Administración Tributaria Canaria
Gobierno de Canarias

PERSONA O ENTIDAD CONSULTANTE:	**DOMICILIO:**
CONCEPTO IMPOSITIVO: Impuesto General Indirecto Canario	**NORMATIVA APLICABLE:** Art. 5.5 Ley 20/1991 Art. 27.1.1º f) Ley 20/1991 Art. 27.1.4º Ley 20/1991 D.A.Octava.Uno.3 Ley 20/1991
CUESTIÓN PLANTEADA: La sociedad mercantil consultante manifiesta que es adjudicataria de la siguiente obras adjudicada por una corporación local: "Piscina cubierta en el espacio multifuncional El Polvorín (lote nº 2) y el espacio multifuncional El Polvorín, parque deportivo (lote nº 1)". Se consulta el tipo impositivo aplicable a dicha ejecución de obra.	
CONTESTACIÓN VINCULANTE: 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 las ejecuciones de obra denominadas "Piscina cubierta en el espacio multifuncional El Polvorín" y "Espacio multifuncional El Polvorín, parque deportivo" consecuencia de un contrato directamente formalizado entre una corporación local y la entidad consultante, por no tener la consideración de ejecuciones de obra de equipamiento comunitario, dado que se enmarcan en el desarrollo de un parque deportivo. Si bien parecen tratarse de bienes demaniales, no tienen la consideración de edificios a efectos del IGIC, al tener la consideración de instalaciones deportivas, y dado que prima el carácter deportivo de las instalaciones en el conjunto de las ejecuciones de obra no puede considerase como un simple parque. En consecuencia las citadas ejecuciones de obra tributarán al tipo general del 5 por 100.	

Visto escrito presentado por , en el que se formula consulta tributaria en relación al Impuesto General Indirecto Canario (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 Reglamento Orgánico de la Consejería de Economía y Hacienda aprobado por Decreto 12/2004, de 10 de febrero, emite la siguiente contestación:

PRIMERO.- La sociedad mercantil consultante manifiesta que es adjudicataria de la siguiente obras adjudicada por una corporación local: "Piscina cubierta en el espacio multifuncional El Polvorín (lote nº 2) y el espacio multifuncional El Polvorín, parque deportivo (lote nº 1)". Se consulta el tipo impositivo aplicable a dicha ejecución de obra.

SEGUNDO.- 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 esta Ley, se consideran de rehabilitación las actuaciones destinadas a la reconstrucción mediante la consolidación y el tratamiento de estructuras, fachadas o cubiertas y otras análogas, siempre que el coste global de estas operaciones exceda del 25 por 100 del precio de adquisición si se hubiese efectuado durante los dos años inmediatamente anteriores o, en otro caso, del verdadero valor que tuviera la edificación o parte de la misma antes de su rehabilitación.

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

- *Los edificios públicos de carácter demanial.*

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

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."*

Son varios, por tanto, los requisitos legalmente exigidos para la atribución del beneficio fiscal que constituye la aplicación del tipo impositivo cero del IGIC en las ejecuciones de obra de construcción de equipamiento comunitario. En primer lugar, ha de tratarse de una ejecución de obra consecuencia de un contrato directamente formalizado entre el promotor y el contratista. Resulta ser la promotora de la presente ejecución de obra un ente local, y el contratista la sociedad consultante, constructora de

la obra, como resultado de un procedimiento público de adjudicación, por lo que se verifica la existencia de una relación directa en la formalización del contrato en los términos que se prevén legalmente.

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 a que se refiere, por tanto, en un principio, afectara a las ejecuciones de obra tanto sean consideradas como entrega de bienes o prestación de servicios. Ahora bien, dichas ejecuciones de obra deberán tener por objeto la construcción o rehabilitación de las viviendas de protección oficial de régimen especial y las obras de equipamiento comunitario.

Por último, y con independencia de los requisitos anteriormente expuestos, 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.

b) Las instalaciones industriales no habitables, tales como diques, tanques o cargaderos.

c) Las plataformas para exploración y explotación de hidrocarburos.

d) Los puertos, aeropuertos y mercados.

e) Las instalaciones de recreo y deportivas que no sean accesorias de otras edificaciones.

f) Los caminos, carreteras, y autopistas y demás vías de comunicación terrestre, así como los puentes o viaductos y túneles relativos a las mismas.

g) Las instalaciones fijas de transporte por cable.

No tendrán la consideración de edificaciones:

a) Las obras de urbanización de terrenos y en particular las de abastecimiento y evacuación de aguas, suministros de energía eléctrica, redes de distribución de gas, instalaciones telefónicas, accesos, calles y aceras.

b) Las construcciones accesorias de explotaciones agrícolas que guarden relación con la naturaleza y destino de la finca aunque el titular de la explotación, sus familiares o las personas que con él trabajen tengan en ellas su vivienda.

c) Los objetos de uso y ornamentación, tales como maquinas, instrumentos y utensilios y demás inmuebles por destino a que se refiere el artículo 334, número 4 y5, del Código Civil.

d) Las minas, canteras o escoriales, pozos de petróleo o de gas u otros lugares de extracción de productos naturales. "

Conforme a la Memoria descriptiva del proyecto se pretende "*la construcción de un edificio de piscinas climatizadas y áreas anexas en el Espacio Multifuncional El Polvorín, formado por un parque con la rehabilitación de dos edificaciones existentes: un antiguo polvorín y casa de guardia como salas multiusos y pequeño centro cultural respectivamente.*".

Igualmente se expresa: "*En resumen la instalación contará con un vaso de 25 x 12,50 m y un vaso de hidromasajes de 12.50 x 3.60 m. Dispondrá además de una sala de musculación y otra para gimnasia, esta dotación ha sido señalada por los asesores deportivos como fundamental para permitir el máximo rendimiento de la instalación. La edificación dispone de instalaciones complementarias como vestuarios y duchas, aseos, botiquín, almacén, áreas administrativas y técnicas y sala de máquinas, vestíbulo, circulación diferenciadas para pies calzados y descalzos.*"

Prosigue la Memoria descriptiva en los siguientes términos: "*El solar previsto para este Proyecto está situado en la Carretera La Cuesta-Taco (…). El planeamiento prevé en el solar un equipamiento de* <u>*Parque Deportivo*</u> (el subrayado es nuestro), *cuyo carácter le vendrá dado principalmente por la propia piscina, así como por otros usos previstos en el proyecto de parque.*"

En el apartado de Condiciones Urbanísticas de la Memoria descriptiva se señala: "*En el Plan General de Ordenación Urbana, texto refundido de febrero de 2002, el solar está dentro del suelo urbano y calificado en una ficha especial para el mismo, dentro de la categoría de Parque Deportivo (SG-PD-6). Sus principales condicionantes urbanísticas son las siguientes:*

Artículo 306

Categorías y condiciones

3ª Parques Deportivos (PD) Son aquellos espacios libres de uso público destinados preferentemente a la práctica de los deportes, bien al aire libre o bien en recintos cerrados. La edificación correspondiente a estos últimos supondrá una ocupación máxima del veinticinco por ciento de la superficie del parque. Las áreas no ocupadas por las instalaciones, al aire libre o cerradas, representarán al menos el veinticinco por ciento (25%) de la superficie de parque y estarán ajardinadas.

La superficie prevista del parque en su ficha correspondiente es de 10.500 m2. No obstante, la medición efectuada en el solar arroja una superficie total de 12.114 m2.

Los parámetros anteriores se cumplen en el proyecto ya que:

Superficie total del solar incluyendo solar del Espacio Multifuncional: 12.114,00 m2.

Superficie ocupada por edificaciones:

Piscina cubierta (Uso deportivo cerrado): 1.135,00 m2

Polvorín 487,60 m2

Cuerpo de Guardia: 213.72 m2

Edificaciones de servicio: 161,25 m2

Superficie total ocupada por edificaciones 1.997,57 m2

Que representan el 16,49%, menor de la máxima admisible. ***CUMPLE.*** *Esta superficie de ocupación cumpliría inclusive considerando la superficie prevista en la ficha del P.G.O.U. ya que se permitiría una ocupación de 2.625 m2.*

El uso contemplado en el presente proyecto es deportivo por lo que encaja perfectamente dentro del uso previsto en el parque.

En las edificaciones a rehabilitar del polvorín y el cuerpo de Guardia, por sus propios valores arquitectónicos a salvaguardar, se prevé un uso socio cultural, que si bien no es estrictamente deportivo es complementario del mismo, por lo que se considera compatible. La nueva edificación de servicios es también compatible con el uso previsto, ya que es necesaria para el funcionamiento general del conjunto."

De la enumeración prevista en el artículo 5.5 de la Ley 20/1991 se desprende de forma diáfana 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 parque deportivo, es decir, edificaciones de las enumeradas en el artículo 5.5.e) y, en consecuencia, distintos de los edificios a los que se refiere la letra a) de la citada referencia legal.

El mencionado artículo 27.1.1º.f) de la Ley 20/1991, se refiere a los "*edificios públicos de carácter demanial*", por tanto una vez analizado el concepto de edificio hay que definir el concepto de "*bien de dominio público o demanial*".

El Real Decreto 1372/1986, de 13 de junio, por el que se aprueba el Reglamento de bienes de las Entidades Locales, establece en su artículo 2:

"1. Los bienes de las entidades locales se clasifican en bienes de dominio público y bienes patrimoniales.

2. Los bienes de dominio público serán de uso o servicio público.

(....)".

Se distingue a su vez en los artículos 3 y 4 del mismo Reglamento, lo que son 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, de los otros "bienes de servicios públicos" 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 las mismas, como mataderos mercados, lonjas, hospitales, hospicios, museos, montes catalogados, escuelas, cementerios, elementos de transportes, piscinas y campos de deporte, y en general, cualesquiera otro bienes directamente destinados a la prestación de servicios públicos o administrativos. Como puede apreciarse esta relación tiene carácter meramente indicativo de los bienes de carácter público o demanial.

También la Ley 33/2003, de 3 de noviembre, del Patrimonio de las Administraciones Públicas, establece las bases del régimen patrimonial de las Administraciones Públicas. Determinados artículos de esta Ley son de aplicación a las entidades locales, conforme a lo dispuesto en el artículo 2.2 y disposición final segunda, entre ellos los artículos 4 y 5, apartados 1, 2 y 4.

El artículo 4 de la Ley 33/2003 establece lo siguiente:

"Por razón del régimen jurídico al que están sujetos, los bienes y derechos que integran el patrimonio de las Administraciones públicas pueden ser de dominio público o demaniales y de dominio privado o patrimoniales."

El artículo 5.1 de la misma Ley señala que:

"1. Son bienes y derechos de dominio público los que, siendo de titularidad pública, se encuentren afectados al uso general o al servicio público, así como aquellos a los que una ley otorgue expresamente el carácter de demaniales."

Por tanto pareciera que un parque deportivo es un bien demanial. No obstante, esta Administración tributaria no es competente para pronunciarse en relación a la naturaleza de los bienes públicos de una entidad local, debiendo ser la propia entidad local la que acredite tal circunstancia en función de su afectación o uso, aunque al no tratarse, a efectos del IGIC, de un edificio, es indiferente el dato de que estamos ante bienes demaniales, puesto que resulta necesario la conjunción del elemento "edificio" con el elemento "demanial" para la consideración de obra de equipamiento comunitario.

Llegado a este punto, debe tenerse en cuenta que dentro de los supuestos de obras de equipamiento comunitario previsto en el artículo 27.1.4.f) de la Ley 20/1991 se encuentran las infraestructuras públicas de agua, telecomunicación, energía eléctrica, alcantarillado, parques, jardines y superficies viales en zonas urbanas.

El análisis que corresponde efectuar a continuación es si la ejecución de obra que nos ocupa pudiera calificarse de parque y al menos parcialmente ser considerada obra de equipamiento comunitario. A juicio de este Centro Directivo la respuesta debe ser negativa porque, tal y como se desprende de los párrafos de la Memoria descriptiva que se han transcrito, estamos ante una ejecución de obra donde prima las instalaciones deportivas y ello se remarca cuando en dicha Memoria se señala que "*El uso contemplado en el presente proyecto es deportivo por lo que encaja perfectamente dentro del uso previsto en el parque."*

A continuación debe analizarse si resulta aplicable el tipo cero a lo que la Memoria descriptiva describe como "*rehabilitación de dos edificaciones existentes: un antiguo polvorín y casa de guardia como salas multiuso y pequeño centro cultural*.".

El artículo 27.1.1.f) de la Ley 20/1991 establece, como ya se ha manifestado anteriormente, la aplicación del tipo cero a las ejecuciones de obra que tenga por objeto la rehabilitación de obras de equipamiento comunitario, en este caso de edificios públicos de carácter demanial.

La catalogación de demanial de los edificios que nos ocupan parece desprenderse de la Memoria descriptiva, con la matización que debe efectuarse respecto a que esta Administración tributaria no es competente para pronunciarse en relación a la naturaleza de los bienes públicos de una entidad local.

El concepto de rehabilitación a efectos del IGIC viene recogido en el propio texto legal, concretamente en el artículo 27.1.1.f) de la Ley 20/1991 en los siguientes términos: *"A los efectos de esta Ley, se consideran de rehabilitación las actuaciones destinadas a la reconstrucción mediante la consolidación y el tratamiento de estructuras, fachadas o cubiertas y otras análogas, siempre que el coste global de estas operaciones exceda del 25 por 100 del precio de adquisición si se hubiese efectuado durante los dos años inmediatamente anteriores o, en otro caso, del verdadero valor que tuviera la edificación o parte de la misma antes de su rehabilitación."*

La Memoria descriptiva aportada no aporta datos que permitan a esta Dirección General de Tributos calificar o no la ejecución de obra de rehabilitación de edificios públicos de carácter demanial. Ahora bien, esta ejecución de obra se enmarca en un proyecto general de parque deportivo, conforme a la Memoria descriptiva, donde prima más el uso deportivo que el cultural, en este sentido llama la atención dos circunstancias:

- El contenido de la siguiente expresión que ya se ha transcrito anteriormente y que viene contenido en las condiciones urbanísticas de la citada Memoria: "*En las edificaciones a rehabilitar del polvorín y el cuerpo de Guardia, por sus propios valores arquitectónicos a salvaguardar, se prevé un uso socio cultural, que si bien no es estrictamente deportivo es complementario del mismo, por lo que se considera compatible. La nueva edificación de servicios es también compatible con el uso previsto, ya que es necesaria para el funcionamiento general del conjunto*."

- La propia denominación de la ejecución de obra: Espacio multifuncional El Polvorín, parque deportivo.

El artículo 27.1.4º de la Ley 20/1991 expresa 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: (…)

4º 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."

La Disposición Adicional Octava.3 de la Ley 20/1991 presenta el siguiente tenor:

"*Los tipos del Impuesto General Indirecto Canario quedan fijados en la siguiente forma:*

(…)

3. El tipo general será del 5 por 100."

En definitiva, es criterio vinculante 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 las ejecuciones de obra denominadas "Piscina cubierta en el espacio multifuncional El Polvorín" y "Espacio multifuncional El Polvorín, parque deportivo" consecuencia de un contrato directamente formalizado entre una corporación local y la entidad consultante, por no tener la consideración de ejecuciones de obra de equipamiento comunitario, dado que se enmarcan en el desarrollo de un parque deportivo. Si bien parecen tratarse de bienes demaniales, no tienen la consideración de edificios a efectos del IGIC, al tener la

consideración de instalaciones deportivas, y dado que prima el carácter deportivo de las instalaciones en el conjunto de las ejecuciones de obra no puede considerase como un simple parque. En consecuencia las citadas ejecuciones de obra tributarán al tipo general del 5 por 100.

Lo que, de conformidad con lo establecido en la Disposición Adicional Décima, número tres, de la Ley 20/1991, y con el alcance vinculante previsto en el articulo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, advirtiendo 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, lo que le comunico para su conocimiento y demás efectos.

Las Palmas de Gran Canaria, 12 de febrero de 2007.

EL DIRECTOR GENERAL DE TRIBUTOS

Alberto Génova Galván