CONSULTA TRIBUTOS REF
CONSULTA Nº 1899 (08/08/18)

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

CUESTIÓN PLANTEADA

Se consulta si resulta de aplicación el supuesto de inversión del sujeto pasivo previsto en el artículo 19.1.2º.h) de la Ley 20/1991 a la ejecución de obra del firme de las carreteras de la red insular. El destinatario de la ejecución es un ente público territorial.

CONTESTACIÓN VINCULANTE

La ejecución de obra de rehabilitación estructural, en los términos que prevé la Orden FOM/3459/2003, del firme de una carretera, tiene, a los efectos del IGIC, la consideración de obra de consolidación o tratamiento de elementos estructurales de una edificación; y la ejecución de obra rehabilitación superficial, conforme a la Orden FOM/3459/2003, del firme de una carretera, tiene, a los efectos del IGIC, la consideración de obra análoga a la rehabilitación de una edificación. En ambos casos, para disponer de forma plena de la consideración de obras de rehabilitación, además se deben cumplir los requisitos cuantitativos previstos en el artículo 50.Cuatro de la Ley 4/2012, con independencia, tratándose de edificaciones integradas en el patrimonio de un ente público, que tengan la naturaleza de bienes de dominio público como de bienes de dominio privado.

Tratándose de una carretera, y a efectos del requisito cuantitativo previsto en el primer párrafo del apartado 2 del artículo 50.Cuatro de la Ley 4/2012, se entiende por valor de mercado el coste de construcción, en el momento del inicio de las obras, del tramo de carretera objeto de rehabilitación estructural o superficial del firme.

De cumplirse los requisitos cuantitativos y de tratarse de un contrato directamente formalizado entre el ente público consultante, como promotor, y el o los contratistas principales, se invertirá la condición de sujeto pasivo previsto en el artículo 19.1.2º.h) de la Ley 20/1991 en el ente público promotor, con independencia de que la ejecución de obra tenga o no relación con la actividad empresarial o profesional que pueda desarrollar el ente público.

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.- Se consulta si resulta de aplicación el supuesto de inversión del sujeto pasivo previsto en el artículo 19.1.2º.h) de la Ley 20/1991 a la ejecución de obra del firme de las carreteras de la red insular. El destinatario de la ejecución es un ente público territorial.

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."

Conforme a este precepto, este supuesto de inversión del sujeto pasivo se aplicará cuando se den conjuntamente los siguientes requisitos:

a) El destinatario de la ejecución de obra debe ser un empresario o profesional actuando como tal.

No obstante y 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 como entrega de bien o prestación de servicio, o de prestación de servicio de cesión de personal necesario 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 (ente público consultante) 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.

Se cumplen los requisitos a) y b) expuestos. Respecto al requisito c), debemos determinar si la ejecución de obra del firme en una carretera tiene por objeto la rehabilitación de una edificación.

El concepto de edificación, a efectos del IGIC, se encuentra contenido en el artículo 5.5 de la Ley 20/1991 que dispone:

> "*5. 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:*
> *(...)*
> *f) Los caminos, carreteras, autopistas y demás vías de comunicación terrestres así como los puentes o viaductos y túneles relativos a las mismas.*
> *(...)"*

Conforme a este precepto, las carreteras tienen la naturaleza de edificación a efectos del IGIC; por tanto, la siguiente cuestión a examinar es si nos encontramos ante la construcción o ante la rehabilitación de una carretera.

En el escrito presentado se señala textualmente lo siguiente:

"*El* (ente público territorial consultante) *lleva a cabo a través de la Dirección Insular de Carreteras y Paisaje diversas contrataciones entre las que se encuentran las obras de rehabilitación del firme de las carreteras de la red insular. Dichas obras de rehabilitación son motivadas por un deterioro importante de la capa de rodadura, necesitando llevar a cabo una actuación de reposición de la misma con la finalidad de recuperar las condiciones de regularidad superficial y de adherencia con el neumático para propiciar al usuario unas condiciones de seguridad y confort adecuadas. Asimismo dichas obras a veces a van acompañadas de mejoras del drenaje de la vía, de sus márgenes, barreras de protección, etc."*

Siendo evidente que no nos encontramos ante la construcción de una carretera, lo que corresponde analizar es si una ejecución de obra relativa al firme de una carretera puede calificarse, a efectos del IGIC, de rehabilitación de una edificación.

El concepto de rehabilitación se encuentra recogido en el artículo 50.Cuatro de la Ley 4/2012, de 25 de junio, de medidas administrativas y fiscales, que dispone lo siguiente:

"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 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 proporcione a la edificación condiciones de seguridad constructiva de forma que quede garantizada su estabilidad y resistencia mecánica.

(….)"

El Anexo I de la Orden FOM/3459/2003, de 28 de noviembre, por la que se aprueba la norma 6.3-IC: "Rehabilitación de firmes", de la Instrucción de carreteras (en adelante, Orden FOM/3459/2003), dispone:

"*(...)*

2. Ámbito de aplicación

Esta norma se aplicará en los estudios y proyectos de rehabilitación superficial o estructural de los firmes de las carreteras en servicio.

(...)

3. Estudio de la rehabilitación de un firme

3.1 Planteamiento de la necesidad de rehabilitación.- A los efectos de aplicación de esta norma, las actuaciones de rehabilitación de firmes y pavimentos se clasificarán, según su finalidad, en estructurales y superficiales. Las primeras tendrán por objeto aumentar significativamente la capacidad estructural del firme existente, adecuándola a las acciones del tráfico previsto durante su período de servicio. El objeto de las segundas será conservar o mejorar sus características funcionales (seguridad, comodidad, etc.) y la protección del conjunto del firme (aumento de la durabilidad, impermeabilidad, uniformidad, aspecto, etc.).

Las actuaciones de rehabilitación estructural, adecuadamente proyectadas y construidas, darán solución a ambos supuestos, ya que supondrán la mejora de la regularidad longitudinal y transversal y de la textura superficial.

3.1.1 Necesidad de rehabilitación estructural.- La necesidad de una rehabilitación estructural se planteará si concurre alguna de las circunstancias siguientes:

1. Agotamiento estructural del firme.

2. Previsión de crecimiento importante de la intensidad de tráfico pesado.

3. Gastos excesivos de conservación ordinaria.

4. Afección significativa a la vialidad de las actuaciones de conservación ordinaria.

En el primer caso la rehabilitación resultará necesaria por haberse agotado, o estar próxima a agotarse, la vida útil del firme, aunque no se hubiesen cumplido las hipótesis de proyecto. Se evaluará por medio de una inspección visual y de una auscultación, efectuadas con equipos de gran rendimiento o mediante ensayos localizados.

En el segundo caso, un incremento del volumen de tráfico pesado sobre las previsiones realizadas cuando el tramo objeto de estudio se puso en servicio podría producir un agotamiento acelerado del firme a corto o medio plazo, lo que haría conveniente su rehabilitación por consideraciones técnicas o económicas.

El tercer caso deberá ser consecuencia de la gestión de la conservación de la red, que podrá predeterminar cuáles son los gastos de conservación ordinaria normales para cada tipo de firme y carretera, y además establecer el umbral a partir del cual un incremento de estos gastos, en el tramo considerado, indicaría que se debe proceder a un cambio de estrategia de conservación.

El cuarto supuesto deberá valorarse en función de las perturbaciones que afecten a los usuarios de la vía, derivadas de actuaciones de conservación significativamente intensas o frecuentes.

3.1.2 Necesidad de rehabilitación superficial.- La rehabilitación o renovación superficial de un tramo de carretera podrá justificarse si se produce alguno de los supuestos siguientes:

Cuando no sea necesaria una rehabilitación estructural, de acuerdo con lo indicado en esta norma, pero el estado superficial del pavimento presente deficiencias que afectan a la seguridad de la circulación, a la comodidad del usuario o a la durabilidad del pavimento. Las deficiencias que, en determinado grado, pueden justificar una rehabilitación superficial del firme son las siguientes:

Pavimento deslizante por pulimento o por falta de macrotextura.

Pavimento deformado longitudinal o transversalmente, con una regularidad superficial inadecuada.

Pavimento fisurado, descarnado o en proceso de desintegración superficial.

Cuando, realizada la tramificación según lo indicado en el apartado 6.1, existan tramos cortos (inferiores a 200 m) que no precisen rehabilitación estructural ni superficial, pero estén comprendidos entre dos contiguos que sí la necesitan, podrá ser conveniente dar continuidad a la superficie de rodadura, por criterios de uniformidad funcional.

Por razones de conservación preventiva, en ciertos casos convendrá aplicar el criterio anterior a tramos o grupos de tramos de longitud mayor, en los que, de acuerdo con esta norma, no sea estrictamente necesaria la rehabilitación (estructural o superficial), pero se prevea que lo vaya a ser a corto plazo.

(...)"

Conforme a lo expuesto, las obras de rehabilitación estructural de los firmes de las carreteras en servicio tienen la consideración, a efectos del IGIC, de obras de consolidación o tratamiento de elementos estructurales de una edificación; las obras de rehabilitación superficial de los firmes de las carreteras en servicio, tienen la consideración, a efectos del IGIC, de obras análogas a las de rehabilitación de una edificación. Ahora bien, para que dispongan plenamente de la calificación de rehabilitación de una edificación, a efectos del IGIC, deben, además, cumplirse dos requisitos de carácter cuantitativo:

- Que más del 50 por ciento del coste total del proyecto se corresponda con la obra de consolidación o tratamiento de elementos estructurales, o con la obra análoga a la rehabilitación.

- El previsto en el primer párrafo del apartado 2 del artículo 50.Cuatro de la Ley 4/2012.

Respecto a este último requisito cuantitativo y tratándose de edificaciones integradas en el patrimonio de un ente público, este requisito cuantitativo es aplicable tanto sean de dominio público como de dominio privado. En este sentido, por valor de mercado de las carreteras debe entenderse el coste de construcción del tramo de carretera objeto de rehabilitación estructural o superficial del firme en el momento del inicio de las obras.

TERCERO.- Conforme a todo lo expuesto, es criterio de este centro directivo que la ejecución de obra de rehabilitación estructural, en los términos que prevé la Orden FOM/3459/2003, del firme de una carretera, tiene, a los efectos del IGIC, la consideración de obra de consolidación o tratamiento de elementos estructurales de una edificación; y la ejecución de obra rehabilitación superficial, conforme a la Orden FOM/3459/2003, del firme de una carretera, tiene, a los efectos del IGIC, la consideración de obra análoga a la rehabilitación de una edificación. En ambos casos, para disponer de forma plena de la consideración de obras de rehabilitación, además se deben cumplir los requisitos cuantitativos previstos en el artículo 50.Cuatro de la Ley 4/2012, con independencia, tratándose de edificaciones integradas en el patrimonio de un ente público, que tengan la naturaleza de bienes de dominio público como de bienes de dominio privado.

Tratándose de una carretera, y a efectos del requisito cuantitativo previsto en el primer párrafo del apartado 2 del artículo 50.Cuatro de la Ley 4/2012, se entiende por valor de mercado el coste de construcción, en el momento del inicio de las obras, del tramo de carretera objeto de rehabilitación estructural o superficial del firme.

De cumplirse los requisitos cuantitativos y de tratarse de un contrato directamente formalizado entre el ente público consultante, como promotor, y el o los contratistas principales, se invertirá la condición de sujeto pasivo previsto en el artículo 19.1.2º.h) de la Ley 20/1991 en el ente público promotor, con independencia de que la ejecución de obra tenga o no relación con la actividad empresarial o profesional que pueda desarrollar el ente público.

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, 8 de agosto de 2018

EL VICECONSEJERO DE HACIENDA Y PLANIFICACIÓN

Javier Armas González