CONSULTA TRIBUTOS REF
CONUSLTA NÚM. 1649 (27/03/14)

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

CUESTIÓN PLANTEADA

La sociedad mercantil consultante gestiona y explota diversos establecimientos de restauración en aeropuertos y estaciones de ferrocarril. Para el inicio de su actividad promueve la nueva construcción o la reforma de los locales de restauración, y con un único contratista, también adquiere mobiliario, tanto unido al suelo del establecimiento como no. Se consulta si se dan las condiciones para la inversión del sujeto pasivo prevista en el artículo 19.1.2º.h) de la Ley 20/1991.

CONTESTACIÓN VINCULANTE

Primero.- Es de aplicación el supuesto de inversión del sujeto pasivo, a que se refiere el artículo 19.1.2º.h) de la Ley 20/1991, en la ejecución de obra de construcción de un establecimiento en una terminal de aeropuerto o estación de ferrocarril, incluida en su caso, la demolición del local existente, al tratarse de una ejecución de obra de construcción de una edificación consecuencia de un contrato promovido por el consultante y un contratista.

No impide la sustitución del sujeto pasivo, el hecho de que la ejecución de obra se realice en suelo del cual no es propietario, sino en virtud de un contrato de arrendamiento o por una concesión administrativa.

Segundo.- No es de aplicación el supuesto de inversión del sujeto pasivo, a que se refiere el artículo 19.1.2º.h) de la Ley 20/1991, en la ejecución de obra de reforma de un local ubicado en una terminal de aeropuerto o estación de ferrocarril, consistentes, en líneas generales, en la redistribución interior de espacios, albañilería, fontanería, electricidad, cambio de mobiliario y demás actuaciones necesarias para adaptar el establecimiento ya existente a sus nuevas necesidades, al no tener la consideración en el IGIC de una obra de construcción o rehabilitación de una edificación.

Tercero.- Se considera como operación única aquella constituida por la ejecución de obra de construcción de un edificio y, en su caso, la de aquellos bienes que pasarán a tener la consideración de bien inmueble por incorporación, tales como el mobiliario fijado al suelo del local., armarios empotrados, etc., y otras prestaciones accesorias como la redacción del proyecto de la obra o la dirección de obra, todos ellos aportados o prestados por un único contratista en virtud de un contrato único. Esta operación recibirá el tratamiento mencionado en el punto primero.

Cuarto. No es de aplicación el supuesto de inversión del sujeto pasivo, a que se refiere el artículo 19.1.2º.h) de la Ley 20/1991, a la entrega de mobiliario, electrodomésticos y otros bienes muebles o semovientes, aunque dicha entrega sea resultado de un contrato único del que se derive también una operación en la que sea de aplicación el citado supuesto de inversión del sujeto pasivo por tratarse de una ejecución de obra de construcción de una edificación.

Visto el escrito presentado por en el que formula consulta tributaria acerca del Impuesto General Indirecto Canario (en adelante, IGIC) esta Dirección General de Tributos, en uso de la atribución conferida en la Disposición Adicional Décima.Tres de la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias (en adelante, Ley 20/1991), el artículo 88.5 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en relación con el artículo 23.2.t) del Reglamento Orgánico de la Consejería de Economía y Hacienda aprobado por el artículo único del Decreto 12/2004, de 10 de febrero, emite la siguiente contestación:

PRIMERO.- La sociedad mercantil consultante gestiona y explota diversos establecimientos de restauración localizados exclusivamente en territorio español, incluido el territorio canario. La estructura de negocio a través de la que la consultante lleva a cabo su actividad económica consiste en la utilización de diversos espacios cedidos en los aeropuertos y estaciones de ferrocarril españoles, algunos de ellos ubicados en territorio canario, por, respectivamente, una sociedad mercantil estatal (aeropuertos) y una Entidad pública empresarial (ferrocarriles).

Los espacios ubicados en los aeropuertos son utilizados en el marco de un contrato de arrendamiento, actuando una sociedad mercantil pública estatal como arrendadora y la consultante como arrendataria. En cuanto los espacios situados en las estaciones de ferrocarril, la consultante hace uso de los mismos como titular de concesiones administrativas. Sobre dichos espacios se erigen los establecimientos de restauración que son explotados por la sociedad consultante.

La sociedad consultante encarga a contratistas la realización de diferentes trabajos u obras de construcción en los citados establecimientos/espacios, a fin de su puesta a punto para el desarrollo de la actividad económica que realiza.

Señala la sociedad mercantil consultante las siguientes cuestiones comunes a todos sus proyectos de trabajos u obras de construcción:

1º Por cada uno de los establecimientos, encarga a un solo contratista la ejecución de los trabajos / obras. No diversifica en varios contratistas la realización de las obras, sino que encarga el proyecto a uno solo.

2º Los trabajos u obras a realizar en los espacios ubicados en aeropuertos o estaciones de ferrocarril tendrían carácter autónomo entre sí por cada uno de los establecimientos / espacios, y no se llevarían a cabo dentro del marco de la construcción u obras que se pudieran realizar en los aeropuertos o estaciones de ferrocarril (es decir, no se realizarían conjuntamente con, por ejemplo, la construcción de un nuevo aeropuerto o estación de ferrocarril.)

A continuación detalla el consultante las siguientes peculiaridades:

1. Ubicación de los espacios.

Los espacios utilizados por la sociedad consultante para el establecimiento de restaurantes están situados en aeropuertos y estaciones de ferrocarril. No obstante, cabe realizar las siguientes matizaciones:

- Como regla general, tales espacios se encuentran ubicados en el interior de las instalaciones aeroportuarias o ferroviarias

- No obstante, con carácter puntual, los espacios sobre los que se erigen los restaurantes podrían estar ubicados en una zona que, si bien formaría parte del aeropuerto o estación de ferrocarril considerado en su globalidad, no estaría integrada dentro de la construcción propia del aeropuerto o estación de ferrocarril, sino que estaría más bien en un área conexa a la mencionada construcción (es decir, se encontraría fuera de la terminal propiamente dicha).

En el primero de los casos, esto es, cuando los establecimientos se ubican dentro de las instalaciones aeroportuarias o ferroviarias, se hace preciso aclarar que tales establecimientos constituyen espacios autónomos dentro de las instalaciones, susceptibles de utilización separada e independiente. Disponen de elementos arquitectónicos suficientes que los diferencian de las instalaciones consideradas en su globalidad. En ocasiones pueden contar con una cubierta / techo propio independiente de la cubierta/ techo del aeropuerto o estación de ferrocarril (dependiendo, entre otras circunstancias, de la altura de las instalaciones aeroportuarias / ferroviarias, el techo de los restaurantes podría ser el propio de las citadas instalaciones)

Los restaurantes también pueden disponer de terraza propia, la cual podría encontrarse asimismo, en todo o en parte, cubierta por un techo igualmente propio del establecimiento

2. Tipología de los trabajos y obras a realizar.

Las obras que la sociedad mercantil consultante lleva a cabo en los establecimientos cabría encuadrarlas en dos categorías:

a) Construcción de establecimiento.

A su vez, esta categoría podría subdividirse en las dos siguientes:

a.1. El establecimiento se construye en un espacio en el que no había previamente ninguna construcción.

a.2. El establecimiento se construye en un espacio en el que había previamente una construcción, por lo que se procede, con carácter previo a la construcción, a la demolición del establecimiento previo.

Como se puede apreciar, la única diferencia entre los escenarios a.1. y a.2 es que, para éste último, el contratista procede, con carácter previo a la realización de las obras pertinentes, a demoler la construcción ubicada en el espacio correspondiente.

En ambos casos, las obras llevadas a cabo por el contratista consistirán en la construcción, con demolición previa en su caso, del establecimiento de restauración en el que la sociedad mercantil consultante llevará a cabo su actividad económica, dotando al establecimiento, para el caso de que el mismo se ubique en el interior de las instalaciones aeroportuarias o ferroviarias, de los elementos arquitectónicos y estructurales necesarios que le permitan gozar de autonomía, como establecimiento, construcción o edificación independiente, dentro del propio espacio de la terminal.

b) Reforma de establecimiento.

En otras ocasiones, la sociedad consultante encarga obras de reforma de un establecimiento ya existente, las cuales podrán consistir, en líneas generales, en la redistribución interior de espacios, albañilería, fontanería, electricidad, cambio de mobiliario y demás actuaciones necesarias para adaptar el establecimiento ya existente a sus nuevas necesidades.

Ejemplos de este tipo de obras podrían ser el cambio de una barra de lugar, el cambio de la cartelería, la instalación o mejora del sistema de aire acondicionado, etc.

Estas obras podrían realizarse conjuntamente en el marco de un único proyecto o, por el contrario, de manera aislada, según fueran las necesidades de los establecimientos, si bien, con carácter general, las obras se enmarcan dentro de un proyecto global de redistribución interior de espacios (esto es, en obras consistentes en, a grandes rasgos, dar una nueva imagen al local, acompañándose este "lavado de cara" de ciertas reformas en fontanería, instalaciones, etc.)

3 Aportación de material por el contratista.

En ocasiones, los contratistas, al realizar las obras de construcción o reforma mencionadas con anterioridad, pueden aportar el mobiliario necesario para el desarrollo de la actividad de la consultante. Dicho mobiliario podría distinguirse en:

- Aquél que queda unido al establecimiento, tal como la instalación de muebles de cocina y armarios empotrados, o la instalación de mesas / sillas que quedan unidas al suelo.

- Aquél que no queda unido al establecimiento, tal como electrodomésticos, mesas o sillas (distintas de aquéllas que quedan unidas al suelo).

En cualquier caso, la transmisión de este mobiliario por parte del contratista a favor de la consultante se llevaría a cabo en el marco global del proyecto de construcción o reforma, de tal manera que ni se contrataría ni se facturaría de manera independiente al proyecto global.

Conforme a lo manifestado, se consulta por la aplicación de la inversión del sujeto pasivo prevista en el artículo 19.1.2º.h) de la Ley 20/1991 en las operaciones que contrate en las Islas Canarias.

La sociedad mercantil consultante, en su escrito, alude a diversa doctrina tanto de la Dirección General de Tributos del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas, en materia del Impuesto sobre el Valor Añadido, como de la propia Dirección General de Tributos de la Consejería de Economía, Hacienda y Seguridad, en materia de IGIC.

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."

Este supuesto de inversión del sujeto pasivo se aplicará cuando se den los siguientes requisitos:

a) El destinatario de la ejecución de obra debe ser un empresario o profesional actuando como tal. 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, prestación de servicio, o de cesión de personal necesaria 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 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.

Respecto al primero de los requisitos, el consultante, destinatario de las distintas operaciones detalladas en el escrito de consulta, resulta ser un empresario o profesional actuando como tal y, en todo caso, una persona jurídica (sociedad mercantil), por lo que no existe duda alguna en cuanto al cumplimiento del primero de los requisitos.

Pasando a analizar el segundo de los requisitos, el que se refiere a la naturaleza de la operación, debe tener la consideración de ejecución de obra en el IGIC.

En una primera aproximación, se entiende por ejecución de obra *"... aquella operación que tiende a la consecución de un resultado material previo encargo del cliente…"* (consulta vinculante 1251, de 11 febrero 2009).

No obstante, con mayor profundidad y con ocasión de la modificación de los artículos 6.2.4º y 7.2.6º de la Ley 20/1991 - por la Ley 53/2002, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social - que recogían el supuesto de las ejecuciones de obra, la consulta 741, de 4 de febrero de 2003, cita lo siguiente:

"(...) A falta de una mayor definición del concepto de ejecución de obra en el ámbito del IGIC, el artículo 1544 del Código Civil 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 su parte, dentro del concepto de prestación de servicios, el artículo 7.2 de la Ley 20/1991 establece que:

"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 4º del número 2 del articulo 6º de esta Ley."

De la conjunción de ambos apartados puede establecerse que se restringe la consideración de entrega de bienes sólo a aquellas ejecuciones de obra de construcción o rehabilitación de edificaciones en el supuesto de que el empresario que ejecute la obra aporte una parte de los materiales utilizados, siempre que el coste de los mismos exceda el 20 por 100 de la base imponible, mientras que cualquiera que sea el objeto de la ejecución de obra diferente de la anteriormente mencionada debe considerarse como prestación de servicios, ya se trate de una ejecución de obra, con o sin aportación de materiales por parte del dueño de la obra, sobre bienes muebles o semovientes o, incluso, sobre bienes inmuebles que no sean edificaciones, tendrán la consideración de prestaciones de servicios.

(...)

Por ello, las operaciones de fabricación, montaje e instalación de cocinas, armarios empotrados y puertas de madera, previo encargo del cliente, al tratarse de ejecuciones de obra que no tienen por objeto la construcción o rehabilitación de una edificación, cualesquiera que sea el importe que suponga el coste de los materiales sobre la base imponible de la operación, tendrán la consideración de prestación de servicios. (...)"

Añade la consulta nº 742, de 6 de febrero de 2003, lo siguiente:

"(...) La ejecución de obra mobiliaria se distingue de la simple entrega, porque en el primer supuesto existe un encargo concreto, con unas especificaciones precisas, del cliente al empresario sobre medidas, tamaños, diseños del producto que se demanda; mientras que la simple entrega se refiere a productos finales que la industria en cuestión produce en serie, sin mediar ninguna especificación particular del cliente…."

Por último, en consulta nº 786, de 21 de abril de 2003, en relación a la aplicación del tipo cero del IGIC en las ejecuciones de obra de construcción o rehabilitación de equipamiento comunitario (artículo 27.1.1º f) de la Ley 20/1991, actualmente no vigente) se dijo lo siguiente:

"(…) *Ha sido criterio reiterado de este Centro Directivo que en los servicios de profesionales en obras de equipamiento comunitario no es de aplicación el tipo cero del IGIC. Se fundamenta tal criterio en que la propia terminología del precepto nos indica que el contrato de arrendamiento de obra, para que la ejecución se someta a tipo cero, debe tener por objeto una edificación (y más concretamente, a aquellas que son susceptibles de ser consideradas obras de equipamiento comunitario), amén del cumplimiento de otros requisitos que ahora no nos ocupan. En otras palabras, el resultado material, inherente a la naturaleza del contrato locativo, deber ser una construcción física. Por lo tanto, quedan fuera del ámbito objetivo de aplicación del precepto analizado contratos que, aún teniendo en pura teoría jurídico-privada la condición de contratos de ejecución de obras, por cuanto propenden a la consecución de un resultado material previo encargo, su objeto inmediato no es una construcción física, sino la redacción de proyectos, estudios, etc., que sirven de fundamento y apoyo a aquélla. Al hilo de la argumentación expuesta,*

las ejecuciones de obra consecuencia de contratos directamente formalizados entre la Administración pública y profesionales legalmente habilitados, que tengan por objeto la redacción de proyectos de obras, la dirección, control y vigilancia de las mismas, y las asistencias, estudios geotécnicos, de patologías constructivas, etc., todas ellas en relación con obras de equipamiento comunitario sitas en Canarias, están sujetas sin exención al IGIC al tipo general del 5 por 100, no siendo aplicable a las mismas el tipo cero del IGIC a que se refiere el artículo 27.1.1º.f) de la Ley 20/1991 (...)"

La introducción del nuevo supuesto de inversión del sujeto pasivo en el IGIC, objeto de la presente respuesta a consulta tributaria vinculante, que reproduce el contenido el mismo supuesto en el ámbito de aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, IVA), tal y como expone el consultante, también da lugar a la existencia de diversas consultas respecto a dicho tributo emitidas por la Dirección General de Tributos del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.

En concreto, con fecha 27 de diciembre de 2012, se emitió contestación vinculante a consulta con número de referencia V2583-12, planteada en relación con el tratamiento en el Impuesto sobre el Valor Añadido derivado de la aplicación de la letra f) del artículo 84.Uno.2º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, añadida por la Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude (BOE de 30 de octubre), criterio que ha sido reproducido literalmente en diversas consultas posteriores. En lo que se refiere al concepto de ejecución de obra, la doctrina del IVA se manifiesta en el siguiente sentido:

"Por otro lado debe advertirse que la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido no contiene una definición del concepto de ejecución de obra, por lo que su determinación habrá que establecerla atendiendo a lo establecido en el artículo 12, apartado 1, de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE 18 de diciembre), que preceptúa que las normas tributarias se interpretarán con arreglo a lo establecido en el apartado 1 del artículo 3 del Código Civil, que establece que 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, hay que considerar que la calificación de una operación como de ejecución de obra resultará de que la relación establecida entre los contratantes responda, jurídicamente, al concepto de arrendamiento de obra regulada en el Derecho Civil.

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

A estos efectos, el artículo 1.544 de dicha norma 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 1.588 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, solicitado por este Centro Directivo, 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 operaciones. (...)"

Añade la anterior doctrina una mención al derecho comunitario, a saber:

"Asimismo, la ejecución de obra se encuentra referenciada en el artículo 14.3 de la Directiva 2006/112/CE, del Consejo, de 28 de noviembre de 2006 relativa al sistema común del

Impuesto sobre el Valor Añadido (DOUE de 11 de diciembre de 2006).

Al tratarse por tanto de un concepto comunitario, éste ha de ser objeto de una interpretación en términos de Derecho comunitario, sin que se puedan transponer sin más los conceptos del Derecho nacional, postura ésta que ha sido mantenida reiteradamente por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea cuando ha interpretado cualquiera de los conceptos que figuran en las normas comunitarias.

En concreto y, en cuanto a la interpretación del citado precepto, ha de acudirse a la doctrina fijada en la sentencia de 14 de mayo de 1985, en el asunto C-139/84. De la misma cabe concluir que, a los efectos de este Impuesto, la ejecución de obra implica la obtención de un bien distinto a los bienes que se hayan utilizado para su realización, y ello, tanto si la operación es calificada de entrega de bienes, como si lo es de prestación de servicios. De esta afirmación ha de derivarse que la entrega o puesta a disposición del destinatario de ese nuevo bien, que es precisamente el que se obtiene como resultado de la ejecución de la obra, determina el momento en que la operación ha de entenderse efectuada."

El tercer elemento preceptivo para la aplicación del supuesto de inversión del sujeto pasivo consiste en que la ejecución de obra debe tener por objeto la urbanización de terrenos o la construcción o rehabilitación de edificaciones.

En el supuesto planteado por el consultante, el análisis debe centrarse en la opción consistente en la construcción o rehabilitación de edificaciones.

La regulación del IGIC recoge el concepto de edificación en el artículo 5.5 de la Ley 20/1991 en los siguientes términos:

"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 cables.

No tendrán la consideración de edificaciones:

a) Las obras de urbanización de terrenos y en particular las de abastecimiento y evacuación de aguas, suministros 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, números 4 y 5, del Código Civil.

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

En lo que concierne al concepto de rehabilitación, la legislación del IGIC contiene una definición propia del concepto de rehabilitación, que se reproduce en el artículo 50.Cuatro de la Ley 4/2012, de 25 de junio, de medidas administrativas y tributarias (en adelante, Ley 20/1991):

"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 inmediata 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."

En resumen, dentro del concepto de rehabilitación en el IGIC se incluyen tres actuaciones diferentes, obras de rehabilitación, obras análogas a la rehabilitación y obras conexas a la rehabilitación.

Las dos primeras tienen autonomía propia, la tercera debe siempre ir aparejada a una de las otras dos, es decir, no podría definirse de rehabilitación en el IGIC una ejecución de obra aislada de "rehabilitación energética" si no está vinculada a una obra de rehabilitación o análoga a la rehabilitación.

También se introduce en el concepto de "rehabilitación" un requisito cuantitativo, el porcentaje de las obras de rehabilitación (incluidas análogas y conexas) debe superar el 50 % del coste total del proyecto. Añadir que también existe un segundo cálculo a realizar, el coste total de la obra debe superar el 25 % del precio de adquisición o, en su caso, del valor de mercado, descontándose la parte correspondiente al valor del suelo.

Por último, las ejecuciones de obra deben de ser consecuencia de contratos directamente formalizados entre el promotor y el o los contratistas principales. Respecto al concepto de promotor, en consulta nº 781, de fecha 8 de abril de 2003, y consulta nº 919, de 25 de mayo de 2004, esta Dirección General de Tributos manifestó lo siguiente:

"No existe en la legislación del IGIC un concepto de promotor, por ello y conforme a lo dispuesto en el artículo 23.2 de la Ley General Tributaria, habrá que acudir, con carácter

supletorio, a las disposiciones generales del Derecho administrativo y los preceptos del Derecho común. De acuerdo con ello, nos podemos apoyar en el concepto que de promotor contiene el punto 3.9 del Anexo relativo a los conceptos fundamentales utilizados por este texto refundido del Decreto Legislativo 1/2000, de 8 de mayo, por el que se aprueba el Texto Refundido de las Leyes de Ordenación del Territorio de Canarias y de Espacios Naturales de Canarias:

"3.9.Promotor. Persona física o jurídica que impulsa la actuación territorial o urbanística mediante la realización de las diligencias precisas para ello. Tendrá el mismo carácter, a todos los efectos, cuando el objeto de la actuación sea para uso propio, incluso identificándose con el titular del terreno o de las instalaciones, construcciones o edificaciones, en su caso." (...)"

En consulta nº 552, de 3 de diciembre de 2001, se citó lo siguiente:

"De acuerdo con el artículo 9 de la Ley 38/1999, de 5 de noviembre, de Ordenación de la Edificación, "será considerado promotor cualquier persona, física o jurídica, pública o privada, que, individual o colectivamente, decide, impulsa, programa y financia, con recursos propios o ajenos, las obras de edificación para sí o para su posterior enajenación, entrega o cesión a terceros bajo cualquier título" (...)"

Por último, acudiendo nuevamente a la doctrina del IVA, en la consulta tributaria vinculante V2583-12, de 27 de diciembre de 2012, citada por la sociedad mercantil consultante en su escrito, se acuñó la siguiente doctrina, reiterada en sucesivas consultas al respecto:

"B) Promotor de edificaciones.

En términos generales, la doctrina de este Centro Directivo ha venido considerando como promotor de edificaciones al propietario de los inmuebles que construye (promotor-constructor) o contrata la construcción (promotor) de los mismos para destinarlos a la venta, el alquiler o el uso propio.

En particular, el concepto de promotor no ha contado con una caracterización legal precisa en el ordenamiento jurídico privado de ámbito nacional, hasta la promulgación de la Ley 38/1999, de 5 de noviembre, de Ordenación de la Edificación (BOE 6 de noviembre).

No obstante, el Tribunal Supremo, en su sentencia de 11 de octubre de 1974, consideró que el promotor es el sujeto que reúne "generalmente el carácter de propietario del terreno, constructor y propietario de la edificación llevada a cabo sobre aquél, enajenante o vendedor de los diversos pisos o locales en régimen de propiedad horizontal y beneficiario económico de todo el complejo negocio jurídico.".

Con este punto de partida, pueden sentarse los rasgos caracterizadores de este operador jurídico: tiene una intervención decisiva en todo el proceso de construcción, la obra se realiza en su beneficio y se encamina al tráfico de venta de terceros, dichos terceros confían en su prestigio comercial, actúa como garante de la construcción correcta, contrata y elige a los técnicos y está obligado frente a los compradores a llevar a cabo una obra sin deficiencias.

La Ley de Ordenación de la Edificación, dota al promotor de una concepción legal considerando como tal "cualquier persona, física o jurídica, pública o privada, que, individual o colectivamente, decide, impulsa, programa y financia, con recursos propios o ajenos, las obras de edificación para sí o para su posterior enajenación, entrega o cesión a terceros bajo cualquier título" (artículo 9.1), precisando en su artículo 9.2.a) que el promotor debe ostentar sobre el solar la titularidad de un derecho que le faculte para construir en él).

En el mismo sentido, el Real Decreto 314/2006, de 17 de marzo, (BOE de 28 de marzo), por el que se aprueba el Código Técnico de la Edificación, define al promotor como "el agente de la edificación que decide, impulsa, programa y financia las obras de edificación.".

En cualquier caso, no debe confundirse la propiedad de la obra con la propiedad del solar, si bien tradicionalmente se equipara la condición de promotor con la de propietario de la obra. No obstante, en el ámbito del Impuesto sobre el Valor Añadido, tales consideraciones deben ser matizadas en el sentido de que la condición de promotor debe venir acompañada necesariamente de un título de propiedad que se refiera a la obra concernida, ya que, de otra forma, las previsiones que la Ley 37/1992 establece en relación con aspectos tales como ejecución de obra inmobiliaria (artículo 8.Dos.1º), primera entrega o exención de segundas y ulteriores entregas (artículo 20.Uno.22º), entre otras, perderían su virtualidad y se afectaría al carácter plurifásico del mismo.

De acuerdo con lo anterior, se incluyen, a modo de ejemplo, dentro del concepto de promotor los siguientes supuestos:

- Empresa que encarga la construcción de su propia oficina o nave.

- Comunidad de propietarios que encarga la construcción o rehabilitación de su edificio.

- Personas físicas y jurídicas que participan como propietarios en una actuación urbanística pagando las correspondientes derramas de urbanización."

Habiéndose analizado los requisitos exigibles para la efectividad del supuesto de inversión del sujeto pasivo objeto de consulta tributaria vinculante, debemos aplicarlos a la tipología de actuaciones propuestas por la sociedad mercantil consultante:

a) Construcción de establecimiento.

El consultante distingue entre los dos supuestos siguientes:

a.1. El establecimiento se construye en un espacio en el que no había previamente ninguna construcción.

a.2. El establecimiento se construye en un espacio en el que había previamente una construcción, por lo que se procede, con carácter previo a la construcción, a la demolición del establecimiento previo.

Manifiesta expresamente el consultante que la única diferencia entre ellos es que, en el segundo, "*el contratista procede, con carácter previo a la realización de las obras pertinentes, a demoler la construcción ubicada en el espacio correspondiente*".

Es evidente que, en el primer supuesto, el objeto único de la ejecución de obra es la construcción del establecimiento comercial. En el segundo es su objeto principal, resultando accesoria, pero imprescindible, la demolición del previamente existente. En consecuencia, el tratamiento a efectos de la posible aplicación del supuesto de inversión del sujeto pasivo que nos ocupa debe ser coincidente.

De acuerdo con el criterio de esta Dirección General de Tributos, la construcción del establecimiento descrita por el consultante responde a la naturaleza jurídica del concepto de ejecución de obra en el IGIC. Ayuda a sostener la anterior afirmación el que, en el contrato aportado a título de ejemplo por el consultante, la calificación acordada por los partes sea la de "*contrato de arrendamiento de obra con aportación de materiales*…".

La siguiente cuestión a dilucidar es si se trata de una ejecución de obra de urbanización de terrenos o la construcción o rehabilitación de edificaciones.

De la descripción aportada se desprende que la ejecución de obra consiste en la construcción, es decir, nueva construcción de un edificio, concebido como una "*...construcción permanente, separada e independiente, ... para servir al desarrollo de una actividad económica*….". A tal efecto, destacar que el consultante manifiesta que se trata de "*espacios autónomos dentro de instalaciones, susceptibles de utilización separada e independiente."*

Subjetivamente, en el consultante debe recaer la posición de promotor de la ejecución de obra de construcción del edificio. Se distingue el supuesto propuesto por el consultante en que la ejecución de obra se realiza en suelo del cual no es propietario, sino en virtud de un contrato de arrendamiento - espacios ubicados en aeropuertos - o por una concesión administrativa - estaciones de ferrocarril- tal y como se manifiesta en el escrito presentado. Sin embargo, esta circunstancia no impide entender que sea titular del objeto material de la ejecución de obra, para uso propio, y con independencia de la situación que concurra al finalizar el contrato de arrendamiento o concesión administrativa.

Por tanto, en el supuesto de construcción del establecimiento coinciden todos los requisitos para la aplicación del supuesto de inversión del sujeto pasivo establecido en el artículo 19.1.2º.h) de la Ley 20/1991, al tratarse de una ejecución de obra de construcción de una edificación consecuencia de un contrato promovido por el consultante y un contratista.

b) Reforma de establecimiento.

A diferencia de lo mencionado en el punto anterior, en este supuesto la ejecución de obra no tiene por objeto la construcción de una edificación, por lo que debe analizarse si puede calificarse como obra de rehabilitación a efectos del IGIC.

Dada la descripción aportada por la sociedad mercantil consultante a este tipo de obras puede afirmarse que no se trata de obras de rehabilitación o análogas a la rehabilitación, en los términos establecidos en el artículo 50.Cuatro de la Ley 4/2012; sólo guardan identidad con las obras conexas que se mencionan en el mencionado artículo. Ahora bien, reiterando lo ya expuesto con anterioridad, no pueden calificarse como de rehabilitación aquellas obras que, coincidiendo con los supuestos previstos para su consideración de obras conexas a las de rehabilitación, no estén vinculadas – "*de forma indisociable"* dice la ley - a obras que sean de rehabilitación o análogas a la rehabilitación.

No existiendo ejecuciones de obra que respondan a la tipología de rehabilitación o análoga a la rehabilitación, no tiene sentido considerar la existencia de obras vinculadas indisociablemente a las mismas y, en consecuencia, su tratamiento como obras conexas.

Incumpliéndose uno de los requisitos sustanciales para la aplicación del supuesto de inversión del sujeto pasivo establecido en el artículo 19.1.2º.h) de la Ley 20/1991, puesto que no se trata de ejecuciones de obra que tengan por objeto la construcción o rehabilitación de edificaciones, puede afirmarse la improcedencia de su aplicación en el presente supuesto.

c) Aportación por el contratista de mobiliario.

Nuevamente la sociedad mercantil consultante hace una distinción en esta materia, de manera que plantea los siguientes dos supuestos respecto al mobiliario aportado por el contratista de la obra:

- Aquél que queda unido al establecimiento, tal como la instalación de muebles de cocina y armarios empotrados, o la instalación de mesas / sillas que quedan unidas al suelo.

- Aquél que no queda unido al establecimiento, tal como electrodomésticos, mesas o sillas (distintas de aquéllas que quedan unidas al suelo).

Cita expresamente el consultante doctrina emitida, en relación al IVA, por la Dirección General de Tributos del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas. Sucintamente, dicha doctrina viene a decir que, en el supuesto de "contratos mixtos", y bajo ciertos requisitos, deben de tener la consideración de operación única, incluido el supuesto de inversión del sujeto pasivo. Se sustenta dicha doctrina en jurisprudencia comunitaria, que viene a decir que *"una prestación es accesoria de una principal cuando no constituya para la clientela un fin en si mismo, sino que es el medio de disfrutar en mejores condiciones de la prestación principal. No se trata por tanto de una operación distinta de la principal sino complementaria, y por su propia naturaleza esta prestación accesoria y complementaria ha de seguir el mismo régimen fiscal de la operación principal".*

Fruto de dicha doctrina, la Dirección General de Tributos del Ministerio de Hacienda y

Administraciones Públicas, en consulta tributaria vinculante aportada por la sociedad mercantil consultante, y ya mencionada con anterioridad, expresamente manifiesta lo siguiente:

"*(…) También será procedente la inversión del sujeto pasivo cuando de un único contrato derive la realización de una ejecución de obra inmobiliaria y, por un mismo precio, se contrate con el mismo contratista que preste otros servicios o entregue bienes, siempre que el contrato se realice en el marco de una urbanización de terrenos o la construcción o rehabilitación de edificaciones, salvo que como se ha señalado la parte correspondiente a la ejecución de obras fuera notablemente irrelevante. (*…)"

Antes de entrar a considerar la anterior aseveración, entendemos que debe analizarse el concepto de entrega de bienes en el IGIC.

Ya hemos mencionado que la normativa del IGIC, al definir el concepto de entrega de bienes, particulariza como tal a 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 33 por ciento de la base imponible*".

Podría plantearse si, cuando la ley establece un requisito cuantitativo para considerar como entrega de bienes una ejecución de obra que tenga por objeto la construcción o rehabilitación de una edificación, requisito cuantitativo que dependerá de la proporción de los materiales utilizados, se refiere a materiales aportados para la propia ejecución de obra, o bien pueden incluirse entre estos otros bienes que, estrictamente no son necesarios para la ejecución de la obra pero que, como sería claro ejemplo el del mobiliario o electrodomésticos de un restaurante, si lo son para su puesta en funcionamiento.

Respecto a esta cuestión, este Centro Directivo entiende que como "materiales utilizados" se incluyen aquellos empleados en el proceso de ejecución material de la obra contratada. Por tanto, aparte de los materiales puramente constructivos, comprendería aquellos bienes que pasarán a tener la consideración de bien inmueble por incorporación de conformidad con el artículo 334.3º del Código Civil, es decir, "*todo lo que esté unido a un inmueble de una manera fija, de suerte que no pueda separarse de él sin quebrantamiento de la materia o deterioro del objeto*". Entre estos bienes inmuebles por incorporación se encontrarían los ejemplos citados por el consultante, tales como la instalación de muebles de cocina y armarios empotrados, o la instalación de mesas / sillas que quedan unidas al suelo.

Por el contrario, no podrían calificarse como materiales utilizados en la ejecución de obra los bienes muebles, fungibles o no, aunque pudieran considerarse necesarios o imprescindibles para el ejercicio de la actividad a que el bien inmueble construido va a destinarse una vez terminada su construcción.

En conclusión, debería considerarse como operación única aquella constituida por la ejecución de obra de construcción de un edificio y aquellos bienes que pasarán a tener la consideración de bien inmueble por incorporación, todos ellos aportados por un único contratista.

No obstante, la ley, al determinar un porcentaje de costes del material aportado por el

contratista, no lo refiere al total del coste de los materiales utilizados, sino que debe aplicarse sobre la base imponible de la operación.

La base imponible es un concepto delimitado en la normativa del Impuesto. En concreto, el artículo 22 de la Ley 20/1991, al definir la regla general de determinación de la base imponible del IGIC, presenta el siguiente tenor literal:

> *"1. La base imponible del impuesto estará constituida por el importe total de la contraprestación de las operaciones sujetas al mismo procedente del destinatario o de terceras personas.*
>
> *2. En particular, se incluyen en el concepto de contraprestación:*
>
> *a) Los gastos de comisiones, portes y transporte, seguros, primas por prestaciones anticipadas y cualquier otro crédito efectivo a favor de quien realice la entrega o preste el servicio, derivado de la prestación principal o de las accesorias a la misma.*
>
> *No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, no se incluirán en la contraprestación los intereses por el aplazamiento en el pago del precio en la parte en que dicho aplazamiento corresponda a un período posterior a la entrega de los bienes o la prestación de los servicios. (...)"*

Como regla especial, el artículo 23.2 de la Ley 20/1991 determina lo siguiente:

> *"2. Cuando en una misma operación y por precio único se entreguen bienes o se presten servicios de diversa naturaleza, incluso en los supuestos de transmisión de la totalidad o parte de un patrimonio empresarial, la base imponible correspondiente a cada uno de ellos se determinará en proporción al valor de mercado de los bienes entregados o de los servicios prestados.*
>
> *Lo dispuesto en el párrafo anterior no se aplicará cuando dichos bienes o servicios constituyan el objeto de prestaciones accesorias de otra principal sujeta al impuesto."*

De las anteriores preceptos legales puede concluirse que una prestación accesoria, que individualmente considerada tendría la consideración de entrega de bienes o prestación de servicios, puede diluirse en otra principal, que sería la relevante a efectos del IGIC.

En este supuesto podría incluirse, en el caso concreto de una ejecución de obra inmobiliaria, las prestaciones de servicio de redacción del proyecto o dirección de obra que efectúa el mismo contratista en el curso de la ejecución de la obra. Es evidente no solo la existencia de una relación de complementariedad, sino de indispensabilidad, entre estas operaciones accesorias y la principal de arrendamiento de obra.

En consecuencia, y por añadidura a lo manifestado con anterioridad, debería considerarse como operación única aquella constituida por la ejecución de obra de construcción de un edificio, la de aquellos bienes que pasarán a tener la consideración de bien inmueble por incorporación, y otras

prestaciones accesorias como la redacción del proyecto de la obra o la dirección de obra, todos ellos aportados o prestados por un único contratista.

Sin embargo, este Centro Directivo no considera que deba propugnarse la accesoriedad entre una operación y otra principal respecto a aquellas en que no existe un nexo de complementariedad directa o de indispensabilidad. En concreto, se trataría de bienes muebles adquiridos por el contratante de la obra en cumplimiento de un "contrato mixto" y que no se utilizan estrictamente en su ejecución, como sería el caso de mobiliario, electrodomésticos industriales, elementos de decoración, cubertería y vajilla, etc., cuya aportación fuera exigida contractualmente al contratista.

Pues bien, en esta ocasión esta Dirección General de Tributos no comparte la doctrina sustentada, en materia de IVA, por la jurisprudencia comunitaria. En efecto, nuestra ley interna, Ley 4/2012, al considerar el concepto una ejecución de obra de construcción o rehabilitación de una edificación como entrega de bienes o prestación de servicios, introduce un concepto que entendemos que se refiere a los materiales utilizados en su ejecución, y no a bienes destinados a su puesta en funcionamiento. En concreto, puede entenderse que el mobiliario que, como es el supuesto planteado de instalación de muebles de cocina y armarios empotrados, o la instalación de mesas / sillas que quedan unidas al suelo, puedan considerarse como parte de la ejecución de obra de construcción del establecimiento de restauración, y ello atendiendo al concepto de bien inmueble por incorporación a que se refiere el artículo 334.3º del Código Civil mencionado con anterioridad

En consecuencia, a juicio de este Centro Directivo, aún cuando sean fruto de una relación jurídica derivada de un contrato mixto entre el contratista y el promotor de la edificación, debe distinguirse entre la ejecución de obra de edificación y las entrega de bienes muebles derivadas del cumplimiento del contrato único, de manera que conceptos tales como la base imponible, el tipo impositivo o el momento del devengo queden indubitadamente fijados tanto en lo que se refiere al entrega/prestación de servicios derivada de la ejecución de obra de la edificación como de las entregas de bienes muebles.

De mantenerse la artificialidad de considerar como una sola operación la derivada de un contrato único en el que se promoviese la ejecución de obra de una edificación y la entrega del mobiliario y enseres, se obviarían elementos transcendentes para la determinación del devengo de las operaciones debidamente diferenciadas. A título de ejemplo, la certificación final de obra suscrita por los técnicos y visado por el Colegio profesional y la declaración de recepción de la obra inherente a una obra de construcción de una edificación, de acuerdo con el artículo 6 de la Ley 38/1999, de 5 de noviembre, de Ordenación de la Edificación, en lo que se refiere a la propia ejecución de obra, frente al momento de la puesta a disposición de las entregas de bienes muebles como mobiliario o electrodomésticos. Tampoco tendrían por qué coincidir los tipos impositivos aplicables a la operación derivada de la ejecución de la construcción del edificio y los correspondientes a las diversas entregas de bienes muebles.

TERCERO. Conforme a todo lo expuesto, es criterio de esta Dirección General de Tributos:

Primero.- Es de aplicación el supuesto de inversión del sujeto pasivo, a que se refiere el artículo 19.1.2º.h) de la Ley 20/1991, en la ejecución de obra de construcción de un establecimiento en una terminal de aeropuerto o estación de ferrocarril, incluida en su caso, la demolición del local existente, al tratarse de una ejecución de obra de construcción de una edificación consecuencia de un contrato promovido por el consultante y un contratista.

No impide la sustitución del sujeto pasivo, el hecho de que la ejecución de obra se realice en suelo del cual no es propietario, sino en virtud de un contrato de arrendamiento o por una concesión administrativa.

Segundo.- No es de aplicación el supuesto de inversión del sujeto pasivo, a que se refiere el artículo 19.1.2º.h) de la Ley 20/1991, en la ejecución de obra de reforma de un local ubicado en una terminal de aeropuerto o estación de ferrocarril, consistentes, en líneas generales, en la redistribución interior de espacios, albañilería, fontanería, electricidad, cambio de mobiliario y demás actuaciones necesarias para adaptar el establecimiento ya existente a sus nuevas necesidades, al no tener la consideración en el IGIC de una obra de construcción o rehabilitación de una edificación.

Tercero.- Se considera como operación única aquella constituida por la ejecución de obra de construcción de un edificio y, en su caso, la de aquellos bienes que pasarán a tener la consideración de bien inmueble por incorporación, tales como el mobiliario fijado al suelo del local., armarios empotrados, etc., y otras prestaciones accesorias como la redacción del proyecto de la obra o la dirección de obra, todos ellos aportados o prestados por un único contratista en virtud de un contrato único. Esta operación recibirá el tratamiento mencionado en el punto primero.

Cuarto. No es de aplicación el supuesto de inversión del sujeto pasivo, a que se refiere el artículo 19.1.2º.h) de la Ley 20/1991, a la entrega de mobiliario, electrodomésticos y otros bienes muebles o semovientes, aunque dicha entrega sea resultado de un contrato único del que se derive también una operación en la que sea de aplicación el citado supuesto de inversión del sujeto pasivo por tratarse de una ejecución de obra de construcción de una edificación.

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, 27 de marzo de 2014

EL DIRECTOR GENERAL DE TRIBUTOS

Alberto Génova Galván