Gobierno de Canarias
Consejería de Economía, Hacienda y Seguridad
Viceconsejería de Hacienda y Planificación

Edificio Usos Múltiples II
Avda. José Manuel Guímerá nº 10- 5ªplanta
38003 Santa Cruz de Tenerife
Tfno: 922 47 66 38 – Fax: 922 47 26 00

CONSULTA TRIBUTOS REF
CONSULTA Nº 1757 (28/01/16)

PERSONA O ENTIDAD CONSULTANTE **NIF**	**DOMICILIO**
CONCEPTO IMPOSITIVO Impuesto General Indirecto Canario	**NORMATIVA APLICABLE** Art. 6.2..4º Ley 20/1991 Art. 7.2.6ª Ley 20/1991 Art. 9.9º Ley 20/1991 Art. 18.Dos Ley 20/1991 Art. 22.2.a) Ley 20/1991 Ar. 51.1.d) Ley 4/2012 Art. 52.j) Ley 4/2012

CUESTIÓN PLANTEADA

La entidad mercantil pública consultante ostenta la condición de medio propio instrumental y servicio técnico de la Administración Pública de la Comunidad Autónoma de Canarias y de sus poderes adjudicadores.

Estas entidades públicas, mediante encomiendas de gestión, encargan diversas ejecuciones de obra inmobiliarias que implican la elaboración de proyectos, ejecución material de obras, dirección de obra y gestión. Las entidades públicas encomendantes no aportan materiales a la sociedad mercantil pública consultante.

Con base a ello, se consulta:

a) Si resulta o no aplicable el supuesto de no sujeción prevista en el artículo 9.9º de la Ley 20/1991 a las ejecuciones de obra inmobiliarias.

b) Caso de respuesta negativa se consulta:

- Si la entidad mercantil pública consultante realiza una sola operación de ejecución de obra a la entidad pública encomendante o varias, en concreto: elaboración de proyectos, ejecución material de obras, dirección de obra y gestión.

- Si las cantidades a cuenta percibidas tendría el tratamiento de depósito sin ninguna incidencia en el IGIC o de pago anticipado. Si dispone de esta última naturaleza, si aplica el tipo impositivo según el trabajo realizado (elaboración de proyectos, ejecución material de obras, dirección de obra y gestión) o se aplica el tipo general del 7 por ciento.

CONTESTACIÓN VINCULANTE

- La entidad mercantil pública consultante realiza una sola operación principal de ejecución de obra inmobiliaria, donde las actividades accesorias (elaboración de proyectos, dirección de obra y gestión) tienen el mismo tratamiento fiscal que la actividad principal.

- Las ejecuciones de obras inmobiliarias encomendadas por las entidades públicas, de las que la entidad mercantil pública consultante ostenta la condición de medio propio instrumental y servicio técnico, tienen la consideración de entrega de bienes por lo que es inaplicable el supuesto de no sujeción previsto en el artículo 9.9º de la Ley 20/1991.

- Si las ejecución de obra que efectúa la entidad mercantil pública consultante tiene por objeto la urbanización de terreno o la construcción o rehabilitación de una edificación, se invertirá la condición de sujeto pasivo en la entidad pública encomendante, aunque resulte de aplicación el tipo cero.

- Tributan al tipo general del 7 por ciento las ejecuciones de obras inmobiliarias que realiza la entidad mercantil pública consultante a las entidades públicas encomendante, salvo que la Agencia Tributaria Canaria reconozca la aplicación del tipo cero.

- Las cantidades a cuenta percibidas por la entidad mercantil pública consultante no tienen la consideración de depósitos sino de pagos anticipados de futuros hechos imponibles sujetos al IGIC, que suponen el devengo del IGIC, con obligación, en todo caso, de la emisión de una factura con repercusión de la cuota del IGIC correspondiente, salvo en el supuesto de inversión de la condición de sujeto pasivo en la entidad pública encomendante si se cumplen los requisitos establecidos en el artículo 19.1.2º.h) de la Ley 20/1991, o cuando la ejecución de obra inmobiliaria tenga el reconocimiento de tipo cero previsto en el artículo 52.j) de la Ley 4/2012.

- Los gastos de las actividades accesorias (elaboración de proyectos, dirección de obra y gestión) se incluyen en la base imponible de la operación principal (ejecución de obra inmobiliaria).

Edificio Usos Múltiples II
Avda. José Manuel Guímerá nº 10- 5ªplanta
38003 Santa Cruz de Tenerife
Tfno: 922 47 66 38 – Fax: 922 47 26 00

Visto el escrito presentado por D. con NIF , en nombre y representación de , con NIF y domicilio a efectos de notificaciones en , 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 adelante, Ley 20/1991), en relación con la letra q) de la Disposición adicional segunda del Decreto 170/2011, de 12 de julio, por la que se determina la estructura central y periférica, así como las sedes de las Consejerías del Gobierno de Canarias, añadida por el apartado Dos de la Disposición final cuarta del Decreto 125/2014, de 18 de diciembre, por el que se aprueba el Estatuto de la Agencia Tributaria Canaria, emite la siguiente contestación:

PRIMERO.- La entidad mercantil pública consultante ostenta la condición de medio propio instrumental y servicio técnico de la Administración Pública de la Comunidad Autónoma de Canarias y de sus poderes adjudicadores.

Estas entidades públicas, mediante encomiendas de gestión, encargan diversas ejecuciones de obra inmobiliarias que implican la elaboración de proyectos, ejecución material de obras, dirección de obra y gestión. Las entidades públicas encomendantes no aportan materiales a la sociedad mercantil pública consultante.

Con base a ello, se consulta:

a) Si resulta o no aplicable el supuesto de no sujeción prevista en el artículo 9.9º de la Ley 20/1991 a las ejecuciones de obra inmobiliarias.

b) Caso de respuesta negativa se consulta:

- Si la entidad mercantil pública consultante realiza una sola operación de ejecución de obra a la entidad pública encomendante o varias, en concreto: elaboración de proyectos, ejecución material de obras, dirección de obra y gestión.

- Si las cantidades a cuenta percibidas tendría el tratamiento de depósito sin ninguna incidencia en el IGIC o de pago anticipado. Si dispone de esta última naturaleza, si aplica el tipo impositivo según el trabajo realizado (elaboración de proyectos, ejecución material de obras, dirección de obra y gestión) o se aplica el tipo general del 7 por ciento.

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

"No están sujetas al Impuesto:

(...)

9.º 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 encomiendas 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."

Antes de entrar en el análisis del artículo 9.9º de la Ley 20/1991 debemos partir del hecho de que en ningún caso resulta aplicable la exención prevista en artículo 50.Uno.26º de la Ley 4/2012, de 25 de junio, de medidas administrativas y fiscales (en adelante, Ley 4/2012) a las operaciones que la entidad mercantil pública consultante efectúa en favor de las entidades públicas encomendantes.

El citado artículo 50.Uno.26º recoge el siguiente supuesto de exención:

"Uno. Están exentas del Impuesto General Indirecto Canario las siguientes operaciones:

(...)

26º. Las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizados por el Estado, la Comunidad Autónoma de Canarias y las entidades locales canarias.

En ningún caso la exención establecida en este número será aplicable a las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por los siguientes entes con

personalidad jurídica propia vinculados o dependientes de cualquiera de las Administraciones Públicas:

a) Los organismos autónomos.

b) Las entidades públicas empresariales.

c) Las sociedades mercantiles públicas.

d) Las fundaciones públicas.

e) Las entidades de Derecho público distintas de las mencionadas en los párrafos a) y b) de este apartado."

Mientras el artículo 9.9º de la Ley 20/1991 se refiere a determinadas operaciones realizadas por entes integrantes del sector público, con independencia de su consideración como territorial o institucional, el artículo 50.Uno.26º de la Ley 4/2012 exclusivamente se refiere a operaciones empresariales o profesionales efectuadas por entes públicos territoriales. Derivado de todo ello, se desprende de forma diáfana que en ningún caso resulta aplicable la exención prevista en el artículo 50.Uno.26º de la Ley 4/2012 a las entregas de bienes o prestaciones de servicios efectuadas por la entidad mercantil pública consultante. Por tanto, únicamente nos interesa para la resolución de esta consulta el supuesto de no sujeción previsto en el artículo 9.9º de la Ley 20/1991.

Hasta el día 31 de diciembre de 2014 la doctrina de la Dirección General de Tributos consideraba que, bajo determinadas circunstancias, las sociedades mercantiles públicas y otros órganos y entidades públicas disponían de la consideración de "*órganos técnicos-jurídicos*" de los entes públicos titulares de su capital social o de los que dependían. Derivada de tal consideración, las operaciones entre la sociedad mercantil pública o los órganos y entidades públicas y el ente titular de la totalidad de su capital social o del que dependían estaban no sujetas. Esta doctrina es amplia pudiéndose citar las siguientes consultas: 1529 de 10-12-2012, 1552 de 06-03-2013, 1557 de 26-03-2013, 1583 de 14-06-2013, 1607 de 08-10-2013, 1608 de 09-10-2013, 1655 de 24-04-2014, 1659 de 09-05-2014, 1661 de 28-05-2014 y 1683 de 22-09-2014.

La reforma del artículo 9.9º de la Ley 20/1991, en vigor desde el día 1 de enero de 2015, ha legalizado la doctrina administrativa de los "*órganos técnicos-jurídicos*", contemplando un triple ámbito de operaciones no sujetas, a saber:

1.- Están no sujetas al IGIC las entregas de bienes o prestaciones de servicios efectuadas directamente por las Administraciones Públicas sin contraprestación o mediante

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

Se definen los distintos entes que tienen la consideración, a los efectos de este supuesto de no sujeción, de Administraciones Públicas, destacando que se excluyen a las entidades públicas empresariales estatales y los organismos asimilados dependientes de las Comunidades Autónomas y Entidades locales.

Este supuesto de no sujeción no resulta aplicable a la entidad mercantil pública consultante por no tener la consideración de Administración Pública de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 9.9º de la Ley 20/1991.

2.- Están no sujetos 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).

La entidad mercantil pública consultante ostenta la condición de medio propio instrumental y servicio técnico de la Administración Pública de la Comunidad Autónoma de Canarias, de acuerdo con lo dispuesto en el Decreto 188/2001, de 15 de octubre, por el que se reconoce a diversas empresas públicas la condición de medio instrumental y servicio técnico propio de la Administración Pública de la Comunidad Autónoma y de las entidades públicas vinculadas o dependientes de la misma, y forma parte del sector público conforme a lo establecido en el artículo 3.1.d) del 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. Están no sujetos al IGIC 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 pública consultante cumple este requisito pues la titularidad de su capital social corresponde a entes públicos territoriales y otras entidades públicas.

Vemos que la no sujeción prevista en el artículo 9.9º de la Ley 20/1991 (salvo el supuesto de las entregas de bienes o prestaciones de servicios efectuadas directamente por las

Administraciones Públicas sin contraprestación o mediante contraprestación de naturaleza tributaria, que no resulta aplicable, como hemos reseñado anteriormente, a la entidad mercantil pública consultante) requiere que la operación efectuada tenga la consideración de prestación de servicio, de lo que se desprende que la no sujeción no resulta aplicable cuando la operación tiene la consideración de entrega de bien.

Llegados a este punto y para discernir si la entidad mercantil pública consultante presta servicios o entrega bienes a la entidad pública encomendante, debemos previamente analizar si realiza un sola operación (ejecución de obra inmobiliaria) o realiza varias operaciones independientes (elaboración de proyectos, ejecución material de obras, dirección de obra y gestión).

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

Todos los elementos que integran la operación encomendada resultan necesarios para llevar a cabo la obra encargada y, por otra parte, están estrechamente vinculados entre sí. En estas circunstancias, no puede considerarse que la entidad pública encomendante vaya adquirir a la entidad mercantil pública consultante de forma independiente el servicio consistente en la elaboración del proyecto, la ejecución de obra, el servicio de dirección de obra y el servicio de gestión.

Por tanto, se estima que estamos ante una sola operación principal de ejecución de obra inmobiliaria, donde las actividades de elaboración de proyectos, dirección de obra y gestión son accesorias y, por ello, tienen el mismo tratamiento fiscal que la actividad principal. Entender lo contrario, que se trata de operaciones diferentes, supondría un desglose artificial que alteraría la funcionalidad del sistema del IGIC.

Estando ante una sola operación (ejecución de obra inmobiliaria) realizada por la entidad mercantil pública consultante en favor de la entidad pública encomendante, y partiendo que ésta no aporta ningún material de los utilizado para la ejecución, debemos determinar si nos encontramos ante una ejecución de obra que tiene la consideración de entrega de bienes (lo que supondría la inaplicación de la no sujeción prevista en el artículo 9.9º de la Ley 20/1991) o tendría la consideración de prestación de servicio (que supondría la aplicación de la no sujeción prevista en el artículo 9.9º de la Ley 20/1991).

El artículo 6.2.4º de la Ley 20/1991 dispone:

"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 del 40 por ciento de la base imponible."

Por otra parte, el artículo 6.2.7º de la Ley 20/1991 dispone:

"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."

Tratándose de una ejecución de obra inmobiliaria donde el empresario que ejecuta la obra aporta todos los materiales, nos encontramos ante una operación que se califica, a efectos del IGIC, de entrega de bienes, y ello supone la inaplicación del supuesto de no sujeción previsto en el artículo 9.9º de la Ley 20/1991.

Estando ante una entrega de bienes sujeta y no exenta al IGIC efectuada por la entidad mercantil pública consultante en favor de la entidad pública encomendante, debemos analizar a continuación dos cuestiones:

- La aplicación del supuesto de inversión previsto en el artículo 19.1.2º.h) de la Ley 20/1991.

- Tipo impositivo aplicable.

El citado artículo 19.1.2.º.h) de la Ley 20/1991 dispone:

"2.º Excepcionalmente, se invierte la condición de sujeto pasivo en los empresarios o profesionales y, en todo caso, en los entes públicos y personas jurídicas que no actúen como empresarios o profesionales, para quienes se realicen las operaciones sujetas a gravamen en los siguientes supuestos:

(...)

h) Cuando se trate de ejecuciones de obra, con o sin aportación de materiales, así como las cesiones de personal para su realización, consecuencia de contratos directamente formalizados entre el promotor y el contratista que tengan por objeto la urbanización de terrenos o la construcción o rehabilitación de edificaciones.

Lo establecido en el párrafo anterior será también de aplicación cuando los destinatarios de las operaciones sean a su vez el contratista principal u otros subcontratistas en las condiciones señaladas."

Conforme a este precepto, este caso 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 o prestación de servicio, o de prestación de servicio de cesión de personal necesario para la realización de la ejecución de obra.

c) La ejecución de obra debe tener por objeto la urbanización de terrenos o la construcción o rehabilitación de edificaciones.

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

Se cumplen plenamente los requisitos recogidos en las citadas letras a), b) y d). Respecto al requisito recogido en la letra c), para la existencia de inversión del sujeto pasivo, además, resulta necesario que la ejecución de obra que efectúa la entidad mercantil pública consultante tenga por objeto la urbanización de terreno o la construcción o rehabilitación de una edificación. Caso de respuesta positiva, el sujeto pasivo por inversión sería la entidad pública encomendante por ser destinataria de la ejecución de obra; caso de respuesta negativa, el sujeto pasivo sería la entidad mercantil pública consultante.

Analizado el supuesto de inversión del sujeto pasivo previsto en el artículo 19.1.2º.h) de la Ley 20/1991, corresponde examinar el tipo impositivo aplicable a la ejecución de obra inmobiliaria.

El artículo 52.j) de la Ley 4/2012 dispone (el subrayado es nuestro):

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

(...)

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."

La aplicación del tipo cero del IGIC a que se refiere el artículo 52.j) de la Ley 4/2012 en las ejecuciones de obra de equipamiento comunitario exige el previo reconocimiento por parte de la Agencia Tributaria Canaria (la referencia que el artículo 52.j) a la Administración Tributaria Canaria, debe entenderse en la actualidad realizada a la Agencia Tributaria Canaria).

El procedimiento de este reconocimiento se encuentra regulado en la Orden de 9 de diciembre de 2013, por la que se regula el reconocimiento de la aplicación del tipo cero del Impuesto General Indirecto Canario en las entregas de bienes y ejecuciones de obra de equipamiento comunitario (BOC número 242 de 17 de diciembre).

Si no existe reconocimiento expreso de la aplicación del tipo cero a la ejecución de obra inmobiliaria que realiza la entidad pública mercantil consultante en favor de la entidad pública encomendante, se aplicará el tipo general del 7 por ciento, de acuerdo con lo previsto en el artículo 51.1.d) de la Ley 4/2012 que dispone:

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

d) El tipo general del 7 por ciento, 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."

TERCERO.- Analizada la tributación de la ejecución de obra inmobiliaria encomendada a la entidad mercantil pública consultante, solo falta por contestar a la segunda de las consultas efectuadas: "*si las cantidades a cuenta percibidas tendría el tratamiento de depósito sin ninguna incidencia en el IGIC o de pago anticipado. Si dispone de esta última naturaleza, si aplica el tipo impositivo según el trabajo realizado (elaboración de proyectos, ejecución material de obras, dirección de obra y gestión) o se aplica el tipo general del 7 por ciento."*

A los efectos del IGIC las cantidades a cuenta percibidas por la entidad mercantil pública consultante no tienen la consideración de depósitos sino de pagos anticipados de futuros hechos imponibles sujetos al IGIC.

El artículo 18 de la Ley 20/1991, regulador del devengo del IGIC, dispone en su número Dos lo siguiente:

"Dos. No obstante lo dispuesto en el número uno anterior, en las operaciones sujetas a gravamen que originen pagos anticipados anteriores a la realización del hecho imponible el Impuesto se devengará en el momento del cobro total o parcial del precio por los importes efectivamente percibidos."

Los pagos anticipados realizados a la entidad mercantil pública consultante suponen el devengo del IGIC respecto a un hecho imponible futuro: ejecución de obra inmobiliaria.

Dicho pago anticipado supone la obligación, en todo caso, de la entidad mercantil pública consultante de emisión de una factura con repercusión de la cuota del IGIC correspondiente, conforme a lo establecido en el segundo párrafo del artículo 2.1 del Reglamento por el que se aprueba el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación aprobado por el artículo 1 del Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre.

No cabría repercusión del IGIC en factura en los siguientes supuestos:

- Cuando se invierta la condición del sujeto pasivo en la entidad pública encomendante si se cumplen los requisitos establecidos en el artículo 19.1.2º.h) de la Ley 20/1991.

- Cuando la ejecución de obra inmobiliaria tenga el reconocimiento de tipo cero previsto en el artículo 52.j) de la Ley 4/2012.

Respecto al último inciso de la consulta realizada "*si aplica el tipo impositivo según el trabajo realizado (elaboración de proyectos, ejecución material de obras, dirección de obra y gestión) o se aplica el tipo general del 7 por ciento",* ya hemos determinado que nos encontramos ante una única operación de ejecución de obra inmobiliaria sujeta al tipo general del 7 por ciento, salvo que resulte de aplicación, por existir previo reconocimiento, el tipo cero.

Tratándose de una única operación de ejecución de obra inmobiliaria, la base imponible incluirá los gastos de las actividades accesorias (elaboración de proyectos, dirección de obra y gestión), de acuerdo con lo previsto en el artículo 22.2.a) de la Ley 20/1991 que dispone:

"*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. (...)"

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

- La entidad mercantil pública consultante realiza una sola operación principal de ejecución de obra inmobiliaria, donde las actividades accesorias (elaboración de proyectos, dirección de obra y gestión) tienen el mismo tratamiento fiscal que la actividad principal.

- Las ejecuciones de obras inmobiliarias encomendadas por las entidades públicas, de las que la entidad mercantil pública consultante ostenta la condición de medio propio instrumental y servicio técnico, tienen la consideración de entrega de bienes por lo que es inaplicable el supuesto de no sujeción previsto en el artículo 9.9º de la Ley 20/1991.

- Si las ejecución de obra que efectúa la entidad mercantil pública consultante tiene por objeto la urbanización de terreno o la construcción o rehabilitación de una edificación, se invertirá la condición de sujeto pasivo en la entidad pública encomendante, aunque resulte de aplicación el tipo cero.

- Tributan al tipo general del 7 por ciento las ejecuciones de obras inmobiliarias que realiza la entidad mercantil pública consultante a las entidades públicas encomendante, salvo que la Agencia Tributaria Canaria reconozca la aplicación del tipo cero.

- Las cantidades a cuenta percibidas por la entidad mercantil pública consultante no tienen la consideración de depósitos sino de pagos anticipados de futuros hechos imponibles sujetos al IGIC, que suponen el devengo del IGIC, con obligación, en todo caso, de la emisión de una factura con repercusión de la cuota del IGIC correspondiente, salvo en el supuesto de inversión de la condición de sujeto pasivo en la entidad pública encomendante si se cumplen los requisitos establecidos en el artículo 19.1.2º.h) de la Ley 20/1991, o cuando la ejecución de obra inmobiliaria tenga el reconocimiento de tipo cero previsto en el artículo 52.j) de la Ley 4/2012.

- Los gastos de las actividades accesorias (elaboración de proyectos, dirección de obra y gestión) se incluyen en la base imponible de la operación principal (ejecución de obra inmobiliaria).

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, 28 de enero de 2016

EL VICECONSEJERO DE HACIENDA Y PLANIFICACIÓN

Luís Guillermo Padilla Hrenández