CONSULTAS DE LOS TRIBUTOS DEL REF EVACUADAS POR LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS DE LA CONSEJERÍA DE ECONOMÍA Y HACIENDA (De julio a octubre de 2006)

CARMEN SOCORRO QUEVEDO

Cuerpo Superior de Administradores de la Comunidad Autónoma de Canarias, escala de Administradores Financieros y Tributarios

I. IMPUESTO GENERAL INDIRECTO CANARIO (IGIC)

A) Hecho imponible

Palabra clave: comida preparada

La petición por parte de los clientes de la elaboración de una pizza o un bocadillo se debe calificar de ejecución de obra, entendida como aquella que tiende a la consecución de un resultado material previo encargo del cliente. Las ejecuciones de obra pueden tener a efectos del IGIC la consideración de entregas de bienes o prestaciones de servicios por el juego de los artículos 6.2.4º y 7.2.6º de la Ley 20/1991

En el supuesto que analizamos estamos claramente ante una prestación de servicios. Por tanto, la venta de pizzas o bocadillos preparados o producidos por la propia entidad consultante tendrá en todo caso la consideración de prestación de servicios sujeta al tipo impositivo del 5 por 100, con independencia del lugar de consumo de tales alimentos.

Igualmente tendrá la consideración de prestación de servicio sujeta al tipo general del 5 por 100 la venta de bebidas para su consumo en el mismo local de venta, presumiéndose su consumo dentro del mismo local de venta cuando el destinatario recepcione las bebidas en el mismo local, con independencia de que se trate de petición directa en el mismo o se trate de petición telefónica.

La venta de bebidas para su consumo fuera del local de venta, tendrá la consideración de entrega de bienes, pudiendo ser de aplicación la exención prevista en el artículo 10.1.27º de la Ley 20/1991 si el empresario tiene la consideración por esta actividad comercial de comerciante minorista; no pudiendo en este caso deducir las cuotas soportadas en la adquisición o importación de dichas bebidas. (Contestación vinculante de fecha 20/09/2006)

Palabra clave: obras de construcción

Se consulta si la prestación de servicios de urbanización que una Junta de Compensación presta a los juntacompensantes está sujeta al IGIC.

El carácter de empresario de la Junta de Compensación y la tributación por el IGIC de sus operaciones está fuera de toda duda, sencillamente porque en el artículo 10.1.21º de la Ley 20/1991 contempla un supuesto de exención en el IGIC aplicable a determinadas operaciones en favor y por las Juntas de Compensación. Es obvio que si se encuentran exentas del IGIC determinadas operaciones de entrega efectuadas por las Juntas de Compensación es porque están sujetas a dicho tributo, y si están sujetas es porque se tratan de operaciones efectuadas por empresarios en el desarrollo de actividad empresarial. Respecto a las operaciones de la Junta de Compensación a los juntacompensantes, resulta irrelevante que éstas tengan carácter oneroso o no, dado que en todo caso están sujetas al IGIC, dada la evidente vinculación entre las partes, conforme dispone el artículo 9.8º y 23.3º de la Ley 20/1991. (Contestación vinculante de fecha 10/07/2006)

Palabra clave: comunidad de propietarios

El artículo 4.1 de la Ley 20/1991 establece la sujeción al IGIC, por el concepto de entregas de bienes y prestaciones de servicios, de aquellas efectuadas por empresarios y profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional. Añade el artículo 3.1 del Real Decreto 2538/1994, de 29 de diciembre, por el que se dictan normas de desarrollo relativas al Impuesto General Indirecto Canario y al Arbitrio sobre la Producción e Importación en las islas Canarias, creados por la Ley 20/1991, de 7 de junio, que la sujeción al Impuesto se produce "*incluso si se efectúan a favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que las realicen*".

El artículo 19.2 de la Ley 20/1991 establece a su vez, al definir a los sujetos pasivos del IGIC, que tienen la consideración de sujetos pasivos las herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades que, careciendo de personalidad jurídica, constituyen una unidad económica o un patrimonio separado susceptible de imposición, cuando realicen operaciones sujetas al Impuesto.

Asimismo, el artículo 5.1 de la Ley 20/1991, al definir el concepto de actividades empresariales o profesionales, establece como tales "*las que impliquen la ordenación por cuenta propia de factores de producción materiales y humanos, o de uno de ellos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.*

En particular, tienen esta consideración las extractivas, de fabricación, comercio o prestación de servicios, incluidas las agrícolas, forestales, ganaderas, pesqueras, de construcción, mineras y el ejercicio de actividades profesionales liberales y artísticas."

Por último, el artículo 5.2 de la Ley 20/1991 dispone que, a efectos del IGIC, se reputarán empresarios o profesionales, por un lado, a las personas o entidades que reali-

cen habitualmente actividades empresariales o profesionales – salvo que realicen exclusivamente operaciones gratuitas – y, en todo, caso, a las sociedades mercantiles.

Expuestos los principales conceptos legales del Impuesto, queda por delimitar el alcance del elemento subjetivo de la consulta efectuada, la comunidad de propietarios, entendiéndose como tal como aquella comunidad de bienes (definida conforme al artículo 392 del Código Civil) que reúne los requisitos establecidos en el artículo 396 del Código Civil.

Queda suficientemente fundamentado, en consecuencia, a la vista de la definición del propio hecho imponible del IGIC y de los sujetos susceptibles de conceptuarse como sujetos pasivos del Impuesto, que entre estos pueden incluirse a las comunidades de propietarios. Cuestión diferente es determinar si en todo caso las comunidades de propietarios son siempre empresarios a efectos del IGIC por su propia naturaleza, o por el contrario, puede plantearse la existencia de comunidades de dicho tipo que no han de clasificarse necesariamente como tales por no realizar una actividad empresarial.

De la definición de actividades empresariales o profesionales en el IGIC pueden extraerse ciertos aspectos significativos que pueden ayudar a enmarcar el concepto.

En primer lugar, parece inherente al concepto la existencia de habitualidad en la actividad, - el diccionario de la Real Academia Española, entre otras, define el término "actividad" como "*Conjunto de operaciones o tareas propias de una persona o entidad*"- por lo que la realización de operaciones aisladas, por ejemplo la ejecución aislada de un acto de comercio, no supone la consideración de la existencia de una actividad comercial. En paralelo, tal consideración se refuerza en cuanto la calificación de empresario o profesional en el IGIC exige la habitualidad en el ejercicio de las actividades, excepto para las sociedades mercantiles, en las que dicha habitualidad se presume legalmente, sin que se admita prueba en contrario.

En segundo lugar, podría entenderse que no toda actividad ha de ser calificada como actividad económica a efectos del IGIC. Varios son los factores que pueden apoyar dicha aseveración, la propia terminología utilizada ("factores de producción", "producción", "distribución"…), su atribución de actuar por cuenta propia – que supone la asunción de los riesgos derivados de la actividad - y la existencia de una finalidad concreta (aunque enormemente amplia) de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios, parece dar a entender la pretensión legal de particularizar el alcance de la definición de "actividades económicas"a efectos del IGIC, pudiendo entenderse, por tanto, la existencia de otras actividades que, si bien se realizan con la puesta en común del esfuerzo personal y la asignación de medios materiales, no tienen como finalidad la intervención en la producción o distribución de bienes o servicios. Tal es el caso de los entes públicos que actúen exclusivamente en el desarrollo de actividades u operaciones en el ejercicio de sus funciones públicas y actuando como autoridad pública, en los que, independientemente de que tal actuación suponga la ordenación de medios personales y materiales con habitualidad, la

finalidad de la misma es distinta a la intervención en la producción o distribución de bienes o servicios.

La cuestión se centra, en consecuencia, en analizar si la actividad propia de las comunidades de propietarios es, en todo caso, una "actividad económica" a efectos del IGIC, como puede ser el supuesto de las sociedades mercantiles, o pueden admitirse supuestos excepcionales en dicha consideración. Las comunidades de propietarios encuentran su marco legal en la Ley 49/1960, de 21 de julio, sobre Propiedad Horizontal, incluso en el caso en que no se hubiese otorgado el título constitutivo de la propiedad horizontal (artículo 2.b) de la Ley 49/1960). Pretende dicha regulación legal establecer el marco de convivencia entre los diferentes titulares de pisos o locales de un inmueble, para lo que, entre otros aspectos, instituye unos órganos de gobierno y administración – artículo 13 de la Ley 49/1960 – y una capacidad financiera – artículo 9.1.e) de la citada Ley – lo que supone la existencia de los elementos organizativos propios del concepto de empresario o profesional a los efectos del IGIC. No obstante, la necesidad de la existencia de una regulación legal de la comunidad de propietarios a que se refiere la Ley 49/1960 no se genera en la pretensión de los comuneros de participar en la producción o distribución de bienes o servicios, sino en permitir un marco de convivencia armónico, "*para así dejar establecidas las bases de una convivencia normal y pacífica*" como se menciona en la exposición de motivos de la propia Ley 49/1960. Reconoció en su momento dicha legislación la exigencia social de regulación de la propiedad horizontal como sistema más económico de acceso a la vivienda frente a la edificación unifamiliar, en la que dicha regulación se presenta innecesaria.

Sin perjuicio de lo mencionado con anterioridad, debe tenerse en cuenta que la Ley 49/1960 utiliza los términos piso-local y vivienda-local indistintamente, por lo que debe entenderse la equivalencia entre el término piso y vivienda a tal efecto. El Decreto 47/1991, de 25 de marzo, por el que se regulan, en el ámbito de la Comunidad Autónoma de Canarias, las condiciones de habitabilidad de las viviendas y el procedimiento para la concesión de cédulas de habitabilidad define – artículo 2.1 - como vivienda *"a los efectos de este Decreto, toda edificación con destino residencial, permanente o por temporada, sea o no objeto de explotación turística, promovida por persona física o jurídica, pública o privada, que reúna los requisitos que en el mismo se establecen"*. El Diccionario de la Real Academia Española (vigésimo segunda edición) define el término vivienda como "*lugar cerrado y cubierto construido para ser habitado por personas*". Si realizamos la intersección semántica de las dos definiciones podemos simplificar el concepto de vivienda en el de inmueble destinado a la residencia de personas, normalmente permanente, pero que también podrá tener destino temporal e incluso destinado a su explotación turística. Sin nos atenemos a la razón de ser de la regulación legal de las comunidades de propietarios, es decir, la regulación de la convivencia armónica de los titulares ante el auge de la construcción en vertical, el objeto principal a proteger es el habitante de la vivienda en tanto residencia permanente, de ahí que coloquialmente se utilice la expresión "comunidad de vecinos" como equivalente a "comunidad

de propietarios". Sin embargo, nuestro derecho civil no ha atendido al vecino, es decir, al que "usa" la vivienda, sino al titular del derecho de propiedad sobre el mismo como sujeto de derechos y obligaciones, sea o no el residente habitual en la vivienda, e incluso incluyendo a titulares de locales.

Profundizando en la distinción entre vecino y propietario, el concepto de "comunidad de propietarios" previsto en la Ley 49/1960, de 21 de julio, de propiedad horizontal presenta un alcance subjetivo mucho más amplio que el término "comunidad de vecinos" puede dar a entender. El primero en realidad es una modalidad de la comunidad de bienes, es decir, de la titularidad en común de bienes, y el segundo hace referencia a una cualidad del comunero, la de vecino o residente. Supuesto específico es el de las comunidades de titulares de derechos de aprovechamiento por turno, derechos que expresamente rehuyen el concepto de propiedad (artículo 1.4 de la Ley 42/1998, de 15 de diciembre, sobre derechos de aprovechamiento por turno de bienes inmuebles de uso turístico y normas tributarias), pero que, sin embargo, acuden, con carácter supletorio y subsidiario, a las normas reguladoras de la Propiedad Horizontal (artículo 15.4.5º de la citada Ley 42/1998).

En resumen, puede distinguirse, dentro del concepto de comunidad de propietarios - como modalidad de comunidad de bienes - a que se refiere la Ley 49/1960, de la Propiedad Horizontal, a aquellas comunidades de propietarios cuya actividad exclusivamente se refiere a la mera gestión y administración de los intereses comunes de los vecinos, ya sean titulares o inquilinos de las viviendas, en su función residencial, sin que se desvirtúe tal consideración por la coexistencia de titulares de locales, entendiéndose que dicha actividad es inherente a la necesidad básica de vivienda de sus moradores y no a una actividad en sentido económico a efectos del IGIC. Por el contrario, si en el marco de actuación de dicha comunidad de propietarios se contemplan otras actividades tales como el arrendamiento de partes comunes (por ejemplo, para publicidad, instalación de antenas de telefonía móvil, etc.), o bien dicha actividad de mera gestión o administración de intereses comunes de los distintos propietarios no se origina en la función residencial de los inmuebles, sino que éstos tienen otras finalidades, tales como la explotación turística, comercial o de ocio, o, en particular, las comunidades de titulares de derechos de aprovechamiento por turno, constituirán una actividad económica y las citadas comunidades tendrán al consideración de empresarios a efectos del IGIC.

En definitiva, no tienen la consideración de sujetos pasivos del IGIC las comunidades de vecinos cuya actividad exclusivamente se refiera a la mera gestión y administración de los intereses comunes de los vecinos, y siempre y cuando el inmueble tenga una función esencialmente residencial.

Por el contrario, tendrán la consideración de sujeto pasivo del IGIC las comunidades de vecinos a que se refiere el párrafo anterior cuando realicen operaciones sujetas al Impuesto tales como el arrendamiento de partes comunes (para publicidad, instalación de antenas de telefonía móvil, etc.) y, en general, aquellas comunidades de propietarios de bienes inmuebles no destinados esen-

cialmente a una función residencial (por ejemplo, inmuebles destinados a actividades de ocio o comerciales) y, en particular, las comunidades de titulares de derechos de aprovechamiento por turno. *(Contestación vinculante de fecha 05/10/2006)*

B) Exenciones en operaciones interiores

Palabra clave: Juntas de Compensación

Están sujetas al IGIC las prestaciones de servicios de urbanización que una Junta de Compensación presta a los juntacompensantes. Dichas prestaciones de servicios pueden estar exentas por aplicación del supuesto de exención previsto en el artículo 10.1.6º de la Ley 20/1991, siempre y cuando se cumplan todas y cada una de las condiciones para la efectividad de la exención previstas en el precepto mencionado.

Caso de no resultar aplicable la exención, tributarán al tipo general del 5 por 100 las prestaciones de servicios de urbanización efectuadas por las Juntas de Compensación a sus miembros. En ningún caso puede resultar aplicable el supuesto de aplicación del tipo cero previsto en el artículo 27.1.1º.f) de la Ley 20/1991, dado que el promotor no es la Administración Pública sino las Juntas de Compensación o los propios juntacompensantes. Todo ello con independencia de que las Juntas de Compensación tengan la condición de entes corporativos de Derecho Público, dado que disponen de personalidad jurídica propia y por tanto distinta de la Administración urbanística de la que dependen. (Contestación vinculante de fecha 10/07/06)

C) Sujeto pasivo en operaciones interiores

Palabra clave: comunidad de bienes

La adquisición en régimen pro indiviso de un solar por parte de varias sociedades mercantiles con el objeto de la promoción de una edificación supone la existencia de una comunidad de bienes que tendrá la condición de empresario a efectos del IGIC desde dicho instante. La sociedad transmitente estará obligada a emitir una factura donde debe constar como destinatario la comunidad de bienes, que es quien deberá soportar por repercusión directa la cuota de IGIC y será el único que podrá ejercitar la deducción de la cuota soportada, siempre y cuando se cumplan los requisitos objetivos, temporales y documentales para el ejercicio de la deducción.

La adjudicación en régimen pro indiviso de los solares y viviendas resultantes de la edificación no supone hecho imponible alguno a efectos del IGIC, dado que no supone la disolución ni parcial ni total de la comunidad de bienes. Consecuencia de ello es que los locales y viviendas resultantes de la promoción se integran, a efectos del IGIC, en el patrimonio empresarial de la comunidad de bienes, siendo éste el sujeto pasivo en el supuesto de alquiler de los mismos.

En el caso de adjudicación a cada uno de los comuneros de los locales y viviendas resultantes de la promoción, estamos ante una entrega de bienes, consecuencia de la disolución de la comunidad de bienes, sujeta y no exenta al IGIC al tener la consideración la comunidad de bienes de promotor. La comu-

nidad de bienes deberá repercutir el IGIC correspondientes a través de la emisión de las facturas donde constarán como destinatarios las sociedades mercantiles comuneras. (Contestación vinculante de fecha 03/10/2006).

D) Base imponible en operaciones interiores

Palabra clave: permuta

En la operación formalizada en escritura pública de permuta el día 4 de diciembre del año 2000, en la que una persona física hace entrega de un bien inmueble (casa terrera) a una sociedad mercantil promotora a cambio de la futura entrega de varias fincas urbanas de nueva construcción, debiendo abonar la persona física a la sociedad mercantil promotora una cantidad en metálico en el momento de la formalización de la escritura pública de adjudicación de las fincas urbanas en el año 2006, supone un doble devengo del IGIC, a saber:

- Un devengo anticipado que se produjo el día 4 de diciembre del año 2000, dado que la entrega de la casa terrera implica un pago anticipado a la sociedad mercantil promotora por la futura entrega de las fincas urbanas. El importe del pago anticipado será el valor que las partes han dado a la casa terrera, es decir 215.747,38 ?.

Este pago anticipado supuso la obligación de repercutir el IGIC por parte de la sociedad mercantil promotora a través de la emisión de la correspondiente factura cuyo destinatario sería la persona física permutante. La no emisión de la factura en el plazo de un año a contar desde el día 4 de diciembre de 2000 supone la pérdida del derecho a la repercusión, con independencia de la obligación que tendría la sociedad mercantil promotora de declarar el IGIC devengado en la correspondiente autoliquidación.

- El devengo del IGIC en el momento de la entrega de las fincas urbanas por parte de la sociedad mercantil promotora a la persona física permutante. La base imponible de esta entrega, conforme a lo dispuesto en el artículo 23.1 de la Ley 20/1991, será el mayor valor de los siguientes importes con reducción del valor que las partes han dado a la casa terrera entregada:

a) El valor de mercado en el momento del devengo del IGIC de las fincas urbanas entregadas.
b) El valor de mercado de la casa terrera en el momento de su entrega, es decir el día 4 de diciembre de 2000. A este valor se le adicionará la parte dineraria de la contraprestación.

Este devengo supone la obligación de repercutir el IGIC correspondiente mediante factura cuyo destinatario será la persona física. En la factura deberá hacerse constar expresamente la base imponible de la entrega de las fincas urbanas que será el mayor valor de los importes expresados anteriormente con adición de la parte dineraria de la contraprestación y con la reducción del importe del pago anticipado efectuado.

El documento notarial de adjudicación de las fincas urbanas no puede tener la consi-

deración de factura. La factura a emitir por la sociedad mercantil promotora tendrá que contener todos los datos y requisitos previstos en el artículo 6.1 del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación aprobado por el artículo primero del Real Decreto 1496/2003, de 28 de noviembre. (Contestación vinculante de fecha 11/09/2006).

E) Tipos impositivos

Palabra clave: expositores de cartón impreso

El anexo I.1.1º de la Ley 20/1991 establece la aplicación del tipo reducido del IGIC del 2 por 100 en las entregas e importaciones de los bienes derivados de las industrias de fabricación de papel y cartón y de transformación de papel y el cartón, en este ultimo supuesto sin perjuicio de lo dispuesto en el número 1 del anexo VI de la citada Ley 20/1991.

Asimismo, el artículo 27.1.4º de la Ley 20/1991 establece en el IGIC un tipo general aplicable a los bienes y servicios que no se encuentren sometidos ni al tipo cero, ni al reducido, ni a los incrementados y cuyo importe estará comprendido entre el 3 y el 6 por 100, ambos inclusive. Conforme a la Disposición adicional octava.Uno.3 de la citada Ley 20/1991 el tipo general del IGIC queda fijado en el 5 por 100.

A efectos de delimitar el alcance de la aplicación del tipo reducido del IGIC en función de la procedencia de las actividades e industrias mencionadas es procedente acudir a la matrícula del Impuesto sobre Actividades Económicas, desarrollada en el Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre, por el que se aprueban las Tarifas y la Instrucción del Impuesto sobre Actividades Económicas (en adelante, IAE), a cuya agrupación 47 pertenecen, entre otros, los siguientes grupos y epígrafes:

- Grupo 473 Transformación de papel y cartón.

(…)

Epígrafe 473.2 Fabricación de otros artículos de envase y embalaje en papel y cartón.

Este epígrafe comprende la fabricación de bolsas y sacos de papel; cajas plegables, cartonajes y otros artículos de embalaje, acondicionamiento y presentación de cartón; productos de pulpa prensada y moldeada para embalaje tales como platos, cubiletes, recipientes, envases para huevos, bandejas de alimentos, etc.

(…)

- Grupo 474 Artes gráficas (Impresión gráfica)

A efectos meramente informativos, el grupo se divide en:

Epígrafe 474.1 Impresión de textos o imágenes por cualquier procedimiento o sistema.

Epígrafe 474.2 Impresión de prensa diaria por cualquier procedimiento.

Epígrafe 474.3 Reproducción de textos o imágenes por procedimientos tales como multicopista, fotocopias por procedimientos fotográficos y electrostáticos, sistemas de reproducción de planos, etc.

(…)

Se concluye que es posible distinguir la existencia de dos actividades claramente

diferenciadas; la consistente en la fabricación de "cajas plegables, cartonajes y otros artículos de embalaje, acondicionamiento y presentación de cartón", y la impresión de los mismos, es decir, una actividad de transformación del papel y el cartón y otra de artes gráficas. Con los mencionados antecedentes, ha sido criterio reiterado de este Centro Directivo que en el supuesto de entregas o importaciones de bienes derivados de procesos productivos complejos, no procedentes exclusivamente de una de las industrias o actividades recogidas en el anexo I.1 de la Ley 20/1991, no es de aplicación el tipo reducido del 2 por 100 del IGIC.

En consecuencia, es criterio vinculante de este Centro Directivo que las importaciones de cajas plegables de cartón corrugado, que se montan mediante desplegado de las diferentes partes, destinados a su uso como "expositor" para ser rellenado en el punto de "venta" y que llevan indicaciones impresas del producto que han de contener, se encuentran sujetas al IGIC al tipo general del 5 por 100. (Contestación vinculante de fecha 25/07/2006).

Palabra clave: equipamiento comunitario

El artículo 27.1.1º.f) de la Ley 20/1991, establece lo siguiente:

"1. Sin perjuicio de lo dispuesto en la Disposición Adicional Octava dos de la presente Ley, en el Impuesto General Indirecto Canario serán aplicables los siguientes tipos impositivos:

1º Un tipo cero a las siguientes operaciones: (…)

f) Las ejecuciones de obras, con o sin aportación de materiales, consecuencia de contratos directamente formalizados entre el promotor y el contratista, que tengan por objeto la construcción y rehabilitación de las viviendas calificadas administrativamente como de protección oficial de régimen especial, así como la construcción o rehabilitación de obras de equipamiento comunitario. (…)

A los efectos de este párrafo y del anterior, se entenderá por equipamiento comunitario aquel que consiste en:

- Los edificios públicos de carácter demanial.

- (…)"

Debe analizarse la definición de equipamiento comunitario en el ámbito del IGIC. A tal efecto, se considera equipamiento comunitario, a efectos del IGIC, entre otros, los edificios públicos de carácter demanial.

Para ello, en primer lugar hay que analizar el concepto de "*edificio*" a los efectos de aplicación del IGIC. El artículo 5.5 de la Ley 20/1991 define el concepto de "*edificaciones*" - entre las que incluye a los edificios - al establecer que:

"*5. A los efectos de este impuesto, se considerarán edificaciones las construcciones unidas permanentemente al suelo o a otros inmuebles, efectuadas tanto sobre la superficie como en el subsuelo, que sean susceptibles de utilización autónoma e independiente.*

En particular, tendrán la consideración de edificaciones las construcciones que a continuación se relacionan, siempre que estén unidas a un inmueble de una manera fija, de

suerte que no puedan separarse de él sin quebranto de la materia ni deterioro del objeto:

a) Los edificios considerándose como tales toda construcción permanente, separada e independiente, concebida para ser utilizada como vivienda o para servir al desarrollo de una actividad económica.

(…) debe analizarse la definición de equipamiento comunitario en el ámbito del IGIC. A tal efecto, se considera equipamiento comunitario, a efectos del IGIC, entre otros, los edificios públicos de carácter demanial.

Para ello, en primer lugar hay que analizar el concepto de "*edificio*" a los efectos de aplicación del IGIC. El artículo 5.5 de la Ley 20/1991 define el concepto de "*edificaciones*" - entre las que incluye a los edificios - al establecer que:

"*5. A los efectos de este impuesto, se considerarán edificaciones las construcciones unidas permanentemente al suelo o a otros inmuebles, efectuadas tanto sobre la superficie como en el subsuelo, que sean susceptibles de utilización autónoma e independiente.*

En particular, tendrán la consideración de edificaciones las construcciones que a continuación se relacionan, siempre que estén unidas a un inmueble de una manera fija, de suerte que no puedan separarse de él sin quebranto de la materia ni deterioro del objeto:

a) Los edificios considerándose como tales toda construcción permanente, separada e independiente, concebida para ser utilizada como vivienda o para servir al desarrollo de una actividad económica.

(…).

d) Los puertos, aeropuertos y mercados.

(…) "

De la enumeración se desprende que a efectos de la normativa reguladora del IGIC, el concepto de "*edificación*" es un concepto más amplio que el de "*edificio*" definido en la letra a) del número 5 del artículo 5 citado. En el supuesto que nos ocupa, el resultado material relevante de la ejecución de obra es un mercado municipal, es decir, una edificación de las enumeradas en el artículo 5.5.d) y, en consecuencia, distinto de los edificios a los que se refiere la letra a) de la citada referencia legal.

De la enumeración se desprende que a efectos de la normativa reguladora del IGIC, el concepto de "*edificación*" es un concepto más amplio que el de "*edificio*" definido en la letra a) del número 5 del artículo 5 citado. En el supuesto que nos ocupa, el resultado material relevante de la ejecución de obra es un mercado municipal, es decir, una edificación de las enumeradas en el artículo 5.5.d) y, en consecuencia, distinto de los edificios a los que se refiere la letra a) de la citada referencia legal.

En definitiva, es criterio de este Centro Directivo, que no es de aplicación el tipo cero del IGIC a que se refiere el artículo 27.1.1º.f) de la Ley 20/1991 a la ejecución de obra de remodelación de un mercado municipal por parte de un Ayuntamiento, consecuencia de un contrato directamente formalizado entre dicha Administración pública y el contratista, por no tratarse de una ejecución de obra de construcción o rehabilitación ni tener por resultado material ninguno de los supuestos de equipamiento comunitario enumerados en dicho artículo, al no tener un mercado municipal la consideración de edificio a efectos del

IGIC. (Contestación vinculante de fecha 18/09/2006)

Palabra c*lave: tipo cero. Ejecuciones de obras*

No resulta aplicable el tipo cero del IGIC, de acuerdo a lo previsto en el artículo 27.1.1º.f) de la Ley 20/1991, a la ejecución de obra consistente en la construcción de diversas infraestructuras, resultado de un contrato formalizado entre una sociedad mercantil, propietaria de los terrenos en los que se construye un Parque Comercial y de Ocio y de las que dichas infraestructuras forman un lote independiente de construcción, y otra sociedad mercantil adjudicataria de la construcción, al no tratarse de un contrato directamente formalizado entre una Administración Pública promotora y un contratista. *(Contestación vinculante de fecha 18/07/2006).*

Palabra clave: agua

En lo que se refiere a la aplicación del tipo impositivo cero del IGIC a que se refiere el artículo 27.1.1º a) de la Ley 20/1991, debe limitarse al ámbito descrito en su propia redacción, sin que pueda extenderse más allá de sus términos la aplicación del tipo cero a otros bienes o servicios, si no están destinados directamente a la captación y producción de agua y a la realización de infraestructuras de canalización hidráulica. En sentido contrario, no se aplicará el tipo cero del IGIC a que se refiere dicha referencia legal cuando las operaciones de adquisición de bienes y servicios sólo contribuyan de manera indirecta a dichas actividades o se refieran a otras diferentes.

En particular, es criterio reiterado de este Centro Directivo que no es de aplicación el tipo impositivo cero en las operaciones relacionadas con las redes de saneamiento, alcantarillado o evacuación de aguas residuales, sin perjuicio de que el preceptivo tratamiento de aguas residuales previo a su vertido pueda suponer su consideración de actividad productora de agua, permitiendo aplicar dicho beneficio fiscal respecto a operaciones directamente relacionadas con las depuradoras y las canalizaciones hidráulicas de agua depurada siempre y cuando el destino del agua depurada sea su reutilización.

Partiendo de las consideraciones generales anteriormente expuestas, se aclara que la aplicación del tipo cero del IGIC se efectuará tanto en aquellas ejecuciones de obra de infraestructura hidráulica y redes de abastecimiento y riego – no respecto a las de saneamiento - con aportación de materiales, que se considerarán prestaciones de servicio a efectos del IGIC, como en aquellas otras en las que los materiales sean adquiridos por la consultante y puestos a disposición de la empresa adjudicataria de la ejecución de obra respectiva. La aplicación del tipo impositivo cero del IGIC se efectuará, en su caso, tanto en los contratos directamente formalizados entre el promotor y el contratista principal como en las subcontratas, siempre y cuando se trate de las ejecuciones de obra a que se refiere el artículo 27.1.1º.a) de la Ley 20/1991.

Respecto a los servicios de elaboración de proyectos, ejecuciones de obra y actividades de mantenimiento y conservación relacionadas con proyectos eólicos asociados a la actividad hidráulica, salvo mayor concreción

por parte del consultante respecto a su relación con lo que denomina "actividad hidráulica", no parecen tener una relación directa con la captación, producción y la realización de infraestructuras de canalización hidráulica, por lo que no será de aplicación el tipo impositivo cero del IGIC.

A continuación, el consultante hace una extensa relación de instalaciones y material cuestionando si resulta aplicable el tipo cero del IGIC, asunto que supone reiterar lo ya manifestado en la presente respuesta a consulta tributaria, aplicándose el tipo cero del IGC en aquellas entregas de bienes y prestaciones de servicios relacionadas de una manera directa e inmediata con la captación y producción de agua y a la realización de infraestructuras de canalización hidráulica, como podría ser el supuesto de aquellos referidos a una planta desaladora de agua de mar, de redes de abastecimiento de agua, de estaciones de impulsión y depósitos de agua en redes de canalización hidráulica, de plantas depuradoras para la reutilización del agua, así como la energía eléctrica, productos químicos y otros materiales necesarios para su funcionamiento. No se aplicará el tipo cero del IGIC respecto a las relacionadas con tuberías de impulsión de aguas residuales ni estaciones de bombeo de aguas residuales.

Por último, se consulta por el tipo impositivo aplicable a las entregas y prestaciones de servicio siguientes:

- suministro de agua potable
- suministro de agua de riego
- servicios de depuración y alcantarillado
- ejecución de acometidas tanto para el propio inmovilizado de la sociedad consultante como del abonado.

A tal efecto, aclarar que el suministro de agua potable y de riego tiene la consideración de entrega de bienes en el IGIC, mientras que los denominados servicios de depuración y alcantarillado, por el contrario, tienen la consideración de prestaciones de servicios, de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 6.1 y 7.1 respectivamente de la Ley 20/1991. La "ejecución de acometidas" se identifica, en el marco legislativo del IGIC, como una ejecución de obra que no tiene por objeto la construcción o rehabilitación de una edificación, por lo que debe considerase como prestación de servicios, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 7.2.6º en conjunción con el artículo 5.5.B).a) de la Ley 20/1991, artículo este último que expresamente excluye de la consideración de edificaciones, entre otras, a las obras de abastecimiento y evacuación de aguas. En la medida en que dichas "ejecuciones de acometida" se refieren a obras de conexión con la red de abasto de agua, es decir, de infraestructuras de canalización hidráulica, será de aplicación del tipo impositivo cero del IGIC, con independencia de que el receptor del resultado de la ejecución de la obra sea la propia sociedad consultante o resulte ser un consumidor final. Igualmente se aplicará el tipo cero del IGIC en el suministro de agua potable y de riego, no así en los servicios de depuración y alcantarillado, que, como ha quedado dicho con anterioridad, les corresponde la aplicación del tipo general del IGIC del 5 por 100. *(Contestación vinculante de fecha 26/07/2006).*

II. ARBITRIO SOBRE IMPORTACIONES Y ENTREGAS DE MERCANCÍAS EN LAS ISLAS CANARIAS (AIEM)

A) Hecho imponible

Palabra clave: ejecuciones de obra mobiliarias

No se encuentran sujetas al AIEM las operaciones consistentes en ejecuciones de obra sobre granito o mármol en las que se realice el despiece y acabado de la piedra a solicitud del cliente, al no tener la condición dichas operaciones de entregas de bienes. (Contestación vinculante de fecha 20/09/2006).

III. INCENTIVOS FISCALES DE LA LEY 19/1994

A) Servicios de telecomunicaciones (artículo 24)

Palabra clave: venta minutos telefónicos

Las prestaciones de servicios de telecomunicaciones consistentes en la adquisición de minutos telefónicos que la entidad consultante radicada en Canarias recibe de una operadora telefónica se encuentran sujetas pero exentas del IGIC, en aplicación del artículo 17.2.4º.A).a) de la Ley 20/1991 y 24 de la Ley 19/1994. La posterior venta de dichos servicios de minutos telefónicos igualmente se determinará en función de la regla especial de localización de las prestaciones de servicio de telecomunicación prevista en el citado artículo 17.2.4º.A) de la Ley 20/1991 y conforme a los distintos supuestos que en la misma se contemplan, aplicándose, en los casos que se produzca la sujeción al IGIC, la exención prevista en el artículo 24 de la Ley 19/1994.

Ahora bien, en el supuesto de que la sociedad mercantil consultante actuara en nombre y por cuenta de la operadora de telefonía en la venta de minutos telefónicos, en realidad habría que analizar dos operaciones diferentes: la operación principal de servicio de telecomunicaciones prestada por la operadora de telefonía, que se localizaría en el ámbito de aplicación del IGIC en función de la aplicación de las reglas especiales reguladas en el artículo 17.2.4º.A) de la Ley 20/1991 al cliente final, y la operación de intermediación efectuada por la sociedad consultante, sujeta al IGIC si la operadora de telefonía se encuentra radicada en Canarias y el servicio de mediación tiene por destinatario la sede, establecimiento o domicilio de dicha operadora en Canarias, conforme dispone el artículo 17.2.4º.B) de la Ley 20/1991. Este servicio de mediación en un servicio de telecomunicaciones, de estar sujeta al IGIC, no se encontraría exenta al no ser de aplicación la exención prevista en el artículo 24 de la Ley 19/1994.

En lo que se refiere a lo que el consultante denomina cuota de conexión a los clientes, si se refiere a un coste por establecimiento de llamada, a descontar de los minutos telefónicos adquiridos por sus clientes, e independiente de la duración de la misma, se trata de un coste que formaría parte de la base imponible de la operación de telecomunicaciones, conforme establece el artículo 22 de la Ley 20/1991, por lo que, tratándose de una ope-

ración sujeta y estando dicha operación exenta, no deberá repercutirse cuota alguna sobre la misma. (Contestación vinculante de fecha 01/09/2006).

El último párrafo del artículo 17.2.4ºA) de la Ley 20/1991 define los servicios de telecomunicación en los siguientes términos:

"A los efectos de esta Ley, se considerarán servicios de telecomunicación los que tengan por objeto la transmisión, emisión y recepción de señales de textos, imágenes y sonidos o información de cualquier naturaleza, por hilo, radio, medios ópticos u otros medios electromagnéticos, incluyendo la cesión o concesión de un derecho al uso de medios para tal transmisión, emisión o recepción e igualmente, la provisión de acceso a redes informáticas."

Por tanto, la prestación de servicios de acceso a internet tiene la consideración, a efectos del IGIC, de servicio de telecomunicaciones.

Conforme a lo expresado en el artículo 17.2.4º.A) de la Ley 20/1991, las prestaciones de servicios de telecomunicaciones que la entidad consultante no radicada en Canarias presta a empresarios o particulares residentes en Canarias se encuentran sujetas al IGIC, pero exentas por el artículo 24 de la Ley 19/1994. (Contestación vinculante de fecha 14/07/2006).

B) Adquisición de bienes de inversión (articulo 25)

Palabra clave: comunidad de bienes

La adquisición en régimen pro indiviso de un solar por parte de varias sociedades mercantiles con el objeto de la promoción de una edificación supone la existencia de una comunidad de bienes que tendrá la condición de empresario a efectos del IGIC desde dicho instante. La sociedad transmitente estará obligada a emitir una factura donde debe constar como destinatario la comunidad de bienes, que es quien deberá soportar por repercusión directa la cuota de IGIC y será el único que podrá ejercitar la deducción de la cuota soportada, siempre y cuando se cumplan los requisitos objetivos, temporales y documentales para el ejercicio de la deducción.

En ningún caso a esta entrega de bien le resulta de aplicación la exención que respecto al IGIC establece el artículo 25 de la Ley 19/1994, puesto que a efectos del IGIC el solar está afecto al patrimonio empresarial de la comunidad de bienes y en ningún caso esta exención resulta aplicable a las entidades sin personalidad jurídica.

La adjudicación en régimen pro indiviso de los solares y viviendas resultantes de la edificación no supone hecho imponible alguno a efectos del IGIC, dado que no supone la disolución ni parcial ni total de la comunidad de bienes. Consecuencia de ello es que los locales y viviendas resultantes de la promoción se integran, a efectos del IGIC, en el patrimonio empresarial de la comunidad de bienes, siendo éste el sujeto pasivo en el supuesto de alquiler de los mismos.

En el caso de adjudicación a cada uno de los comuneros de los locales y viviendas resultantes de la promoción, estamos ante una

entrega de bienes, consecuencia de la disolución de la comunidad de bienes, sujeta y no exenta al IGIC al tener la consideración la comunidad de bienes de promotor. La comunidad de bienes deberá repercutir el IGIC correspondientes a través de la emisión de las facturas donde constarán como destinatarios las sociedades mercantiles comuneras.

No obstante, y puesto que la pretensión de los adjudicatarios de los bienes inmuebles es la de ejercer la actividad de alquiler de los mismos, pudiera ser aplicable a estas entregas la exención que respecto al IGIC establece el artículo 25 de la Ley 19/1994, siempre y cuando se cumplan los requisitos temporales y objetivos establecidos en dicho precepto y, en especial, que el alquiler constituya el objeto social de la entidad y además concurran las circunstancias recogidas en el artículo 25.2 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas aprobado por el Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo. (Contestación vinculante de fecha 03/10/2006).