Administración Tributaria Canaria
Gobierno de Canarias

PERSONA O ENTIDAD CONSULTANTE:	DOMICILIO:
CONCEPTO IMPOSITIVO: Impuesto General Indirecto Canario	**NORMATIVA APLICABLE:** Art. 25 Ley 19/1994 Art. 10.1.13) Ley 20/1991 Art. 40.8 y 9 Ley 20/1991 Art. 8.2 Reglamento RD. 1758/2007

CUESTIÓN PLANTEADA: La entidad manifiesta que es una entidad asociativa privada con personalidad jurídica, de carácter esencialmente físico-deportiva, con domicilio legal y fiscal en Canarias, cuya actividad principal es el fomento de la natación en todas las disciplinas de la Real Federación Española de Natación, sin perjuicio de estimular y promocionar otros deportes, así como aquellas otras actividades que se estimen apropiadas y complementarias a su finalidad principal, por lo que su ejercicio está encaminado al desarrollo de una actividad desprovista de ánimo de lucro, dado que la entidad se conforma como un Club Deportivo, en virtud de lo dispuesto en el artículo 38 de la Ley 8/1997, de 9 de julio, Canaria del Deporte y los propios Estatutos del Club. Con estos antecedentes consulta:

- Si dada su condición de entidad que desarrolla una actividad sin ánimo de lucro y sin derecho a la deducción total de las cuotas soportadas de IGIC, ¿puede, desde un punto de vista subjetivo, acogerse a la exención en IGIC prevista en el artículo 25 de la Ley 19/1994?

- Si, atendiendo a la naturaleza de las inversiones que tiene proyectado llevar a cabo la consultante, ¿pueden considerarse como bienes de inversión inicial y, por tanto, acogerse a la exención en IGIC prevista en el artículo 25 de la Ley 19/1994 respecto de las mismas?

CONTESTACIÓN VINCULANTE: Es criterio vinculante de la Dirección General de Tributos que:

a) La exención del IGIC del artículo 25 de la Ley 19/1994 es aplicable a las ejecuciones de obra de construcción de bienes de inversión efectuadas con ocasión de una inversión inicial, consistentes en la nueva construcción de la piscina "José Feo", torre de saltos, nueva planta en el edificio central y nuevas piscinas cubiertas con canchas de frontenis y squash, incluidas en el proyecto de denominado "remodelación de las instalaciones sociales y deportivas" de la entidad consultante, sujeto pasivo del Impuesto de Sociedades, con domicilio fiscal en Canarias, y que manifiesta no tener derecho a la deducción total de las cuotas soportadas en su actividad empresarial o profesional, en la medida en que, por su naturaleza, realiza habitualmente prestaciones de servicios sujetas y exentas del IGIC en aplicación de la exención prevista en el artículo 10.1.13º de la Ley 20/1991.

b) Igualmente, esta exención del IGIC del artículo 25 de la Ley 19/1994 es aplicable al resto de ejecuciones de obra contempladas en el proyecto de inversión realizado por la misma entidad con ocasión de una inversión inicial consistente en la ampliación del establecimiento por la mejora y remodelación de las piscinas "Argimiro García" y "Quique Martínez".

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

PRIMERO.-La entidad consultante manifiesta que es una entidad asociativa privada con personalidad jurídica, de carácter esencialmente físico-deportiva, con domicilio legal y fiscal en Canarias, cuya actividad principal es el fomento de la natación en todas las disciplinas de la Real Federación Española de Natación, sin perjuicio de estimular y promocionar otros deportes, así como aquellas otras actividades que se estimen apropiadas y complementarias a su finalidad principal, por lo que su ejercicio está encaminado al desarrollo de una actividad desprovista de ánimo de lucro, dado que la entidad se conforma como un Club Deportivo, en virtud de lo dispuesto en el artículo 38 de la Ley 8/1997, de 9 de julio, Canaria del Deporte y los propios Estatutos del Club (adjunta copia de los estatutos que figuran como ANEXO II).

Esta entidad se constituye como una entidad sin ánimo de lucro que desarrolla una actividad económica consistente en la prestación de servicios deportivos, para lo que cuenta con un conjunto organizado de elementos patrimoniales y personales dispuestos y efectivamente utilizados con la finalidad de colocar servicios en el mercado. En esta línea se pronuncia el apartado 3 del artículo 121 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades que, como expone en el escrito, la entidad considera que le resulta de aplicación:

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

A este respecto, la entidad aporta los datos de su plantilla de empleados y sus activos totales con relación al ejercicio cerrado el 31 de diciembre de 2006.

Abundando en su situación fiscal en el Impuesto de Sociedades, la consultante señala que, dada su condición de entidad sin ánimo de lucro, le resulta de aplicación el régimen de entidades parcialmente exentas regulado en el Capítulo XV del Título VII 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 (en adelante, TRLIS). Y, en consecuencia, las rentas obtenidas por la entidad que guarden una relación directa con la actividad que constituye su objeto social y finalidad específica están exentas del Impuesto, incluidas tanto las derivadas de transmisiones a título lucrativo como las que se pongan de manifiesto en la transmisión onerosa de bienes afectos a la actividad y que se reinviertan contribuyendo al desarrollo de la misma. Esta exención en ningún caso alcanza a aquellas rentas que no guarden una relación directa con el cumplimiento de su actividad principal y específica, las cuales tributan en el Impuesto sobre Sociedades a un tipo impositivo del 25 por 100, de acuerdo con lo establecido en el artículo 28.2.e) del TRLIS.

Para determinar la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, la entidad distingue entre los ingresos procedentes de la realización de actividades que constituyen su objeto social, llevadas a cabo con la finalidad de promocionar la práctica potencial y real del deporte, los cuales están exentos de tributación, y aquellos que derivan de otras actividades complementarias o no a la principal, a los que no alcanza la exención. Por lo que se refiere a los gastos, distingue igualmente entre los gastos directamente imputables a las actividades exentas, que se excluyen a los efectos de determinar la base imponible, y aquellos directamente imputables a las actividades no exentas, que incluye en la base imponible con el fin de determinar el resultado de las actividades no exentas, el cual está sujeto al tipo del 25%. Si los gastos fueran, por su naturaleza,

imputables tanto a la actividad exenta como a la no exenta (gastos comunes), su importe se reparte entre estas actividades, según indica la entidad, siguiendo un criterio de proporcionalidad.

Con relación al Impuesto General Indirecto Canario, la entidad señala respecto a su situación tributaria lo siguiente:

- En primer lugar, que el artículo 10.1.13) de la Ley 20/1991 declara exentos del Impuesto General Indirecto Canario los servicios prestados a personas físicas que practiquen el deporte o la educación física, siempre que los mismos sean prestados, entre otras, por entidades o establecimientos deportivos privados de carácter social. De ahí deduce que los servicios que presta a sus socios relacionados con el deporte gozan de la exención descrita, mientras que aquellas otras actividades que desarrolle se encuentran sujetas y no exentas de IGIC. En este sentido, la consultante trae a colación la Sentencia 462/04 de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Canarias, de fecha 28 de mayo de 2004 (adjunta copia como ANEXO IV), en virtud de la cual se declara que a las prestaciones de servicios de carácter deportivo realizadas por la entidad les resulta de aplicación la exención de operaciones interiores en IGIC contemplada en el artículo 10.1.13) de la Ley.

- En segundo lugar, que el artículo 28.1 de la Ley 20/1991 establece que no serán deducibles las cuotas de IGIC soportadas que procedan de la realización de operaciones sujetas y exentas del impuesto. Por ello, en aplicación de la regla de prorrata general prevista en el artículo 37 de la Ley 20/1991, la entidad consultante no deduce la totalidad de las cuotas de IGIC que soporta en el desarrollo de su actividad económica.

A los efectos de esta consulta, la entidad recuerda que su fundación fue en 1934 y que a sus 73 años de antigüedad la mayor parte de sus instalaciones han quedado obsoletas. La promoción de la natación, que tal como se ha reiterado, constituye el objeto social de la entidad, se convierte en una tarea sumamente difícil. En la medida en que la innovación, la calidad y la amplitud de servicios que pueda ofrecer un Club deportivo resultan fundamentales para la captación de nuevos socios y su mantenimiento en el tiempo, la entidad consultante ha desarrollado un proyecto de completa remodelación de las instalaciones del Club. En noviembre de este año está previsto, dice, que inicie la ejecución de unas obras, las cuales suponen una inversión aproximada de seis millones de euros y unos trabajos ininterrumpidos durante 24 meses hasta su culminación con la generación de más de tres mil metros cuadrados de nuevas y mejores instalaciones para un óptimo desarrollo del deporte.

Abundando en el proyecto, puntualiza que va a acometer la remodelación de todas las piscinas del Club, lo que supone a su vez la remoción de las instalaciones de tratamiento, dosificación y calentamiento de las aguas. Dentro de esta parte del proyecto destacan dos inversiones que resultan indispensables y prioritarias para la consecución de la práctica profesional de dos de las disciplinas de la natación oficialmente reconocidas. Por un lado, la construcción de una nueva piscina de 50 metros homologada por la Real Federación Española de Natación y, por otro, la construcción de una nueva torre de saltos. Ambas edificaciones conllevan por sí solas una inversión de más de dos millones de euros. Asimismo, va a acometer la construcción de piscinas cubiertas haciendo eco de la demanda de la masa social, dado que el Club nunca ha dispuesto de este tipo de instalaciones.

El proyecto en cuestión también abarca la mejora de otros servicios que la entidad presta a sus socios. En este sentido, va a construir una nueva planta en el edificio central en la que se pretende generar unos amplísimos salones sociales que constituyen un nuevo giro en la oferta de la consultante, ofreciendo los mismos desde servicios de ludoteca, sala de televisión, tienda de equipamiento deportivo, salones para juegos de mesa, restauración, cafetería, hasta una terraza de verano. Igualmente, el proyecto incluye la construcción de un nuevo edificio compuesto de una altura y una entreplanta, que contará con diferentes servicios entre los que se citan vestuarios, salas de masajismo y fisioterapia, así como una sala de estudio. En lo que respecta a esta edificación, la misma contará con la prestación WIFI o red de conexión a Internet inalámbrica en toda su extensión, así como con placas solares en la cubierta para la generación de energía eléctrica. No obstante, en ningún momento se desvía la atención de la finalidad fundacional de la entidad al llevarse a cabo también la

remodelación de las canchas de tenis, frontenis y squash, así como los espacios acondicionados como gimnasio.

Con la finalidad de facilitar la apreciación de la magnitud del proyecto descrito, adjunta como ANEXO V a la consulta la Licencia de Obras en proceso de tramitación por parte del Ilustre Ayuntamiento de Las Palmas de Gran Canaria, así como un ejemplar de "Metropole Magazine" correspondiente al mes de febrero de 2007, que muestra una serie de gráficos orientadores del futuro resultado de las instalaciones de la entidad, que supondrá una transformación absoluta de la imagen y oferta del Club.

En lo que respecta a la exención en el Impuesto General Indirecto Canario de las adquisiciones de bienes de inversión, la entidad reproduce parte del contenido del artículo 25 de la Ley 19/1994, según su nueva redacción dada por el Real Decreto-Ley 12/2006, de 29 de diciembre, por el que se modifica la Ley 19/1994 y el Real Decreto-Ley 2/2000 (en adelante, RDL 12/2006). Dado que en la fecha de la consulta no había tenido lugar la aprobación de la disposición reglamentaria que concretará los conceptos contenidos en la norma transcrita, se remite al Proyecto de Real Decreto por el que se aprueba el Reglamento que desarrolla determinadas materias reguladas en la Ley 19/1994, que el Ministerio de Economía y Hacienda había publicado en su página web, cuyo artículo 8 establece lo siguiente:

"(.../...)

2. Se considerará que una inversión inicial tiene por objeto la ampliación de un establecimiento cuando tenga como consecuencia entre otras, incrementar de manera estable el valor total de los activos a que se refiere la letra A del apartado 4 del artículo 27 de la Ley 19/1994, la capacidad de producción de la explotación, la plantilla media del sujeto pasivo, la superficie de los inmuebles afectos a la actividad, el aforo de los locales o la potencia energética instalada.

(../..).

4. Se considerará que una inversión inicial tiene por objeto la transformación sustancial en el proceso de producción cuando se produzca la modernización, mejora o rehabilitación de dicho establecimiento siempre que la adquisición de elementos patrimoniales del inmovilizado material o inmaterial determine alguno de los siguientes efectos.

a) Contribuir a la disminución del coste de producción unitario del bien o servicio durante un período de cinco años computados a partir de la fecha de la entrada en funcionamiento de la inversión.

b) Contribuir al incremento de la capacidad de producción medido en términos de unidades producidas o de servicios prestados por unidad de tiempo, durante los cinco años posteriores a la fecha de entrada en funcionamiento de la inversión."

Asimismo, señala que ha de tenerse en cuenta lo dispuesto en el apartado 8 del artículo 40 de la Ley del IGIC:

"8. *A los efectos de este Impuesto, se considerarán de inversión los bienes corporales, muebles, semovientes o inmuebles que, por su naturaleza y función, estén normalmente destinados a ser utilizados por un período de tiempo superior a un año como instrumentos de trabajo o medios de explotación."*

A la vista de estas normas, la entidad entiende que la exención del artículo 25 de la Ley 19/1994 es plenamente aplicable al proyecto de inversión que se ha detallado en líneas anteriores, por las razones siguientes:

- En primer lugar, la entidad no tiene ánimo de lucro, tiene su domicilio legal y fiscal en Canarias, se encuentra sujeta al Impuesto sobre Sociedades bajo el régimen especial de entidades parcialmente exentas, y en la medida en que la mayor parte de los servicios que presta y que constituyen su fuente principal de ingresos, se encuentran exentas de IGIC, no tiene derecho a la deducción total de las cuotas de IGIC que soporta.

- En segundo lugar, los bienes de inversión objeto del proyecto descrito pasan a integrar el inmovilizado material de la entidad, es decir, se incorporan a su patrimonio con clara vocación de permanencia, lo que permitiría subsumir el supuesto de hecho que nos ocupa en la definición de bien de inversión que se contempla en la Ley 20/1991. La inversión a realizar tendrá la consideración de un conjunto organizado de medios personales y elementos patrimoniales dispuestos y efectivamente utilizados con la finalidad de prestar a su masa social una gama de servicios deportivos, cuya calidad estima que incide en la promoción de su práctica, es decir, la inversión contribuye al cumplimiento del objeto social para el que se fundó la entidad consultante, así como para prestar servicios complementarios a aquéllos. Por ello, los bienes objeto de inversión se afectarán a una actividad económica aunque ésta no se lleve a cabo con una finalidad lucrativa.

- En tercer lugar, la entidad entiende que el proyecto de inversión descrito debe calificarse de "inversión inicial", es decir, se subsume tanto en el concepto de ampliación de un establecimiento como en el de transformación sustancial en el proceso general de producción de un establecimiento, contemplados tanto en el artículo 25 de la Ley 19/1994 en su redacción dada por el RDL 12/2006, como en el Proyecto de Real Decreto publicado por el Ministerio de Economía y Hacienda.

El resultado del proyecto constituye un incremento obvio del valor del inmovilizado material de la entidad, ya que todas las instalaciones se someten a un proceso de modernización y mejora, se construyen nuevos elementos que se añaden al patrimonio preexistente y se incrementa la capacidad de producción de la explotación, es decir, se produce una rehabilitación completa de las instalaciones. La superficie disponible para la prestación de servicios deportivos a sus socios aumenta considerablemente por lo que la variedad y calidad de la oferta mejora.

- En cuarto lugar, la norma establece dos requisitos temporales que han de cumplirse por el adquirente de los bienes de inversión y que la consultante tiene previsto observar, esto es, la entrada en funcionamiento de las nuevas instalaciones se producirá dentro del plazo de los tres meses posteriores a la finalización de la obra sin que se produzca discontinuidad entre las diferentes actuaciones que concede la norma. De igual modo, las inversiones realizadas se mantendrán un mínimo de cinco años desde su entrada en funcionamiento. Se deduce del proyecto descrito que la adquisición de dichos elementos patrimoniales tiene una clara vocación de permanencia, ya que lo contrario repercutiría en la propia supervivencia de la entidad, así como el cumplimiento de su objeto social.

La entidad enfatiza en la idea de que la ausencia de ánimo de lucro en el desarrollo de su objeto social no es obstáculo para que implique la realización de una actividad económica. En este sentido, entiende que los servicios deportivos que ofrece suponen una ordenación por cuenta propia de factores de producción materiales y humanos con la finalidad de poder promocionar la práctica potencial y real del deporte, así como las prestaciones accesorias que igualmente se llevan a cabo en las instalaciones de la entidad.

- Por último, la entidad entiende que la concurrencia de las dos características indicadas de la actividad económica y la ausencia de ánimo de lucro, son precisamente las que configuran el régimen fiscal, tanto a efectos de imposición directa como indirecta, que le resulta de aplicación. Efectivamente, la actividad que desarrolla la consultante, como actividad económica, se encuentra sometida a tributación por el concepto Impuesto sobre Sociedades y por el IGIC, aunque la normativa de ambos tributos contemple un régimen fiscal especial debido a su carácter o finalidad no lucrativa y de cumplimiento de un fin social.

Con vista de estos antecedentes, transcritos del escrito presentado por la entidad, se consulta:

- Si dada su condición de entidad que desarrolla una actividad sin ánimo de lucro y sin derecho a la deducción total de las cuotas soportadas de IGIC, ¿puede, desde un punto de vista subjetivo, acogerse a la exención en IGIC prevista en el artículo 25 de la Ley 19/1994?

- Si, atendiendo a la naturaleza de las inversiones que tiene proyectado llevar a cabo la consultante, ¿pueden considerarse como bienes de inversión inicial y, por tanto, acogerse a la exención en IGIC prevista en el artículo 25 de la Ley 19/1994 respecto de las mismas?

SEGUNDO.- Para comenzar, ha de destacarse que el artículo 25 de la Ley 19/1994 es de aplicación, en primer lugar, a las entidades residentes en territorio español, tanto las que tengan su domicilio fiscal en Canarias, como aquellas que sin tener su domicilio fiscal en las islas, operen en nuestro territorio mediante establecimiento permanente, de acuerdo con el artículo 17.1.2º de la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias. También este artículo es aplicable a las entidades no residentes en territorio español, cuando operen en Canarias mediante establecimiento permanente, conforme al citado artículo 17.1.2º de la Ley 20/1991.

No hace falta insistir que el objetivo de este incentivo fiscal en el ámbito del IGIC es la exención de las entregas e importaciones de un bien de inversión o de un elemento del inmovilizado inmaterial (propiedad industrial e intelectual, conocimientos técnicos no patentados y concesiones administrativas), y si se trata de una ejecución de obra que tenga la consideración de prestación de servicio, que el resultado de la ejecución sea un bien de inversión para la entidad adquirente. El artículo 25.2 de la Ley 20/1991 exige, para la aplicación de la exención, que el adquirente o importador no tenga derecho a la deducción total de las cuotas soportadas en el IGIC. Lo cual significa que el IGIC soportado por el adquirente, que es el beneficiario de la exención, debe suponer para él, al menos en parte, un mayor coste de adquisición, dado que, en caso contrario, lo podría recuperar íntegramente mediante el mecanismo de la deducción del IGIC, a que se refieren los artículos 28 y siguientes de la Ley 20/1991.

En el caso que es objeto de consulta, no hay duda que la entidad tiene la consideración de sujeto pasivo del IGIC, que su domicilio fiscal está en Canarias y, además, que no tiene derecho a la deducción total de las cuotas del IGIC soportadas en su actividad empresarial o profesional, en la medida en que realiza habitualmente prestaciones de servicios sujetas y exentas del IGIC por el artículo 10.1.13º de la Ley 20/1991. Por ello, puede afirmarse que la entidad consultante cumple, desde un punto de vista subjetivo, los requisitos necesarios para aplicar la exención del artículo 25 de la Ley 19/1994 respecto al Impuesto General Indirecto Canario.

La cuestión queda, por tanto, reducida, en esta contestación, a determinar si el proyecto de inversión descrito por el consultante, constituye una entrega de bien de inversión susceptible de acogerse a esta exención del artículo 25 de la Ley 19/1994. Dos condiciones exige este artículo para disfrutar de la exención, cuyo cumplimiento debe producirse en cada hecho imponible:

- Primera, que la entrega o importación tengan por objeto, como ya se ha dicho, un bien de inversión, y si se trata de una ejecución de obra que tenga la consideración de prestación de servicio, que el resultado de la ejecución sea un bien de inversión para la entidad adquirente.

- Y segunda, que las operaciones se realicen con ocasión de una inversión inicial

No podemos analizar con todo detalle estos dos requisitos. Únicamente haremos hincapié en dos cuestiones que son básicas para la contestación de esta consulta: qué se entiende por bien de inversión, y cuándo nos encontramos ante una inversión inicial.

El concepto de bien de inversión viene regulado en los números 8 y 9 del artículo 40 de la Ley 20/1991, y posee dos vertientes definitorias, positiva y negativa:

- Positivamente, se consideran bien de inversión "los bienes corporales, muebles, semovientes o inmuebles que, por su naturaleza y función, estén normalmente destinados a ser utilizados por un período de tiempo superior a un año como instrumentos de trabajo o medios de explotación."

- Negativamente, el concepto lleva consigo que no pueden considerarse nunca bien de inversión, según el artículo 40 de la Ley 20/1991:

- Los accesorios y piezas de recambio adquiridos para la reparación de los bienes de inversión utilizados por el sujeto pasivo.
- Las ejecuciones de obra para la reparación de otros bienes de inversión.
- Los envases y embalajes, aunque sean susceptibles de reutilización.
- Las ropas utilizadas para el trabajo por los sujetos pasivos o el personal dependiente.
- Los bienes excluidos del derecho a la deducción conforme dispone el número 1 del artículo 30 de esta Ley.
- Cualquier otro bien cuyo valor de adquisición sea inferior a quinientas mil pesetas (3.005,06 euros).

En todo caso, debe quedar claro que el concepto de bien de inversión es un concepto distinto de otros similares, como los de inmovilizado o de activo fijo, o en términos del nuevo Plan General de Contabilidad (Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre), activo no corriente. Y entre otras diferencias cabe señalar que, a los de inmovilizado o activo fijo o activo no corriente, no se les aplica la exclusión –básica, como hemos visto, en el IGIC - de los bienes cuyo valor sea inferior a los 3.005,06 euros.

En cuanto a la segunda cuestión planteada, ha de señalarse que el artículo 25.3 de la Ley 19/1994 establece que «se entiende por inversión inicial aquella que tiene por objeto: a) la creación de un establecimiento, b) la ampliación de un establecimiento, c) la diversificación de la actividad de un establecimiento para la elaboración de nuevos productos, y d) la transformación sustancial en el proceso general de producción de un establecimiento».

No podemos en esta contestación examinar cada una de estas clases de inversiones iniciales. Nos conformaremos con destacar simplemente que hoy estos conceptos vienen definidos con bastante claridad en el artículo 8 del Reglamento de desarrollo de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, en las materias referentes a los incentivos fiscales en la imposición indirecta, la reserva para inversiones en Canarias y la Zona Especial Canaria, aprobado por el artículo único del Real Decreto 1758/2007, de 28 de diciembre; y, en concreto, por lo que se refiere a la ampliación de un establecimiento, que es la modalidad de inversión inicial que nos interesa en esta contestación, se establece que *"se considerará que una inversión inicial tiene por objeto la ampliación de un establecimiento cuanto tenga como consecuencia el incremento del valor total de los activos del mismo":* es decir, cuando la inversión tenga una consecuencia en el establecimiento y determine un aumento de su capacidad o productividad, o, al menos, provoque un alargamiento de la vida útil del bien del activo de la entidad.

Esto sentado, y por lo que se refiere a la presente consulta, debe hacerse constar que el proyecto denominado "de remodelación de las instalaciones" de la entidad consultante tiene un carácter complejo. En él se contemplan actuaciones que pueden considerarse como de remodelación o mejora de las actuales instalaciones, y otras, de nueva construcción. El mismo escrito presentado y la revista social que se adjunta, describen con toda claridad los elementos del proyecto de inversión de la entidad, que, en líneas generales, pueden resumirse en estos tres puntos:

1. Remodelación de todas las piscinas del club, que exige a su vez la remoción de las instalaciones de tratamiento, dosificación y calentamiento de las aguas. Esta remodelación supone la construcción de una nueva piscina de 50 metros y una nueva torre de saltos, así como la construcción de piscinas cubiertas. En la página 7 de la revista social se señala a este respecto que "*la pieza clave de esta necesaria remodelación es la modificación de las piscinas. La "José Feo" de 50 metros, nuestro vaso más antiguo, se fabrica por entero nuevamente, con rebosadero de playa y ampliando sus márgenes. La Piscina "Argimiro García" de 25 metros también se beneficia de una remodelación, con un recubrimiento del vaso y aminoración de su profundidad. Por último, nuestra emblemática "Quique*

Martínez" de 50 metros, también tendrá una adaptación de su superficie, con un moderno recubrimiento, que permita la automatización de determinados procedimientos…"

2. Construcción de una nueva planta en el edificio central dotado de nuevos servicios sociales y construcción de un nuevo edificio compuesto de una altura y entreplanta.
3. Remodelación de las canchas de tenis, frontenis y squash. La página 10 de la revista social señala a este respecto: "*Se observa nítidamente, cómo las canchas de frontenis y squash alteran su nivel, para alojar en su planta inferior los nuevos servicios de piscinas cubiertas. En la planta baja, y comunicado por los nuevos ascensores de la Entidad, se alojarán una serie de piscinas cubiertas. En la parte superior, se ubica la cancha de padel, las dos canchas de squash y la reglamentaria de frontenis…"*

A la vista del proyecto de inversión, queda claro que la entidad consultante va a realizar dos tipos de obras:

- unas, de remodelación o mejora: las de las piscinas "Argimiro García" y "Quique Martínez", y
- otras, de nueva edificación: las de la piscina "José Feo", torre de saltos, piscinas cubiertas con canchas de frontenis y squash, y nueva planta en el edificio central.

Las obras las piscinas "Argimiro García" y "Quique Martínez" constituyen unas ejecuciones de obra que se destinan a la mejora o ampliación de unos bienes de inversión preexistentes, las cuales, a juicio de esta Dirección General, están exentas por el artículo 25 de la ley 19/1994, siempre que su importe, individualmente considerado, sea igual o superior a 3.005,06 euros, ya que, según se desprende del escrito presentado, estas obras van a originar una alteración en las citadas piscinas que, por sí mismas, va a determinar un alargamiento en su vida útil estimada.

Por su parte, las obras la piscina "José Feo", torre de saltos, piscinas cubiertas con canchas de frontenis y squash, y nueva planta en el edificio central, mencionadas en segundo lugar, también están exentas del IGIC por el artículo 25 de la Ley 19/1994, ya que todas ellas –las de cada ejecución- tienen, a diferencia de las anteriores, como resultado un bien de inversión.

Interesa, no obstante, puntualizar que la exención del artículo 25 de la Ley 19/1994 no es aplicable a las ejecuciones de obras denominadas "parciales", por formar parte esas ejecuciones de un proyecto de construcción, las cuales realizan distintos sujetos pasivos, en momentos diferentes, y, por supuesto, con distintos devengos del IGIC. Esas ejecuciones de obra, sin duda, constituyen, desde un punto de vista económico, una inversión por formar parte de un proyecto de construcción de un bien de esa naturaleza. Sin embargo, a la luz del artículo 25 de la Ley 19/1994, este Centro Directivo entiende que esas operaciones no estén exentas, ya que el resultado de esas ejecuciones -el de cada de ellas por separado- no constituye un bien de inversión, que es lo que exige el artículo 25 para que la operación quede exenta del Impuesto.

De lo dicho se sigue que es criterio vinculante de esta Dirección General de Tributos que:

a) La exención del IGIC del artículo 25 de la Ley 19/1994 es aplicable a las ejecuciones de obra de construcción de bienes de inversión efectuadas con ocasión de una inversión inicial, consistentes en la nueva construcción de la piscina "José Feo", torre de saltos, nueva planta en el edificio central y nuevas piscinas cubiertas con canchas de frontenis y squash, incluidas en el proyecto de denominado "remodelación de las instalaciones sociales y deportivas" de la entidad consultante, sujeto pasivo del Impuesto de Sociedades, con domicilio fiscal en Canarias, y que manifiesta no tener derecho a la deducción total de las cuotas soportadas en su actividad empresarial o profesional, en la medida en que, por su naturaleza, realiza habitualmente prestaciones de servicios sujetas y exentas del IGIC en aplicación de la exención prevista en el artículo 10.1.13º de la Ley 20/1991.

b) Igualmente, esta exención del IGIC del artículo 25 de la Ley 19/1994 es aplicable al resto de ejecuciones de obra contempladas en el proyecto de inversión realizado por la misma entidad con ocasión de una inversión inicial consistente en la ampliación del establecimiento por la mejora y remodelación de las piscinas “Argimiro García” y “Quique Martínez”.

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.

Santa Cruz de Tenerife, a 16 de julio de 2008
EL DIRECTOR GENERAL DE TRIBUTOS

Francisco Clavijo Hernández