CONSULTA TRIBUTOS REF
CONSULTA Nº 2147 (30/11/22)

PERSONA O ENTIDAD CONSULTANTE	**DOMICILIO A EFECTO DE NOTIFICACIÓN**
CONCEPTO IMPOSITIVO Impuesto General Indirecto Canario	**NORMATIVA APLICABLE** Art. 72 Ley 4/2012

CUESTIÓN PLANTEADA

La Consejería de la Comunidad Autónoma de Canarias consultante ha encargado a una entidad mercantil, que dispone de la condición de medio propio personificado del poder adjudicador, la fabricación e instalación de esculturas, soportes dispositivos, mobiliario y luminarias diseñadas específicamente para dotar al espacio de un centro de interpretación de un jardín botánico de una integridad que atraiga la atención pública.

El capital social de la entidad mercantil al que se le ha realizado el encargo es titularidad de una entidad mercantil de capital íntegramente público en la que participa la Comunidad Autónoma de Canarias.

Consulta la tributación de dicha operación en el IGIC.

CONTESTACIÓN VINCULANTE

Está no sujeta al IGIC, por aplicación de lo dispuesto en las letras C) y D) del artículo 9.9º de la Ley 20/1991, la operación objeto de consulta.

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, Presupuestos y Asuntos Europeos aprobado por Decreto 175/2022, de 3 de agosto, emite la siguiente contestación:

PRIMERO.- La Consejería de la Comunidad Autónoma de Canarias consultante ha encargado a una entidad mercantil, que dispone de la condición de medio propio personificado del poder adjudicador, la fabricación e instalación de esculturas, soportes dispositivos, mobiliario y luminarias diseñadas específicamente para dotar al espacio de un centro de interpretación de un jardín botánico de una integridad que atraiga la atención pública.

El capital social de la entidad mercantil al que se le ha realizado el encargo es titularidad de una entidad mercantil de capital íntegramente público en la que participa la Comunidad Autónoma de Canarias.

Consulta la tributación de dicha operación en el IGIC.

SEGUNDO.- Para la adecuada contestación a la presente consulta es necesario determinar si la operación descrita (fabricación e instalación de esculturas, soportes dispositivos, mobiliario y luminarias diseñadas específicamente para dotar al espacio de un centro de interpretación de un jardín botánico de una integridad que atraiga la atención pública) dispone de la naturaleza de ejecución de obras; en caso de respuesta positiva determinar si tiene la consideración de entrega de bienes o de prestación de servicios a efectos del IGIC.

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 de 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 al supuesto objeto de consulta (la fabricación e instalación de las esculturas, soportes dispositivos, mobiliario y luminarias diseñadas específicamente para

dotar al espacio de un centro de interpretación de un jardín botánico de una integridad que atraiga la atención pública), se corresponde con la consecución de un resultado material, previo encargo del cliente, la Consejería consultante, constituyendo un arrendamiento de obra, pues lo fundamental del encargo es la fabricación e instalación de determinados bienes elaborados específicamente, encontrándonos, por tanto, ante una ejecución de obra.

La cuestión que debe analizarse a continuación, fundamental para la resolución de la presente consulta como luego veremos, es la consideración, a efectos del IGIC, de la ejecución de obra que nos ocupa de entrega de bien o de prestación de servicios.

El artículo 6.2.4º de la Ley 20/1991 dispone (el subrayado es nuestro):

"*2. En particular se consideran entregas de bienes: (...)*

4º 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 el 40 por 100 de la base imponible."

Por otra parte, el artículo 7.2.6º de la Ley 20/1991 dispone (el subrayado es nuestro):

"2. En particular, se consideran prestaciones de servicios: (...)

6º 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."

El Tribunal Supremo, en su sentencia de 6 de octubre de 2014, resolviendo un recurso de casación en interés de la ley interpuesto por el Gobierno de Canarias, ratificó la postura de considerar que toda ejecución de obra de carácter mobiliario tiene la consideración de prestación de servicios a efectos del IGIC. De esta forma en el penúltimo párrafo del FJ Segundo señala (el subrayado es nuestro):

"*Al no entenderlo así la Sala de instancia y considerar que para la calificación de una ejecución de obra como entrega de bienes basta con que el empresario que ejecuta la obra aporte materiales cuyo coste exceda del 20 por 100 de la base imponible* [actualmente el 40 por ciento]*, sienta una conclusión interpretativa equivocada que desconoce el teno*r *literal y se separa de la voluntad expresa del legislador del año 2002, cuyo designio fue restringir el concepto de entrega de bienes a las ejecuciones de obra inmobiliaria cuyo objeto fuese la construcción de una edificación. Por ello, el nuevo artículo 6.2.4º niega la condición de entrega de bienes a las ejecuciones de obra mobiliaria y a las inmobiliarias que no consistan en la construcción o rehabilitación de una edificación."*

En dicha sentencia se fija la siguiente doctrina legal (BOE de 21 de noviembre de 2014):

"*El artículo 6.2.4º de la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias (BOE de 8 de junio), en la redacción que*

le dio el artículo 8.Uno de la Ley 53/2002, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social (BOE de 31 de diciembre), vigente desde el 1 de enero de 2003, debe ser interpretado en el sentido de que para que una ejecución de obra tenga la condición de entrega de bienes a efectos del impuesto general indirecto canario (IGIC) ha de reunir dos requisitos: (i) que tenga por objeto la construcción o rehabilitación de una edificación y (ii) que el empresario que ejecute la obra aporte una parte de los materiales utilizados cuyo coste exceda el 20 por 100 de la base imponible [actualmente el 40 por ciento]."

Llegados a este punto, resulta claro que estamos ante una ejecución de obra mobiliaria, y, por ende, ante una prestación de servicios a efectos del IGIC; pero es que, incluso, en el supuesto de que se considerase que estamos ante una ejecución de obra inmobiliaria, al tratarse de un bien inmueble por incorporación o de esculturas u objetos de uso u ornamentación colocados con el propósito de unirlo al fundo, conforme al artículo 334.3º y 4º del Código Civil, tampoco estaríamos ante una entrega de bienes, a efectos del IGIC, ya que siguiendo la citada doctrina jurisprudencial, para ello sería necesario que la obra ejecutada fuera una edificación, en los términos recogidos en el artículo 5.5 de la Ley 20/1991, al que se remite la regla particular de entrega de bienes -ejecuciones de obra-, y en el que se establece una delimitación positiva y otra negativa de edificación:

"Artículo 5. Concepto de actividades empresariales o profesionales.

(...)

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:

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".

En dicho precepto se relacionan varias figuras que tienen la consideración de edificaciones, entre las que únicamente destacamos en esta consulta, la comprendida en la letra 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".*

Por tanto, siguiendo el criterio del Alto Tribunal, dado que la obra resultante del encargo realizada por la Consejería consultante, no es fruto de una construcción o rehabilitación de una edificación completa, no podemos considerar que esta ejecución de obra sea, a efectos del IGIC, una entrega de bienes; en este sentido, al no ser de aplicación el artículo 6.2.4º de la Ley 20/1991, rige lo previsto en su artículo 7.2.6º, por lo que la ejecución de obra objeto de consulta tiene la condición de prestación de servicios. De ahí que, tanto si la obra resultante del encargo se califica como un bien mueble o como un bien inmueble por incorporación (por quedar unido a un inmueble de una manera fija, que no pueda separarse de él sin deterioro o de esculturas u objetos de uso u ornamentación colocados con el propósito de unirlo al fundo), siempre será considerada una prestación de servicios y no una entrega de bienes.

TERCERO.- El artículo 9.9º de la Ley 20/1991 dispone:

"No están sujetas al Impuesto:

(...)

9.º A) Las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas directamente por las Administraciones Públicas, así como las entidades a las que se refieren las letras C) y D) de este apartado, sin contraprestación o mediante contraprestación de naturaleza tributaria.

B) A estos efectos se considerarán Administraciones Públicas:

a) La Administración General del Estado, las Administraciones de las Comunidades Autónomas y las Entidades que integran la Administración Local.

b) Las entidades gestoras y los servicios comunes de la Seguridad Social.

c) Los organismos autónomos, las Universidades Públicas y las Agencias Estatales.

d) Cualesquiera entidades de derecho público con personalidad jurídica propia, dependientes de las anteriores que, con independencia funcional o con una especial autonomía reconocida por la Ley tengan atribuidas funciones de regulación o control de carácter externo sobre un determinado sector o actividad.

No tendrán la consideración de Administraciones Públicas las entidades públicas empresariales estatales y los organismos asimilados dependientes de las Comunidades Autónomas y Entidades locales.

C) No estarán sujetos al Impuesto los servicios prestados en virtud de los encargos ejecutados por los entes, organismos y entidades del sector público que ostenten, de conformidad con lo establecido en el artículo 32 de la Ley de Contratos del Sector Público, la condición de medio propio personificado del poder adjudicador que haya ordenado el encargo, en los términos establecidos en el referido artículo 32.

D) Asimismo, no estarán sujetos al Impuesto los servicios prestados por cualesquiera entes, organismos o entidades del sector público, en los términos a que se refiere el artículo 3.1 de la Ley de Contratos del Sector Público, a favor de las Administraciones Públicas de la que dependan o de otra íntegramente dependiente de estas, cuando dichas Administraciones Públicas ostenten la titularidad íntegra de los mismos.

E) La no consideración como operaciones sujetas al Impuesto que establecen las letras C) y D) anteriores será igualmente aplicable a los servicios prestados entre las entidades a las que se refieren los mismos, íntegramente dependientes de la misma Administración Pública."

Se desprende del contenido del artículo 9.9º de la Ley 20/1991 un triple ámbito de operaciones no sujetas, a saber:

1. Las entregas de bienes o prestaciones de servicios efectuadas directamente por las Administraciones Públicas sin contraprestación o mediante contraprestación de naturaleza

tributaria (tasa en los términos establecido en el artículo 2.2.a) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria).

Se definen los distintos entes que tienen la consideración, a los efectos de este supuesto de no sujeción, de Administraciones Públicas, destacando que una sociedad mercantil pública no dispone de la consideración de Administración Pública; por tanto, se descarta que resulte aplicable a las operación objeto de consulta este ámbito de no sujeción.

2. Los servicios prestados por entes, organismos y entidades del sector público cuando se cumplan las siguientes condiciones:

- Que deriven de un encargo del poder adjudicador.

- El ente, organismo o entidad del sector público ejecutor del encargo debe tener la consideración de medio propio personificado del poder adjudicador que haya ordenado el encargo, de acuerdo con lo previsto en el artículo 32 de la Ley 9/2017, de 8 de noviembre, de Contratos del Sector Público, por la que se transponen al ordenamiento jurídico español las Directivas del Parlamento Europeo y del Consejo 2014/23/UE y 2014/24/UE, de 26 de febrero de 2014 (en adelante, Ley.9/2017).

- El destinatario del servicio debe ser el poder adjudicador que ha ordenado el encargo.

Resulta plenamente aplicable a la operación objeto de consulta este ámbito de no sujeción.

3. Los servicios prestados por entes, organismos y entidades del sector público cuando se cumplan las siguientes condiciones:

- El destinatario del servicio debe ser cualquiera de las Administraciones Públicas que participen en el mismo, u otros órganos o entidades íntegramente dependientes de las anteriores.

- La titularidad del ente, organismo y entidad del sector público debe ser íntegramente pública.

Resulta, igualmente, aplicable este ámbito de no sujeción a la operación objeto de consulta.

4. Los servicios prestados entre entes, organismos y entidades íntegramente dependientes de la misma Administración Pública.

CUARTO.- Conforme con todo lo expuesto, es criterio de este centro directivo que está no sujeta al IGIC, por aplicación de lo dispuesto en las letras C) y D) del artículo 9.9º de la Ley 20/1991, la operación objeto de consulta.

Santa Cruz de Tenerife, 30 de noviembre de 2022

EL VICECONSEJERO DE HACIENDA, PRESUPUESTOS

Y ASUNTOS EUROPEOS

Fermín Delgado García