Administración Tributaria Canaria
Gobierno de Canarias

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

CUESTIÓN PLANTEADA

La sociedad consultante manifiesta ser adjudicataria de las obras denominadas "*Adecuación Edificio Público Parque Cultural de Canarias – Lote 2, y Lote 3, incluidas en el Fondo Estatal de Inversión Local*", promovidas por un Ayuntamiento y a ejecutar en un solar de su propiedad, a los que la entidad local contratante asigna la aplicación del tipo cero del IGIC.

Las obras consisten en la ejecución de un proyecto de una serie de inmuebles a construir con el fin de destinarlo a Parque Cultural en su conjunto, siendo conformado de varias salas con usos a establecer según el espectáculo que se quiera representar, del que se adjunta la Memoria completa del Proyecto.

El Ayuntamiento contratante ha sacado a licitación este proyecto dividido en varias fases para su ejecución, resultando adjudicatario la sociedad mercantil consultante de los lotes 2, que comprende la ejecución de la carpintería de madera, acero, aluminio y vidrio, y del lote 3, que comprende los trabajos de albañilería, cubiertas, impermeabilización y aislamiento, pavimentación, alicatados, etc. Se adjuntan resúmenes de partidas presupuestarias adjudicadas.

Teniendo en cuenta que se trata de la ejecución en fases de un proyecto definitivo que se ajustaría a la denominación de equipamiento comunitario como edificio de carácter demanial, se consulta por el tipo impositivo aplicable en la facturación que se emita por la sociedad mercantil consultante.

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 en las siguientes ejecuciones de obra a los lotes siguientes que corresponden al proyecto de "Adecuación Edificio Público Parque Cultural de Canarias – Lote 2, y Lote 3, incluidas en el Fondo Estatal de Inversión Local", al no tratarse de ejecuciones de obra de construcción o rehabilitación de una obra de equipamiento comunitario:

- lote 2, en la ejecución de la carpintería de madera, acero, aluminio y vidrio.

- lote 3, que comprende los trabajos de albañilería, cubiertas, impermeabilización y aislamiento, pavimentación, alicatados, etcétera.

Visto escrito presentado por (…) y con domicilio (…) en el que se formula consulta tributaria en relación al 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 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.- La sociedad consultante manifiesta ser adjudicataria de las obras denominadas "Adecuación Edificio Público Parque Cultural de Canarias – Lote 2, y Lote 3, incluidas en el Fondo Estatal de Inversión Local", promovidas por un Ayuntamiento y a ejecutar en un solar de su propiedad, a los que la entidad local contratante asigna la aplicación del tipo cero del IGIC.

Las obras consisten en la ejecución de un proyecto de una serie de inmuebles a construir con el fin de destinarlo a Parque Cultural en su conjunto, siendo conformado de varias salas con usos a establecer según el espectáculo que se quiera representar, del que se adjunta la Memoria completa del Proyecto.

El Ayuntamiento contratante ha sacado a licitación este proyecto dividido en varias fases para su ejecución, resultando adjudicatario la sociedad mercantil consultante de los lotes 2, que comprende la ejecución de la carpintería de madera, acero, aluminio y vidrio, y del lote 3, que comprende los trabajos de albañilería, cubiertas, impermeabilización y aislamiento, pavimentación, alicatados, etc. Se adjuntan resúmenes de partidas presupuestarias adjudicadas.

Teniendo en cuenta que se trata de la ejecución en fases de un proyecto definitivo que se ajustaría a la denominación de equipamiento comunitario como edificio de carácter demanial, se consulta por el tipo impositivo aplicable en la facturación que se emita por la sociedad mercantil consultante.

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

> *"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:*

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

- 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."

Esta Administración Tributaria Canaria mantiene una extensa doctrina en lo que se refiere a la aplicación del tipo impositivo cero del IGIC en las ejecuciones de obra de construcción o rehabilitación de equipamiento comunitario, sistematizando que la aplicación del beneficio fiscal exige la concurrencia de los siguientes 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.

Es evidente el cumplimiento del primero de los requisitos mencionados en el supuesto planteado por el consultante, por lo que exclusivamente es necesario analizar si los contratos de ejecución de obra tienen por objeto la construcción o rehabilitación de una obra y, por último, si el resultado material de los contratos de ejecución de obra que constituye cada lote pueden calificarse como obra de equipamiento comunitario a efectos del IGIC.

El segundo requisito se refiere al objeto de la obra, es decir, que consistan en la construcción o rehabilitación de una construcción calificable de equipamiento comunitario a efectos del IGIC, excluyéndose, entre otras, aquellas que consistan en el mantenimiento, conservación, reforma o mejora de construcciones ya existentes. Sin perjuicio de lo mencionado con anterioridad, en el caso concreto de las infraestructuras públicas de agua, telecomunicación, ferroviarias, energía eléctrica, alcantarillado, parques, jardines y superficies viales en zonas urbanas, se excluyen también expresamente las obras de rehabilitación así como las de construcción que consistan en una ampliación de la infraestructura preexistente, así como, igualmente, aquellas consistentes en su conservación, mantenimiento, reforma o mejora.

También se ha aclarado por parte de esta Dirección General de Tributos – consulta vinculante número 1047, de 5 de junio de 2006 - que "*no tendrá la consideración de obra de*

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

equipamiento comunitario la ejecución de obra de movimiento de tierra y estructura de muros, aunque sea una fase previa a la construcción de superficies viales en zonas urbanas"

Sin perjuicio de lo mencionado con anterioridad, y respecto a la calificación de la operación en el ámbito del IGIC, 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, afectará a las ejecuciones de obra tanto sean consideradas como entrega de bienes o como prestación de servicios.

En el supuesto concreto planteado por la sociedad mercantil consultante, el objeto de la ejecución de obra no es la construcción o rehabilitación de un bien inmueble que permita ser identificado como de equipamiento comunitario, es decir, una obra completa, sino una ejecución de dos obras parciales. Por tanto, no se trata de una ejecución de obra de construcción o rehabilitación, es decir, de una obra completa, sino de varias obras de carácter parcial, en concreto dos lotes, lote 2, que comprende la ejecución de la carpintería de madera, acero, aluminio y vidrio, y del lote 3, que comprende los trabajos de albañilería, cubiertas, impermeabilización y aislamiento, pavimentación, alicatados, etc, con independencia de que otros adjudicatarios tengan encomendado el resto de ejecuciones de obra que se incluyen en el proyecto.

En un principio, el artículo 74.3 de la Ley 30/2007, de 30 de octubre, de Contratos del Sector Público - que conforme al ámbito subjetivo a que se refiere su artículo 3.1.a) es aplicable a las entidades locales - al referirse al objeto de los contratos, establece 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 objeto. 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."* Pues bien, si la ejecución de obra correspondiente a uno de los lotes en que se fracciona un contrato es susceptible de utilización o aprovechamiento separado y constituye una unidad funcional, y dicha unidad puede ser considerada como de equipamiento comunitario, será aplicable el tipo cero del IGIC en la misma, con independencia del tratamiento tributario que reciban el resto de los lotes en que se fracciona el contrato, todo ello en la medida en que el tipo cero del IGIC se repercute sobre operaciones individualmente consideradas. Este criterio se ha recogido en la consulta tributaria vinculante, número 1225, de 20 de octubre de 2008, en la que se ha manifestado lo siguiente:

"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.

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

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."

Es evidente que las ejecuciones de obra correspondientes al lote 2, ejecución de la carpintería de madera, acero, aluminio y vidrio y, lote 3, que comprende los trabajos de albañilería, cubiertas, impermeabilización y aislamiento, pavimentación, alicatados, etcétera, no son susceptibles de utilización o aprovechamiento separado y tampoco 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 tanto, ni se trata de una ejecución de obra de construcción o rehabilitación, ni su resultado material puede considerarse como una equipamiento comunitario en los términos previstos en el artículo 27.1.1º.f) de la Ley 20/1991.

TERCERO.- En conclusión, es criterio vinculante de esta Dirección General de Tributos 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 en las siguientes ejecuciones de obra a los lotes siguientes que corresponden al proyecto de "Adecuación Edificio Público Parque Cultural de Canarias – Lote 2, y Lote 3, incluidas en el Fondo Estatal de Inversión Local", al no tratarse de ejecuciones de obra de construcción o rehabilitación de una obra de equipamiento comunitario:

- lote 2, en la ejecución de la carpintería de madera, acero, aluminio y vidrio.

- lote 3, que comprende los trabajos de albañilería, cubiertas, impermeabilización y aislamiento, pavimentación, alicatados, etcétera.

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, 31 de julio de 2009

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