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

CUESTIÓN PLANTEADA

El Cabildo consultante tiene previsto ejecutar las obras necesarias para poner en marcha en su totalidad el Edificio de Formación y Congresos ubicado en Puerto del Rosario. En la actualidad se han ejecutado dos fases en la construcción de dicho edificio, siendo necesario acometer ahora las obras necesarias para la adaptación a las exigencias básicas del Código Técnico de la Edificación e incorporando todos los proyectos de instalaciones, equipamiento de salas, accesos, jardinería, etc, necesarios para la puesta en funcionamiento de dicho edificio, previéndose inicialmente un presupuesto estimado de 30.000.000,00 €. En cuanto a las obras anteriormente ejecutadas, y previa consulta a esta Dirección General de Tributos, se ha venido aplicando el tipo impositivo cero del IGIC, puesto que se trata de un edificio público de carácter demanial.

Se desea conocer si a los efectos del IGIC puede seguir interpretando que es de aplicación el tipo impositivo cero a éste último proyecto que se desea acometer para la finalización y puesta en funcionamiento total del citado edificio.

CONTESTACIÓN VINCULANTE

Es de aplicación del tipo impositivo cero del IGIC a que se refiere el artículo 27.1.1º.f) de la Ley 20/1991 en las ejecuciones de obra de construcción de un Edificio de Formación y Congresos objeto de un contrato formalizado directamente entre un Cabildo Insular y el adjudicatario, ejecutado en dos fases susceptibles de utilización o aprovechamiento separado y que constituyen independientemente una unidad funcional, clasificada como obra de primera establecimiento en los términos a que se refiere el artículo 106.1.a) de la Ley 30/2007, de 30 de octubre, de Contratos del Sector Público, por tratarse de una obra de construcción de un edificio demanial.

Por el contrario, no se aplicará el citado tipo impositivo cero del IGIC en las ejecuciones de obra posteriores a la recepción, de la recepción parcial, ocupación efectiva o puesta en servicio de la obra de primera construcción del citado Edificio de Formación y Congresos, tales como las que consistan en la adaptación posterior al Código Técnico de Edificación, ajardinado, equipamiento del edificio, accesos, etc.

Visto el escrito presentado por , 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.- El Cabildo consultante tiene previsto ejecutar las obras necesarias para poner en marcha en su totalidad el Edificio de Formación y Congresos ubicado en Puerto del Rosario. En la actualidad se han ejecutado dos fases en la construcción de dicho edificio, siendo necesario acometer ahora las obras necesarias para la adaptación a las exigencias básicas del Código Técnico de la Edificación e incorporando todos los proyectos de instalaciones, equipamiento de salas, accesos, jardinería, etc, necesarios para la puesta en funcionamiento de dicho edificio, previéndose inicialmente un presupuesto estimado de 30.000.000,00 €. En cuanto a las obras anteriormente ejecutadas, y previa consulta a esta Dirección General de Tributos, se ha venido aplicando el tipo impositivo cero del IGIC, puesto que se trata de un edificio público de carácter demanial.

Se desea conocer si a los efectos del IGIC puede seguir interpretando que es de aplicación el tipo impositivo cero a éste último proyecto que se desea acometer para la finalización y puesta en funcionamiento total del citado edificio.

SEGUNDO.- Esta Dirección General de Tributos, en consulta no vinculante número 841 de fecha 5 de septiembre de 2003, y a petición del consultante, ya manifestó la procedencia de la aplicación del tipo impositivo cero del IGIC a que se refiere el artículo 27.1.1º.f) de la Ley 20/1991 a la ejecución de obra de construcción del Edificio de Formación y Congresos objeto de la presente consulta tributaria, en la medida en que se trataba de la ejecución de obra de construcción de un edificio público demanial, siendo éste uno de los ejemplos de equipamiento comunitario contemplados en dicho precepto legal.

Precisamente la aplicación del citado beneficio fiscal en la licitación pública ha ocasionado que, con ocasión de diversas consultas tanto de las Administraciones públicas contratantes como de los adjudicatarios, exista una extensa doctrina al respecto, conforme a la que esta Dirección General de Tributos ha aclarado que las operaciones que pueden acogerse a la aplicación del tipo cero del IGIC se limitan a las ejecuciones de obra de construcción o rehabilitación de equipamiento comunitario, y en sentido contrario, no pueden beneficiarse del tipo cero del IGIC las obras de reforma, mantenimiento, mejora, etc, ejecutadas sobre el equipamiento comunitario o previas al inicio de la actividad constructiva propiamente dicha, tales como el acondicionamiento del terreno, desmonte, etc.

El propio texto legal contiene el concepto de obra de rehabilitación, que primará sobre cualquier otro existente al margen de la Ley 20/1991, incluido el del artículo 2.4 del Código Técnico de Edificación (en adelante, CTE), definiéndose como las actuaciones destinadas a la reconstrucción mediante la consolidación y el tratamiento de estructuras, fachadas o cubiertas y otras análogas, actuaciones que deberán tener además una cuantía significativa (exige la ley 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 estos efectos, se descontará del precio*

Tomás Miller, 38 – 4ª Planta.
35071 – Las Palmas de Gran Canaria
Avda. 3 de mayo,2 y 4
38071 – Santa Cruz de Tenerife

de adquisición o del valor de mercado de la edificación la parte proporcional correspondiente al suelo.").

Por el contrario, no se define el alcance de las obras de construcción. Precisamente el CTE, en su Anejo III, incorpora la terminología a utilizar en la aplicación del mismo, definiendo la construcción como "*conjunto de actividades para la realización física de la obra. El término, cubre la construcción in situ, pero también la fabricación de partes en taller y su posterior montaje in situ."*

El CTE se aplica a las obras de edificación de nueva construcción, si bien igualmente se aplicará a las obras de ampliación, modificación, reforma o rehabilitación que se realicen en edificios existentes, siempre y cuando dichas obras sean compatibles con la naturaleza de la intervención y, en su caso, con el grado de protección que puedan tener los edificios afectados.

Desde el punto de vista de la licitación pública, la Ley 30/2007, de 30 de octubre, de Contratos del Sector Público, define los contratos de obra – artículo 6.1 – como "*aquellos que tienen por objeto la realización de una obra o la ejecución de alguno de los trabajos enumerados en el Anexo I o la realización por cualquier medio de una obra que responda a las necesidades especificadas por la entidad del sector público contratante. Además de estas prestaciones, el contrato podrá comprender, en su caso, la redacción del correspondiente proyecto."* Respecto al objeto de los contratos, el artículo 74 de la citada Ley 30/2007, de 30 de octubre, establece en su número 2 que "*no podrá fraccionarse un contrato con la finalidad de disminuir la cuantía del mismo y eludir así los requisitos de publicidad o los relativos al procedimiento de adjudicación que correspondan"*, añadiendo el número 3 que "*cuando el objeto del contrato admita fraccionamiento y así se justifique debidamente en el expediente podrá preverse la realización independiente de cada una de sus partes mediante su división en lotes, siempre que éstos sean susceptibles de utilización o aprovechamiento separado y constituyan una unidad funcional, o así lo exija la naturaleza del contrato.*

Asimismo podrán contratarse separadamente prestaciones diferenciadas dirigidas a integrarse en una obra, tal y como ésta es definida en el artículo 6, cuando dichas prestaciones gocen de una sustantividad propia que permita una ejecución separada, por tener que ser realizadas por empresas que cuenten con una determinada habilitación.

En los casos previstos en los párrafos anteriores, las normas procedimentales y de publicidad que deben aplicarse en las adjudicaciones de cada lote o prestación diferenciada se determinarán en función del valor acumulado del conjunto, salvo lo dispuesto en los artículos 14.2, 15.2 y 16.2."

El artículo 106.1 de la Ley 30/2007 clasifica las diferentes obras, a los efectos de la elaboración de los proyectos, en los grupos siguientes:

a) Obras de primer establecimiento, reforma o gran reparación.

b) Obras de reparación simple, restauración o rehabilitación

c) Obras de conservación y mantenimiento.

d) Obras de demolición.

El número 2 del citado artículo define las denominadas obras de primer establecimiento como *"las que dan lugar a la creación de un bien inmueble."* Si nos atenemos al marco cronológico en que debe de desenvolverse la ejecución del contrato de obras, su inicio se produce con el acta de

Tomás Miller, 38 – 4ª Planta.
35071 – Las Palmas de Gran Canaria
Avda. 3 de mayo,2 y 4
38071 – Santa Cruz de Tenerife

comprobación de replanteo (artículo 212 de la Ley 30/2007) y su terminación con la recepción de las obras a su terminación, sin perjuicio de la posibilidad de la recepción parcial de aquellas partes de la obra susceptibles de ser ejecutadas por fases que puedan ser entregadas al uso público, según lo establecido en el contrato o cuando, por razones de "*excepcional interés público debidamente motivadas en el expediente"* el órgano de contratación acuerde la ocupación efectiva de las obras o su puesta en servicio para el uso público, aún sin el cumplimiento del acto formal de recepción (artículo 218, números 1, 5 y 6 de la Ley 30/2007).

Destacar que, en principio, la legislación prevé que la obra se ejecutará en una única fase, si bien, con la debida justificación, se admite el fraccionamiento cuando las partes sean susceptibles de utilización o aprovechamiento separado y constituyan una unidad funcional, o así lo exija la naturaleza del contrato. También se admite la contratación separada de prestaciones diferenciadas dirigidas a integrarse en una obra, cuando dichas prestaciones gocen de una sustantividad propia que permita una ejecución separada, por tener que ser realizadas por empresas que cuenten con una determinada habilitación. Añadir a los supuestos anteriores aquellos que surjan por causas sobrevenidas, que obliguen a una nueva contratación para la continuación o finalización de las obras.

Extrapolando el anterior marco cronológico de ejecución de obra pública al concepto de ejecución de obra de construcción a que se refiere el artículo 27.1.1º.f) del IGIC respecto a las ejecuciones de obra de construcción de edificios demaniales (obra de primer establecimiento), el tipo cero del IGIC se aplicaría en la ejecución de obra de construcción del Edificio de Formación y Congresos desde las primeras certificaciones de obra presentadas por el contratista, una vez formalizada el acta de comprobación de replanteo e iniciada la obra hasta el momento de la recepción, de la recepción parcial o de su ocupación efectiva o puesta en servicio, pues las actuaciones que se realicen desde dicho instante deben de calificarse como mejoras, mantenimiento, conservación, adaptación o cualquier alcance similar, ajenas ya al proceso constructivo, y sobre las que ya no sería de aplicación el tipo impositivo cero del IGIC. Tal y como se ha manifestado con anterioridad, el contrato de construcción de obra de primer establecimiento tiene carácter único, y los supuestos de fraccionamiento, en principio, deberían responder a la existencia de unidades susceptibles de utilización o aprovechamiento separado y que constituyan una unidad funcional, si bien se admite que también se produzca el fraccionamiento cuando así lo exija la naturaleza del contrato.

Volviendo al supuesto que nos ocupa, la Administración pública consultante manifiesta que ha ejecutado la obra de construcción del Edificio de Formación y Congresos en dos fases, asumiendo que el resultado material de la obra es un edificio público de carácter demanial, por lo que, conforme al marco normativo en que se desarrolla la contratación pública, cada una de las fases dará lugar a inmuebles susceptibles de utilización o aprovechamiento separado y constituye una unidad funcional, cuestión que no debería entorpecer su consideración de edificio demanial y, por tanto, la aplicación del tipo impositivo cero del IGIC.

No obstante, las obras objeto de consulta se fundamentan como necesarias para la adaptación a las exigencias básicas del CTE y para la incorporación de todos los proyectos de instalaciones, equipamiento de salas, accesos, jardinería, etc. Tal y como se ha manifestado con anterioridad, el CTE se aplica a las obras de edificación de nueva construcción, si bien igualmente se aplicará a las obras de ampliación, modificación, reforma o rehabilitación que se realicen en edificios existentes. En otras palabras, las normas propias del CTE han debido de estar presentes en el proyecto y ejecución de las dos fases de la construcción (obra de primer establecimiento) del Edificio de

Tomás Miller, 38 – 4ª Planta.
35071 – Las Palmas de Gran Canaria
Avda. 3 de mayo,2 y 4
38071 – Santa Cruz de Tenerife

Formación y Congresos, sin perjuicio de que, con posterioridad, se apliquen con ocasión de obras de ampliación, modificación, reforma o rehabilitación que se realicen en el mismo edificio, es decir, que una ejecución de obra recoja las directrices del CTE no significa necesariamente que se efectúe con ocasión de la primera construcción de una edificación. Añadir que el consultante manifiesta que las obras (que no especifica que se realicen en un contrato único) abarcan también el equipamiento de salas, accesos, jardinería, etc.

En definitiva, es criterio de esta Administración Tributaria Canaria que es de aplicación del tipo impositivo cero del IGIC a que se refiere el artículo 27.1.1º.f) de la Ley 20/1991 en las ejecuciones de obra de construcción de un Edificio de Formación y Congresos objeto de un contrato formalizado directamente entre un Cabildo Insular y el adjudicatario, ejecutado en dos fases susceptibles de utilización o aprovechamiento separado y que constituyen independientemente una unidad funcional, clasificada como obra de primera establecimiento en los términos a que se refiere el artículo 106.1.a) de la Ley 30/2007, de 30 de octubre, de Contratos del Sector Público, por tratarse de una obra de construcción de un edificio demanial.

Por el contrario, no se aplicará el citado tipo impositivo cero del IGIC en las ejecuciones de obra posteriores a la recepción, de la recepción parcial, ocupación efectiva o puesta en servicio de la obra de primera construcción del citado Edificio de Formación y Congresos, tales como las que consistan en la adaptación posterior al Código Técnico de Edificación, ajardinado, equipamiento del edificio, accesos, etc.

Todo lo cual se le comunica de acuerdo con la Disposición Adicional Décima, número tres, de la Ley 20/1991, y con el alcance establecido en el articulo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y se le advierte que la presente consulta no tendrá efectos vinculantes respecto al objeto o tramitación de un procedimiento, recurso o reclamación iniciado con anterioridad a su presentación.

Santa Cruz de Tenerife, 20 de octubre de 2008

EL DIRECTOR GENERAL DE TRIBUTOS

Francisco Clavijo Hernández

Tomás Miller, 38 – 4ª Planta.
35071 – Las Palmas de Gran Canaria

Avda. 3 de mayo,2 y 4
38071 – Santa Cruz de Tenerife