Gobierno de Canarias

Consejería de Hacienda y
Relaciones con la Unión Europea

Viceconsejería de Hacienda y
Relaciones con la Unión Europea

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 Nº 2.281 (06/10/2025)

PERSONA O ENTIDAD CONSULTANTE	**DOMICILIO**
CONCEPTO Impuesto General Indirecto Canario	**NORMATIVA APLICABLE** Arts. 5.5 y 19.1.2º.h) Ley 20/1991 Art. 52.a) Ley 4/2012

CUESTIÓN PLANTEADA

Una comunidad de regantes, con el objeto de abaratar costes del consumo de energía eléctrica, va a promover la construcción de una instalación solar fotovoltaica para autoconsumo de 1.750 kWh de potencia nominal con excedentes y de 2.290 kWh de almacenamiento en baterías, con el objetivo de producir energía eléctrica que será destinada a la desalación de agua de mar y al bombeo de suministro de agua de riego a los comuneros (se incluye la energía destinada a mantener las instalaciones de la comunidad tales como oficinas, alumbrado de noche, etc.). El excedente de dicha producción de energía se almacenará en las baterías, y en el caso de que éstas estén completamente cargadas y la producción de energía sea mayor que el consumo de la desaladora y el bombeo de agua de riego, verterá energía a la red mediante contraprestación.

La comunidad de regantes contratará directamente la totalidad de la construcción la instalación bajo la modalidad de "llave en mano", es decir la empresa contratista entregará la instalación a la comunidad de regantes una vez totalmente terminada, siendo de cuenta de esta última la totalidad de los materiales necesarios para la construcción de la instalación así como la mano de obra.

La empresa contratista irá emitiendo facturas conforme vaya ejecutando la obra siendo abonadas las mismas con posterioridad a la emisión de las mismas. En el caso de que se realicen pagos anticipados se harán en pago de la factura emitida por dicho concepto.

En cuanto a la financiación de las obras se realizará mediante fondos propios y mediante una subvención cuyas bases están publicadas en la Orden TED/448/2023, de 28 de abril, por la que se establecen las bases reguladoras para el programa de concesión de ayudas para instalaciones de generación de energía eléctrica en las islas, a partir de fuentes de energía renovable, en el marco del Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia, financiado por la Unión Europea-Next Generation EU, que está publicado en el BOE del 5/mayo/2023 numero 107. Se adjunta dicha orden.

Se consulta :

1.- Si a la operación descrita le es de aplicación el mecanismo de inversión del sujeto pasivo previsto en el artículo 19.1.2.h) de la Ley 20/1991.

2.- Dado que la instalación va a estar destinada a la producción industrial del agua, consistente en la desalación de agua de mar (artículo 5 de la Ley 12/1990, de 26 de julio, de Aguas) para su posterior suministro a los comuneros que destinarán al riego de sus explotaciones, qué tipo del IGIC, de acuerdo con la Ley 4/2012, de 25 de junio, de medidas administrativas y fiscales, resulta aplicable a la operación descrita.

3.- Si el hecho de que exista excedente de producción de energía, y dicho excedente pudiera transmitirse a terceros mediante contraprestación, tiene incidencia en el tipo de IGIC aplicable a la construcción de la instalación, y en este caso cual sería el tipo de IGIC aplicable.

4.- Que incidencia tiene la subvención percibida en la deducción de la cuota del IGIC, en su caso, soportada por la comunidad de regantes por la construcción de la instalación.

CONTESTACIÓN VINCULANTE

- Tiene la consideración, a efectos del IGIC, de edificación el parque solar promovido por la comunidad de regantes, resultando de aplicación el tipo cero previsto en el artículo 52.a) de la Ley 4/2012 a su entrega.

- Puesto que el objetivo principal del parque solar es la generación de energía eléctrica para su afectación a la actividad de producción industrial de agua desalada, el hecho de que el excedente de producción de energía eléctrica sea objeto de entrega onerosa por parte de la comunidad de regantes, no impide la aplicación del tipo cero previsto en el artículo 52.a) de la Ley 4/2012. A igual conclusión nos lleva la utilización de parte de la energía eléctrica generada por el parque solar en las oficinas de la comunidad de regantes consultante y en el alumbrado nocturno.

Visto el escrito presentado por D. Dionisio Rocha Martín, con NIF 42080401S, en representación de la COMUNIDAD DE REGANTES LAS GALLETAS, con NIF G-38699898 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 23.3.C).k) del Reglamento Orgánico de la Consejería de Hacienda y Relaciones con la Unión Europea aprobado por el Decreto 107/2024, de 31 de julio, emite la siguiente contestación:

PRIMERO.- Una comunidad de regantes, con el objeto de abaratar costes del consumo de energía eléctrica, va a promover la construcción de una instalación solar fotovoltaica para autoconsumo de 1.750 kWh de potencia nominal con excedentes y de 2.290 kWh de almacenamiento en baterías, con el objetivo de producir energía eléctrica que será destinada a la desalación de agua de mar y al bombeo de suministro de agua de riego a los comuneros (se incluye la energía destinada a mantener las instalaciones de la comunidad tales como oficinas, alumbrado de noche, etc.). El excedente de dicha producción de energía se almacenará en las baterías, y en el caso de que éstas estén completamente cargadas y la producción de energía sea mayor que el consumo de la desaladora y el bombeo de agua de riego, verterá energía a la red mediante contraprestación.

La comunidad de regantes contratará directamente la totalidad de la construcción la instalación bajo la modalidad de "llave en mano", es decir la empresa contratista entregará la instalación a la comunidad de regantes una vez totalmente terminada, siendo de cuenta de esta última la totalidad de los materiales necesarios para la construcción de la instalación así como la mano de obra.

La empresa contratista irá emitiendo facturas conforme vaya ejecutando la obra siendo abonadas las mismas con posterioridad a la emisión de las mismas. En el caso de que se realicen pagos anticipados se harán en pago de la factura emitida por dicho concepto.

En cuanto a la financiación de las obras se realizará mediante fondos propios y mediante una subvención cuyas bases están publicadas en la Orden TED/448/2023, de 28 de abril, por la que se establecen las bases reguladoras para el programa de concesión de ayudas para instalaciones de generación de energía eléctrica en las islas, a partir de fuentes de energía renovable, en el marco del Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia, financiado por la Unión Europea-Next Generation EU, que está publicado en el BOE del 5/mayo/2023 numero 107.

Se consulta :

1.- Si a la operación descrita le es de aplicación el mecanismo de inversión del sujeto pasivo previsto en el artículo 19.1.2.h) de la Ley 20/1991.

2.- Dado que la instalación va a estar destinada a la producción industrial del agua, consistente en la desalación de agua de mar (artículo 5 de la Ley 12/1990, de 26 de julio, de Aguas) para su posterior suministro a los comuneros que destinarán al riego de sus explotaciones, qué tipo del IGIC, de acuerdo con la Ley 4/2012, de 25 de junio, de medidas administrativas y fiscales, resulta aplicable a la operación descrita.

3.- Si el hecho de que exista excedente de producción de energía, y dicho excedente pudiera transmitirse a terceros mediante contraprestación, tiene incidencia en el tipo de IGIC aplicable a la construcción de la instalación, y en este caso cual sería el tipo de IGIC aplicable.

4.- Que incidencia tiene la subvención percibida en la deducción de la cuota del IGIC, en su caso, soportada por la comunidad de regantes por la construcción de la instalación.

SEGUNDO.- 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."

Este supuesto de inversión del sujeto pasivo se encuentra desarrollado reglamentariamente en el artículo 2 bis.3 del Reglamento de gestión de los tributos derivados del Régimen Económico y Fiscal de Canarias aprobado por Decreto 268/2011, de 4 de agosto, que dispone lo siguiente:

"*3. Los destinatarios de las operaciones a que se refiere el artículo 19, número 1, apartado 2.º, letra h), párrafo primero, de la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias, o norma que la sustituya, deberán, en su caso, comunicar expresa y fehacientemente al contratista o contratistas principales con los que contraten, las siguientes circunstancias:*

a) Que están actuando, con respecto a dichas operaciones, en su condición de empresarios o profesionales.

No será necesaria su comunicación cuando se trate de un ente público o una persona jurídica.

b) Que tales operaciones se realizan en el marco de un proceso de urbanización de terrenos o de construcción o rehabilitación de edificaciones."

Conforme al artículo 19.1.2º.h) de la Ley 20/1991, 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 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, y con independencia de que se encuentre o no establecido en el territorio de aplicación del IGIC.

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 (la comunidad de regantes 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 los datos aportados y sin entrar en mayores disquisiciones, se cumplen plenamente los requisitos señalados en las letras a), b) y d), sólo falta para determinar si se produce o no la inversión del sujeto pasivo, si la ejecución de obra tiene por objeto la urbanización de terrenos o la construcción o rehabilitación de una edificación.

Con ocasión de la determinación como empresarios o profesionales por parte del artículo 5.4.b) a quienes promuevan, construyan o rehabiliten edificaciones o a los que realicen la urbanización de terrenos, la Ley 20/1991 en su artículo 5.5 de la Ley 20/1991 define, a los efectos del IGIC, lo que se entiende por edificaciones en los siguientes términos:

"5. A los efectos de este impuesto, se considerarán edificaciones las construcciones unidas permanentemente al suelo o a otros inmuebles, efectuadas tanto sobre la superficie como en el subsuelo, que sean susceptibles de utilización autónoma e independiente.

En particular, tendrán la consideración de edificaciones las construcciones que a continuación se relacionan, siempre que estén unidas a un inmueble de una manera fija, de suerte que no puedan separarse de él sin quebranto de la materia ni deterioro del objeto:

a) Los edificios, considerándose como tales toda construcción permanente, separada e independiente, concebida para ser utilizada como vivienda o para servir al desarrollo de una actividad económica.

b) Las instalaciones industriales no habitables, tales como diques, tanques o cargaderos.

c) Las plataformas para exploración y explotación de hidrocarburos.

d) Los puertos, aeropuertos y mercados.

e) Las instalaciones de recreo y deportivas que no sean accesorias de otras edificaciones.

f) Los caminos, carreteras, autopistas y demás vías de comunicación terrestres, así como los puentes o viaductos y túneles relativos a las mismas.

g) Las instalaciones fijas de transporte por cables.

No tendrán la consideración de edificaciones:

a) Las obras de urbanización de terrenos y en particular las de abastecimiento y evacuación de aguas, suministros de energía eléctrica, redes de distribución de gas, instalaciones telefónicas, accesos, calles y aceras.

b) Las construcciones accesorias de explotaciones agrícolas que guarden relación con la naturaleza y destino de la finca aunque el titular de la explotación, sus familiares o las personas que con él trabajen tengan en ellas su vivienda.

c) Los objetos de uso y ornamentación, tales como máquinas, instrumentos y utensilios y demás inmuebles por destino a que se refiere el artículo 334, números 4 y 5, del Código Civil.

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

El artículo 5.5 de la Ley 20/1991realiza una definición genérica de edificaciones: las construcciones unidas permanentemente al suelo o a otros inmuebles (de manera fija, de suerte que no puedan separarse de él sin quebranto de la materia ni deterioro del objeto), efectuadas tanto sobre la superficie como en el subsuelo, que sean susceptibles de utilización autónoma e independiente. Tras esta definición genérica, la ley lleva a cabo una relación no exhaustiva de supuestos que el legislador atribuye la consideración de edificaciones.

Ahora bien, el mismo artículo 5.5 de la Ley 20/1991 al igual que como indicamos en el párrafo anterior, contiene una relación no cerrada de construcciones que disponen de la consideración de edificaciones; también contiene una relación de construcciones que no tienen para el legislador la consideración de edificaciones, entre otras las obras de urbanización de terrenos y en particular las de abastecimiento y evacuación de aguas, suministros de energía eléctrica, redes de distribución de gas, instalaciones telefónicas, accesos, calles y aceras.

Comprobamos que dentro de la relación de construcciones que no disponen de la naturaleza de edificaciones, se encuentran las obras de suministros de energía electrica y las obras de abastecimiento y evacuación de aguas.

Ahora bien, cuando la normativa excluye del concepto de edificaciones las obras de abastecimiento y evacuación de aguas, suministros de energía eléctrica, redes de distribución de gas, instalaciones telefónicas, accesos, calles y aceras, sólo se refiere a las realizadas en el marco de una urbanización de terrenos, que no es el caso objeto de consulta.

Situándonos en la consulta realizada, no podrá considerarse edificaciones las placas solares que puedan ser desmontadas sin menoscabo o quebranto para su ubicación en un lugar diferente de su emplazamiento original, y por el contrario, sí adquieren la condición de edificación la totalidad de los elementos que componen un parque solar, incluidas, entre otras, las instalaciones solares fotovoltaicas (placas solares), líneas de conexión o evacuación de la energía producida, centros de entregas y transformación de energía, las líneas de conexión de generación.

Parece desprenderse del texto de la consulta planteada que nos encontramos ante la totalidad de los elementos que conforman un parque solar, por lo que tendría la condición de una edificación, por lo que se dan todas las condiciones para la existencia de inversión del sujeto pasivo en la comunidad de regantes consultante como promotor de la obra.

TERCERO.- Puesto que la energía eléctrica producida se destinaría a la desalación de agua de mar, al bombeo de suministro de agua de riego a los comuneros y las instalaciones de la comunidad de regantes consultante (oficinas, alumbrado de noche, etc), se consulta si sería aplicable

a la ejecución de obras que nos ocupa el tipo cero previsto en el artículo 52.a) de la Ley 4/2012, de 25 de junio, de medidas administrativas y fiscales (en adelante, Ley 4/2012), que dispone:

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

a) Las entregas de bienes y las prestaciones de servicios, así como las importaciones de bienes, que el adquirente o importador destine directamente 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."

Debe recordarse que 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.

Desde una perspectiva objetiva, el artículo 52.a) 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 que se utilicen directamente en:

- La captación de aguas superficiales o de la niebla.

- El alumbramiento de agua subterránea.

- La producción industrial de agua mediante técnicas de potabilización, desalación, depuración u otras semejantes.

- En la realización de infraestructuras de almacenamiento del agua (estanques, balsas o depósitos de cualquier tipo) y de infraestructuras del servicio público de transporte de agua (conducciones desde el lugar de captación, alumbramiento o producción hasta el acceso a una red de transporte o lugares de almacenamientos o hasta los puntos de su utilización por un usuario o grupo de ellos).

Por tanto, podemos establecer dos grandes grupos de actuaciones, a saber:

i) La obtención de agua, ya se vía captación, alumbramiento o producción industrial.

ii) La realización de infraestructuras de almacenamiento y de transporte de agua.

Desde una perspectiva subjetiva, se limita la aplicación del tipo cero al hecho de que el adquirente del bien o servicio sea la persona que realiza directamente las actuaciones de captación de agua (superficial o de la niebla), el alumbramiento del agua subterránea, la producción industrial de agua, o la realización de infraestructuras de almacenamiento de agua o de infraestructuras de servicio público de transporte de agua.

El tipo cero también sería aplicable a las importaciones de bienes siempre que se cumplan los requisitos mencionados anteriormente; todo ello conforme al artículo 51.3 de la Ley 4/2012 que dispone que las importaciones de bienes serán gravadas a los tipos de gravamen establecidos para las entregas de bienes de la misma naturaleza de los que sean objeto de aquéllas.

Ciñéndonos a la consulta planteada, parece evidente que el resultado de la ejecución de obra, un parque solar, se utilizará directamente por una comunidad de regantes para generar

energía eléctrica destinada al funcionamiento de una desaladora de agua, que constituye una producción industrial de agua, y para el transporte de agua a los comuneros. Por ello, sería aplicable el tipo cero a la ejecución de obras objeto de consulta.

Puesto que el objetivo principal de la promoción de la ejecución de obras es la generación de energía eléctrica para su afectación a la actividad de producción industrial de agua, mediante su desalación, el hecho de que el excedente de producción de energía eléctrica sea objeto de entrega onerosa por parte de la comunidad de regantes, no impide la aplicación del tipo cero previsto en el artículo 52.a) de la Ley 4/2012. A igual conclusión nos lleva la utilización de parte de la energía eléctrica generada por el parque solar en las oficinas de la comunidad de regantes y en el alumbrado nocturno.

CUARTO.- En cuanto a la última cuestión planteada relativa a incidencia que pudiera tener la subvención percibida en la deducción de la cuota del IGIC soportado por la comunidad de regantes por la construcción del parque solar, no cabe efectuar ningún comentario, puesto que no existe cuota soportada dado que hemos llegado a la conclusión de que resulta aplicable el tipo cero, por lo que no hay cuota que pueda ser objeto del derecho a la deducción.

QUINTO.- Conforme a todo lo expuesto, y de acuerdo con lo manifestado por la entidad consultante, es criterio de este centro directivo que:

- Tiene la consideración, a efectos del IGIC, de edificación el parque solar promovido por la comunidad de regantes, resultando de aplicación el tipo cero previsto en el artículo 52.a) de la Ley 4/2012 a su entrega.

- Puesto que el objetivo principal del parque solar es la generación de energía eléctrica para su afectación a la actividad de producción industrial de agua desalada, el hecho de que el excedente de producción de energía eléctrica sea objeto de entrega onerosa por parte de la comunidad de regantes, no impide la aplicación del tipo cero previsto en el artículo 52.a) de la Ley 4/2012. A igual conclusión nos lleva la utilización de parte de la energía eléctrica generada por el parque solar en las oficinas de la comunidad de regantes consultante y en el alumbrado nocturno.

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, 6 de octubre de 2025

EL VICECONSEJERO DE HACIENDA

Y RELACIONES CON LA UNIÓN EUROPEA

Gabriel Andrés Megías Martínez