Administración Tributaria Canaria
Gobierno de Canarias

PERSONA O ENTIDAD CONSULTANTE:	DOMICILIO:
CONCEPTO IMPOSITIVO: Impuesto General Indirecto Canario	**NORMATIVA APLICABLE:** Art. 5.5.a) Ley 20/1991 Art. 27.1.1º.f) Ley 20/1991

CUESTIÓN PLANTEADA

El Cabildo Insular consultante tiene previsto ejecutar la obra denominada "Parque Escuela-Educación Vial", sito en Urbanización Cañada del Río, Polígono D-5, Parcela nº 5, en el Término Municipal de Pájara, que tiene por objeto "definir las obras necesarias para la construcción de un Parque/Escuela de Educación Vial, la ordenación y disposición de sus circuitos viarios y el edificio que alberga la escuela conjuntamente con las aulas, garaje y taller de mantenimiento, e instalaciones anexas".

Se consulta si es de aplicación el tipo impositivo cero del IGIC por tratarse de una ejecución de obra de equipamiento comunitario.

CONTESTACIÓN VINCULANTE

En la ejecución de obra de construcción del "Parque/escuela de educación vial", derivada de un contrato formalizado directamente entre un Cabildo Insular y el adjudicatario de la obra, es de aplicación el tipo cero del IGIC a que se refiere el artículo 27.1.1º f) de la Ley 20/1991, al tener por objeto material la construcción de los equipamientos comunitarios consistentes en un parque público en zona urbana y un edificio de carácter demanial.

Tomás Miller, 38 – 4ª Planta,
35071 – Las Palmas de Gran Canaria
Tlfo. 928-303007 - Fax 928-303330

Avda. 3 de Mayo, 2 y 4,
38071 – Santa Cruz de Tenerife
Tlfo. 922-476606 - Fax 922-476673

Visto escrito presentado por , en el que se formula consulta tributaria en relación al Impuesto General Indirecto Canario (en adelante, IGIC), esta Dirección General de Tributos, en uso de la atribución conferida en la Disposición Adicional Décima.Tres de la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias (en adelante Ley 20/1991), en relación con el articulo 23.2.t) del Decreto 12/2004, de 10 de febrero, por el que se aprueba el Reglamento Orgánico de la Consejería de Economía y Hacienda, emite la siguiente contestación:

PRIMERO.- El Cabildo Insular consultante tiene previsto ejecutar la obra denominada "Parque Escuela-Educación Vial", sito en Urbanización Cañada del Río, Polígono D-5, Parcela nº 5, en el Término Municipal de Pájara, que tiene por objeto "definir las obras necesarias para la construcción de un Parque/Escuela de Educación Vial, la ordenación y disposición de sus circuitos viarios y el edificio que alberga la escuela conjuntamente con las aulas, garaje y taller de mantenimiento, e instalaciones anexas".

Se consulta si es de aplicación el tipo impositivo cero del IGIC por tratarse de una ejecución de obra de equipamiento comunitario.

SEGUNDO.- El artículo 27.1.1º f) de la Ley 20/1991 establece:

"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 esta Ley, se considerarán de rehabilitación las actuaciones dirigidas a la reconstrucción mediante la consolidación y el tratamiento de estructuras, fachadas o cubiertas y otras análogas siempre que el coste global de las operaciones de rehabilitación exceda del 25 por ciento del precio de adquisición si se hubiese efectuado ésta durante los dos años inmediatamente anteriores al inicio de las obras de rehabilitación o, en otro caso, del valor de mercado que tuviera la edificación o parte de la misma en el momento de dicho inicio. A estos efectos, se descontará del precio de adquisición o del valor de mercado de la edificación la parte proporcional correspondiente al suelo.

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

- Los edificios de carácter demanial.

- Las infraestructuras públicas de agua, telecomunicación, ferroviarias, energía eléctrica, alcantarillado, parques, jardines y superficies viales en zonas urbanas.

La consideración como equipamiento comunitario de las infraestructuras públicas ferroviarias comprenderá tanto aquellas en las que la Administración competente sea quien las promueva directamente, como cuando la misma actúe de manera indirecta a través de otra entidad que, no teniendo la consideración de Administración pública, sea quien ostente, mediante cualquier título

administrativo habilitante concedido por parte de la Administración pública, la capacidad necesaria para contratar la realización de dichas infraestructuras.

No se incluyen, en ningún caso, las obras de conservación, mantenimiento, reformas, rehabilitación, ampliación o mejora de dichas infraestructuras.

- Las potabilizadoras, desalinizadoras y depuradoras de titularidad pública."

Analizando este artículo, cabe señalar que tres son los requisitos que la Ley exige para la aplicación del tipo de gravamen cero a estas operaciones:

1º) Que el contrato de ejecución de obra sea formalizado directamente entre el promotor y el contratista.

2º) Que el contrato de ejecución de obra tenga por objeto la construcción o rehabilitación de una obra.

3º) Que la obra resultante pueda calificarse como obra de equipamiento comunitario.

Respecto al primero de los requisitos enumerados, es criterio reiterado de esta Dirección General de Tributos que la aplicación del tipo cero a las obras de equipamiento comunitario requiere no sólo que la ejecución de obra se califique como tal, sino que el contrato de la ejecución de obra sea formalizado directamente entre el promotor y el contratista; y en todo caso, que el promotor sea directamente la Administración Pública, entendida como la Administración capacitada para ser titular de un bien público de carácter demanial. En el presente caso, es claro que la operación consultada cumple este requisito al ser un Cabildo Insular el promotor de la obra.

En segundo lugar, el artículo 27.1.1º f) de la Ley 20/1991, al referirse a "*las ejecuciones de obra, con o sin aportación de materiales*," sujetas a tipo cero, no hace distinción entre el tipo de operaciones. De ahí que este tipo puede aplicarse en principio a todas las ejecuciones de obra, tanto si son consideradas entregas de bienes como prestaciones de servicios. Ahora bien, para que pueda aplicarse este tipo cero, el objeto del contrato ha de ser necesariamente la construcción o rehabilitación de una obra pública (aún así ha de tenerse en cuenta que si se trata de una obra de rehabilitación, el tipo cero no se aplicará cuando se trate de infraestructuras públicas de agua, telecomunicación, ferroviarias, energía eléctrica, alcantarillado, parques, jardines y superficies viales en zonas urbanas).

Por último, y con independencia de los dos anteriores, la Ley 20/1991 exige también un tercer requisito para aplicar el tipo cero, y es que la obra pueda calificarse de equipamiento comunitario. No es esta contestación el lugar idóneo para examinar qué se entiende en el IGIC por equipamiento comunitario. Desde la perspectiva que aquí interesa, debe señalarse que se entienden por equipamiento comunitario, entre otros, <u>los edificios de carácter demanial</u>, definición que plantea, a su vez, dos problemas: qué se entiende, en concreto, por edificio, y cuál es el significado de la expresión de "*carácter demanial*".

- El concepto de "edificio" viene definido en el IGIC en el artículo 5.5 a) de la Ley 20/1991 como un tipo de edificación, al señalar que "*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) <u>Los edificios</u>, considerándose como tales toda construcción permanente, separada e independiente, concebida para ser utilizada como vivienda o para servir al desarrollo de una actividad económica*." (el subrayado es nuestro)

- Pero qué se entiende por "carácter demanial" es algo que la Ley 20/1991 no puntualiza. Por ello hay que acudir al artículo 2 del Real Decreto 1372/1986, de 13 de junio, por el que se aprueba el Reglamento de Bienes de las Entidades Locales, que, en este punto, establece que los bienes de las entidades locales se clasifican en bienes de dominio público y en bienes patrimoniales. Por «bienes de dominio público», el Reglamento de Bienes precisa que son los «de uso o servicio público». Los artículos 3 y 4 de este Reglamento distinguen asimismo entre los bienes de "uso público local", como los caminos, plazas, calles, paseos, parques, aguas de fuentes y estanques, puentes y demás obras públicas de aprovechamiento o utilización generales cuya conservación y policía sean de la competencia de la entidad local, y los otros "bienes de servicios públicos", que son los destinados directamente al cumplimiento de fines públicos de responsabilidad de las entidades locales, tales como Casas Consistoriales, Palacios Provinciales, y en general, los edificios que sean de estas entidades, como los mataderos, mercados, lonjas, hospitales, hospicios, museos, montes catalogados, escuelas, cementerios, elementos de transportes, piscinas y campos de deporte, y cualesquiera otros bienes directamente destinados a la prestación de servicios públicos o administrativos.

No hace falta precisar que esta relación de los artículos 3 y 4 del Reglamento de Bienes de las Entidades Locales no tiene un carácter de numerus clausus sino que constituye una enumeración meramente indicativa de los bienes de carácter público o demanial; por lo que cualquier otro bien que reúna los requisitos de titularidad (pertenecer a una Administración pública), afectación (a un uso o servicio público) y régimen jurídico especial (inalienabilidad, inembargabilidad e imprescriptibilidad), debe ser calificado también de bien de dominio.

Otra categoría diferente de equipamiento comunitario es aquella que se refiere a los infraestructuras públicas de agua, telecomunicación, ferroviarias, energía eléctrica, alcantarillado, parques, jardines y superficies viales en zonas urbanas. En anteriores respuestas a consultas tributarias vinculantes esta Dirección General de Tributos ha tenido ocasión de aclarar que las citadas infraestructuras públicas tienen la consideración de equipamiento comunitario siempre que se ubiquen en zonas urbanas o, lo que es lo mismo, el tipo cero del IGIC a que se refiere el artículo 27.1.1º.f) de la Ley 20/1991 sólo será aplicable a aquellas ejecuciones de obra de nueva construcción de infraestructuras públicas que discurran o se ubiquen en zona urbana o, en su caso, por la parte correspondiente que se ejecute en dicha delimitación urbanística.

Del análisis de las fotocopias de la Memoria descriptiva del Proyecto de ejecución de obra aportadas por el consultante pueden destacarse los siguientes puntos relevantes:

"2.2.1. Situación geográfica. Emplazamiento.

La parcela objeto del Proyecto es parte del Polígono D-5 clasificado como urbano…"

...

2.3.1. Clasificación y calificación del suelo.

La zona donde está ubicada la parcela donde se implantará el Parque/Escuela de educación vial, Parcela nº 2 del Polígono D-5, está clasificado en el Plan General como ***suelo urbano de equipamiento público****,…*"

…

"3. SOLUCIÓN ADOPTADA.

En la solución dada al Parque/Escuela de Educación Vial existen dos partes bien diferenciadas: una parte edificada, el edificio propiamente dicho, y otra al aire libre, una amplia zona verde donde se dispone el viario para reproducir todas las situaciones que en tráfico puedan darse.

3.1. Edificación.

El edificio que albergará la Escuela se trata de una edificación de una planta, sencilla al tiempo que moderna tanto en su concepción, como en el tratamiento de los materiales y en su disposición.

…

3.2. Circuito viario de aprendizaje.

El circuito se desarrollará en la superficie libre de parcela, entre una importante vegetación, de forma que, aunque se reproduzcan todas las situaciones que en tráfico puedan darse, su aspecto sea el de pequeño parque donde se han introducido unos caminos, señales, etc.

Sus detalles técnicos son los siguientes:

- Vías de doble sentido de circulación 3,70 metros de anchura, lo que implica carriles de 1,40 metros cada uno.

- Vías de sentido único de 2,00 metros de anchura

- Señalización luminosa de semáforos homologados especiales para Parques Infantiles de Tráfico: 4 para vehículos y 8 para peatones en secuencias estudiadas.

- Señales verticales de circulación de 50 centímetros de diámetro, sobre postes de 2,00 metros de altura.

- Marcas viales con pintura especial para señalización viaria.

- Aceras pavimentadas con un ancho mínimo de 0,60 metros.

- Bordillos de borde redondeado para evitar golpes y/o lesiones más o menos graves y elevados sobre el nivel de la vía 3 cms.

- Pavimento de aglomerado asfáltico."

Es evidente que este circuito viario de aprendizaje no puede calificarse como superficie vial a los efectos de su consideración como equipamiento comunitario, y ello en razón tanto a su función (educación vial) como a sus características constructivas, en otras palabras, no se trata de una superficie vial apta para la circulación de vehículos en el sentido previsto en el artículo 2 del Real Decreto Legislativo 339/1990, de 2 de marzo, por el que se aprueba el Texto Articulado de la Ley sobre Tráfico, Circulación de Vehículos a motor y Seguridad Vial. Sin perjuicio de lo mencionado con anterioridad, persiste su calificación como equipamiento comunitario a efectos del IGIC en tanto se trata de un parque, dotado de zona ajardinada, y con la peculiaridad, que no impide tal calificación, de contar con una zona destinada a la enseñanza del tráfico infantil.

Hechas estas precisiones, podemos abordar ya la cuestión planteada de si es de aplicación el tipo impositivo cero del IGIC del artículo 27.1.1º f) de la Ley 20/1991 a la construcción del "Parque/Escuela de Educación Vial". En la medida en que nos encontramos con una ejecución de obra de carácter complejo o mixto, al menos desde el punto de vista del IGIC, dado que se prevé la construcción, por una parte, de un edificio (edificio escuela dotado de aulas, dependencias administrativas y de servicio), es decir, de un edificio en los términos previstos en el artículo 5.5.a) de la Ley 20/1991, y por otra parte, de

un parque dotado de jardines y zona vial de aprendizaje infantil, deben analizarse ambos elementos de manera diferenciada.

Para comenzar, respecto al edificio, debe subrayarse que la Administración Tributaria no es competente para pronunciarse sobre la naturaleza demanial o patrimonial de los bienes integrantes del patrimonio de las distintas Administraciones Públicas. Esto es una cuestión que corresponde a las propias entidades publicas titulares de los bienes y derechos en función de la afectación y régimen jurídico de dichos bienes. Por ello para la calificación de la naturaleza demanial de los bienes resultantes de las ejecuciones de obra que van a ser licitadas por las entidades públicas, ha de atenderse siempre a la afectación al uso o servicio público del bien y a su régimen jurídico especial, de acuerdo con el Inventario de Bienes y Derechos de la Entidad Local o, en su caso, con la ley que le haya otorgado dicha naturaleza.

Esto sentado, es claro también: a) que el Cabildo Insular consultante formaliza el contrato de ejecución de obra directamente con el contratista; b) que el Edificio escuela es un edificio a efectos del IGIC, y c) que se trata de un edificio de carácter demanial conforme al uso previsto del mismo.

Respecto al parque con el circuito viario de aprendizaje, se trata de la primera construcción de un parque público en zona urbana a efectos del IGIC.

En definitiva es criterio vinculante de esta Dirección General de Tributos que en la ejecución de obra de construcción del "Parque/escuela de educación vial", derivada de un contrato formalizado directamente entre un Cabildo Insular y el adjudicatario de la obra, es de aplicación el tipo cero del IGIC a que se refiere el artículo 27.1.1º f) de la Ley 20/1991, al tener por objeto material la construcción de los equipamientos comunitarios consistentes en un parque público en zona urbana y un edificio de carácter demanial.

Todo lo cual se le comunica de acuerdo con la Disposición Adicional Décima, número tres, de la Ley 20/1991, y con el alcance establecido en el articulo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y se le advierte que la presente consulta no tendrá efectos vinculantes respecto al objeto o tramitación de un procedimiento, recurso o reclamación iniciado con anterioridad a su presentación.

Las Palmas de Gran Canaria, 8 de enero de 2009

EL DIRECTOR GENERAL DE TRIBUTOS

Francisco Clavijo Hernández