Servicio de Política Tributaria
Avda. José Manuel Guimerá, nº 10 - Edf. Servicios Múltiples II Planta 5ª | CP 38003 Santa Cruz de Tenerife | Tfno: 922 475 100

CONSULTA TRIBUTOS REF
CONSULTA Nº 2087 (18/11/21)

ESTA CONSULTA SE COMPLEMENTA CON LA CONSULTA Nº 2089 DE 07/12/2021

PERSONA O ENTIDAD CONSULTANTE	**DOMICILIO A EFECTOS DE NOTIFICACIONES**
CONCEPTO IMPOSITIVO Impuesto General Indirecto Canario	**NORMATIVA APLICABLE** Art. 9.9º Ley 20/1991 Art. 19.1.2º.h) Ley 20/1991 Art. 52.a) y j) Ley 4/2012

CUESTIÓN PLANTEADA

La sociedad mercantil pública estatal consultante, empresa instrumental del Ministerio de Agricultura, Pesca y Alimentación (MAPA), ha suscrito un convenio con éste por el que promoverá y contratará las ejecuciones de obras de modernización de regadíos del «Plan para la mejora de la eficiencia y la sostenibilidad en regadíos» incluido en el Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia de la Economía Española.

Dentro de este Plan presentado por el Gobierno de España a la Comisión Europea, se incluye el Componente 3, denominado Transformación Ambiental y Digital del sector agroalimentario y pesquero, se engloba la inversión C3.I1. Plan para la mejora de la eficiencia y la sostenibilidad en regadíos, con una dotación de 563.000.000 € a cargo del Mecanismo de Recuperación y Resiliencia para inversiones en modernización de regadíos sostenibles, con el objetivo de fomentar el ahorro del agua y la mejora de la eficiencia y la sostenibilidad energética en los regadíos españoles.

La actuación de la entidad consultante se concreta en la promoción y contratación de las actuaciones de modernización de regadíos y el seguimiento en materia de evaluación ambiental de los proyectos que finalmente se lleven a cabo.

Con carácter previo a las actuaciones que corresponden a la entidad consultante, deberá suscribir un convenio con las "Comunidades de usuarios del agua", término que engloba a los competentes para la ordenación, planificación y gestión del agua, que básicamente en Canarias son los Consejos Insulares de Agua, la entidad pública empresarial "Balsas de Tenerife, BALTEN" y las Comunidades de Regantes.

Los compromisos de la entidad consultante son los siguientes:

- Elaboración de los proyectos de obras y la dirección facultativas de las obras.

- La adjudicación de la obra a un tercero conforme a la regulación de los contratos del sector público (Ley 9/2017), o encargar la obra a un medio propio personificado.

- La gestión administrativa de los proyectos.

- La recepción y liquidación de las obras conforme al proyecto contratado o encargado a medio propio.

- El seguimiento ambiental de las obras incluidas en el «Plan para la mejora de la eficiencia y la sostenibilidad en regadíos», durante el plazo de ejecución de la obra.

Las «Comunidades de usuarios del agua» aportarán los terrenos necesarios para la realización de las obras y, en el caso de que sea necesario realizar expropiaciones o adquisiciones de terrenos, su coste será financiado íntegramente por estas Comunidades.

La financiación de las actuaciones del «Plan para la mejora de la eficiencia y la sostenibilidad en regadíos» es el siguiente: el 80% del "coste total de la actuación" será financiado por la entidad consultante con cargo a los fondos recibidos a través del Mecanismo de Recuperación y Resiliencia de la Unión Europea. El 20 por ciento del "coste total de la actuación", será financiado por la «Comunidad de usuarios del agua» mediante el pago a la entidad consultante de cada una de las facturas emitidas en relación con los distintos costes que se integran dentro del mismo.

Se entenderá por "coste total de la actuación", el importe total soportado por la entidad consultante como consecuencia de la realización de la actuación incluyendo:

- Asistencia técnica para la dirección de obra y seguridad y salud.

- Los costes relacionados con la gestión administrativa de las expropiaciones y ocupaciones temporales necesarias, y cualesquiera otros que guarden relación aquellos, en los que haya incurrido la entidad consultante.

- Los costes relacionados con cualquier asistencia técnica cuya contratación resulte necesaria para la entidad consultante en relación con la realización de las obras.

Respecto a las ejecuciones de obras que promoverá y contratará, la entidad consultante señala los siguientes aspectos:

- Tendrán como resultado la construcción completa de una edificación, por lo que entiende que se produciría la inversión del sujeto pasivo prevista en el artículo 19.1.2º.h) de la Ley 20/1991.

- El coste de los materiales aportados por el contratista o adjudicatario, en el conjunto del presupuesto, va a ser superior al 40 por ciento.

- Las obras podrán ser tanto licitadas conforme a la Ley 9/2017, de 8 de noviembre, de Contratos del Sector Público, como encargadas por la entidad consultante a un medio propio personificado.

- Se estima que las obras tendrán una duración superior a doce meses, por lo que considera que se encuentra establecida en el territorio de aplicación del IGIC por disponer de un establecimiento permanente.

- El coste total estará formado, con carácter general, por el coste de ejecución de las obras

del contratista o adjudicatario de las mismas y por las asistencias técnicas cuya contratación resulte necesaria para la entidad consultante a la realización de la actuación.

- La actuación será financiada por la entidad consultante en un 80% del coste total de la misma con cargo a los fondos recibidos por la Sociedad del Mecanismo de Recuperación y Resiliencia de la Unión Europea, y el importe restante del coste total de la actuación (20 %) será financiado por la "Comunidad de usuarios del agua", mediante aportaciones a cuenta a lo largo de la obra y liquidándose la obra a su finalización.

- Recepcionada la obra por la entidad consultante se procederá a su entrega a las "Comunidades de usuarios del agua", condicionada a que éstas hayan abonado todas las facturas emitidas por la entidad consultante en relación a dichas obras, incluyendo, en su caso, la correspondiente cuota devengada del IGIC en relación a las obras ejecutadas en Canarias.

Consulta la tributación en el IGIC de estas ejecuciones de obras.

Con independencia de las actuaciones descritas, la entidad consultante realiza con carácter oneroso, siendo destinatarias las "Comunidades de usuarios del agua", la evaluación y seguimiento ambiental de la actuación, estudiándose el impacto de la actuación sobre el suelo, la atmósfera, la vegetación y la fauna, así como el impacto sobre la hidrología y el paisaje.

Consulta la tributación en el IGIC de esta operación.

CONTESTACIÓN VINCULANTE

VÉASE EL TEXTO DE LA CONSULTA

Visto el escrito presentado , 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 sociedad mercantil pública estatal consultante, empresa instrumental del Ministerio de Agricultura, Pesca y Alimentación (MAPA), ha suscrito un convenio con éste por el que promoverá y contratará las ejecuciones de obras de modernización de regadíos del «Plan para la mejora de la eficiencia y la sostenibilidad en regadíos» incluido en el Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia de la Economía Española.

Dentro de este Plan presentado por el Gobierno de España a la Comisión Europea, se incluye el Componente 3, denominado Transformación Ambiental y Digital del sector agroalimentario y pesquero, se engloba la inversión C3.II1. Plan para la mejora de la eficiencia y la sostenibilidad en regadíos, con una dotación de 563.000.000 € a cargo del Mecanismo de Recuperación y Resiliencia para inversiones en modernización de regadíos sostenibles, con el objetivo de fomentar el ahorro del agua y la mejora de la eficiencia y la sostenibilidad energética en los regadíos españoles.

La actuación de la entidad consultante se concreta en la promoción y contratación de las actuaciones de modernización de regadíos y el seguimiento en materia de evaluación ambiental de los proyectos que finalmente se lleven a cabo.

Con carácter previo a las actuaciones que corresponden a la entidad consultante, deberá suscribir un convenio con las "Comunidades de usuarios del agua", término que engloba a los competentes para la ordenación, planificación y gestión del agua, que básicamente en Canarias son los Consejos Insulares de Agua, la entidad pública empresarial "Balsas de Tenerife, BALTEN" y las Comunidades de Regantes.

Los compromisos de la entidad consultante son los siguientes:

- Elaboración de los proyectos de obras y la dirección facultativas de las obras.

- La adjudicación de la obra a un tercero conforme a la regulación de los contratos del sector público (Ley 9/2017), o encargar la obra a un medio propio personificado.

- La gestión administrativa de los proyectos.

- La recepción y liquidación de las obras conforme al proyecto contratado o encargado a medio propio.

- El seguimiento ambiental de las obras incluidas en el «Plan para la mejora de la eficiencia y la sostenibilidad en regadíos», durante el plazo de ejecución de la obra.

Las «Comunidades de usuarios del agua» aportarán los terrenos necesarios para la realización de las obras y, en el caso de que sea necesario realizar expropiaciones o adquisiciones de terrenos, su coste será financiado íntegramente por estas Comunidades.

La financiación de las actuaciones del «Plan para la mejora de la eficiencia y la sostenibilidad en regadíos» es el siguiente: el 80% del "coste total de la actuación" será financiado por la entidad consultante con cargo a los fondos recibidos a través del Mecanismo de Recuperación y Resiliencia de la Unión Europea. El 20 por ciento del "coste total de la actuación", será financiado por la «Comunidad de usuarios del agua» mediante el pago a la entidad consultante de cada una de las facturas emitidas en relación con los distintos costes que se integran dentro del mismo.

Se entenderá por "coste total de la actuación", el importe total soportado por la entidad consultante como consecuencia de la realización de la actuación incluyendo:

- Asistencia técnica para la dirección de obra y seguridad y salud.

- Los costes relacionados con la gestión administrativa de las expropiaciones y ocupaciones temporales necesarias, y cualesquiera otros que guarden relación aquellos, en los que haya incurrido la entidad consultante.

- Los costes relacionados con cualquier asistencia técnica cuya contratación resulte necesaria para la entidad consultante en relación con la realización de las obras.

Respecto a las ejecuciones de obras que promoverá y contratará, la entidad consultante señala los siguientes aspectos:

- Tendrán como resultado la construcción completa de una edificación, por lo que entiende que se produciría la inversión del sujeto pasivo prevista en el artículo 19.1.2º.h) de la Ley 20/1991.

- El coste de los materiales aportados por el contratista o adjudicatario, en el conjunto del presupuesto, va a ser superior al 40 por ciento.

- Las obras podrán ser tanto licitadas conforme a la Ley 9/2017, de 8 de noviembre, de Contratos del Sector Público, como encargadas por la entidad consultante a un medio propio personificado.

- Se estima que las obras tendrán una duración superior a doce meses, por lo que considera que se encuentra establecida en el territorio de aplicación del IGIC por disponer de un establecimiento permanente.

- El coste total estará formado, con carácter general, por el coste de ejecución de las obras del contratista o adjudicatario de las mismas y por las asistencias técnicas cuya contratación resulte necesaria para la entidad consultante a la realización de la actuación.

- La actuación será financiada por la entidad consultante en un 80% del coste total de la misma con cargo a los fondos recibidos por la Sociedad del Mecanismo de Recuperación y Resiliencia de la Unión Europea, y el importe restante del coste total de la actuación (20 %) será financiado por la "Comunidad de usuarios del agua", mediante aportaciones a cuenta a lo largo de la obra y liquidándose la obra a su finalización.

- Recepcionada la obra por la entidad consultante se procederá a su entrega a las "Comunidades de usuarios del agua", condicionada a que éstas hayan abonado todas las facturas emitidas por la entidad consultante en relación a dichas obras, incluyendo, en su caso, la correspondiente cuota devengada del IGIC en relación a las obras ejecutadas en Canarias.

Consulta la tributación en el IGIC de estas ejecuciones de obras.

Con independencia de las actuaciones descritas, la entidad consultante realiza con carácter oneroso, siendo destinatarias las "Comunidades de usuarios del agua", la evaluación y seguimiento ambiental de la actuación, estudiándose el impacto de la actuación sobre el suelo, la atmósfera, la vegetación y la fauna, así como el impacto sobre la hidrología y el paisaje.

Consulta la tributación en el IGIC de esta operación.

SEGUNDO.- Antes de entrar en el análisis de la tributación en el IGIC de las ejecuciones de obras, hagamos mención al listado de obras seleccionadas en Canarias incluidos en el «Plan para la mejora de la eficiencia y la sostenibilidad en regadíos»:

1. Con el CONSEJO INSULAR DE AGUAS DE GRAN CANARIA, para la realización de la actuación "PROYECTO DE DEPÓSITO REGULADOR DE LAS AGUAS REGENERADAS DE LA EDAR DE BARRANCO SECO EN EL FONDILLO, T.M. LAS PALMAS DE GRAN CANARIA":

- Ejecución de obras de construcción de un depósito regulador de las aguas regeneradas para su utilización en la agricultura, que incluirá:

o Construcción de un depósito regulador

o Mejora de la estación de bombeo existente

o Sustitución de un tramo de la conducción existente

o Instalación de aparatos de registro y telecontrol en la conducción existente

o Conexión del depósito a la Estación de Bombeo existente

o Conexión en arquetas de distribución

o Formación en buenas prácticas agrícolas, dirigidas a los miembros de la "Comunidad de usuarios del agua" beneficiarias la obra

o Ejecución de estructuras vegetales de conservación destinadas a la retención y regulación de aguas y/o control de escorrentías, absorción de nutrientes y protección frente a la erosión del suelo, y/u otras superficies de retención de nutrientes con objeto de reducir la contaminación difusa.

- Asistencia técnica para la dirección de obra y seguridad y salud.

- Los costes relacionados con la gestión administrativa de las expropiaciones y ocupaciones temporales necesarias, y cualesquiera otros que guarden relación aquellos, en los que haya incurrido la entidad consultante.

- Los costes relacionados con cualquier asistencia técnica cuya contratación resulte necesaria para la entidad consultante en relación con la realización de las obras.

2. Con la ENTIDAD PÚBLICA EMPRESARIAL LOCAL BALSAS DE TENERIFE (BALTEN), para la realización de la actuación "DEPÓSITO DE COLA PARA AGUAS RESIDUALES REGENERADAS EN SANTIAGO DEL TEIDE, TENERIFE":

- Ejecución de obras de construcción de un depósito regulador de cola de aguas depuradas para su reutilización en la agricultura, que incluirá:

o Construcción de un depósito para agua regenerada

o Instalación de dispositivos para medición del agua de entrada y salida de la balsa

o Formación en buenas prácticas agrícolas, dirigidas a los miembros de las Comunidad de usuarios del agua beneficiarias la obra

o Ejecución de estructuras vegetales de conservación destinadas a la retención y regulación de aguas y/o control de escorrentías, absorción de nutrientes y protección frente a la erosión del suelo, y/u otras superficies de retención de nutrientes con objeto de reducir la contaminación difusa.

- Asistencia técnica para la dirección de obra y seguridad y salud.

3. Con el CONSEJO INSULAR DE AGUAS DE LA PALMA, para la realización de la actuación "PROYECTO DE BALSA DE EL PASO T.M. EL PASO, LA PALMA (SANTA CRUZ DE TENERIFE)":

- Ejecución de obras de construcción de una balsa para aumentar la capacidad de regulación para las Comunidades de Regantes de esa zona, que incluirá:

o Construcción de una balsa

o Conducciones de aducción y distribución

o Formación en buenas prácticas agrícolas, dirigidas a los miembros de la "Comunidad de usuarios del agua" beneficiarias la obra

o Ejecución de estructuras vegetales de conservación destinadas a la retención y regulación de aguas y/o control de escorrentías, absorción de nutrientes y protección frente a la erosión del suelo, y/u otras superficies de retención de nutrientes con objeto de reducir la contaminación difusa.

- Asistencia técnica para la dirección de obra y seguridad y salud.

- Los costes relacionados con la gestión administrativa de las expropiaciones y ocupaciones temporales necesarias, y cualesquiera otros que guarden relación aquellos, en los que haya incurrido la entidad consultante.

- Los costes relacionados con cualquier asistencia técnica cuya contratación resulte necesaria para la entidad consultante en relación con la realización de las obras.

4. Con la COMUNIDAD DE REGANTES VALLE DEL GOLFO, para la realización de la actuación "PROYECTO DE MODERNIZACIÓN Y MEJORA DE LA RED DE RIEGO DEL GOLFO, T.M. LA FRONTERA, ISLA DE EL HIERRO (SANTA CRUZ DE TENERIFE)":

- Ejecución de obras de modernización y mejora de la red de riego de la Comunidad de Regantes Valle del Golfo, que incluirá:

o Sustitución de algunos tramos de la red existente

o Construcción de una estación de filtrado

o Instalación de aparatos de registro y telecontrol de la red existente

o Instalación de equipo de bombeo

o Instalación de una conducción de impulsión

o Construcción de dos depósitos

o Formación en buenas prácticas agrícolas, dirigidas a los miembros de la "Comunidad de usuarios del agua"

o Ejecución de estructuras vegetales de conservación destinadas a la retención y regulación de aguas y/o control de escorrentías, absorción de nutrientes y protección frente a la erosión del suelo, y/u otras superficies de retención de nutrientes con objeto de reducir la contaminación difusa.

- Asistencia técnica para la dirección de obra y seguridad y salud.

- Los costes relacionados con la gestión administrativa de las expropiaciones y ocupaciones temporales necesarias, y cualesquiera otros que guarden relación aquellos, en los que haya incurrido la entidad consultante.

- Los costes relacionados con cualquier asistencia técnica cuya contratación resulte necesaria para la entidad consultante en relación con la realización de las obras.

5. Con la COMUNIDAD DE REGANTES LOS SAUCES, para la realización de la actuación "SEPARATA N.º 9 DEL PROYECTO DE MEJORA DE LA RED DE RIEGO DE LOS SAUCES: HIDRANTES Y TELECONTROL DE CALDERETA Y TELECONTROL DE ADEYAHAMEN Y BEDIESTA T.M. SAN ANDRÉS Y SAUCES, LA PALMA. (SANTA CRUZ DE TENERIFE)":

- Ejecución de obras de mejora de la red de riego de la Comunidad de Regantes de los Sauces, que incluirá:

o Instalación de hidrantes

o Instalación de sistema de telecontrol

o Arquetas y caudalímetro para el control del canal general

o Canalizaciones

o Formación en buenas prácticas agrícolas, dirigidas a los miembros de la "Comunidad de usuarios del agua"

o Ejecución de estructuras vegetales de conservación destinadas a la retención y regulación de aguas y/o control de escorrentías, absorción de nutrientes y protección frente a la erosión del suelo, y/u otras superficies de retención de nutrientes con objeto de reducir la contaminación difusa.

- Asistencia técnica para la dirección de obra y seguridad y salud

- Los costes relacionados con la gestión administrativa de las expropiaciones y ocupaciones temporales necesarias, y cualesquiera otros que guarden relación aquellos, en los que haya incurrido la entidad consultante.

- Los costes relacionados con cualquier asistencia técnica cuya contratación resulte necesaria para la entidad consultante en relación con la realización de las obras.

TERCERO.- Se desprende de la consulta efectuada la realización de las siguientes operaciones:

A) Ejecución de obras cuyo destinatario es la entidad consultante

Debemos diferenciar dos supuestos:

A1) El adjudicatario de la obra es un tercero derivado de la licitación de la obra a través del régimen de contratación pública

Puesto que se trata de una ejecución de obra inmobiliaria, es necesario determinar si nos encontramos ante una entrega de bien o una prestación de servicios.

De conformidad con el artículo 6.1 de la Ley 20/1991, con carácter general, se entiende por entrega de bienes *"la transmisión del poder de disposición sobre bienes corporales",* y, con carácter particular, el número 2 enumera una serie de supuestos entre los que nos interesa ahora destacar el previsto en su apartado 4:

> *"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".*

El artículo 7.1 de la Ley 20/1991, entiende por prestación de servicios *"toda operación sujeta al mismo que no tenga la consideración de entrega de bienes ni de importación de bienes",* y, también con carácter particular, su número 2 relaciona varios supuestos, destacando ahora el señalado en su apartado 6:

> *"Las ejecuciones de obra, que no tengan la consideración de entregas de bienes, con arreglo a lo dispuesto en el apartado 4º del número 2 del artículo 6º de esta Ley".*

Señala la entidad consultante que el adjudicatario de la obra aportará materiales cuyo coste superará el 40 por ciento de la base imponible de la ejecución de obras. A ello hay que añadir que del examen de la documentación presentada y del concepto general de edificaciones contenido en el primer párrafo del número 5 del artículo 5 de la Ley 20/1991 *(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)*, nos encontramos ante una construcción completa de edificaciones.

Conforme a todo ello, estamos ante una ejecución de obras inmobiliaria que dispone de la consideración de entrega de bienes.

Por otra parte, la entidad consultante, como promotor de una obra para su venta, adjudicación o cesión a una "Comunidad de usuarios del agua", tiene, a efectos del IGIC, la

consideración en todo caso de empresario o profesional, conforme a lo establecido en el artículo 5.4.b) de la Ley 20/1991, que dispone:

"*4. Se considerarán, en todo caso, empresarios o profesionales a quienes efectúen las siguientes operaciones:*

(...)
b) La urbanización de terrenos y la promoción, construcción o rehabilitación de edificaciones para su venta, adjudicación o cesión por cualquier título, aunque se realicen ocasionalmente."

La ejecución de obra inmobiliaria adjudicada se entiende localizada en el territorio de aplicación del IGIC, conforme a lo dispuesto en el artículo 16.Dos. 3º de la Ley 20/1991:

"*Dos. También se entenderán realizadas en el territorio de aplicación del impuesto:*

(...)

3º Las entregas de bienes inmuebles que radiquen en dicho territorio."

Resumiendo hasta lo ahora expuesto, nos encontramos ante una ejecución de obras que dispone de la consideración de entrega de bienes sujeta al IGIC, y al que no resulta de aplicación ningún supuesto de exención, teniendo la consideración de empresario o profesional la entidad consultante.

A continuación determinaremos quién es el sujeto pasivo y, seguidamente, el tipo impositivo aplicable.

El artículo 19.1.2º.h) de la Ley 20/1991 recoge 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 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.

No obstante y en todo caso, se invertirá la condición de sujeto pasivo cuando el destinatario sea un ente público (como es el supuesto objeto de consulta) 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 (entidad consultante) 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.

De acuerdo con la documentación aportada, se cumplen los requisitos a), b) c) y d) expuestos; por tanto, se invertiría la condición de sujeto pasivo en la entidad consultante, se encuentre o no establecida en Canarias.

Corresponde en este punto determinar el tipo impositivo aplicable. El artículo 52.a) de la Ley 4/2012, de medidas administrativas y fiscales (en adelante, Ley 4/2012), 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."*

El precepto transcrito, con referencia a la Ley 12/1990, de 26 de julio, de Aguas, contempla la aplicación del tipo de gravamen cero del IGIC a todas las entregas de bienes y prestaciones de servicios relacionadas con la gestión del agua que posibilitan su utilización, tales como la extracción (captación o alumbramiento), producción industrial de agua, el almacenamiento, la conducción, el tratamiento y distribución de aguas superficiales o subterráneas, el transporte en régimen de servicio público, etc.

En el ámbito objetivo del tipo cero previsto en el artículo 52.a) de la Ley 4/2012, caben las ejecuciones de obras objeto de consulta. Ahora bien, el tipo cero se configura como un beneficio fiscal y, como tal, debe ser objeto de una interpretación restrictiva, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 14 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que regula la prohibición de la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible, de las exenciones y demás beneficios o incentivos fiscales. Por ello, el ámbito de aplicación del tipo cero que nos ocupa se circunscribe, desde una perspectiva objetiva, a un conjunto de operaciones relativas a la gestión del agua y, desde una perspectiva subjetiva, siempre que el adquirente o importador sea la persona que realiza directamente la actividad de captación de agua (superficial o de la niebla), el alumbramiento del agua subterránea o la producción industrial de agua; así como la persona titular de la infraestructura de almacenamiento (estanques, balsas o depósitos de cualquier tipo) o de las conducciones para el transporte de agua.

Entender lo contrario sería ampliar la aplicación del tipo cero mucho más allá de la verdadera intención del legislador, de esta forma no solo estaría sujeta al tipo cero las operaciones de importaciones y adquisiciones de bienes que efectúa la persona o entidad que realizase la actividad de captación, alumbramiento, transporte, almacenamiento o producción de agua, sino las adquisiciones e importaciones de bienes o servicios que efectuase, a su vez, sus proveedores y así sucesivamente.

En la presente consulta, la entidad consultante destinataria de la ejecución de obra entregará la obra resultante a la "Comunidad de usuarios del agua", por lo que no realiza ninguna de las actividades que se citan en el párrafo anterior; corolario de lo expuesto, es la imposibilidad de aplicar el tipo cero previsto en el artículo 52.a) de la Ley 4/2012.

No obstante, el artículo 52.j) de la Ley 4/2012 contempla otro supuesto de operación sujeta al tipo cero:

> *«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 aquel que consiste en:*
>
> *– Las infraestructuras públicas de telecomunicaciones y las instalaciones que estén vinculadas a ellas.*
>
> *– <u>Las infraestructuras públicas de transporte del agua.</u>*
>
> *(...)"*

Sin entrar en profundidad en el contenido del reproducido artículo 52.j) de la Ley 4/2012, se constata que incluye (se ha subrayado) en el listado de equipamiento comunitario, entre otras, las infraestructuras públicas de transporte del agua. Ahora bien, el requisito

subjetivo requiere que el promotor de la obra de equipamiento comunitario sea una Administración Pública, no integrando la misma las sociedades mercantiles públicas.

El artículo 51.1.c) de la Ley 4/2012 dispone:

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

(...)

c) El tipo 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."

En definitiva, la ejecución de obra que promueve la entidad consultante está sujeta al IGIC al tipo general del 7 por ciento, invirtiéndose la condición de sujeto pasivo en la entidad consultante.

A2) La entidad consultante encarga la ejecución de obra a un medio propio personificado

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

"No están sujetas al Impuesto:

(...)

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

B) A estos efectos se considerarán Administraciones Públicas:

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

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

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

d) Cualesquiera entidades de derecho público con personalidad jurídica propia, dependientes de las anteriores que, con independencia funcional o con una especial auto-

nomía reconocida por la Ley tengan atribuidas funciones de regulación o control de carácter externo sobre un determinado sector o actividad.

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

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

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

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

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

1. Las entregas de bienes o prestaciones de servicios efectuadas directamente por las Administraciones Públicas sin contraprestación o mediante contraprestación de naturaleza tributaria (tasa en los términos establecido en el artículo 2.2.a) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria).

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

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

- Que deriven de un encargo del poder adjudicador.

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

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

Puesto que este supuesto de no sujeción se limita a las prestaciones de servicios y la operación objeto de consulta (ejecución de obra) tiene la consideración de entrega de bien, no resulta aplicable este supuesto de no sujeción.

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

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

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

Por las mismas razones expuestas en el número 2 anterior, no resulta aplicable este ámbito de no sujeción a la operación objeto de consulta,

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

Tampoco resulta aplicable puesto que, reiteramos, nos encontramos ante una entrega de bien.

Descartada la aplicación de los supuestos de no sujeción contemplados en el artículo 9.9º de la Ley 20/1991, debemos indicar que resulta plenamente trasladable lo manifestado respecto al supuesto de adjudicación a un tercero derivado de un proceso de licitación con base en la Ley 9/2017: operación sujeta y no exenta al IGIC, siendo aplicable el tipo general del 7 por ciento e invirtiéndose la condición de sujeto pasivo en la entidad consultante.

Llegados a este punto, resulta necesario determinar cómo declara la entidad consultante, en su condición de sujeto pasivo por inversión, la cuota devengada por la ejecución de obra. Para contestar esta cuestión es necesario determinar si la entidad consultante se encuentra o no establecida en Canarias.

El artículo 19.3 de la Ley 20/1991 dispone:

> *"3. A los efectos de lo dispuesto en este artículo, se considerarán establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto los sujetos pasivos que tengan en el mismo la sede de su actividad económica, su domicilio fiscal o un establecimiento permanente que intervenga en la realización de las entregas de bienes y prestaciones de servicios sujetas al Impuesto.*
>
> *Se entenderá que dicho establecimiento permanente interviene en la realización de entregas de bienes o prestaciones de servicios cuando ordene sus factores de producción materiales y humanos o uno de ellos con la finalidad de realizar cada una de ellas.*"

La sede de la actividad económica de la entidad consultante, que se identifica con el domicilio fiscal, se encuentra en Madrid y, parece desprenderse, que no dispone de

establecimiento permanente en Canarias, a pesar de que manifiesta que la construcción de las ejecuciones de obras que promociona durarán más de doce meses.

Cierto es que la letra c) del segundo guión del artículo 17.Dos de la Ley 20/1991 dispone que, en particular, tendrán la consideración de establecimiento permanente, entre otros, "*Las obras de construcción, instalación o montaje cuya duración exceda de doce meses*". Ahora bien, ello implica que la persona o entidad que realiza la construcción, instalación o montaje es la que se encuentra establecida, pero no supone que por ello se encuentra establecido el destinatario de la operación, en este caso la entidad consultante.

En cualquier caso, se reitera que la inversión del sujeto pasivo por aplicación de lo dispuesto en el artículo 19.1.2º.h) de la Ley 20/1991 es con independencia de que el empresario o profesional, que actúa como tal, o el ente público o la persona jurídica destinataria, se encuentre o no establecido en Canarias, territorio de aplicación del IGIC, estando obligado a cumplir la obligación tributaria principal, que no es otra cosa que, conforme al artículo 19 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, abonar a la Hacienda autonómica canaria la cuota tributaria devengada. La cuestión a determinar cómo se articula la declaración de dicha cuota devengada por parte de una entidad no establecida.

El artículo 59 de la Ley 20/1991, regulador de las obligaciones de los sujetos pasivos del IGIC, dispone en el número 3 lo siguiente:

> *"3. Los sujetos pasivos que no están obligados a presentar declaraciones-liquidaciones periódicas deberán presentar una declaración-liquidación ocasional en el caso de estar obligados a declarar, en la forma y plazos que se establezcan reglamentariamente."*

Los apartados 1 y 2 del artículo 57 del Reglamento de gestión de los tributos derivados del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, aprobado por el Decreto 268/2011, de 4 de agosto (en adelante, el Reglamento de gestión), disponen (el subrayado es nuestro):

> *"1. Están obligados a presentar autoliquidaciones periódicas:*
>
> *(...)*
>
> *c) Aquellos empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto General Indirecto Canario que presten servicios por vía electrónica, de telecomunicaciones y de radiodifusión y televisión sujetos al citado tributo por las que no se produzca la inversión del sujeto pasivo a que se refiere el artículo 19.1.2º de la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias, o norma que lo sustituya, siempre y cuando el importe total, excluido el Impuesto, de dichas prestaciones de servicios haya excedido durante el año natural precedente la cantidad de 100.000 euros. Este importe puede ser modificado por la persona titular de la Consejería competente en materia tributaria.*
>
> *Igualmente están obligados a presentar autoliquidaciones periódicas los empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto General*

Indirecto Canario, que realizando operaciones sujetas a este tributo por las que no se produzca la inversión del sujeto pasivo a que se refiere el artículo 19.1.2º de la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias, o norma que lo sustituya, tenga la consideración de gran empresa.

En estas autoliquidaciones podrán deducir las cuotas devengadas y soportadas del Impuesto General Indirecto Canario en la adquisición o importación de bienes o servicios, siempre que se cumplan los requisitos para el ejercicio del derecho a la deducción.

2. No están obligados a presentar autoliquidaciones periódicas:

(...)

d) Los empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto General Indirecto Canario, sin perjuicio de lo establecido en la letra c) del apartado 1 anterior."

Se desprende de este precepto reglamentario una regla general: los sujetos pasivos no establecidos no tienen obligación de presentar autoliquidaciones periódicas. Ahora bien, se establecen dos excepciones a esta regla general:

- Que el sujeto pasivo no establecido preste servicios por vía electrónica, de telecomunicaciones o de radiodifusión y televisión por las que no se produzca la inversión del sujeto pasivo, siempre y cuando el importe total, excluido el Impuesto, de dichas prestaciones de servicios haya excedido durante el año natural precedente la cantidad de 100.000 euros.

- Que el sujeto pasivo no establecido realice operaciones por las que no se produzca la inversión del sujeto pasivo y disponga de la consideración, a efectos del IGIC, de gran empresa.

Teniendo en cuenta lo citado, es evidente que la entidad consultante no tiene obligación de presentar autoliquidaciones periódicas.

El artículo 58.1.a) del Reglamento de gestión dispone:

"*1. Están obligados a presentar la autoliquidación ocasional a que se refiere el artículo 59.3 de la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias:*

a) Los empresarios o profesionales que no están obligados a presentar autoliquidaciones periódicas, cuando tengan la obligación de declarar una cuota devengada del Impuesto General Indirecto Canario."

Derivado de este precepto, la entidad consultante declarará la cuota devengada a través de una autoliquidación ocasional (modelo 412).

Conforme al apartado 3 del citado artículo 58, el período de liquidación coincidirá con el mes natural y la autoliquidación ocasional deberá presentarse el mes natural siguiente a la finalización del período de liquidación mensual.

B) Entrega de la edificación por parte de la entidad consultante a la "Comunidad de usuarios del agua" y actividades anexas

Si se examina el contenido de las operaciones que realiza la entidad consultante en favor de cualquier "Comunidad de usuarios del agua", se comprueba la existencia de dos ámbitos, a saber:

i) La propia entrega de la edificación.

ii) El desarrollo de actividades anexas: asistencia técnica para la dirección de obra y seguridad y salud; gestión administrativa de las expropiaciones y ocupaciones temporales necesarias, y cualquier otra asistencia técnica necesaria para la realización de las obras.

Procede determinar si nos encontramos:

- Ante varias operaciones con tributación independiente: la entrega de la edificación por una parte, y, por otra parte, las actividades anexas.

- O ante una operación única que engloba la entrega de la edificación, como operación principal, y las actividades anexas a ésta, como accesorias a la principal.

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 desarrollada por la entidad consultante (la entrega de la edificación por una parte, y, por otra, actividades anexas), resultan necesarios para llevar a cabo la operación principal y, por otra parte, están estrechamente vinculados entre sí.

En estas circunstancias, no puede considerarse que la "Comunidad de usuarios del agua" vaya a adquirir a la entidad consultante, por una parte, la edificación resultante de la ejecución; y por otra parte, la gestión de las expropiaciones, etc. Por tanto, se estima que estamos ante una sola operación principal de entrega de edificación, donde las operaciones accesorias tienen el mismo tratamiento fiscal que la operación principal. Entender lo contrario, que se tratan de operaciones diferentes, supondría un desglose artificial que alteraría la funcionalidad del sistema del IGIC.

Por tanto, el importe exigido por las actividades anexas se incluirían en la base imponible de la operación principal de entrega de edificación de acuerdo con 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. (...)"

Del análisis del contenido del artículo 52.a) de la Ley 4/2012, la única posibilidad de que a la entrega de la edificación le 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. 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 la entrega de la edificación.

Respecto a los pagos anticipados que realice la "Comunidad de usuarios del agua" a la entidad consultante, en contraprestación por la entrega de la edificación, el artículo 18 de la Ley 20/1991, regulador del devengo del IGIC, en su número Dos, dispone:

> *"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."*

Para que un pago anticipado suponga el devengo del IGIC es preciso que en el momento del cobro ya se conozcan todos los elementos relevantes del futuro hecho imponible. En este caso la operación está identificada: se trata de la entrega de una edificación sujeta al tipo cero, por lo que el pago anticipado no supone la obligación de repercutir cuota alguna del IGIC.

Puesto que la entidad consultante, como hemos indicado anteriormente, no se encuentra establecida en Canarias, se invierte la condición del sujeto pasivo conforme a lo dispuesto en el artículo 19.1.2º.a) de la Ley 20/1991, que dispone:

> "*1. Son sujetos pasivos del Impuesto:*
>
> *(...)*
>
> *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:*
>
> *a) Cuando las citadas operaciones se efectúen por personas o entidades no establecidas en Canarias, salvo que el destinatario, a su vez, no esté establecido en dicho territorio.*"

La inversión del sujeto pasivo se produce aunque la operación se encuentre sujeta al tipo cero.

Con independencia de las actuaciones descritas, la entidad consultante realiza con carácter oneroso a las "Comunidades de usuarios del agua": la evaluación y seguimiento ambiental de la actuación, estudiándose el impacto de la actuación sobre el suelo, la atmósfera, la vegetación y la fauna, así como el impacto sobre la hidrología y el paisaje.

Ya se ha tenido oportunidad de pronunciarse este centro directivo (consulta 1835 de 27 de junio de 2017) de considerar la aplicación del tipo cero a la actividad de evaluación y seguimiento ambiental de las actuaciones en favor de las "Comunidades de usuarios del agua". Respecto a la prestación de servicio de gestión técnica y administrativa.

CUARTO.- Aunque no ha sido objeto de consulta, y partiendo que la realización de operaciones sujetas al tipo cero no impide el derecho a la deducción, hemos de determinar como se articula el proceso de recuperación por parte de la entidad consultante de las cuotas del IGIC soportadas en la adquisición o importación de bienes o servicios que utiliza en la realización de la entrega de edificación y en la prestación de servicio de evaluación y seguimiento ambiental a las "Comunidades de usuarios del agua", incluyendo las cuotas del IGIC soportadas que ha tenido previamente que declarar como cuotas devengadas como consecuencia de la inversión del sujeto pasivo en la ejecución de obra de construcción de edificaciones.

Partiendo que la entidad consultante no se encuentra establecido en Canarias, el régimen de recuperación de las cuotas soportadas es el de devolución como empresario o profesional no establecido que se regula legalmente en el artículo 48 de la Ley 20/1991, que en su número 1 dispone:

> "*1. Los empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto podrán solicitar la devolución de las cuotas del Impuesto General Indirecto Canario que hayan soportado por las adquisiciones o importaciones de bienes o servicios, incluida la carga impositiva implícita, realizadas en dicho territorio, de acuerdo con lo dispuesto en el presente artículo y con arreglo a los plazos y al procedimiento que se establezcan reglamentariamente.*
>
> *A estos efectos, se considerarán no establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto los empresarios o profesionales que, siendo titulares de un establecimiento permanente situado en el mencionado territorio, no realicen desde dicho establecimiento entregas de bienes ni prestaciones de servicios durante el período a que se refiera su solicitud*."

Ahora bien, la entidad consultante, como sujeto pasivo por inversión, está obligada a presentar la autoliquidación ocasional (modelo 412) para declarar las cuotas devengadas por las ejecuciones de obra de construcción de edificaciones; pues bien, es precisamente a través de estas autoliquidaciones donde puede recuperar las cuotas del IGIC soportadas a través de ejercer el derecho a la deducción, siempre y cuando se cumplan los requisitos para ejercer tal derecho.

En efecto, el artículo 58.1.c) del Reglamento de gestión dispone lo siguiente (el subrayado es nuestro):

> "*c) Sin perjuicio de lo establecido en el artículo 57.1.c) del presente Reglamento, los empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto General Indirecto Canario que realicen entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas y no exentas del Impuesto por las que no se produzca la inversión del sujeto pasivo a que se refiere el artículo 19.1.2º de la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los*

aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias, o norma que lo sustituya, o tengan la consideración de sujetos pasivos por inversión con obligación de declarar cuotas devengadas del Impuesto General Indirecto Canario. En estas autoliquidaciones ocasionales podrán deducir las cuotas devengadas y soportadas del Impuesto General Indirecto Canario en la adquisición o importación de bienes o servicios, siempre que se cumplan los requisitos para el ejercicio del derecho a la deducción.

A través de las autoliquidaciones ocasionales, estos empresarios o profesionales podrán solicitar la devolución del exceso de las cuotas devengadas y soportadas objeto de deducción sobre las cuotas devengadas en las entregas de bienes o prestaciones de servicios que los mismos realicen.

Lo previsto en esta letra c) no resulta aplicable cuando los empresarios o profesionales realicen exclusivamente entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas al tipo cero."

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, 18 de noviembre de 2021

EL VICECONSEJERO DE HACIENDA, PLANIFICACIÓN

Y ASUNTOS EUROPEOS

Fermín Delgado García