CONSULTA TRIBUTOS REF
CONSULTA Nº 1835 (27/06/17)

EL CRITERIO ADMINISTRATIVO CONTENIDO EN ESTA CONSULTA SOBRE LA APLICACIÓN DEL TIPO CERO, PREVISTO EN EL ARTÍCULO 52.A) DE LA LEY 4/2012, A LAS SUBCONTRATACIONES DE OBRAS, HA SIDO MODIFICADO POR LA CONSULTA Nº 1990 DE 08/01/2020

PERSONA O ENTIDAD CONSULTANTE	**DOMICILIO**
CONCEPTO IMPOSITIVO Impuesto General Indirecto Canario	**NORMATIVA APLICABLE** Art. 5.5 Ley 20/1991 Art. 6.2.4º Ley 20/1991 Art. 7.2.6º Ley 20/1991 Art. 9.9º Ley 20/1991 Art. 19.1.2º.h) Ley 20/1991 Art. 28.5 Ley 20/1991 Art. 51.1.d) Ley 4/2012 Art. 52.a) Ley 4/2012

CUESTIÓN PLANTEADA

La entidad mercantil consultante expone que tiene la condición de medio propio instrumental y servicio técnico de su accionista único (organismo autónomo de un ente público territorial). Éste le ha encomendado la gestión de diversas actuaciones en el sistema de desalación de agua de mar.

Se consulta si resulta aplicable o no el supuesto de no sujeción previsto en el artículo 9.9º de la Ley 20/1991 a las ejecuciones de obra derivadas de la encomienda. Caso de respuesta negativa, si resulta aplicable la inversión del sujeto pasivo previsto en el artículo 19.1.2º.h) de la Ley 20/1991 y el tipo impositivo aplicable.

La entidad mercantil consultante pretende suscribir distintos contratos para llevar a cabo las obras hidráulicas encomendadas.

Consulta si resulta aplicable la inversión del sujeto pasivo prevista en el artículo 19.1.2º.h) de la Ley 20/1991 y el tipo impositivo aplicable.

Sin perjuicio de lo manifestado anteriormente, la entidad mercantil consultante describe otros contratos adicionales. Consulta el tipo impositivo aplicable, manifestando que algunas de las operaciones derivadas de los contratos tienen relación directa con los distintos tramos de obra que se ejecutarán o con las redes de transporte de agua.

Por otra parte, la entidad mercantil consultante adquiere luz para la oficina administrativa, servicios profesionales independientes, bienes de inversión, etc., consultando el tipo impositivo aplicable, teniendo en cuenta, expresa la consultante, que conforme al exclusivo objeto social que tiene la entidad mercantil, en todo caso estarían directamente vinculados con la encomienda de gestión de ejecución de obras hidráulicas.

Por último, consulta si le resulta de aplicación el régimen de deducción previsto en el artículo 28.5 de la Ley 20/1991.

CONTESTACIÓN VINCULANTE

- Puesto que las ejecuciones de obras que la entidad mercantil consultante (la encomendada) realiza en favor del organismo autónomo encomendante dispone de la naturaleza de entrega de bienes, no resulta de aplicación la no sujeción prevista en el artículo 9.9º de la Ley 20/1991; estando sujetas al IGIC al tipo cero e invirtiéndose en éste la condición de sujeto pasivo.

- Será aplicable el tipo cero a las ejecuciones de obras derivadas de los distintos contratos

que la entidad mercantil consultante formaliza para llevar a cabo las obras hidráulicas encomendadas, invirtiéndose la condición de sujeto pasivo en la entidad mercantil consultante.

- Resulta aplicable el tipo cero a las operaciones derivadas de los contratos de coordinación de seguridad y salud, de los contratos de control y vigilancia de las obras, de los contratos de seguimiento ambiental y de los contratos de redacción de proyectos.

- No resulta aplicable el tipo cero, sino el tipo general del 7 por ciento, a las operaciones derivadas de los contratos de adecuación paisajística y estética, contrato de servicios de asesoramiento jurídico, contratos por servicios de auditoría de cuentas, contrato relacionado con el asesoramiento informático, así como otro de mejora de la página web, y contrato de certificación y trazabilidad de los equipos y materiales de procedencia exterior.

- El hecho de que el objeto social de la entidad mercantil consultante tenga una relación directa con el almacenamiento y transporte de agua no implica que todas las adquisiciones o importaciones de bienes o servicios tributen al tipo cero, por aplicación de lo dispuesto en el artículo 52.a) de la Ley 4/2012, debiéndose analizar una por una las adquisiciones o importaciones. A título de ejemplo, no resulta de aplicación el tipo cero al suministro de luz con destino a la sede administrativa de la entidad mercantil consultante.

- No siendo de aplicación el supuesto de no sujeción previsto en el artículo 9.9º de la Ley 20/1991, la entidad mercantil consultante no está obligada a aplicar el régimen especial de deducción previsto en el artículo 58.5 de la Ley 20/1991.

Visto el escrito presentado por , en el que formula consulta relativa al Impuesto General Indirecto Canario (en adelante, IGIC), este centro directivo en uso de la atribución conferida en la Disposición Adicional Décima.Tres de la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias (en lo sucesivo, Ley 20/1991), en relación con el artículo 21.3. C).l) del Reglamento Orgánico de la Consejería de Hacienda, aprobado por el artículo único del Decreto 86/2016, de 11 de julio, emite la siguiente contestación:

PRIMERO.- La entidad mercantil consultante expone que tiene la condición de medio propio instrumental y servicio técnico de su accionista único (organismo autónomo de un ente público territorial). Éste le ha encomendado la gestión de diversas actuaciones en el sistema de desalación de agua de mar.

Se consulta si resulta aplicable o no el supuesto de no sujeción previsto en el artículo 9.9º de la Ley 20/1991 a las ejecuciones de obra derivadas de la encomienda. Caso de respuesta negativa, si resulta aplicable la inversión del sujeto pasivo previsto en el artículo 19.1.2º.h) de la Ley 20/1991 y el tipo impositivo aplicable.

La entidad mercantil consultante pretende suscribir distintos contratos para llevar a cabo las obras hidráulicas encomendadas.

Consulta si resulta aplicable la inversión del sujeto pasivo prevista en el artículo 19.1.2º.h) de la Ley 20/1991 y el tipo impositivo aplicable.

Sin perjuicio de lo manifestado anteriormente, la entidad mercantil consultante describe otros contratos adicionales. Consulta el tipo impositivo aplicable, manifestando que algunas de las operaciones derivadas de los contratos tienen relación directa con los distintos tramos de obra que se ejecutarán o con las redes de transporte de agua.

Por otra parte, la entidad mercantil consultante adquiere luz para la oficina administrativa, servicios profesionales independientes, bienes de inversión, etc., consultando el tipo impositivo aplicable, teniendo en cuenta, expresa la consultante, que conforme al exclusivo objeto social que tiene la entidad mercantil, en todo caso estarían directamente vinculados con la encomienda de gestión de ejecución de obras hidráulicas.

Por último, consulta si le resulta de aplicación el régimen de deducción previsto en el artículo 28.5 de la Ley 20/1991.

SEGUNDO.- Derivado de la encomienda de gestión, la entidad mercantil consultante procederá a sacar a concurso la ejecución de las siguientes obras:

> *"A) SISTEMA DE DESALACIÓN DE AGUA DE MAR DE ABONA: se desarrollarían una serie de infraestructuras hidráulicas para que, una vez finalizadas, se disponga del sistema para la distribución de agua a distintos núcleos de población dentro de la Comarca de Abona, y que estaría compuesto por las siguientes obras:*
>
> - *Conducciones adicionales de transporte de agua desalada en la EDAM de Abona, hacia el Oeste. Esta actuación tiene por objeto prolongar la conducción de transporte del ramal Oeste del Sistema, desde donde termina la conducción actual (enlace de San Isidro) hasta el depósito de Llano del Camello.*
> - *Depósito de regulación de agua desalada de San Isidro. Esta actuación tiene por objeto la construcción de un depósito donde se reciban y almacenen los caudales de agua de mar desalada destinados al suministro de la demanda originada en los núcleos de San Isidro y del Médano.*

- *Conducción de Impulsión de agua desalada para el abastecimiento de San Isidro, primera fase: implantación de los elementos electromecánicos e hidráulicos del depósito de regulación de San Isidro, así como la implantación de la conducción de impulsión que permitirá derivar el agua desde dicho depósito de transferencia hasta el depósito municipal ubicado en la zona alta del núcleo, y desde donde se abastece al mismo.*

- *Conducciones de aducción y depósito comarcal de regulación de agua desalada en Arico: la construcción de un depósito donde se reciban y almacenen los caudales de agua de mar desalada destinados al suministro de la demanda originada en los núcleos costeros de Arico.*

B) SISTEMA DE DESALACIÓN DE AGUA DE MAR DEL OESTE: Al igual que en sistema anterior, se hace necesario construir una serie de infraestructuras hidráulicas necesarias para poder abastecer a la población y que serían las siguientes:

- *Depósito Playa San Juan II: construcción de un depósito donde se reciban y almacenen los caudales de agua de mar desalada destinados al suministro de la demanda originada en los núcleos de Playa de San Juan y Fonsalía.*

- *Aducción al depósito de Playa San Juan II y conexión con la red de distribución: tiene por objeto la conexión de la red de transporte en alta de agua de mar desalada con el nuevo depósito de Playa de San Juan II.*

- *Aducción al depósito de Alcalá II y conexión con la red de distribución y Depósito Alcalá II: obras de conexión de la red de transporte en alta de agua de mar desalada con el nuevo depósito de Alcalá II, así como la construcción de un depósito donde se reciban y almacenen los caudales de agua de mar desalada destinados al suministro de la demanda originada en el núcleo de Alcalá.*

- *Demolición del depósito existente y nuevo Depósito de El Cruce: construcción de un depósito donde se reciban y almacenen los caudales de agua de mar desalada destinados al suministro de la demanda originada en los núcleos costeros de Santiago del Teide.*"

Respecto a estas actuaciones, se consulta, en primer lugar, la tributación de la ejecución de obra que, derivada de la encomienda de gestión, realiza la entidad mercantil consultante al organismo autónomo encomendante y, en segundo lugar, la tributación de las subcontratas que realiza la entidad mercantil consultante a distintos empresarios o profesionales.

Conforme a lo expresado, debemos diferenciar las siguientes operaciones:

A) Ejecuciones de obra que derivadas de la encomienda de gestión realiza la entidad mercantil consultante al organismo autónomo encomendante

El artículo 9 de la Ley 20/1991, regulador de la no sujeción, recoge en su apartado 9º el siguiente supuesto:

"*No están sujetas al Impuesto:*

(...)

9º. Las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas directamente por las Administraciones Públicas sin contraprestación o mediante contraprestación de naturaleza tributaria.

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 entidad de derecho público con personalidad jurídica propia, dependiente 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.

No estarán sujetos al Impuesto los servicios prestados en virtud de encomienda de gestión por los entes, organismos y entidades del sector público que ostenten, de conformidad con lo establecido en los artículos 4.1.n) y 24.6 del Texto Refundido de la Ley de Contratos del Sector Público, aprobado por el Real Decreto Legislativo 3/2011, de 14 de noviembre, la condición de medio propio instrumental y servicio técnico de la Administración Pública encomendante y de los poderes adjudicadores dependientes del mismo.

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 del Texto Refundido 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."

Se desprende del contenido de este precepto 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.

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

- Que deriven de una encomienda de gestión.
- El ente, organismo o entidad del sector público encomendado debe tener la consideración de medio propio instrumental y servicio técnico de la Administración pública encomendante, de acuerdo con lo previsto en los artículos 4.1.n) y 24.6 del Texto Refundido de la Ley de Contratos del Sector Público, aprobado por el Real Decreto Legislativo 3/2011, de 14 de noviembre (en adelante, Texto Refundido de la Ley de Contratos).
- El destinatario del servicio debe ser la Administración pública encomendante o los poderes adjudicadores dependientes del mismo.

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.

La entidad mercantil consultante no tiene, a efectos de lo establecido en el artículo 9.9º de la Ley 20/1991, la consideración de Administración Pública, por lo que no sería de aplicación el supuesto de no sujeción descrito en el primer ámbito de operaciones que se ha expuesto, con independencia de que no nos encontramos ante operaciones gratuitas ni ante contraprestaciones de naturaleza tributaria.

Partiendo que la entidad mercantil consultante (cuyo capital es enteramente de titularidad de un organismo autónomo) es una entidad integrante del sector publico conforme al artículo 3.1.d) Real Decreto Legislativo 3/2011, de 14 de noviembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Contratos del Sector Público, y tiene la condición de medio propio instrumental y servicio técnico del citado organismo autónomo, podría ser de aplicación la no sujeción, prevista en el segundo ámbito de operaciones que se ha expuesto anteriormente, a las ejecuciones de obra que, derivadas de la encomienda de gestión, efectuará la entidad mercantil consultante al organismo autónomo encomendante, siempre y cuando tales ejecuciones dispongan de la consideración de prestaciones de servicios.

Antes de entrar en el análisis de la consideración o no, a efectos del IGIC, de las ejecuciones de obra objeto de consulta como entregas de bienes o prestaciones de servicios, debemos determinar previamente si nos encontramos ante ejecuciones de obra únicas (por una parte la actuación denominada "Sistema de Desalación de Agua de Mar de Abona", y, por otra parte, la denominada "Sistema de Desalación de Agua de Mar del Oeste), o, por el contrario, nos encontramos, dentro de cada "Sistema", ante distintas ejecuciones de obra.

Se entiende con carácter general que existe una operación única cuando dos o varios elementos o actos que un empresario o profesional 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 tan estrechamente vinculados entre sí que objetivamente forman una prestación económica indisociable.

Conforme a la descripción que realiza la entidad mercantil consultante de las actuaciones denominadas "Sistema de Desalación de Agua de Mar de Abona" y "Sistema de Desalación de Agua de Mar de Abona", nos encontramos ante una operación compleja compuesta por una pluralidad de elementos que están íntimamente ligados, y en estas circunstancias, no puede considerarse, sin caer en la artificiosidad, que el destinatario de la actuación (organismo autónomo encomendante) vaya a adquirir, por una parte, las conducciones de agua y, por otra parte, el depósito de regulación de agua, etc.

En efecto, tal y como se describe en la encomienda, nos encontramos ante dos actuaciones diferenciadas, una relacionada con el sistema de red territorial de suministro de agua de mar desalada de Abona, y otra con el sistema territorial de suministro de agua de mar desalada del Oeste. Cada una de estas actuaciones tiene como objeto esencial el implantar los sistemas de aducción y canalizaciones, así como la construcción de los diferentes depósitos vinculados a cada uno de estos sistemas, necesarios para poder dar posteriormente suministro de agua a distintos núcleos de población. Por ello, para que el agua pueda ser distribuida a la población desde cada una de las desaladoras, es

necesario por un lado, realizar las obras vinculadas a aducciones y canalizaciones que lleven el agua desalada a los nuevos depósitos que se construirán, y por otro lado, construir estos depósitos con todos los elementos vinculados a los mismos para el posterior abastecimiento.

Conforme a todo lo expuesto, las canalizaciones y aducciones que se van a ejecutar no tendrían significado si no se construyen los correspondientes depósitos, y viceversa, estos depósitos no tendrían operatividad sin las aducciones y canalizaciones que se van a implantar.

De acuerdo a lo expuesto, y según se desprende del objeto de la encomienda, todas las obras a desarrollar se encontrarían estrechamente ligadas entre sí, siendo el fin último que el agua de mar desalada pueda transportarse desde las desaladoras hasta los depósitos de almacenamiento para su posterior suministro a la población, y en el caso que alguna de estas infraestructuras no se desarrollaran, la finalidad última de la encomienda no podría tener viabilidad.

Por todo ello, nos encontraríamos por cada uno de los sistemas territoriales de red de suministro de agua de mar desalada, ante una única operación.

Llegados a este punto, debemos examinar qué consideración tiene a efectos del IGIC la ejecución de obra; si es la de prestación de servicio, resultaría aplicable el supuesto de no sujeción previsto en el artículo 9.9º de la Ley 20/1991; si es de entrega de bienes, no sería de aplicación dicho supuesto.

Para discernir si nos encontramos ante una entrega de bienes o ante una prestación de servicios, debemos partir de un dato relevante: la entidad mercantil consultante aporta todos los materiales.

El artículo 6 de la Ley 20/1991, regulador del concepto de entrega de bienes, dispone en su número 2.4º lo siguiente:

> "*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 de la Ley 20/1991, regulador del concepto de prestación de servicios, dispone lo siguiente en su número 2.6º:

> *"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."*

Comprobamos que el concepto de ejecución de obra como prestación de servicio es residual: la ejecución de obra que no tenga la calificación de entrega de bienes se considera prestación de servicios.

Como hemos expuesto anteriormente, el empresario que ejecuta la obra (la entidad mercantil consultante), aporta la totalidad de los materiales utilizados en la obra. La cuestión por tanto es determinar si las ejecuciones de obra únicas tienen por objeto, en este caso, la construcción de una edificación.

El concepto de edificación a efectos del IGIC se encuentra contenido, tal y como el propio artículo 6.2.4º expresa, en el artículo 5.5 de la Ley 20/1991 que dispone (el subrayado es nuestro) :

> "*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 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."

Si la ejecución tiene por objeto una obra de abastecimiento y evacuación de aguas, nos encontraríamos ante una obra que no tendría la consideración de edificación y, derivado de esta circunstancia, estaríamos ante

una prestación de servicios no sujeta al IGIC por aplicación de lo dispuesto en el artículo 9.9º de la Ley 20/1991; caso contrario (no se trata de una obra de abastecimiento y evacuación de aguas), estaríamos ante una ejecución que tiene por objeto una edificación y, por tanto, sujeta al IGIC como entrega de bienes.

A juicio de este centro directivo y con base en lo expuesto en la consulta, nos encontraríamos ante una serie de obras hidráulicas que permitirían disponer de las infraestructuras necesarias y previas al posterior suministro del agua desalada a la población, no disponiendo, por tanto, de la naturaleza de obra de abastecimiento y evacuación de aguas. Por todo ello, las ejecuciones de obra únicas objeto de consulta tendrían la consideración de entregas de bienes sujetas al IGIC, por no resultar de aplicación el artículo 9.9º de la Ley 20/1991.

Lo siguiente que debe ser objeto de estudio sería la aplicación o no de la inversión del sujeto pasivo prevista en el artículo 19.1.2º.h) de la Ley 20/1991, que dispone:

> *"2.º Excepcionalmente, se invierte la condición de sujeto pasivo en los empresarios o profesionales y, en todo caso, en los entes públicos y personas jurídicas que no actúen como empresarios o profesionales, para quienes se realicen las operaciones sujetas a gravamen en los siguientes supuestos:*
>
> *(...)*
>
> *h) Cuando se trate de ejecuciones de obra, con o sin aportación de materiales, así como las cesiones de personal para su realización, consecuencia de contratos directamente formalizados entre el promotor y el contratista que tengan por objeto la urbanización de terrenos o la construcción o rehabilitación de edificaciones.*
>
> *Lo establecido en el párrafo anterior será también de aplicación cuando los destinatarios de las operaciones sean a su vez el contratista principal u otros subcontratistas en las condiciones señaladas*."

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

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

En todo caso, se invertirá la condición de sujeto pasivo cuando el destinatario sea un ente público (como es el supuesto de la presente consulta, el organismo autónomo encomendante) o una persona jurídica, con independencia de que la ejecución de obra tenga o no relación con la actividad empresarial o profesional que pueda desarrollar el ente público o la persona jurídica.

b) La operación debe disponer de la naturaleza jurídica de ejecución de obra, con independencia de su calificación como entrega de bien o prestación de servicio, o de prestación de servicio de cesión de personal necesario para la realización de la ejecución de obra.

c) La ejecución de obra debe tener por objeto la urbanización de terrenos o la

construcción o rehabilitación de edificaciones. Ya hemos expuesto anteriormente que nos encontramos ante la construcción de una edificación.

d) La ejecución de obra debe ser consecuencia de contratos directamente formalizados entre el promotor (organismo autónomo encomendante) y el o los contratistas principales (entidad mercantil consultante). La inversión del sujeto pasivo también se producirá, en los casos de ejecuciones de obra y cesiones de personal efectuadas para el contratista principal u otros subcontratistas, cuando las mismas sean consecuencia o traigan causa en un contrato principal, que tenga por objeto la urbanización de terrenos o la construcción o rehabilitación de edificaciones.

Se cumplen plenamente todos los requisitos expuestos, por lo que se invertirá la inversión del sujeto pasivo en el organismo autónomo encomendante.

A continuación debe examinarse el tipo impositivo aplicable. El artículo 52.a) de la Ley 4/2012, de 25 de junio, de medidas administrativas y fiscales (en adelante, Ley 4/2012), que dispone:

"*El tipo de gravamen cero será aplicable a las siguientes operaciones:*

a) Las entregas de bienes y las prestaciones de servicios, así como las importaciones de bienes, con destino a la captación de aguas superficiales, a la captación de aguas de las nieblas, al alumbramiento de las subterráneas o a la producción industrial de agua, así como a la realización de infraestructuras de almacenamiento de agua y del servicio público de transporte del agua.

A los efectos de la presente letra se estará a lo dispuesto en la Ley 12/1990, de 26 de julio, de Aguas."

Del análisis del contenido de este precepto, la única posibilidad de que a las ejecuciones de obra objeto de consulta les sea de aplicación el tipo cero es que se trate de la realización de infraestructura de almacenamiento y del servicio público de transporte del agua, de acuerdo con la Ley 12/1990, de 26 de julio, de Aguas (en adelante, Ley 12/1990)

La regulación del servicio público de transporte de agua se encuentra recogida en el Capítulo V del Título V de la Ley 12/1990, de 26 de julio, de Aguas (en adelante, Ley 12/1990).

El artículo 97 de la Ley 12/1990 dispone:

"*Los Consejos Insulares de Aguas velarán para que el servicio público de transporte de agua se preste con arreglo a criterios de eficacia, economía y racionalidad. A tal fin se llevará a cabo:*
a) Inventario de conducciones e instalaciones de regulación de caudales de interés común que resulten afectadas.
b) Establecimiento de redes insulares o zonales de transporte que se precisen.
c) Normas técnicas reguladoras de las características de las conducciones y de su uso."

Los apartados 1 y 2 del artículo 99 de la Ley 12/1990 disponen:

"*1. El Consejo Insular diseñará el trazado de las redes de transporte, aprovechando en lo posible las conducciones e instalaciones ya existentes, que deberán adaptarse a las condiciones técnicas fijadas en los Planes.*

2. Cada red constituirá un sistema completo de conducciones referidas a una zona o zonas, de tal manera que permita el transporte de los caudales desde el lugar o lugares de su producción hasta donde vayan a ser aprovechados por los usuarios o consumidores. (...)"

En cuanto a la regulación del almacenamiento de agua, el artículo 93.1 de la Ley 12/1990, dispone:

"El almacenamiento de aguas propias en estanques, balsas o depósitos de cualquier tipo es libre, con la obligación de informar a la Administración, cuando lo solicite, sobre las características de la instalación y el destino de las aguas."

Derivado de todo ello, es la aplicación del tipo cero previsto en el artículo 52.a) de la Ley 4/2012 a las ejecuciones de obra objeto de consulta.

Ahora bien, el artículo 52.i) y j) de la Ley 4/2012 dispone (en subrayado es nuestro):

"El tipo de gravamen cero será aplicable a las siguientes operaciones:

(...)

i) Las entregas de obras de equipamiento comunitario, cuando se efectúen por los promotores de las mismas.

j) Las ejecuciones de obras, con o sin aportación de materiales, consecuencia de contratos directamente formalizados entre una Administración pública y el contratista, que tengan por objeto la construcción y/o ampliación de obras de equipamiento comunitario.

A los efectos de lo dispuesto en esta letra y en la anterior, se entenderá por equipamiento comunitario exclusivamente aquél que consiste en:

- Las infraestructuras públicas de telecomunicaciones y las instalaciones que estén vinculadas a ellas.

- Las infraestructuras públicas de transporte del agua.

- Las infraestructuras públicas de generación y transmisión de electricidad.

- Las infraestructuras públicas ferroviarias, comprendiendo tanto aquellas en las que la Administración pública competente sea quien las promueva directamente, como cuando la misma actúe de manera indirecta a través de otra entidad que, no teniendo la consideración de Administración pública, sea quien ostente, mediante cualquier título administrativo habilitante concedido por parte de la Administración pública, la capacidad necesaria para contratar la realización de dichas infraestructuras.

- Las potabilizadoras, desalinizadoras y depuradoras de titularidad pública.

- Los centros docentes de titularidad pública.

- Los centros integrantes de la red hospitalaria de titularidad pública.

- Los puertos, aeropuertos e instalaciones portuarias y aeroportuarias de titularidad pública.

- Los edificios de titularidad pública destinados a servicios sociales especializados en los términos previstos en la Ley 9/1987, de 28 de abril, de servicios sociales.

- Las afectas al cumplimiento de las competencias legales mínimas de las Administraciones Públicas Canarias.

A los efectos de lo dispuesto en esta letra y en la anterior, se entenderá por obras de ampliación aquella que determinen el aumento de la superficie útil del equipamiento comunitario, producido mediante cerramiento de parte descubierta o por cualquier otro medio en vuelo, subsuelo o superficie anexa a la construcción, de forma permanente y durante todas las épocas del año, incrementando la capacidad de utilización del equipamiento para el fin al que se ha destinado; asimismo, se entenderá por ampliación el incremento de las infraestructuras que permita incrementar la producción de bienes públicos a la que las mismas se destinan. Por el consejero competente en materia tributaria se determinarán las condiciones que deban cumplir las obras de equipamiento comunitario para ser entendidas como de ampliación de conformidad con este precepto.

No se incluyen, en ningún caso, las obras de conservación, reformas, rehabilitación, o mejora de las infraestructuras citadas anteriormente.

La aplicación del tipo cero a las operaciones a que se refiere la presente letra y la anterior exigirá el previo reconocimiento por parte de la Administración Tributaria Canaria, en los términos que establezca el consejero competente en materia tributaria."

Es factible que las entregas de infraestructuras públicas de transporte del agua y las ejecuciones de obras que tengan por objeto la construcción y/o ampliación de las citadas infraestructuras (no incluyéndose en el concepto de ampliación ni la conservación, ni la reforma, ni la rehabilitación, ni la mejora), les sean de aplicación el tipo cero tanto por lo dispuesto en la letra a) del artículo 52 de la Ley 4/2012, como por lo dispuesto en las letras i) y j) del citado precepto.

La aplicación del tipo cero previsto en las letras i) y j) del artículo 52 de la Ley 4/2012 exige el previo reconocimiento de la Agencia Tributaria Canaria; sin embargo, la aplicación del tipo cero prevista en la letra a) no exige dicho reconocimiento.

La cuestión es si a una determinada operación le resulta aplicable el tipo cero tanto el previsto en la letra a) como el previsto en las letras i) y j), requiere necesariamente el previo reconocimiento por parte de la Agencia Tributaria Canaria. La respuesta es negativa.

Ahora bien, nada evita que una Administración Pública, aun siendo aplicable el tipo cero previsto en el artículo 52.a) de la Ley 4/2012, pueda solicitar el previo reconocimiento del tipo cero cuando estime que también resulta aplicable la letra i) ó la letra j) del citado artículo 52.

La denegación, en su caso, de la aplicación del tipo cero por estimar que no resulta aplicable lo dispuesto en las letras i) ó j) del artículo 52 de la Ley 4/2012, no impedirá que resulte exigible este tipo por aplicación de lo dispuesto en la letra a) de este artículo.

Ejemplo: Una Administración pública contrata la ejecución de obra de reforma de una red de distribución de agua que constituye una infraestructura pública de transporte de agua. La Administración pública solicita el previo reconocimiento de la aplicación del tipo cero por entender que se trata de una obra de equipamiento comunitario.

La Agencia Tributaria Canaria denegaría el reconocimiento de la aplicación del tipo cero, dado que nos encontramos ante una ejecución de obra de reforma y no de ampliación de una infraestructura pública de transporte de agua; sin embargo, esta denegación no impide la aplicación del tipo cero previsto en el artículo 52.a) de la Ley 4/2012, que engloba la conservación, reforma, rehabilitación, mejora y ampliación de infraestructuras pública de transporte de agua.

B) Subcontratación de la entidad mercantil consultante a distintos contratistas.

Resulta trasladable *mutatis mutandi* lo expresado anteriormente respecto al supuesto de inversión del sujeto pasivo previsto en el artículo 19.1.2º.h) de la Ley 19/1994 y el tipo cero previsto en el artículo 52.a) de la Ley 4/2012. Derivado de todo ello, se invertirá la condición de sujeto pasivo en la entidad mercantil consultante, siendo de aplicación el tipo cero.

TERCERO.- La entidad mercantil realizará una serie de contratos adicionales, manifestando que algunas de las operaciones derivadas de los contratos tienen relación directa con los distintos tramos de obra que se ejecutarán o con las redes de transporte de agua, consultando el tipo impositivo aplicable.

Textualmente son los siguientes:

"- Contratos de coordinación de seguridad y salud, uno por cada una de las obras a desarrollar: La consultante suscribirá un contrato de servicios con una empresa con personal debidamente cualificados y titulado, al objeto de que desarrollen la coordinación de seguridad y salud de cada una de las obras, conforme establece Ley de Prevención de Riesgos Laborales (Ley 31/1995) y su desarrollo mediante el RD 1627/1997, por el que se establecen las disposiciones mínimas de seguridad y salud en las obras de construcción.

- Contratos de control y vigilancia de las obras, uno por cada una de las obras a desarrollar. Se contrataría una empresa al objeto de que colaboren con la dirección de las obras (la cual corresponde a la entidad mercantil consultante) *en el adecuado control y vigilancia de cada una de estas obras.*

- Dos contratos de seguimiento ambiental, uno por cada sistema de desalación. Se suscribiría un contrato con empresas especializadas al objeto de que los trabajos que se desarrollen cumplan con las adecuadas medidas medioambientales.

- Dos contratos de adecuación paisajística y estética, uno por cada sistema de desalación.

- Contrato de servicios de asesoramiento jurídico relacionado con la necesidad de modificar el objeto social de la compañía.

- Contratos por servicios de auditoría de cuentas.

- Contrato relacionado con el asesoramiento informático, así como otro de mejora de la página web.

- Contrato de certificación y trazabilidad de los equipos y materiales de procedencia exterior.

- Contratos de redacción de proyectos."

Conforme a lo dispuesto en el artículo 52.a) de la Ley 4/2012, anteriormente objeto de análisis, tributa al tipo cero las operaciones derivadas de los siguientes contratos, por estar destinadas a la realización de infraestructuras de almacenamiento de agua y del servicio público de transporte de agua:

- Contratos de coordinación de seguridad y salud.
- Contratos de control y vigilancia de las obras.
- Contratos de seguimiento ambiental.
- Contratos de redacción de proyectos.

No resultará de aplicación el tipo cero previsto en el artículo artículo 52.a) de la Ley 4/2012 a las operaciones derivadas de los siguientes contratos, siendo de aplicación el tipo general previsto en el artículo 51.1.d) de la Ley 4/2012:

- Contratos de adecuación paisajística y estética.
- Contrato de servicios de asesoramiento jurídico.
- Contratos por servicios de auditoría de cuentas.
- Contrato relacionado con el asesoramiento informático, así como otro de mejora de la página web.
- Contrato de certificación y trazabilidad de los equipos y materiales de procedencia exterior.

El citado artículo 51.1.d) presenta la siguiente redacción:

"1.En el Impuesto General Indirecto Canario serán aplicables los siguientes tipos de gravamen:

(....)

d) El tipo general del 7 por 100, aplicable a las entregas de bienes y prestaciones de servicios que no se encuentren sometidos a ninguno de los otros tipos impositivos previstos en el presente artículo."

Con independencia de las operaciones derivadas de los contratos adicionales citados anteriormente, la entidad mercantil consultante adquiere luz para la oficina administrativa, servicios profesionales independientes, bienes de inversión, etc., consultando el tipo impositivo aplicable.

Señala en el escrito de consulta presentado que debe tenerse en cuenta que conforme al exclusivo objeto social que tiene la entidad mercantil, en todo caso estarían directamente vinculados con la encomienda de gestión y derivado de ello pudiera ser de aplicación a los bienes o servicios adquiridos el tipo cero previsto en el artículo 52.a) de la Ley 4/2012.

La aplicación del tipo cero previsto en reiterado artículo 52.a) requiere que el bien o servicio adquirido o importado tenga como destino un conjunto de operaciones relacionadas con el agua (captación, producción industrial de agua, infraestructura de almacenamiento de agua, etc.), no resultando aplicable dicho tipo tipo por el hecho de que el objeto social del adquirente o importador tenga relación con alguna de las operaciones descritas.

Hay que tener en cuenta que el tipo cero constituye un beneficio fiscal, estando prohibida la analogía conforme al artículo 14 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que dispone:

"*No se admitirá la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible, de las exenciones y demás beneficios o incentivos fiscales.*"

Derivado de todo lo expuesto, habrá que estar al destino real de los bienes o servicios adquiridos o importados para discernir si resulta aplicable o no el tipo cero previsto en el artículo 52.a) de la Ley 4/2012, no siendo aplicable, a titulo de ejemplo, el tipo cero al suministro de luz con destino a la oficina administrativa de la entidad mercantil consultante.

CUARTO.- Por último se consulta si resulta de aplicación el régimen de deducción previsto en el artículo 28.5 de la Ley 20/1991. Este precepto dispone:

"*5. Los sujetos pasivos que realicen conjuntamente operaciones sujetas al Impuesto y operaciones no sujetas por aplicación de lo establecido en el artículo 9.9.º de esta Ley, podrán deducir las cuotas soportadas por la adquisición de bienes y servicios destinados de forma simultánea a la realización de unas y otras operaciones en función de un criterio razonable y homogéneo de imputación de las cuotas correspondientes a los bienes y servicios utilizados para el desarrollo de las operaciones sujetas al Impuesto, incluyéndose, a estos efectos, las operaciones a que se refiere el artículo 29.4.2.º de esta Ley. Este criterio deberá ser mantenido en el tiempo salvo que por causas razonables haya de procederse a su modificación.*

El cálculo resultante de la aplicación de dicho criterio se podrá determinar provisionalmente atendiendo a los datos del año natural precedente, sin perjuicio de la regularización que proceda a final de cada año.

No obstante lo anterior, no serán deducibles en proporción alguna las cuotas soportadas o satisfechas por las adquisiciones o importaciones de bienes o servicios destinados, exclusivamente, a la realización de las operaciones no sujetas a que se refiere el artículo 9.9.º de esta Ley.

Las deducciones establecidas en este apartado se ajustarán también a las condiciones y requisitos previstos en el Capítulo I del Título II de esta Ley y, en particular, los que se refieren a la regla de prorrata."

Dado que hemos reseñado en el apartado SEGUNDO de la presente contestación que no resulta aplicable el supuesto de no sujeción previsto en el artículo 9.9º de la Ley 20/1991, no resulta exigible a la entidad mercantil consultante la aplicación del especial régimen de deducción contemplado en el artículo 28.5 de la Ley 20/1991.

QUINTO.- Conforme a todo lo expuesto, es criterio de este centro directivo que:

- Puesto que las ejecuciones de obras que la entidad mercantil consultante (la encomendada) realiza en favor del organismo autónomo encomendante dispone de la naturaleza de entrega de bienes, no resulta de aplicación la no sujeción prevista en el artículo 9.9º de la Ley 20/1991; estando sujetas al IGIC al tipo cero e invirtiéndose en éste la condición de sujeto pasivo.

- Será aplicable el tipo cero a las ejecuciones de obras derivadas de los distintos contratos que la entidad mercantil consultante formaliza para llevar a cabo las obras hidráulicas encomendadas, invirtiéndose la condición de sujeto pasivo en la entidad mercantil consultante.

- Resulta aplicable el tipo cero a las operaciones derivadas de los contratos de coordinación de seguridad y salud, de los contratos de control y vigilancia de las obras, de los contratos de seguimiento ambiental y de los contratos de redacción de proyectos.

- No resulta aplicable el tipo cero, sino el tipo general del 7 por ciento, a las operaciones derivadas de los contratos de adecuación paisajística y estética, contrato de servicios de asesoramiento jurídico, contratos por servicios de auditoría de cuentas, contrato relacionado con el asesoramiento informático, así como otro de mejora de la página web, y contrato de certificación y trazabilidad de los equipos y materiales de procedencia exterior.

- El hecho de que el objeto social de la entidad mercantil consultante tenga una relación directa con el almacenamiento y transporte de agua no implica que todas las adquisiciones o importaciones de bienes o servicios tributen al tipo cero, por aplicación de lo dispuesto en el artículo 52.a) de la Ley 4/2012, debiéndose analizar una por una las adquisiciones o importaciones. A título de ejemplo, no resulta de aplicación el tipo cero al suministro de luz con destino a la sede administrativa de la entidad mercantil consultante.

- No siendo de aplicación el supuesto de no sujeción previsto en el artículo 9.9º de la Ley 20/1991, la entidad mercantil consultante no está obligada a aplicar el régimen especial de deducción previsto en el artículo 58.5 de la Ley 20/1991.

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 junio de 2017
EL VICECONSEJERO DE HACIENDA Y PLANIFICACIÓN
Luís Guillermo Padilla Macabeo