Administración Tributaria Canaria
Gobierno de Canarias

CONSULTA TRIBUTOS REF

CONSULTA NÚM. 1435 (17/10/2011)

| **PERSONA O ENTIDAD CONSULTANTE** | **DOMICILIO** |
|---|---|
| **CONCEPTO IMPOSITIVO**<br><br>Impuesto General Indirecto Canario | **NORMATIVA APLICABLE**<br>Art. 27.1.1º. f) y 4º Ley 20/1991<br>Art. 10.1.22) Ley 20/1991<br>D.A.Octava.3 Ley 20/1991 |

**CUESTIÓN PLANTEADA**

El Cabildo Insular consultante manifiesta que, con fecha 30 de diciembre de 2010, ha contratado el "Servicio de redacción de proyecto, estudio de seguridad y salud, dirección facultativa y coordinación de seguridad y salud para la realización de un Centro de Atención a personas con alzheimer y otras demencias en el Centro Sociosanitario de las Nieves en Santa Cruz de La Palma", y una vez se ha procedido a redactar dicho proyecto por el adjudicatario, se detecta que se aplica un tipo del 5 por 100 en el coste total de la ejecución de obra correspondiente.

Según dicho proyecto, la correspondiente obra tiene un presupuesto de ejecución por contrata de 2.149.997,85€, incluido el 5 por 100 de IGIC.

El edificio sobre el que se desarrollará el Centro objeto del Proyecto se sitúa en la zona A de la ampliación del antiguo Hospital de Las Nieves, y próximo a la Residencia de Pensionistas y consta de plantas sótano, baja, primera y cubierta, con un total de 3.582,31 $m^2$, que se encuentra con fachadas totalmente terminadas y acabadas incluyendo la carpintería. Las plantas, en cambio, totalmente diáfanas, no tienen ningún tipo de acabado ni instalaciones, salvo los bajantes de desagües de la cubierta que, igualmente, se encuentra completa y terminada. La obra consiste en la realización de un Centro de Estancia Diurna con una capacidad de 30 usuarios y una Residencia con una capacidad de 32 plazas para personas con alzheimer y otras demencias.

Se consulta si 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 denominada "Centro de atención a personas con alzheimer y otras demencias en el Centro Sociosanitario de las Nieves" en Santa Cruz de La Palma, a ejecutar en el emplazamiento que ocupaba el antiguo Hospital de Las Nieves.

C/ Profesor Agustín Millares Carló nº 22
Edificio de Usos Múltiples I-5ª planta
35071 – Las Palmas de Gran Canaria
Tlfo. 928-117365 - Fax 928-455684

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

**CONTESTACIÓN VINCULANTE**

Es criterio vinculante de este Centro Directivo que el tipo aplicable del IGIC a la ejecución de la obras *"Centro de atención a personas con alzheimer y otras demencias en el Centro Sociosanitario de las Nieves*", que a tenor de lo manifestado por el consultante, no consisten en la consolidación o tratamiento de elementos estructurales de la edificación preexistente, es el general del IGIC del 5 por 100, y no el tipo cero, ya que las citadas obras no puede ser calificadas como de construcción o rehabilitación a efectos del IGIC.

El criterio vinculante expresado en la presente respuesta a consulta tributaria vinculante, al no incorporar el escrito de consulta presentado los suficientes antecedentes y circunstancias del caso, se fundamenta en la concurrencia de los siguientes presupuestos:

1º Las obras no consisten en la consolidación o tratamiento de elementos estructurales de la edificación preexistente

2º El coste de las obras análogas a la rehabilitación, si existen, no superan el cincuenta por ciento del total del presupuesto de ejecución, asumiendo que el resto de la cuantía de las obras responden a la definición de obras conexas a la rehabilitación.

3º No se ha tenido en cuenta el cumplimiento o no del requisito cuantitativo consistente en que el "*importe total de las obras a que se refiera el proyecto exceda del 25 por ciento del precio de adquisición de la edificación 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"*, necesario para que la obra tengan la consideración de obra de rehabilitación a efectos del IGIC. No obstante, el incumplimiento del citado requisito, independientemente considerado, sería fundamento suficiente para descartar la aplicación del tipo cero del IGIC.

Visto el escrito presentado por , información que se obtiene de la página web del citado Cabildo Insular, escrito en el que formula consulta tributaria acerca del 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), el artículo 88.5 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en relación con el artículo 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 Cabildo Insular consultante manifiesta que, con fecha 30 de diciembre de 2010, ha contratado el "Servicio de redacción de proyecto, estudio de seguridad y salud, dirección facultativa y coordinación de seguridad y salud para la realización de un Centro de Atención a personas con alzheimer y otras demencias en el Centro Sociosanitario de las Nieves en Santa Cruz de La Palma", y una vez se ha procedido a redactar dicho proyecto por el adjudicatario, se detecta que se aplica un tipo del 5 por 100 en el coste total de la ejecución de obra correspondiente.

Según dicho proyecto, la correspondiente obra tiene un presupuesto de ejecución por contrata de 2.149.997,85€, incluido el 5 por 100 de IGIC.

El edificio sobre el que se desarrollará el Centro objeto del Proyecto se sitúa en la zona A de la ampliación del antiguo Hospital de Las Nieves, y próximo a la Residencia de Pensionistas y consta de plantas sótano, baja, primera y cubierta, con un total de 3.582,31 $m^2$, que se encuentra con fachadas totalmente terminadas y acabadas incluyendo la carpintería. Las plantas, en cambio, totalmente diáfanas, no tienen ningún tipo de acabado ni instalaciones, salvo los bajantes de desagües de la cubierta que, igualmente, se encuentra completa y terminada. La obra consiste en la realización de un Centro de Estancia Diurna con una capacidad de 30 usuarios y una Residencia con una capacidad de 32 plazas para personas con alzheimer y otras demencias.

Se consulta si 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 denominada "Centro de atención a personas con alzheimer y otras demencias en el Centro Sociosanitario de las Nieves" en Santa Cruz de La Palma, a ejecutar en el emplazamiento que ocupaba el antiguo Hospital de Las Nieves.

**SEGUNDO**.- El artículo 27.1.1º, letra f), de la Ley 20/1991 establece que el tipo de gravamen cero del IGIC se aplica a:

*"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.*

*Se entenderá por equipamiento comunitario aquél 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."*

Por su parte, el artículo 27.1, 4º, de la Ley 20/1991, establece 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, determinando su importe entre el 3 y el 6 por 100, ambos inclusive. La Disposición adicional octava.Uno.3 de la Ley 20/1991 fija este tipo general en el 5 por 100.

Esta Administración Tributaria ya ha examinado esta cuestión del tipo impositivo cero del IGIC a las ejecuciones de obra de construcción o rehabilitación de equipamiento comunitario en múltiples contestaciones a consultas tributarias, y en ellas ha indicado que la aplicación del tipo cero exige la concurrencia de tres requisitos:

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.

Ninguna duda parece existir aquí en cuanto al cumplimiento del primero de estos requisitos. Nos encontramos ante una obra promovida directamente por un Cabildo y el contratista adjudicatario de la obra.

El escrito presentado menciona que la ejecución de obra a realizar "*consta de plantas sótano, baja, primera y cubierta, con un total de 3.582,31 m$^2$, que se encuentra con fachadas totalmente terminadas y acabadas incluyendo la carpintería. Las plantas, en cambio, totalmente diáfanas, no tienen ningún tipo de acabado ni instalaciones, salvo los bajantes de desagües de la cubierta que, igualmente, se encuentra completa y terminada. La obra consiste*

*en la realización de un Centro de Estancia Diurna con una capacidad de 30 usuarios y una Residencia con una capacidad de 32 plazas para personas con alzheimer y otras demencias."*

Conforma a dicha descripción, se descarta que a la obra consista en una nueva construcción de un edificio, por lo que la cuestión a dilucidar si podría calificarse de "rehabilitación", concepto que se define en el artículo 10.1.22º de la Ley 20/1991 en los siguientes términos:

*"A los efectos de esta Ley, son obras de rehabilitación de edificaciones las que reúnen los siguientes requisitos:*

*a') Que su objeto principal sea la reconstrucción de la edificación a que se refiera, entendiéndose cumplido este requisito cuando más del 50 por ciento del coste total del proyecto se corresponda con obras de consolidación o tratamiento de elementos estructurales de la misma o con obras análogas o conexas a las de rehabilitación.*

*b`) Que el importe total de las obras a que se refiera el proyecto exceda del 25 por ciento del precio de adquisición de la edificación 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.*

*Se considerarán obras análogas a las de rehabilitación las siguientes:*

*a') Las de adecuación estructural que proporcionen a la edificación condiciones de seguridad constructiva, de forma que quede garantizada su estabilidad y resistencia mecánica.*

*b') Las de refuerzo o adecuación de la cimentación así como las que afecten o consistan en el tratamiento de pilares o forjados.*

*c') Las de ampliación de la superficie construida, sobre y bajo rasante.*

*d') Las de reconstrucción de fachadas y patios interiores.*

*e') Las de instalación de elementos elevadores, incluidos los destinados a salvar barreras arquitectónicas para su uso por discapacitados.*

*Se considerarán obras conexas a las de rehabilitación las que se citan a continuación cuando su coste total sea inferior al derivado de las obras de consolidación o tratamiento de elementos estructurales, fachadas o cubiertas y, en su caso, de las obras análogas a éstas, siempre que estén vinculadas a ellas de forma indisociable y no consistan en el mero acabado u ornato de la edificación ni en el simple mantenimiento o pintura de la fachada:*

*a') Las obras de albañilería, fontanería y carpintería.*

*b') Las destinadas a la mejora y adecuación de cerramientos, instalaciones eléctricas, agua y climatización y protección contra incendios.*

*c') Las obras de rehabilitación energética.*

*Se considerarán obras de rehabilitación energética las destinadas a la mejora del comportamiento energético de las edificaciones reduciendo su demanda energética, al aumento del rendimiento de los sistemas e instalaciones térmicas o a la incorporación de equipos que utilicen fuentes de energía renovables."*

De la sucinta descripción aportada por el consultante se puede asumir que la ejecución de obra no incorpora "*obras de consolidación o tratamiento de elementos estructurales de la misma"*, en tanto que los elementos estructurales de la edificación ya existen y no se menciona que se proceda a su consolidación o tratamiento. Tampoco parece evidente que existan obras de las análogas a la rehabilitación, en los términos legalmente establecido, si bien se puede presuponer que la misma incluye la *"instalación de elementos elevadores, incluidos los destinados a salvar barreras arquitectónicas para su uso por discapacitados"*.

Lo que si contempla la ejecución de obra es la existencia de diversas obras que corresponden al concepto de "obras conexas a la rehabilitación", puesto que se manifiesta expresamente que las plantas no cuentan con *"ningún tipo de acabado ni instalaciones, salvo los bajantes de desagües de la cubierta que, igualmente, se encuentra completa y terminada",* por lo que su puesta en uso parece exigir este tipo de obras.

Llegados a este punto, conviene aclara que la existencia de obras "conexas a la rehabilitación" no pueden tener un tratamiento independientemente, puesto que su definición legal exige que se realicen en conjunción con otras obras de rehabilitación (ya sean de consolidación o tratamiento de elementos estructurales, fachadas o cubiertas y, en su caso, de las obras análogas a éstas), que estén vinculadas a ellas de forma indisociable y no consistan en el mero acabado u ornato de la edificación ni en el simple mantenimiento o pintura de la fachada, y por último, un requisito cuantitativo, que su coste total sea inferior.

Si bien parece razonable asumir que la ejecución de obra mencionada incluye algún tipo de obra que pueda considerarse como análoga a la rehabilitación, tal sería el caso de la instalación de elementos elevadores, igualmente razonable es asumir que su cuantía difícilmente superaría el cincuenta por ciento del total del presupuesto de ejecución, circunstancia que, en todo caso, no es posible apreciar por este Centro Directivo ante la ausencia de datos al respecto, pero sí por el propio consultante.

Por último, queda mencionar otro requisito, de carácter cuantitativo, inherente al concepto de obra de rehabilitación, y que consiste en que el "*importe total de las obras a que se refiera el proyecto exceda del 25 por ciento del precio de adquisición de la edificación 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."*

Tampoco es posible apreciar por este Centro Directivo el cumplimiento de dicho requisito en la ejecución de obra objeto de consulta, al no existir datos respecto al precio o valor de mercado de la edificación en el momento del inicio de las obras.

Llegados a este punto, quedaría analizar el tercero de los requisitos mencionados con anterioridad, es decir, que pueda calificarse como obra de equipamiento comunitario. Ello exigiría que se tratara de una rehabilitación de un "*edificio de carácter demanial"*. Ya se ha manifestado, respecto al carácter demanial de los edificios, que a efectos del IGIC, se asumirá tal carácter demanial siempre y cuando la Administración Pública promotora de la rehabilitación proceda al reconocimiento del edificio resultante de la ejecución de obra como demanial en el correspondiente inventario de bienes, por lo que tampoco es necesaria mayor precisión en la presente respuesta a consulta tributaria vinculante.

**TERCERO.-** En consecuencia, es criterio vinculante de este Centro Directivo que el tipo aplicable del IGIC a la ejecución de la obras *"Centro de atención a personas con alzheimer y otras demencias en el Centro Sociosanitario de las Nieves*", que a tenor de lo manifestado por el consultante, no consisten en la consolidación o tratamiento de elementos estructurales de la edificación persistente, es el general del IGIC del 5 por 100, y no el tipo cero, ya que las citadas obras no puede ser calificadas como de construcción o rehabilitación a efectos del IGIC.

El criterio vinculante expresado en la presente respuesta a consulta tributaria vinculante, al no incorporar el escrito de consulta presentado los suficientes antecedentes y circunstancias del caso, se fundamenta en la concurrencia de los siguientes presupuestos:

1º Las obras no consisten en la consolidación o tratamiento de elementos estructurales de la edificación preexistente

2º El coste de las obras análogas a la rehabilitación, si existen, no superan el cincuenta por ciento del total del presupuesto de ejecución, asumiendo que el resto de la cuantía de las obras responden a la definición de obras conexas a la rehabilitación.

3º No se ha tenido en cuenta el cumplimiento o no del requisito cuantitativo consistente en que el "*importe total de las obras a que se refiera el proyecto exceda del 25 por ciento del precio de adquisición de la edificación 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"*, necesario para que la obra tengan la consideración de obra de rehabilitación a efectos del IGIC. No obstante, el incumplimiento del citado requisito, independientemente considerado, sería fundamento suficiente para descartar la aplicación del tipo cero del IGIC.

La presente consulta se emite conforme a la legislación vigente a la fecha de firma de la misma y a los efectos que establece la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Santa Cruz de Tenerife, 17 de octubre de 2011

**EL DIRECTOR GENERAL DE TRIBUTOS**

Alberto Génova Galván

C/ Profesor Agustín Millares Carló nº 22
Edificio de Usos Múltiples I-5ª planta
35071 – Las Palmas de Gran Canaria
Tlfo. 928-117365 - Fax 928-455684

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