CONSULTA TRIBUTOS REF

CONSULTA NÚM. 1558 (27/03/2013)

PERSONA O ENTIDAD CONSULTANTE	**DOMICILIO**
CONCEPTO IMPOSITIVO Impuesto General Indirecto Canario	**NORMATIVA APLICABLE** Art. 19.1.2º.h) Ley 20/1991 Art. 51.1.d) Ley 4/2012 Art. 52.j) Ley 4/2012

CUESTIÓN PLANTEADA

La UTE consultante es adjudicataria de una obra pública de acceso a un puerto, cuya promotora es una Consejería de la Administración Pública de la Comunidad Autónoma de Canarias.

Con fecha 1 de noviembre de 2012 ha emitido dos facturas repercutiendo el tipo general del 7 por 100. En las facturas se hace mención a que se trata de las certificaciones 8 y 9 y en ambas consta la siguiente leyenda "*Esta factura se expide por exigencia del Organismo Contratante, El devengo del IGIC no se producirá hasta la fecha del pago de la presente factura o de la entrega de la obra, tal y como prevé el art. 18 de la Ley del Impuesto*.".

Se consulta sobre la posibilidad de inversión del sujeto pasivo y el tipo impositivo aplicable.

CONTESTACIÓN VINCULANTE

- Se invierte la condición de sujeto pasivo en la Consejería de la Administración Pública de la Comunidad Autónoma de Canarias, promotora de la obra, respecto de la ejecución de obra de construcción o rehabilitación de una carretera siempre que el devengo del IGIC se produzca con posterioridad al 27 de diciembre de 2012.

- No tiene la consideración de equipamiento comunitario la obra que consista en la construcción o rehabilitación de una carretera cuyo promotor sea una Consejería de la Comunidad Autónoma de Canarias.

- La ejecución de obra de construcción o rehabilitación de una carretera de acceso a un puerto no tiene la consideración de obra de equipamiento comunitario al no poderse considerar como una obra de construcción o ampliación de un puerto de titularidad pública.

- Tributa al tipo impositivo general del 7 por 100 del IGIC la ejecución de obra de construcción o rehabilitación de una carretera, con independencia de su consideración como entrega de bien o como prestación de servicios.

Visto el escrito presentado por , en el que formula consulta tributaria acerca del Impuesto General Indirecto Canario (en adelante, IGIC) esta Dirección General de Tributos, en uso de la atribución conferida en la Disposición Adicional Décima.Tres de la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias (en adelante, Ley 20/1991), el artículo 88.5 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en relación con el artículo 23.2.t) del Reglamento Orgánico de la Consejería de Economía y Hacienda aprobado por el artículo único del Decreto 12/2004, de 10 de febrero, emite la siguiente contestación:

PRIMERO.- La UTE consultante es adjudicataria de una obra pública de acceso a un puerto, cuya promotora es una Consejería de la Administración Pública de la Comunidad Autónoma de Canarias.

Con fecha 1 de noviembre de 2012 ha emitido dos facturas repercutiendo el tipo general del 7 por 100. En las facturas se hace mención a que se trata de las certificaciones 8 y 9 y en ambas consta la siguiente leyenda "*Esta factura se expide por exigencia del Organismo Contratante, El devengo del IGIC no se producirá hasta la fecha del pago de la presente factura o de la entrega de la obra, tal y como prevé el art. 18 de la Ley del Impuesto*.".

Se consulta sobre la posibilidad de inversión del sujeto pasivo y el tipo impositivo aplicable.

SEGUNDO.- Sin entrar en el examen formal de la facturas que se adjunta al escrito de petición de consulta y dada su parquedad, para su resolución partiremos de la hipótesis de que nos hayamos ante una ejecución de obra de construcción o rehabilitación de una carretera derivado de un contrato directamente formalizado entre la UTE consultante y una Consejería de la Administración Pública de la Comunidad Autónoma de Canarias ente público.

El artículo 17.Cinco de la Ley 16/2012, de 27 de diciembre, por la que se adoptan diversas medidas tributarias dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y al impulso de la actividad económica, establece un nuevo supuesto de inversión del sujeto pasivo añadiendo una letra h) al apartado 2º del número 1 del artículo 19 de la Ley 20/1991, aplicable desde el día 28 de diciembre de 2012, con la siguiente redacción:

> *"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."

Comprobamos que dentro de los requisitos para la inversión del sujeto pasivo se encuentra, en primer lugar, el que debe de tratarse de ejecuciones de obras (con o sin aportación de materiales, es decir, con independencia de su consideración de entrega de bien o de prestación de servicio) que tengan por objeto la urbanización de terrenos o la construcción o rehabilitación de edificaciones, y en segundo lugar, que en todo caso se produce la inversión del sujeto pasivo en las ejecuciones de obras que, cumpliendo el requisito anterior, el destinatario sea un ente público.

El concepto de edificaciones, a efectos del IGIC, se encuentra recogido en el artículo 5.5 de la Ley 20/1991 que presenta el siguiente tenor (el subrayado es nuestro):

"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."

Comprobamos que conforme a lo establecido en la letra f) del citado artículo 5.5 de la Ley 20/1991, las carreteras tienen la consideración, a efectos del IGIC, de edificaciones.

Dada la parquedad del texto de la consulta, reiteramos que hemos partido de la siguiente hipótesis: nos encontramos ante una ejecución de obra de construcción o rehabilitación de carretera, derivado de un contrato directamente formalizado entre la UTE consultante y una Consejería de la Administración Pública de la Comunidad Autónoma de Canarias.

Teniendo en cuenta la redacción del artículo 19.1.2º.h) de la Ley 20/1991, en el supuesto planteado se invertiría la condición del sujeto pasivo en la Consejería promotora de la obra, siempre que el devengo de la operación se haya producido con posterioridad al 27 de diciembre de 2012.

Respecto al tipo impositivo aplicable, el artículo 52.j) de la Ley 4/2012, de 25 de junio, de medidas administrativas y fiscales (en adelante, Ley 4/2012), establece una nueva regulación del tipo impositivo aplicable a las obras de equipamiento comunitario, su tenor literal es el siguiente:

"El tipo cero será aplicable a las siguientes operaciones:

(…)

j) Las ejecuciones de obras, con o sin aportación de materiales, consecuencia de contratos directamente formalizados entre una Administración pública y el contratista, que tengan por objeto la construcción y/o ampliación de obras de equipamiento comunitario.

A los efectos de lo dispuesto en esta letra y en la anterior, se entenderá por equipamiento comunitario exclusivamente aquél que consiste en:

- Las infraestructuras públicas de telecomunicaciones y las instalaciones que estén vinculadas a ellas.

- Las infraestructuras públicas de transporte del agua.

- Las infraestructuras públicas de generación y transmisión de electricidad.

- Las infraestructuras públicas ferroviarias, comprendiendo tanto aquellas en las que la Administración pública competente sea quien las promueva directamente, como cuando la misma actúe de manera indirecta a través de otra entidad que, no teniendo la consideración de Administración pública, sea quien ostente, mediante cualquier título administrativo habilitante concedido por parte de la Administración pública, la capacidad necesaria para contratar la realización de dichas infraestructuras.

- Las potabilizadoras, desalinizadoras y depuradoras de titularidad pública.

- Los centros docentes de titularidad pública.

- Los centros integrantes de la red hospitalaria de titularidad pública.

- Los puertos, aeropuertos e instalaciones portuarias y aeroportuarias de titularidad pública.

- Los edificios de titularidad pública destinados a servicios sociales especializados en los términos previstos en la Ley 9/1987, de 28 de abril, de servicios sociales.

- Las afectas al cumplimiento de las competencias legales mínimas de las Administraciones Públicas Canarias.

A los efectos de lo dispuesto en esta letra y en la anterior, se entenderá por obras de ampliación aquella que determinen el aumento de la superficie útil del equipamiento comunitario, producido mediante cerramiento de parte descubierta o por cualquier otro medio en vuelo, subsuelo o superficie anexa a la construcción, de forma permanente y durante todas las épocas del año, incrementando la capacidad de utilización del equipamiento para el fin al que se ha destinado; asimismo, se entenderá por ampliación el incremento de las infraestructuras que permita incrementar la producción de bienes públicos a la que las mismas se destinan. Por el consejero competente en materia tributaria se determinarán las condiciones que deban cumplir las obras de equipamiento comunitario para ser entendidas como de ampliación de conformidad con este precepto.

No se incluyen, en ningún caso, las obras de conservación, reformas, rehabilitación, o mejora de las infraestructuras citadas anteriormente.

La aplicación del tipo cero a las operaciones a que se refiere la presente letra y la anterior exigirá el previo reconocimiento por parte de la Administración Tributaria Canaria, en los términos que establezca el consejero competente en materia tributaria."

Del contenido del mencionado artículo 52.j) de la Ley 4/2012 podemos señalar que en ningún caso sería aplicable el tipo cero al supuesto planteado por varias razones:

- La ejecución de obra de construcción o rehabilitación de una carretera no tiene la consideración de obra de equipamiento comunitario, cuando el destinatario sea la Administración estatal o autonómica. Cuando el destinatario es un municipio, habrá de analizarse si se trata de una obra afecta al cumplimiento de las competencias legales mínimas de los municipios.

- La ejecución de obra de construcción o rehabilitación de una carretera de acceso a un puerto no tiene la consideración de obra de equipamiento comunitario al no poderse considerar como una obra de construcción o ampliación de un puerto de titularidad pública.

- La aplicación del tipo cero prevista en el artículo 52.j) de la Ley 4/2012, exige en todo caso el previo reconocimiento de la Administración Tributaria Canaria. No obstante, no podría obtener dicho reconocimiento por no tratarse de una obra de equipamiento comunitario.

- Cuando la letra j) del artículo 52 de la Ley 4/2012 enumera las distintas obras que tienen la consideración de obras de equipamiento comunitario, y considera como tales a las afectas al cumplimiento de las competencias legales mínimas de las Administraciones Públicas Canarias, se refiere a las obras afectas al desarrollo de los servicios mínimos a prestar por los Municipios, y recogidos en el artículo 26.1 de la Ley 7/1985, de 2 de abril, Reguladora de Bases de Régimen Local. Por tanto, solo pueden considerarse afectas al cumplimiento de las competencias legales mínimas de las Administraciones Públicas Canarias aquellas ejecuciones de obra de construcción o rehabilitación promovidas por los propios Municipios y que se correspondan con las enumeradas en el citado artículo 26.1 de la Ley 7/1985, de 2 de abril, Reguladora de Bases de Régimen Local.

Como excepción, el artículo 30.3 del Real Decreto Legislativo 781/1986, de 18 de abril, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones legales vigentes en materia de Régimen Local, establece que los servicios a que debe alcanzar la cooperación serán, en todo caso, los relacionados como mínimos en el artículo 26 de la Ley 7/1985, de 2 de abril, por lo que también pueden considerarse afectas al cumplimiento de las competencias legales mínimas de las Administraciones Públicas Canarias aquellas ejecuciones de obra de construcción o rehabilitación promovidas por los Cabildos Insulares e incluidas en los respectivos planes de cooperación municipal.

En el supuesto planteado, la ejecución de obra de construcción de una carretera no es promovida por un Ayuntamiento ni se encuentra incluida en un plan de cooperación municipal.

Por tanto, la construcción o rehabilitación de una carretera tributa al tipo general del 7 por 100, conforme a lo establecido en el artículo 51.1.d) de la Ley 4/2012

TERCERO.- En consecuencia, es criterio vinculante de este Centro Directivo que:

- Se invierte la condición de sujeto pasivo en la Consejería de la Administración Pública de la Comunidad Autónoma de Canarias, promotora de la obra, respecto de la ejecución de obra de construcción o rehabilitación de una carretera siempre que el devengo del IGIC se produzca con posterioridad al 27 de diciembre de 2012.

- No tiene la consideración de equipamiento comunitario la obra que consista en la construcción o rehabilitación de una carretera cuyo promotor sea una Consejería de la Comunidad Autónoma de Canarias.

- La ejecución de obra de construcción o rehabilitación de una carretera de acceso a un puerto no tiene la consideración de obra de equipamiento comunitario al no poderse considerar como una obra de construcción o ampliación de un puerto de titularidad pública.

- Tributa al tipo impositivo general del 7 por 100 del IGIC la ejecución de obra de construcción o rehabilitación de una carretera, con independencia de su consideración como entrega de bien o como prestación de servicios.

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, 27 de marzo de 2013

EL DIRECTOR GENERAL DE TRIBUTOS

Alberto Génova Galván