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: El instante consulta por el tipo impositivo aplicable a las siguientes ejecuciones de obra contratadas por Administraciones Públicas:

- "*Cubrimiento de Cancha en el I.E.S. Los Cristianos*", adjudicado por la Consejería de Educación, Universidades, Cultura y Deportes.
- "*Centro Socio Cultural Chío- Guía de Isora*", adjudicado por el Ayuntamiento de Guía de Isora.
- "*Espacio Cívico en el Barrio de la Vera, Fase 1*", adjudicado por el Ayuntamiento de La Victoria de Acentejo.
- "*Instalación de Planta de Anestesia en el Matadero Insular de Tenerife*", adjudicado por el Excmo. Cabildo Insular de Tenerife.
- "*2ª Fase de ampliación y mejora de la Plaza del Malpaís. Centro Cultural*", adjudicado por el Ayuntamiento de Candelaria.
- "*Terminación del Centro Socio-cultural Los Roques*", adjudicado por el Ayuntamiento de Fasnia.
- "*Pabellón Cubierto para el Instituto de Educación Secundaria de Santa Úrsula"*, adjudicado por el Ayuntamiento de Santa Úrsula

Se adjuntan copias de los Pliegos de Cláusulas Administrativas y de los Contratos Administrativos.

CONTESTACIÓN VINCULANTE:

Primero.- Es de aplicación del tipo impositivo general del 5 por 100 del IGIC en las siguientes ejecuciones de obra:

- "*Cubrimiento de Cancha en el I.E.S. Los Cristianos*", adjudicado por la Consejería de Educación, Universidades, Cultura y Deportes.
- "*Pabellón Cubierto para el Instituto de Educación Secundaria de Santa Úrsula*", adjudicado por el Ayuntamiento de Santa Úrsula
- "*2ª Fase de ampliación y mejora de la Plaza del Malpaís. Centro Cultura*l", adjudicado por el Ayuntamiento de Candelaria.

Segundo.- Podrá ser de aplicación el tipo cero del IGIC por tratarse de ejecuciones de obra de construcción o rehabilitación de equipamiento comunitario las siguientes:

- "*Centro Socio Cultural Chío- Guía de Isora*", adjudicado por el Ayuntamiento de Guía de Isora, siempre y cuando se trate de la ejecución de obra de un edificio público de carácter demanial.
- "*Espacio Cívico en el Barrio de la Vera, Fase 1*", adjudicado por el Ayuntamiento de La Victoria de Acentejo, siempre y cuando se trate de la ejecución de obra de un edificio público de carácter demanial o bien la nueva construcción de una plaza pública en zona urbana.
- "*Instalación de Planta de Anestesia en el Matadero Insular de Tenerife*", adjudicado por el

Excmo. Cabildo Insular de Tenerife, siempre y cuando se trate de la ejecución de obra de un edificio público de carácter demanial.

En el supuesto de que no sea de aplicación el tipo impositivo cero del IGIC corresponderá el tipo general del 5 por 100.

Tomás Miller, 38 – 4ª Planta.
35071 – Las Palmas de Gran Canaria

Avda. 3 de mayo,2 y 4
38071 – Santa Cruz de Tenerife

Visto diversos escritos presentados 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 Decreto 12/2004, de 10 de febrero, por el que se aprueba el Reglamento Orgánico de la Consejería de Economía y Hacienda, emite la siguiente contestación:

PRIMERO.- El instante consulta por el tipo impositivo aplicable a las siguientes ejecuciones de obra contratadas por Administraciones Públicas:

– "*Terminación del Centro Socio-cultural Los Roques*", adjudicado por el Ayuntamiento de Fasnia.

– "*2ª Fase de ampliación y mejora de la Plaza del Malpaís. Centro Cultural*", adjudicado por el Ayuntamiento de Candelaria.

– "*Cubrimiento de Cancha en el I.E.S. Los Cristianos*", adjudicado por la Consejería de Educación, Universidades, Cultura y Deportes.

– "*Centro Socio Cultural Chío- Guía de Isora*", adjudicado por el Ayuntamiento de Guía de Isora.

– "*Espacio Cívico en el Barrio de la Vera, Fase I*", adjudicado por el Ayuntamiento de La Victoria de Acentejo.

– "*Instalación de Planta de Anestesia en el Matadero Insular de Tenerife*", adjudicado por el Excmo. Cabildo Insular de Tenerife.

– "*Pabellón Cubierto para el Instituto de Educación Secundaria de Santa Úrsula*", adjudicado por el Ayuntamiento de Santa Úrsula

Se adjuntan copias de los Pliegos de Cláusulas Administrativas y de los Contratos Administrativos.

SEGUNDO.- En los diversos escritos presentados por el consultante sólo se hace mención al título dado a la obra a ejecutar, sin que se aporte descripción material del objeto y alcance de las diversas obras propuestas, no obstante, en principio resulta suficiente para la resolución de la presente consulta vinculante la denominación dada a las diferentes obras, sin perjuicio de que las inexactitudes que pudieran existir entre la susodicha denominación y la descripción ampliada de la misma pudiera desvirtuar las conclusiones que se reflejan al término del presente escrito. Por último, aclarar que las copias de los Pliegos de Cláusulas Administrativas y los Contratos Administrativos aportados se refieren al procedimiento administrativo de contratación pública, lo que permite verificar que el contrato es formalizado directamente entre el promotor y el contratista, en los términos que se expondrán a continuación, pero no aportan mayor información respecto a la descripción material de los inmuebles objeto de ejecución.

El artículo 27.1.1º.f) de la Ley 20/1991 establece que el tipo de gravamen cero del IGIC se aplica a:

"*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.*

Tomás Miller, 38 – 4ª Planta.
35071 – Las Palmas de Gran Canaria
Avda. 3 de mayo,2 y 4
38071 – Santa Cruz de Tenerife

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."

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

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

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

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

Estos requisitos han sido objeto de análisis en diversas consultas tributarias emitidas por esta Dirección General de Tributos. Respecto al primero de los señalados, es doctrina de este Centro Directivo que el beneficio fiscal que supone la aplicación de un tipo de gravamen cero exige que la ejecución de obra – la recepción de la obra en términos de la Ley de Contratos de las Administraciones Públicas o Ley de ordenación de la edificación en sus respectivos ámbitos- se realice a favor de la Administración Pública, entendida como la Administración capacitada para ser titular de un bien público de carácter demanial. En todos los supuestos planteados por el consultante las ejecuciones de obra han sido adjudicadas directamente por Entes Locales o por la Comunidad Autónoma de Canarias.

El segundo requisito se refiere al objeto de la obra, es decir, 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, así como aquellas consistentes en su conservación, mantenimiento, reforma o mejora. Sin perjuicio de lo mencionado con anterioridad, y respecto a la calificación de la operación en el ámbito del IGIC, 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, afectará a las ejecuciones de obra tanto sean consideradas como entrega de bienes o como prestación de servicios.

Tras la exposición de los principales requisitos exigibles, a juicio de esta Dirección General de Tributos, para la aplicación del tipo impositivo cero del IGIC en las diversas ejecuciones de obra propuestas por el consultante, procede el análisis detallado de las mismas. Respecto a la primera de la ejecuciones de obra, asumiendo que el denominado Centro Socio-cultural Los Roques tiene la consideración de edificio a efectos del IGIC, al no tratarse de una ejecución de obra de construcción o rehabilitación, es decir, de una obra completa, sino de una obra de carácter parcial, no tendrá la consideración de ejecución de obra de equipamiento comunitario. En consecuencia, no será de aplicación el tipo impositivo cero en la siguiente operación:

– "*Terminación del Centro Socio-cultural Los Roques*", adjudicado por el Ayuntamiento de Fasnia.

Tomás Miller, 38 – 4ª Planta. Avda. 3 de mayo,2 y 4
35071 – Las Palmas de Gran Canaria 38071 – Santa Cruz de Tenerife

No obstante, si por el contrario, se trata de una terminación de obra que, por cualquier circunstancia, constituya la continuación de una ejecución de obra inacabada y cuyo resultado final sea un edificio, la aplicación del tipo cero del IGIC dependerá de que el mismo pueda calificarse como edificio público de carácter demanial.

En consulta tributaria de fecha 15 de abril del año 2008 se ha manifestado que, desde el punto de vista teórico, lo fundamental de este tipo de bienes no es tanto su definición como su concreto régimen jurídico, el cual se ha construido, en nuestro Derecho, a partir de los elementos determinantes de la titularidad (pertenecer a una Administración Pública), afectación (a un uso o servicio público) y régimen jurídico especial (inalienabilidad, inembargabilidad e imprescriptibilidad). El bien de dominio público es, dice la Sentencia del Tribunal Constitucional 227/1988, de 29 de noviembre, res extra commercium, y su afectación, que tiene esa eficacia esencial, puede perseguir distintos fines, típicamente, asegurar el uso público y su distribución pública mediante concesión de los aprovechamientos privativos, permitir la prestación de un servicio público, fomentar la riqueza nacional (artículo 339 del Código Civil), garantizar la gestión y utilización de un recurso esencial, u otros similares.

No corresponde a esta Dirección General determinar la naturaleza demanial o no de los bienes a los que se refiere la consulta, si tenemos en cuenta la imperatividad en el reconocimiento expreso del régimen de los bienes y derechos de titularidad pública, que, entre otros extremos, exige su inventariabilidad, este pronunciamiento de la Dirección General resulta, además, innecesario, por lo que, a efectos el IGIC, se asumirá tal carácter demanial siempre y cuando la Administración Pública promotora de la construcción proceda al reconocimiento del edificio resultante de la ejecución de obra como demanial en el correspondiente inventario de bienes.

Tampoco tendrá la consideración de obra de equipamiento comunitaria la denominada como:

– "*2ª Fase de ampliación y mejora de la Plaza del Malpaís. Centro Cultural*", adjudicado por el Ayuntamiento de Candelaria.

Se fundamenta la falta de consideración de obra de equipamiento comunitario en la circunstancia de que se trata de una infraestructura pública, una plaza, en las que el texto legal expresamente excluye las obras de conservación, mantenimiento, reformas, rehabilitación, ampliación o mejora de dichas infraestructuras.

Respecto a las distintas infraestructuras deportivas enumeradas, y con independencia de los requisitos anteriormente expuestos, debe analizarse la doctrina emitida por esta Dirección General de Tributos al respecto. A tal efecto, se considera equipamiento comunitario, entre otros, los edificios públicos de carácter demanial. Situémonos en primer lugar en 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.

Tomás Miller, 38 – 4ª Planta. Avda. 3 de mayo,2 y 4
35071 – Las Palmas de Gran Canaria 38071 – Santa Cruz de Tenerife

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, por lo que a partir de dicho presupuesto esta Dirección General de Tributos también ha tenido ocasión de manifestarse en respuesta a consultas tributarias vinculantes en el sentido de que, tratándose de inmuebles destinados a uso deportivo nos encontramos con una edificación de las enumeradas en el artículo 5.5.e) de la Ley 20/1991 y, en consecuencia, distinta de los edificios a los que se refiere la letra a) de la citada referencia legal, que serían los únicos que pudieran disfrutar del beneficio fiscal si además tienen la calificación de público de carácter demanial.

Conforme al criterio antedicho, no se califican como equipamiento comunitario en el IGIC las instalaciones deportivas, en consecuencia, no tendrán tal carácter las siguientes ejecuciones de obra:

– "*Cubrimiento de Cancha en el I.E.S. Los Cristianos*", adjudicado por la Consejería de Educación, Universidades, Cultura y Deportes.

– "*Pabellón Cubierto para el Instituto de Educación Secundaria de Santa Úrsula*", adjudicado por el Ayuntamiento de Santa Úrsula

Restan por analizar las siguientes ejecuciones de obra:

– "Centro Socio Cultural Chío- Guía de Isora", adjudicado por el Ayuntamiento de Guía de Isora.

– "*Espacio Cívico en el Barrio de la Vera, Fase I*", adjudicado por el Ayuntamiento de La Victoria de Acentejo.

– "*Instalación de Planta de Anestesia en el Matadero Insular de Tenerife*", adjudicado por el Excmo. Cabildo Insular de Tenerife.

Respecto al denominado "*Centro Socio Cultural Chío- Guía de Isora*", adjudicado por el Ayuntamiento de Guía de Isora, se presume que cumple los requisitos previstos para su calificación como equipamiento comunitario en el IGIC, si bien deberá tratarse de la ejecución de obra de construcción de un edificio de carácter demanial, cuestión que se ha abordado con anterioridad en esta respuesta a consulta vinculante.

Tomás Miller, 38 – 4ª Planta.
35071 – Las Palmas de Gran Canaria
Avda. 3 de mayo,2 y 4
38071 – Santa Cruz de Tenerife

En idénticos términos debe interpretarse la ejecución de obra de "*Espacio Cívico en el Barrio de La Vera"*, en la que, de tratarse de una construcción de un edificio público de carácter demanial se aplicará el tipo impositivo cero del IGIC en la operación. En el supuesto de que se trate de una obra compleja, es decir, cuyo resultado material, aparte de un edificio, contemple la construcción de una plaza pública con diverso equipamiento, se aplicará el tipo impositivo respecto a la ejecución de obra de la plaza pública en la medida en que se trate de una nueva construcción (no una reparación o ampliación de una preexistente) y se localice en una zona urbana.

Por último, respecto a la "*Instalación de Planta de Anestesia en el Matadero Insular de Tenerife*", se aplicará el tipo cero del IGIC siempre y cuando se trate de la nueva construcción o rehabilitación de un edificio de carácter demanial.

TERCERO.- 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 consecuencia, es doctrina vinculante de este Centro Directivo:

Primero.- Es de aplicación el tipo impositivo general del 5 por 100 del IGIC en las siguientes ejecuciones de obra:

– "*Cubrimiento de Cancha en el I.E.S. Los Cristianos*", adjudicado por la Consejería de Educación, Universidades, Cultura y Deportes.

– "*Pabellón Cubierto para el Instituto de Educación Secundaria de Santa Úrsula*", adjudicado por el Ayuntamiento de Santa Úrsula

– "*2ª Fase de ampliación y mejora de la Plaza del Malpaís. Centro Cultural*", adjudicado por el Ayuntamiento de Candelaria.

Segundo.- Podrá ser de aplicación el tipo cero del IGIC por tratarse de ejecuciones de obra de construcción o rehabilitación de equipamiento comunitario las siguientes:

– "*Centro Socio Cultural Chío- Guía de Isora*", adjudicado por el Ayuntamiento de Guía de Isora, siempre y cuando se trate de la ejecución de obra de un edificio público de carácter demanial.

– "*Espacio Cívico en el Barrio de la Vera, Fase 1*", adjudicado por el Ayuntamiento de La Victoria de Acentejo, siempre y cuando se trate de la ejecución de obra de un edificio público de carácter demanial o bien la nueva construcción de una plaza pública en zona urbana.

– "*Instalación de Planta de Anestesia en el Matadero Insular de Tenerife*", adjudicado por el Excmo. Cabildo Insular de Tenerife, siempre y cuando se trate de la ejecución de obra de un edificio público de carácter demanial.

En el supuesto de que no sea de aplicación el tipo impositivo cero del IGIC corresponderá el tipo general del 5 por 100.

Tomás Miller, 38 – 4ª Planta. Avda. 3 de mayo,2 y 4
35071 – Las Palmas de Gran Canaria 38071 – Santa Cruz de Tenerife

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, 24 de junio de 2008

EL DIRECTOR GENERAL DE TRIBUTOS

Francisco Clavijo Hernández

Tomás Miller, 38 – 4ª Planta.
35071 – Las Palmas de Gran Canaria

Avda. 3 de mayo,2 y 4
38071 – Santa Cruz de Tenerife