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

CUESTIÓN PLANTEADA:

La entidad local consultante manifiesta que, con demasiada frecuencia, se vienen planteando dudas acerca del tipo de IGIC a repercutir a los contratistas de las obras de la Corporación Insular, toda vez que no está definido claramente lo que, a efectos del artículo 27.1.1º.f) de la Ley 20/1991 se entiende como "equipamiento comunitario" en todas sus acepciones, es decir, tanto en lo que concierne al concepto de edificios públicos de carácter demanial como al ámbito de la exclusión de las obras de mantenimiento, reformas, rehabilitación, ampliación o mejora de dichas infraestructuras. En este sentido, surgen discrepancias a la hora de interpretar y valorar si a determinadas obras le es de aplicación o no el tipo 0 y que se detallan a continuación:

1.- Las obras realizadas de construcción de canchas deportivas o piscinas generalmente se consideran como edificios públicos demaniales, no obstante, no se trata de "edificios" en el estricto sentido de la palabra.

2.- Cuando la normativa se refiere a las obras de infraestructuras públicas de agua, telecomunicaciones, ferroviarias, energía eléctrica, alcantarillado, parques, jardines y superficies viales en zonas urbanas, ésta última reseña a las "zonas urbanas" entiende el consultante que se restringe a las superficies viales y, por tanto, sería de aplicación al resto de términos – infraestructuras públicas de aguas … - independientemente de que se ejecuten en suelo rústico o urbano.

3.- La exclusión efectuada de las obras de conservación, mantenimiento … no se extendería a los edificios demaniales, en estos últimos, tratándose de obra nueva o reformas se le aplicaría el tipo 0.

4.- Las obras de electrificación en edificios demaniales, en consonancia con el apartado 2 mencionado anteriormente se les aplicaría el tipo 0.

Se consulta en relación a la aplicación del tipo impositivo cero a que se refiere el artículo distintas cuestiones planteadas con anterioridad

CONTESTACIÓN VINCULANTE:

No tienen la consideración de equipamiento comunitario a efectos del IGIC las construcciones consistentes en edificios deportivos o de recreo como piscinas o canchas deportivas cubiertas ni, en general, las instalaciones deportivas o de recreo.

Igualmente, únicamente es de aplicación el tipo cero del IGIC a que se refiere el artículo 27.1.1º.f) de la Ley 20/1991 en aquellas ejecuciones de obra, consecuencia de contratos directamente formalizados entre una Administración pública y el adjudicatario del mismo, que consistan en la construcción o rehabilitación de una construcción calificable de equipamiento comunitario a efectos del IGIC, excluyéndose, entre otras, aquellas que consistan en el

mantenimiento, conservación, reforma o mejora de construcciones ya existentes. Sin perjuicio de lo mencionado con anterioridad, en el caso concreto de las infraestructuras públicas de agua, telecomunicación, ferroviarias, energía eléctrica, alcantarillado, parques, jardines y superficies viales en zonas urbanas, se excluyen también expresamente las obras de rehabilitación así como las de construcción que consistan en una ampliación de la infraestructura preexistente.

La calificación de las infraestructuras públicas de agua, telecomunicación, ferroviarias, energía eléctrica, alcantarillado, parques, jardines y superficies viales como equipamiento comunitario a efectos del IGIC está supeditada a que se localicen en zonas urbanas

Por último, no tienen la consideración de obras de equipamiento comunitario las consistentes en la electrificación en edificios demaniales, por suponer obras de incorporación a edificios, y no de la ejecución de un edificio completo.

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.- El ente local consultante manifiesta que, con demasiada frecuencia, se vienen planteando dudas acerca del tipo de IGIC que los contratistas de las obras repercuten al ente local consultante, toda vez que, señala, que no está definido claramente lo que, a efectos del artículo 27.1.1º.f) de la Ley 20/1991 se entiende como "equipamiento comunitario" en todas sus acepciones, es decir, tanto en lo que concierne al concepto de edificios públicos de carácter demanial como al ámbito de la exclusión de las obras de mantenimiento, reformas, rehabilitación, ampliación o mejora de dichas infraestructuras. En este sentido, surgen discrepancias a la hora de interpretar y valorar si a determinadas obras le es de aplicación o no el tipo cero y que se detallan a continuación:

1.- Las obras realizadas de construcción de canchas deportivas o piscinas generalmente se consideran como edificios públicos demaniales, no obstante, no se trata de "edificios" en el estricto sentido de la palabra.

2.- Cuando la normativa se refiere a las obras de infraestructuras públicas de agua, telecomunicaciones, ferroviarias, energía eléctrica, alcantarillado, parques, jardines y superficies viales en zonas urbanas, ésta última reseña a las "zonas urbanas" entiende el consultante que se restringe a las superficies viales y, por tanto, sería de aplicación al resto de términos – infraestructuras públicas de aguas … - independientemente de que se ejecuten en suelo rústico o urbano.

3.- La exclusión efectuada de las obras de conservación, mantenimiento … no se extendería a los edificios demaniales, en estos últimos, tratándose de obra nueva o reformas se le aplicaría el tipo cero.

4.- Las obras de electrificación en edificios demaniales, en consonancia con el apartado 2 mencionado anteriormente se les aplicaría el tipo 0.

Se consulta en relación a la aplicación del tipo impositivo cero a que se refiere el artículo distintas cuestiones planteadas con anterioridad

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, ferroviarias, 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."*

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. Si bien expresamente se excluyen – cita el artículo "en ningún caso"- las obras de conservación, mantenimiento, reformas, rehabilitación, ampliación o mejora de las infraestructuras enumeradas en el segundo guión de la letra f), se trata de una delimitación negativa respecto a los conceptos de construcción y rehabilitación a los que hay que atenerse respecto a las ejecuciones de obra que pretendan beneficiarse de la aplicación del tipo cero, y que, estrictamente, sólo afectarían a aquellas obras de ejecución de infraestructuras que cumpliesen con la definición de rehabilitación o construcción, puesto que respecto a las obras de conservación, mantenimiento, reforma o mejora de obras de equipamiento comunitario, cualquiera que sea éste último, no sería de aplicación el tipo impositivo cero, salvo que realmente se tratara de obras de primera construcción o rehabilitación. No procede, por tanto, ampliar el alcance legalmente establecido en el primer párrafo de la letra f) del citado artículo que establece como objeto de las ejecuciones de obra el consistente en la construcción o rehabilitación de las mismas a otras de tipo diferente (conservación, mantenimiento, reforma, o mejora) mediante una interpretación en sentido contrario de una delimitación negativa de aquellas ejecuciones de obra que el legislador ha querido recalcar, en el supuesto de ciertas infraestructuras públicas, su exclusión del beneficio fiscal.

También resulta controvertido, a juicio del consultante, la aplicación del tipo impositivo cero en obras de ejecución de canchas deportivas o piscinas, así como respecto a si la restricción a la localización en zona urbana se refiere únicamente a las superficies viales o al conjunto de las infraestructuras enumeradas en el guión.

Respecto a la consideración de equipamiento comunitario de las canchas deportivas o piscinas, este Centro Directivo se ha pronunciado reiteradamente respecto a los supuestos en que el objeto de la ejecución de la obra es una edificio de uso deportivo, es decir, se trataría de una cancha deportiva o una piscina cubiertas, lo que conlleva 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. "

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. No obstante, en el supuesto de edificios de uso deportivo no es el concepto propuesto en dicha letra a) el que debe tomarse como referencia para la interpretación del alcance de la definición de equipamiento comunitario respecto a los edificios deportivos, sino el más específico enumerado en la letra e) y, en consecuencia, distinto de los edificios a los que se refiere la letra a) de la citada referencia legal. Si, por el contrario, el objeto de la ejecución de obra es una cancha deportiva o piscina descubiertas, directamente sería calificable como instalación deportiva o de recreo de las referidas en el artículo 5.5.e) de la Ley 20/1991.

Queda por aclarar el alcance de la delimitación de "zona urbana" respecto a las distintas infraestructuras susceptibles de recibir la calificación de equipamiento comunitario a efectos del IGIC. Para ello resulta conveniente analizar las modificaciones que ha sufrido la norma legal hasta su redacción actual, en concreto, la redacción dada a la letra f), número 1, del artículo 27 de la Ley 20/1991, por el artículo 3, apartado 7, del Real Decreto-ley 7/1993, de 21 mayo, de Medidas urgentes de adaptación y modificación de los Impuestos sobre el Valor Añadido, Especial sobre determinados Medios de Transporte, General Indirecto Canario, del Arbitrio sobre la Producción e Importación en las Islas Canarias y de la Tarifa Especial del Arbitrio

Insular a la Entrada de Mercancías, convalidado por Resolución de 23 de junio de 1993, de las Cortes Generales, y que se reitera, con efectos desde el 1 de enero de 2001 en virtud del artículo 8, apartado doce, de la Ley 14/2000, de 29 de diciembre, de Medidas fiscales, administrativas y del orden social., entre otros, contemplaba como de equipamiento comunitario las siguientes infraestructuras:

"(…) - Construcción de parques y jardines públicos y superficies viales en zonas urbanas.

- Primera construcción de infraestructura (agua, telecomunicación, energía eléctrica y alcantarillado) en zonas urbanas.

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

La siguiente redacción, efectuada en virtud del artículo 10, apartado primero, número diez, de la Ley 24/2001, de 27 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, con efectos desde el 1 de enero de 2002, unificó los dos párrafos anteriores en un único concepto, con el siguiente tenor literal:

"(…) 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. (…)"

Por último, el artículo 8, número diez, de la Ley 53/2002, de 30 diciembre de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, con efectos desde el 1 de enero de 2003, introduce la redacción actualmente vigente, con la única modificación respecto a la anterior de la adicción de las infraestructuras ferroviarias.

Se desprende, en consecuencia, que el concepto de equipamiento comunitario en lo que se refiere a las distintas infraestructuras públicas enumeradas en el guión segundo del artículo 27.1.1º.f) de la Ley 20/1991 ha sido siempre intención del legislador que se limite a las zonas delimitadas como urbanas en los distintas figuras de planeamiento en que se sitúen, y no simplemente las que correspondan a superficies viales. Ello guarda plena coherencia con las construcciones a que se refiere la segunda letra a) del artículo 5.5 de la Ley 20/1991 al excluir del concepto 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."*, es decir, obras de primera construcción efectuadas en el transcurso de un proceso urbanizador del suelo.

Respecto a la última cuestión planteada, tampoco puede interpretarse como incluida entre las infraestructuras públicas de energía eléctrica a que se refiere el párrafo anterior la correspondiente a la electrificación de edificios demaniales, siendo en la actualidad plenamente aplicable a dicho supuesto el criterio emitido por este Centro Directivo respecto de la redacción del artículo 27.1.1º.f) correspondiente al 3, apartado 7, del Real Decreto-ley 7/1993, de 21 mayo. En tal sentido, en consulta emitida el 12 de febrero de 1994 se manifestaba que *"no pueden considerarse obras de equipamiento comunitario primario ni las canalizaciones para cableados eléctricos y/o de telecomunicaciones en edificios o instalaciones de las administraciones públicas, ni los cableados eléctricos y/o de telecomunicaciones a instalar en las canalizaciones anteriores, ni los cuadros eléctricos y/o electrónica asociada a los cableados en edificios o instalaciones de las entidades citadas ni la infraestructura de redes de comunicación de las mismas, ni sus sistemas electrónicos de información general, por suponer obras de*

incorporación a edificios, y no de la ejecución de un edificio completo. Tampoco pueden considerarse obras de equipamiento comunitario primario las canalizaciones para cableados eléctricos y/o de telecomunicaciones, ni la instalación de los mismos cableados, que discurran por carreteras, calles, o por cualquier dominio público, por suponer en el caso general una ampliación de las infraestructuras ya existentes. Sólo en el supuesto de las canalizaciones y cableados eléctricos y/o de telecomunicación que discurran por carreteras y calles sean realizados en la primera urbanización de los terrenos realizada en ejecución del P.G.O.U., consecuencia de contratos directamente formalizados entre el promotor y el contratista, el servicio tributará a tipo cero."

Con posterioridad, con fecha 12 de junio de 1994 se mantiene el anterior criterio en la medida en que se exige que las obras de equipamiento comunitario resulten una obra completa, en concreto se menciona lo siguiente:

"No pueden considerarse obras de equipamiento comunitario primario ni las canalizaciones para cableados eléctricos y/o de telecomunicaciones en edificios o instalaciones de las administraciones públicas, ni los cableados eléctricos y/o de telecomunicaciones a instalar en las canalizaciones anteriores, ni los cuadros eléctricos y/o electrónica asociada a los cableados en edificios o instalaciones de las entidades citadas, ni la infraestructura de redes de comunicación de las mismas, ni sus sistemas electrónicos de información general, por suponer obras de incorporación a edificios, y no de la ejecución de un edificio completo"

Por último, con fecha 20 de noviembre de 2002, y ya vigente una redacción similar a la actual (recordar que la última modificación legal del artículo 27.1.1º.f) de la Ley 20/1991 se limitó a añadir las infraestructuras ferroviarias), el criterio no vinculante emitido por este Centro Directivo presentaba el siguiente tenor literal:

"No es de aplicación el tipo impositivo cero del IGIC a que se refiere el artículo 27.1.1º, letra f) de la Ley 20/1991 a la ejecución de obra consistente en la instalación de un sistema de cámaras de vigilancia, detectores ópticos de incendio y antiintrución en diversos edificios administrativos, todos ellos conectados entre si mediante fibra óptica, por suponer una obra de incorporación a un edificio y no de la ejecución de un edificio completo."

En conclusión, es criterio vinculante de este Centro Directivo que no tienen la consideración de equipamiento comunitario a efectos del IGIC las construcciones consistentes en edificios deportivos o de recreo como piscinas o canchas deportivas cubiertas ni, en general, las instalaciones deportivas o de recreo.

Igualmente, únicamente es de aplicación el tipo cero del IGIC a que se refiere el artículo 27.1.1º.f) de la Ley 20/1991 en aquellas ejecuciones de obra, consecuencia de contratos directamente formalizados entre una Administración pública y el adjudicatario del mismo, que consistan en la construcción o rehabilitación de una construcción calificable de equipamiento comunitario a efectos del IGIC, excluyéndose, entre otras, aquellas que consistan en el mantenimiento, conservación, reforma o mejora de construcciones ya existentes. Sin perjuicio de lo mencionado con anterioridad, en el caso concreto de las infraestructuras públicas de agua, telecomunicación, ferroviarias, energía eléctrica, alcantarillado, parques, jardines y superficies viales en zonas urbanas, se excluyen también expresamente las obras de rehabilitación así como las de construcción que consistan en una ampliación de la infraestructura preexistente.

La calificación de las infraestructuras públicas de agua, telecomunicación, ferroviarias, energía eléctrica, alcantarillado, parques, jardines y superficies viales como equipamiento comunitario a efectos del IGIC está supeditada a que se localicen en zonas urbanas

Por último, no tienen la consideración de obras de equipamiento comunitario las consistentes en la electrificación en edificios demaniales, por suponer obras de incorporación a edificios, y no de la ejecución de un edificio completo.

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, 18 de junio de 2007

EL DIRECTOR GENERAL DE TRIBUTOS

Alberto Génova Galván