CONSULTA TRIBUTOS REF
CONSULTA Nº 2115 (09/03/22)

PERSONA O ENTIDAD CONSULTANTE	**DOMICILIO**
CONCEPTO IMPOSITIVO	**NORMATIVA APLICABLE**
Impuesto General Indirecto Canario	Art. 19.1. 1º y 2º.h) Ley 20/1991 Art. 2 bis Reglamento de gestión

CUESTIÓN PLANTEADA

La persona física consultante plantea, si la aplicación de la inversión del sujeto pasivo, en el supuesto previsto en el artículo 19.1.2º.h) de la Ley 20/1991, está condicionada a la existencia de la comunicación expresa y fehaciente del destinatario de las operaciones, prevista en el artículo 2 bis del Reglamento de gestión de los tributos derivados del Régimen Económico y Fiscal de Canarias aprobado por el Decreto 268/2011, de 4 de agosto. Todo ello teniendo en cuenta el criterio administrativo contenido en la consulta 2069 de 11 de junio de 2021.

CONTESTACIÓN VINCULANTE

La aplicación de la inversión del sujeto pasivo, en el supuesto previsto en el artículo 19.1.2º.h) de la Ley 20/1991, no está condicionada a la existencia de la comunicación expresa y fehaciente del destinatario de las operaciones, prevista en el artículo 2 bis del Reglamento de gestión.

Servicio de Política Tributaria
Avda. José Manuel Guimerá, nº 10 - Edf. Servicios Múltiples II Planta 5ª | CP 38003 Santa Cruz de Tenerife | Tfno: 922 475 100

Visto el escrito presentado por , en el que formula consulta relativa al Impuesto General Indirecto Canario (en adelante, IGIC), este centro directivo 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 lo sucesivo, Ley 20/1991), en relación con el artículo 21.3. C).l) del Reglamento Orgánico de la Consejería de Hacienda, aprobado por el artículo único del Decreto 86/2016, de 11 de julio, emite la siguiente contestación:

PRIMERO.- La persona física consultante plantea, si la aplicación de la inversión del sujeto pasivo, en el supuesto previsto en el artículo 19.1.2º.h) de la Ley 20/1991, está condicionada a la existencia de la comunicación expresa y fehaciente del destinatario de las operaciones, prevista en el artículo 2 bis del Reglamento de gestión de los tributos derivados del Régimen Económico y Fiscal de Canarias aprobado por el Decreto 268/2011, de 4 de agosto. Todo ello teniendo en cuenta el criterio administrativo contenido en la consulta 2069 de 11 de junio de 2021.

SEGUNDO.- El sujeto pasivo del IGIC, con carácter general, y dejando al margen las operaciones de importación, es el empresario o profesional que realiza las entregas de bienes o presta los servicios sujetos al impuesto, de conformidad con lo establecido en el artículo 19.1.1º de la Ley 20/1991; sin embargo, excepcionalmente, se invierte la condición del sujeto pasivo en el destinatario de las operaciones, cuando concurran determinadas circunstancias, tal y como dispone el artículo 19.1.2º de la citada Ley. Entre los supuestos excepcionales, se encuentran algunas actuaciones relativas a las ejecuciones de obra inmobiliaria en la letra h):

"Artículo 19. Sujetos pasivos en las entregas de bienes y en las prestaciones de servicios.

1. Son sujetos pasivos del Impuesto:

1.º Con carácter general, las personas físicas o jurídicas que tengan la condición de empresarios o profesionales y realicen las entregas de bienes o presten los servicios sujetos al Impuesto.

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.

(...)".

De su lectura se desprende claramente que la aplicación de la inversión de la condición del sujeto pasivo, requiere, por un lado, que se trate de ejecuciones de obra o cesiones de personal para su realización, que tengan por objeto la urbanización de terrenos, la construcción o la rehabilitación de edificaciones; y, por otro lado, que estas operaciones deriven de contratos directamente formalizados, bien, entre el promotor y el contratista, o bien, entre el contratista principal y otros subcontratistas.

Dejando al margen, por no ser objeto de esta consulta, el análisis de todos estos conceptos, su concurrencia conllevaría, sin más, la obligatoria aplicación de la inversión del sujeto pasivo en el empresario destinatario de estas operaciones.

No obstante esta directa aplicación de la inversión del sujeto pasivo, cuando se den las circunstancias recogidas en el artículo 19.1.2º.h) de la Ley 20/1991, el artículo 2 bis del Reglamento de gestión de los tributos derivados del Régimen Económico y Fiscal de Canarias aprobado por Decreto 268/2011, de 4 de agosto (en adelante, Reglamento de gestión), exige el cumplimiento de una obligación formal en su aplicación, y es el relativo a que los destinatarios de estas operaciones, promotor o contratista principal (y en algunos casos, subcontratista), comuniquen expresa y fehacientemente a los empresarios que realicen las operaciones descritas (ya sea el contratista principal o los subcontratistas), que las mismas se integran en el seno de un contrato principal, que tiene por objeto la urbanización de terrenos, la construcción o la rehabilitación de edificaciones:

"Artículo 2.bis. Inversión del sujeto pasivo.

(...)

3. Los destinatarios de las operaciones a que se refiere el artículo 19, número 1, apartado 2º, letra h), párrafo primero, de la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias, deberán, en su caso, comunicar expresa y fehacientemente al contratista o contratistas principales con los que contraten, las siguientes circunstancias:

a) Que están actuando, con respecto a dichas operaciones, en su condición de empresarios o profesionales.

b) Que tales operaciones se realizan en el marco de un proceso de urbanización de terrenos o de construcción o rehabilitación de edificaciones.

4. Los destinatarios de las operaciones a que se refiere el artículo 19, número 1, apartado 2º, letra h), párrafo segundo, de la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias, deberán, en su caso, comunicar expresa y fehacientemente a los subcontratistas con los que contraten, la circunstancia referida en la letra b) del apartado anterior de este artículo.

(...)

7. Los destinatarios de las operaciones a que se refieren los apartados anteriores podrán acreditar bajo su responsabilidad, mediante una declaración escrita firmada por los mismos dirigida al empresario o profesional que realice la entrega o preste el servicio, que concurren, en cada caso y según proceda, las siguientes circunstancias:

a) Que están actuando, con respecto a dichas operaciones, en su condición de empresarios o profesionales.

b) Que tienen derecho a la deducción total o parcial del Impuesto soportado por las adquisiciones de los correspondientes bienes inmuebles.

c) Que las operaciones se realizan en el marco de un proceso de urbanización de terrenos o de construcción o rehabilitación de edificaciones.

8. De mediar las circunstancias previstas en el número 1 del artículo 21 bis de la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias, los citados destinatarios responderán solidariamente de la deuda tributaria correspondiente, sin perjuicio, asimismo, de la aplicación de lo dispuesto en los números 3, 9 y 10 del artículo 63 de la misma Ley".

A tenor de lo previsto en los números 3 y 4 de este artículo 2 bis, la comunicación expresa y fehaciente constituye una obligación formal que debe cumplir el destinatario de las operaciones descritas, como sujeto pasivo por inversión, y cuyo incumplimiento está tipificado como una infracción tributaria específica en el ámbito del IGIC, tal y como se recoge en el artículo 63.10 de la Ley 20/1991:

"Artículo 63. Infracciones y sanciones.

(...)

10. La falta de comunicación en plazo o la comunicación incorrecta, mediante acción u omisión culposa o dolosa, por parte de los destinatarios de las operaciones a que se refiere el artículo 19, número 1, apartado 2.º, letra h), de esta Ley, a los empresarios o profesionales que realicen las correspondientes operaciones, de las siguientes circunstancias, en los términos que se regulan reglamentariamente:

a) Que están actuando, con respecto a dichas operaciones, en su condición de empresarios o profesionales.

b) Que tales operaciones se realizan en el marco de un proceso de urbanización de terrenos o de construcción o rehabilitación de edificaciones.

La infracción prevista en este número será grave.

La sanción consistirá en multa pecuniaria proporcional del 1 por ciento de las cuotas devengadas correspondientes a las operaciones respecto de las que se ha incumplido la obligación de comunicación, con un mínimo de 300 euros y un máximo de 10.000 euros".

Con ello queremos destacar que, dándose el doble presupuesto de hecho recogido en el artículo 19.1.2º.h) de la Ley 20/1991, ya existe la inversión del sujeto pasivo, tanto si se ha efectuado la comunicación expresa y fehaciente del destinatario, como si no; puesto que esta comunicación es una consecuencia de dicha inversión, y que consiste en una obligación que impone el Reglamento de gestión.

De manera que, la falta de comunicación en plazo o la comunicación incorrecta, supone la comisión de una infracción, pero no significa que no sea de aplicación la inversión del sujeto pasivo.

Por último, es importante aclarar el criterio fijado en el punto 1 de la consulta vinculante nº 2069 de 11 de junio de 2021, en la que se decía(el subrayado es nuestro):

"1.- La inversión del sujeto pasivo en los empresarios destinatarios de los servicios prestados por la entidad consultante, procede, en virtud de lo dispuesto en el artículo 19.1.2º.h) de la Ley 20/1991, cuando se cumplan los siguientes requisitos:

- Que los servicios deriven de una ejecución de obra, lo cual surge cuando se trata de un contrato de arrendamiento de obra en el que, la entidad consultante, bien como contratista principal, bien como subcontratista, se obligue a la obtención de un resultado final, como es el "servicio de transporte, bombeo, depósito y/o volcado de hormigón asumiendo también el encargo de su vibrado o extendido y del forjado".

- Que estas operaciones que realiza la entidad consultante, sean en el marco de ejecuciones de obra de urbanización de terrenos, o de construcción o rehabilitación de edificaciones, llevada a cabo en su conjunto por todos (promotores, contratistas o subcontratistas), sin que haya que atender a que cada una de las ejecuciones de obra llevadas a cabo por cada uno de los contratistas o subcontratistas, sean aisladamente consideradas como de urbanización, construcción o rehabilitación. En definitiva, que el resultado final del conjunto de las ejecuciones de obra parciales sea para el promotor un terreno urbanizado o una edificación construida o rehabilitada.

- Que los destinatarios de estas operaciones, promotor o contratista principal (y en algunos casos, subcontratista), comuniquen expresa y fehacientemente a la entidad consultante prestadora de los mismos, que dichos servicios se integran en el seno de un contrato principal, que tiene por objeto la urbanización de terrenos, la construcción o la rehabilitación de edificaciones, en los términos recogidos en esta consulta".

A estos efectos, el hecho de haber incluido entre los requisitos para que proceda la inversión del sujeto pasivo, la referencia a que haya comunicación expresa y fehaciente del destinatario, en los supuestos del artículo 19.1.2º.h) de la Ley 20/1991, tenía como finalidad aclarar al consultante las condiciones y obligaciones que tenía que cumplir como destinatario de estas operaciones y, por ende, como sujeto pasivo por inversión; sin que esta obligación de comunicación fuera un requisito *sine qua non*, para la aplicación de la inversión del sujeto pasivo, sencillamente porque nada dice la Ley 20/1991.

CUARTO.- Conforme con todo lo expuesto, es criterio de este centro directivo que, la aplicación de la inversión del sujeto pasivo, en el supuesto previsto en el artículo 19.1.2º.h) de la Ley 20/1991, no está condicionada a la existencia de la comunicación expresa y fehaciente del destinatario de las operaciones, prevista en el artículo 2 bis del Reglamento de gestión.

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, 9 de marzo de 2022

EL VICECONSEJERO DE HACIENDA, PLANIFICACIÓN

Y ASUNTOS EUROPEOS

Fermín Delgado García