GOBIERNO DE CANARIAS
CONSEJERÍA DE ECONOMÍA Y HACIENDA
DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS

PERSONA O ENTIDAD CONSULTANTE:	**DOMICILIO:**
CONCEPTO IMPOSITIVO: Impuesto General Indirecto Canario	**NORMATIVA APLICABLE:** Art. 20.Dos. 4 y 5 de la Ley 20/1991 Art. 27.1.1º.a) y f) Ley 20/1991

CUESTIÓN PLANTEADA:

La Memoria descriptiva de las obras del "Proyecto y addenda de colectores generales de saneamiento del Valle de La Orotava" es la siguiente:

"El Valle de La Orotava presenta una carencia o inadecuación de su sistema de saneamiento de aguas residuales urbanas, circunstancia que ha venido contribuyendo a degradar, junto a otros agentes contaminantes, el acuífero costero local, principal fuente de abastecimiento del citado núcleo turístico Durante los últimos años se han ido realizando actuaciones puntuales en algunos núcleos urbanos del Valle de La Orotava, con las que se ha ido dotando a los mismos de las correspondientes redes de alcantarillado El resto de los núcleos de la zona carecen en absoluto de esta infraestructura.

Estas obras comprenden la construcción de una red de colectores, aliviaderos, estaciones de bombeo y demás elementos necesarios para transportar las aguas residuales en los distintos núcleos urbanos del Valle de La Orotava, pertenecientes a los términos municipales de Puerto de la Cruz, Los Realejos y La Orotava, hasta la estación depuradora de este valle. Cabe destacar como obra singular, la realización de una galería excavada en roca, que atravesará la montaña de El Taoro (Puerto de la Cruz), con una longitud de 1.087 metros. Su función será llevar las aguas residuales por gravedad a través de un colector interceptor que pasará por dicha galería.

También se contempla la construcción de conducciones de agua de reutilización para uso agrícola".

Como resumen de la descripción podemos afirmar que las obras consisten básicamente en la realización de infraestructuras públicas de agua y alcantarillado en zonas urbanas, sin que constituyan una rehabilitación, ampliación o mejora de la ya existente. Extremo este último que será convenientemente matizado por el Jefe de obra y certificado, en su caso, a la Administración si fuese necesario.

Conforme a la descripción anterior, se consulta:

1º Si a la ejecución de obras que realiza la UTE Saneamiento Valle de La Orotava le sería de aplicación el tipo del cero por ciento del IGIC.

2º. En el caso de que le fuera aplicable dicho tipo cuál seria el procedimiento más rápido para conseguir la devolución de los importes ya ingresados en las liquidaciones practicadas al tipo del 5%.

CONTESTACIÓN:

No es de aplicación el tipo impositivo cero del IGIC, a que se refiere la letra a) del artículo 27.1.1º de la Ley 20/1991 a la ejecución de obra resultante del “Proyecto y addenda de colectores generales de saneamiento del Valle de La Orotava”, consistente en la construcción de una red de colectores, aliviaderos, estaciones de bombeo y demás elementos necesarios para transportar las aguas residuales en los distintos núcleos urbanos del Valle de La Orotava, pertenecientes a los términos municipales de Puerto de la Cruz, Los Realejos y La Orotava, hasta la estación depuradora de este valle. Se fundamenta dicho criterio en que las infraestructuras de saneamiento y depuración de aguas

se refieren a una actividad, la de saneamiento y depuración, posterior a las entregas de agua sobre las que se aplica el beneficio fiscal del tipo cero del IGIC, y al propio ciclo de captación, producción y realización de infraestructuras de canalización hidráulica. No obstante, será de aplicación el tipo cero del IGIC en tanto se trate de una red de canalización hidráulica por la parte correspondiente a la construcción de conducciones de aguas de reutilización para uso agrícola

Con independencia de lo citado en el párrafo anterior, será de aplicación el tipo cero del IGIC –establecido en el artículo 27.1.1ºf) de la Ley 20/1991 - a la ejecución de obra citada en el párrafo anterior en la medida en que se trate de una red de alcantarillado realizada en zona urbana, salvo que se trate de obras de conservación, mantenimiento, reformas, rehabilitación, ampliación o mejora de una red ya existente, al tener la consideración de obras de equipamiento comunitario, y el tipo general del 5 por 100 en caso contrario.

En el supuesto de que el consultante hubiese repercutido el tipo impositivo general del 5 por 100 del IGIC siendo de aplicación el tipo cero, conforme a lo mencionado en los párrafos anteriores, deberá emitir factura rectificativa y podrá optar por cualquiera de las dos alternativas siguientes:

- Iniciar ante la Administración tributaria el correspondiente procedimiento de devolución de ingresos indebidos.

- Regularizar la situación tributaria en la declaración-liquidación correspondiente al período en que deba efectuarse la rectificación o en las posteriores hasta el plazo de un año, a contar desde el momento en que debió efectuarse la mencionada rectificación. En este caso, el sujeto pasivo estará obligado a reintegrar al destinatario de la operación el importe de las cuotas repercutidas en exceso.

Visto escrito presentado por la entidad consultante, en el que se formula consulta tributaria relativa al Impuesto General Indirecto Canario (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), en relación con el artículo 25.2 .t), del Decreto 12/2004, de 10 de febrero, por el que se aprueba el Reglamento Orgánico de la Consejería de Economía y Hacienda, emite la siguiente contestación:

PRIMERO: El consultante pone de manifiesto los siguientes antecedentes:

La UTE consultante es adjudicataria de la ejecución de las obras del Proyecto y Addenda de colectores generales de saneamiento del Valle de La Orotava (Tenerife).

En el contrato suscrito por la Administración contratante se incluye el IGIC resultante al tipo del 5%.

Técnica y básicamente, las obras consisten en la instalación de alcantarillado y canalización para la recogida de aguas fecales y su traslado hasta la depuradora.

Dadas las características de la ejecución de obra contratada se estima que el tipo aplicable sería el del 0% en vez del 5%, en base a su consideración como obra de equipamiento comunitario y/o relacionada con infraestructura de canalización hidráulica.

2. Descripción específica de la obra

Para poder analizar correctamente la legislación vigente y las numerosas consultas realizadas a la Administración sobre el tipo de IGIC aplicables a las denominadas obras de equipamiento comunitario y a la realización de infraestructura de canalización hidráulica, es necesario describir adecuadamente en qué consisten las obras adjudicadas.

Según redacción del propio Jefe de la obra, la Memoria descriptiva de las obras del "Proyecto y addenda de colectores generales de saneamiento del Valle de La Orotava" es la siguiente:

"El Valle de La Orotava presenta una carencia o inadecuación de su sistema de saneamiento de aguas residuales urbanas, circunstancia que ha venido contribuyendo a degradar, junto a otros agentes contaminantes, el acuífero costero local, principal fuente de abastecimiento del citado núcleo turístico Durante los últimos años se han ido realizando actuaciones puntuales en algunos núcleos urbanos del Valle de La Orotava, con las que se ha ido dotando a los mismos de las correspondientes redes de alcantarillado El resto de los núcleos de la zona carecen en absoluto de esta infraestructura.

Estas obras comprenden la construcción de una red de colectores, aliviaderos, estaciones de bombeo y demás elementos necesarios para transportar las aguas residuales en los distintos núcleos urbanos del Valle de La Orotava, pertenecientes a los términos municipales de Puerto de la Cruz, Los Realejos y La Orotava, hasta la estación depuradora de este valle. Cabe destacar como obra singular, la realización de una galería excavada en roca, que atravesará la montaña de El Taoro (Puerto de la Cruz), con una longitud de 1.087 metros. Su función será llevar las aguas residuales por gravedad a través de un colector interceptor que pasará por dicha galería.

También se contempla la construcción de conducciones de agua de reutilización para uso agrícola".

Como resumen de la descripción podemos afirmar que las obras consisten básicamente en la realización de infraestructuras públicas de agua y alcantarillado en zonas urbanas, sin que constituyan una rehabilitación, ampliación o mejora de la ya existente. Extremo este último que será convenientemente matizado por el Jefe de obra y certificado, en su caso, a la Administración si fuese necesario.

3. Legislación aplicable

– Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico y Fiscal de Canarias

Art.27.1 Tipos impositivos

1° Un tipo cero a las siguientes operaciones:

a) la entrega de agua, incluso la envasada, y las entregas de bienes y prestaciones de servicios con destino a la captación y producción de agua y a la realización de infraestructuras de canalización hidráulica.

f) Las ejecuciones de obras, con o sin aportación de materiales, consecuencia de contratos directamente formalizados entre el promotor y el contratista, que tengan por objeto la construcción y rehabilitación de las viviendas calificadas administrativamente como de protección oficial de régimen especial, así como la construcción o rehabilitación de obras de equipamiento comunitario. A los efectos de esta Ley, se consideran de rehabilitación las actuaciones destinadas a la reconstrucción mediante la consolidación y el tratamiento de estructuras, fachadas o cubiertas y otras análogas, siempre que el coste global de estas operaciones exceda del 25% del precio de adquisición si se hubiese efectuado durante los dos años inmediatamente anteriores o, en otro caso, del verdadero valor que tuviera la edificación o parte de la misma antes de su rehabilitación

A los efectos de este párrafo y del anterior, se entenderá por equipamiento comunitario aquel que consiste en:

- Los edificios públicos de carácter semanal

- Las infraestructuras públicas de agua, telecomunicación, ferroviarias, energía eléctrica, alcantarillado, parques, jardines y superficies viables en zonas urbanas

No se incluyen, en ningún caso, las obras de conservación, mantenimiento, reformas, rehabilitación, ampliación o mejora de dichas infraestructuras.

- Las potabilizadoras, desalinizadoras y depuradoras de titularidad pública.

4. Análisis y comentarios de las consultas realizadas a la Administración sobre equipamiento comunitario y canalización de agua

La Dirección General de Tributos ha emitido recientemente varias consultas sobre la aplicación del tipo 0 a las operaciones relacionadas con agua o equipamiento comunitario, de las que seleccionamos las siguientes:

- Consulta evacuada el 10 de febrero de 2003, en la que el Centro Directivo dice que es aplicable el tipo del 0% a la construcción y reparaciones de redes de abastecimiento, pero no a las obras de saneamiento y alcantarillado, ya que no puede contemplarse dentro del concepto de entrega de aguas.

Sin embargo, a estas ultimas les sería de aplicación el tipo 0 al tratarse de ejecuciones de obras de infraestructura pública de alcantarillado en zona urbana, que se consideran obras de

equipamiento comunitario Especifica claramente la consulta que este tipo no es aplicable a las obras de conservación, mantenimiento, reforma, rehabilitación, ampliación o mejora de la red de alcantarillado

Resumiendo, a las obras de saneamiento y alcantarillado no le sería aplicable el tipo del 0% vía realización de infraestructuras de canalización hidráulica (apartado a de la legislación), pero si vía equipamiento comunitario (apartado f).

- Consulta evacuada el 24 de marzo de 2003 sobre instalación de colectores en distintos barrios de los municipios mancomunados en las Medianías de Gran Canaria, con el fin de conectar las zonas aisladas a la red general de saneamiento y depuración, en la que el Director General de Tributos contesta que no le es aplicable el tipo del 0% ni por infraestructuras de canalización hidráulica ni por obra comunitaria. La primera posibilidad la niega porque las infraestructuras de saneamiento y depuración de aguas se refieren a una actividad posterior a las entregas de agua y al propio ciclo de captación, producción y distribución de la misma. La segunda la niega también, al considerar que no tiene la consideración de obra de equipamiento comunitario, al tratarse de una obra de ampliación o mejora de las infraestructuras de alcantarillado, expresamente excluidas en el apartado f) del art. 27.

Extractando, en esta ocasión se excluyen las obras del tipo 0 porque la instalación de colectores son posteriores a la captación de aguas para su entrega, y no se consideran equipamiento comunitario al tratarse de una ampliación de la red de alcantarillado. Sin embargo, abre dos vías expeditas para conseguir el tipo 0: primero, que las aguas que se recojan en los colectores se vuelvan a utilizar; y segundo que las obras de alcantarillado no se consideren una ampliación de la red ya existente, circunstancias ambas que creemos concurren en la obra Saneamiento del Valle de La Orotava.

- Consulta de 30 de julio de 2003, sobre obras de construcción de infraestructuras públicas en polígonos de urbanización. En esta ocasión, la consulta se ajusta más a la literalidad de la norma, y el Director General de Tributos resuelve que será aplicable el tipo del 0% a aquellas ejecuciones de obra de urbanización consistentes en la nueva construcción de infraestructuras de agua, telecomunicaciones, energía eléctrica, alcantarillado, parques, jardines y superficies viales en zonas urbanas y, además que sean calificables como públicas. Ampara su criterio en el apartado f) del artículo 27.

- Consulta de 21 de octubre de 2003 sobre la ampliación de una estación depuradora y el bombeo de aguas residuales. Esta vez se niega la aplicación del tipo del 0% al tratarse de una "ampliación" de depuradora, cuando la Ley parece señalar su aplicabilidad exclusivamente a la primera construcción de una depuradora (último apartado de la letra f). Sólo admitiría la DGT este tipo si el agua se reutilizase, y ello en base a la letra a) captación de aguas y no a la letra f) equipamiento comunitario.

Por su parte, a las instalaciones para el bombeo de las aguas si le aplica el tipo del 0%, tanto como captación de agua (apartado a), como por obra de equipamiento comunitario (apartado f), siempre y cuando se realicen en zonas urbanas.

Resumiendo, confirma una línea argumental, aplicable en nuestra interpretación a la obra de Saneamientos de La Orotava, que es la aplicación del tipo 0 % a toda obra que implique la reutilización del agua captada o depurada; y vía equipamiento comunitario siempre que las obras o instalaciones de bombeo se realicen en zonas urbanas.

Finalmente, analizamos la contestación de la consulta de 21 de octubre de 2003 ante un proyecto de ejecución muy parecido al que nos ocupa. Se trata del Proyecto complementario Tres de Mayo - Guajara, en La Cuesta, en la que en el primer proyecto ejecutado no se había contemplado la instalación de los sistemas de evacuación de aguas pluviales y algunos otros trabajos en prevención de que pudieran producirse temporales corno el del 31 de marzo de 2002. Las obras a realizar se concretan en:

a) recoger y adaptar a la nueva red las canalizaciones de aguas pluviales con miras a evacuar las aguas de escorrentía de la zona.

b) La colocación, aprovechando la instalación de infraestructuras de evacuación de aguas pluviales, de una red de eliminación de aguas residuales urbanas, así como mejoras en las redes eléctricas y de riego, y

c) La reposición de pavimentos, aceras y bordillos y otros elementos afectados por las obras.

La Administración distingue entre dos tipos de ejecuciones de obra. Por una parte, las consistentes en la construcción de la red de aguas pluviales, red de saneamiento y red de riego y alcorques, que las considera equipamiento comunitario realizado en zonas urbanas y les son de aplicación el tipo del 0%; y por otra, las ejecuciones de obra de reposición de la red eléctrica de alumbrado público, de soterramiento de la red de baja tensión, de reposición de pavimentos, aceras y bordillos, y de reposición del firme, que no considera equipamiento comunitario al tratarse de obras de conservación, mantenimiento, reformas o ampliación de las infraestructuras ya existentes, y que le son aplicables el tipo del 5%.

Concretando, el razonamiento que hace el Centro Directivo es importante, ya que parte de la base de que existe un objetivo fundamental: aprovechar las obras que se están realizando en un primer proyecto para ejecutar nuevas obras complementarias. Unas de ellas se refieren a construcción y otras a simples reposiciones. Entre las primeras engloba todo lo concerniente a infraestructuras públicas de aguas, que considera como equipamiento comunitario. Y entre las segundas las redes eléctricas, que si bien se trata de infraestructuras públicas de energía eléctrica, las considera corno reformas o mejoras de las mismas y no como nueva construcción. Mas claro resulta la exclusión del tipo 0% que hace de la reposición de las aceras y del firme, al tratarse de una remodelación excluida por la letra f).

5. Criterio que parece seguir la Administración respecto a la aplicación del tipo O

Tras el análisis realizado a cada una de las contestaciones efectuadas por la Administración a consultas sobre el IGIC aplicable a obras relacionadas con canalización de aguas y/o equipamiento comunitario, podemos establecer, en nuestra opinión, cuál es el criterio del Centro Directivo de este Impuesto.

Dos son las posibilidades que nos brinda la legislación antes señalada para aplicar el tipo 0 a las obras de infraestructuras que va a realizar la UTE Saneamientos La Orotava. Por una parte, las relacionadas directamente con la captación y distribución de aguas, incluidas las obras de canalización hidráulica; y por otra, la derivada de que las obras se conceptúen como "equipamiento comunitario".

Respecto a la primera, hay que tener en cuenta que la Administración interpreta que es aplicable el tipo 0 a las obras de canalización hidráulica, siempre que el agua se vaya a aprovechar, pero no sí sólo sirven para recogerlas y que se pierdan. En este segundo caso existe pronunciamiento del Tribunal de Justicia de Canarias de fecha 13 de julio de 1998:

"Sexto.- Por consiguiente, esta Sala entiende que el servicio de saneamiento y depuración de agua no está incluido dentro de la distribución de agua, y en consecuencia, no está sujeto al tipo de gravamen del cero por ciento, ni tampoco puede considerarse como un servicio accesorio del mismo, ya que el saneamiento y depuración de agua es un servicio público, como se ha dicho, con entidad propia respecto al de distribución de agua, lo que impide que, a efectos del impuesto, puedan considerarse Conjuntamente, como pretende la parte actora, por lo que procede la desestimación del recurso y confirmar la resolución recurrida "

Respecto a la segunda hay más posibilidades, ya que las obras de infraestructura pública de alcantarillado se consideran ejecución de obra comunitaria si:

- se realizan en áreas urbanas, y
- si no son obras de mantenimiento, conservación, mejora o ampliación de dichas infraestructuras.

La aplicación, pues, del tipo 0 a las obras consistentes en la construcción de la red de aguas pluviales, de la red de saneamiento y de la red de riego y alcorques, tendrían para la Administración dos posibilidades para acogerse al tipo del 0%:

- que se consideren equipamiento comunitario realizado en zonas urbanas
- que se consideren como parte del proceso de captación de aguas, sin que nada tenga que ver que se realicen en zonas urbanas o rústicas.

6. Consulta

A la vista de los antecedentes expuestos de la descripción de la obra, de la legislación vigente y del criterio expresado por esta Administración tributaria respecto a obras parecidas, se consulta:

1. Si a la ejecución de obras que realiza la UTE Saneamiento Valle de La Orotava le sería de aplicación el tipo del cero por ciento del IGIC.

2. En el caso de que le fuera aplicable dicho tipo cuál seria el procedimiento más rápido para conseguir la devolución de los importes ya ingresados en las liquidaciones practicadas al tipo del 5%.

SEGUNDO: El artículo 27.1.1º.a) de la Ley 20/1991, en la redacción dada por el artículo 8.Nueve de la Ley 53/2002, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social (BOE. núm. 313, de 31.12.02), en vigor desde el 1 de enero de 2003, establece la aplicación del tipo impositivo cero del IGIC a *"la entrega de agua, incluso la envasada, y las entregas de bienes o prestaciones de servicios con destino a la captación y producción de agua y a la realización de infraestructuras de canalización hidráulica."*

Asimismo, el artículo 27.1.1º f) de la Ley 20/1991 establece la aplicación del tipo impositivo cero a las *"ejecuciones de obra, con o sin aportación de materiales, consecuencia de contratos directamente formalizados entre el promotor y el contratista, que tengan por objeto…la construcción o rehabilitación de obras de equipamiento comunitario…*

A efectos de esta letra y de la anterior, se entenderá por equipamiento comunitario aquel que consiste en:

…

- *Las infraestructuras públicas de agua, telecomunicación, energía eléctrica, alcantarillado, parques, jardines y superficies viales en zonas urbanas.*

No se incluyen en ningún caso, las obras de conservación, mantenimiento, reformas, rehabilitación, ampliación o mejora de dichas infraestructuras.

…"

Por último, el artículo 20.Dos.5 de la Ley 20/1991 establece que "…cuando la rectificación (de las cuotas tributarias) determine una minoración de las cuotas inicialmente repercutidas, el sujeto pasivo podrá optar por cualquiera de las dos alternativas siguientes:

- Iniciar ante la Administración tributaria el correspondiente procedimiento de devolución de ingresos indebidos.

- Regularizar la situación tributaria en la declaración-liquidación correspondiente al período en que deba efectuarse la rectificación o en las posteriores hasta el plazo de un año, a contar desde el momento en que debió efectuarse la mencionada rectificación. En este caso, el sujeto pasivo estará obligado a reintegrar al destinatario de la operación el importe de las cuotas repercutidas en exceso."

En este supuesto será obligatoria la emisión de una factura rectificativa, conforme a los artículos 20.Dos.4 de la Ley 20/1991 y 13 del Real Decreto 1496/2003, de 28 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación y se modifica el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE 286, de 29.11.03)

En consecuencia, es criterio de este Centro Directivo que no es de aplicación el tipo impositivo cero del IGIC, a que se refiere la letra a) del artículo 27.1.1º de la Ley 20/1991 a la ejecución de obra resultante del "Proyecto y addenda de colectores generales de saneamiento del Valle de La Orotava", consistente en la construcción de una red de colectores, aliviaderos, estaciones de bombeo y demás elementos necesarios para transportar las aguas residuales en los distintos núcleos urbanos del Valle de La Orotava, pertenecientes a los términos municipales de Puerto de la Cruz, Los Realejos y La Orotava, hasta la estación depuradora de este valle. Se fundamenta dicho criterio en que las infraestructuras de saneamiento y depuración de aguas se refieren a una actividad, la de saneamiento y depuración, posterior a las entregas de agua sobre las que se aplica el beneficio fiscal del tipo cero del IGIC, y al propio ciclo de captación, producción y realización de infraestructuras de canalización hidráulica. No obstante, será de aplicación el tipo cero del IGIC en tanto se trate de una red de canalización hidráulica por la parte correspondiente a la construcción de conducciones de aguas de reutilización para uso agrícola

Con independencia de lo citado en el párrafo anterior, será de aplicación el tipo cero del IGIC – establecido en el artículo 27.1.1ºf) de la Ley 20/1991 - a la ejecución de obra citada en el párrafo anterior en la medida en que se trate de una red de alcantarillado realizada en zona urbana, salvo que se trate de obras de conservación, mantenimiento, reformas, rehabilitación, ampliación o mejora de una red ya existente, al tener la consideración de obras de equipamiento comunitario, y el tipo general del 5 por 100 en caso contrario.

En el supuesto de que el consultante hubiese repercutido el tipo impositivo general del 5 por 100 del IGIC siendo de aplicación el tipo cero, conforme a lo mencionado en los párrafos anteriores, deberá emitir factura rectificativa y podrá optar por cualquiera de las dos alternativas siguientes:

- Iniciar ante la Administración tributaria el correspondiente procedimiento de devolución de ingresos indebidos.

- Regularizar la situación tributaria en la declaración-liquidación correspondiente al período en que deba efectuarse la rectificación o en las posteriores hasta el plazo de un año, a contar desde el momento en que debió efectuarse la mencionada rectificación. En este caso, el sujeto pasivo estará obligado a reintegrar al destinatario de la operación el importe de las cuotas repercutidas en exceso.

Lo que, de conformidad con lo establecido en la Disposición Adicional Décima, número tres, de la Ley 20/1991, y con el alcance previsto en el artículo 107 de la Ley General Tributaria, le comunico para su conocimiento y demás efectos.

Las Palmas de Gran Canaria, a 25 de marzo de 2003

EL DIRECTOR GENERAL DE TRIBUTOS

Alberto Génova Galván