Gobierno de Canarias
Consejería de Hacienda
Viceconsejería de Hacienda y Planificación

CONSULTA TRIBUTOS REF
CONSULTA Nº 1743 (01/10/15)

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

CUESTIÓN PLANTEADA

La UTE consultante es la adjudicataria de la obra de prolongación y ensanche de un muelle de pasajeros y solicitó de la Autoridad Portuaria comunicación fehaciente del cumplimiento de las condiciones para la inversión del sujeto pasivo prevista en el artículo 19.1.2º.h) de la Ley 20/1991. La Autoridad Portuaria manifiesta que no se dan las circunstancias para la inversión del sujeto pasivo por entender que no tiene la consideración de rehabilitación. Se aporta una resolución de la Agencia Tributaria Canaria de reconocimiento de la aplicación del tipo cero a la citada ejecución de obra por entender que se trata de la ampliación de una obra de equipamiento comunitario, concretamente de un puerto de titularidad pública.

Por otra parte, la UTE consultante es adjudicataria de la ejecución de obra de marquesinas en un tramo de carretera de montaña y solicitó al Cabildo adjudicatario comunicación fehaciente del cumplimiento de las condiciones para la inversión del sujeto pasivo prevista en el artículo 19.1.2º.h) de la Ley 20/1991. El Cabildo manifiesta que no actúa como empresario o profesional por lo que no resulta posible la inversión del sujeto pasivo.

Se consulta si conforme a lo manifestado y a los documentos aportados se invierte o no la condición del sujeto pasivo.

CONTESTACIÓN VINCULANTE

- En ninguna de las ejecuciones de obra que menciona la UTE consultante se invierte la condición de sujeto pasivo, dado que las mismas no tienen como objeto la construcción o rehabilitación de edificaciones. El sujeto pasivo será la UTE consultante.

- En el supuesto de cumplirse las condiciones para la inversión del sujeto pasivo prevista en el artículo 19.1.2º.h) de la Ley 20/1991, se invertirá, en todo caso, 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.

Avda. José Manuel Guimerá, nº 10
Edf. Servicios Múltiples II Planta 5ª
38003 Santa Cruz de Tenerife
Tfno: (922) 47 66 38 / FAX (922) 47 60 00

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 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 UTE consultante es la adjudicataria de la obra de prolongación y ensanche de un muelle de pasajeros y solicitó de la Autoridad Portuaria comunicación fehaciente del cumplimiento de las condiciones para la inversión del sujeto pasivo prevista en el artículo 19.1.2º.h) de la Ley 20/1991. La Autoridad Portuaria manifiesta que no se dan las circunstancias para la inversión del sujeto pasivo por entender que no tiene la consideración de rehabilitación. Se aporta una resolución de la Agencia Tributaria Canaria de reconocimiento de la aplicación del tipo cero a la citada ejecución de obra por entender que se trata de la ampliación de una obra de equipamiento comunitario, concretamente de un puerto de titularidad pública.

Por otra parte, la UTE consultante es adjudicataria de la ejecución de obra de marquesinas en un tramo de carretera de montaña y solicitó al Cabildo adjudicatario comunicación fehaciente del cumplimiento de las condiciones para la inversión del sujeto pasivo prevista en el artículo 19.1.2º.h) de la Ley 20/1991. El Cabildo manifiesta que no actúa como empresario o profesional por lo que no resulta posible la inversión del sujeto pasivo.

Se consulta si conforme a lo manifestado y a los documentos aportados se invierte o no la condición del sujeto pasivo.

SEGUNDO.- Analizaremos por separado los dos supuestos de ejecución de obras objeto de consulta:

- Ejecución de obra de prolongación y ensanche de un muelle de pasajeros

El artículo 19.1.2º.h) de la Ley 20/1991 contempla el siguiente supuesto de inversión del sujeto pasivo:

"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.

En el supuesto de ejecución de obra que se analiza se cumplen plenamente los requisitos recogidos en las citadas letras a), b) y d). Lo que debe ser objeto de examen es si se cumple o no el requisito recogido en la letra c). Caso de respuesta positiva, el sujeto pasivo por inversión sería la Autoridad Portuaria destinataria de la ejecución de obra; caso de respuesta negativa, el sujeto pasivo sería la UTE consultante.

Para la existencia de inversión del sujeto pasivo resulta necesario que la ejecución de obra que efectúa la UTE consultante debe tener por objeto (obviando la urbanización de terrenos) la construcción o rehabilitación de una edificación.

Un puerto tiene la consideración de edificación conforme a lo establecido en el artículo 5.5.d) de la Ley 20/1991, por lo únicamente cabe analizar si nos encontramos ante la construcción o rehabilitación de un puerto.

En síntesis, y de acuerdo con los datos aportados, se puede describir la obra adjudicada a la UTE consultante como de mejora de las instalaciones de atraque mediante el ensanche de la última ampliación acometida en un muelle hasta alcanzar los 15 metros de ancho y la prolongación de dicho muelle en unos 109 metros lineales.

La Agencia Tributaria Canaria ha reconocido la aplicación del tipo cero a la citada ejecución de obra, dado que tiene la consideración de ampliación de una obra de equipamiento comunitario puesto que consiste en la ampliación de la superficie de un muelle, tanto en longitud como en anchura, en un puerto de titularidad pública.

La aplicación del tipo cero a las ejecuciones de obra que tengan por objeto obras de equipamiento comunitario tiene su regulación en el artículo 52.j) de la Ley 4/2012, de 25 de junio, de medidas administrativas y fiscales (en adelante, Ley 4/2012), que 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."

Parece evidente, como ha puesto de manifiesto la resolución de la Agencia Tributaria Canaria, que no nos encontramos ante una ejecución de obra de construcción o de rehabilitación de un puerto de titularidad pública, sino ante la ampliación de un puerto de titularidad pública.

Se constata que el tipo cero resulta aplicable a la construcción y/o ampliación de una obra de equipamiento comunitario. Sin embargo, uno de los requisitos exigidos para la inversión del sujeto pasivo prevista en el artículo 19.1.2º.h) es que la ejecución de obra debe tener por objeto la urbanización de terrenos o la construcción o rehabilitación de edificaciones.

La ejecución de obra que nos ocupa tiene la consideración de ampliación de una obra de equipamiento comunitario y no de rehabilitación; si tuviera esta última consideración no sería posible el reconocimiento del tipo por parte de la Agencia Tributaria Canaria, puesto que expresamente no se incluyen, de acuerdo con el citado artículo 52.j) de la Ley 4/2012, las obras de conservación, reformas, rehabilitación, o mejora.

Debe señalarse que el concepto de rehabilitación a los efectos de la aplicación del tipo cero previsto en el artículo 52.j) de la Ley 4/2012 y de la inversión del sujeto pasivo recogido

en el artículo 19.1.2º.h) de la Ley 20/1991, es idéntico y está contenido en el artículo 50.Cuatro de la Ley 4/2012.

Derivado de todo lo expuesto, es la inaplicación de la inversión del sujeto pasivo prevista en el artículo 19.1.2º.h) de la Ley 20/1991 en la Autoridad Portuaria destinataria de la ejecución de obra de ampliación de un puerto, siendo el sujeto pasivo la UTE consultante, dado que no estamos ante una ejecución de obra de construcción o rehabilitación de una edificación sino ante una ampliación de una edificación.

- Ejecución de obra de marquesinas en un tramo de carretera de montaña

Antes de entrar en el análisis de si la citada ejecución de obra dispone o no de la consideración de construcción o rehabilitación de una carretera, debemos aclarar que no se comparte el criterio del Cabildo destinatario de la ejecución de obra de que no se produce la inversión del sujeto pasivo porque no actúa como empresario o profesional.

En efecto, conforme el primer párrafo del artículo 19.1.2º de la Ley 20/1991 dispone: (el subrayado es nuestro):

"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:"

Se desprende de este párrafo, como ya se manifestó anteriormente, que cumpliéndose los requisitos establecidos en el artículo 19.1.2º h) de la Ley 20/1991, 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.

Efectuada esta matización, en la documentación aportada se señala respecto al objeto de la ejecución de obra que nos ocupa: "*Las paradas de Chamorga 1494 y 1499 no disponen de ningún equipamiento, más allá de una señal vertical de parada que indica su ubicación. Se trata de dos paradas sin aceras ni apeaderos, sin continuidad de acceso, sin iluminación y sin marquesinas de protección. Únicamente dispone de un arcén sin pavimentar donde la guagua se aparta.*

Se construirá una marquesina paralela al sentido del tráfico y lo más alejado posible de la línea blanca de la carretera, como mínimo 0,5 metros de distancia entre la línea blanca y la proyección del techo de la marquesina al firme y como máximo a 3.00 m. La máxima distancia de carretera sin llegar a la vegetación.(...)"

Partiendo del hecho de que las carreteras son edificaciones a efectos del IGIC conforme a lo establecido en el artículo 5.5.f) de la Ley 20/1991, el concepto de rehabilitación a efectos del IGIC se encuentra recogido en el artículo 50.Cuatro de la Ley 20/1991 que dispone:

"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 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.

Parece evidente que la ejecución de obra de marquesinas en una carretera no puede calificarse ni de construcción de una carretera ni de rehabilitación de una carretera, por lo que no se cumpliría uno de los requisitos para la inversión del sujeto pasivo previsto en el artículo 19.1.2º.h) de la Ley 20/1991.

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

- En ninguna de las ejecuciones de obra que menciona la UTE consultante se invierte la condición de sujeto pasivo, dado que las mismas no tienen como objeto la construcción o rehabilitación de edificaciones. El sujeto pasivo será la UTE consultante.

- En el supuesto de cumplirse las condiciones para la inversión del sujeto pasivo prevista en el artículo 19.1.2º.h) de la Ley 20/1991, se invertirá, en todo caso, 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.

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, 1 de octubre de 2015

EL VICECONSEJERO DE HACIENDA Y PLANIFICACIÓN

P.S. LA SECRETARIA GENERAL TÉCNICA (ORDEN Nº 489 DE 30/07/2015)

Ana Isabel Solórzano Hernández