Administración Tributaria Canaria
Gobierno de Canarias

PERSONA O ENTIDAD CONSULTANTE	DOMICILIO
CONCEPTO IMPOSITIVO Impuesto General Indirecto Canario	**NORMATIVA APLICABLE** Art. 25 Ley 19/1994 Art. 10.1.8), 9) y 12) Ley 20/1991 Art. 27.1.4º y D.A.Oct.Uno.3 Ley 20/1991 Art. 40.8 y 9 Ley 20/1991 Art. 8 Reglamento de desarrollo de la Ley 19/1994

CUESTIÓN PLANTEADA

La consultante que es una entidad sin ánimo de lucro, de carácter benéfico o asistencial de la Iglesia Católica, manifiesta que los servicios que presta se centran en la asistencia social a personas discapacitadas y dependientes, con los proyectos o programas integrales de educación y asistencia siguientes:

- Escuela infantil para niños de 0 a 3 años
- Centro de Educación Especial para niños de 4 a 21 años
- Residencia para menores de 4 a 17 años
- Residencia para adultos de 18 a 65 años
- Rehabilitación física para niños y adultos

Para dar una mejor cobertura en la prestación integral de estos servicios, la entidad está obligada a adaptar sus instalaciones e infraestructuras a las nuevas necesidades y normativas de seguridad o accesibilidad. En estos momentos está realizando las obras de la Escuela Infantil y Residencia para menores y jóvenes discapacitados (de la que se adjunta plano), cuyo coste final puede ascender a los 3,5 millones de euros:

- La Escuela infantil se edifica en la planta baja del edificio, y consta de cuarto para sillas de bebes, despacho de coordinación, baño de personal, cuarto de ropería, cuarto de limpieza, office-comedor, baños para niños, habitación par cunas, tres aulas o unidades, una sala o unidad de usos múltiples y patio de recreo.

- La Residencia de Menores se edifica en la planta alta, y consta de despachos de control y medicación, baño de personal, almacén de ropería, cuarto de limpieza, office-comedor, baños para niños, diez habitaciones o dormitorios de una cama cada uno y dos salones de ocio y tiempo libre.

Además de los elementos reseñados para cada planta, la Escuela Infantil y la Residencia de Menores comparten elementos comunes, los viales de acceso, aparcamientos, entrada principal, recibidor, ascensor, sala de máquinas, calderas y planta sótano (cámara de aire) bajo rasante.

La entidad consulta si estas obras de la Escuela Infantil y Residencia para menores y jóvenes discapacitados están exentas del IGIC.

CONTESTACIÓN VINCULANTE

Es criterio vinculante de esta Dirección General de Tributos que la exención del IGIC del artículo 25 de la Ley 19/1994 puede ser de aplicación a la ejecución de obra única consistente en la construcción de la Escuela Infantil y Residencia para menores y jóvenes discapacitados por parte de una entidad de carácter religioso.

Tomás Miller, 38 – 4ª Planta,
35071 – Las Palmas de Gran Canaria
Tlfo. 928-303007 - Fax 928-303330

Avda. 3 de Mayo, 2 y 4,
38071 – Santa Cruz de Tenerife
Tlfo. 922-476606 - Fax 922-476673

Visto el escrito presentado por , en el que formula consulta tributaria con respecto al Impuesto General Indirecto Canario (en adelante, IGIC), esta Dirección General de Tributos, en uso de las atribuciones conferidas por 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 consultante que es una entidad sin ánimo de lucro, de carácter benéfico o asistencial de la Iglesia Católica, manifiesta que los servicios que presta se centran en la asistencia social a personas discapacitadas y dependientes, con los proyectos o programas integrales de educación y asistencia siguientes:

- Escuela infantil para niños de 0 a 3 años
- Centro de Educación Especial para niños de 4 a 21 años
- Residencia para menores de 4 a 17 años
- Residencia para adultos de 18 a 65 años
- Rehabilitación física para niños y adultos

Para dar una mejor cobertura en la prestación integral de estos servicios, la entidad está obligada a adaptar sus instalaciones e infraestructuras a las nuevas necesidades y normativas de seguridad o accesibilidad. En estos momentos está realizando las obras de la Escuela Infantil y Residencia para menores y jóvenes discapacitados (de la que se adjunta plano), cuyo coste final puede ascender a los 3,5 millones de euros:

- La Escuela infantil se edifica en la planta baja del edificio, y consta de cuarto para sillas de bebes, despacho de coordinación, baño de personal, cuarto de ropería, cuarto de limpieza, office-comedor, baños para niños, habitación par cunas, tres aulas o unidades, una sala o unidad de usos múltiples y patio de recreo.

- La Residencia de Menores se edifica en la planta alta, y consta de despachos de control y medicación, baño de personal, almacén de ropería, cuarto de limpieza, office-comedor, baños para niños, diez habitaciones o dormitorios de una cama cada uno y dos salones de ocio y tiempo libre.

Además de los elementos reseñados para cada planta, la Escuela Infantil y la Residencia de Menores comparten elementos comunes, los viales de acceso, aparcamientos, entrada principal, recibidor, ascensor, sala de máquinas, calderas y planta sótano (cámara de aire) bajo rasante.

La entidad consulta si estas obras de la Escuela Infantil y Residencia para menores y jóvenes discapacitados están exentas del IGIC.

SEGUNDO.- Para empezar, ha de señalarse que 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)

Tomás Miller, 38 – 4ª Planta,
35071 – Las Palmas de Gran Canaria
Tlfo. 928-303007 - Fax 928-303330

Avda. 3 de Mayo, 2 y 4,
38071 – Santa Cruz de Tenerife
Tlfo. 922-476606 - Fax 922-476673

establece que están exentas del IGIC las entregas e importaciones de un bien de inversión o de un elemento del inmovilizado inmaterial (propiedad industrial e intelectual, conocimientos técnicos no patentados y concesiones administrativas), y aquellas ejecuciones de obra que tengan la consideración de prestación de servicio, siempre que el resultado de la ejecución sea un bien de inversión para la entidad adquirente. En todo caso, exige la Ley 19/1994 para la aplicación de la exención, primero, que el beneficiario de la exención tenga la consideración de sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades con su domicilio fiscal en Canarias o bien que opere en el archipiélago mediante establecimiento permanente; segundo, que la adquisición o la importación del bien de inversión se produzca con ocasión de una inversión inicial en los términos del artículo 25.3 de la propia Ley 19/1994; y tercero, que el adquirente o importador no tenga derecho a la deducción total de las cuotas soportadas en el IGIC, o, lo que es lo mismo, que el IGIC soportado por el adquirente (que es el beneficiario de la exención) suponga para él, al menos en parte, un mayor coste de adquisición, ya que, en caso contrario, lo podría recuperar mediante el mecanismo de la deducción a que se refieren los artículos 28 y siguientes de la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del REF.

Por otra parte, conviene destacar que las Órdenes, Congregaciones religiosas y otros Institutos de vida consagrada y las asociaciones, entidades y fundaciones religiosas son sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades. Estas entidades adquieren su personalidad jurídica propia con la inscripción en el Registro de Entidades Religiosas (artículo 5 de la Ley Orgánica 7/1980, de 5 de julio, de libertad religiosa)**,** y a ellas les es de aplicación – así lo establece el artículo 5 del Acuerdo entre el Estado español y la Santa Sede sobre asuntos económicos, firmado en Ciudad del Vaticano el 3 de enero de 1979 (BOE de 15 de diciembre de 1979) **-** el régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de incentivos fiscales al mecenazgo (Ley 49/2002, de 23 de diciembre).

En el caso presente objeto de consulta, es claro que la entidad cumple con varios de los requisitos para tener derecho a la exención del artículo 25 de la Ley 19/1994. Nos encontramos con una entidad que tiene la consideración de sujeto pasivo del IGIC y del Impuesto sobre Sociedades, que su domicilio fiscal está en Canarias o cuenta en nuestro territorio con un establecimiento permanente y que, además, no tiene tampoco derecho a la deducción total de las cuotas del IGIC soportadas en su actividad empresarial o profesional, en la medida en que realiza habitualmente prestaciones de servicios sujetas y exentas del IGIC por los apartados 8º, 9º y 12º, número 1, del artículo 10 de la Ley 20/1991.

La cuestión, por tanto, queda centrada en determinar si la construcción de la Escuela Infantil y la Residencia para menores y jóvenes discapacitados constituye una entrega de bien de inversión susceptible de acogerse a esta exención del artículo 25 de la Ley 19/1994.

Esta Dirección General de Tributos ya ha señalado en anteriores contestaciones a consultas tributarias vinculantes, que para disfrutar de esta exención del artículo 25 de la Ley 19/1994, es necesario que se den los dos requisitos siguientes en cada hecho imponible:

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

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

Tomás Miller, 38 – 4ª Planta,
35071 – Las Palmas de Gran Canaria
Tlfo. 928-303007 - Fax 928-303330

Avda. 3 de Mayo, 2 y 4,
38071 – Santa Cruz de Tenerife
Tlfo. 922-476606 - Fax 922-476673

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

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

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

a) Los accesorios y piezas de recambio adquiridos para la reparación de los bienes de inversión utilizados por el sujeto pasivo.

b) Las ejecuciones de obra para la reparación de otros bienes de inversión.

c) Los envases y embalajes, aunque sean susceptibles de reutilización.

d) Las ropas utilizadas para el trabajo por los sujetos pasivos o el personal dependiente.

e) Los bienes excluidos del derecho a la deducción conforme dispone el número 1 del artículo 30 de esta Ley.

f) Cualquier otro bien cuyo valor de adquisición sea inferior a quinientas mil pesetas (3.005,06 euros).

Por lo que se refiere a la inversión inicial, el artículo 25.3 de la Ley 19/1994 establece que «*se entiende por inversión inicial aquella que tiene por objeto: a) la creación de un establecimiento, b) la ampliación de un establecimiento, c) la diversificación de la actividad de un establecimiento para la elaboración de nuevos productos, y d) la transformación sustancial en el proceso general de producción de un establecimiento».* 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, define estos conceptos y, en lo que respecta a la creación de un establecimiento, que es la modalidad de inversión inicial que nos interesa en esta contestación, establece que «s*e 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».*

De lo dicho se sigue que, a efectos del IGIC, la edificación resultante de la ejecución de obra objeto de la consulta constituye un bien de inversión, pues es claro que la entidad va a desarrollar en ella –así se desprende del escrito presentado- su actividad asistencial. Debe, no obstante, precisarse que para tener derecho a esta exención del artículo 25 de la Ley 19/1994 es necesario que las obras que se realicen por la entidad no sean de las denominadas "ejecuciones de obras parciales", que realizan diferentes sujetos pasivos, en momentos diferentes, y con distintos devengos del IGIC, aunque todas ellas formen parte de un proyecto de construcción, ya que sus resultados –los de cada una de esas ejecuciones por separado- no constituyen un bien de inversión. El artículo 25 exige, digámoslo una vez más, que el resultado de las ejecuciones de obra sea un bien de inversión para la

Tomás Miller, 38 – 4ª Planta,
35071 – Las Palmas de Gran Canaria
Tlfo. 928-303007 - Fax 928-303330

Avda. 3 de Mayo, 2 y 4,
38071 – Santa Cruz de Tenerife
Tlfo. 922-476606 - Fax 922-476673

entidad adquirente, y obviamente ello requiere en el presente caso que la obra que se consulta –entendida como una unidad- tenga como resultado un bien de esta naturaleza.

En todo caso, importa puntualizar que esta construcción de la Escuela Infantil y Residencia para menores y jóvenes discapacitados la realiza la entidad consultante con ocasión de una inversión inicial, ya que, por su propia naturaleza, esta construcción supone la creación de un establecimiento en los términos del artículo 25.3 de la Ley 19/1994. Y por tanto, es una obra apta, por sí misma, para acogerse a la exención del artículo 25 de la Ley 19/1994.

En consecuencia, es criterio vinculante de esta Dirección General de Tributos que la exención del IGIC del artículo 25 de la Ley 19/1994 puede ser de aplicación a la ejecución de obra única consistente en la construcción de la Escuela Infantil y Residencia para menores y jóvenes discapacitados por parte de una entidad de carácter religioso.

Todo lo cual se le comunica de acuerdo con la Disposición Adicional Décima, número tres, de la Ley 20/1991, y con el alcance establecido en el articulo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y se le advierte que la presente consulta no tendrá efectos vinculantes respecto al objeto o tramitación de un procedimiento, recurso o reclamación iniciado con anterioridad a su presentación.

Santa Cruz de Tenerife, a 25 de febrero de 2009

EL DIRECTOR GENERAL DE TRIBUTOS

Francisco Clavijo Hernández

Tomás Miller, 38 – 4ª Planta,
35071 – Las Palmas de Gran Canaria
Tlfo. 928-303007 - Fax 928-303330

Avda. 3 de Mayo, 2 y 4,
38071 – Santa Cruz de Tenerife
Tlfo. 922-476606 - Fax 922-476673