PERSONA O ENTIDAD CONSULTANTE: **NIF:**	**DOMICILIO:**
CONCEPTO IMPOSITIVO: Impuesto General Indirecto Canario	**NORMATIVA APLICABLE:** Artículo 5.5 Ley 20/1991 Artículo 27.1.1º.f) Ley 20/1991

CUESTIÓN PLANTEADA:

El consultante describe la siguiente operación:

Un Ayuntamiento de un municipio de la Isla de Tenerife firma un convenio con una sociedad anónima unipersonal, en el que el único socio es el propio Ayuntamiento.

En la exposición primera de dicho convenio se dice:

"Este Ayuntamiento está interesado en encomendar a dicha sociedad municipal, los trabajos para llevar a cabo actuaciones de reposición, rehabilitación y/o demolición de viviendas, locales, jardines y, de cualquier otra obra siguiendo el referido estudio, en relación a la ejecución del proyecto de la Avenida X, 2º fase.."

En la estipulación tercera se establece la remuneración de los servicios a prestar por la sociedad:

"El precio a abonar por el Ayuntamiento a la sociedad por los trabajos a que se refiere el presente convenio asciende a la cantidad de …., correspondiendo …. a gastos por las actuaciones a llevar a cabo y la cantidad de ….. en concepto de del … % por gastos de gestión sobre dicha cantidad."

Es decir que la remuneración de la sociedad está establecida en un porcentaje sobre el total de gastos a incurrir por las distintas actuaciones.

En la ejecución del trabajo la sociedad puede optar por dos procedimientos:

a) Contratar directamente con las empresas actuantes, encargadas de la demolición, de la urbanización, de la rehabilitación, etc. La facturación de las empresas se hará con cargo a la sociedad y posteriormente la sociedad traslada al Ayuntamiento con una factura propia los mismos gastos.

Por sus servicios de gestión la sociedad emitiría otra factura aplicando el porcentaje establecido.

b) Gestionar con las empresas actuantes. Estas emitirían factura a cargo del Ayuntamiento, limitándose la sociedad a abonar por cuenta del Ayuntamiento.

Por sus servicios de gestión la sociedad emitiría otra factura aplicando el porcentaje establecido, igual que el supuesto anterior.

Considerando que estas actuaciones podrían ser consideradas como equipamiento comunitario, se consulta si a las actuaciones descritas le son de aplicación algunos de los apartados e) y f) del artículo 27 de la Ley 20/1991 (tipos impositivos del Impuesto General Indirecto Canario), concretamente si les son de aplicación el tipo cero del IGIC, en los dos supuestos planteados.

En caso afirmativo, si la aplicación del tipo cero alcanza a toda la operación o sólo la factura emitida por los contratistas ejecutores materiales de las obras. Es decir, la remuneración de la sociedad en concepto de gestión estaría gravada a un tipo distinto.

CONTESTACIÓN:

No es de aplicación el tipo impositivo cero a que se refiere el artículo 27.1.1º.f) de la Ley 20/1991 en las ejecuciones de obra en virtud de contratos formalizados por sociedades mercantiles públicas, cualquiera que sea el objeto de las mismas, al no tener el resultado material de las mismas la consideración de edificios demaniales o infraestructuras públicas.

En el supuesto de que las ejecuciones de obra sean el resultado de una contratación directa entre el propio Ayuntamiento y el constructor, exclusivamente sería aplicable el tipo cero a que se refiere el artículo 27.1.1º.f) de la Ley 20/1991 en aquellas en las que el resultado material sea una obra de equipamiento comunitario conforme establece el citado artículo, no siendo aplicable a las ejecuciones de obra de reposición o demolición de viviendas, locales y jardines, y sólo sería posible considerar como tales la rehabilitación de edificios públicos demaniales, teniendo en cuenta el concepto de rehabilitación a efectos del IGIC. En lo que se refiere a la mención de "proyecto de Avenida X, 2º Fase", únicamente tendría la consideración de equipamiento comunitario en tanto se tratara de primera construcción (no de obras de mantenimiento, reforma, rehabilitación, ampliación o mejora) de una superficie vial en zona urbana.

En el supuesto de que fuera de aplicación el tipo cero por tratarse de una ejecución de obra de equipamiento comunitario resultante de un contrato directamente formalizado entre el Ayuntamiento y el constructor, dicho tipo impositivo no sería aplicable a aquellas otras operaciones, ya sean entregas de bienes o prestaciones de servicios, que no tienen por objeto inmediato la propia construcción física del equipamiento, sino otras operaciones que sirven de fundamento y apoyo a aquélla, tales como la gestión de la contratación de las obras efectuada por la sociedad mercantil pública.

Visto escrito presentado en la Consejería de Economía y Hacienda 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 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.-. El consultante describe la siguiente operación:

Un Ayuntamiento de un municipio de la Isla de Tenerife firma un convenio con una sociedad anónima unipersonal, en el que el único socio es el propio Ayuntamiento.

En la exposición primera de dicho convenio se dice:

"Este Ayuntamiento está interesado en encomendar a dicha sociedad municipal, los trabajos para llevar a cabo actuaciones de reposición, rehabilitación y/o demolición de viviendas, locales, jardines y, de cualquier otra obra siguiendo el referido estudio, en relación a la ejecución del proyecto de la Avenida X, 2º fase.."

En la estipulación tercera se establece la remuneración de los servicios a prestar por la sociedad:

"El precio a abonar por el Ayuntamiento a la sociedad por los trabajos a que se refiere el presente convenio asciende a la cantidad de …., correspondiendo …. a gastos por las actuaciones a llevar a cabo y la cantidad de ….. en concepto de del … % por gastos de gestión sobre dicha cantidad."

Es decir que la remuneración de la sociedad está establecida en un porcentaje sobre el total de gastos a incurrir por las distintas actuaciones.

En la ejecución del trabajo la sociedad puede optar por dos procedimientos:

a) Contratar directamente con las empresas actuantes, encargadas de la demolición, de la urbanización, de la rehabilitación, etc. La facturación de las empresas se hará con cargo a la sociedad y posteriormente la sociedad traslada al Ayuntamiento con una factura propia los mismos gastos.

Por sus servicios de gestión la sociedad emitiría otra factura aplicando el porcentaje establecido.

b) Gestionar con las empresas actuantes. Estas emitirían factura a cargo del Ayuntamiento, limitándose la sociedad a abonar por cuenta del Ayuntamiento.

Por sus servicios de gestión la sociedad emitiría otra factura aplicando el porcentaje establecido, igual que el supuesto anterior.

Considerando que estas actuaciones podrían ser consideradas como equipamiento comunitario, se consulta si a las actuaciones descritas le son de aplicación algunos de los apartados e) y f) del artículo 27 de la Ley 20/1991 (tipos impositivos del Impuesto General Indirecto Canario), concretamente si les son de aplicación el tipo cero del IGIC, en los dos supuestos planteados.

En caso afirmativo, si la aplicación del tipo cero alcanza a toda la operación o sólo la factura emitida por los contratistas ejecutores materiales de las obras. Es decir, la remuneración de la sociedad en concepto de gestión estaría gravada a un tipo distinto.

SEGUNDO.- La contestación a la presente consulta no tiene carácter vinculante pues ha sido presentada con anterioridad al día 1 de julio de 2004, de acuerdo con lo dispuesto en la disposición transitoria segunda de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, rigiéndose por lo dispuesto en el artículo 107 de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria.

TERCERO.- El artículo 27.1.1º.f) de la Ley 20/1991 (conforme a la redacción establecida por el artículo 8.Diez de la Ley 53/2002, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social) presenta el siguiente tenor literal:

"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."

En principio, y en función de la descripción realizada por el consultante, son dos los aspectos a tener en cuenta a la hora de determinar la posible aplicación del tipo impositivo cero en las ejecuciones de obra objeto de consulta:

1º Si el resultado de las ejecuciones de obra contratadas, bien por la sociedad mercantil pública o directamente por el propio Ayuntamiento, puede calificarse como un bien inmueble de carácter público.

2º Si dicho bien inmueble público tiene la consideración de equipamiento comunitario a efectos del IGIC.

En el ámbito de las entidades locales, el Real Decreto 1372/1986, de 13 de junio, por el que se aprueba el Reglamento de Bienes de las Entidades Locales, en su artículo 2, clasifica los bienes de las entidades locales "*en bienes de dominio público y bienes patrimoniales*", disponiendo que *"los bienes de dominio público serán de uso o servicio público*." Distingue a su vez dicho Reglamento entre bienes de uso público y bienes de servicio público, definiendo respectivamente en su artículo 3 como "*bienes de uso público local los caminos, plazas, calles, paseos, parques, aguas de fuentes y estanques, puentes y demás obras públicas de aprovechamiento o utilización generales cuya conservación y policía sean de la competencia de la Entidad local*" y - en su artículo 4 - como bienes de servicio público a "*los destinados directamente al cumplimiento de fines públicos de*

responsabilidad de las entidades locales, tales como Casas Consistoriales, Palacios provinciales y, en general, edificios que sean de las mismas, mataderos, mercados, lonjas, hospitales, hospicios, museos, montes catalogados, escuelas, cementerios, elementos de transporte, piscinas y campos de deporte, y, en general, cualesquiera otros bienes directamente destinados a la prestación de servicios públicos o administrativos."

Dichos bienes inmuebles de uso y de servicio público habrán de estar debidamente registrados en el inventario de la Entidad Local, haciendo mención, entre otras, de su "*naturaleza de dominio público o patrimonial, con expresión de si se trata de bienes de uso o de servicio público, patrimoniales o comunales*", de acuerdo con lo establecido en el artículo 20.i) del Real Decreto 1372/1986, de 13 de junio.

En el primero de los supuestos planteados por el consultante, el Ayuntamiento encomienda a una sociedad mercantil unipersonal, siendo el socio único el propio Ayuntamiento, la contratación de las distintas ejecuciones de obra, y, en consecuencia, sea cual fuera el resultado de las mismas los inmuebles no puede ser calificados de infraestructura pública al no integrarse en el patrimonio de una Entidad Local ni tratarse de un bien de dominio público. Igualmente, no se trata de un contrato de obras de los referidos en el artículo 120.a) del 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 al especificar como tales a los celebrados *"entre la Administración y un empresario cuyo objeto sea la construcción de bienes que tengan la naturaleza inmueble, tales como ..."*, sin perjuicio de las posibles obligaciones de publicidad y concurrencia a que se sujeta la contratación en el sector público de las sociedades mercantiles cuyo capital sea mayoritariamente público conforme a la disposición adicional sexta de la Ley de Contratos de las Administraciones Públicas, afirmación que se realiza a título únicamente aclaratorio, sin que este Centro Directivo tenga competencia para pronunciarse al respecto.

Si por el contrario, es el propio Ayuntamiento el contratante de las ejecuciones de obra, y asumiendo que fueran calificables como bienes de uso o servicio público así como que se realice el oportuno registro como tales en el inventario de la Entidad Local, habrá que sacar a colación el segundo de los aspectos mencionados, es decir, deberá de tratarse de una obra de equipamiento comunitario a efectos del IGIC en el sentido previsto en la Ley 20/1991.

En concreto, el consultante denomina las diferentes ejecuciones de obra en los siguientes términos:

- reposición
- rehabilitación y/o demolición de viviendas, locales y jardines
- y de cualquier otra obra siguiendo el referido estudio, en relación a la ejecución del proyecto de Avenida X, 2º fase.

El ámbito de aplicación del tipo cero del IGIC a que se refiere el artículo 27.1.1º.f) de la Ley 20/1991 se circunscribe a las ejecuciones de obra de construcción o rehabilitación de obras de equipamiento comunitario, entendiéndose como tal exclusivamente el que consista 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

Respecto al concepto de edificio, el artículo 5.5 de la Ley 20/1991 enumera una serie de edificaciones, entre ellas los edificios, a los que define como *"toda construcción permanente, separada e independiente, concebida para ser utilizada como vivienda o para servir al desarrollo de una actividad económica."*, siendo criterio reiterado de este Centro Directivo que no han de considerarse como edificios aquellas otras edificaciones que, con mayor propiedad, deban clasificarse entre las restantes enumeradas en el citado artículo. (a título de ejemplo, las instalaciones de recreo y deportivas que no sean accesorias a otras edificaciones).

A falta de mayor precisión, es posible afirmar que no tienen la consideración de obras de equipamiento comunitario las ejecuciones de obra de reposición o demolición de viviendas, locales y jardines, y sólo sería posible considerar como tales la rehabilitación de edificios públicos demaniales, teniendo en cuenta el concepto de rehabilitación a efectos del IGIC contenido en el artículo 27.1.1º.f) de la Ley 20/1991.

En lo que se refiere a la mención de "proyecto de Avenida X, 2º Fase", únicamente tendría la consideración de equipamiento comunitario en tanto se tratara de nueva construcción (no de obras de mantenimiento, reforma, rehabilitación, ampliación o mejora) de una superficie vial en zona urbana.

Por último, y en lo que se refiere a la prestación de servicio de gestión que presta la sociedad pública al Ayuntamiento cuando es este último el que contrata directamente la ejecución de las obras, es criterio reiterado de este Centro Directivo en relación a los servicios de profesionales en obras de equipamiento comunitario, plenamente extensible a la citada prestación de servicios, que no pueden beneficiarse del tipo cero previsto para las ejecuciones de obra de equipamiento comunitario, al no tener su objeto inmediato la propia construcción física, sino otras operaciones que sirven de fundamento y apoyo a aquélla.

En definitiva, es criterio de este Centro Directivo que no es de aplicación el tipo impositivo cero a que se refiere el artículo 27.1.1º.f) de la Ley 20/1991 en las ejecuciones de obra en virtud de contratos formalizados por sociedades mercantiles públicas, cualquiera que sea el objeto de las mismas, al no tener el resultado material de las mismas la consideración de edificios demaniales o infraestructuras públicas.

En el supuesto de que las ejecuciones de obra sean el resultado de una contratación directa entre el propio Ayuntamiento y el constructor, exclusivamente sería aplicable el tipo cero a que se refiere el artículo 27.1.1º.f) de la Ley 20/1991 en aquellas en las que el resultado material sea una obra de equipamiento comunitario conforme establece el citado artículo, no siendo aplicable a las ejecuciones de obra de reposición o demolición de viviendas, locales y jardines, y sólo sería posible considerar como tales la rehabilitación de edificios públicos demaniales, teniendo en cuenta el concepto de rehabilitación a efectos del IGIC. En lo que se refiere a la mención de "proyecto de Avenida X, 2º Fase", únicamente tendría la consideración de equipamiento comunitario en tanto se tratara de primera construcción (no de obras de mantenimiento, reforma, rehabilitación, ampliación o mejora) de una superficie vial en zona urbana.

En el supuesto de que fuera de aplicación el tipo cero por tratarse de una ejecución de obra de equipamiento comunitario resultante de un contrato directamente formalizado entre el Ayuntamiento y el constructor, dicho tipo impositivo no sería aplicable a aquellas otras operaciones, ya sean entregas de bienes o prestaciones de servicios, que no tienen por objeto inmediato la propia construcción física del equipamiento, sino otras operaciones que sirven de fundamento y apoyo a aquélla, tales como la gestión de la contratación de las obras efectuada por la sociedad mercantil pública.

Las Palmas de Gran Canaria, 10 de septiembre de 2004

EL DIRECTOR GENERAL DE TRIBUTOS

Alberto Génova Galván