GOBIERNO DE CANARIAS
CONSEJERÍA DE ECONOMÍA Y HACIENDA
DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS

PERSONA O ENTIDAD CONSULTANTE:	**DOMICILIO:**
CONCEPTO IMPOSITIVO: Impuesto General Indirecto Canario	**NORMATIVA APLICABLE:** Artículo 5.5.f) Ley 20/1991 Artículo 6.4 Ley 20/1991 Artículo 7.2.6º Ley 20/1991 Artículo 25 Ley 19/1994

CUESTIÓN PLANTEADA:

VER TEXTO DE LA CONSULTA.

CONTESTACIÓN:

Es de aplicación la exención prevista en el artículo 25 de la Ley 19/1994, de cumplirse los requisitos exigidos en el mismo, en las siguientes operaciones:

1º. El contrato de ejecución de obra para la realización de las obras correspondientes al trazado de la línea (tendido de vías transitarias), considerándose que el propio tendido de las vías transitarias ha de entenderse como edificación en tanto supone la ejecución de obra de construcción de una vía de comunicación terrestre a que se refiere la letra f) del artículo 5.5 de la Ley 20/1991, y calificarse como entrega de bienes si el importe de los materiales utilizados aportados por el empresario constructor excede del 20 por 100 de la base imponible. No obstante, de incumplirse el requisito cuantitativo anteriormente expuesto, y en la medida en que el resultado del la ejecución de obra sigue siendo idéntico aunque la operación resulte en prestación de servicios, en virtud de la asimilación vigente a partir de 1 de enero de 2004 de dichas ejecuciones de obra con las entregas de bienes de inversión, igualmente será aplicable la exención prevista en el artículo 25 de la Ley 19/1994.

No obstante, no es de aplicación la citada exención respecto a las obras de acondicionamiento de vías por las que transcurre y el traslado de servicios, objeto de contratación independiente, necesarias para la realización de la citada en el párrafo anterior, pero que no dan lugar en sí mismas a un bien de inversión, al no ser susceptibles de utilización autónoma e independiente.

2º. Las ejecuciones de obra de construcción de los edificios de oficinas y de talleres para el mantenimiento de los tranvías y cocheras para su estacionamiento, presumiendo que en ambas se cumplirá el requisito cuantitativo de la aportación por el empresario constructor de una parte del material siempre que el coste de los mismos exceda del 20 por 100 de la base imponible, tienen la consideración de entregas de bienes a efectos del IGIC, y, en consecuencia, podrán acogerse al incentivo fiscal de exención del IGIC previsto en el artículo 25 de la Ley 19/1994. No obstante, de incumplirse el requisito cuantitativo anteriormente expuesto, y en la medida en que el resultado de la ejecución de obra sigue siendo idéntico aunque la operación resulte en prestación de servicios, en virtud de la asimilación vigente a partir de 1 de enero de 2004 de dichas ejecuciones de obra con las entregas de bienes de inversión, igualmente será aplicable la exención prevista en el artículo 25 de la Ley 19/1994.

3º.La ejecución de obra del sistema de electrificación con la finalidad de suministrar energía eléctrica al tranvía, efectuada mediante un único contrato de obra. Presumiendo nuevamente que se cumplirá el requisito cuantitativo de la aportación por el empresario constructor de una parte del material siempre que el coste de los mismos exceda del 20 por 100 de la base imponible, dicha

ejecución de obra de edificación tiene la consideración de entregas de bienes a efectos del IGIC, y, en consecuencia, podrán acogerse al incentivo fiscal de exención del IGIC previsto en el artículo 25 de la Ley 19/1994. No obstante, de incumplirse el requisito cuantitativo anteriormente expuesto, y en la medida en que el resultado del la ejecución de obra sigue siendo idéntico aunque la operación resulte en prestación de servicios, en virtud de la asimilación vigente a partir de 1 de enero de 2004 de dichas ejecuciones de obra con las entregas de bienes de inversión, igualmente será aplicable la exención prevista en el artículo 25 de la Ley 19/1994.

4º. Las ejecuciones de obra de suministro de los tranvías realizadas de acuerdo con los parámetros y especificaciones solicitadas por el adquirente, de manera que se adapten a las especiales condiciones orográficas en las que entrarán en funcionamiento, cuyo resultado puede calificarse como bien de inversión, en virtud de la asimilación vigente a partir de 1 de enero de 2004 de dichas ejecuciones de obra con las entregas de bienes de inversión, podrán acogerse al incentivo fiscal de exención del IGIC previsto en el artículo 25 de la Ley 19/1994. Asimismo, la entrega o ejecución de obra del suministro de un sistema de control que integra los equipos correspondientes para su funcionamiento y que sólo así permite su funcionamiento, en la medida en que sus elementos corporales constitutivos difícilmente sea susceptible de venta como elementos separados, tendrá la consideración de bien de inversión a efectos del IGIC y podrá ser aplicable la exención prevista en el artículo 25 de la Ley 19/1994.

5º La entrega o ejecución de obra de suministro, instalación y puesta en marcha de una serie de equipamientos que, sólo mediante su utilización conjunta, proporcionarán una serie de funciones enumeradas por el consultante, tratándose de subsistemas íntimamente relacionados entre sí, de tal forma que si uno deja de funcionar todos los demás se verán afectados, y siendo objeto de entrega conjuntamente “llave en mano”, es decir, en condiciones de uso, por lo que constituyen en su conjunto un bien de inversión para el adquirente susceptible de acogerse a la exención prevista en el artículo 25 de la Ley 19/1994.

Visto escrito presentado por la entidad consultante 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 artículo 25.2 .x), del Decreto 8/2003, de 31 de enero, por el que se aprueba el Reglamento Orgánico de la Consejería de Economía, Hacienda y Comercio, emite la siguiente contestación:

PRIMERO: El consultante manifiesta lo siguiente:

"El objeto social de la sociedad mercantil es la construcción y explotación del sistema ferroviario de la isla de Tenerife.

Estas actividades se llevan a cabo en virtud del Contrato de Gestión suscrito entre el Cabildo Insular y la consultante, cuyo objeto es la construcción y explotación del servicio público (supramunicipal) de transporte de viajeros de metro ligero de la línea 1, entre el intercambiador de Santa Cruz de Tenerife y la Avenida de la Trinidad de La Laguna, formando parte del mismo:

- La supervisión de los proyectos.
- La dirección y ejecución de las obras.
- La adquisición de suministros y contratación de servicios.
- La ejecución de instalaciones.
- El mantenimiento, gestión y explotación de las infraestructuras del servicio público de transporte de viajeros de metro ligero.

Todo ello de acuerdo con el Proyecto Constructivo aprobado por el Cabildo Insular y que forma parte del contrato.

En virtud del citado contrato, la gestión del servicio se realizará por gestión indirecta con una sociedad de economía mixta atendiendo a lo previsto en el artículo 161 y siguientes de la Ley 16/1987, de 30 de julio, de Ordenación de los Transportes Terrestres.

El Contrato de Gestión tiene naturaleza administrativa, rigiéndose, además de por sus propias cláusulas, por las disposiciones siguientes:

- Ley 16/1987, de 30 de julio, de Ordenación de los Transportes Terrestres (LOTT).
- Real Decreto 121/1990, de 28 de septiembre, por el que se aprueba el Reglamento que desarrolla la LOTT.
- Real Decreto Legislativo 2/2000, de 16 de junio, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Contratos de las Administraciones Públicas.
- Real Decreto 1098/2001, de 12 de octubre, por el que se aprueba su Reglamento. Ley 7/1985, de 2 de abril, reguladora de las Bases de Régimen Local.
- Real Decreto Legislativo 781/1986, de 18 de abril, por el que se aprueba el texto Refundido de las disposiciones vigentes en materia de Régimen Local.
- Decreto 17 de junio de 1955, por el que se aprueba el Reglamento de Servicios de las Corporaciones Locales.

- Reglamento del Servicio Publico de Transporte Colectivo de Viajeros de Metro Ligero, aprobado por acuerdo del Pleno del Cabildo Insular de fecha 27 de septiembre de 2002.

Tanto las inversiones que se están llevando a cabo en la actualidad, como las próximas a ejecutar, formarán parte del activo del balance de la sociedad mercantil a pesar de que estén situadas sobre suelo de dominio público.

Para la construcción de la línea de Metro Ligero Santa Cruz - La Laguna se firmarán diferentes contratos con empresas constructoras o UTES de obra civil y con proveedores de equipamiento electromecánico.

Se cuestiona la aplicabilidad a las inversiones que conllevan los contratos abajo descritos de la exención del artículo 25 de la Ley 19/94, y en concreto, en lo que se refiere a su calificación como bienes de inversión, según redacción del artículo 40 de la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias.

En nuestra opinión y según se justifica a continuación, las inversiones a que corresponden los contratos descritos cumplen con los requisitos establecidos en el artículo 25 de la Ley 19/1994 sobre incentivos a la inversión, estando, por tanto, exentas del IGIC, asumiendo el cumplimiento de los restantes requisitos exigidos en el mismo. En términos generales, y con independencia del análisis individualizado de cada una de las inversiones esta parte entiende que tal debe ser la conclusión considerando dos hechos fundamentales:

- El objeto final de los contratos es la entrega de un conjunto de bienes materiales (vías, material rodante, talleres cocheras, otras instalaciones), llave en mano, es decir en perfectas condiciones de uso.
- La finalidad de la norma contenida en el articulo 25 de la Ley 19/94: fomentar, mediante una reducción de los impuestos indirectos aplicables, la realización de inversiones en bienes que por su naturaleza y destino se incorporan al proceso productivo de la empresa mediante su utilización previsible durante más de un ejercicio, circunstancia que obviamente se cumple en el proyecto que nos ocupa.

A continuación se analizan de forma individualizada cada una de las inversiones a realizar, agrupadas en función de la naturaleza de las mismas.

1. **Obra civil.**

Para la adquisición de la obra civil se firmarán dos contratos, cuyo objeto principal es el encargo para la realización de las obras correspondientes al trazado de la línea (tendido de vías tranviarias). Sin embargo, para realizar este trazado, es necesario igualmente llevar a cabo las obras de:

- Acondicionamiento de las vías por las que transcurren las vías tranviarias.
- Traslado de servicios: obras de desviación y modificación de servicios en la vías afectadas (telefónicos, eléctricos, saneamiento)

El importe de los materiales utilizados para la realización de dichas obras y aportados por la empresa contratista superará el 20% del importe global de la obra.

En base a lo anterior, entendemos que la entrega de la obra civil en su conjunto correspondiente a cada uno de los contratos a firmar puede considerarse como una única entrega de bienes ya que se considera una ejecución de obra que tiene por objeto la construcción de una edificación y la empresa

que la ejecutaría aportaría materiales cuyo coste excedería del 20% de la base imponible (articulo 6.2 4° Ley 20/91). A estos efectos la citada Ley considera edificaciones "los caminos, carreteras, autopistas y demás vias de comunicación terrestres" (articulo 5 Ley 20/91).

Asimismo, dicha entrega sería de un bien de inversión, en los términos del artículo 40.8 de la Ley 20/91, a tenor del cual son bienes de inversión los bienes corporales, muebles, semovientes o inmuebles que, por su naturaleza y función, estén normalmente destinados a ser utilizados por un periodo de tiempo superior a un año como medio de explotación o instrumento de trabajo.

Calificada la entrega de la obra con la entrega de un bien de inversión, se entiende que la operación puede quedar en su conjunto exenta de IGIC e ITP en virtud de lo dispuesto en el artículo 25 de la Ley 19/94, asumiendo el cumplimiento de los restantes requisitos exigidos en la misma.

2. **Ejecución de talleres y cocheras.**

Este contrato incluye el encargo de la obra correspondiente a los siguientes conceptos:

- Edificio en el que se ubicarán las oficinas de la sociedad mercantil.
- Edificio de los talleres para efectuar el mantenimiento y reparaciones de los tranvías y cocheras para su estacionamiento. El edificio incluye como elementos propios los equipamientos (vías, suministro eléctrico, etc.) para su utilización como talleres y cocheras para estacionamiento.

El importe de los materiales utilizados para realización de dichas obras y aportados por la empresa contratista superará el 20% del importe global de la obra.

Siguiendo el mismo razonamiento expuesto en el punto anterior nos encontraríamos, en relación con la ejecución y entrega de cada uno de los citados inmuebles:

- Ante una entrega de bienes, por tratarse de la ejecución de obras sobre edificaciones con aportación de materiales por parte de la empresa que las ejecutará superior al 20% de la base imponible.
- En el caso de cumplirse los restantes requisitos exigidos en el articulo 25 de la Ley 19/94, las citadas entregas, podrán quedar exentas de IGIC e ITP por tratarse de la adquisición de sendos bienes de inversión.

3. **Sistema de electrificación.**

La línea de tranvía de Santa Cruz a La Laguna se encuentra electrificada en todo su recorrido.

El contrato de electrificación comprende un sistema completo e indisoluble que tomando la energía de una acometida a UNELCO a 66.000 voltios, primero la transforma hasta 22.000 voltios, posteriormente la transporta por una línea subterránea, bajo la plataforma del tranvía, para luego transformarla en 8 subestaciones hasta 750 voltios, para rectificarla a corriente continua y por último entregarla a los tranvías mediante una red de catenaria tranviaria. La construcción de todos los elementos señalados es objeto de contrato. Este asimismo incluye todos los equipos necesarios instalados en las subestaciones para el correcto control, monitorización y telemando de las instalaciones.

Todo este trabajo se realizará por una única empresa contratada, que entrega el sistema de forma global y única, con todos los elementos que lo integran y que han sido descritos anteriormente, responsabilizándose del correcto funcionamiento de todo el sistema como uno único.

Mi representada entiende que la adquisición del sistema descrito puede ser tratado a los efectos de la aplicación del artículo 25 Ley 20/91 como la entrega de un bien de inversión único, y por tanto ser de aplicación la exención de IGIC e ITP en él contemplada. Ello es así puesto que:

- A su entender, el sistema citado cumple los requisitos de la definición contenida en el artículo 40.8 de la Ley del IGIC, antes detallada, de bien de inversión.
- En todo caso, el sistema descrito está integrado por equipos (subestaciones y otros) y por construcciones, unidos de forma permanente al suelo, tanto sobre la superficie como en subsuelo (línea subterránea y catenaria), que no pueden separarse del mismo sin sufrir "quebranto de la materia y deterioro del objeto" (según articulo 5 Ley 20/91) y ambas categorías de inversión, incluso de forma independiente, cumplirían con los requisitos de la referida exención.

4. **Adquisición de material móvil.**

En este contrato se incluye la entrega de:

- 20 unidades tranviarias completas, con todo su equipamiento y listas para entrar en servicio comercial.
- Su sistema de control, que incluirá los equipos correspondientes para su funcionamiento.

Las unidades tranviarias deberán incluir ciertos parámetros y especificaciones solicitados por esta Sociedad, adaptando vehículos estándar que dan servicios en otros lugares a la orografía propia de Tenerife.

Dentro del precio satisfecho por la entrega del material móvil se incluye un periodo de garantía v formación a los mecánicos de la sociedad mercantil consultante.

Cada unidad será objeto de entrega una vez finalizada, operación que, de acuerdo con lo dispuesto en el articulo 6 de la Ley 20/91 se considera una entrega de bienes ("transmisión del poder de disposición sobre un bien corporal") y que por tanto cumplirá, a entender de la Sociedad, los requisitos para considerarse una adquisición de un bien de inversión en los términos de la Ley 20/91 y ser por tanto de aplicación, asumiendo el cumplimiento de los demás requisitos exigidos por la Ley, la exención del artículo 25 Ley 19/94

En lo que se refiere al sistema de control, y al igual que se ha descrito en el punto 3 anterior, mi representada entiende que el mismo puede ser tratado a los efectos de la aplicación del articulo 25 de la Ley 19/94 como un bien de inversión único, y por tanto es de aplicación la exención en él contemplada. No se trata de la adquisición de múltiples equipos de forma independiente y separada sino de la adquisición de un sistema que los integra a todos ellos y que sólo así permite la utilización efectiva de aquéllos. En todo caso, esta parte entiende que, de no ser adecuada la consideración anterior, sería de aplicación la exención, asumiendo el cumplimiento de los demás requisitos exigibles, en la adquisición de los equipos correspondientes en condiciones de utilización.

5. Proyecto y ejecución de sistemas.

El tranvía de Santa Cruz a La Laguna necesita para su correcto funcionamiento de lo que se denomina como Sistemas Ferroviarios.

El contrato de Sistemas engloba toda una serie de funciones que son imprescindibles para que el servicio comercial se pueda explotar en las condiciones de calidad del servicio, seguridad para los

pasajeros, fiabilidad y disponibilidad necesarias para que el tranvía tenga el éxito de demanda de pasajeros y económico que se requiere.

Este Contrato incluirá el suministro, instalación y puesta en marcha de una serie de equipamientos que, solo mediante su utilización conjunta, proporcionarán las siguientes funciones:

- Video-vigilancia: Desde el Puesto Central de Control (PCC) se podrá visualizar imágenes de todas y cada de las paradas así como de los talleres por motivos de seguridad y de operatividad.
- Megafonía: Desde el PCC se podrá emitir mensajes pregrabados o en directo a todas y cada una de las estaciones y talleres.
- Telefonía: Proporciona la posibilidad de comunicarse entre todas las instalaciones de la línea tranviaria (subestaciones, paradas, y talleres).
- Cronometría: Proporciona la sincronización de todos los subsistemas de este contrato.
- Detección de incendios: Detección de incendios en las subestaciones desde el PCC.
- Red de transmisión de datos: Transmisión de todos los datos, comandos e informaciones entre el PCC y todos los subsistemas.
- Puesto Central de Control: Ubicado en una sala de los Talleres, es la parte principal de este contrato desde donde los operadores controlan todo el sistema
- Sistema de Ayuda a la Explotación SAE: Permite a los operarios del PCC la gestión de toda la flota de vehículos conociendo en todo momento su situación, ubicación e incidencias.
- Radio-transmisiones: Proporciona al PCC la capacidad de comunicarse con los tranvías a través de la radio.
- Señalización ferroviaria: regulan el movimiento del material rodante y proporciona la seguridad necesaria par que no se produzcan accidentes entre los tranvías.
- Señalización tranviaria: coordina el tráfico y proporciona la seguridad necesaria para que no se produzcan accidentes entre los tranvías y el resto del tráfico rodado y peatones.
- Billetaje: Permite la emisión de los billetes, así como controlar el cobro y cancelación de los títulos de transporte en cada una de las paradas.

Todas estas funciones se controlan desde el PCC mediante la red de transmisión de datos y permiten el correcto funcionamiento del sistema como un servicio completo tal y como lo percibe el usuario. Cada una de estas funciones esta desempeñada por lo que se conoce como subsistemas que están íntimamente relacionados entre sí, de tal forma que si uno deja de funcionar todos lo demás se verán afectados en sus prestaciones.

A1 igual que se ha expuesto en apartados anteriores, mi representada entiende que la adquisición del sistema descrito puede ser tratado a los efectos de la aplicación del articulo 25 Ley 19/94 como la adquisición de un bien de inversión único, y por tanto es de aplicación la exención en él contemplada. Ello es así puesto que:

- No se trata de la adquisición de múltiples equipos de forma independiente y separada sino de la adquisición de un sistema que los integra a todos ellos y que solo así permite la utilización efectiva de aquéllos.

- El sistema citado cumple los requisitos de la citada definición contenida en el articulo 40.8 de la Ley del IGIC sobre el concepto de bien de inversión.

En todo caso, el sistema descrito esta integrado por equipos de muy diversa naturaleza, que, si a pesar de los argumentos expuestos, no se considerase que el sistema en su conjunto lo hace, su entrega cumpliría individualmente con los requisitos de la exención.

CONSULTA

Al amparo del articulo 107 de la Ley General Tributaria, que regula el régimen de las consultas tributarias, solicitamos pronunciamiento sobre los siguientes aspectos:

1. Si, sobre la base de lo expuesto, es correcta la consideración de que como consecuencia de las inversiones previstas en los contratos descritos, la Sociedad procederá a la adquisición de bienes de inversión, según redacción del art. 40 Ley 20/1991, a las que serán de aplicación las exenciones contenidas en el articulo 25 de la Ley 19/94. En este caso, se solicita aclaración, de ser preciso, sobre los requisitos adicionales de tipo formal que deberán cumplirse por parte de la sociedad en relación con las inversiones mencionadas.

2. Caso de no serlo o de ser precisa alguna matización sobre las conclusiones recogidas en este escrito de consulta, se pongan de manifiesto los criterios aplicables a entender de este Centro Directivo."

SEGUNDO: El artículo 25 de la Ley 19/1994 establece, con el carácter de incentivo a la inversión, la exención del Impuesto General Indirecto Canario (IGIC) en las entregas de bienes de inversión y del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITPAJD) en las adquisiciones patrimoniales de bienes de inversión situados en Canarias por parte de sociedades mercantiles de nueva creación, si bien se exige el cumplimiento de una serie de requisitos (subjetivos, temporales, formales, etc). No siendo competente este Centro Directivo para pronunciarse respecto al ITPAJD, la presente consulta tributaria versará exclusivamente respecto al IGIC.

Esencialmente, la exención objetivamente se aplica a las operaciones sujetas al IGIC que tengan la consideración de entregas de bienes, bienes sobre los que, a su vez, debe de recaer la condición de bienes de inversión para el adquirente. Con efectos desde el 1 de enero de 2004, en virtud de la modificación del artículo 25 de la Ley 19/1994 efectuada por el artículo 13.Uno de la Ley 62/2003, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social (BOE 313, de 31.12.03), "*se asimilan a 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"*, por lo que se ha ampliado el ámbito de aplicación de la exención a dichas prestaciones de servicio.

El consultante realiza una enumeración individualizada de las diferentes inversiones a realizar, siendo las siguientes:

1. Obra civil:

Se afirma que se realizarán dos contratos, cuyo objeto principal es el encargo para la realización de las obras correspondientes al trazado de las líneas (tendido de vías tranviarias). Añadir a ello las obras de acondicionamiento de vías por las que transcurren las vías tranviarias y el traslado de servicios: obras de desviación y modificación de servicios en las vías afectadas (telefónicos, eléctricos, saneamiento).

A tal efecto, continúa el consultante manifestando que el importe de los materiales utilizados para la realización de dichas obras y aportados por la empresa contratista superará el 20 por 100 del importe global de la obra, entendiendo que los diferentes contratos conforman una única entrega de bienes.

No obstante, a pesar de la interpretación del consultante, no es posible entender que diferentes contratos, cuyo objeto ha de ser necesariamente la realización de diferentes ejecuciones de obra de cosa determinada, aunque sean accesorias o complementarias, puedan globalizarse en función de que el resultado final de los mismos pueda calificarse de una edificación. El IGIC, tal y como se define en su hecho imponible, grava operaciones determinadas (entregas, prestaciones de servicios e importaciones) y no actividades, en consecuencia, el resultado de cada contrato de ejecución de obra supondrá la existencia de una operación sujeta al Impuesto sobre la que determinar la posible aplicación de la exención.

Por otra parte, la consideración de edificaciones supone que las construcciones han de ser susceptibles de utilización autónoma e independiente, en consecuencia, las ejecuciones de obra relativas al acondicionamiento o traslado de servicios, necesarias para la ejecución de la propia edificación, no pueden considerarse como tales, y, en consecuencia, no pueden reconocerse como entregas de bienes, con independencia de la proporción del coste respecto a los materiales aportados por el empresario. Igualmente, tampoco pueden considerarse ejecuciones de obra asimilables – prestaciones de servicios - a entregas de bienes de inversión, precisamente en tanto que el resultado de las mismas no son susceptibles de utilización autónoma e independiente y, en consecuencia, tener la consideración de bienes de inversión.

Respecto al propio tendido de las vías tranviarias, objeto de contratación única, ha de entenderse como edificación en tanto supone la ejecución de obra de construcción de una vía de comunicación terrestre a que se refiere la letra f) del artículo 5.5 de la Ley 20/1991, y calificarse como entrega de bienes si el importe de los materiales utilizados aportados por el empresario constructor excede del 20 por 100 de la base imponible. No obstante, de incumplirse el requisito cuantitativo anteriormente expuesto, y en la medida en que el resultado del la ejecución de obra sigue siendo idéntico aunque la operación resulte en prestación de servicios, en virtud de la asimilación vigente a partir de 1 de enero de 2004 de dichas ejecuciones de obra con las entregas de bienes de inversión, igualmente será aplicable la exención prevista en el artículo 25 de la Ley 19/1994.

2. Ejecución de talleres y cocheras.

Consiste en las ejecuciones de obra de construcción de:

- edificio de oficinas de la consultante
- edificio de talleres para el mantenimiento y reparación de los tranvías y cocheras para su estacionamiento. El edificio incluye como elementos propios los equipamientos (vías, suministro eléctrico, etc) para su utilización como talleres y cocheras para estacionamiento.

Las dos ejecuciones de obra, construcción de edificio administrativo y del edificio de talleres, presumiendo que en ambas se cumplirá el requisito cuantitativo de la aportación por el empresario constructor de una parte del material siempre que el coste de los mismos exceda del 20 por 100 de la base imponible, tienen la consideración de entregas de bienes a efectos del IGIC, y, en consecuencia, podrán acogerse al incentivo fiscal de exención del IGIC previsto en el artículo 25 de la Ley 19/1994. No obstante, de incumplirse el requisito cuantitativo anteriormente expuesto, y en la medida en que el

resultado del la ejecución de obra sigue siendo idéntico aunque la operación resulte en prestación de servicios, en virtud de la asimilación vigente a partir de 1 de enero de 2004 de dichas ejecuciones de obra con las entregas de bienes de inversión, igualmente será aplicable la exención prevista en el artículo 25 de la Ley 19/1994.

3. Sistema de electrificación.

Manifiesta el consultante que el sistema de electrificación comprende un sistema completo e indisoluble, que transforma el voltaje de la energía eléctrica y posteriormente la transporta por una línea subterránea, bajo la plataforma del tranvía, volverla a transformar en 8 subestaciones y rectificarla a corriente continua y entregarla a los tranvías mediante una red de catenaria tranviaria.

Conforme a la descripción aportada por el consultante, puede entenderse que se trata de una ejecución de obra compleja de un sistema de electrificación, unido permanentemente al suelo, realizada tanto sobre la superficie como en el subsuelo, con una unidad funcional aparente destinada a suministrar energía eléctrica continua a los tranvías, y efectuada mediante un único contrato de obra. Presumiendo nuevamente que se cumplirá el requisito cuantitativo de la aportación por el empresario constructor de una parte del material siempre que el coste de los mismos exceda del 20 por 100 de la base imponible, dicha ejecución de obra de edificación tiene la consideración de entregas de bienes a efectos del IGIC, de acuerdo con el artículo 6.2.4º de la Ley 20/1991, y, en consecuencia, podrán acogerse al incentivo fiscal de exención del IGIC previsto en el artículo 25 de la Ley 19/1994. No obstante, de incumplirse el requisito cuantitativo anteriormente expuesto, y en la medida en que el resultado del la ejecución de obra sigue siendo idéntico aunque la operación resulte en prestación de servicios, conforme al artículo 7.2.6º de la Ley 20/1991, en virtud de la asimilación vigente a partir de 1 de enero de 2004 de dichas ejecuciones de obra con las entregas de bienes de inversión, igualmente será aplicable la exención prevista en el artículo 25 de la Ley 19/1994.

4. Adquisición de material móvil.

Detalla el consultante que el contrato consiste en la entrega de 20 unidades tranviarias completas, con todo su equipamiento y listas para entrar en servicio, así como de su sistema de control, que incluirá los equipos correspondientes para su funcionamiento.

Describe el consultante que las unidades tranviarias deberán incluir ciertos parámetros y especificaciones solicitadas por la misma, adaptando vehículos estándar que dan servicios en otros lugares a la orografía propia de Tenerife, incluyéndose un período de garantía y formación a los mecánicos de la sociedad.

A diferencia de las anteriores inversiones descritas, la presente se refiere a un bien mueble, siendo criterio reiterado de este Centro Directivo que las ejecuciones de obra sobre bienes muebles tienen siempre, a efectos del IGIC, la consideración de prestaciones de servicio. A tal efecto, se describe que las unidades tranviarias han de ser suministradas de acuerdo con los parámetros y especificaciones solicitadas por el adquirente, de manera que se adapten a las especiales condiciones orográficas en las que entrarán en funcionamiento, se trata, en consecuencia, de una ejecución de obra sobre bien mueble, entendidas como aquellas que tienden a la consecución de un resultado material previo encargo del cliente, si bien se reitera que, en la medida en que el resultado del la ejecución de obra puede calificarse como bien de inversión, en virtud de la asimilación vigente a partir de 1 de enero de 2004 de dichas ejecuciones de obra con las entregas de bienes de inversión, igualmente será aplicable la exención prevista en el artículo 25 de la Ley 19/1994.

En segundo lugar se menciona la entrega del sistema de control, que incluirá los equipos correspondientes para su funcionamiento, entendiendo el consultante que se trata de la entrega de un bien de inversión único, tratándose de la adquisición de un sistema que los integra a todos ellos y que sólo así permite la utilización efectiva de aquéllos, sin hacer mayor descripción del mismo. En consecuencia, en la medida en que el sistema de control consista en una unidad funcional cuya unión de elementos corporales constitutivos difícilmente sea susceptible de venta como elementos separados, tendrá la consideración de bien de inversión a efectos del IGIC y será susceptible de aplicación en su entrega la exención prevista en el artículo 25 de la Ley 19/1994.

5. Proyecto y ejecución de sistemas.

Manifiesta el consultante que el contrato de sistemas engloba toda una serie de funciones que son imprescindibles para que el servicio comercial se pueda explotar en las condiciones de calidad de servicio, seguridad para los pasajeros, fiabilidad y disponibilidad necesarias para que el tranvía tenga el éxito de demanda de pasajeros y económico que se requiere. A continuación, y previa la afirmación de que el contrato incluirá el suministro, instalación y puesta en marcha de una serie de equipamientos que, solo mediante su utilización conjunta, proporcionarán una serie de funciones que enumera en las siguientes:

- Video-vigilancia: Desde el Puesto Central de Control (PCC) se podrá visualizar imágenes de todas y cada una de las paradas así como de los talleres por motivos de seguridad y de operatividad.
- Megafonía: Desde el PCC se podrá emitir mensajes pregrabados o en directo a todas y cada una de las estaciones y talleres.
- Telefonía: Proporciona la posibilidad de comunicarse entre todas las instalaciones de la línea tranviaria (subestaciones, paradas y talleres).
- Cronometría: Proporciona la sincronización de todos los subsistemas de este contrato
- Detección de incendios: Detección de incendios en las subestaciones desde el PCC
- Red de transmisión de datos: Transmisión de todos los datos, comandos e informaciones entre el PCC y todos los subsistemas.
- Puesto Central de Control: Ubicado en una sala de los Talleres, es la parte principal de este contrato desde donde los operadores controlan todo el sistema
- Sistema de Ayuda a la Explotación SAE: Permite a los operarios del PCC la gestión de toda la flota de vehículos conociendo en todo momento su situación, ubicación e incidencias.
- Radio-transmisiones: Proporciona al PCC la capacidad de comunicarse con los tranvías a través de la radio.
- Señalización ferroviaria: regulan el movimiento del material rodante y proporciona la seguridad necesaria par que no se produzcan accidentes entre los tranvías.
- Señalización tranviaria: coordina el tráfico y proporciona la seguridad necesaria para que no se produzcan accidentes entre los tranvías y el resto del tráfico rodado y peatones.
- Billetaje: Permite la emisión de los billetes, así como controlar el cobro y cancelación de los títulos de transporte en cada una de las paradas.

Conforme manifiesta el consultante, se trata de una serie de subsistemas íntimamente relacionados entre sí, de tal forma que si uno deja de funcionar todos los demás se verán afectados, entendiendo que serán entregados conjuntamente "llave en mano", es decir, en perfectas condiciones de uso. Por tanto, parece perfectamente trasladable la conclusión expuesta en el supuesto de la adquisición de material móvil, es decir, en la medida en que dicho sistema integrado de los susbsistemas expuestos constituyen una unidad funcional cuya unión de elementos corporales constitutivos difícilmente sea susceptible de venta como elementos separados, tendrá la consideración de bien de inversión a efectos del IGIC y será susceptible de aplicación en su entrega o en la ejecución de obra de la que sea resultado la exención prevista en el artículo 25 de la Ley 19/1994.

En síntesis es criterio de este Centro Directivo que es de aplicación la exención prevista en el artículo 25 de la Ley 19/1994, de cumplirse los requisitos exigidos en el mismo, en las siguientes operaciones:

1º. El contrato de ejecución de obra para la realización de las obras correspondientes al trazado de la línea (tendido de vías transitarias), considerándose que el propio tendido de las vías transitarias ha de entenderse como edificación en tanto supone la ejecución de obra de construcción de una vía de comunicación terrestre a que se refiere la letra f) del artículo 5.5 de la Ley 20/1991, y calificarse como entrega de bienes si el importe de los materiales utilizados aportados por el empresario constructor excede del 20 por 100 de la base imponible. No obstante, de incumplirse el requisito cuantitativo anteriormente expuesto, y en la medida en que el resultado del la ejecución de obra sigue siendo idéntico aunque la operación resulte en prestación de servicios, en virtud de la asimilación vigente a partir de 1 de enero de 2004 de dichas ejecuciones de obra con las entregas de bienes de inversión, igualmente será aplicable la exención prevista en el artículo 25 de la Ley 19/1994.

No obstante, no es de aplicación la citada exención respecto a las obras de acondicionamiento de vías por las que transcurre y el traslado de servicios, objeto de contratación independiente, necesarias para la realización de la citada en el párrafo anterior, pero que no dan lugar en sí mismas a un bien de inversión, al no ser susceptibles de utilización autónoma e independiente.

2º. Las ejecuciones de obra de construcción de los edificios de oficinas y de talleres para el mantenimiento de los tranvías y cocheras para su estacionamiento, presumiendo que en ambas se cumplirá el requisito cuantitativo de la aportación por el empresario constructor de una parte del material siempre que el coste de los mismos exceda del 20 por 100 de la base imponible, tienen la consideración de entregas de bienes a efectos del IGIC, y, en consecuencia, podrán acogerse al incentivo fiscal de exención del IGIC previsto en el artículo 25 de la Ley 19/1994. No obstante, de incumplirse el requisito cuantitativo anteriormente expuesto, y en la medida en que el resultado de la ejecución de obra sigue siendo idéntico aunque la operación resulte en prestación de servicios, en virtud de la asimilación vigente a partir de 1 de enero de 2004 de dichas ejecuciones de obra con las entregas de bienes de inversión, igualmente será aplicable la exención prevista en el artículo 25 de la Ley 19/1994.

3º.La ejecución de obra del sistema de electrificación con la finalidad de suministrar energía eléctrica al tranvía, efectuada mediante un único contrato de obra. Presumiendo nuevamente que se cumplirá el requisito cuantitativo de la aportación por el empresario constructor de una parte del material siempre que el coste de los mismos exceda del 20 por 100 de la base imponible, dicha ejecución de obra de edificación tiene la consideración de entregas de bienes a efectos del IGIC, y, en consecuencia, podrán acogerse al incentivo fiscal de exención del IGIC previsto en el artículo 25 de la

Ley 19/1994. No obstante, de incumplirse el requisito cuantitativo anteriormente expuesto, y en la medida en que el resultado del la ejecución de obra sigue siendo idéntico aunque la operación resulte en prestación de servicios, en virtud de la asimilación vigente a partir de 1 de enero de 2004 de dichas ejecuciones de obra con las entregas de bienes de inversión, igualmente será aplicable la exención prevista en el artículo 25 de la Ley 19/1994.

4º. Las ejecuciones de obra de suministro de los tranvías realizadas de acuerdo con los parámetros y especificaciones solicitadas por el adquirente, de manera que se adapten a las especiales condiciones orográficas en las que entrarán en funcionamiento, cuyo resultado puede calificarse como bien de inversión, en virtud de la asimilación vigente a partir de 1 de enero de 2004 de dichas ejecuciones de obra con las entregas de bienes de inversión, podrán acogerse al incentivo fiscal de exención del IGIC previsto en el artículo 25 de la Ley 19/1994. Asimismo, la entrega o ejecución de obra del suministro de un sistema de control que integra los equipos correspondientes para su funcionamiento y que sólo así permite su funcionamiento, en la medida en que sus elementos corporales constitutivos difícilmente sea susceptible de venta como elementos separados, tendrá la consideración de bien de inversión a efectos del IGIC y podrá ser aplicable la exención prevista en el artículo 25 de la Ley 19/1994.

5º La entrega o ejecución de obra de suministro, instalación y puesta en marcha de una serie de equipamientos que, sólo mediante su utilización conjunta, proporcionarán una serie de funciones enumeradas por el consultante, tratándose de subsistemas íntimamente relacionados entre sí, de tal forma que si uno deja de funcionar todos los demás se verán afectados, y siendo objeto de entrega conjuntamente “llave en mano”, es decir, en condiciones de uso, por lo que constituyen en su conjunto un bien de inversión para el adquirente susceptible de acogerse a la exención 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 previsto en el artículo 107 de la Ley General Tributaria, le comunico para su conocimiento y demás efectos.

Las Palmas de Gran Canaria, a 15 de enero de 2004.

EL DIRECTOR GENERAL DE TRIBUTOS

Alberto Génova Galván