CONSULTA TRIBUTOS REF

CONSULTA NÚM. 1632 (31/01/14)

PERSONA O ENTIDAD CONSULTANTE	**DOMICILIO**
CONCEPTO IMPOSITIVO Impuesto General Indirecto Canario	**NORMATIVA APLICABLE** Art. 5.5 de la Ley 20/1991 Art. 19.1.2º.h) Ley 20/1991 Art. 50.Cuatro Ley 4/2012 Art. 51.1.d) Ley 4/2012 Art. 52.j) Ley 4/2012

CUESTIÓN PLANTEADA

La sociedad mercantil consultante, adjudicataria de la obra *"Actuación de rehabilitación en la Plaza de la Iglesia de Santa Brígida"*, promovida por el Cabildo Insular de Gran Canaria, consulta el tipo impositivo de IGIC aplicable a la operación y si se dan las condiciones para la inversión del sujeto pasivo prevista en el artículo 19.1.2º.h) de la Ley 20/1991.

CONTESTACIÓN VINCULANTE

Ninguna de las actuaciones derivadas de la ejecución de obra *"Actuación de rehabilitación en la Plaza de la Iglesia de Santa Brígida"* tienen por objeto la urbanización de terrenos o la construcción o rehabilitación de edificaciones, no siendo, en consecuencia, aplicable el supuesto de inversión del sujeto pasivo a que se refiere el artículo 19.1.2º.h) de la Ley 20/1991.

El tipo impositivo aplicable es el tipo general del IGIC del 7 por ciento.

Visto el escrito presentado por , 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 Reglamento Orgánico de la Consejería de Economía y Hacienda aprobado por el artículo único del Decreto 12/2004, de 10 de febrero, emite la siguiente contestación:

PRIMERO.- La sociedad mercantil consultante, adjudicataria de la obra *"Actuación de rehabilitación en la Plaza de la Iglesia de Santa Brígida"*, promovida por el Cabildo Insular de Gran Canaria, consulta el tipo impositivo de IGIC aplicable a la operación y si se dan las condiciones para la inversión del sujeto pasivo prevista en el artículo 19.1.2º.h) de la Ley 20/1991.

SEGUNDO.- El artículo 19.1.2º.h) de la Ley 20/1991 dispone:

"2.º Excepcionalmente, se invierte la condición de sujeto pasivo en los empresarios o profesionales y, en todo caso, en los entes públicos y personas jurídicas que no actúen como empresarios o profesionales, para quienes se realicen las operaciones sujetas a gravamen en los siguientes supuestos:

(...)

h) Cuando se trate de ejecuciones de obra, con o sin aportación de materiales, así como las cesiones de personal para su realización, consecuencia de contratos directamente formalizados entre el promotor y el contratista que tengan por objeto la urbanización de terrenos o la construcción o rehabilitación de edificaciones.

Lo establecido en el párrafo anterior será también de aplicación cuando los destinatarios de las operaciones sean a su vez el contratista principal u otros subcontratistas en las condiciones señaladas."

Este supuesto de inversión del sujeto pasivo se aplicará cuando se den los siguientes requisitos:

a) El destinatario de la ejecución de obra debe ser un empresario o profesional actuando como tal. En todo caso, se invertirá la condición de sujeto pasivo cuando el destinatario sea un ente público o una persona jurídica, con independencia de que la ejecución de obra tenga o no relación con la actividad empresarial o profesional que pueda desarrollar el ente público o la persona jurídica.

b) La operación debe disponer de la naturaleza jurídica de ejecución de obra, con independencia de su calificación de entrega de bien como de prestación de servicio, o de cesión de personal necesaria para la realización de la ejecución de obra.

c) La ejecución de obra debe tener por objeto la urbanización de terrenos o la construcción o rehabilitación de edificaciones.

d) La ejecución de obra debe ser consecuencia de contratos directamente formalizados entre el promotor y el o los contratistas principales. La inversión del sujeto pasivo también se producirá, en los casos de ejecuciones de obra y cesiones de personal efectuadas para el contratista principal u otros subcontratistas, cuando las mismas sean consecuencia o traigan causa en un contrato principal, que tenga por objeto la urbanización de terrenos o la construcción o rehabilitación de edificaciones.

Cumpliéndose los requisitos establecidos en las letras a), b) y d), la cuestión es determinar si la ejecución de obra descrita se puede calificar de urbanización de terreno o de construcción o rehabilitación de edificación.

La regulación del IGIC recoge el concepto de edificación en el artículo 5.5 de la Ley 20/1991 en los siguientes términos:

> *"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, autopistas y demás vías de comunicación terrestres, así como los puentes o viaductos y túneles relativos a las mismas.*
> *g) Las instalaciones fijas de transporte por cables.*
> *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 máquinas, instrumentos y utensilios y demás inmuebles por destino a que se refiere el artículo 334, números 4 y 5, del Código Civil.*
> *d) Las minas, canteras o escoriales, pozos de petróleos o de gas u otros lugares de extracción de productos naturales."*

De acuerdo con la Memoria descriptiva de la obra, aportada por el consultante, la obra consiste en:

"1.3 Descripción del proyecto

Descripción general del edificio

1. La escalinata objeto de intervención ocupa el frente de la plaza delante de la iglesia, salvando el desnivel existente entre calle-espacio libre de acceso al inmueble. La escalinata de piezas de mampostería maciza se encuentra deteriorada por el uso y paso del tiempo y requiere rehabilitación.

2 Actualmente la accesibilidad a la plaza está limitada, no existir una rampa de acceso directo desde la calle, planteándose su mejora.

3. La escalinata de directriz curva de acceso directo a la iglesia presenta alguna pieza de mampostería deteriorada que requiere reparación.

4. La torre de la iglesia presenta un balcón perimetral de madera que necesita un tratamiento de mantenimiento de las maderas para su correcta conservación.

Programa de necesidades

1 Rehabilitación de la escalinata de acceso a la plaza de la Iglesia de Santa Brígida: En la actualidad el estado que presentan los escalones es de un deterioro considerable con la pérdida de material que afecta fundamentalmente a los bordes (bocel y filetes) con el riesgo que supone para las personas que las transitan, observándose además un estado de erosión del material que requiere su tratamiento.

En este sentido, se plantean en esta intervención las siguientes condiciones:

1.1 Se mantendrán las características actuales de la escalera histórica, dimensiones de huella y contrahuella con su borde con bocel y filete

1.2 Para su rehabilitación se plantean los siguientes criterios de intervención:

- si las condiciones del material lo permiten (piezas macizas) se intentarán reparar/retallar las piezas de cantería para su reutilización en la misma escalera.

- se mantendrán aquellas piezas que aunque se encuentren erosionadas se consideren aptas y adecuadas para su utilización, pudiendo realizárseles algún añadido con resina/mortero especial en caso necesario.

- Y se sustituirán aquellas piezas que se consideren no presentan las condiciones adecuadas para su reutilización, sustituyéndolas por piezas de cantería de similares características.

...

1.3 Y se colocarán barandillas en la escalinata.

1.4 De forma puntual, se realizará la reparación de aquellos escalones más deteriorados en el acceso principal a la iglesia.

2. Realización de una rampa de acceso a la plaza, actualmente las personas con movilidad reducida deben rodear la iglesia para acceder desde la parte trasera, la rampa se limitará a la plaza ya que la iglesia cuenta con una rampa de acceso desde un lateral. La rampa se realizará por la zona de menor cota (aprox. 42m) con sus barandillas adecuándose a la normativa sobre

accesibilidad. Además, facilitará el tránsito de los tronos de la iglesia que todos los años se sacan a la calle, así como el acceso de maquinaria para el acondicionamiento de los árboles existentes en la plaza. Las dimensiones previstas son anchura 2,40 m, longitud 7,50 – 8,00 m y pendiente 6 %.

3 Tratamiento del balcón de madera de la torre de la iglesia.

...”

Si nos atenemos simplemente al título del proyecto de la obra a ejecutar, se le denomina como “*ACTUACIÓN DE REHABILITACIÓN EN LA PLAZA DE LA IGLESIA DE SANTA BRÍGIDA*”, el cual, sucintamente, consiste en una actuación en el acceso a un edificio (escalera de la iglesia), una rampa de acceso a la plaza y el tratamiento del balcón de madera de la torre de la Iglesia. Se puede distinguir, en consecuencia, que se trata de una actuación en una plaza pública, por una parte, y por otra, en un edificio (Iglesia de Santa Brígida).

En lo que se refiere a la plaza pública, debe definirse dicha infraestructura para analizar si tiene valimiento entre la casuística enumerada en el artículo 5.5 de la Ley 20/1991. El Diccionario de la Real Academia Española de la Lengua aporta diversas definiciones de la palabra plaza, entre ellas la siguiente:

“*2. f. Aquel donde se venden los mantenimientos y se tiene el trato común de los vecinos, y donde se celebran las ferias, los mercados y fiestas públicas.*

...”

Comoquiera que los distintos supuestos previstos en el artículo 5.5 de la Ley 20/1991 otorgan especial importancia a la funcionalidad de las distintas infraestructuras, de la anterior definición de la palabra “plaza”, la misma puede identificarse como una infraestructura o instalación de recreo, lo que implica que una plaza pública tiene la consideración de edificación desde el punto de vista del IGIC.

La segunda actuación, tratamiento del balcón de madera de la torre de la Iglesia, puede entenderse como una ejecución de obra realizada en una edificación, en este caso, un edificio (letra a) del artículo 5.5 de la Ley 20/1991).

Queda ahora por considerar si las ejecuciones de obra objeto de consulta, efectuadas en una plaza pública y en un edificio – Iglesia de Santa Brígida -, consisten en una construcción o rehabilitación desde el punto de vista del IGIC.

Al no tratarse de una nueva construcción, la posibilidad se limita a su consideración como obra de rehabilitación. Si bien el proyecto de obra se denomina como de rehabilitación, la legislación del IGIC contiene una definición propia del concepto de rehabilitación, que se reproduce en el artículo 50.Cuatro de la Ley 4/2012

“Cuatro. A los efectos de este Impuesto, son obras de rehabilitación de edificaciones las que reúnen los siguientes requisitos:

1. 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, fachadas o cubiertas de la misma o con obras análogas o conexas a las de

rehabilitación.

2. Que el coste 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 inmediata 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 personas con discapacidad.

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, considerándose como tales 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 definición de rehabilitación en el IGIC se desprende que una ejecución de obra materialmente efectuada en una escalinata de acceso a un edificio no puede considerarse como una obra de consolidación o tratamiento de elementos estructurales, fachadas o cubiertas de un edificio, ni tampoco tiene acogida entre los distintos supuestos de obras análogas a las de rehabilitación.

Ya hemos mencionado que la obra propuesta ha de dividirse en dos actuaciones diferentes, a saber:

- La construcción de una rampa de acceso a la plaza, así como la rehabilitación de la escalinata de acceso a la iglesia

- Tratamiento del balcón de madera de la torre de la iglesia

Dichas actuaciones deben ser analizadas independientemente.

Respecto a la plaza pública, la anterior definición de rehabilitación, a pesar de que su alcance se extiende al concepto de "edificación", materialmente considera elementos propios de un edificio ("elementos estructurales, fachadas o cubiertas"), por lo que, en el supuesto que nos ocupa, el de una plaza pública, resulta de difícil encaje, y sólo podría entenderse cuando se refiera a los "elementos estructurales". Dentro del concepto de rehabilitación en el IGIC se incluyen tres actuaciones diferentes, obras de rehabilitación, obras análogas a la rehabilitación y obras conexas a la rehabilitación.

Las dos primeras tienen autonomía propia, la tercera debe siempre ir aparejada a una de las otras dos, es decir, no podría definirse de rehabilitación en el IGIC una ejecución de obra aislada de "rehabilitación energética" si no está vinculada a una obra de rehabilitación o análoga a la rehabilitación.

También se introduce en el concepto de "rehabilitación" un requisito cuantitativo, el porcentaje de las obras de rehabilitación (incluidas análogas y conexas) debe superar el 50 % del coste total del proyecto. Añadir que también existe un segundo cálculo a realizar, el coste total de la obra debe superar el 25 % del precio de adquisición o, en su caso, del valor de mercado, descontándose la parte correspondiente al valor del suelo.

Respecto al requisito material, el objeto de la obra, construcción de rampa de acceso y rehabilitación de la escalera en una plaza pública, debe concluirse que no se incluye entre las obras de rehabilitación o análogas a la rehabilitación que se citan en el artículo 5º.Cuatro de la Ley 4/2012. En consecuencia, no es necesario analizar el requisito cuantitativo citado con anterioridad.

La segunda actuación se refiere al "*tratamiento del balcón de madera de la torre de la iglesia*". Se cita en el proyecto de ejecución de la obra lo siguiente: "*se procederá al tratamiento del balcón de madera perimetral de la Torre que con el paso del tiempo requiere de mantenimiento con un tratamiento de lijado y barniz."*

Si bien se trata de una ejecución de obra que afecta a la fachada de la Iglesia, se trata de una simple obra de mantenimiento, que ni siquiera podría recibir la calificación de obra conexa a la rehabilitación *("no consistan en el mero acabado u ornato de la edificación ni en el simple mantenimiento o pintura de la fachada*" menciona el artículo 5.Cuatro de la Ley 4/2012)

En definitiva, ninguna de las actuaciones derivadas de la ejecución de obra *"Actuación de rehabilitación en la Plaza de la Iglesia de Santa Brígida"* tienen por objeto la urbanización de terrenos o la construcción o rehabilitación de edificaciones, no siendo, en consecuencia, aplicable el supuesto de inversión del sujeto pasivo a que se refiere el artículo 19.1.2º.h) de la Ley 20/1991.

TERCERO. Respecto al tipo impositivo aplicable, el artículo 51.1.d) de la Ley 4/2012 establece la aplicación del tipo impositivo general del 7 por ciento "*aplicable a las entregas de bienes y prestaciones de servicios que no se encuentren sometidos a ninguno de los otros tipos impositivos previstos en el presente artículo."*

Sin entrar en la presente respuesta a consulta tributaria vinculante en la procedencia o no de su aplicación, el artículo 52.j) de la Ley 4/2012 establece la aplicación del tipo cero del IGIC en

ciertas ejecuciones de obra de construcción de y/o ampliación de obras de equipamiento comunitario. Dicho beneficio fiscal exige el cumplimiento de ciertos requisitos, y es de carácter rogado, es decir, el promotor (Administración pública adjudicante) deberá obtener previamente el reconocimiento para la aplicación del tipo cero del IGIC por parte de la Administración Tributaria Canaria. A falta de dicho reconocimiento, no podrá invocarse dicho beneficio fiscal para proceder a la repercusión del tipo impositivo cero por parte del adjudicatario de la obra.

CUARTO.- Conforme a todo lo expuesto, es criterio de esta Dirección General de Tributos que ninguna de las actuaciones derivadas de la ejecución de obra *"Actuación de rehabilitación en la Plaza de la Iglesia de Santa Brígida"* tienen por objeto la urbanización de terrenos o la construcción o rehabilitación de edificaciones, no siendo, en consecuencia, aplicable el supuesto de inversión del sujeto pasivo a que se refiere el artículo 19.1.2º.h) de la Ley 20/1991.

El tipo impositivo aplicable es el tipo general del IGIC del 7 por ciento.

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, 31 de enero de 2014

EL DIRECTOR GENERAL DE TRIBUTOS

Alberto Génova Galván