Administración Tributaria Canaria
Gobierno de Canarias

CONSULTA TRIBUTOS REF

CONSULTA NÚM. 1494 (31/05/2012)

PERSONA O ENTIDAD CONSULTANTE	**DOMICILIO**
CONCEPTO IMPOSITIVO Impuesto General Indirecto Canario	**NORMATIVA APLICABLE** Art. 10.1.22º Ley 20/1991 Art. 27.1.1º. f) Ley 20/1991 Art. 27.3 Ley 20/1991

CUESTIÓN PLANTEADA

La sociedad consultante manifiesta que resultó adjudicataria de la ejecución de obra cuyo objeto es la rehabilitación integral de un centro cultural localizado en Tenerife. El promotor de la citada obra es el Ayuntamiento correspondiente al municipio donde se localiza la misma, formalizándose el contrato directamente entre éste y el consultante.

En la fecha del contrato, en la citada ejecución de obra era de aplicación el tipo impositivo cero del IGIC, dado que cumplía los requisitos previstos en el artículo 27.1.1º.f) de la Ley 20/1991 para la aplicación del tipo impositivo cero, y por tanto, considerarse obra de equipamiento comunitario.

El Real Decreto Ley 6/2010, de 6 de abril, modificó el concepto rehabilitación de edificaciones, no cumpliendo la obra descrita anteriormente con los requisitos de la modificación normativa a los efectos de considerar ésta como de rehabilitación.

En virtud del contrato anteriormente mencionado, la consultante ha recibido pagos anticipados y ha emitido facturas repercutiendo el tipo cero del IGIC, en fechas anteriores a la modificación normativa.

La obra continúa ejecutándose, no habiéndose producido la entrega del bien en la fecha de este escrito.

Se consulta por el tipo impositivo aplicable en las facturas que se emitirán con posterioridad a la fecha del presente escrito y la necesidad de modificar el tipo aplicado en las facturas emitidas o en los pagos anticipados recibidos con anterioridad a la modificación normativa del 14 de abril de 2010.

CONTESTACIÓN VINCULANTE

Es criterio vinculante de este Centro Directivo que la modificación legal del concepto de rehabilitación en el IGIC vigente a partir del 14 de abril de 2010 no supone que deba rectificarse el tipo cero aplicado en los pagos anticipados devengados con anterioridad a dicha fecha correspondientes a una ejecución de obra de rehabilitación de equipamiento comunitario, aunque, conforme a la nueva redacción legal, en el momento del devengo, con la puesta a disposición final de la obra, ya no tenga la consideración de obra de rehabilitación. Todo ello sin perjuicio de la obligación de rectificar la repercusión del tipo impositivo cero si el hecho imponible futuro no responde al concepto de rehabilitación – o cualquier otra causa que por la que no se considere una ejecución de obra de equipamiento comunitario – vigente en el momento del devengo del pago anticipado.

Al contrario de lo mencionado en el párrafo anterior, la aplicación del tipo impositivo cero que establece el artículo 27.º 1.1.º f) de la Ley 20/1991 a las ejecuciones de obra que pasen a tener la condición de obras de rehabilitación, no teniéndola con anterioridad, será procedente en la medida en que el impuesto correspondiente a dichas obras se devengue, conforme a los criterios establecidos en el artículo 18.º 1.a) y b) de la misma ley, a partir de 14 de abril de 2010 con independencia de que se hayan recibido pagos anticipados, totales o parciales, con anterioridad a dicha fecha. Los sujetos pasivos deberán rectificar las cuotas repercutidas correspondientes a los pagos anticipados cuyo cobro se hubiera percibido con anterioridad al 14 de abril de 2010, aun cuando hubieran transcurrido más de cuatro años desde que tuvo lugar dicho cobro, de acuerdo con la Disposición transitoria tercera del Real Decreto-ley 6/2010, de 9 de abril, de medidas para el impulso de la recuperación económica y el empleo.

Vistos escrito presentado por , 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.- La sociedad consultante manifiesta que resultó adjudicataria de la ejecución de obra cuyo objeto es la rehabilitación integral de un centro cultural localizado en Tenerife. El promotor de la citada obra es el Ayuntamiento correspondiente al municipio donde se localiza la misma, formalizándose el contrato directamente entre éste y el consultante.

En la fecha del contrato, en la citada ejecución de obra era de aplicación el tipo impositivo cero del IGIC, dado que cumplía los requisitos previstos en el artículo 27.1.1º.f) de la Ley 20/1991 para la aplicación del tipo impositivo cero, y por tanto, considerarse obra de equipamiento comunitario.

El Real Decreto Ley 6/2010, de 6 de abril, modificó el concepto rehabilitación de edificaciones, no cumpliendo la obra descrita anteriormente con los requisitos de la modificación normativa a los efectos de considerar ésta como de rehabilitación.

En virtud del contrato anteriormente mencionado, la consultante ha recibido pagos anticipados y ha emitido facturas repercutiendo el tipo cero del IGIC, en fechas anteriores a la modificación normativa.

La obra continúa ejecutándose, no habiéndose producido la entrega del bien en la fecha de este escrito.

Se consulta por el tipo impositivo aplicable en las facturas que se emitirán con posterioridad a la fecha del presente escrito y la necesidad de modificar el tipo aplicado en las facturas emitidas o en los pagos anticipados recibidos con anterioridad a la modificación normativa del 14 de abril de 2010.

SEGUNDO.- El artículo 27.1.1º.f), de la Ley 20/1991, conforme a la redacción dada por el artículo 3.Tres del Real Decreto-ley 6/2010, de 9 de abril, de medidas para el impulso de la recuperación económica y el empleo, 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."

El consultante afirma que la obra a ejecutar consiste en una "rehabilitación integral" de un edificio, a dichos efectos debe tenerse en cuenta que el IGIC incorpora su propio concepto de rehabilitación, definido en el artículo 10.1.22) de la Ley 20/1991, y cuya redacción, en vigor a partir del 14 de abril de 2010, se estableció en el artículo 3.Dos del Real Decreto-ley 6/2010, de 9 de abril, de medidas para el impulso de la recuperación económica y el empleo, 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."

La Disposición transitoria tercera del Real Decreto-ley 6/2010, de 9 de abril, de medidas para el impulso de la recuperación económica y el empleo establece un régimen transitorio derivado de la nueva redacción dada al artículo 10º.1.22) de la Ley 20/1991, cuyo tenor literal es el siguiente:

"Dos. La nueva redacción del artículo 10º.1.22) de la Ley 20/1991, consecuencia de este real decreto-ley, se aplicará de acuerdo con los siguientes criterios:

1.º El concepto de rehabilitación, tal y como queda delimitado por el artículo 10.º 1.22) de la Ley 20/1991, será aplicable a las entregas de edificaciones o partes de las mismas que pasen a tener la condición de primeras entregas y se produzcan, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 18.º 1.a) de la misma ley, a partir de la fecha de entrada en vigor de este real decreto-ley con independencia de que se hayan recibido pagos anticipados, totales o parciales, con anterioridad a dicha fecha.

2.º La aplicación del tipo impositivo cero que establece el artículo 27.º 1.1.º f) de la Ley 20/1991 a las ejecuciones de obra que pasen a tener la condición de obras de rehabilitación, no teniéndola con anterioridad, será procedente en la medida en que el impuesto correspondiente a dichas obras se devengue, conforme a los criterios establecidos en el artículo 18.º 1.a) y b) de la misma ley, a partir de la fecha de entrada en vigor de este real decreto-ley con independencia de que se hayan recibido pagos anticipados, totales o parciales, con anterioridad a dicha fecha. Los sujetos pasivos deberán rectificar las cuotas repercutidas correspondientes a los pagos anticipados cuyo cobro se hubiera percibido con anterioridad a la fecha de entrada en vigor de este real decreto-ley, aun cuando hubieran transcurrido más de cuatro años desde que tuvo lugar dicho cobro.

3.º Los empresarios o profesionales que realicen las entregas a que se refiere el ordinal 1.º podrán deducir íntegramente las cuotas soportadas o satisfechas por los bienes y servicios utilizados directamente en su rehabilitación. A tales efectos, el derecho a la deducción de dichas cuotas nacerá el día de entrada en vigor de este real decreto-ley. En caso de que las citadas cuotas se hubieran deducido con anterioridad, aunque sea parcialmente, los

empresarios o profesionales deberán regularizar las deducciones practicadas en la declaración-liquidación correspondiente al último periodo de liquidación de 2010."

Expresamente recoge dicho régimen transitorio que, en el supuesto de ejecuciones de obra de equipamiento comunitario cuyo devengo se produzca a partir del 14 de abril de 2010 y tengan la consideración de obras de rehabilitación, los pagos anticipados devengados con anterioridad a dicha fecha en los que no se haya repercutido el tipo cero del IGIC a que se refiere el artículo 27.1.1º.f) de la Ley 20/1991 por no ser la obra a ejecutar en dicho momento una obra de rehabilitación con la redacción anterior, deberán rectificarse, incluso aunque hubieran transcurrido más de cuatro años desde su cobro.

Nada prevé el régimen transitorio respecto al supuesto contrario, es decir, cuando conforme a la legislación aplicable con anterioridad al 14 de abril de 2010 una obra en ejecución en la que, reuniendo los requisitos para su consideración como obra de rehabilitación, se aplica el tipo cero del IGIC en los pagos anticipados devengados, pero que, con la nueva redacción, se pierde tal consideración.

Debe tenerse en cuenta que el concepto de rehabilitación aplicable con anterioridad presentaba el siguiente tenor literal:

"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. "

Por tanto, a pesar de que, en su conjunto, la nueva redacción amplía la tipología de obras cuyo coste puede cuantificarse como de rehabilitación, es cierto que el porcentaje entre el coste de la obra y el precio de adquisición de la edificación ha aumentado.

Pues bien, a pesar de ello el legislador no ha previsto expresamente dicho supuesto en el régimen transitorio descrito con anterioridad, por lo que, ante su ausencia, deberán aplicarse los criterios generales del devengo del IGIC, de esta manera, el artículo 27.3 de la Ley 20/1991 establece que "*el tipo impositivo aplicable a cada operación será el vigente en el momento del devengo"*.

Acatando dicho precepto legal, el tipo impositivo aplicable a los pagos anticipados devengados con anterioridad al 14 de mayo de 2010 no deberá alterarse con ocasión de una modificación legal, salvo que el legislador haya previsto expresamente dicha circunstancia. Esta modificación legal de tipos impositivos puede plasmarse en dos figuras diferentes, una modificación cuantitativa, es decir, de la cuantía del tipo impositivo, o bien cualitativa, de la operación sobre la que debe aplicarse, y que en este caso conllevará la aplicación de un tipo distinto.

Respecto a la modificación del porcentaje del tipo impositivo del IGIC, este Centro Directivo, con fecha 6 de junio de 1997, ya emitió una consulta no vinculante referida

precisamente a un supuesto de contratación pública, y en la que se trasladaba el razonamiento de la Resolución de 26 de enero de 1993 de la Dirección General de Tributos por la que se regula la incidencia contractual de la implantación del IGIC en los contratos gravados por el Impuesto General sobre el Tráfico de Empresas, y se venía a decir que, manteniéndose inalterable el precio cierto del contrato, se aplicaría sobre la operación el tipo impositivo vigente en cada momento.

Mas recientemente, en consulta no vinculante nº 472, de 22 de febrero de 2001, con ocasión del aumento del tipo general del IGIC del 4,5 por cien al 5 por cien, se emitió el siguiente criterio: "*En el supuesto de libramiento de efectos para el abono de pagos anticipados anteriores a la entrega de un bien inmueble, en ningún caso el devengo se produce en el momento del libramiento de los efectos sino con el cobro efectivo de los mismos, debiéndose aplicar el tipo impositivo vigente en el momento del devengo. Por ello no cabe aplicar el tipo impositivo del 4,5 por 100 a un efecto librado en el año 2000 pero que se abona en el año 2001, dado que el tipo general vigente en ese año es el 5 por 100.*"

Por último, en consulta tributaria no vinculante nº 422, de 23 de noviembre de 2000, se manifestó lo siguiente:

"*En los pagos anticipados anteriores a la realización del hecho imponible se devengará el IGIC en el momento del cobro total o parcial del precio por los importes efectivamente percibidos, debiéndose repercutir el tipo impositivo aplicable en el momento de dicho devengo, sin que a dichos efectos tenga relevancia la existencia de vinculación entre las partes.*

...

La base imponible de la operación de entrega será el resto del importe de la contraprestación, de existir diferencia respecto a los pagos anticipados, debiéndose aplicar el tipo impositivo vigente en el momento del devengo de la entrega del bien.

En ningún caso deberá ser objeto de rectificación, por la diferencia de tipos en el momento del devengo de los pagos anticipados respecto al momento del devengo de la entrega del bien, la repercusión realizada por los pagos anticipados.

…"

Respecto a la modificación cualitativa, criterio extensible al de la modificación de la operación que suponga el cambio del tipo impositivo aplicable, es el emitido con ocasión de una modificación legal de un beneficio fiscal, exención del artículo 25 de la Ley 19/1994 Ley 19/1994, de 6 de julio, de Modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, en el que en consulta tributaria vinculante 1217, de 15 de septiembre de 2008, se decía lo siguiente:

"Que a los pagos anticipados realizados antes del día 1 de enero de 2007 y que se hubiesen acogido a la exención del artículo 25 de la Ley 19/1994, les es aplicable la regulación del precepto del momento en que se ha efectuado el pago, y no, la del devengo del hecho imponible de la entrega del bien de inversión. Si esta entrega se realiza con posterioridad al día 1 de enero de 2007, pero en el momento en que se han efectuado los pagos, se cumplían los requisitos del artículo 25 de la Ley 19/1994 vigente en esa fecha, estos pagos están exentos del IGIC sin que exista ningún deber de repercutir el Impuesto, aunque, con la regulación vigente en el momento de la entrega del bien de inversión, la operación no

estuviese exenta por el artículo 25 de la Ley 19/1994; por lo que no deben rectificarse las facturas inicialmente emitidas."

Dicho criterio reitera lo ya manifestado en anteriores consultas tributarias (Consulta vinculante nº 1139, de 4 de junio de 2007, Consulta vinculante nº 1132 de 19 de abril de 2007; Consulta vinculante nº 1122 de 7 de marzo de 2007). En términos similares se pronuncia la consulta no vinculante nº 837 de fecha 1 de septiembre de 2003, en la que, también en relación al artículo 25 de la Ley 19/1994, el cambio legal en la definición de ejecución de obra en el IGIC y su distinta consideración como entrega de bienes o prestación de servicios influía en la aplicación del beneficio fiscal (en dicho momento reservado a las entregas de bienes).

En coherencia con los anteriores criterios, no deberá modificarse el tipo cero del IGIC aplicable a los pagos anticipados efectuados con anterioridad al 14 de abril de 2010 conforme a la redacción de obra de rehabilitación vigente en la fecha del devengo del cobro, salvo que sea aplicable el régimen transitorio establecido en la Disposición transitoria tercera del Real Decreto-ley 6/2010, de 9 de abril, de medidas para el impulso de la recuperación económica y el empleo.

Ello no debe considerarse, sin embargo, como un criterio de inmutabilidad del tipo impositivo devengado con ocasión del pago anticipado, que siempre resulta de una previsión sobre el acontecer del hecho imponible futuro, que realmente es el que fija los criterios del devengo anticipado del pago. En efecto, deberá rectificarse la repercusión del tipo impositivo cero si el hecho imponible futuro no responde al concepto de rehabilitación – o cualquier otra causa que produzca el mismo efecto – vigente en el momento del devengo del pago anticipado.

TERCERO.- En consecuencia, es criterio vinculante de este Centro Directivo que la modificación legal del concepto de rehabilitación en el IGIC vigente a partir del 14 de abril de 2010 no supone que deba rectificarse el tipo cero aplicado en los pagos anticipados devengados con anterioridad a dicha fecha correspondientes a una ejecución de obra de rehabilitación de equipamiento comunitario, aunque, conforme a la nueva redacción legal, en el momento del devengo, con la puesta a disposición final de la obra, ya no tenga la consideración de obra de rehabilitación. Todo ello sin perjuicio de la obligación de rectificar la repercusión del tipo impositivo cero si el hecho imponible futuro no responde al concepto de rehabilitación – o cualquier otra causa que por la que no se considere una ejecución de obra de equipamiento comunitario – vigente en el momento del devengo del pago anticipado.

Al contrario de lo mencionado en el párrafo anterior, la aplicación del tipo impositivo cero que establece el artículo 27.º 1.1.º f) de la Ley 20/1991 a las ejecuciones de obra que pasen a tener la condición de obras de rehabilitación, no teniéndola con anterioridad, será procedente en la medida en que el impuesto correspondiente a dichas obras se devengue, conforme a los criterios establecidos en el artículo 18.º 1.a) y b) de la misma ley, a partir de 14 de abril de 2010 con independencia de que se hayan recibido pagos anticipados, totales o parciales, con anterioridad a dicha fecha. Los sujetos pasivos deberán rectificar las cuotas repercutidas correspondientes a los pagos anticipados cuyo cobro se hubiera percibido con anterioridad al 14 de abril de 2010, aun cuando hubieran transcurrido más de cuatro años desde que tuvo lugar dicho cobro, de acuerdo con la Disposición transitoria tercera del Real Decreto-ley 6/2010, de 9 de abril, de medidas para el impulso de la recuperación económica y el empleo.

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 mayo de 2012

EL DIRECTOR GENERAL DE TRIBUTOS

Alberto Génova Galván