Gobierno de Canarias
Consejería de Hacienda, Presupuestos y Asuntos Europeos
Viceconsejería de Hacienda, Planificación y Asuntos Europeos

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 1990 (08/01/20)

ESTA CONSULTA MODIFICA EL CRITERIO ADMINISTRATIVO SOBRE LA APLICACIÓN DEL TIPO CERO, PREVISTO EN EL ARTÍCULO 52.A) DE LA LEY 4/2012, A LAS SUBCONTRATACIONES DE OBRAS, CONTENIDO EN LA CONSULTA Nº 1835 DE 27/06/2017

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

CUESTIÓN PLANTEADA

Un ente público territorial ha adjudicado a la UTE consultante la ejecución de obra de acondicionamiento de un depósito de agua, así como sus redes de conexión o instalaciones de bombeo.

Se consulta si resulta de aplicación el tipo cero previsto en el artículo 52.a) de la Ley 4/2012, incluso a las obras subcontratadas por la UTE consultante. Igualmente se consulta si se produciría la inversión del sujeto pasivo prevista en el artículo 19.1.2º.h) de la Ley 20/1991.

CONTESTACIÓN VINCULANTE

- Conforme a la documentación aportada, es aplicable el tipo de gravamen cero previsto en el artículo 52.a) de la Ley 4/2012 a la ejecución de obra, tenga la consideración de entrega de bienes o de prestaciones de servicios, de acondicionamiento del depósito de agua de Fañabé, así como sus redes de conexión o instalaciones de bombeo, realizada por la UTE consultante al ente público territorial titular del citado depósito de agua.

- En ningún caso, resulta aplicable el tipo cero previsto en el artículo 52.a) de la Ley 4/2012 a las operaciones que los subcontratistas efectúen a la UTE consultante.

- Si se cumplen los requisitos cuantitativos previstos en el artículo 50.Dos de la Ley 4/2012, la obra tendrá la consideración de obra análoga a la de rehabilitación de una edificación, por lo que se produciría la inversión del sujeto pasivo en el ente público territorial contratante. Igualmente, en dicho caso, se produciría la inversión del sujeto pasivo en la UTE consultante respecto a las operaciones efectuadas por los subcontratistas.

Esta consulta modifica el criterio administrativo sobre la aplicación del tipo cero, previsto en el artículo 52.a) de la Ley 4/2012, a las subcontrataciones de obras contenido en la consulta 1835 de 27 de junio de 2017.

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.- Un ente público territorial ha adjudicado a la UTE consultante la ejecución de obra de acondicionamiento de un depósito de agua, así como sus redes de conexión o instalaciones de bombeo.

Se consulta si resulta de aplicación el tipo cero previsto en el artículo 52.a) de la Ley 4/2012, incluso a las obras subcontratadas por la UTE consultante. Igualmente se consulta si se produciría la inversión del sujeto pasivo prevista en el artículo 19.1.2º.h) de la Ley 20/1991.

SEGUNDO.- Conforme a la documentación aportada, la ejecución de obra objeto de consulta consistirá en "*el acondicionamiento del depósito de Fañabé para que sea apto para almacenar agua potable, dotándolo de cubierta estanca de paños curvos, apoyada sobre estructura de pilares y vigas de hormigón armado, suplementadas con perfiles de acero laminado, acceso rodado, perímetro accesible, zona de maniobra con espacio para equipos de tratamiento y desinfección del agua y para el grupo electrógeno, con vallado experimental de seguridad. Incluirá la instalación de las tuberías de aducción, y de bombeo a los diferentes depósitos que se alimentarán desde éste. Para ello se instalarán 3 grupos de bombeo de dos bombas cada uno con características adecuadas a las diferentes condiciones de trabajo, con sistema tratamiento y desinfección del agua, análisis en continuo de los parámetros de desinfección, conductividad y Ph con agitadores sumergidos para mantener las condiciones de potabilidad de la masa de agua almacenada*."

El artículo 52.a) de la Ley 4/2012, de medidas administrativas y fiscales (en adelante, Ley 4/2012):

> *"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 (en adelante, Ley 12/1994), 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.

Nos encontramos en la ejecución de obra objeto de consulta con una operación, tenga la consideración de entrega de bienes o de prestación de servicio, con destino al almacenamiento y transporte público de agua, por lo que resulta aplicable el tipo cero. Nos referimos aquí a la operación entre la UTE consultante y el ente público territorial contratante.

La siguiente cuestión planteada por la UTE consultante es sí el tipo cero previsto en el artículo 52.a) de la Ley 4/2012 alcanza a las obras subcontratadas.

En la consulta de 27 de junio de 2017 se plasmó lo siguiente en relación a la subcontratación de obras con destino a la producción industrial de agua:

> "*B) Subcontratación de la entidad mercantil consultante a distintos contratistas.*
> *Resulta trasladable mutatis mutandi lo expresado anteriormente respecto al supuesto de inversión del sujeto pasivo previsto en el artículo 19.1.2º.h) de la Ley 19/1994 y el tipo cero previsto en el artículo 52.a) de la Ley 4/2012. Derivado de todo ello, se invertirá la condición de sujeto pasivo en la entidad mercantil consultante, siendo de aplicación el tipo cero.*"

Plasmándose la siguiente doctrina:

> *"- Será aplicable el tipo cero a las ejecuciones de obras derivadas de los distintos contratos que la entidad mercantil consultante formaliza para llevar a cabo las obras hidráulicas encomendadas, invirtiéndose la condición de sujeto pasivo en la entidad mercantil consultante."*

Esta doctrina administrativa debe ser modificada.

El tipo cero se configura como un beneficio fiscal y, como tal, debe ser objeto de una interpretación restrictiva. El ámbito de aplicación del tipo cero previsto en el artículo 52.a) de la Ley 4/2012 se circunscribe a un conjunto de operaciones relativas a la gestión del agua y 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 extender 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 subcontratación que realizase la UTE consultante, sino las adquisiciones e importaciones de bienes o servicios que efectuase, a su vez, los subcontratistas y así sucesivamente. Es decir, haría absolutamente incontrolable el supuesto de aplicación del tipo cero previsto en el artículo 52.a) de la Ley 4/2012.

Pongamos un ejemplo: la UTE consultante contrata a un ingeniero para que redacte el proyecto de obra objeto de consulta; con una interpretación amplia del precepto que nos ocupa este servicio estaría también sujeto al tipo cero, pero es que además nada impediría que todas las adquisiciones o importaciones de bienes o servicios que efectuase el ingeniero y que utilizase para la redacción del proyecto tributasen al tipo cero.

Si el legislador hubiera pretendido una interpretación extensiva que abarcase a las operaciones entre, por ejemplo, el contratista principal (en este caso, la UTE consultante) y subcontratistas, lo hubiera previsto expresamente, como, por ejemplo, realiza en el supuesto de inversión del sujeto pasivo previsto en el artículo 19.1.2º.h) de la Ley 20/1991 (que analizaremos a continuación), y además, por seguridad jurídica de todos los partícipes, hubiera impuesto la obligación de comunicación del contratista principal a los subcontratistas de que la operación se realiza con destino a la captación o alumbramiento de agua, etc.

Entramos a continuación en el examen de la aplicación del supuesto de inversión del sujeto pasivo previsto en el artículo 19.1.2º.h) de la Ley 20/1991 que dispone:

> *"2.º Excepcionalmente, se invierte la condición de sujeto pasivo en los empresarios o profesionales y, en todo caso, en los entes públicos y personas jurídicas que no actúen como empresarios o profesionales, para quienes se realicen las operaciones sujetas a gravamen en los siguientes supuestos:*
>
> *(...)*
>
> *h) Cuando se trate de ejecuciones de obra, con o sin aportación de materiales, así como las cesiones de personal para su realización, consecuencia de contratos directamente formalizados entre el promotor y el contratista que tengan por objeto la urbanización de terrenos o la construcción o rehabilitación de edificaciones.*
>
> *Lo establecido en el párrafo anterior será también de aplicación cuando los destinatarios de las operaciones sean a su vez el contratista principal u otros subcontratistas en las condiciones señaladas*."

Conforme a este precepto, este 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.

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 (ente público 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.

Se cumplen los requisitos a), b) y d) expuestos. Respecto al requisito c), el concepto de edificación, a efectos del IGIC, se encuentra contenido en el artículo 5.5 de la Ley 20/1991 que dispone:

"*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."

Conforme a este precepto no tendrán la consideración de edificaciones, entre otras, las obras de abastecimiento y evacuación de aguas y las obras objeto de consulta no pueden calificarse como tales, por lo que tendría la consideración, a efectos del IGIC, de edificación; por tanto, la siguiente cuestión a examinar es si nos encontramos ante una construcción o ante una rehabilitación de una edificación.

De la descripción de la obra que se ha expuesto al principio parece evidente que no nos encontramos ante la construcción de una edificación, lo que corresponde analizar es si puede calificarse, a efectos del IGIC, de rehabilitación de una edificación.

El concepto de rehabilitación se encuentra recogido en el artículo 50.Cuatro de la Ley 4/2012 que dispone lo siguiente:

"Cuatro.- A los efectos de este Impuesto, son obras de rehabilitación de edificaciones las que reúnen los siguientes requisitos:

1. Que su objeto principal sea la reconstrucción de la edificación a que se refiera, entendiéndose cumplido este requisito cuando más del 50 por ciento del coste total del proyecto se corresponda con obras de consolidación o tratamiento de elementos estructurales, fachadas o cubiertas de la misma o con obras análogas o conexas a las de rehabilitación.

2. Que el coste total de las obras a que se refiera el proyecto exceda del 25 por ciento del precio de adquisición de la edificación si se hubiese efectuado ésta durante los dos años inmediatamente anteriores al inicio de las obras de rehabilitación o, en otro caso, del valor de mercado que tuviera la edificación o parte de la misma en el momento de dicho inicio. A estos efectos, se descontará del precio de adquisición o del valor de mercado de la edificación la parte proporcional correspondiente al suelo.

Se considerarán obras análogas a las de rehabilitación las siguientes:

a. Las de adecuación estructural que proporcione a la edificación condiciones de seguridad constructiva de forma que quede garantizada su estabilidad y resistencia mecánica.

b. Las de refuerzo o adecuación de la cimentación así como las que afecten o consistan en el tratamiento de pilares o forjados.

(....)"

Conforme a lo expuesto, pareciera que la obras objeto de consulta disponen de la consideración de obras análogas a las de rehabilitación de una edificación. Ahora bien, para que dispongan plenamente de tal consideración deben, además, cumplirse dos requisitos de carácter cuantitativo:

- Que más del 50 por ciento del coste total del proyecto se corresponda con la obra análoga a la rehabilitación.
- El previsto en el primer párrafo del apartado 2 del artículo 50.Cuatro de la Ley 4/2012.

Este centro directivo no dispone de datos para pronunciarse sobre el cumplimiento de estos requisitos cuantitativos.

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

- Conforme a la documentación aportada, es aplicable el tipo de gravamen cero previsto en el artículo 52.a) de la Ley 4/2012 a la ejecución de obra, tenga la consideración de entrega de bienes o de prestaciones de servicios, de acondicionamiento del depósito de agua de Fañabé, así como sus redes de conexión o instalaciones de bombeo, realizada por la UTE consultante al ente público territorial titular del citado depósito de agua.
- En ningún caso, resulta aplicable el tipo cero previsto en el artículo 52.a) de la Ley 4/2012 a las operaciones que los subcontratistas efectúen a la UTE consultante.
- Si se cumplen los requisitos cuantitativos previstos en el artículo 50.Dos de la Ley 4/2012, la obra tendrá la consideración de obra análoga a la de rehabilitación de una edificación, por lo que se produciría la inversión del sujeto pasivo en el ente público territorial contratante. Igualmente, en dicho caso, se produciría la inversión del sujeto pasivo en la UTE consultante respecto a las operaciones efectuadas por los subcontratistas.

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.

Las Palmas de Gran Canaria, 8 de enero de 2020
EL VICECONSEJERO DE HACIENDA, PLANIFICACIÓN Y ASUNTOS EUROPEOS
Fermín Delgado García