Administración Tributaria Canaria
Gobierno de Canarias

PERSONA O ENTIDAD CONSULTANTE:	**DOMICILIO:**
CONCEPTO IMPOSITIVO: Impuesto General Indirecto Canario	**NORMATIVA APLICABLE:** Art. 10.1.22º Ley 20/1991 Art. 27.1.1º.f) Ley 20/1991
CUESTIÓN PLANTEADA: La sociedad consultante fue adjudicataria del contrato de construcción de un edificio para una sociedad mercantil de capital público, adjuntándose fotocopia del mismo, consultándose si en la ejecución de obra consecuencia del mismo es de aplicación el tipo impositivo cero del IGIC a que se refiere el artículo 27.1.1º.f) de la Ley 20/1991 en concepto de "construcción de obra de equipamiento comunitario".	
CONTESTACIÓN VINCULANTE: La aplicación del tipo impositivo cero del IGIC a que se refiere el artículo 27.1.1º.f) respecto a las ejecuciones de obra de equipamiento comunitario exige que el promotor sea directamente una Administración Pública y, en el caso concreto de los edificios públicos, que tengan carácter demanial, por lo que no será aplicable a aquellas ejecuciones de obra consecuencia de contratos formalizados entre sociedades mercantiles de capital total o parcialmente público y contratistas.	

C/ Tomás Miller, 38 – 4ª Planta.
35071 – Las Palmas de Gran Canaria
Tfno.: 928.303 007 – Fax: 928.303 330

Avda. Tres de Mayo, 2. 6ª Planta.
38071 – Santa Cruz de Tenerife
Tfno.: 922 476 606- Fax: 922 476 673

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 sociedad consultante fue adjudicataria del contrato de construcción de un edificio para una sociedad mercantil de capital público (se adjunta fotocopia del mismo), consultándose si en la ejecución de obra consecuencia del mismo es de aplicación el tipo impositivo cero del IGIC a que se refiere el artículo 27.1.1º.f) de la Ley 20/1991 en concepto de "construcción de obra de equipamiento comunitario".

SEGUNDO.- El artículo 27.1.1º.f) de la Ley 20/1991 establece la aplicación del tipo impositivo cero del IGIC en "*las ejecuciones de obra, con o sin aportación de materiales, consecuencia de contratos directamente formalizados entre el promotor y el contratista, que tengan por objeto (...) la construcción o rehabilitación de obras de equipamiento comunitario (...)*

A los efectos de éste párrafo y del anterior, se entenderá por equipamiento comunitario aquel que consiste en:

- Los edificios públicos de carácter demanial. (...)"

Se desprende que la aplicación del tipo impositivo cero, en función del tenor literal del artículo reproducido en los párrafos anteriores, exige la concurrencia de dos requisitos:

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

2º Que tenga por objeto una obra de equipamiento comunitario conforme se define en el propio artículo.

Respecto al primero de los requisitos enunciados, debe interpretarse correctamente la necesidad de fijar una relación directa entre promotor y contratista para aplicar un beneficio fiscal concreto en la operación resultante del contrato. La normativa propia del IGIC no contiene una definición propia de dichos sujetos, promotor y contratista, por lo que, a tal efecto, el Anexo relativo a los conceptos fundamentales utilizados por el Texto Refundido de las Leyes de Ordenación del Territorio de Canarias y de Espacios Naturales de Canarias (Decreto Legislativo 1/2000, de 8 de mayo, BOC nº. 60, de 15.5.2000) define como promotor a la "*persona física o*

jurídica que impulsa la actuación territorial o urbanística mediante la realización de las diligencias precisas para ello. Tendrá el mismo carácter, a todos los efectos, cuando el objeto de la actuación sea para uso propio, incluso identificándose con el titular del terreno o de las instalaciones, construcciones o edificaciones, en su caso." En el marco del Real Decreto 1627/1997, de 24 de octubre, por el que se establecen disposiciones mínimas de seguridad y salud en las obras de construcción, se definen los conceptos de promotor y contratista en los siguientes términos:

"Promotor: cualquier persona física o jurídica por cuenta de la cual se realice una obra.

Contratista: la persona física o jurídica que asume contractualmente ante el promotor, con medios humanos y materiales propios o ajenos, el compromiso de ejecutar la totalidad o parte de las obras con sujeción al proyecto y al contrato."

Por último, la Ley 38/1999, de 5 de noviembre, de ordenación de la edificación, define al promotor como "*cualquier persona, física o jurídica, pública o privada, que, individual o colectivamente, decide, impulsa, programa y financia, con recursos propios o ajenos, las obras de edificación para sí o para su posterior enajenación, entrega o cesión a terceros bajo cualquier título."* Por el contrario, esta ley no define el concepto de contratista, si bien al definir el concepto de constructor recoge casi textualmente lo citado en el párrafo anterior respecto al contratista.

Recurriendo al Diccionario de la Real Academia Española (vigésima segunda edición), por promotor encontramos "*que promueve algo, haciendo las diligencias propias para su logro*", mientras que como contratista se define a aquella "*persona que por contrata ejecuta una obra material o está encargada de un servicio para el Gobierno, para una corporación o para un particular."*

Se desprende de las anteriores definiciones que el concepto de contratista no tiene mayor complejidad, sin embargo, no ocurre lo mismo respecto al de promotor, al menos en el contexto de la presente consulta tributaria. La cuestión reside en aclarar hasta que punto el promotor de la obra de edificación no ha de ser el titular de la misma, cuestión que, como se fundamenta a continuación, no es baladí a efectos del IGIC. Entre las distintas definiciones detalladas con anterioridad, pueden distinguirse dos posturas, aquellas que definen el término en función de la actividad que desarrolla de aquellas otras que también tienen en cuenta la finalidad de la misma. Si todas coinciden por definir al promotor como aquel que promueve o impulsa algo, la Ley de ordenación de la edificación añade que la actividad promotora se puede realizar para sí o para su posterior enajenación, entrega o cesión a terceros, finalidad que implica contar con el poder de disposición sobre la obra resultante.

Aparte de la mención del promotor existente en el artículo 27.1.1º.f) de la Ley 20/1991 en relación a la aplicación del tipo impositivo cero, la exención prevista en el artículo 10.1.22º de la misma Ley respecto a las segundas y ulteriores entregas de edificaciones también utiliza el término. En efecto, la aplicación de dicha exención define como primera entrega a "*la realizada por el promotor que tenga por objeto una edificación cuya construcción o rehabilitación esté terminada*", y, en sentido contrario, se entiende como segundas y ulteriores entregas de edificaciones las que "*tengan lugar después de terminada la construcción o rehabilitación"*. Por tanto, la primera entrega es la realizada por el promotor, que lógicamente ha de tener poder de disposición sobre la obra, una vez terminada la construcción o la rehabilitación. En sentido contrario, si se asumiera que el promotor no tiene poder de disposición sobre el resultado de la ejecución de obra, y, por tanto, la entrega de la misma la realiza un sujeto diferente - no promotor de la edificación - se llegaría al absurdo de que no existe una primera entrega a efectos del IGIC. Se refuerza dicho argumento en tanto se prevé el supuesto de que la entrega realizada por el promotor no se considerará primera entrega cuando se haya producido una utilización del inmueble por un periodo suficiente (al menos dos años) por parte del "*propietario*", o lo que es lo mismo, por el propio promotor, o por terceros titulares de derechos de goce o disfrute o arrendatarios. En otras palabras, a efectos de la exención prevista en el artículo 10.1.22º de la Ley 20/1991 hay que distinguir entre la operación consistente en la entrega de la obra, es decir, del resultado final de la ejecución de obra inmobiliaria, del constructor/contratista al promotor – salvo que no encontremos con la figura del constructor-promotor - , y la llamada "*primera entrega*" que realizará este último una vez terminada la construcción o rehabilitación, si es el caso.

Pues bien, igual interpretación debe realizarse respecto a la existencia de una relación directa entre promotor y contratista en la formalización del contrato respecto a las obras de equipamiento comunitario. Así, el objeto del contrato de ejecución de obra ha de ser una obra pública, de titularidad pública, y a más abundamiento cuando se trata de edificios, de carácter demanial. En otras palabras, el beneficio fiscal que significa la aplicación de un tipo impositivo cero del IGIC exige que la entrega – 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 - consecuente con la finalización de la ejecución de obra se realice a favor de la Administración Pública, entendida como aquella capacitada para ser titular de un bien público.

En el marco de la consulta efectuada, la promotora de la obra inmobiliaria es una sociedad mercantil, con independencia de que la totalidad de su capital social sea de titularidad de una Entidad Local. Si nos atenemos al fundamento económico del beneficio fiscal, la aplicación del tipo cero del IGIC pretende eliminar exclusivamente la carga tributaria en las ejecuciones de obra pública para la Administración Pública o del "consumo final" de viviendas de protección oficial de régimen especial, pero cuando el destinatario de la operación sea una sociedad mercantil pública - o se trate de subcontratas de ejecuciones de obra de viviendas de protección oficial de régimen especial - habrá que atenerse a los mecanismos de deducción que, en su caso, tienen a su disposición los sujetos pasivos del Impuesto.

En resumen, es criterio de este Centro Directivo que la aplicación del tipo impositivo cero del IGIC a que se refiere el artículo 27.1.1º.f) respecto a las ejecuciones de obra de equipamiento comunitario exige que el promotor sea directamente una Administración Pública y, en el caso concreto de los edificios públicos, que tengan carácter demanial, por lo que no será aplicable a aquellas ejecuciones de obra consecuencia de contratos formalizados entre sociedades mercantiles de capital total o parcialmente público y contratistas.

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, a 20 de junio de 2006.

EL DIRECTOR GENERAL DE TRIBUTOS

Alberto Génova Galván