Administración Tributaria Canaria
Gobierno de Canarias

PERSONA O ENTIDAD CONSULTANTE:	**DOMICILIO:**
CONCEPTO IMPOSITIVO: Impuesto General Indirecto Canario	**NORMATIVA APLICABLE:** Art. 5.5 Ley 20/1991 Art. 27.1.1º f) Ley 20/1991 Art. 27.1.4º Ley 20/1991 D.A.Octava.Uno.3 Ley 20/1991

CUESTIÓN PLANTEADA:

La sociedad consultante manifiesta que es adjudicataria de la siguiente obra adjudicada por la Consejería de Educación, Cultura y Deportes del Gobierno de Canarias:

- Reforma y ampliación del Centro Cultural Viera y Clavijo en Santa Cruz de Tenerife.

Se consulta el tipo impositivo aplicable del IGIC.

Se adjunta copia de la Memoria descriptiva de las obras, del Decreto de adjudicación de las obras al consultante y el contrato.

CONTESTACIÓN VINCULANTE:

No es de aplicación el tipo cero del IGIC a que se refiere el artículo 27.1.1º.f) de la Ley 20/1991 a la ejecución de obra de "Reforma y ampliación del Centro Cultural Viera y Clavijo en Santa Cruz de Tenerife", consecuencia de un contrato directamente formalizado entre la Consejería de Educación, Cultura y Deportes del Gobierno de Canarias y la entidad consultante, por no tener la consideración de ejecuciones de obra de equipamiento comunitario, en la medida en que el objeto de la obra no puede ser calificado como de rehabilitación o construcción. En consecuencia las citadas ejecuciones de obra tributarán al tipo general del 5 por 100.

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 Reglamento Orgánico de la Consejería de Economía y Hacienda aprobado por Decreto 12/2004, de 10 de febrero, emite la siguiente contestación:

PRIMERO.- La sociedad consultante manifiesta que es adjudicataria de la siguiente obra adjudicada por la Consejería de Educación, Cultura y Deportes del Gobierno de Canarias:

- Reforma y ampliación del Centro Cultural Viera y Clavijo en Santa Cruz de Tenerife.

Se consulta el tipo impositivo aplicable del IGIC.

Se adjunta copia de la Memoria descriptiva de las obras, del Decreto de adjudicación de las obras al consultante y el contrato.

SEGUNDO.- El artículo 27.1.1º.f) de la Ley 20/1991 establece lo siguiente:

"1. Sin perjuicio de lo dispuesto en la Disposición Adicional Octava dos de la presente Ley, en el Impuesto General Indirecto Canario serán aplicables los siguientes tipos impositivos:

1º Un tipo cero a las siguientes operaciones: (…)

f) 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, 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."*

Son varios, por tanto, los requisitos legalmente exigidos para la atribución del beneficio fiscal que constituye la aplicación del tipo impositivo cero del IGIC en las ejecuciones de obra de construcción de equipamiento comunitario. En primer lugar, ha de tratarse de una ejecución de obra consecuencia de un contrato directamente formalizado entre el promotor y el contratista. Resulta ser la promotora de la presente ejecución de obra la Comunidad Autónoma de Canarias, y el contratista la sociedad consultante, constructora de la obra, como resultado de un

procedimiento público de adjudicación, por lo que se verifica la existencia de una relación directa en la formalización del contrato en los términos que se prevén legalmente.

En segundo lugar, el artículo 27.1.1º f) de la Ley 20/1991, al referirse a "*las ejecuciones de obra, con o sin aportación de materiales*," sujetas a tipo cero, no hace distinción entre el tipo de operaciones a que se refiere, por tanto, en un principio, afectara a las ejecuciones de obra tanto sean consideradas como entrega de bienes o prestación de servicios. Ahora bien, dichas ejecuciones de obra deberán tener por objeto la construcción o rehabilitación de las viviendas de protección oficial de régimen especial y las obras de equipamiento comunitario.

Por último, y con independencia de los requisitos anteriormente expuestos, debe analizarse la definición de equipamiento comunitario en el ámbito del IGIC. A tal efecto, se considera equipamiento comunitario, a efectos del IGIC, entre otros, los edificios públicos de carácter demanial.

Para ello, en primer lugar hay que analizar el concepto de "*edificio*" a los efectos de aplicación del IGIC. El artículo 5.5 de la Ley 20/1991 define el concepto de "*edificaciones*" - entre las que incluye a los edificios - al establecer que:

"*5. A los efectos de este impuesto, se considerarán edificaciones las construcciones unidas permanentemente al suelo o a otros inmuebles, efectuadas tanto sobre la superficie como en el subsuelo, que sean susceptibles de utilización autónoma e independiente.*

En particular, tendrán la consideración de edificaciones las construcciones que a continuación se relacionan, siempre que estén unidas a un inmueble de una manera fija, de suerte que no puedan separarse de él sin quebranto de la materia ni deterioro del objeto:

a) Los edificios considerándose como tales toda construcción permanente, separada e independiente, concebida para ser utilizada como vivienda o para servir al desarrollo de una actividad económica.

b) Las instalaciones industriales no habitables, tales como diques, tanques o cargaderos.

c) Las plataformas para exploración y explotación de hidrocarburos.

d) Los puertos, aeropuertos y mercados.

e) Las instalaciones de recreo y deportivas que no sean accesorias de otras edificaciones.

f) Los caminos, carreteras, y autopistas y demás vías de comunicación terrestre, así como los puentes o viaductos y túneles relativos a las mismas.

g) Las instalaciones fijas de transporte por cable.

No tendrán la consideración de edificaciones:

a) Las obras de urbanización de terrenos y en particular las de abastecimiento y evacuación de aguas, suministros de energía eléctrica, redes de distribución de gas, instalaciones telefónicas, accesos, calles y aceras.

b) Las construcciones accesorias de explotaciones agrícolas que guarden relación con la naturaleza y destino de la finca aunque el titular de la explotación, sus familiares o las personas que con él trabajen tengan en ellas su vivienda.

c) Los objetos de uso y ornamentación, tales como maquinas, instrumentos y utensilios y demás inmuebles por destino a que se refiere el artículo 334, número 4 y5, del Código Civil.

d) Las minas, canteras o escoriales, pozos de petróleo o de gas u otros lugares de extracción de productos naturales. "

De la enumeración se desprende que a efectos de la normativa reguladora del IGIC, el concepto de "*edificación*" es un concepto más amplio que el de "*edificio*" definido en la letra a) del número 5 del artículo 5 citado, siendo el propuesto en dicha letra a) el que debe tomarse como referencia para la interpretación del alcance de la definición de equipamiento comunitario respecto a los edificios.

El mencionado artículo 27.1.1º.f) de la Ley 20/1991, se refiere a los "*edificios públicos de carácter demanial*", por tanto una vez analizado el concepto de edificio hay que definir el concepto de "*bien de dominio público o demanial*".

Si nos atenemos al 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, establece en su artículo 2:

"1. Los bienes de las entidades locales se clasifican en bienes de dominio público y bienes patrimoniales.

2. Los bienes de dominio público serán de uso o servicio público.

(....)".

Se distingue a su vez en los artículos 3 y 4 del mismo Reglamento, lo que son bienes de "uso público local", como 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, de los otros "bienes de servicios públicos" destinados directamente al cumplimiento de fines públicos de responsabilidad de las entidades locales, tales como Casas Consistoriales, Palacios Provinciales, y en general los edificios que sean de las mismas, como mataderos mercados, lonjas, hospitales, hospicios, museos, montes catalogados, escuelas, cementerios, elementos de transportes, piscinas y campos de deporte, y en general, cualesquiera otro bienes directamente destinados a la prestación de servicios públicos o administrativos. Como puede apreciarse esta relación tiene carácter meramente indicativo de los bienes de carácter público o demanial. Señalar también que los artículos 17 al 20 de la citada norma reglamentaria exigen que, entre otros, los bienes inmuebles se reseñen por separado en el correspondiente Registro de Bienes y Derechos de la Entidad Local con expresión de la naturaleza de dominio público o patrimonial, con expresión de si se trata de bienes de uso o de servicio público, patrimoniales o comunales.

También la Ley 33/2003, de 3 de noviembre, del Patrimonio de las Administraciones Públicas, establece las bases del régimen patrimonial de las Administraciones Públicas. Determinados artículos de esta Ley son de aplicación a las entidades locales, conforme a lo dispuesto en el artículo 2.2 y disposición final segunda, entre ellos los artículos 4 y 5, apartados 1, 2 y 4. El artículo 4 de la citada Ley 33/2003 establece lo siguiente:

"Por razón del régimen jurídico al que están sujetos, los bienes y derechos que integran el patrimonio de las Administraciones públicas pueden ser de dominio público o demaniales y de dominio privado o patrimoniales."

El artículo 5.1 de la misma Ley señala que:

"1. Son bienes y derechos de dominio público los que, siendo de titularidad pública, se encuentren afectados al uso general o al servicio público, así como aquellos a los que una ley otorgue expresamente el carácter de demaniales."

Respecto a la Comunidad Autónoma de Canarias, la Ley 6/2006, de 17 de julio, del Patrimonio de la Comunidad Autónoma de Canarias, cuyo objeto es regular el régimen jurídico, la administración, defensa y conservación del patrimonio de la Comunidad Autónoma de Canarias – artículo 1.1 – clasifica los bienes que integran el patrimonio de la Comunidad Autónoma en bienes "*de dominio público o demaniales y de dominio privado o patrimoniales.*" - artículo 3 – enumerando en su artículo 4, números 1 y 2 respectivamente, como tales, entre otros, los que, "*siendo de titularidad pública, se encuentren afectados al uso general o al servicio público, así como aquellos a los que una Ley otorgue expresamente el carácter de demaniales*" y "*los inmuebles propiedad de la Comunidad Autónoma en que se alojen servicios, oficinas o dependencias de sus órganos y organismos públicos, se considerarán, en todo caso, bienes de dominio público.*"

También se encuentran los bienes inmuebles titularidad de la Comunidad Autónoma de Canarias sujetos a la obligación de registro en el Inventario General de Bienes y Derechos de la Comunidad Autónoma de Canarias, conforme a lo previsto en los artículos 9 y 10 de la Ley 6/2006, de 17 de julio, y Capítulo III del Título Preliminar del Decreto 133/1988, de 22 de septiembre, por el que se aprueba el Reglamento para la aplicación de la Ley del Patrimonio de la Comunidad Autónoma de Canarias.

Del examen del contenido de las fotocopias aportadas por el consultante de la Memoria del proyecto de Reforma y Ampliación del Centro Cultural Viera y Clavijo se desprende que el inmueble objeto de intervención es titularidad del Ayuntamiento de Santa Cruz de Tenerife y no de la Comunidad Autónoma de Canarias, como Administración Pública contratante de la obra, en la medida en que textualmente, en el apartado *2.2 Criterios Generales de la Intervención en el Centro Cultural*, se cita lo siguiente:

"*…este sector se refiere al edificio fundacional del sector, antiguo Colegio de enseñanza, el cual, después de su adquisición por parte del Ayuntamiento, ha …*"

Añade la memoria adjunta, en su programa de necesidades (apartado 1.3) lo siguiente:

"- Reforma, rehabilitación y remozamiento del edificio central existente cuyo objetivo es el de ubicar un Centro Cultural en la ciudad en donde se establezca la Concejalía de Cultura del Ayuntamiento, así como sus respectivas dependencias, atendiendo especialmente a los Patronatos de Cultura y Juventud, así como el Organismo de Coordinación con su Área de Apoyo de cultura como "médium"(sic) *de organización de los Patronatos y Organismos pertenecientes al Área de Cultura, Juventud, Deportes y Fiestas del Ayuntamiento de Santa Cruz de Tenerife*."

Esta Administración Tributaria no es competente para pronunciarse en relación a la naturaleza demanial o patrimonial de los diferentes bienes y derechos adscritos al patrimonio de las distintas Administraciones Públicas, siendo tal pronunciamiento exigible a las propias entidades publicas titulares de los bienes y derechos en función de la obligación de inscripción de los bienes y derechos en los correspondientes Registros, por lo que para la calificación de la naturaleza demanial de los bienes resultantes de las ejecuciones de obra que sean licitadas por las entidades públicas, y en la medida en que dicha calificación puede tener trascendencia en relación a la aplicación de determinados tipos impositivos, se atenderá a la afección al uso general o al servicio público del bien conforme se reseñe en el correspondiente Registro de Bienes y Derechos de la Administración Pública o, en su caso, en la ley en que expresamente se otorgue tal carácter. No obstante, a la vista de las referencias textuales expuestas con anterioridad, es posible presumir a los efectos de la resolución de la presente respuesta a consulta

tributaria vinculante que el inmueble objeto de la ejecución de obra adjudicada resulta ser un edificio - en los términos previstos en el artículo 5.2.a) de la Ley 20/1991 – de carácter demanial.

Queda, por último, considerar si la ejecución de obra licitada tiene por objeto la construcción o rehabilitación de una obra de equipamiento comunitario. La copia de la Memoria del proyecto de Reforma y Ampliación del Centro Cultural Viera y Clavijo aportada por el consultante cita en el apartado *2.2 Criterios Generales de la Intervención en el Centro Cultural*, al enumerar los criterios de ordenación el sector del Parque objeto de intervención, lo siguiente:

"…

2) El edificio conserva prácticamente toda su estructura, salvo la planta 2 (en su lado Norte) coincidiendo con la ampliación realizada, tanto por problemas estético-formales como de estructura portante, presentando serias afecciones a la estructura principal por la solución técnica, causando deterioros importantes que condicionan tanto su uso como su conservación. La posibilidad de mantenerla significa replantear estructuralmente todo el ala donde se asienta, desde la cimentación a la cubierta, por lo que, paralelamente, a la poca fortuna de sus condiciones formales y estéticas, parece razonable su desmantelamiento y derribo, hecho que ayudaría notoriamente a la claridad morfológica del Edificio y su economía de remozamiento y conservación.

3) La propuesta organizativa del Edificio se puede sintetizar en:

Eliminación de la tabiquería, de todo el edificio tanto en zonas de uso como de servicio (incluye este toda la planta segunda del lado Norte, construida sobre la cubierta).

Definir la estructura de circulación como un anillo cerrado, libre de obstáculos y tabiques como elementos de relación-circulación, pudiéndose desarrollar como zonas de estancia polivalentes.

Para ello es necesaria la eliminación de un sector de la capilla, su entrada y salida, como acceso principal al Edificio, así como el perímetro de toda la nave de la Iglesia, permitiendo rodearla y acceder directamente al patio interior.

.."

El concepto de rehabilitación en la Ley 20/1991 se define como "…*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.*" Deben concurrir, por tanto, dos requisitos para que una ejecución de obra sobre un edificio terminado se califique como de "rehabilitación" a efectos del IGIC.

1º Cuantitativo: el coste global de la operación debe exceder del 25 por ciento del precio de adquisición del edificio 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 estos efectos, se entenderá como "verdadero valor de una edificación" el precio que se hubiese acordado para su transmisión onerosa en condiciones normales de mercado entre partes que fueran independientes, incluido el valor del terreno en que se halla enclavado el edificio.

Como coste global de la operación de rehabilitación se entenderá el coste, IGIC excluido, de los bienes y servicios utilizados por el sujeto pasivo para llevar a cabo las operaciones

materiales en que consista la reconstrucción de las edificaciones, incluidos los servicios prestados por personal técnico que dirija las obras.

2º Cualitativo: que las obras de rehabilitación consistan única o principalmente en la reconstrucción de la edificación mediante el tratamiento o consolidación de los elementos estructurales de la edificación.

En sentido contrario, directamente quedan excluidas del concepto de rehabilitación las operaciones de reacondicionamiento, mejora o reforma de la edificación, por elevado que sea el importe de su coste. Tal ocurrirá con las obras consistentes en la redistribución del espacio interior mediante la eliminación de tabiquería, instalación de ascensores, cambio o modernización de instalaciones de fontanería, calefacción, electricidad, gas, solado, alicatado, carpintería, bajada de techos, etc.

En el supuesto de obras complejas, en las que junto a las operaciones del tipo de las citadas en el párrafo anterior, se efectúan también tareas de tratamiento y consolidación de elementos estructurales, debe tenerse en cuenta el objetivo perseguido con el beneficio fiscal, por lo que una interpretación recta de la norma debe llevar a entender que las referidas ejecuciones de obra tributarán al tipo cero del impuesto sólo cuando consistan principalmente en el tratamiento de los elementos estructurales de la edificación, de manera que si este tratamiento supone sólo una pequeña parte del presupuesto total de la ejecución, no cabe calificar la obra en su conjunto como "de rehabilitación" en los términos indicados por la Ley 20/1991.

Conforme a lo expuesto en la Memoria aportada por el consultante, el edificio conserva prácticamente toda su estructura, salvo la planta 2, que es objeto de demolición y nueva construcción. Se trataría, en principio, de una ejecución de obra compleja en los términos mencionados en el párrafo anterior, si bien, incluso independientemente de cual fuera el importe del presupuesto de demolición y reconstrucción de la planta 2 respecto al total de la ejecución de obra como indicativo de la relevancia de la misma, información no aportada por el consultante, no podría calificarse en todo caso como de rehabilitación en los términos previstos en la Ley 20/1991 dado que se trata sólo de una actuación parcial en la edificación, que no afecta a la cimentación y estructura general de la misma.

Si bien, a tenor de lo mencionado en el párrafo anterior ya no tiene razón de ser cuestionar el requisito cuantitativo expuesto en primer lugar, a tal efecto el consultante tampoco aporta los datos necesarios para su toma en consideración.

Por último, el artículo 27.1.4º de la Ley 20/1991 expresa lo siguiente:

"1. Sin perjuicio de lo dispuesto en la Disposición Adicional Octava dos de la presente Ley, en el Impuesto General Indirecto Canario serán aplicables los siguientes tipos impositivos: (…)

4º Un tipo general aplicable a los bienes y servicios que no se encuentren sometidos ni al tipo cero, ni al reducido, ni a los incrementados y cuyo importe estará comprendido entre el 3 y el 6 por 100, ambos inclusive."

La Disposición Adicional Octava.3 de la Ley 20/1991 presenta el siguiente tenor:

"Los tipos del Impuesto General Indirecto Canario quedan fijados en la siguiente forma:

(…)

3. El tipo general será del 5 por 100."

En definitiva, es criterio vinculante de este Centro Directivo que no es de aplicación el tipo cero del IGIC a que se refiere el artículo 27.1.1º.f) de la Ley 20/1991 a la ejecución de obra de “Reforma y ampliación del Centro Cultural Viera y Clavijo en Santa Cruz de Tenerife”, consecuencia de un contrato directamente formalizado entre la Consejería de Educación, Cultura y Deportes del Gobierno de Canarias y la entidad consultante, por no tener la consideración de ejecuciones de obra de equipamiento comunitario, en la medida en que el objeto de la obra no puede ser calificado como de rehabilitación o construcción. En consecuencia las citadas ejecuciones de obra tributarán al tipo general del 5 por 100.

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, 1 de junio de 2007

EL DIRECTOR GENERAL DE TRIBUTOS

Alberto Génova Galván