006). En este sentido, las sociedades mercantiles de titularidad municipal no se equiparan a los organismos autónomos del Estado, sino a las entidades públicas empresariales que se rigen por el Derecho privado y que se encuentra previstas en el artículo 53 de la LOFAGE.

⁶ Sanz Gadea, E.: "Impuesto sobre Sociedades (Comentarios y casos prácticos)", Ed. Centro de Estudios Financieros, Madrid 2004, pág. 417. En este sentido se expresa la consulta de la DGT de 27 de abril de 2004.

⁷ STS de 22 de septiembre de 2011 (F.D. 3º) y de 15 de septiembre de 2011 (F.D. 3º), en las que se cita la jurisprudencia que se recoge en las STS de 28 de noviembre de 2007 y de 30 de abril de 1999.

⁸ Colmenar Valdés, S.: "Impuesto sobre Sociedades"... , págs. 334 y 335.



to 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, en consideración a su función social, actividades y características, tendrá la consideración de entidad parcialmente exenta en el Impuesto sobre sociedades, de acuerdo con lo que se establece en el artículo 9.3 de la LIS, por lo que estarán exentas las rentas obtenidas en la realización de su objeto social o finalidad específica y no deriven del ejercicio de una explotación económica⁹.

La exención de las entidades locales en el Impuesto sobre sociedades determina un régimen jurídico que se caracteriza por las siguientes notas de interés¹⁰:

- No existe obligación de inscribirse en el índice de entidades que se utiliza en la gestión del Impuesto sobre sociedades, de acuerdo con lo que se dispone en el artículo 130.1 de la LIS.
- No se ha de presentar la correspondiente declaración del impuesto, conforme se prevé en el artículo 136.2 de la LIS.
- En las rentas obtenidas no se practica la retención a cuenta del impuesto, en virtud de lo dispuesto en el artículo 140.4.a) de la LIS¹¹.

Las entidades locales exentas del impuesto se encuentran obligadas, sin embargo, a practicar las preceptivas

retenciones a cuenta del impuesto sobre sociedades y a presentar las declaraciones relativas a las retenciones practicadas, a efectuar los ingresos a cuenta y a cumplir con el deber de colaboración con la administración tributaria¹².

2. BONIFICACIÓN POR PRESTACIÓN DE SERVICIOS PÚBLICOS LOCALES

En el artículo 34.2 de la LIS se establece que se aplicará una bonificación del 99% de la parte de cuota íntegra que corresponda a las rentas derivadas de la prestación de determinados servicios públicos locales, mediante las formas de gestión directa previstas en los apartados c) y d) del artículo 85.2.A) de la LBRL¹³.

En el ámbito objetivo, la bonificación se aplica a los ingresos derivados de la prestación de los servicios públicos municipales enumerados en el apartado 2, del artículo 25 y en el apartado 1, letras a) b) y c) del artículo 36 de LBRL.

En este sentido, los demás servicios públicos que puedan prestar las entidades locales, de acuerdo con lo dispuesto en la LBRL, no darán derecho a la bonificación en el impuesto, pues ésta se refiere los rendimientos que se derivan de lo que podría calificarse como actuaciones típicas de las entidades locales, en especial de los municipios, en cuanto son consecuencia de la presta-

⁹ Consultas de la DGT de 18 de enero de 2011 y 4 de noviembre de 2010.

¹⁰ Borrás Amblar, F. y Navarro Alcázar, J.V., "Impuesto sobre Sociedades (1). Régimen general, comentarios y casos prácticos", Ed. Centro de Estudios Financieros, 3ª ed., Madrid 2013, pág. 72; Sanz Gadea, E. "Impuesto sobre Sociedades"... pág. 420. Díaz Yanes, I. y otros: "Guía del Impuesto sobre Sociedades", Ed. CISS, Valencia 1996, págs. 47 y 48. En este sentido se expresa la consulta de la DGT de 2 de noviembre de 2005.

¹¹ Los medios y la forma de acreditación de la condición de entidad exenta, a los efectos de hacer operativa la exclusión de la retención a cuenta del Impuesto sobre Sociedades, prevista en el artículo 140.4.a) de la LIS y en el artículo 59.o) del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades (Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio), se recogen en la resolución 3/1998, de 14 de septiembre, del Departamento de Gestión Tributaria de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria.

¹² Borrás Amblar, F. Y Navarro Alcázar, J.V., "Impuesto sobre Sociedades"... pág. 72

¹³ Los requisitos que se exigen para la aplicación de la bonificación se detallan en la STS de 17 de mayo de 2012 (F.D. 3º) y SAN de 7 de marzo de 2013 (F.D.4º), así como en la consultas de la DGT de 26 de noviembre de 2012 y 15 de julio de 2005.

ción de unos servicios públicos que con carácter de mínimo deben ser realizados por expreso mandato legal¹⁴. Los ingresos a los que se les aplica la bonificación son aquellos que derivan de los propios beneficiarios, por la explotación económica de los servicios locales y constituyen el pago o contraprestación por el servicio recibido a cambio¹⁵; aunque entre los ingresos a los que se les aplica la bonificación cabe incluir los ingresos financieros derivados de la actividad económica¹⁶, así como los beneficios extraordinarios derivados de la venta de elementos patrimoniales afectos a estas actividades¹⁷.

La aplicación de la deducción exige la necesidad de llevar una contabilidad separada de estos ingresos, procurando imputar los gastos generales con criterios racionales, que relacionen directamente los gastos incurridos con la prestación de los servicios públicos que originan los ingresos a los que se aplica la bonificación¹⁸.

En el ámbito subjetivo, la bonificación se aplica, con carácter general, cuando los citados servicios públicos de competencia de las entidades locales territoriales, se prestan a través de una entidad pública empresarial o de sociedades mercantiles, cuyo capital social pertenezca íntegramente a la entidad local o bien a un ente público de la misma¹⁹, que adoptan la forma de responsabilidad limitada o de sociedad anónima, constituyéndose y actuando con sujeción a las normas legales que regulen dichas sociedades mercantiles, tal y como se prevé en el artículo 89 del RSCL²⁰; aunque también se aplica en los supuestos en los que los servicios públicos se presten por las siguientes entidades:

- Las sociedades mercantiles participadas por diversas administraciones públicas o por alguna

sociedad mercantil, cuyo capital pertenezca íntegramente a una entidad local, sin que sea necesario que esté participada íntegramente por una entidad local, en la medida en que no tiene la consideración de empresa mixta²¹.

- Entidades íntegramente dependientes del Estado o de las comunidades autónomas, cuando los servicios públicos obligatorios de las entidades locales, por razón de eficiencia administrativa, pueden ser realizados por las citadas administraciones públicas, en función de que el servicio pueda afectar al ámbito estatal o autonómico²².
- Las fundaciones públicas constituidas de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 85 del RSCL, mediante la afectación de un patrimonio especial a los fines específicos de la institución que se constituye, cuya dotación fundacional haya sido aportada íntegramente por las entidades locales²³.
- Los consorcios en los que participen las entidades locales, que no tienen la condición de empresa mixta o sociedad mercantil de naturaleza privada y no tienen ánimo de lucro, aunque la bonificación se aplica sobre la parte de la cuota íntegra que corresponda a las rentas derivadas de los servicios públicos prestados²⁴.

La bonificación no es aplicable a los supuestos en los que los servicios se exploten por el sistema de empresa mixta o de capital íntegramente privado, debiendo entenderse por empresas mixtas aquellas en que los capitales de las entidades locales y de los particulares, o de aquéllos entre sí, se aporten en común para realizar

¹⁴ La bonificación no se extiende a los rendimientos derivados de aquellas otras actuaciones que podrían calificarse como atípicas, por no derivar de ese cumplimiento de servicios mínimos y obligatorios, sino ser consecuencia de otras actuaciones ajenas al requisito de la obligatoriedad y que se configuran como una única explotación económica en orden a la obtención de beneficios, sin ánimo de prestar ningún servicio a la comunidad que dirigen, ni realizar ninguna actuación que les reporte algún beneficio, por lo menos directamente (STS de 17 de mayo de 2012-F.D. 3º), en la que se cita la sentencia de la Audiencia Nacional (SAN) de 31 de enero de 2002, en la que se niega la bonificación en la explotación de un casino por una entidad local.

¹⁵ SAN de 7 de marzo de 2013 (F.D. 5º).

¹⁶ Aragón Aragón, M. y otros: "Análisis de la Ley 43/1995, del Impuesto sobre Sociedades y de su Reglamento", Ed. Aranzadi, Madrid 1997, pág. 452. Crespo Miegimolle, M.: "Impuesto sobre Sociedades", Ed. Thomson-Aranzadi, Pamplona 2007, pág. 426. Díaz Yanes, I. y otros: "Guía del Impuesto...", págs. 519 y 520. Aragón Aragón, M. y otros: "Análisis de la Ley 43/1995, del Impuesto sobre Sociedades y de su Reglamento", Ed. Aranzadi, Madrid 1997, pág. 452. Crespo Miegimolle, M.: "Impuesto Sobre Sociedades", Ed. Thomson-Aranzadi, Pamplona 2007, pág. 426. Díaz Yanes, I. y otros: "Guía del Impuesto...", págs. 519 y 520.

¹⁷ Díaz-Arias, J.M.: "Ley comentada del Impuesto sobre Sociedades", Ed. Deusto Jurídico, Bilbao 2007, pág. 280. Díaz Yanes, I. y otros: "Guía del Impuesto...", págs. 519 y 520.

¹⁸ Llánsó, Macarena: "Comentarios al Impuesto sobre Sociedades", tomo I, Laorden, Javier y Arqués, Jorge, Ed. Cívitas, Madrid 1998, pág. 1.222.

¹⁹ El capital de las sociedades mercantiles debe ser íntegramente de la entidad local, sin que pueda existir participación alguna del sector privado, con independencia de la forma en que se gestione y de si el control es público o no, cuestión que carece aquí de toda relevancia (STSJ de Andalucía de 22 de diciembre de 2010-F.D. 4º)

²⁰ STS de 23 de abril de 2012 (F.D. 6º). El requisito del porcentaje de participación debe concurrir en la fecha del devengo del Impuesto sobre Sociedades, que se produce el último día del periodo impositivo o ejercicio social del sujeto pasivo, generalmente el día 31 de diciembre de cada año (SAN de 10 de diciembre de 2009-F.D. 3º y consulta de la DGT de 9 de julio de 2012).

²¹ Consultas de la DGT de 23 de julio de 2008, 14 de mayo de 2008 y 14 de julio de 2006. No se incluiría en este supuesto una sociedad mercantil en la que tenga participación las Cámaras de Comercio, Industria y Navegación, que son entes corporativos de base asociativa que, sin perjuicio de las funciones de carácter público-administrativo que la Ley les encomienda, no dejan de perseguir y representar intereses privados, cuales son los propios de los comerciantes e industriales adscritos a los mismos (consulta de la DGT de 5 de febrero de 2002).

²² Borrás Amblar, F. y Navarro Alcázar, J.V.: "Impuesto sobre Sociedades...", pág. 798.

²³ Consulta de la DGT de 25 de marzo de 2009.

²⁴ STS de 22 de septiembre de 2011 (F.D. 4º) y 15 de septiembre de 2011 (F.D. 4º), SAN de 15 de octubre de 2009 (F.D. 3º), resolución del Tribunal Económico Administrativo Central (TEAC) de 26 de marzo de 2009 (F.D. 6º) y consultas de la DGT de 26 de noviembre de 2012 y 26 de noviembre de 2011.

servicios susceptibles de municipalización o provincialización, de acuerdo con lo que se dispone en el artículo 102 del RSCL²⁵.

En el mismo sentido, tampoco se aplica la bonificación cuando las entidades locales presten sus servicios por gestión indirecta, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 113 del RSCL, que se refiere a la concesión administrativa, arrendamiento de las instalaciones que pertenezcan a las entidades locales y al concierto con otras entidades públicas o privadas y con los particulares²⁶.

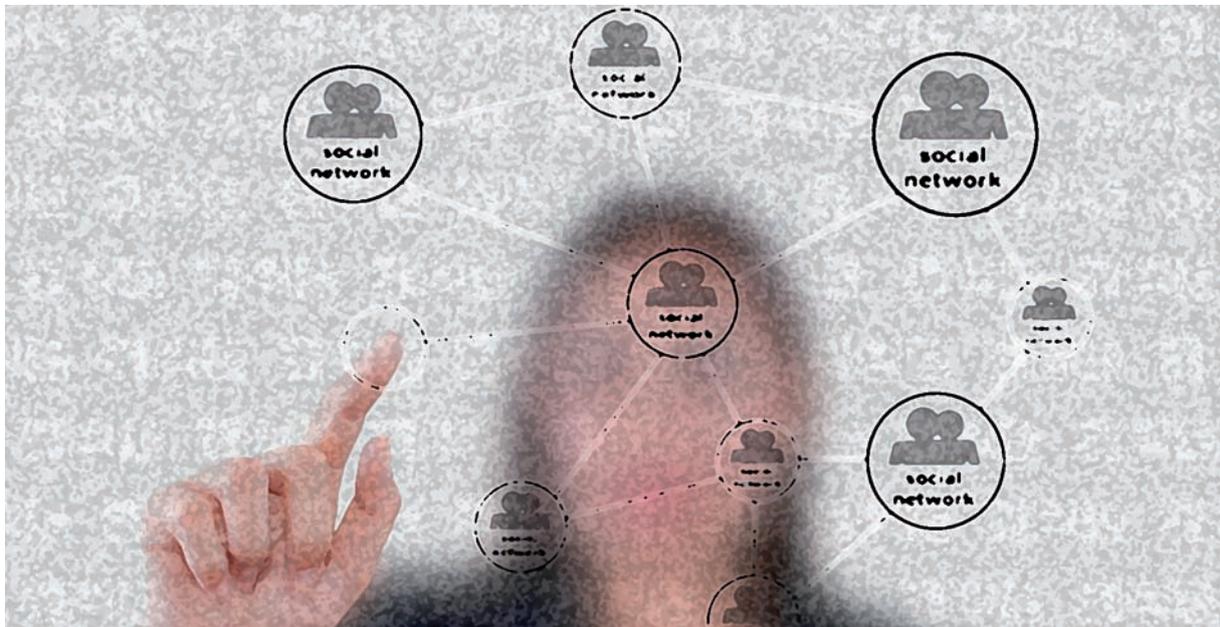
Esta bonificación en el Impuesto sobre sociedades tiene su origen en la conveniencia de establecer fórmulas que permitan a los entes públicos de base territorial, fundamentalmente municipios, la prestación de las actividades y servicios de su competencia bajo fórmulas jurídicas más eficientes desde el punto de vista de su gestión y administración, sin perder por ello el beneficioso tratamiento fiscal que corresponde a las administraciones públicas²⁷; aunque su aplicación exige la necesidad de acreditar de forma rigurosa la concurrencia de los requisitos subjetivos y objetivos establecidos en el artículo 34.2 de la LIS y en los artículos de la LBRL a los que remite el citado precepto legal²⁸.

Se trata de una bonificación que se orienta a paliar el diferente tratamiento fiscal que deriva del modo de gestión de los servicios públicos locales, pues si éstos se prestan directamente por la entidad local sus ingresos están exentos en el Impuesto sobre sociedades; mientras que si se prestan a través de una sociedad mercantil sometida al derecho privado, no se aplica la exención en el impuesto²⁹.

3. SERVICIOS PÚBLICOS EN LOS QUE SE APLICA LA BONIFICACIÓN

En el artículo 34.2 de la LIS se dispone un elemento objetivo para la aplicación de la bonificación en el Impuesto sobre sociedades, en el sentido de que se aplica cuando los ingresos sean consecuencia de los servicios de competencia de las entidades locales territoriales, previstos para los municipios en el artículo 25.2 de la LBRL y para las diputaciones provinciales en los apartados a), b) y c) del artículo 36.1 de la LBRL, que tienen como característica común que son de obligada prestación por las entidades locales³⁰.

En el artículo 25.2 de la LBRL se dispone que los municipios ejercerán, en todo caso, en los términos de la



²⁵ En la medida en que en el artículo 34.2 de la LIS no se expresa un concepto de empresa mixta, debe interpretarse de acuerdo con el Derecho Administrativo, en aplicación de lo dispuesto en el artículo 7.2 de la Ley General Tributaria, que establece que tendrán carácter supletorio las disposiciones generales del derecho administrativo y los preceptos del derecho común.

²⁶ Checa González, C. y otros: "Comentarios a la Ley del Impuesto sobre Sociedades. Régimen general", Ed. Marcial Pons, Madrid 2000, pág. 528.

²⁷ Desde este punto de vista, no habría ningún inconveniente para que se unieran varias entidades territoriales de las indicadas en el artículo 34.2 de la LIS 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 (consulta DGT de 26 de noviembre de 2012).

²⁸ Cordero González, E.M. y otros, Impuesto sobre Sociedades, Ed. Civitas y Thomson Reuters, Madrid 2010, pág. 619. Perez de Ayala Becerril, M.: "El Impuesto sobre Sociedades y su reforma para 2007", Ed. Thomson y Civitas, pág. 450.

²⁹ Llansó, Macarena: "Comentarios al Impuesto sobre Sociedades", tomo I, Laorden, Javier y Arqués, Jorge, Ed. Civitas, Madrid 1998, pág. 1220.

³⁰ Borrás Amblar, F. Y Navarro Alcázar, J.V., "Impuesto sobre Sociedades"... , pág. 798.

legislación del Estado y de las comunidades autónomas, competencias en las siguientes materias:

- Seguridad en lugares públicos.
- Ordenación del tráfico de vehículos y personas en las vías urbanas³¹.
- Protección civil, prevención y extinción de incendios.
- 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 rurales³².
- Patrimonio histórico-artístico.
- Protección del medio ambiente.
- Abastos, mataderos, ferias, mercados y defensa de usuarios y consumidores.
- Protección de la salubridad pública.
- Participación en la gestión de la atención primaria de la salud.
- Cementerios y servicios funerarios.
- Prestación de los servicios sociales y de promoción y reinserción social.
- Suministro de agua y alumbrado público; servicios de limpieza viaria, de recogida y tratamiento de residuos, alcantarillado y tratamiento de aguas residuales³³.
- Transporte público de viajeros³⁴.
- Actividades o instalaciones culturales y deportivas; ocupación del tiempo libre; turismo³⁵.
- 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 obligatoria³⁶.

En relación a las competencias propias de las diputaciones provinciales, que les atribuyen las leyes del Estado y de las comunidades autónomas en los diferentes sectores de la acción pública, la bonificación en el Impuesto sobre sociedades se aplica a las que se mencionan en el artículo 36.1.a), b) y c) de la LBRL, que son los siguientes:

- La coordinación de los servicios municipales entre sí para la garantía de la prestación integral y adecuada a que se refiere el artículo 31.1.a) de la LBRL, que se refiere a que uno de los fines propios y específicos de las provincias es el de asegurar la prestación integral y adecuada en la totalidad del territorio provincial de los servicios de competencia municipal.
- La asistencia y la cooperación jurídica, económica y técnica a los municipios, especialmente los de menor capacidad económica y de gestión.
- La prestación de servicios públicos de carácter supramunicipal y, en su caso, supracomarcal.

En la aplicación de la bonificación a los municipios, la jurisprudencia ha defendido un concepto lato de competencia local, comprensivo no sólo de las atribuciones básicas recogidas en los artículos 25.2 de la LBRL, sino de toda la que sea susceptible de ejercicio por los entes locales en virtud del apartado 1 del citado precepto legal, que se refiere a que los municipios, para la gestión de sus intereses y en el ámbito de sus com-

³¹ En este concepto se entienden incluidos los rendimientos por el servicio de guarda y custodia para camiones en terrenos descubiertos, pues incide en el desarrollo del servicio municipal de ordenación del tráfico de vehículos en vías urbanas; aunque no se incluyen los ingresos de la cesión en régimen de arrendamiento de establecimientos de atención al transportista y acogida a tripulantes, entre ellos talleres y centros de formación (consulta DGT de 5 de septiembre de 2003). En el concepto ordenación del tráfico no se incluye tampoco la construcción y posterior explotación de un aparcamiento en el propio puerto, porque no se trata de una actividad de ordenación del tráfico en la vía pública (consulta DGT de 19 de diciembre de 2000).

³² La gestión urbanística incluye actividades tales como el desarrollo del planeamiento, la delimitación de polígonos o unidades de actuación o la elección y desarrollo de sistemas de actuación, así como la ejecución material de las obras de urbanización (consulta DGT de 12 de enero de 2011). En este concepto se integra la adquisición de terrenos para su desarrollo urbanístico y construcción de VPO, cesión de terrenos que se lleva a cabo con la finalidad de construir en tales terrenos y ofrecer al mercado inmobiliario las viviendas y demás inmuebles terminados, con la venta posterior de las viviendas (SAN de 17 de mayo de 2012-F.D. 5º); los ingresos de la redacción de instrumentos de planeamiento y gestión urbanística, así como las actuaciones de urbanización de suelo industrial (consulta DGT de 28 de enero de 2011 y 3 de marzo de 2009); las rentas procedente de la enajenación de un terreno procedente del patrimonio municipal del suelo que se destinan a finalidades propias del mismo (consultas DGT de 24 de marzo de 2003 y 12 de julio de 2000). La bonificación no se aplica respecto a las rentas procedentes de la enajenación de terrenos, salvo que se realicen como consecuencia de un sistema de actuación urbanística (consulta DGT de 19 de mayo de 2005).

³³ En la actividad de recogida y tratamiento de residuos se incluye la recogida selectiva monomaterial de papel-cartón, lodos de depuradora y residuos, asimilables a urbanos procedentes de empresas y particulares (consulta DGT de 14 de abril de 2009).

³⁴ Entre los ingresos del transporte público de viajeros se pueden considerar ingresos accesorios respecto al servicio principal, a los que se les puede aplicar la bonificación, a los ingresos derivados de la explotación del inmovilizado y la publicidad de estaciones y andenes, pues existe una conexión clara entre los citados rendimientos y la prestación del servicio, constituyendo una gestión prudente y razonable de un servicio deficitario (STS de 27 de octubre de 2011-F.D. 3º, SAN de 2 de febrero de 2011-F.D. 11º y 21 de mayo de 2009-F.D. 4º); pero no se pueden considerar ingresos accesorios respecto al servicio principal, por lo que no cabe aplicar la bonificación, a los ingresos obtenidos por la cesión a los empleados de viviendas, ni de los derivados de la cesión en los túneles para cableado de fibra óptica, pues no existe la conexión clara entre los citados rendimientos y la prestación del servicio (SAN de 2 de febrero de 2011-F.D. 11º).

³⁵ En el concepto de instalaciones deportivas no se incluye la actividad de construcción de una dársena destinada a la navegación deportiva y su posterior gestión y explotación (consulta DGT de 19 de diciembre de 2000), ni la explotación de un puerto deportivo (consulta DGT de 30 de diciembre de 2003). La actividad de explotación de un casino de juego no puede ser calificada de servicio público, ni como actividad de fomento del turismo (SAN de 31 de enero de 2003 -F.D. 6º- y resolución del TEAC de 5 de noviembre de 1998 -F.D. 5º) y en el mismo sentido tampoco tiene esta consideración la explotación del servicio de hamacas en las playas municipales (contestación DGT de 30 de diciembre de 2003). La gestión de palacios de congresos, campamentos turísticos u hospederías no constituyen un ejercicio de competencias en materia de turismo y no se aplica la bonificación (Consulta DGT de 31 de enero de 2008).

³⁶ En este concepto se incluyen las rentas derivadas de la construcción de centros públicos docentes destinados a albergar centros universitarios, siempre que sean de titularidad pública (consulta DGT de 12 de enero de 2011).

potencias, puede promover toda clase de actividades y prestar cuantos servicios públicos contribuyan a satisfacer las necesidades y aspiraciones de la comunidad vecinal³⁷; sin exigir que se trate de servicios de prestación obligatoria o en que la entidad local haya de ejercer, en todo caso competencias³⁸.

Las entidades locales tienen asignadas competencias básicas y otras que no tienen ésta consideración, pero todas ellas son de titularidad local, circunstancia que se recalca en el artículo 85.1 de la LBRL, cuando se afirma que son servicios públicos locales cuantos tienden a la consecución de los fines señalados como de la competencia de las entidades locales. El término competencia se usa de modo genérico y sin especificación alguna, razón por la que hay que entender comprendido en él todo lo que es competencia municipal sin limitación alguna³⁹.

Entre los ingresos de servicios públicos de las entidades locales, a los que se les ha reconocido la aplicación de la bonificación prevista en el artículo 34.2 de la LIS, se pueden citar las siguientes:

- Cesión de terrenos con la finalidad de construir y ofrecer al mercado inmobiliario viviendas e inmuebles terminados; así como la promoción de vivienda protegida en los terrenos municipales cedidos, que se hace en el cumplimiento de una competencia inequívocamente municipal⁴⁰.
- La construcción y explotación de aparcamientos municipales, gestión de alquiler de aparcamientos propiedad de un ayuntamiento, cesión por el ayuntamiento del derecho de uso de plazas de aparcamiento e ingresos de señalización, en cuanto contribuyen a facilitar la ordenación vial y el tráfico de las ciudades⁴¹.
- Explotación de los recursos de sus montes de propios, en la que se encuadra la actividad de serrería, que se dedica a la industrialización y transformación de madera⁴².
- Colocación financiera de capitales afectos a un servicio público y por tanto a su explotación, o

de rentas o alquileres de inmuebles ocupados por personal adscrito a la explotación, pues no constituye otra cosa que resultados de una gestión prudente y razonable de una empresa municipal⁴³.

- Ejercicio de las actividades de gestión tributaria por las entidades locales, en los servicios de liquidación, inspección y recaudación de impuestos, contribuciones especiales, tasas, precios públicos y demás exacciones⁴⁴.

En cualquier caso, por amplio que resulte el entendimiento de las atribuciones locales a los efectos de la aplicación de la bonificación en el impuesto sobre sociedades, no pueden forzarse los límites yendo más allá de la voluntad del legislador, para reconocerla a los rendimientos obtenidos de las explotaciones económicas emprendidas por los entes locales, al margen de las competencias que le atribuye el ordenamiento jurídico, entre los cuales cabe hacer mención a las siguientes actividades:

- Promoción y venta de locales comerciales, naves industriales, garajes no vinculados a las viviendas, así como ejecución y reparación de edificaciones que no sean viviendas⁴⁵.
- La televisión local, en la medida en que se trata de un servicio público de libre implantación para los ayuntamientos⁴⁶.
- Elaboración de planes parciales o modificaciones de los planeamientos urbanísticos, incluyendo el avance de la revisión del plan general, así como la venta de una parcela, previamente cedida de forma gratuita por el ayuntamiento⁴⁷.
- Asistencia y apoyo técnico de la gestión de recursos tributarios y demás de derecho público, asesoramiento contable y financiero, informes económico-financieros de empresas con participación municipal, en la medida en que no supone la prestación de un servicio público⁴⁸.
- Actividades de promoción o construcción industrial, así como la explotación del suelo industrial

³⁷ STS de 23 de abril de 2012 (F.D. 6º), 4 de mayo de 2004 (F.D. 3º) y de 8 de mayo de 2002 (F.D. 3º).

³⁸ STS de 1 de diciembre de 2011 (F.D. 3º) y de 22 de enero de 2009 (F.D. 3º). SAN de 31 de marzo de 2010 (F.D. 4º).

³⁹ STS de 1 de diciembre de 2011 (F.D. 3º), 22 de enero de 2009 (F.D. 3º) y 4 de mayo de 2004 (F.D. 3º).

⁴⁰ SAN de 17 de mayo de 2012 (F.D. 5º) y consulta de la DGT de 7 de septiembre de 2012.

⁴¹ STS de 22 de enero de 2009 (F.D. 3º) y 4 de mayo de 2004 (F.D. 3º); SAN de 17 de junio de 2004 (F.D. 5º) y 10 de diciembre de 1998 (F.D. 6º).

⁴² STS de 8 de mayo de 2002 (F.D. 3º).

⁴³ STS de 22 de febrero de 2003 (F.D. 2º), resolución del TEAC de 22 de junio de 2001 (F.D. 3º) y consulta DGT de 12 de julio de 2000. Sin embargo, no ocurre lo mismo con los ingresos procedentes de la titularidad de acciones o participaciones, ni los procedentes de cualquier otra inversión financiera, pues no se puede hablar de una renta derivada directamente de la prestación del servicio público, ni necesaria para la misma (consultas DGT de 16 de septiembre de 2005 y 27 de julio de 1999).

⁴⁴ STS de 1 de diciembre de 2011 (F.D. 3º); aunque la consulta de la DGT de 22 de marzo de 2013 se manifiesta en sentido contrario, pues el precepto legal en el que se fundamenta la doctrina del Tribunal Supremo ha sido derogado.

⁴⁵ SAN de 31 de marzo de 2010 (F.D. 4º) y 30 de noviembre de 2006 (F.D. 5º) y consultas de la DGT de 25 de marzo de 2009, 14 de mayo de 2008 y 31 de octubre de 2006.

⁴⁶ Sentencia del Tribunal Superior de Justicia (STSJ) de Andalucía de 22 de noviembre de 2010 (F.D. 4º).

⁴⁷ SAN de 31 de marzo de 2010 (F.D. 4º).

⁴⁸ SAN de 19 de diciembre de 2008 (F.D. 4º), resolución del TEAC de 14 de octubre de 2005 (F.D. 4º) y consulta DGT de 12 de mayo de 2004.

resultante del proceso urbanístico, en cuanto sus ingresos exceden de los derivados de la ordenación, gestión, ejecución y disciplina urbanística⁴⁹.

- Producción y comercialización de plantas, servicios de funcionamiento y mantenimiento de granjas cinegéticas y centros piscícolas, en cuanto supongan explotaciones económicas dedicadas a la producción de bienes para su comercialización a terceros⁵⁰.
- Actividad de comercialización y gestión de un parque científico, así como la prestación de determinados servicios destinados mejorar la posición competitiva del municipio, tales como el arrendamiento de locales y espacios o la organización de cursos y conferencias⁵¹.

Construcción de edificios destinados a equipamientos públicos, como los centros de asistencia social o los destinados a albergar a la policía autonómica⁵².

4.- CONCLUSIÓN

En el régimen fiscal de las entidades locales en el Impuesto sobre sociedades, de acuerdo con lo que se dispone en los artículos 9.1 y 34.2 de la LIS, se puede hacer mención a las siguientes posibilidades⁵³:

- Régimen de exención total, aplicable a las administraciones territoriales y sus organismos autónomos, con independencia de la naturaleza de las actividades o rentas percibidas.
- Régimen de bonificación del 99% para los rendimientos de los servicios de competencia local proporcionados por entidades no exentas sin participación de capital privado.
- Régimen de sujeción plena para los rendimientos de los servicios de competencia local prestados por entidades con capital privado, así como para los rendimientos de los demás servicios prestados a través de entidades con personalidad jurídica propia.

La forma en que se preste el servicio por una entidad local es un dato determinante para los ingresos que generen se encuentren exentos en el Impuesto sobre sociedades, tributen a un tipo de gravamen efectivo del 1% o se encuentren plenamente sujetos al impuesto.

En este contexto, los contornos que definen los supuestos en los que se aplica la exención y la bonificación

se encuentran muy definidos en los artículos 9.1 y 34.2 del LIS, sin que se pueda aplicar la analogía para más allá de sus términos estrictos el ámbito de las exenciones y de las bonificaciones, de acuerdo con lo que se expresa en el artículo 14 de la Ley General Tributaria (LGT).

En aplicación del precepto mencionado, la jurisprudencia y la doctrina administrativa han negado la aplicación de la bonificación en el Impuesto sobre sociedades a numerosos supuestos que no ajustaban a lo dispuesto en el artículo 34.2 de la LIS, tanto a los requisitos exigibles al sujeto, como a los servicios concretos a los que se aplica.

Esta circunstancia, sin embargo, no ha impedido que se haya realizado una interpretación amplia de los servicios de competencia local a los que se aplica la bonificación, referida no sólo a los servicios que prestan las entidades locales de forma obligatoria, sino a todos los que sean de titularidad de las entidades locales.



⁴⁹ Consulta DGT de 28 de enero de 2011.

⁵⁰ Consulta DGT de 12 de enero de 2011.

⁵¹ Consulta DGT de 31 de enero de 2012.

⁵² Consulta DGT de 12 de enero de 2011.

⁵³ STS de 27 de octubre de 2011 (F.D. 4º).