CONSULTA TRIBUTOS REF
CONSULTA NÚM: 1669 (25/06/14)

PERSONA O ENTIDAD CONSULTANTE	**DOMICILIO**
CONCEPTO IMPOSITIVO Impuesto General Indirecto Canario	**NORMATIVA APLICABLE:** Art. 25 Ley 19/1994 Art. 40.8 y 9 Ley 20/1991 Art. 8 Reglamento de desarrollo de la Ley 19/1994

CUESTIÓN PLANTEADA

La consultante es una fundación sin ánimo de lucro perteneciente a la Iglesia Católica y es titular de un bien inmueble sito en Canarias que no ha estado afecto a ninguna actividad económica. Tiene previsto la rehabilitación del citado inmueble para el desarrollo de las siguientes actividades:

- Cursos, seminarios y jornadas dirigidos al público en general y, en especial a miembros de la comunidad universitaria (profesores y alumnos). Señala que no tiene la consideración de centro docente ni sus cursos, seminarios y jornadas tienen reconocimiento oficial.

- Residencia universitaria.

Para determinados alumnos los servicios de enseñanza y de manutención y alojamiento serán gratuitos.

Se consulta si la ejecución de obra puede acogerse a la exención del artículo 25 de la Ley 19/1994.

CONTESTACIÓN VINCULANTE

Resulta de aplicación la exención prevista en el artículo 25 de la Ley 19/1994 a la ejecución de obra objeto de consulta, siempre y cuando suponga la rehabilitación del bien inmueble.

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 artículo 23.2.t) del Reglamento Orgánico de la Consejería de Economía y Hacienda aprobado por el artículo único del Decreto 12/2004, de 10 de febrero, emite la siguiente contestación:

PRIMERO.- La consultante es una fundación sin ánimo de lucro perteneciente a la Iglesia Católica y es titular de un bien inmueble sito en Canarias que no ha estado afecto a ninguna actividad económica. Tiene previsto la rehabilitación del citado inmueble para el desarrollo de las siguientes actividades:

- Cursos, seminarios y jornadas dirigidos al público en general y, en especial a miembros de la comunidad universitaria (profesores y alumnos). Señala que no tiene la consideración de centro docente ni sus cursos, seminarios y jornadas tienen reconocimiento oficial.

- Residencia universitaria.

Para determinados alumnos los servicios de enseñanza y de manutención y alojamiento serán gratuitos.

Se consulta si la ejecución de obra puede acogerse a la exención del artículo 25 de la Ley 19/1994.

SEGUNDO.- El artículo 25 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico Fiscal de Canarias (en adelante, Ley 19/1994) regula exenciones aplicables, entre otros tributos, al IGIC. La aplicación de la exención respecto a este tributo requiere el cumplimiento de un conjunto de requisitos que pasamos a detallar (obviando los requisitos temporales que son exigibles con posterioridad a la realización del hecho imponible cuya exención es objeto de consulta).

Requisito subjetivo

La fundación consultante debe disponer de domicilio fiscal en Canarias o bien operar en nuestro territorio mediante establecimiento permanente y tener la consideración de sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades (artículo 25.2).

La fundación tiene domicilio fiscal en Canarias y es sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 7.1.a) del Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades aprobado por el artículo único del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo. Por tanto se cumple el requisito subjetivo.

Requisito objetivo de la imposibilidad de deducción total

El artículo 25.2 de la Ley 19/1994 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. De este modo, el segundo párrafo de la letra b) del citado artículo 25.2 dispone:

> *"Se entiende que la entidad adquirente, importadora o cesionaria no tiene derecho a la deducción total cuando el porcentaje de deducción provisionalmente aplicable en el año de realización de la entrega o importación del bien de inversión o de la prestación de servicios de cesión de elementos del inmovilizado inmaterial es inferior al cien por cien, incluso en el supuesto de pagos anticipados."*

Corresponde, por tanto, analizar el régimen de deducción de las actividades que pretende desarrollar la fundación consultante y para ello resulta necesario examinar la tributación de las actividades.

Actividad de enseñanza

Expresa en el escrito de petición de emisión de consulta que la fundación tiene previsto desarrollar cursos, seminarios y jornadas dirigidos al público en general y, en especial a miembros de la comunidad universitaria (profesores y alumnos). Señala que no tiene la consideración de centro docente ni sus cursos, seminarios y jornadas tienen reconocimiento oficial.

La regulación de las exenciones en el IGIC aplicables a las prestaciones de servicio de enseñanza se encuentran recogidas en los números 9º y 10º del artículo 50.Uno de la Ley 4/2012, de 25 de junio, de medidas administrativas y fiscales (en adelante, Ley 4/2012), que disponen:

> *"Uno. Están exentas del Impuesto General Indirecto Canario las siguientes operaciones: (…)*
>
> *9º. Las prestaciones de servicios de educación de la infancia y de la juventud, la guarda y custodia de niños, la enseñanza escolar, universitaria y de postgrado, la enseñanza de idiomas y la formación y reciclaje profesional, realizadas por entidades de Derecho público o entidades privadas autorizadas para el ejercicio de dichas actividades.*
>
> *La exención se extenderá a las prestaciones de servicios y entregas de bienes directamente relacionadas con los servicios enumerados en el párrafo anterior, efectuadas, con medios propios o ajenos, por las mismas empresas docentes o educativas que presten los mencionados servicios.*
>
> *La exención no comprenderá las siguientes operaciones:*

a) Los servicios relativos a la práctica del deporte, prestados por empresas distintas de los centros docentes. En ningún caso, se entenderán comprendidos en esta letra los servicios prestados por las Asociaciones de Madres y Padres de Alumnos vinculadas a los centros docentes.

b) Las efectuadas por escuelas de conductores de vehículos.

c) Las entregas de bienes efectuadas a título oneroso.

10º. Las clases a título particular prestadas por personas físicas sobre materias incluidas en los planes de estudios de cualquiera de los niveles y grados del sistema educativo.

No tendrán la consideración de clases prestadas a título particular, aquéllas para cuya realización sea necesario darse de alta en las tarifas de actividades empresariales o artísticas del Impuesto sobre Actividades Económicas."

Una fundación no puede acogerse a la exención prevista en el número 10º del artículo 50.Uno, por ser exclusivamente aplicable a las personas físicas, por lo que analizaremos exclusivamente la exención contemplada en el número 9º.

Del primer párrafo del citado número 9º se desprende que la aplicación efectiva de la exención está condicionada al cumplimiento de dos requisitos, uno subjetivo y otro objetivo. El requisito subjetivo requiere que los servicios de enseñanza deben ser prestados por entidades de Derecho público o por entidades privadas autorizadas para el ejercicio de dichos servicios.

Tratándose de una entidad de Derecho público, la realización de los servicios de enseñanza que contempla el artículo 50.Uno.9º de la Ley 4/2012 se encuentra exenta del IGIC.

Tratándose de una entidad privada (como lo es la fundación consultante), las prestaciones de servicios de enseñanza previstas en el artículo citado en el párrafo anterior están exentas siempre y cuando se encuentre autorizada para el ejercicio de las mismas.

Cuestión importante es decidir qué se entiende por "entidades privadas autorizadas". El artículo 50.Uno.9º de la Ley 4/2012, utiliza tres términos: la citada "entidades privadas autorizadas", "empresas docentes o educativas" y "centros docentes". Pues bien, de la conjunción de estos términos se concluye que los servicios deben ser prestados por centros docentes o por empresas educativas autorizadas.

Por centros docentes hay que considerar los comprendidos en el ámbito de aplicación de las Leyes Orgánicas 6/2001, de 21 de diciembre, de Universidades y 2/2006, de 3 de mayo, de Educación (Título IV), con el requisito de que los mencionados centros docentes se encuentren registrados en el Registro Especial de Centros Docentes de la Comunidad Autónoma de Canarias.

Por empresas educativas autorizadas hay que entender aquellas que, no teniendo la consideración de centro docente, están autorizadas al ejercicio de alguna de las actividades mencionadas en el primer párrafo del número 9º del artículo 50.Uno de la Ley 4/2012. Esta autorización puede ser general, es decir referida a la propia empresa, como particular, por ejemplo para un curso concreto que pueda efectuar la empresa.

La propia fundación señala que no tiene la consideración de centro docente ni sus cursos, seminarios y jornadas tienen reconocimiento oficial, por lo que se incumple el requisito subjetivo. Incumpliéndose este requisito es innecesario examinar el requisito objetivo.

Derivado de todo ello, la fundación consultante prestaría servicios de enseñanza sujetas y no exentas del IGIC, por lo que tendría derecho a la deducción de las cuotas del IGIC soportadas en la adquisición o importación de bienes o servicios que se utilicen para el desarrollo de dicha actividad formativa, de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 28.1 y 29.4.1º.a) de la Ley 20/1991. Estos preceptos presentan el siguiente contenido, respectivamente:

- *"1. Los sujetos pasivos podrán deducir de las cuotas del Impuesto General Indirecto Canario devengadas como consecuencia de entregas de bienes y prestaciones de servicios que realicen en las Islas Canarias las que, devengadas en dicho territorio, hayan soportado en las adquisiciones o importaciones de bienes o en los servicios que les hayan sido prestados, en la medida en que dichos bienes o servicios se utilicen en la realización de las operaciones sujetas y no exentas al Impuesto o en las demás operaciones determinadas en el número 4 del artículo siguiente de esta Ley."*

- *"4. Las cuotas soportadas y la carga impositiva implícita reseñada en el número anterior serán deducibles en la medida en que los bienes o servicios cuya adquisición o importación determinen el derecho a la deducción, se utilicen por el sujeto pasivo en la realización de las siguientes operaciones:*

1º.- Las efectuadas en las Islas Canarias que se indican a continuación:

a) Las entregas de bienes y prestaciones de servicios sujetas y no exentas en el Impuesto General Indirecto Canario."

Actividad de residencia universitaria

Los servicios de alojamiento y manutención que pretende prestar a la fundación consultante se encontrarían sujetos y no exentos del IGIC, por lo que también tendría la fundación derecho a la deducción de las IGIC soportadas en la adquisición o importación de bienes o servicios que se utilicen para el desarrollo de dichos servicios.

Llegados a este punto, si bien se cumple el requisito subjetivo, se incumple el requisito objetivo de imposibilidad de deducción de la totalidad de las cuotas del IGIC soportadas, lo que implicaría la no aplicación de la exención del IGIC recogida en el artículo 25 de la Ley 19/1994.

No obstante, la fundación consultante resalta en la petición de emisión de consulta que para determinados destinatarios de los servicios de enseñanza como de alojamiento y manutención, tales servicios serían gratuitos; ello equivaldría a que las prestaciones de tales servicios estarían no sujetas al IGIC por aplicación de lo dispuesto en el artículo 9.8º de la Ley 20/1991 que dispone lo siguiente:

"No están sujetas al Impuesto:
(…)

8º.- Las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas sin contraprestación, salvo en los supuestos de vinculación a que se refiere el artículo 23, número 3, de la presente Ley."

Esta no sujeción no da derecho a la deducción de las cuotas del IGIC soportadas al no tratarse de las operaciones no sujetas plenas a que se refiere el artículo 29.4.1º.g) y 2º de la Ley 20/1991. Este precepto dispone:

"4.Las cuotas soportadas y la carga impositiva implícita reseñada en el número anterior serán deducibles en la medida en que los bienes o servicios cuya adquisición o importación determinen el derecho a la deducción, se utilicen por el sujeto pasivo en la realización de las siguientes operaciones:
(…)
g) Las entregas gratuitas de muestras y objetos publicitarios de escaso valor y las prestaciones de servicios de demostración a título gratuito, realizadas unas y otras para la promoción de actividades empresariales o profesionales.
(…)
2º.- Las realizadas en la Península, Islas Baleares, Ceuta, Melilla, cualquier otro Estado miembro de la CEE o bien en Terceros Países que originarían el derecho a deducción si se hubieran efectuado en las Islas Canarias."

Por tanto, la fundación consultante efectúa operaciones que dan derecho a deducir (prestaciones de servicios de enseñanza, alojamiento y manutención onerosas sujetas y no exentas del IGIC) y operaciones que no dan derecho a deducir (prestaciones de servicios de enseñanza, alojamiento y manutención onerosas gratuitas no sujetas al IGIC). Derivado de todo ello, es la aplicación de la regla de la prorrata de acuerdo con lo establecido en el artículo 35.1 de la Ley 20/1991 y la imposibilidad de deducir la totalidad de las cuotas del IGIC soportadas. Este artículo 35 dispone:

"La regla de prorrata será de aplicación cuando el sujeto pasivo, en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional, efectúe conjuntamente entregas de bienes o prestaciones de servicios que originen el derecho a la deducción y otras operaciones de análoga naturaleza que no habiliten para el ejercicio del citado derecho."

Requisito objetivo de la consideración del bien adquirido o importación como de inversión

Obviando que no nos encontramos ante la adquisición de un elemento del inmovilizado inmaterial (propiedad industrial e intelectual, conocimientos técnicos no patentados y concesiones administrativas), el objetivo del incentivo fiscal regulado en el artículo 25 de la Ley 19/1994 en el ámbito del IGIC es la exención de las entregas e importaciones de 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.

Nos encontramos, conforme a la petición de emisión de informe de consulta, con una ejecución de obra, que tenga la consideración de entrega de bien o de prestación de servicio de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 6.2.4º y 7.2.6º de la Ley 20/1991, el resultado debe ser un bien de inversión.

La consideración de un bien como de inversión a efectos del artículo 25 de la Ley 19/1994 requiere el cumplimiento de un doble requisito:

a) El primer requisito es que tenga la consideración de bien de inversión de acuerdo con los números 8 y 9 del artículo 40 de la Ley 20/1991.

El número 8 citado presenta la definición positiva de 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.*".

El número 9 presenta la definición negativa:

"9. No tendrán la consideración de bienes de inversión:

1º.- Los accesorios y piezas de recambio adquiridos para la reparación de los bienes de inversión utilizados por el sujeto pasivo.
2º.- Las ejecuciones de obra para la reparación de otros bienes de inversión.
3º.- Los envases y embalajes, aunque sean susceptibles de reutilización.
4º.- Las ropas utilizadas para el trabajo por los sujetos pasivos o el personal dependiente.
5º.- Los bienes excluidos del derecho a la deducción conforme dispone el número 1 del artículo 30 de esta Ley.

6º.- Cualquier otro bien cuyo valor de adquisición sea inferior a quinientas mil pesetas."

El bien inmueble propiedad de la fundación consultante va a estar afecto a las actividades de enseñanza y de alojamiento y manutención por lo que parece evidente que cumple la acepción positiva del concepto de bien de inversión contenida en el número 8 del artículo 40 de la Ley 20/1991. No obstante, el número 9 contempla como un supuesto de no consideración de bienes de inversión las ejecuciones de obras para la reparación de otros bienes de inversión. En ocasiones en el texto de la petición de consulta se menciona que la ejecución de obra pretende la "reforma integral del edificio" y en otras la "rehabilitación".

Pues bien, únicamente si la ejecución de obra tiene la consideración de rehabilitación del bien inmueble propiedad de la fundación consultante, nos encontramos que se cumple el requisito que estamos analizando: que la ejecución de obra tiene como resultado un bien de inversión.

Llegados a este punto, resulta necesario determinar cuál es el concepto de rehabilitación a efectos del artículo 25 de la Ley 19/1994.

Conforme a lo expresado 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 (en

adelante, Reglamento de desarrollo de la Ley 19/1994). es el *"contenido en el artículo 27.1.1.º f) de la Ley 20/1991, de 7 de junio"*

El concepto de rehabilitación contenido en el artículo 27.1.1º f) de la Ley 20/1991 fue modificado por el apartado dos del artículo 6 del Real Decreto-ley 2/2008, de 21 de abril, de medidas de impulso a la actividad económica, siendo el siguiente:

"A los efectos de esta Ley, se considerarán de rehabilitación las actuaciones dirigidas a la reconstrucción mediante la consolidación y el tratamiento de las 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."

Hasta el día 14 de abril de 2010 (fecha de entrada en vigor del Real Decreto-ley 6/2010, de 9 de abril, de medidas para el impulso de la recuperación económica y el empleo), el concepto de rehabilitación a efectos de la Ley 20/1991 estuvo contenida en el artículo 27.1.1º.f) de la Ley 20/1991. Desde dicha fecha, el concepto de rehabilitación pasa a estar contenido en el artículo 10.1.22º de la Ley 20/1991 (véanse los apartados Dos y Tres del artículo 3 del citado Real Decreto-ley 6/2010), siendo su redacción la siguiente:

"A los efectos de esta Ley, son obras de rehabilitación de edificaciones las que reúnen los siguientes requisitos:
a') Que su objeto principal sea la reconstrucción de la edificación a que se refiera, entendiéndose cumplido este requisito cuando más del 50 por ciento del coste total del proyecto se corresponda con obras de consolidación o tratamiento de elementos estructurales de la misma o con obras análogas o conexas a las de rehabilitación.
b`) Que el importe total de las obras a que se refiera el proyecto exceda del 25 por ciento del precio de adquisición de la edificación 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.
Se considerarán obras análogas a las de rehabilitación las siguientes:
a') Las de adecuación estructural que proporcionen a la edificación condiciones de seguridad constructiva, de forma que quede garantizada su estabilidad y resistencia mecánica.
b') Las de refuerzo o adecuación de la cimentación así como las que afecten o consistan en el tratamiento de pilares o forjados.
c') Las de ampliación de la superficie construida, sobre y bajo rasante.
d') Las de reconstrucción de fachadas y patios interiores.
e') Las de instalación de elementos elevadores, incluidos los destinados a salvar barreras arquitectónicas para su uso por discapacitados.

Se considerarán obras conexas a las de rehabilitación las que se citan a continuación cuando su coste total sea inferior al derivado de las obras de consolidación o tratamiento de elementos estructurales, fachadas o cubiertas y, en su caso, de las obras análogas a éstas, siempre que estén vinculadas a ellas de forma indisociable y no consistan en el mero acabado u ornato de la edificación ni en el simple mantenimiento o pintura de la fachada:
a') Las obras de albañilería, fontanería y carpintería.
b') Las destinadas a la mejora y adecuación de cerramientos, instalaciones eléctricas, agua y climatización y protección contra incendios.
c') Las obras de rehabilitación energética.
Se considerarán obras de rehabilitación energética las destinadas a la mejora del comportamiento energético de las edificaciones reduciendo su demanda energética, al aumento del rendimiento de los sistemas e instalaciones térmicas o a la incorporación de equipos que utilicen fuentes de energía renovables."

A eso hay que añadir que con la entrada en vigor de la Ley 4/2012, el concepto de rehabilitación está inserto, desde el día 1 de julio de 2012, en su artículo 50.Cuatro con una redacción igual a la contenida en el artículo 10.1.22º de la Ley 20/1991. Debe tenerse en cuenta que el artículo 10 de la Ley 20/1991 fue derogado, con efectos desde el día 1 de julio de 2012, por el artículo 17.Nueve de la Ley 16/2012, de 27 de diciembre, por la que se adoptan diversas medidas tributarias dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y al impulso de la actividad económica.

La cuestión es decidir si a efectos del artículo 25 de la Ley 19/1994 es válido el concepto de rehabilitación contenido, desde el día 14 de abril de 2010, en el artículo 10.1.22º de la Ley 20/1991, y, desde el día 1 de julio de 2012, en el artículo 50.Cuatro de la Ley 4/2012.

Esta Dirección General de Tributos entiende que debe darse una respuesta negativa porque el artículo 8 del Reglamento de desarrollo de la Ley 19/1994 dispone "*A los efectos del artículo 25 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, el concepto de rehabilitación será el contenido en el artículo 27.1.1.º f) de la Ley 20/1991, de 7 de junio.*". Sería admisible una respuesta positiva si el citado artículo dispusiera "*A los efectos del artículo 25 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, el concepto de rehabilitación será el contenido en la regulación del Impuesto General Indirecto Canario*".

Por tanto, a los efectos de la aplicación de la exención recogida en el artículo 25 de la Ley 19/1994, el concepto de rehabilitación es el contemplado en el artículo 27.1.1º.f) de la Ley 20/1991 conforme a la redacción dada por el apartado dos del artículo 6 del Real Decreto-ley 2/2008, de 21 de abril, de medidas de impulso a la actividad económica.

De acuerdo con la definición de rehabilitación aplicable, para que una actuación sobre un inmueble reciba tal consideración a efectos del artículo 25 de la Ley 19/1994 deberá cumplir dos requisitos simultáneos, un requisito cualitativo, consistente en que la actuación se refiera a "*la reconstrucción mediante la consolidación y el tratamiento de estructuras, fachadas o cubiertas y otras análogas*", y otro cuantitativo, que su coste global exceda en una determinada cuantía del coste de adquisición de la edificación o parte de la misma.

b) El segundo requisito es que la ejecución de obra se realice con ocasión de una inversión inicial.

El Reglamento de desarrollo de la Ley 19/1994 regula en su artículo 8 las inversiones consistentes en establecimientos en los siguientes términos:

"Artículo 8. Inversiones iniciales consistentes en establecimientos.

1. Se considerará que una inversión inicial tiene por objeto la creación de un establecimiento cuando determine su puesta en funcionamiento por primera vez para el desarrollo de una actividad económica.

En particular, tendrá la consideración de creación de un establecimiento la entrega o adquisición de una edificación para su demolición y promoción de una nueva por parte del adquirente para su puesta en funcionamiento en desarrollo de una actividad económica.

2. Se considerará que una inversión inicial tiene por objeto la ampliación de un establecimiento cuando tenga como consecuencia el incremento del valor total de los activos del mismo.

En particular, se considerará como tal ampliación la rehabilitación de un inmueble.

A los efectos del artículo 25 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, el concepto de rehabilitación será el contenido en el artículo 27.1.1.º f) de la Ley 20/1991, de 7 de junio."

En el supuesto objeto de consulta es claro que se está creando un establecimiento por ponerse en funcionamiento por primera vez el bien inmueble propiedad de la fundación consultante para el desarrollo de determinadas actividades económicas.

Por tanto, la ejecución de obra que pretende efectuar la fundación consultante tendría la consideración de bien de inversión siempre y cuando estemos ante la rehabilitación de un inmueble.

TERCERO.- En el texto de la petición de consulta se expresa "*Esa Dirección General de Tributos en la ya citada Consulta Vinculante nº 1255 de 25 de febrero de 2009, señaló que, para que pueda ser de aplicación la exención del artículo 25, las ejecuciones de obra deben tener un carácter unitario, y no tratarse de la suma de ejecuciones de obras parciales. Pues bien, esto es precisamente lo que ocurre en el caso de la reforma del inmueble, en el que existe un proyecto unitario de reforma con un único contratista, sin perjuicio de que ésta pueda llevar a cabo determinadas subcontrataciones de determinadas fases del proceso de reforma.*".

Recientemente la doctrina mantenida en la consulta que cita la fundación (y en otras) ha sido objeto de modificación en la consulta 1636 de 20 de febrero de 2014, manifestándose lo siguiente:

> *"Esta Dirección General de Tributos ha mantenido en diversas consultas una posición negativa a admitir la aplicación de la exención prevista en el artículo 25 de la Ley 19/1994 a ejecuciones de obras parciales, aunque en la conjunción de todas ellas el resultado fuera un bien de inversión. Se partía, para mantener esta posición doctrinal, que cada ejecución de obra constituye un hecho imponible independiente y sobre cada hecho imponible debe analizarse de forma separada si se dan los requisitos para la aplicación del beneficio fiscal objeto de consulta. En este sentido, y puesto que el resultado de cada ejecución parcial no era un bien de inversión, sino que podría disponer de tal consideración el resultado final de todas las ejecuciones de obra, se concluía la inaplicación de la exención.*

De esta forma, en la consulta vinculante 1148 de 20 de junio de 2007 se expresaba:

"Esta Dirección General de Tributos (en función de la doctrina emitida en anteriores consultas tributarias relativa a la antigua redacción del artículo 25 de la Ley 19/1994, perfectamente trasladable a su nueva redacción), ha tenido ocasión de sistematizar el requisito objetivo de que el bien adquirido, importado o el obtenido de la ejecución de obra que tenga la consideración de prestación de servicio, debe tener la consideración de bien de inversión. Entre ellos resulta relevante a efectos de la emisión de la presente consulta tributaria el requisito objetivo que se ha dado en denominar "consideración unitaria del bien de inversión". Con ello se ha querido enfatizar que el bien entregado, si nos referimos a entregas de bienes, o que ha sido resultado material de una ejecución de obra (prestación de servicios) debe reunir las características morfológicas y funcionales que permitan calificar al mismo como de inversión en el mismo momento de su puesta a disposición del adquirente, y ser destinado directamente como instrumento de trabajo o medio de explotación. En el supuesto planteado por el consultante, instalaciones de aire acondicionado, en edificaciones, resultan ser, desde el punto de vista del IGIC, ejecuciones de obra calificables como prestaciones de servicio, si bien su resultado material no resulta ser un bien de inversión en sí mismo considerado. En efecto, tal y como resulta de la documentación aportada, dichas instalaciones quedan unidas a las edificaciones de una manera fija y permanente de manera que no pueden separarse de la misma sin quebranto de la materia o deterioro del objeto, es decir, se trata de bienes inmuebles por incorporación a los que se refiere el artículo 334.3 del Código Civil, y su fundamento es contribuir a la habitabilidad o funcionalidad del bien inmueble al que se incorporan, sin que pueda presumirse que realizan una función propia o autónoma respecto al mismo. Esta circunstancia es evidente respecto a la instalación de aire acondicionado que se pretende por lo que no cabe considerar a dicha instalación como un bien de inversión independiente de la edificación a la que se incorpora, siendo realmente el bien de inversión la edificación.
En definitiva, es criterio vinculante de esta Dirección General de Tributos que en la ejecución de obra cuyo resultado material consista en la instalación de aire acondicionado que se incorpore a una edificación, no puede tener la consideración de bien de inversión individualmente considerado respecto a la edificación a la que se incorpora, por lo que no será de aplicación la exención del IGIC prevista en el artículo 25 de la Ley 19/1994."

Este criterio, que debe ser mantenido, a juicio de este centro directivo, en el caso de ejecuciones de obras aisladas, debe ser objeto de matización en el supuesto objeto de consulta.
Conforme al texto de la consulta, nos encontramos con las siguientes condiciones:
- La entidad consultante es promotora de una nueva edificación destinada a su afectación a la actividad de venta al menor.
- La construcción de la edificación se realiza a través de ejecuciones de obras que son contratados directamente por el promotor con distintos proveedores.
- Las ejecuciones de obras derivan de un único proyecto de ejecución.
- Tales ejecuciones de obra se realizan bajo las pautas de una única dirección facultativa y de obra.
- La conjunción de todas las ejecuciones de obras parciales tienen como resultado un bien de inversión: una gran superficie comercial.

- Ninguna de las ejecuciones de obras podrán entrar en funcionamiento de forma independiente.
A estas ejecuciones de obras parciales, y bajo las condiciones descritas, les resulta de aplicación el beneficio fiscal previsto en el artículo 25 de la Ley 19/1994.
Una interpretación contraria sería discriminatoria respecto al supuesto de actuación "llave en mano". Ninguna duda habría para la aplicación de la exención prevista en el artículo 25 de la Ley 19/1994, si la entidad mercantil consultante y promotora encargara a un empresario la construcción de la edificación (que se tratara, por tanto, de una ejecución de obra única) y el empresario constructor fuera el que encargara las ejecuciones de obras parciales citadas en el texto de la consulta a distintos proveedores.
Tanto en el supuesto planteado como en el caso de "llave en mano", el resultado es el mismo: un bien de inversión, por lo que debe tener el mismo tratamiento fiscal.

CUARTO.- Conforme a lo expuesto**,** es criterio vinculante de esta Dirección General de Tributos que resulta de aplicación la exención prevista en el artículo 25 de la Ley 19/1994 a la ejecución de obra objeto de consulta, siempre y cuando suponga la rehabilitación del bien inmueble.

La presente consulta se emite conforme a la legislación vigente a la fecha de firma de la misma y a los efectos que establece la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Santa Cruz de Tenerife, a 25 de junio de 2014

EL DIRECTOR GENERAL DE TRIBUTOS

Alberto Génova Galván