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 Art. 27.1.4º Ley 20/1991 D.A.Octava.Uno.3 Ley 20/1991

CUESTIÓN PLANTEADA: La sociedad consultante manifiesta haber concertado un contrato con la Gerencia de Infraestructuras y Equipamientos de Cultura, Organismo Autónomo del Ministerio de Cultura, según el cual se encargará de realizar la obra en el Archivo Histórico Provincial de Las Palmas de Gran Canaria. Las características esenciales de este contrato, de acuerdo con el proyecto de la obra, afecta de manera sustancial a la estructura, cimentación, etc. del edificio ya existente, según la descripción y justificación de la solución adoptada en base a la clasificación de interés histórico y tipológico del edificio, el proyecto contempla:

1. Conservación del aspecto exterior, fachadas, carpinterías, revestimientos y crujías estructurales.

2. Respeto integral del patio interior, tal y como es, incluso con todos sus muros perimetrales y sus huecos, con acceso público, recuperando un espacio destinado a exposiciones en los niveles de planta de acceso y primera, sin interferir en el funcionamiento privativo del archivo.

3. Mantenimiento de la organización tecnológica y espacial.

Por la descripción que se recoge se puede aseverar que el grado de afectación del edificio construido es prácticamente el total de la estructura y edificio existente, ya que se propone la restauración fiel de los elementos existentes. Se adjunta copia del apartado de la memoria descriptiva y características del proyecto de ejecución, así como resumen de las partidas integrantes del Presupuesto de ejecución.

De acuerdo con los antecedentes anteriores, se consulta por el tipo impositivo aplicable a la ejecución de obra.

CONTESTACIÓN VINCULANTE: No es de aplicación el tipo impositivo cero del IGIC a que se refiere el artículo 27.1.1º.f) de la Ley 20/1991 en la ejecución de obra resultante de un contrato con la Gerencia de Infraestructuras y Equipamientos de Cultura, Organismo Autónomo del Ministerio de Cultura según el cual se encargará de realizar la obra en el Archivo Histórico Provincial de Las Palmas de Gran Canaria, al no tener dicha ejecución de obra la consideración de obra de rehabilitación a efectos del IGIC en la medida en que se trata de una ejecución de obra compleja que sólo parcialmente consiste en un tratamiento de los elementos estructurales de la edificación. En consecuencia, será de aplicación el tipo general del IGIC del 5 por 100.

Visto escrito presentado por

, 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 sociedad consultante manifiesta haber concertado un contrato con la Gerencia de Infraestructuras y Equipamientos de Cultura, Organismo Autónomo del Ministerio de Cultura, según el cual se encargará de realizar la obra en el Archivo Histórico Provincial de Las Palmas de Gran Canaria. Las características esenciales de este contrato, de acuerdo con el proyecto de la obra, afecta de manera sustancial a la estructura, cimentación, etc. del edificio ya existente, según la descripción y justificación de la solución adoptada en base a la clasificación de interés histórico y tipológico del edificio, el proyecto contempla:

1. Conservación del aspecto exterior, fachadas, carpinterías, revestimientos y crujías estructurales.

2. Respeto integral del patio interior, tal y como es, incluso con todos sus muros perimetrales y sus huecos, con acceso público, recuperando un espacio destinado a exposiciones en los niveles de planta de acceso y primera, sin interferir en el funcionamiento privativo del archivo.

3. Mantenimiento de la organización tecnológica y espacial.

Por la descripción que se recoge se puede aseverar que el grado de afectación del edificio construido es prácticamente el total de la estructura y edificio existente, ya que se propone la restauración fiel de los elementos existentes. Se adjunta copia del apartado de la memoria descriptiva y características del proyecto de ejecución, así como resumen de las partidas integrantes del Presupuesto de ejecución.

De acuerdo con los antecedentes anteriores, se consulta por el tipo impositivo aplicable a la ejecución de obra.

SEGUNDO.- El artículo 27.1.1º.f) de la Ley 20/1991 establece la aplicación del tipo impositivo cero del IGIC en "*las ejecuciones de obra, con o sin aportación de materiales, consecuencia de contratos directamente formalizados entre el promotor y el contratista, que tengan por objeto …la construcción o rehabilitación de obras de equipamiento comunitario…*

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

- Los edificios públicos de carácter demanial

…"

Se desprende que la aplicación del tipo impositivo cero, en función del tenor literal del artículo reproducido en los párrafos anteriores, 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 objeto del contrato de ejecución de obra consista en su construcción o rehabilitación

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

Respecto al primero de los requisitos enunciados, se entiende cumplido en tanto que el consultante expone que se trata de un contrato con la Gerencia de Infraestructuras y Equipamientos de Cultura del Ministerio de Cultura, organismo autónomo adscrito a dicho Ministerio de acuerdo con lo establecido en la Disposición final primera del Real Decreto 1601/2004, de 2 de Julio, por el que se desarrolla la estructura orgánica básica del Ministerio de Cultura, y con las funciones que tiene atribuidas por el Real Decreto 1379/1999, de 27 de agosto, circunscritas a las competencias del Ministerio de Cultura. A tal efecto, se asumirá que se trata de un contrato público directamente formalizado entre el consultante y dicho organismo autónomo.

En segundo lugar, el objeto de la ejecución de obra ha de ser necesariamente la construcción o rehabilitación de una determinada edificación pública. A tal efecto, se define el concepto de rehabilitación en la Ley 20/1991 como "*…las 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*." Deben concurrir, por tanto, dos requisitos para que una ejecución de obra sobre un edificio terminado se califique como de "rehabilitación" a efectos del IGIC.

1º Cuantitativo: el coste global de la operación debe exceder del 25 por ciento 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 entenderá como "verdadero valor de una edificación" el precio que se hubiese acordado para su transmisión onerosa en condiciones normales de mercado entre partes que fueran independientes, incluido el valor del terreno en que se halla enclavado el edificio.

Como coste global de la operación de rehabilitación se entenderá el coste, IGIC excluido, de los bienes y servicios utilizados por el sujeto pasivo para llevar a cabo las operaciones materiales en que consista la reconstrucción de las edificaciones, incluidos los servicios prestados por personal técnico que dirija las obras.

2º Cualitativo: que las obras de rehabilitación consistan única o principalmente en la reconstrucción de la edificación mediante el tratamiento o consolidación de los elementos estructurales de la edificación.

En sentido contrario, directamente quedan excluidas del concepto de rehabilitación las operaciones de reacondicionamiento, mejora o reforma de la edificación, por elevado que sea el importe de su coste. Tal ocurrirá con las obras consistentes en la redistribución del espacio

interior, cambio o modernización de instalaciones de fontanería, calefacción, electricidad, gas, solado, alicatado, carpintería, bajada de techos, etc.

En el supuesto de obras complejas, en las que junto a las referidas operaciones se realizan, asimismo, tareas de tratamiento y consolidación de elementos estructurales, debe tenerse en cuenta el objetivo perseguido con el beneficio fiscal, por lo que una interpretación recta de la norma debe llevar a entender que las referidas ejecuciones de obra tributarán al tipo cero del impuesto sólo cuando consistan principalmente en el tratamiento de los elementos estructurales de la edificación, de manera que si este tratamiento supone sólo una pequeña parte del presupuesto total de la ejecución, no cabe calificar la obra en su conjunto como "de rehabilitación" en los términos indicados por la Ley 20/1991.

Por último, y aparte de que la ejecución de obra consista esencialmente en el tratamiento de elementos estructurales de la edificación, debe aclararse que su necesidad deberá venir fundamentada en la verdadera rehabilitación, es decir, se trate de rehabilitar la edificación, lo que conforme define la Real Academia de la Lengua, suponga "*habilitar de nuevo o restituir a algo o algo su antiguo estado*". Ello es así en tanto que la rehabilitación en el ámbito del IGIC equivale a la nueva construcción o reconstrucción, circunstancia que debe entenderse tanto a la hora de aplicar el tipo impositivo cero a que se refiere el artículo 27.1.1º.f) de la Ley 20/1991 como en la exención prevista en el artículo 10.1.22º de la misma Ley. Presupone, por tanto, que la necesidad del tratamiento de elementos estructurales de la edificación viene dada por la existencia previa de deficiencias en la misma que afecten a su estado de habitabilidad o uso. A tal efecto, y en la fotocopia adjunta de la memoria descriptiva del proyecto se hace mención expresa que "*los requisitos principales son el gran espacio que se necesita para la documentación y la sobrecarga de uso requerida de 900 kg/m^2*", en consecuencia, no se acredita que el objeto de la rehabilitación sea la restitución al uso de la edificación, sino la adecuación a un nuevo uso que, por su naturaleza, requiere un refuerzo de las estructuras.

Recapitulando, y respecto al primero de los requisitos, el cuantitativo, se desconoce el 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, por lo que no es posible pronunciamiento respecto al cumplimiento de dicho requisito en la ejecución de obra objeto de consulta.

En lo que se refiere al segundo requisito, cualitativo, cabe destacar que, del análisis del presupuesto de obra aportado por el consultante, las partidas dedicadas a demoliciones, movimiento de tierras y cimentación y estructuras, asumiendo que las mismas son las que afectan al tratamiento de elementos estructurales de la edificación en la medida que el consultante no aporta mayor precisión al respecto, suponen un 21 por 100 del presupuesto total de ejecución de la obra, por lo que, reiterando lo expuesto con anterioridad respecto a las obras complejas, no puede extraerse que su objeto sea esencial o principalmente el tratamiento de los elementos estructurales de la edificación.

Tampoco puede conocerse si la ejecución de obra supone una rehabilitación o nueva habilitación al uso del inmueble, puesto que por su objeto sólo es posible afirmar que su necesidad

viene dada por un nuevo uso, el archivístico, que supone una sobrecarga estructural respecto a la inicialmente concebida para la edificación, desconociéndose el estado preexistente del mismo.

Por último, queda por aclarar que el objeto material de la ejecución de obra tenga la consideración de equipamiento comunitario a efectos del IGIC. Dicha consideración, en el ámbito del Impuesto, se restringe a una serie tasada de edificaciones, entre las que resalta, ateniéndonos a la descripción aportada por el consultante, los edificios públicos de carácter demanial. La propia Ley 20/1991 define, en su artículo 5.5.A).a), a los edificios - como subcategoría dentro del concepto de edificación - como "*toda construcción permanente, separada e independiente, concebida para ser utilizada como vivienda o para servir al desarrollo de una actividad económica*", definición que parece plenamente aplicable al edificio objeto de consulta. Quedaría por determinar si tal edificio tiene la consideración de público, y por añadidura, demanial.

El carácter demanial que ha de atribuirse al bien público viene dado en función de la dualidad reconocida al patrimonio público como conjunto de bienes y derechos que pueden estar sujetos a un doble régimen: de carácter jurídico público, los bienes y derechos demaniales, y de carácter jurídico privado, los patrimoniales, como así se reconoce en la exposición de motivos de la Ley 33/2003, de 3 de noviembre, del Patrimonio de las Administraciones Públicas. El citado texto normativo, en su artículo 4, establece que "*por razón del régimen jurídico al que están sujetos, los bienes y derechos que integran el patrimonio de las Administraciones públicas pueden ser de dominio público o demaniales y de dominio privado o patrimoniales*", artículo de aplicación general de conformidad con la Disposición Adicional Segunda, al amparo del artículo 149.1.8ª de la Constitución. Esta dualidad no debería plantear mayor incidencia en la medida en que dicho régimen jurídico ha de estar expresamente reconocido, entre otros, en función de la obligación de formar inventario a que se encuentran sujetas las Administraciones públicas, y en concreto, el inmueble objeto de consulta resultará incluido en el Inventario General de Bienes y Derecho del Estado con reflejo de su situación jurídica y el destino o uso a que está siendo dedicado, todo ello en virtud de los números 1 y 2 del artículo 32 de la Ley 33/2003. Con independencia de la imperatividad en el reconocimiento expreso del régimen jurídico de los bienes y derechos de titularidad pública que exige, entre otros, la obligación de su inventariabilidad, que hace innecesario cualquier pronunciamiento al respecto de esta Dirección General de Tributos para la aplicación de los tributos cuyo alcance exija delimitar dicho régimen jurídico, parece evidente el carácter demanial del inmueble objeto de consulta, dedicado a Archivo Histórico de la Gerencia de Infraestructuras y Equipamientos de Cultura, Organismo Autónomo del Ministerio de Cultura.

Por último, establece el artículo 27.1.4º en conjunción con la Disposición Adicional Octava.Uno.3 de la Ley 20/1991 que se aplicará el tipo general del IGIC del 5 por 100 en las entregas de bienes y prestaciones de servicios que no se encuentren sometidos a ninguno de los demás tipos impositivos del IGIC.

En definitiva, es criterio vinculante de esta Dirección General de Tributos que no es de aplicación el tipo impositivo cero del IGIC a que se refiere el artículo 27.1.1º.f) de la Ley 20/1991 en la ejecución de obra resultante de un contrato con la Gerencia de Infraestructuras y Equipamientos de Cultura, Organismo Autónomo del Ministerio de Cultura según el cual se

encargará de realizar la obra en el Archivo Histórico Provincial de Las Palmas de Gran Canaria, al no tener dicha ejecución de obra la consideración de obra de rehabilitación a efectos del IGIC en la medida en que se trata de una ejecución de obra compleja que sólo parcialmente consiste en un tratamiento de los elementos estructurales de la edificación. En consecuencia, será de aplicación el tipo general del IGIC del 5 por 100.

Lo que, de conformidad con lo establecido en la Disposición Adicional Décima, número tres, de la Ley 20/1991, y con el alcance vinculante previsto en el articulo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, advirtiendo 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, lo que le comunico para su conocimiento y demás efectos.

Las Palmas de Gran Canaria, 5 de enero de 2007.

EL DIRECTOR GENERAL DE TRIBUTOS

Alberto Génova Galván