Administración Tributaria Canaria
Gobierno de Canarias

PERSONA O ENTIDAD CONSULTANTE:	**DOMICILIO**:
CONCEPTO IMPOSITIVO: Impuesto General Indirecto Canario	**NORMATIVA DE APLICACIÓN**: Art. 6.2.4º Ley 20/1991 Art. 7.2.6º Ley 20/1991 Art. 40.8 y 9 Ley 20/1991 Art. 25 Ley 19/1994
CUESTIÓN PLANTEADA: La entidad mercantil consultante manifiesta realizar la actividad de instalaciones de frío, calor, aire acondicionado, fontanería e instalaciones eléctricas, actividades incluidas en los epígrafes 504.1, 504.2 y 504.3 de las tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas. A raíz de la modificación introducida en el artículo 6.2.4º de la Ley 20/1991 por el artículo 8.uno de la Ley 53/2002, de 30 de diciembre, en relación con la nueva definición del concepto de entrega de bienes, en las ejecuciones de obras, la actividad de la empresa consultante se configura en principio como prestación de servicios al no constituir construcción o rehabilitación de una edificación. Sucede, sin embargo, que en muchas ocasiones las instalaciones que la consultante realiza quedan unidas a las edificaciones de una manera fija y permanente de manera que no pueden separarse de la misma sin quebranto ya que una edificación no podría ser destinada a su finalidad sin las instalaciones eléctricas o de fontanería, y en algunos casos, sin las de frío, calor, aire acondicionado, como también se desprende de la definición que de "edificación" realiza el artículo 334.3 del Código Civil. Esta edificación tiene la consideración de bien de inversión. Conforme a lo manifestado, se consulta si las instalaciones de frío, calor, aire acondicionado, fontanería y eléctricas pudieran tener la consideración de bien de inversión y beneficiarse de la exención prevista en el artículo 25 de la Ley 19/1994.	
CONTESTACIÓN VINCULANTE: En las ejecuciones de obra cuyo resultado material consista en instalaciones de frío, calor, aire acondicionado, fontanería o instalaciones eléctricas en edificaciones, al no tener dicho resultado material la consideración de bien de inversión individualmente considerado respecto a la edificación a la que se incorporan, no será de aplicación la exención del IGIC prevista en el artículo 25 de la 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

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 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.- La entidad mercantil consultante manifiesta realizar la actividad de instalaciones de frío, calor, aire acondicionado, fontanería e instalaciones eléctricas, actividades incluidas en los epígrafes 504.1, 504.2 y 504.3 de las tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas.

A raíz de la modificación introducida en el artículo 6.2.4º de la Ley 20/1991 por el artículo 8.uno de la Ley 53/2002, de 30 de diciembre, en relación con la nueva definición del concepto de entrega de bienes, en las ejecuciones de obras, la actividad de la empresa consultante se configura en principio como prestación de servicios al no constituir construcción o rehabilitación de una edificación.

Sucede, sin embargo, que en muchas ocasiones las instalaciones que la consultante realiza quedan unidas a las edificaciones de una manera fija y permanente de manera que no pueden separarse de la misma sin quebranto ya que una edificación no podría ser destinada a su finalidad sin las instalaciones eléctricas o de fontanería, y en algunos casos, sin las de frío, calor, aire acondicionado, como también se desprende de la definición que de "edificación" realiza el artículo 334.3 del Código Civil. Esta edificación tiene la consideración de bien de inversión.

Conforme a lo manifestado, se consulta si las instalaciones de frío, calor, aire acondicionado, fontanería y eléctricas pudieran tener la consideración de bien de inversión y beneficiarse de la exención prevista en el artículo 25 de la Ley 19/1994.

SEGUNDO.- Desde el día 1 de enero de 2003, y conforme a la nueva redacción dada por el artículo 8.Uno de la Ley 53/2002, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, el artículo 6 de la Ley 20/1991, regulador del concepto de entrega de bienes, en su número 2 apartado 4º considera como entrega de bienes "*Las ejecuciones de obra que tengan por objeto la construcción o rehabilitación de una edificación, cuando el empresario que ejecute la obra aporte una parte de los materiales utilizados, siempre que el coste de los mismos exceda el 20 por 100 de la base imponible*". Por otra parte, el artículo 7 de la Ley 20/1991, regulador del concepto de prestación de servicios, en su número 2 apartado 6º considera como prestación de servicios "*Las ejecuciones de obra que no tengan la consideración de entregas de bienes, con arreglo a lo dispuesto en el apartado 4º del número 2 del artículo 6º de esta Ley."*

El artículo 25 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, establece la exención del IGIC de las importaciones y entregas de bienes de inversión importadas o adquiridas por sociedades domiciliadas en Canarias que sean de nueva creación o que, ya constituidas, realicen una ampliación de capital. La aplicación de esta exención está condicionada a un conjunto de requisitos subjetivos, objetivos, temporales y documentales. Respecto de lo que nos interesa en la

presente consulta nos referiremos esencialmente al requisito objetivo de que el bien objeto de adquisición deba calificarse como de inversión.

A efectos de la aplicación de la exención, se asimilan a las entregas de bienes de inversión las ejecuciones de obra que tengan la condición de prestaciones de servicios y que tengan como resultado un bien de inversión para la sociedad adquirente. Esta asimilación, vigente desde el 1 de enero de 2004, se introduce en la redacción del artículo 25 de la Ley 19/1994 en virtud del artículo 13.Uno de la Ley 62/2003, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social, con el objeto de mantener el alcance de la exención respecto a la modificación del concepto de entrega de bienes a que se alude en el párrafo primero de este punto segundo, de manera que se equiparan en la aplicación del beneficio fiscal a todas las adquisiciones de bienes de inversión, tanto si son calificables como entregas de bienes como prestaciones de servicio, en este segundo caso resultado de una ejecución de obra.

El apartado 7 del citado artículo 25 remite a la normativa del IGIC para determinar el concepto de bien de inversión. De esta forma el artículo 40.8 de la Ley 20/1991 define a los bienes de inversión como 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 instrumento de trabajo o medios de explotación.*"

Añade el apartado 9 del citado artículo 40 de la Ley 20/1991 lo siguiente:

"*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."

Esta Dirección General de Tributos, en función de la doctrina emitida en anteriores consultas tributarias, ha tenido ocasión de sistematizar una serie de requisitos de carácter subjetivo, objetivo, cuantitativo, formal y temporal exigibles en el ámbito de aplicación de la exención del IGIC prevista en el artículo 25 de la Ley 19/1994. Entre ellos resulta relevante a efectos de la emisión del presente tributario 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 a

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 frío, calor, aire acondicionado, fontanería e instalaciones eléctricas 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 argumenta el consultante, 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 instalaciones tales como fontanería, electricidad o regulación de temperatura, que en ningún caso pueden considerarse como bienes de inversión en sí mismas consideradas, siendo realmente el bien de inversión la edificación a la que se incorporan. No obstante, tal apreciación no ha de realizarse respecto a otras operaciones tales como la adquisición de un grupo electrógeno o una instalación independiente de aire acondicionado realizada mediante el simple anclaje del aparato de aire acondicionado y la conexión a la red eléctrica y el desagüe de condensación, que sí podría interpretarse que suponen una funcionalidad propia respecto al edificio en el que se instalan.

En definitiva, es criterio vinculante de esta Dirección General de Tributos que en las ejecuciones de obra cuyo resultado material consista en instalaciones de frío, calor, aire acondicionado, fontanería o instalaciones eléctricas en edificaciones, al no tener dicho resultado material la consideración de bien de inversión individualmente considerado respecto a la edificación a la que se incorporan, no será de aplicación la exención del IGIC prevista en el artículo 25 de la Ley 19/1994.

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, 4 de diciembre de 2006

EL DIRECTOR GENERAL DE TRIBUTOS

Alberto Génova Galván