Gobierno de Canarias
Consejería de Hacienda, Presupuestos y Asuntos Europeos
Viceconsejería de Hacienda, Planificación y Asuntos Europeos

CONSULTA TRIBUTOS REF
CONSULTA Nº 2069 (11/06/21)

ESTA CONSULTA SUSTITUYE A LA CONSULTA Nº 2061 DE 15/04/2021

PERSONA O ENTIDAD CONSULTANTE	**DOMICILIO**
CONCEPTO IMPOSITIVO Impuesto General Indirecto Canario	**NORMATIVA APLICABLE** Art. 19.1.2º.h) Ley 20/1991 Art. 25 Ley 19/1994

CUESTIÓN PLANTEADA

La entidad consultante tiene por objeto social y como actividad principal, la preparación y el suministro de hormigones y morteros en obras situadas en las islas de Gran Canaria, Tenerife y Fuerteventura, así como la trituración y comercialización de áridos en la isla de Gran Canaria.

A esta entidad, la pueden contratar o subcontratar para que realice el servicio de suministro y bombeo de hormigón en operaciones que tienen por objeto la urbanización de terrenos, o la construcción o rehabilitación de edificaciones.

Se consulta:

1.- Si, nos encontraríamos ante una ejecución de obra, y en consecuencia, sería de aplicación el mecanismo de inversión del sujeto pasivo previsto en el artículo 19.1.2º.h) de la Ley 20/1991 por los servicios de mero transporte, bombeo, depósito y/o volcado de hormigón, efectuados sin responsabilizarse de su vibrado o extendido, ni del forjado del mismo, en contratos directamente formalizados entre el promotor y el contratista, o entre el contratista principal u otros subcontratistas, que tengan por objeto la urbanización de terrenos o la construcción o rehabilitación de edificaciones.

Y, asimismo, si sería de aplicación el mecanismo de inversión del sujeto pasivo, en el caso de que con los servicios de transporte, bombeo, depósito y/o volcado de hormigón efectuados, la sociedad también se encargase de su vibrado o extendido y del forjado.

2.- Si, en el caso de que nos encontremos ante una ejecución de obra, y se cumplan los requisitos del artículo 25 de la Ley 19/1994, sería de aplicación la exención del IGIC por la entrega de bienes de inversión, por los servicios de mero transporte, bombeo, depósito y/o volcado de hormigón, efectuados sin responsabilizarse de su vibrado o extendido, ni del forjado del mismo, así como en el caso, de que con los servicios de transporte, bombeo, depósito y/o volcado de hormigón efectuados, la sociedad también se encargase de su vibrado o extendido y del forjado.

Asimismo, si se considerara que la prestación de ambos servicios son ejecuciones de

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

obras “parciales”, si cabría la aplicación de la exención prevista en el artículo 25 de la Ley 19/1994, señalando qué condiciones se deben de cumplir para que les resultase de aplicación este beneficio fiscal.

CONTESTACIÓN VINCULANTE

1.- La inversión del sujeto pasivo en los empresarios destinatarios de las operaciones realizadas 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 las actuaciones 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 suministro y transporte, bombeo, depósito y/o volcado de hormigón asumiendo también el encargo de su vibrado o extendido y del forjado”*.

- Que estas actuaciones que realiza la entidad consultante, sean en el marco de ejecuciones de obra de urbanización de terrenos, o de construcción o rehabilitación de edificaciones, llevadas 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 realizadas 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, que sus operaciones 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.

2. Una ejecución de obra parcial de *“suministro y transporte, bombeo, depósito y/o volcado de hormigón asumiendo también el encargo de su vibrado o extendido y del forjado*” como la que realiza la entidad consultante, no puede acogerse a la exención del artículo 25 de la Ley 19/1994 porque no tendría como resultado un bien de inversión. Ahora bien, y partiendo de que la ejecución de obra que presta la entidad consultante, se podría enmarcar en el proceso de construcción de una edificación, es admisible que ejecuciones de obras parciales se beneficien de la exención que nos ocupa; para ello, es necesario que se cumplan las siguientes condiciones (ya expresadas en las consultas 1890 de 07/06/2018 y 1636 de 20/02/2014):

- Que la entidad destinataria de las ejecuciones de obra parciales sea la promotora de una edificación destinada a su afectación a una actividad económica.

- Que la construcción de la edificación se realice a través de ejecuciones de obras que son contratadas directamente por el promotor con distintos proveedores.

- Que las ejecuciones de obras deriven de un único proyecto de ejecución.

- Que tales ejecuciones de obra se realicen bajo las pautas de una única dirección facultativa y de obra.

- Que la conjunción de todas las ejecuciones de obras parciales tengan como resultado un bien de inversión: una edificación afecta a una actividad económica.

- Que ninguna de las ejecuciones de obras puedan entrar en funcionamiento de forma independiente.

A estas condiciones debe añadirse que el adquirente sea un sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades establecido en Canarias, que la adquisición de la ejecución de obra se efectúe en el proceso de construcción de una edificación que disponga de la naturaleza de bien de inversión, en el marco de una inversión inicial, y que no tenga derecho a la deducción total de las cuotas del IGIC soportadas.

3. No dispone de la consideración de ejecución de obra el "suministro y *transporte, bombeo, depósito y/o volcado de hormigón, sin responsabilizarse de su vibrado o extendido, ni del forjado del mismo",* por lo que en ningún caso sería aplicable la inversión del sujeto pasivo prevista en el artículo 19.1.2º.h) de la Ley 20/1991, ni le podría ser de aplicación la exención del artículo 25 de la Ley 19/1994.

LA PRESENTE CONSULTA SUSTITUYE A LA CONSULTA 2061 DE 15 DE ABRIL DE 2021

Visto el escrito presentado por , en el que formula consulta relativa al Impuesto General Indirecto Canario (en adelante, IGIC), y a la exención prevista en el artículo 25 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, 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 entidad consultante tiene por objeto social y como actividad principal, la preparación y el suministro de hormigones y morteros en obras situadas en las islas de Gran Canaria, Tenerife y Fuerteventura, así como la trituración y comercialización de áridos en la isla de Gran Canaria.

A esta entidad, la pueden contratar o subcontratar para que realice el servicio de suministro y bombeo de hormigón en operaciones que tienen por objeto la urbanización de terrenos, o la construcción o rehabilitación de edificaciones.

Se consulta:

1.- Si, nos encontraríamos ante una ejecución de obra, y en consecuencia, sería de aplicación el mecanismo de inversión del sujeto pasivo previsto en el artículo 19.1.2º.h) de la Ley 20/1991 por los servicios de mero transporte, bombeo, depósito y/o volcado de hormigón, efectuados sin responsabilizarse de su vibrado o extendido, ni del forjado del mismo, en contratos directamente formalizados entre el promotor y el contratista, o entre el contratista principal u otros subcontratistas, que tengan por objeto la urbanización de terrenos o la construcción o rehabilitación de edificaciones.

Y, asimismo, si sería de aplicación el mecanismo de inversión del sujeto pasivo, en el caso de que con los servicios de transporte, bombeo, depósito y/o volcado de hormigón efectuados, la sociedad también se encargase de su vibrado o extendido y del forjado.

2.- Si, en el caso de que nos encontremos ante una ejecución de obra, y se cumplan los requisitos del artículo 25 de la Ley 19/1994, sería de aplicación la exención del IGIC por la entrega de bienes de inversión, por los servicios de mero transporte, bombeo, depósito y/o volcado de hormigón, efectuados sin responsabilizarse de su vibrado o extendido, ni del forjado del mismo, así como en el caso, de que con los servicios de transporte, bombeo, depósito y/o volcado de hormigón efectuados, la sociedad también se encargase de su vibrado o extendido y del forjado.

Asimismo, si se considerara que la prestación de ambos servicios son ejecuciones de obras “parciales”, si cabría la aplicación de la exención prevista en el artículo 25 de la Ley 19/1994, señalando qué condiciones se deben de cumplir para que les resultase de aplicación este beneficio fiscal.

SEGUNDO.- El escrito de la consulta recoge dos preguntas diferentes que bien podrían haberse planteado como consultas independientes, una se refiere a la aplicación de la inversión del sujeto pasivo, y la otra a la aplicación de una exención, pero respecto de un mismo tipo de operación. No obstante lo cual, dado que existe cierta conexión entre ambas, daremos una respuesta conjunta, aunque de forma separada.

En la contestación inicial dada a esta consulta con fecha 15 de abril de 2021, sólo se tuvo en cuenta la parte final de las operaciones, esto es, la relativa al transporte, bombeo, depósito y/o volcado de hormigón, y sobre la que realizaba sus preguntas la entidad consultante, sin advertir que con carácter previo, se había producido una venta de hormigón. De ahí, que las operaciones hayan sido calificadas como prestaciones de servicios, en cualquier caso.

Por este motivo, consideramos necesario emitir esta consulta aclaratoria que tenga en cuenta la primera parte de las operaciones desarrolladas, y, aunque no altera la respuesta dada a las preguntas planteadas respecto de la inversión del sujeto pasivo, y del artículo 25 de la Ley 19/1994, es conveniente completarla.

En este sentido, en lugar de realizar pequeñas modificaciones a la redacción inicial, optaremos por emitir una nueva consulta que sustituya a la anterior, para su mejor comprensión.

TERCERO.- En lo que se refiere a la primera cuestión planteada, comenzamos señalando que 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), en la que se encuadra la pregunta realizada:

> *"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:*
>
> *a) Cuando las citadas operaciones se efectúen por personas o entidades no establecidas en Canarias, salvo que el destinatario, a su vez, no esté establecido en dicho territorio.*
> *(...)*
>
> *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 directa-*

mente 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. (...)".

Para determinar el sujeto pasivo en el IGIC, y atendiendo al supuesto de hecho planteado en la consulta, debemos diferenciar dos tipos de operaciones, de un lado, las realizadas entre el promotor de la obra y la entidad consultante como contratista principal; y de otro lado, las realizadas entre otro contratista principal y nuestra entidad consultante como subcontratista. Y dentro de cada una de ellas, a su vez, hemos de atender al tipo de ejecución de obra que se realice, distinguiendo según se trate, bien, de urbanización de terrenos, construcción o rehabilitación de edificaciones, o bien, del resto de obras. Veamos seguidamente cada caso:

1.- En las ejecuciones de obra que el contratista principal realice directamente para el promotor, el sujeto pasivo es distinto según el tipo de obra:

1.1.- Si se trata de obras de urbanización de terrenos, construcción o rehabilitación de edificaciones, se aplica la regla de la inversión del sujeto pasivo, por lo que el sujeto pasivo será el destinatario de la operación, siempre que sea un empresario o profesional, un ente público o una persona jurídica que no actúe como empresario o profesional, en los términos recogidos en el artículo 5 de la Ley 20/1991. En el supuesto planteado en la consulta, no se especifica quién es el destinatario, pero suponiendo que sea algunos de estos tres citados, ese sería el sujeto pasivo, siguiendo lo dispuesto en el artículo 19.1.2º.h) de la Ley 20/1991.

1.2.- Si se trata del resto de obras, distintas de las anteriores, se aplicaría la regla de la inversión del sujeto pasivo, únicamente, si las ejecuciones de obras fueran realizadas por empresarios o profesionales no establecidos en Canarias. Por lo que, atendiendo a que las operaciones realizadas por el consultante, son todas vinculadas con inmuebles situados en las Islas Canarias y se entienden realizadas aquí por las reglas de localización del hecho imponible del artículo 17 de la Ley 20/1991, y dado que el mismo está establecido en Canarias, en los términos recogidos en el artículo 17.Dos y 19.3 de la Ley 20/1991, él sería el sujeto pasivo, y no el destinatario, por aplicación de lo previsto en el artículo 19.1.1º de la Ley 20/1991. Si no estuviera establecido, se aplicaría la regla de la inversión del sujeto pasivo prevista en el artículo 19.1.2º.a) de la Ley 20/1991, siendo sujeto pasivo el destinatario.

2.- En las ejecuciones de obra que los subcontratistas realicen para el contratista principal que los ha subcontratado, también el sujeto pasivo es distinto, según el tipo de obra, en los mismos términos que hemos expuesto en el punto 1; por lo que, resumidamente, se concluye que si se trata de obras de urbanización de terrenos, construcción o rehabilitación de edificaciones, se aplica la regla de la inversión del sujeto pasivo, por lo que el sujeto pasivo será el contratista principal como destinatario de la operación, y en el caso de otro tipo de ejecuciones de obra distintas de las anteriores, el sujeto pasivo será el subcontratista, siempre que tenga establecimiento en Canarias y éste intervenga en la operación.

Estando claros los sujetos pasivos del IGIC en cada caso, sólo nos resta analizar si las actuaciones que realiza la entidad consultante, bien directamente con el promotor, como contratista principal, o bien indirectamente, como subcontratado del contratista principal, pueden ser calificadas, a efectos del IGIC, como ejecuciones de obra que tienen por objeto la urbanización de terrenos, la construcción o la rehabilitación de edificaciones, aunque sólo constituyan una actuación parcial dentro de todo el proceso de esta urbanización, construcción o rehabilitación.

En este sentido, la entidad realiza dos tipos de operaciones:

- La preparación y suministro de hormigón con su ~~El~~ mero transporte, bombeo, depósito y/o volcado de hormigón, sin responsabilizarse de su vibrado o extendido, ni del forjado del mismo.

- La preparación y suministro de hormigón con su transporte, bombeo, depósito y/o volcado de hormigón, asumiendo también el encargo de su vibrado o extendido y del forjado.

CUARTO.- La cuestión se centra en determinar, en primer lugar, si la preparación y suministro de hormigón con su transporte, bombeo, depósito y/o volcado de hormigón, con o sin, vibrado o extendido y forjado del mismo, puede calificarse de ejecución de obra; y, en segundo lugar, en caso afirmativo, si se trata de una obra que tiene por objeto la urbanización de terrenos, la construcción o la rehabilitación de edificaciones.

A estos efectos, ni la Ley 20/1991 ni la Ley 4/2012, de 25 de junio, de medidas administrativas y fiscales (en adelante, Ley 4/2012), contienen una definición del concepto de ejecución de obra, por lo que para su delimitación, habrá que tener en cuenta lo previsto en el artículo 12.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que dispone que las normas tributarias se interpretarán con arreglo a lo establecido en el apartado 1 del artículo 3 del Código Civil, *"Las normas se interpretarán según el sentido propio de sus palabras, en relación con el contexto, los antecedentes históricos y legislativos, y la realidad social del tiempo en que han de ser aplicadas, atendiendo fundamentalmente al espíritu y finalidad de aquellas".*

En relación con lo anterior, y atendiendo al carácter supletorio del derecho común, tal y como se recoge en el artículo 7.2 del la citada Ley General Tributaria, acudimos a la definición de arrendamiento de obra y de arrendamiento de servicios, contemplada en el Código Civil; y según el tipo de relación jurídica que derive del contrato formalizado por las partes, estaremos ante uno u otro tipo de arrendamiento, De tal manera, ya lo adelantamos, que la calificación de una operación como de ejecución de obra resultará de que la relación establecida entre los contratantes, responda al concepto de arrendamiento de obra regulado en el Derecho Civil.

Si bien la delimitación del concepto de ejecución de obra respecto de otras figuras contractuales, como es el arrendamiento de servicios, puede resultar, en algunos supuestos, dificultosa, no se trata de un concepto jurídico indeterminado, puesto que su regulación está contenida en el Código Civil.

A estos efectos, su artículo 1544 establece que "*en el arrendamiento de obras o servicios, una de las partes se obliga a ejecutar una obra o a prestar a la otra un servicio por precio cierto*". Por tanto, atendiendo a dicha definición, lo propio del arrendamiento de obra es

la obligación de ejecutar o realizar una obra, es decir, obtener un resultado, pudiendo acordarse que el ejecutante ponga solamente su trabajo o que también aporte los materiales correspondientes (artículo 1588 Código Civil). Por otro lado, en el arrendamiento de servicios lo fundamental es la prestación del servicio concreto, con independencia del resultado final.

El informe, de fecha 25 de mayo de 2010, de la Abogacía del Estado de la Secretaría de Estado de Hacienda y Presupuestos, del Ministerio de Economía y Hacienda, y a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, perfectamente trasladable al ámbito del IGIC, en relación con la distinción entre los conceptos de arrendamiento de obra y de servicios, señala lo siguiente:

"La distinción entre el arrendamiento de servicios, locatio conducto operarum, y el arrendamiento de obra, locatio conductio operis, ex artículo 1544 del Código Civil, como señala el Tribunal Supremo "(...) radica en el objeto inmediato de la obligación del arrendador, de manera que si este se obliga a la prestación de servicios o de trabajo o de una actividad en sí misma, no del resultado que aquella prestación produce, el arrendamiento es de servicios y, en cambio si se obliga a la prestación del resultado, sin consideración al trabajo que lo crea, el arrendamiento es de obra sin que para suponer la existencia de un contrato de ésta última especie sea suficiente que la actividad se prometa en dirección a un resultado determinado (...) (STS de 10 de septiembre de 1975, y en el mismo sentido SSTS de 4 de febrero de 1950, 19 de junio de 1982, 29 de octubre de 1983, 30 de mayo de 1987 y 25 de marzo de 1988 entre otras muchas).

A diferencia del arrendamiento de obra cuya prestación es un resultado futuro, el arrendamiento de servicios exige que la prestación sea continuada y periódica en el tiempo, es decir de tracto sucesivo.

El negocio de tracto sucesivo exige una duración sostenida en el tiempo, por cuanto las partes sólo alcanzan a satisfacer la necesidad objeto de aquel si la relación se dilata o sostiene en el tiempo; de modo que la continuidad y la periodicidad de la solutio es una condición esencial de este tipo de negocios, siendo la duración un elemento causal.".

De todo lo anterior cabe colegir que la ejecución de obra persigue un resultado futuro, sin tomar en consideración el trabajo que lo crea, en tanto que el arrendamiento de servicios se instrumenta de forma continuada en el tiempo, atendiendo a la prestación en sí misma y no a la obtención del resultado que la prestación produce, siendo la continuidad y periodicidad las notas esenciales de ese tipo de contratos.

Trasladando este criterio a las operaciones realizadas por la entidad consultante, se concluye lo siguiente:

- En el caso de la preparación y suministro del hormigón con el "*mero transporte, bombeo, depósito y/o volcado de hormigón, sin responsabilizarse de su vibrado o extendido, ni del forjado del mismo",* es evidente que no se trata de un arrendamiento de obra, pues la entidad no es responsable de que el extendido del hormigón quede bien; su actuación es independiente del resultado final pues, aunque se contribuya a su obtención, no es ese el fin del contrato. No nos encontramos, por tanto, ante una ejecución de obra.

- Sin embargo, en el supuesto de la preparación y suministro del hormigón con el *"servicio de transporte, bombeo, depósito y/o volcado de hormigón asumiendo también el encargo de su vibrado o extendido y del forjado*", sí se trataría de un arrendamiento de obra, pues lo fundamental del contrato es que el hormigón sea extendido, y que el forjado, como resultado final, quede bien. Por lo tanto, nos encontramos ante una ejecución de obra.

Llegados a este punto, en el que tenemos claro cuándo estamos ante una ejecución de obra, en segundo lugar, hemos de analizar -para responder a la primera pregunta planteada por el consultante - si, en el caso del arrendamiento de obra en el que se ha de extender el hormigón, podríamos estar ante una ejecución de obra que tiene por objeto la urbanización de terrenos, la construcción o la rehabilitación de edificaciones.

En este sentido, es importante destacar que, en el supuesto, más que común, de que el promotor actúe con varios contratistas principales, y éstos, a su vez, con otros subcontratistas, lo relevante, a estos efectos, es que la ejecución de obra llevada a cabo en su conjunto por todos ellos se realice en el marco de un proceso de urbanización de terrenos o de construcción o rehabilitación de edificaciones, 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.

QUINTO.- Procede a continuación exponer lo que ha de entenderse por obras de "urbanización de terreno, construcción o rehabilitación de edificaciones".

1.- Urbanización de terrenos:

La Ley 20/1991 no contempla una definición expresa de las obras de urbanización de terrenos, pero sí de forma indirecta cuando se refiere a ellas en su artículo 5, número 5, para señalar que no tienen la consideración de edificaciones.

"Artículo 5. Concepto de actividades empresariales o profesionales. (...)

5. (...)

No tendrán la consideración de edificaciones:

a) Las obras de urbanización de terrenos y en particular las de abastecimiento y evacuación de aguas, suministro de energía eléctrica, redes de distribución de gas, instalaciones telefónicas, accesos, calles y aceras".

De su lectura se desprende que debe entenderse que forman parte de las obras de urbanización, entre otras, aquellas que tienen por objeto el abastecimiento, la evacuación de aguas, el suministro de energía eléctrica, las redes de distribución de gas, las instalaciones telefónicas, los accesos, las calles y las aceras.

No obstante, a los efectos de la aplicación del mecanismo de inversión del sujeto pasivo, ha de recordarse que estas obras han de realizarse en el marco de un proceso de urbanización de un terreno, entendiéndose como aquel proceso que comprende todas las actuaciones que se realizan para dotar a dicho terreno de los elementos previstos por la legislación urbanís-

tica, como acceso rodado, abastecimiento y evacuación de agua, suministro de energía eléctrica, etc., para servir a la edificación que sobre ellos exista o vaya a existir, ya sea para viviendas, otros locales o edificaciones de carácter industrial, etc.

Por ello, tal concepto de urbanización excluye todos aquellos estadios previos que, si bien son necesarios para llevar a cabo las labores de urbanización, no responden estrictamente a la definición indicada: no se considera "en curso de urbanización" un terreno respecto del que se han realizado estudios o trámites administrativos, en tanto que a dicho terreno no se le empiece a dotar de los elementos que lo convierten en urbanizado.

Conforme a todo lo indicado, se considera que un terreno no deberá considerarse "en curso de urbanización", a efectos del IGIC, hasta que no se haya iniciado sobre el mismo la ejecución propiamente dicha de las obras de urbanización, es decir, hasta que no comience la última de las fases indicadas.

En particular, el artículo 2.4 de la Ley 4/2017, de 13 de julio, del Suelo y de los Espacios Protegidos de Canarias, contiene la definición de obras de urbanización:

"Artículo 2 Definiciones:

4. Sobre ejecución del planeamiento: (...)

d) Obras de urbanización: Las obras que tienen por objeto dotar a un suelo con las correspondientes infraestructuras y servicios, así como con los elementos de estos que sean aún precisos para la conversión de las parcelas en solares o, en su caso, la renovación de tales infraestructuras y servicios conforme a las exigencias sobrevenidas de la ordenación de tales elementos. En los supuestos admitidos por la ley, las obras de urbanización pueden realizarse de forma simultánea a las de edificación".

De acuerdo con lo anterior, deben considerarse como ejecuciones de obra de urbanización de un terreno, a efectos de la aplicación del supuesto de inversión del sujeto pasivo contenido en el artículo 19.1.2º.h) de la Ley 20/1991, las actuaciones de nueva urbanización y las de renovación de infraestructuras por nuevas exigencias de ordenación. Por lo que, entendemos, que las actuaciones que la entidad consultante realiza para el suministro y extensión del hormigón, sí lo serían en el marco de una urbanización de terrenos, pues se han de desarrollar una vez se han iniciado este tipo de obras, y no antes.

2.- Construcción de edificaciones:

Sí que contempla la Ley 20/1991 su definición en el artículo 5, tanto en el número 1, al referirse a las actividades empresariales, como en su número 5 respecto de la consideración de edificaciones:

"Artículo 5. Concepto de actividades empresariales o profesionales.

1. Son actividades empresariales o profesionales las que impliquen la ordenación por cuenta propia de factores de producción materiales y humanos, o de uno de ellos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.

En particular, tienen esta consideración las extractivas, de fabricación, comercio o prestación de servicios, incluidas las agrícolas, forestales, ganaderas, pesqueras, de construcción, mineras y el ejercicio de actividades profesionales liberales y artísticas. (...)

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 o 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:

a) Los edificios, considerándose como tales toda construcción permanente, separada e independiente, concebida para ser utilizada como vivienda o para servir al desarrollo de una actividad económica.

b) Las instalaciones industriales no habitables, tales como diques, tanques o cargaderos.

c) Las plataformas para exploración y explotación de hidrocarburos.

d) Los puertos, aeropuertos y mercados.

e) Las instalaciones de recreo y deportivas que no sean accesorias de otras edificaciones.

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

g) Las instalaciones fijas de transporte por cable.

No tendrán la consideración de edificaciones:

a) Las obras de urbanización de terrenos y en particular las de abastecimiento y evacuación de aguas, suministro de energía eléctrica, redes de distribución de gas, instalaciones telefónicas, accesos, calles y aceras.

b) Las construcciones accesorias de explotaciones agrícolas que guarden relación con la naturaleza y destino de la finca aunque el titular de la explotación, sus familiares o las personas que con él trabajen tengan en ellas su vivienda.

c) Los objetos de uso y ornamentación, tales como máquinas, instrumentos y utensilios y demás inmuebles por destino a que se refiere el artículo 334, apartados 4 y 5, del Código Civil.

d) Las minas, canteras o escoriales, pozos de petróleo o de gas u otros lugares de extracción de productos naturales."

De acuerdo con esta definición, deben considerarse como ejecuciones de obra de construcción de edificaciones, a efectos de la aplicación del supuesto de inversión del sujeto pasivo contenido en el artículo 19.1.2º.h) de la Ley 20/1991, aquellas que tenga como fin la construcción de cualquiera de los bienes que tengan la consideración de edificaciones. Por lo que, también entendemos, que las actuaciones que la entidad consultante realiza para el suministro y extensión del hormigón, sí lo serían en el marco de una construcción de edificaciones, pues se han de desarrollar una vez se han iniciado este tipo de obras.

3.- Rehabilitación de edificaciones:

La definición de rehabilitación, a efectos del IGIC, se encuentra recogida en el artículo 50.Cuatro de la Ley 4/2012, en los siguientes términos:

"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 esta 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 personas con discapacidad."

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, considerándose como tales 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".

Atendiendo a esta definición, deben considerarse como ejecuciones de obra de rehabilitación de edificaciones, a efectos de la aplicación del supuesto de inversión del sujeto pasivo contenido en el artículo 19.1.2º.h) de la Ley 20/1991, aquellas que tenga como fin la realización de cualquiera de estas actuaciones sobre edificaciones; debiendo aclarar que es indiferente que el rehabilitador sea el propietario o un tercero, pues el precepto no lo señala. Por lo que, una vez más, también entendemos, que las actuaciones que la entidad consultante realiza para el suministro y extensión del hormigón, sí lo serían en el marco de una rehabilitación de edificaciones, pues se han de desarrollar una vez se han iniciado este tipo de obras.

SEXTO.- Para terminar la contestación a la primera pregunta planteada, el artículo 2 bis del Decreto 268/2011, de 4 de agosto, por el que se aprueba el Reglamento de gestión de los tributos derivados del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, exige el cumplimiento de un requisito formal para la aplicación de la inversión del sujeto pasivo, en los términos expuestos a lo largo de la presente consulta, 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 la entidad consultante, que sus operaciones de suministro y extensión del hormigón 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 opera-

ciones 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."

Una vez expuesto el requisito formal, podemos concluir, que la inversión del sujeto pasivo en los empresarios destinatarios de las operaciones de la entidad consultante, procede, cuando se cumplan los siguientes requisitos:

- Que las mismas 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 "*suministro* y *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 realizadas por cada uno de los contratistas o subcontratistas, sean aisladamente consideradas como de urbanización, construcción o rehabilitación.

- Que los destinatarios de estas operaciones, promotor o contratista principal (y en algunos casos, subcontratista), comuniquen expresa y fehacientemente a la entidad consultante prestadora, que aquéllas 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.

SÉPTIMO.- Una vez analizado el concepto de ejecución de obras, y expuestos los requisitos que delimitan las obras de "urbanización de terreno, construcción o rehabilitación de edificaciones", no queremos terminar la primera pregunta planteada, sin hacer referencia a la calificación, como entrega de bienes, o como prestación de servicios, de las operaciones realizadas por la entidad consultante, pues, aunque no haya sido expresamente preguntado en el escrito presentado, tiene trascendencia en el ámbito del IGIC.

El artículo 6 de la Ley 20/1991, recoge el concepto de entrega de bienes, distinguiendo en su apartado 1 una definición general, y en el 2, una particular, de la que destacamos su punto 4º:

"*Artículo 6. Concepto de entrega de bienes.*
1. Se entiende por entrega de bienes la transmisión del poder de disposición sobre bienes corporales.

A estos efectos se consideran bienes corporales el calor, el frío, la energía eléctrica y las demás modalidades de energía.

2. En particular se consideran entregas de bienes:

(...)

4.º Las ejecuciones de obra que tengan por objeto la construcción o rehabilitación de una edificación, en el sentido del número 5 del artículo 5 de esta Ley, cuando el empresario que ejecute la obra aporte una parte de los materiales utilizados, siempre que el coste de los mismos exceda del 40 por ciento de la base imponible".

Y, el artículo 7 de la Ley 20/1991, regula el concepto de prestación de servicios, diferenciando también, una definición general en su apartado 1, y una particular en su apartado 2, destacando ahora el punto 6º de este último apartado:

"Artículo 7. Concepto de prestación de servicios.

1. A los efectos de este Impuesto se entiende por prestación de servicios toda operación sujeta al mismo que no tenga la consideración de entrega de bienes ni de importación de bienes.

2. En particular, se consideran prestaciones de servicios:

(...)

6.º Las ejecuciones de obra que no tengan la consideración de entregas de bienes, con arreglo a lo dispuesto en el apartado 4.º del número 2 del artículo 6.º de esta Ley."

Comenzando por la primera actividad realizada, la del "*suministro del hormigón con el mero transporte, bombeo, depósito y/o volcado de hormigón, sin responsabilizarse de su vibrado o extendido, ni del forjado del mismo",* ya dijimos que desde el punto de vista jurídico no podía ser calificada como una ejecución de obra, porque no se trataba de un arrendamiento de obra; para ello hubiera sido necesario que la entidad fuera responsable del extendido del hormigón, sin embargo esa actuación no es la contratada en este supuesto.

Al no tener esta consideración jurídica, es innecesario utilizar los conceptos particulares de entrega de bienes y de prestación de servicios, que sobre las ejecuciones de obra se contemplan en los artículos 6 y 7 de la Ley 20/1991, debiendo acudir al concepto general recogido en el número 1 de los respectivos preceptos.

Para una adecuada contestación, y dado que se desarrollan varias actuaciones, hemos de comenzar por determinar si nos encontramos:

a) Ante dos operaciones con tributación independiente, por una parte, la venta del hormigón, y, por otra parte, su transporte, bombeo, depósito y/o volcado.

b) Ante una operación única que engloba todo, la venta de un bien que ha de ser objeto de transporte, bombeo, depósito y/o volcado.

Se entiende, con carácter general, que existe una operación única cuando dos o varios elementos o actos que un sujeto pasivo realiza para su cliente se encuentran tan estrechamente ligados, que objetivamente forman una sola operación económica indisociable cuyo desglose resultaría artificial, de forma que todos los elementos que integran la operación de que se trata resultan necesarios para llevarla a cabo y están estrechamente vinculados entre sí.

En este caso, estamos ante la venta de un bien de características peculiares, que para realizar su entrega requiere ser transportado en unas condiciones especiales de bombeo, y cuyo volcado se producirá siguiendo las instrucciones de lugar y tiempo que especifique el destinatario. Por lo que, todas las actuaciones están estrechamente vinculadas entre sí, de manera que no puede considerarse la entrega separada de su transporte, bombeo y volcado.

Ello conlleva que, a juicio de este centro directivo, nos encontramos ante una operación única, siendo la principal la venta del hormigón, y accesoria, su transporte, bombeo y volcado, con independencia de su importe, pues la entrega del bien sólo se puede realizar en estas condiciones. Entender lo contrario, que se trata de operaciones distintas, supondría un desglose artificial que alteraría la funcionalidad del sistema del IGIC.

Puesto que las operaciones accesorias tiene el mismo tratamiento fiscal que la principal, todas se engloban en una única operación, la de entrega de bienes, siendo aplicable el mismo tipo de gravamen, según el tipo de bien de que se trate.

En lo que a la segunda actividad se refiere, la del "*suministro del hormigón con el servicio de transporte, bombeo, depósito y/o volcado de hormigón asumiendo también el encargo de su vibrado o extendido y del forjado*", ya vimos que sí se trata, desde el punto de vista jurídico de una ejecución de obra, al tener la consideración de un arrendamiento de obra, pues lo fundamental del contrato, no es sólo la entrega del hormigón, sino también su extensión, y, por tanto, que el forjado, como resultado final, quede bien.

Siendo una ejecución de obra, sí acudimos a las definiciones particulares de entrega de bienes y prestación de servicios, ya citadas anteriormente. En este sentido, y dado que no se trata de una ejecución de obra que tenga por objeto la construcción o la rehabilitación de una edificación, sino de extender el hormigón suministrado, con su transporte, bombeo y volcado previo, no estamos ante una entrega de bienes. Pero sí ante una prestación de servicios, ya que, según el artículo 7.2.6º de la Ley 20/1991, tiene esta calificación toda ejecución de obra que no sea entrega de bienes.

OCTAVO.-- La segunda cuestión planteada se refiere a la posible aplicación de la exención del artículo 25 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias (en adelante, Ley 19/1994), con esta doble consideración:

1.- Si serían entregas de bienes de inversión, los servicios de mero transporte, bombeo, depósito y/o volcado de hormigón, efectuados sin responsabilizarse de su vibrado o extendido, ni del forjado del mismo, así como en el caso de que la sociedad también se encargase de su vibrado o extendido y del forjado.

2.- Si se considera que la prestación de ambos servicios son ejecuciones de obras "parciales", si cabría la aplicación de la exención prevista en el artículo 25 de la Ley 19/1994,

señalando qué condiciones se deben de cumplir, para que les resultase de aplicación este beneficio fiscal.

Tal y como aclaramos en el punto SÉPTIMO, el hecho de que sus actuaciones se califiquen como entrega de bienes o como prestaciones de servicios, no significa, que todas sean ejecuciones de obra, pues sólo aquéllas que deriven de un arrendamiento de obra, pueden tener esta consideración.

De ello se deriva que las operaciones de suministro y transporte, bombeo, depósito y/o volcado de hormigón, con o sin vibrado, extendido o forjado del mismo, que realiza la entidad consultante, son, respectivamente, prestación de servicios (en el primer caso) y entrega de bienes (en el segundo caso, esto es, cuando no hay vibrado, extendido o forjado). Solo la prestación de servicios constituye ejecución de obra.

Teniendo esto claro, pasamos a analizar la posible aplicación de la exención de IGIC prevista en el artículo 25 de la Ley 19/1994.

El disfrute de esta exención exige el cumplimiento de una serie de requisitos, pero ninguno está referido al empresario o profesional que realiza el hecho imponible, sino a su destinatario. Por ese motivo, hemos de advertir que la respuesta a la pregunta planteada depende de las circunstancias concurrentes en cada cliente de la entidad consultante, por lo que, al desconocerlas, haremos un análisis genérico.

A estos efectos, y dada la extensa redacción del precepto, realizaremos este análisis diferenciando dos grupos, los requisitos sustanciales y los requisitos de inversión.

1.- En el bloque de los **requisitos sustanciales**, que son de carácter previo a la aplicación de la exención, se incluyen los siguientes elementos:

-El **elemento subjetivo**: la exención del IGIC prevista en el citado artículo es aplicable a las entidades sujetas al Impuesto sobre Sociedades (en adelante, IS). Por lo que será necesario que los destinatarios de los servicios de la entidad consultante, tengan esta naturaleza.

-El **elemento territorial**: además, estas entidades sujetas al IS, han de tener su domicilio fiscal, o bien, un establecimiento permanente, en Canarias, de acuerdo con lo recogido en el apartado 1 del artículo 25 de la Ley 19/1994:

"Artículo 25. Incentivos a la inversión.

1. Las entidades sujetas al Impuesto sobre Sociedades con domicilio fiscal en Canarias y las que actúen en Canarias mediante establecimiento permanente (...)".

Por lo que será necesario que los destinatarios de los servicios de la entidad consultante, tengan su domicilio fiscal o un establecimiento permanente, en Canarias.

-El **elemento impositivo**: para aplicar la exención en el IGIC, además de los dos requisitos anteriores, es necesario que no tengan derecho a la deducción total de las cuotas soportadas del IGIC. Por lo que las entidades destinatarias de las operaciones realizadas por la

consultante, no pueden tener derecho a esta deducción, en los términos recogidos en el artículo 28.1 de la Ley 20/1991.

> *"Artículo 28. Naturaleza y ámbito de aplicación.*
>
> *1. Los sujetos pasivos podrán deducir de las cuotas del Impuesto General Indirecto Canario devengadas como consecuencia de entregas de bienes y prestaciones de servicios que realicen en las Islas Canarias las que, devengadas en dicho territorio, hayan soportado en las adquisiciones o importaciones de bienes o en los servicios que les hayan sido prestados, en la medida en que dichos bienes o servicios se utilicen en la realización de las operaciones sujetas y no exentas al Impuesto o en las demás operaciones determinadas en el número 4 del artículo siguiente de esta Ley."*

A tal efecto, el segundo párrafo de la letra b) del apartado 2 del artículo 25 de la Ley 19/1994 establece la siguiente presunción:

> *"Se entiende que la entidad adquirente, importadora o cesionaria no tiene derecho a la deducción total cuando el porcentaje de deducción provisionalmente aplicable en el año de realización de la entrega o importación del bien de inversión o de la prestación de servicios de cesión de elementos del inmovilizado inmaterial es inferior al cien por cien, incluso en el supuesto de pagos anticipados."*

El artículo 25 del Reglamento de desarrollo de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, en las materias referentes a los incentivos fiscales en la imposición indirecta, la reserva para inversiones en Canarias y la Zona Especial Canaria aprobado por el Real Decreto 1758/2007, de 28 de diciembre, desarrolla el requisito de la no deducibilidad en los siguientes términos:

> *"1. A los efectos de lo establecido el artículo 25.2, cuarto párrafo, de la Ley 19/1994, de 6 de julio, el porcentaje de deducción provisional a tener en cuenta será el que se aplique en el sector diferenciado de la actividad empresarial o profesional donde previsiblemente se destine el bien de inversión adquirido o importado o el elemento del inmovilizado inmaterial cedido, sin perjuicio de lo establecido en el apartado cuatro siguiente. Este porcentaje de deducción provisional será el definitivo del sector diferenciado de la actividad en el año natural anterior, con independencia del porcentaje de deducción definitivo en el sector diferenciado en el año en que se realizó la entrega o importación del bien de inversión o la prestación de servicio de cesión del elemento del inmovilizado inmaterial o se percibió el pago anticipado.*
>
> *2. En el caso de inicio de las actividades empresariales o profesionales el porcentaje provisional de deducción será el previsto en el artículo 38.2 y en el artículo 43.2, ambos de la Ley 20/1991, de 7 de junio, incluso en el supuesto de inicio de una nueva actividad empresarial o profesional que constituya un sector diferenciado respecto de las actividades que se venían desarrollando con anterioridad.*
>
> *3. Sin perjuicio de lo establecido en el apartado anterior, en el supuesto de que el destino del bien de inversión adquirido o importado o el elemento del inmovilizado*

inmaterial cedido sea su utilización en común en varios sectores diferenciados de la actividad empresarial o profesional, el porcentaje de deducción provisional común será el que resulte de aplicar la prorrata general determinado conforme a las operaciones realizadas el año natural anterior en dichos sectores diferenciados, con independencia del porcentaje definitivo común de deducción en el año en que se realizó la entrega o importación del bien de inversión o la prestación de servicio de cesión del elemento del inmovilizado inmaterial o se percibió el pago anticipado.

4. En el caso de emplear la modalidad de la regla de la prorrata especial, la exención del Impuesto General Indirecto Canario podrá ser aplicable si el destino del bien de inversión adquirido o importado o del elemento del inmovilizado inmaterial cedido es su utilización parcial o exclusiva en operaciones que no originen el derecho a deducir."

2.- Una vez analizados los elementos integrados en el primer grupo, los requisitos sustanciales, procedemos a estudiar, el segundo grupo, el referido a los **requisitos de inversión**, que son, tanto de cumplimiento simultáneo (elemento objetivo), como posterior (elemento temporal, territorial y formal), profundizando en el primero de ellos, al constituir el objeto de esta consulta:

2.1 El **elemento objetivo**: genéricamente, la aplicación de la exención del IGIC establecida en el artículo 25 de la Ley 19/1994 exige dos condiciones esenciales:

- La **primera**, que la entrega, importación o adquisición tenga por objeto un bien de inversión o un elemento del inmovilizado inmaterial, para la entidad adquirente. En este punto, debemos tener en cuenta lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 25 que nos ocupa:

"*2. (...)*

A los efectos de este apartado, se asimilan a entregas de bienes de inversión las ejecuciones de obra que tengan la consideración de prestación de servicios y que tengan como resultado un bien de inversión para la entidad adquirente."

Este precepto implica que a la entrega del hormigón con su transporte, bombeo, depósito y/o volcado de hormigón, sin responsabilizarse de su vibrado o extendido, ni del forjado del mismo, que no dispone, como anteriormente hemos analizado, de la naturaleza de ejecución de obra, en ningún caso le podría ser de aplicación la exención del artículo 25 de la Ley 19/1994.

Nos ceñiremos, por tanto, a examinar la aplicabilidad o no de este beneficio fiscal a la otra operación, la del suministro de hormigón con su transporte, bombeo, depósito y/o volcado de hormigón asumiendo también el encargo de su vibrado o extendido y del forjado, que sí dispone de la naturaleza de ejecución de obra.

Es necesario que el resultado de la ejecución de obra sea un bien de inversión para la entidad adquirente. El concepto de bien de inversión viene regulado en los números 8 y 9 del artículo 40 de la Ley 20/1991, y posee dos vertientes definitorias, una positiva y otra negativa:

a) Positivamente, de acuerdo con el número 8 se consideran bien de inversión "*los bienes corporales, muebles, semovientes o inmuebles que, por su naturaleza y función, estén normalmente destinados a ser utilizados por un período de tiempo superior a un año como instrumentos de trabajo o medios de explotación*."

b) Negativamente, el concepto lleva consigo que no pueden considerarse nunca bien de inversión, según el número 9:

i) Los accesorios y piezas de recambio adquiridos para la reparación de los bienes de inversión utilizados por el sujeto pasivo.

ii) Las ejecuciones de obra para la reparación de otros bienes de inversión.

iii) Los envases y embalajes, aunque sean susceptibles de reutilización.

iv) Las ropas utilizadas para el trabajo por los sujetos pasivos o el personal dependiente.

v) Los bienes excluidos del derecho a la deducción conforme dispone el número 1 del artículo 30 de esta Ley.

vi) Cualquier otro bien cuyo valor de adquisición sea inferior a quinientas mil pesetas (3.005,06 euros).

Es evidente, que una ejecución de obra parcial como la que realiza la entidad consultante, no puede acogerse a la exención del artículo 25 de la Ley 19/1994 porque no tendría como resultado un bien de inversión.

Ahora bien, y partiendo de que la ejecución de obra que hace la entidad consultante, se podría enmarcar en el proceso de construcción de una edificación, es admisible que ejecuciones de obras parciales se beneficien de la exención que nos ocupa; para ello, es necesario que se cumplan las siguientes condiciones (ya expresadas en las consultas 1890 de 07/06/2018 y 1636 de 20/02/2014):

- Que la entidad destinataria de las ejecuciones de obra parciales sea la promotora de una edificación destinada a su afectación a una actividad económica.

- Que la construcción de la edificación se realice a través de ejecuciones de obras que son contratadas directamente por el promotor con distintos proveedores.

- Que las ejecuciones de obras deriven de un único proyecto de ejecución.

- Que tales ejecuciones de obra se realicen bajo las pautas de una única dirección facultativa y de obra.

- Que la conjunción de todas las ejecuciones de obras parciales tengan como resultado un bien de inversión: una edificación afecta a una actividad económica.

- Que ninguna de las ejecuciones de obras puedan entrar en funcionamiento de forma independiente.

A estas ejecuciones de obras parciales, y bajo las condiciones descritas, les resulta de aplicación el beneficio fiscal previsto en el artículo 25 de la Ley 19/1994, siempre que, además, se realicen en el marco de una inversión inicial.

Una interpretación contraria sería discriminatoria respecto al supuesto de actuación "llave en mano". Ninguna duda habría para la aplicación de la exención prevista en el artículo 25 de la Ley 19/1994, si el promotor encargara a un empresario la construcción de la

edificación (que se tratara, por tanto, de una ejecución de obra única) y el empresario constructor fuera el que encargara las ejecuciones de obras parciales citadas en el texto de la consulta a distintos proveedores.

Tanto en el supuesto planteado como en el caso de "llave en mano", el resultado es el mismo: un bien de inversión, por lo que debe tener el mismo tratamiento fiscal.

- Y la **segunda**, que las operaciones se realicen con ocasión de una inversión inicial.

Respecto a esta segunda condición, para delimitar el concepto de inversión inicial debemos remitirnos a los artículos 6 y 8 del Reglamento de desarrollo de la Ley 19/1994.

El citado artículo 6, al definir las "*ayudas regionales a la inversión*", introduce el concepto de inversión inicial, en los términos siguientes:

> *"(...) A su vez, tienen la consideración de inversión inicial, a efectos de lo dispuesto en la Ley 19/1994, de 6 de julio, y en este Reglamento, las siguientes:*
>
> *a) La inversión en activos materiales e inmateriales relacionada con la creación de un nuevo establecimiento, la ampliación de la capacidad de un establecimiento existente, la diversificación de la producción de un establecimiento en productos que anteriormente no se producían en el mismo o una transformación fundamental del proceso global de producción de un establecimiento existente (...)"*

Por su parte, el artículo 8 señala:

> *"Artículo 8. Inversiones iniciales consistentes en establecimientos.*
>
> *1. Se considerará que una inversión inicial tiene por objeto la creación de un establecimiento cuando determine su puesta en funcionamiento por primera vez para el desarrollo de una actividad económica.*
>
> *En particular, tendrá la consideración de creación de un establecimiento la entrega o adquisición de una edificación para su demolición y promoción de una nueva por parte del adquirente para su puesta en funcionamiento en desarrollo de una actividad económica.*
>
> *2. Se considerará que una inversión inicial tiene por objeto la ampliación de un establecimiento cuando tenga como consecuencia el incremento del valor total de los activos del mismo.*
>
> *En particular, se considerará como tal ampliación la rehabilitación de un inmueble. A los efectos del artículo 25 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, el concepto de rehabilitación será el contenido en el artículo 27.1.1.º f) de la Ley 20/1991, de 7 de junio.*
>
> *3. Se considerará que una inversión inicial tiene por objeto la diversificación de la actividad de un establecimiento para la elaboración de nuevos productos cuando la misma tenga por finalidad obtener un producto o servicio distinto o que presente una novedad esencial y no meramente formal o accidental, respecto de los que dicho establecimiento viniera elaborando con anterioridad a la realización de la inversión.*

4. Se considerará que una inversión inicial tiene por objeto la transformación sustancial en el proceso de producción de un establecimiento cuando el nuevo proceso tenga unas características o aplicaciones desde el punto de vista tecnológico que difieren de forma esencial del existente en dicho establecimiento con anterioridad a la inversión".

La entidad consultante manifiesta que interviene en diversas obras como contratista o subcontratista, nunca como promotor, por lo que será necesario que las obras que acometan sus destinatarios sean realizadas en el marco de inversión inicial, en cualquiera de sus variantes.

Por último, siguiendo con los requisitos generales del segundo de los requisitos de inversión -aunque no sería aplicable en el supuesto planteado en la consulta, porque se trata de prestaciones de servicios-, el apartado 4 del artículo 25 de la Ley 19/1994, exige un requisito adicional a los bienes de inversión al señalar que han de ser nuevos, permitiendo que sean usados si se dan dos condiciones:

- Que el adquirente sea una entidad de reducida dimensión, en los términos definidos en el artículo 101 de la actual Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, teniendo esta consideración cuando su importe neto de la cifra de negocios en el período impositivo inmediato anterior sea inferior a 10 millones de euros.

- Y que el bien usado no se haya beneficiado con anterioridad de las exenciones del artículo 25 de la Ley 19/1994.

"4. Sin perjuicio de los requisitos establecidos en los apartados anteriores, las exenciones reguladas en este artículo están sometidas al cumplimiento de las siguientes condiciones:

a) Los bienes de inversión deben ser nuevos, salvo que el adquirente o importador cumpla las condiciones del artículo 108 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, en cuyo caso los bienes de inversión podrán ser usados, siempre que estos no se hubieran beneficiado anteriormente de las exenciones previstas en este artículo. El requisito de bien de inversión nuevo no será de aplicación en relación con el suelo".

Una vez expuestos los requisitos sustanciales de cumplimiento "previo" (elemento subjetivo, elemento territorial y elemento impositivo), y el requisito de inversión de cumplimiento "simultáneo" (elemento objetivo), nos quedaría referirnos a los requisitos de inversión de cumplimiento "posterior" (elemento temporal, elemento territorial y elemento formal), y que constituyen condiciones a las que queda sometida el definitivo disfrute de la exención del artículo 25 de la Ley 19/1994. No obstante, a pesar de que resulta ocioso extendernos en ellos, por lo que venimos señalando desde el principio respecto de que estas condiciones afectan a la entidad destinataria de la ejecución de obra, para no dejar incompleta la respuesta a esta consulta, haremos una breve referencia a las mismas.

-El **elemento temporal:** el disfrute de la exención exige un doble requisito temporal:

Primeramente, que los bienes de inversión han de entrar en funcionamiento en el plazo de 3 meses desde su terminación, debiendo tener en cuenta que si han de ser objeto de instalación o montaje, o si van a ser utilizados en actividades económicas cuyo desarrollo exige autorización administrativa, estas actuaciones han de *"ser acometidas inmediatamente, sin que se produzca discontinuidad entre las diferentes actuaciones"*, tal y como establece su apartado 4, letra c).

Y seguidamente, conforme a lo dispuesto en la letra e) del citado apartado 4, estos bienes deberán permanecer en funcionamiento en la misma entidad adquirente, promotora en nuestro caso- durante 5 años como mínimo, salvo, entre otros casos, que se perdiera el bien o su vida útil fuera inferior, en cuyo caso deberá procederse a su sustitución.

-El **elemento territorial**: la aplicación de este beneficio fiscal está condicionado, según señala la letra h) del apartado 4 del artículo 25 de la Ley 19/1994, a que la entidad , en nuestro caso, importadora, mantenga "*como mínimo su domicilio fiscal o su establecimiento permanente, en las Islas Canarias durante un plazo de cinco años a contar desde la fecha del inicio de la utilización efectiva o entrada en funcionamiento de los bienes de inversión (...)"*.

-Y por último, el **elemento formal**: el apartado 5 del artículo 25 de la Ley 19/1994, exige que con carácter previo o simultáneo a la entrega de un bien de inversión o a la prestación de servicios de cesión de elementos del inmovilizado inmaterial, la entidad adquirente o cesionaria deberá entregar al empresario o profesional transmitente o cedente una declaración en la que identifique los bienes de inversión o los elementos del inmovilizado inmaterial y manifieste la concurrencia de los requisitos de la exención previstos en este artículo, en especial su condición de sujeto pasivo sin derecho a la deducción total del Impuesto General Indirecto Canario soportado. En el caso de que la entrega del bien de inversión o la prestación de servicios de cesión del elemento del inmovilizado inmaterial se formalice en escritura pública, dicha declaración deberá obligatoriamente incorporarse a esta última.

NOVENO.- Conforme con todo lo expuesto, es criterio de este centro directivo que:

1.- La inversión del sujeto pasivo en los empresarios destinatarios de las operaciones realizadas 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 las actuaciones 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 suministro y transporte, bombeo, depósito y/o volcado de hormigón asumiendo también el encargo de su vibrado o extendido y del forjado"*.

- Que estas actuaciones que realiza la entidad consultante, sean en el marco de ejecuciones de obra de urbanización de terrenos, o de construcción o rehabilitación de edificaciones, llevadas 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 realizadas 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, que sus operaciones 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.

2. Una ejecución de obra parcial de *"suministro y transporte, bombeo, depósito y/o volcado de hormigón asumiendo también el encargo de su vibrado o extendido y del forjado*" como la que realiza la entidad consultante, no puede acogerse a la exención del artículo 25 de la Ley 19/1994 porque no tendría como resultado un bien de inversión. Ahora bien, y partiendo de que la ejecución de obra que presta la entidad consultante, se podría enmarcar en el proceso de construcción de una edificación, es admisible que ejecuciones de obras parciales se beneficien de la exención que nos ocupa; para ello, es necesario que se cumplan las siguientes condiciones (ya expresadas en las consultas 1890 de 07/06/2018 y 1636 de 20/02/2014):

- Que la entidad destinataria de las ejecuciones de obra parciales sea la promotora de una edificación destinada a su afectación a una actividad económica.

- Que la construcción de la edificación se realice a través de ejecuciones de obras que son contratadas directamente por el promotor con distintos proveedores.

- Que las ejecuciones de obras deriven de un único proyecto de ejecución.

- Que tales ejecuciones de obra se realicen bajo las pautas de una única dirección facultativa y de obra.

- Que la conjunción de todas las ejecuciones de obras parciales tengan como resultado un bien de inversión: una edificación afecta a una actividad económica.

- Que ninguna de las ejecuciones de obras puedan entrar en funcionamiento de forma independiente.

A estas condiciones debe añadirse que el adquirente sea un sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades establecido en Canarias, que la adquisición de la ejecución de obra se efectúe en el proceso de construcción de una edificación que disponga de la naturaleza de bien de inversión, en el marco de una inversión inicial, y que no tenga derecho a la deducción total de las cuotas del IGIC soportadas.

3. No dispone de la consideración de ejecución de obra el "suministro y *transporte, bombeo, depósito y/o volcado de hormigón, sin responsabilizarse de su vibrado o extendido, ni del forjado del mismo",* por lo que en ningún caso sería aplicable la inversión del sujeto pasivo prevista en el artículo 19.1.2º.h) de la Ley 20/1991, ni le podría ser de aplicación la exención del artículo 25 de la Ley 19/1994.

Las Palmas de Gran Canaria, 11 de junio de 2021

EL VICECONSEJERO DE HACIENDA, PLANIFICACIÓN

Y ASUNTOS EUROPEOS

Fermín Delgado García