Gobierno de Canarias
Consejería de Hacienda
Viceconsejería de Hacienda y Planificación

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 - Fax: 922 922 381

CONSULTA TRIBUTOS REF
CONSULTA Nº 2027 (23/09/20)

PERSONA O ENTIDAD CONSULTANTE	**DOMICILIO**
CONCEPTO IMPOSITIVO Impuesto General Indirecto Canario	**NORMATIVA APLICABLE** Art. 5. 4 y 5 Ley 20/1991 Art. 19.1.1º y 2º.h) Ley 20/1991

CUESTIÓN PLANTEADA

El Cabildo consultante ha adjudicado un contrato de obras a una entidad mercantil, cuyo objeto es la realización de zanjas necesarias en la red de carreteras insulares para insertar tuberías donde alojar la fibra óptica. Este contrato constituye la Fase III de un proyecto mayor, que fue considerado, a efectos del IGIC, como una obra de equipamiento comunitario, con aplicación del tipo cero de gravamen, y en la que el Cabildo tiene la condición de promotor de la obra.

Se plantea si las obras de esta Fase, que constituyen infraestructuras de telecomunicaciones de fibra óptica, se asemejan a instalaciones telefónicas, a los efectos de poder considerarse como "urbanización de terrenos", y así, aplicar la inversión del sujeto pasivo en las operaciones que el contratista pueda realizar con otros subcontratistas.

CONTESTACIÓN VINCULANTE

-Las obras descritas en la consulta, que tienen por objeto la realización de zanjas necesarias en la red de carreteras insulares para insertar tuberías donde alojar la fibra óptica, no se consideran, a efectos del IGIC, obras de urbanización de terrenos, porque las obras realizadas son actuaciones aisladas no integradas en un proceso global de urbanización.

-En estas ejecuciones de obra, no consideradas como urbanización de terrenos, el sujeto pasivo será distinto atendiendo al empresario o profesional que las realice:

a) Obras realizadas por el contratista principal para el promotor (Cabildo): el sujeto pasivo será el empresario o profesional que las realice, siempre que se encuentre establecido en Canarias; en caso contrario, se aplicará la regla de la inversión del sujeto pasivo, y el Cabildo sería el sujeto pasivo. Recordando que estas obras fueron consideradas de equipamiento comunitario, con lo que su tributación va al tipo cero.

b) Obras que otros contratistas realicen para el contratista principal que los ha subcontratado: el sujeto pasivo será el subcontratista, siempre que se encuentre establecido en Canarias, y si no tiene, se aplicaría la regla de inversión del sujeto pasivo, pasando a ser sujeto pasivo el contratista principal, sólo si está establecido en Canarias. Estas operaciones no serían consideradas de equipamiento comunitario, con lo que el tipo de gravamen aplicable es el general del 7 por ciento.

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

PRIMERO.- El Cabildo consultante ha adjudicado un contrato de obras a una entidad mercantil, cuyo objeto es la realización de zanjas necesarias en la red de carreteras insulares para insertar tuberías donde alojar la fibra óptica. Este contrato constituye la Fase III de un proyecto mayor, que fue considerado, a efectos del IGIC, como una obra de equipamiento comunitario, con aplicación del tipo cero de gravamen, y en la que el Cabildo tiene la condición de promotor de la obra.

Se plantea si las obras de esta Fase, que constituyen infraestructuras de telecomunicaciones de fibra óptica, se asemejan a instalaciones telefónicas, a los efectos de poder considerarse como "urbanización de terrenos", y así, aplicar la inversión del sujeto pasivo en las operaciones que el contratista pueda realizar con otros subcontratistas.

SEGUNDO.- El sujeto pasivo del IGIC, con carácter general, y dejando al margen las operaciones de importación, es el empresario o profesional que realiza las entregas de bienes o presta los servicios sujetos al impuesto, de conformidad con lo establecido en el artículo 19.1.1º de la Ley 20/1991; sin embargo, excepcionalmente, se invierte la condición del sujeto pasivo en el destinatario de las operaciones, cuando concurran determinadas circunstancias, tal y como dispone el artículo 19.1.2º de la citada Ley. Entre los supuestos excepcionales, se encuentran algunas actuaciones relativas a las ejecuciones de obra inmobiliaria en la letra h), en la que se encuadra la pregunta realizada:

> *"Artículo 19. Sujetos pasivos en las entregas de bienes y en las prestaciones de servicios.*
>
> *1. Son sujetos pasivos del Impuesto:*
>
> *1.º Con carácter general, las personas físicas o jurídicas que tengan la condición de empresarios o profesionales y realicen las entregas de bienes o presten los servicios sujetos al 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.

(...)

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 destina tarios de las operaciones sean a su vez el contratista principal u otros subcontratistas en las condiciones señaladas.

(...)".

Atendiendo al supuesto de hecho planteado en la consulta, para determinar el sujeto pasivo en el IGIC, debemos diferenciar dos tipos de operaciones, de un lado, las realizadas entre el Cabildo (que tiene la consideración de promotor de la obra) y la entidad adjudicataria del contrato (el contratista principal); y de otro lado, las realizadas entre el contratista principal y otros subcontratistas. Y dentro de cada una de ellas, a su vez, hemos de atender al tipo de ejecución de obra que se realice, distinguiendo según se trate, bien, de urbanización de terrenos, construcción o rehabilitación de edificaciones, o bien, del resto de obras. Veamos seguidamente cada caso:

1.- En las ejecuciones de obra que el contratista principal realice para el promotor, el sujeto pasivo es distinto según el tipo de obra:

1.1.- Si se trata de obras de urbanización de terrenos, construcción o rehabilitación de edificaciones, se aplica la regla de la inversión del sujeto pasivo, por lo que el sujeto el sujeto pasivo será el destinatario de la operación, siempre que sea un empresario o profesional, un ente público o una persona jurídica que no actúe como empresario o profesional. En el supuesto planteado en la consulta, al ser el destinatario un ente público, sería el sujeto pasivo, en aplicación de lo dispuesto en el artículo 19.1.2º.h) de la Ley 20/1991.

1.2.- Si se trata del resto de obras, distintas de las anteriores, se aplicaría la regla de la inversión del sujeto pasivo, únicamente, si las ejecuciones de obras fueran realizadas por empresarios o profesionales no establecidos en Canarias. Por lo que, atendiendo a la magnitud de las obras a ejecutar, entendemos que el contratista se encuentra establecido en Canarias, en los términos recogidos en el artículo 17.Dos y 19.3 de la Ley 20/1991, por lo que él sería el sujeto pasivo, y no el destinatario, por aplicación de lo previsto en el artículo 19.1.1º de la Ley

20/1991. En caso de no estar establecido, se aplicaría la regla de la inversión del sujeto pasivo establecida en el artículo 19.1.2º.a) de la Ley 20/1991, siendo sujeto pasivo el Cabildo.

No debemos olvidar que las ejecuciones de obra realizadas por el contratista principal para el Cabildo, tenían la consideración de equipamiento comunitario con lo tributa al tipo cero.

2.- En las ejecuciones de obra que otros contratistas realicen para el contratista principal que los ha subcontratado, también el sujeto pasivo es distinto, según el tipo de obra, en los mismos términos que hemos expuesto en el punto 1; por lo que, resumidamente, se concluye que si se trata de obras de urbanización de terrenos, construcción o rehabilitación de edificaciones, se aplica la regla de la inversión del sujeto pasivo, por lo que el sujeto pasivo será el contratista principal como destinatario de la operación, y en el caso de otro tipo de ejecuciones de obra distintas de las anteriores, el sujeto pasivo será el subcontratista, siempre que se encentre establecido en Canarias.

Debe tenerse en cuenta que las obras pactadas entre el contratista y los subcontratistas no tendrían, en ningún caso, la consideración de equipamiento comunitario, porque, de conformidad con el artículo 52.j) de la Ley 4/2012, de 25 de junio, de medidas administrativas y fiscales, una de las partes ha de ser una Administración pública; por lo que el tipo de gravamen aplicable, no sería el cero, sino el general del 7 por ciento, previsto en el artículo 51.1.c) de la citada Ley:

"Artículo 52.- Tipo de gravamen 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".

"Artículo 51.- Tipos de gravamen.

1. Los tipos de gravamen en el impuesto general indirecto canario serán los siguientes:

(...)

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

Estando claros los sujetos pasivos del IGIC en cada caso, sólo nos resta analizar la cuestión principal de esta consulta, si las obras a ejecutar en la Fase III del proyecto descrito, cuyo objeto es la realización de zanjas necesarias en la red de carreteras insulares para insertar tuberías donde alojar la fibra óptica, tienen la consideración de obras de "urbanización de terrenos", a los efectos del IGIC, atendiendo a que, según el consultante, se asemejan a instalaciones telefónicas.

La Ley 20/1991 no contempla una definición expresa de las obras de urbanización de terrenos, pero se refiere a ellas en su artículo 5, apartados 4 y 5, para, por un lado, considerar empresario o profesional a quien las realice, y por otro lado, señalar que no tienen la consideración de edificaciones.

Centrándonos en esta última consideración, el artículo 5 de la Ley 20/1991 contempla en su número 5 el concepto de edificación, tanto en un sentido positivo como negativo (el subrayado es nuestro):

"Artículo 5. Concepto de actividades empresariales o profesionales.

(...)".

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 o inde pendiente.

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 cable.

No tendrán la consideración de edificaciones:

a) Las obras de urbanización de terrenos y en particular las de abastecimiento y evacuación de aguas, suministro 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, apartados 4 y 5, del Código Civil.

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

De la redacción literal de lo subrayado parece desprenderse que las instalaciones telefónicas entrarían dentro del concepto de las obras de urbanización de terrenos, ahora bien, estas actuaciones no pueden considerarse de forma individual o aislada, sino integradas en un proceso global de urbanización en unidad de actuación, tal y como se contempla en la normativa urbanística. Con lo que, al ser el objeto de este contrato una actuación parcial, no entraría en el concepto de urbanización de terrenos, a efectos del IGIC.

Derivado de todo ello, las obras que realiza el contratista principal para el Cabildo, o el subcontratista para el contratista principal, no son obras de urbanización de terrenos, al ser actuaciones aisladas sin un proceso global de urbanización.

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

-Las obras descritas en la consulta, que tienen por objeto la realización de zanjas necesarias en la red de carreteras insulares para insertar tuberías donde alojar la fibra óptica, no se consideran, a efectos del IGIC, obras de urbanización de terrenos, porque las obras realizadas son actuaciones aisladas no integradas en un proceso global de urbanización.

-En estas ejecuciones de obra, no consideradas como urbanización de terrenos, el sujeto pasivo será distinto atendiendo al empresario o profesional que las realice:

a) Obras realizadas por el contratista principal para el promotor (Cabildo): el sujeto pasivo será el empresario o profesional que las realice, siempre que se encuentre establecido en Canarias; en caso contrario, se aplicará la regla de la inversión del sujeto pasivo, y el Cabildo sería el sujeto pasivo. Recordando que estas obras fueron consideradas de equipamiento comunitario, con lo que su tributación va al tipo cero.

b) Obras que otros contratistas realicen para el contratista principal que los ha subcontratado: el sujeto pasivo será el subcontratista, siempre que se encuentre establecido en Canarias, y si no tiene, se aplicaría la regla de inversión del sujeto pasivo, pasando a ser sujeto pasivo el contratista principal, sólo si está establecido en Canarias. Estas operaciones no serían consideradas de equipamiento comunitario, con lo que el tipo de gravamen aplicable es el general del 7 por ciento.

Las Palmas de Gran Canaria, 23 de septiembre de 2020

EL VICECONSEJERO DE HACIENDA,
PLANIFICACIÓN Y ASUNTOS EUROPEOS
Fermín Delgado García