Administración Tributaria Canaria
Gobierno de Canarias

PERSONA O ENTIDAD CONSULTANTE	DOMICILIO
CONCEPTO IMPOSITIVO Impuesto General Indirecto Canario.	**NORMATIVA DE APLICACIÓN** Art. 5.5 a) Ley 20/1991 Art. 27.1.1º f) y 4º Ley 20/1991. Disposición Adicional Octava.3 Ley 20/1991

CUESTIÓN PLANTEADA

La entidad local manifiesta que va a licitar el proyecto "Reforma de la Estación de Guaguas", sita en Playa de Las Américas, y consulta si es de aplicación el tipo impositivo cero del IGIC del artículo 27.1.1º f) de la Ley 20/1991, o bien el general del 5 por 100

Adjunta copia de la relación de unidades de obra contenidas en el proyecto de referencia.

CONTESTACIÓN VINCULANTE

En la ejecución de obra de "Reforma de la Estación de Guaguas", sita en Playa de Las Américas, derivada de un contrato formalizado directamente entre un Cabildo Insular y una sociedad mercantil, el tipo cero del IGIC del artículo 27.1.1º f) de la Ley 20/1991 sólo es aplicable, siempre que la obra pueda calificarse de rehabilitación por tratarse de una actuación dirigida a la reconstrucción del edificio mediante la consolidación y el tratamiento de sus estructuras, fachadas o cubiertas y otras análogas, siempre que el coste global de estas operaciones exceda del 25 por 100 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 descontará del precio de adquisición o del valor de mercado del edificio la parte proporcional correspondiente al suelo. Si no puede calificarse la obra de rehabilitación, el tipo de gravamen aplicable a la operación sería el general del IGIC del 5 por 100, al no encontrarnos ante una obra de equipamiento comunitario.

Tomás Miller, 38 – 4ª Planta
35071 – Las Palmas de Gran Canaria
Tlfno. 928-303007 – Fax 928-303330

Avda. 3 de mayo, 2 y 4
38071 – Santa Cruz de Tenerife
Tlfno. 922-476606 – Fax 922-476673

Visto el escrito presentado en esta Consejería de Economía y Hacienda por , en el que formula consulta tributaria en relación con el Impuesto General Indirecto Canario (en adelante 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 entidad local manifiesta que va a licitar el proyecto "Reforma de la Estación de Guaguas", sita en Playa de Las Américas, y consulta si es de aplicación el tipo impositivo cero del IGIC del artículo 27.1.1º f) de la Ley 20/1991, o bien el tipo general del 5 por 100

Adjunta copia de la relación de unidades de obras contenidas en el proyecto de referencia.

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

"*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 considerarán de rehabilitación las actuaciones dirigidas a la reconstrucción mediante la consolidación y el tratamiento de estructuras, fachadas o cubiertas y otras análogas siempre que el coste global de las operaciones de rehabilitación exceda del 25 por ciento del precio de adquisición si se hubiese efectuado ésta durante los dos años inmediatamente anteriores al inicio de las obras de rehabilitación o, en otro caso, del valor de mercado que tuviera la edificación o parte de la misma en el momento de dicho inicio. A estos efectos, se descontará del precio de adquisición o del valor de mercado de la edificación la parte proporcional correspondiente al suelo.

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

- Los edificios de carácter demanial.

- Las infraestructuras públicas de agua, telecomunicación, ferroviarias, energía eléctrica, alcantarillado, parques, jardines y superficies viales en zonas urbanas.

La consideración como equipamiento comunitario de las infraestructuras públicas ferroviarias comprenderá tanto aquellas en las que la Administración competente sea quien las promueva directamente, como cuando la misma actúe de manera indirecta a través de otra

entidad que, no teniendo la consideración de Administración pública, sea quien ostente, mediante cualquier título administrativo habilitante concedido por parte de la Administración pública, la capacidad necesaria para contratar la realización de dichas infraestructuras.

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."

Analizando este artículo, cabe señalar que tres son los requisitos que la Ley exige para la aplicación del tipo de gravamen cero a estas operaciones:

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

2º) Que el contrato de ejecución de obra tenga por objeto la construcción o rehabilitación de una obra.

3º) Que la obra resultante pueda calificarse como obra de equipamiento comunitario.

Respecto al primero de los requisitos enumerados, es criterio reiterado de esta Dirección General de Tributos que la aplicación del tipo cero a las obras de equipamiento comunitario requiere no sólo que la ejecución de obra se califique como tal, sino que el contrato de la ejecución de obra sea formalizado directamente entre el promotor y el contratista; y en todo caso, que el promotor sea directamente la Administración Pública, entendida como la Administración capacitada para ser titular de un bien público de carácter demanial. En el presente caso, es claro que la operación consultada cumple este requisito al ser un Cabildo Insular el promotor de la obra.

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. De ahí que este tipo puede aplicarse en principio a todas las ejecuciones de obra, tanto si son consideradas entregas de bienes como prestaciones de servicios. Ahora bien, para que pueda aplicarse este tipo cero, el objeto del contrato ha de ser necesariamente la construcción o rehabilitación de una obra pública (aún así ha de tenerse en cuenta que si se trata de una obra de rehabilitación, el tipo cero no se aplicará cuando se trate de infraestructuras públicas de agua, telecomunicación, ferroviarias, energía eléctrica, alcantarillado, parques, jardines y superficies viales en zonas urbanas). En cualquier caso, lo que sí nos interesa destacar es que la Ley 20/1991 define qué se entiende por rehabilitación a efectos de este Impuesto, definición que, según el artículo 12.2 de la Ley General Tributaria, prima sobre cualquier otra de carácter técnico o usual sobre este concepto. En este sentido, conviene insistir que, a efectos del IGIC, se entiende por rehabilitación aquellas 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 estos efectos, se descontará del precio de adquisición o del valor de mercado de la edificación la parte proporcional correspondiente al suelo".

Por último, y con independencia de los dos anteriores, la Ley 20/1991 exige también un tercer requisito para aplicar el tipo cero, y es que la obra pueda calificarse de equipamiento comunitario. No es esta contestación el lugar idóneo para examinar qué se entiende en el IGIC por equipamiento comunitario. Desde la perspectiva que aquí interesa, debe señalarse que se entienden por equipamiento comunitario los edificios de carácter demanial, definición que plantea, a su vez, dos problemas: qué se entiende, en concreto, por edificio, y cuál es el significado de la expresión de "carácter demanial".

- El concepto de "edificio" viene definido en el IGIC en el artículo 5.5 a) de la Ley 20/1991 como un tipo de edificación, al señalar que "*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*." (el subrayado es nuestro)

- Pero qué se entiende por "carácter demanial" es algo que la Ley 20/1991 no puntualiza. Por ello hay que acudir al artículo 2 del Real Decreto 1372/1986, de 13 de junio, por el que se aprueba el Reglamento de Bienes de las Entidades Locales, que, en este punto, establece que los bienes de las entidades locales se clasifican en bienes de dominio público y en bienes patrimoniales. Por «bienes de dominio público», el Reglamento de Bienes precisa que son los «de uso o servicio público». Los artículos 3 y 4 de este Reglamento distinguen asimismo entre los 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, y los otros "bienes de servicios públicos", que son los 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 estas entidades, como los mataderos, mercados, lonjas, hospitales, hospicios, museos, montes catalogados, escuelas, cementerios, elementos de transportes, piscinas y campos de deporte, y cualesquiera otros bienes directamente destinados a la prestación de servicios públicos o administrativos.

No hace falta precisar que esta relación de los artículos 3 y 4 del Reglamento de Bienes de las Entidades Locales no tiene un carácter de numerus clausus sino que constituye una enumeración meramente indicativa de los bienes de carácter público o demanial; por lo que cualquier otro bien que reúna los requisitos de titularidad (pertenecer a una Administración pública), afectación (a un uso o servicio público) y régimen jurídico especial (inalienabilidad, inembargabilidad e imprescriptibilidad), debe ser calificado también de bien de dominio.

Hechas estas precisiones, podemos abordar ya la cuestión planteada de si es de aplicación el tipo impositivo cero del IGIC del artículo 27.1.1º f) de la Ley 20/1991 a la reforma de la Estación de Guaguas de Playa de Las Américas. Para comenzar, debe subrayarse que la Administración Tributaria no es competente para pronunciarse sobre la naturaleza

demanial o patrimonial de los bienes integrantes del patrimonio de las distintas Administraciones Públicas. Esto es una cuestión que corresponde a las propias entidades publicas titulares de los bienes y derechos en función de la afectación y régimen jurídico de dichos bienes. Por ello para la calificación de la naturaleza demanial de los bienes resultantes de las ejecuciones de obra que van a ser licitadas por las entidades públicas, ha de atenderse siempre a la afectación al uso o servicio público del bien y a su régimen jurídico especial, de acuerdo con el Inventario de Bienes y Derechos de la Entidad Local o, en su caso, con la ley que le haya otorgado dicha naturaleza.

En el escrito presentado, la entidad consultante, en relación con la obra a ejecutar, se limita a mencionar únicamente su denominación ("*Reforma de Estación de Guaguas*"), y adjunta un listado de las unidades de obras que contiene el proyecto; pero no describe ni cualitativa ni cuantitativamente su objeto, con lo cual resulta imposible a este Centro Directivo pronunciarse acerca de si nos encontramos ante una rehabilitación del edificio de la Estación de Guaguas, ya que en la documentación examinada no queda claro si la reforma proyectada afecta a los elementos estructurales del edificio en la medida y en la cuantía exigidas por el artículo 27 de la Ley 20/1991 para considerarla como una obra de rehabilitación.

Esto sentado, es claro también: a) que el Cabildo Insular consultante formaliza el contrato de ejecución de obra directamente con el contratista; b) que la Estación de Guaguas es un edificio a efectos del IGIC, y c) que se trata de un edificio de carácter demanial conforme al uso previsto del mismo. Por ello, la única cuestión a dilucidar, y que no podemos resolver en esta contestación a la consulta, es la de si la reforma del edificio de la Estación de Guaguas de Los Cristianos constituye, a efectos del IGIC, una ejecución de obra de rehabilitación de acuerdo con la definición transcrita en líneas anteriores.

A falta de un mayor detalle, sólo podemos señalar en esta contestación que el tipo cero del artículo 27 sólo es aplicable a esta ejecución de obra si la reforma tiene por objeto principalmente la reconstrucción del edificio mediante la consolidación y el tratamiento de las estructuras, fachadas o cubiertas y otras análogas, siempre que el coste global de la reforma, IGIC no incluido, exceda del 25 por 100 del precio de adquisición del edificio si ésta se hubiese efectuado en los dos años anteriores al inicio de las obras o, en otro caso, al valor de mercado que tuviera el edificio en el momento de dicho inicio, excluido siempre el suelo. Si no se dan estas condiciones, el tipo aplicable será el general del 5 por 100, ya que en ese caso no nos encontraríamos ante una obra de equipamiento comunitario de acuerdo con el artículo 27.1.1º f) de la Ley 20/1991.

En definitiva es criterio vinculante de esta Dirección General de Tributos que en la ejecución de obra de "Reforma de la Estación de Guaguas", sita en Playa de Las Américas, derivada de un contrato formalizado directamente entre un Cabildo Insular y una sociedad mercantil, el tipo cero del IGIC del artículo 27.1.1º f) de la Ley 20/1991 sólo es aplicable, siempre que la obra pueda calificarse de rehabilitación por tratarse de una actuación dirigida a la reconstrucción del edificio mediante la consolidación y el tratamiento de sus estructuras, fachadas o cubiertas y otras análogas, siempre que el coste global de estas operaciones exceda del 25 por 100 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 descontará del precio de adquisición o del valor de mercado del edificio la parte proporcional correspondiente al suelo. Si no puede calificarse la obra de rehabilitación, el tipo de gravamen aplicable a la operación sería el general del IGIC del 5 por 100, al no encontrarnos ante una obra de equipamiento comunitario.

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, 7 de enero de 2009

EL DIRECTOR GENERAL DE TRIBUTOS

Francisco Clavijo Hernández