Administración Tributaria Canaria
Gobierno de Canarias

PERSONA O ENTIDAD CONSULTANTE:	**DOMICILIO:**
CONCEPTO IMPOSITIVO: Impuesto General Indirecto Canario	**NORMATIVA DE APLICACIÓN:** Art. 27.1.1º.e) y f) Ley 20/1991

CUESTIÓN PLANTEADA: El objeto social de la entidad consultante, de capital público perteneciente al Estado, consiste en el desarrollo y ejecución de los programas y actuaciones que contiene o pueda contener en el futuro el Plan de amortización y creación de Centros Penitenciarios. Para el desarrollo de este Plan, el Consejo de Ministros ha ordenado a la sociedad estatal consultante la promoción de las siguientes infraestructuras en Canarias:

- Remodelación y ampliación del Centro Penitenciario de Arrecife (Lanzarote).
- Construcción de un Centro Penitenciario Canarias II (Gran Canaria).
- Construcción de un Centro Penitenciario Canarias IV (Fuerteventura).
- Construcción de un Centro de Inserción Social en Las Palmas (Gran Canaria).
- Construcción de un Centro de Inserción Social en Tenerife.
- Construcción de un Centro de Inserción Social en Gran Canaria.
- Construcción de un Centro de Inserción Social en Lanzarote.
- Construcción de una Unidad de Madres en Canarias (Gran Canaria).

Según se precisa en la consulta, la sociedad ya ha iniciado sus actuaciones para la realización de todos estos proyectos. Y como quiera que estos centros penitenciarios de inserción social y unidades de madres, que se promueven, tienen una finalidad de utilidad pública y van a estar afectos al uso general y servicio público, y gozan de un carácter demanial, la entidad entiende –así lo indica el escrito presentado- que es plenamente aplicable el tipo cero del artículo 27.1.1º.f) de la Ley 20/1991 a todas estas infraestructuras.

También los antecedentes de la consulta puntualizan que estas obras una vez concluidas, van a ser entregadas, por la entidad, al Patrimonio del Estado, previa cesión de uso a la Administración Penitenciaria competente. Por ello, entiende la consultante que estas entregas están sujetas al tipo cero del citado artículo 27.1.1º.f) de la Ley 20/1991.

A la vista de estas consideraciones, la Sociedad Estatal , consulta si el tipo cero del IGIC es, en efecto, aplicable a estas operaciones:

A) Las ejecuciones de las obras, redacción de proyectos, direcciones facultativas, estudios topográficos y geotécnicos, equipamiento e instalaciones, etc., realizadas por los contratistas a favor de la entidad consultante para la construcción, ampliación y remodelación de centros penitenciarios, de inserción social y unidades de madres.

B) La entrega posterior por la entidad consultante de dichos centros penitenciarios a favor del Patrimonio del Estado, previa cesión de uso a la Dirección General de Instituciones Penitenciarias.

CONTESTACIÓN VINCULANTE: Primero.- Que la aplicación del tipo de gravamen cero del IGIC, regulado en el artículo 27.1.1º.f) de la Ley 20/1991, requiere, entre otras condiciones, que el promotor de las obras de equipamiento comunitario sea una Administración Pública.

Segundo.- Que este tipo de gravamen no es aplicable a las ejecuciones de obras que tengan por objeto la construcción en Canarias de centros penitenciarios, centros de inserción social y una unidad de madres, cuando el promotor de la obra sea una sociedad mercantil, aunque su capital sea íntegramente público.

Tercero.- Que el tipo de gravamen de estas operaciones de construcción de centros penitenciarios, centros de inserción social y una unidad de madres, por una sociedad mercantil, aunque sea de capital íntegramente público, es el general del 5 por 100.

Cuarto.- Que la entrega posterior, por esta entidad mercantil, de estos centros penitenciarios, centros de inserción social y una unidad de madres, como promotora de las obras de equipamiento comunitario, cuando las realice a favor de la Administración Pública, están sujetas al tipo cero, de acuerdo con el artículo 27.1.1º.e) de la Ley 20/1991.

Quinto.- En ningún caso, el tipo cero es aplicable a las prestaciones de servicios de redacción de proyectos, dirección facultativa, estudios topográficos y geotécnicos relativos a obras de equipamiento comunitario. Todas estas operaciones están sujetas al tipo general del Impuesto del 5 por 100.

Visto el escrito presentado en esta Consejería de Economía y Hacienda por, en el que se formula consulta tributaria en relación al Impuesto General Indirecto Canario (I.G.I.C), 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 el Decreto 12/2004 de 10 de febrero, emite la siguiente contestación:

PRIMERO.- El objeto social de la entidad consultante, de capital público perteneciente al Estado, consiste en el desarrollo y ejecución de los programas y actuaciones que contiene o pueda contener en el futuro el Plan de amortización y creación de Centros Penitenciarios. Para el desarrollo de este Plan, el Consejo de Ministros ha ordenado a la sociedad estatal consultante la promoción de las siguientes infraestructuras en Canarias:

- Remodelación y ampliación del Centro Penitenciario de Arrecife (Lanzarote).
- Construcción de un Centro Penitenciario Canarias II (Gran Canaria).
- Construcción de un Centro Penitenciario Canarias IV (Fuerteventura).
- Construcción de un Centro de Inserción Social en Las Palmas (Gran Canaria).
- Construcción de un Centro de Inserción Social en Tenerife.
- Construcción de un Centro de Inserción Social en Gran Canaria.
- Construcción de un Centro de Inserción Social en Lanzarote.
- Construcción de una Unidad de Madres en Canarias (Gran Canaria).

Según se precisa en la consulta, la sociedad ya ha iniciado sus actuaciones para la realización de todos estos proyectos. Y como quiera que estos centros penitenciarios de inserción social y unidades de madres, que se promueven, tienen una finalidad de utilidad pública y van a estar afectos al uso general y servicio público, y gozan de un carácter demanial, la entidad entiende –así lo indica el escrito presentado- que es plenamente aplicable el tipo cero del artículo 27.1.1º.f) de la Ley 20/1991 a todas estas infraestructuras.

También los antecedentes de la consulta puntualizan que estas obras una vez concluidas, van a ser entregadas, por la entidad, al Patrimonio del Estado, previa cesión de uso a la Administración Penitenciaria competente. Por ello, entiende la consultante que estas entregas están sujetas al tipo cero del citado artículo 27.1.1º.f) de la Ley 20/1991.

A la vista de estas consideraciones, la Sociedad Estatal Infraestructuras y Equipamientos Penitenciarios, S.A., consulta si el tipo cero del IGIC es, en efecto, aplicable a estas operaciones:

A) Las ejecuciones de las obras, redacción de proyectos, direcciones facultativas, estudios topográficos y geotécnicos, equipamiento e instalaciones, etc., realizadas por los contratistas a favor de la entidad consultante para la construcción, ampliación y remodelación de centros penitenciarios, de inserción social y unidades de madres.

B) La entrega posterior por la entidad consultante de dichos centros penitenciarios a favor del Patrimonio del Estado, previa cesión de uso a la Dirección General de Instituciones Penitenciarias.

SEGUNDO.- 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.*

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.

Empecemos el análisis del primer requisito. Ha de señalarse, para comenzar, que 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 el presente caso, este requisito, es claro que no se da. La promotora de la obra inmobiliaria es una sociedad mercantil de capital público, cuya actuación se basa en una encomienda del Consejo de Ministros. No se trata, en ningún caso, de una Administración Pública. Por ello, si nos fijamos en el fundamento de este beneficio fiscal, se observa que la aplicación del tipo cero del IGIC, lo que pretende es, simplemente, eliminar la carga tributaria en el «consumo final» de determinadas ejecuciones de obra pública cuyo destinatario es la Administración Pública. Sin

embargo, cuando el destinatario, como en este caso, es una sociedad mercantil, la Ley 20/1991 permite a los sujetos pasivos resarcirse del pago del Impuesto con ocasión de sus adquisiciones o importaciones a través del derecho a la deducción. En definitiva, es criterio reiterado de esta Dirección General que la aplicación del tipo impositivo cero del artículo 27.1.1º.f) de la Ley 20/1991 requiere, entre otros requisitos, que el promotor sea la Administración Pública, no una sociedad mercantil, que, como es obvio, no tiene esta naturaleza, con independencia del porcentaje de participación pública en su capital social. Precisamente por ello, la letra e) del mismo artículo 27.1.1º establece el supuesto de tributación al tipo impositivo cero de la entrega, no la ejecución, de obras de equipamiento comunitario, por parte del promotor, para regular el supuesto de que el promotor no sea una Administración Pública. Aplicando este tipo, la operación sería neutral para la Administración, habida cuenta de que la carga fiscal por la operación sería nula a través de la aplicación del tipo cero y de la posibilidad de deducción del IGIC soportado por el promotor como consecuencia de la repercusión que le ha efectuado el contratista.

Al no darse, pues, este primer requisito de que el promotor sea una Administración Pública, es obvio que no se cumplen las condiciones para que las ejecuciones de obras estén sujetas al tipo impositivo cero del artículo 27.1.1º.f) de la Ley 20/1991, por lo que es innecesario examinar los otros dos requisitos, al quedar sujeta la operación al tipo general del Impuesto del 5 por 100 (Disposición Adicional Octava.3 de la Ley 20/1991).

Lo mismo cabe decir de las prestaciones de servicios de redacción de proyectos, dirección facultativa, estudios topográficos y geotécnicos relativos a obras de equipamiento comunitario. El artículo 27.1.1º f) de la Ley 20/1991 no permite la aplicación del tipo cero a estas prestaciones de servicios. Las únicas operaciones de esta naturaleza incluidas en el precepto son las ejecuciones de obra (cuando se cumplan las condiciones establecidas en el artículo 7.2.6º de la Ley 20/1991) que tengan como objeto la construcción o rehabilitación de obras de equipamiento comunitario y de viviendas calificadas administrativamente como de protección oficial de régimen especial; y ya hemos indicado, que todas las prestaciones de servicios a los que se refiere la consulta no son subsumibles en ese precepto.

En cuanto al tipo de gravamen aplicable al equipamiento e instalación de las obras resultantes de las ejecuciones citadas en la consulta, esta Dirección General no puede dar una contestación clara y concreta sobre los datos que le han sido facilitados por la sociedad en su escrito.

Cuestión más problemática es la de si el tipo cero del artículo 27.1.1º e) de la Ley 20/1991 es aplicable a las entregas posteriores de los centros penitenciarios, centros de inserción social y unidad de madres que la entidad consultante, como promotora, realiza a favor de la Administración Pública.

La Ley 20/1991 establece en el artículo 27.1.1º.e) que están sujetas al tipo cero del IGIC:

"*Las entregas de viviendas, calificadas administrativamente como de protección oficial de régimen especial y las entregas de obras de equipamiento comunitario, cuando las referidas entregas se efectúen por los promotores de las mismas.*

No se comprenderán en este apartado los garajes y anexos a las referidas viviendas que se transmitan independientemente de ellas ni tampoco los locales de negocio."

El texto de este artículo describe con bastante claridad los requisitos para la aplicación del tipo cero a las entregas de obras de equipamiento comunitario, que pueden reducirse a tres:

1º) Que se trate, en efecto, de una entrega de una obra de equipamiento comunitario.

2º) Que la entrega sea efectuada por el promotor de la obra de equipamiento comunitario.

3º) Que el adquirente sea una Administración Pública.

Es evidente que, en el presente caso, se dan los dos últimos requisitos: de un lado, la entrega de la obra la hace el promotor, y, de otro, la Administración Pública es quien adquiere la obra. La cuestión, por tanto, queda centrada en analizar si esta obra que entrega la sociedad promotora puede ser considerada de equipamiento comunitario, y en particular, si nos hallamos ante una construcción o rehabilitación de «edificios públicos de carácter demanial».

Si tenemos en cuenta que el texto de la consulta habla de construcciones de centros penitenciarios, de centros de inserción social y de la unidad de madres, no hay ninguna dificultad en admitir que nos encontramos ante la primera construcción completa de tales edificaciones. En este sentido, es del mayor interés precisar que la propia Ley 20/1991 define a los edificios - como subcategoría dentro del concepto de edificación -, en el artículo 5.5.A).a), como "*toda construcción permanente, separada e independiente, concebida para ser utilizada como vivienda o para servir al desarrollo de una actividad económica"*, definición que parece plenamente aplicable a los centros penitenciarios, centros de inserción social y unidad de madres. Cabe ahora preguntar si estas construcciones pueden ser consideradas como edificios públicos, y, por añadidura, demaniales.

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 (art. 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. Con todo, sí queremos precisar que si

estos bienes tuvieran esta naturaleza demanial, el tipo aplicable a la operación de entrega de estos bienes por el promotor, de acuerdo con el artículo 27.1.1º e) de la Ley 20/1991, sería el cero por ciento, ya que nos encontraríamos ante la entrega de una obra de equipamiento comunitario, efectuada por el promotor y adquirida por una Administración Pública.

A la vista de estos razonamientos, es criterio vinculante de esta Dirección General de Tributos:

Primero.- Que la aplicación del tipo de gravamen cero del IGIC, regulado en el artículo 27.1.1º.f) de la Ley 20/1991, requiere, entre otras condiciones, que el promotor de las obras de equipamiento comunitario sea una Administración Pública.

Segundo.- Que este tipo de gravamen no es aplicable a las ejecuciones de obras que tengan por objeto la construcción en Canarias de centros penitenciarios, centros de inserción social y una unidad de madres, cuando el promotor de la obra sea una sociedad mercantil, aunque su capital sea íntegramente público.

Tercero.- Que el tipo de gravamen de estas operaciones de construcción de centros penitenciarios, centros de inserción social y una unidad de madres, por una sociedad mercantil, aunque sea de capital íntegramente público, es el general del 5 por 100.

Cuarto.- Que la entrega posterior, por esta entidad mercantil, de estos centros penitenciarios, centros de inserción social y una unidad de madres, como promotora de las obras de equipamiento comunitario, cuando las realice a favor de la Administración Pública, están sujetas al tipo cero, de acuerdo con el artículo 27.1.1º.e) de la Ley 20/1991.

Quinto.- En ningún caso, el tipo cero es aplicable a las prestaciones de servicios de redacción de proyectos, dirección facultativa, estudios topográficos y geotécnicos relativos a obras de equipamiento comunitario. Todas estas operaciones están sujetas al tipo general del Impuesto del 5 por 100.

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.

Las Palmas de Gran Canaria, 5 de octubre de 2007

El DIRECTOR GENERAL DE TRIBUTOS

Francisco Clavijo Hernández