Gobierno de Canarias
Consejería de Hacienda
Viceconsejería de Hacienda y Planificación

CONSULTA TRIBUTOS REF
CONSULTA Nº 1791 (12/09/16)

PERSONA O ENTIDAD CONSULTANTE	**DOMICILIO**
CONCEPTO IMPOSITIVO	**NORMATIVA APLICABLE**
Impuesto General Indirecto Canario	Art. 17.Tres.Uno.1 Ley 20/1991

CUESTIÓN PLANTEADA

La sociedad mercantil consultante, no establecida en Canarias, tiene como como actividad principal la comercialización de puertas automáticas peatonales como industriales, así como el mantenimiento y el servicio postventa de las mismas. Para la realización de determinadas operaciones de instalación, mantenimiento y servicio postventa correspondientes a puertas a instalar o instaladas en las Islas Canarias, la consultante subcontrata a otros empresarios o profesionales establecidos en territorio canario.

Se cuestiona acerca de la localización de las operaciones efectuadas por los empresarios o profesionales establecidos en Canarias subcontratados por la consultante.

CONTESTACIÓN VINCULANTE

La prestación de servicio de instalación de puertas automáticas, peatonales o industriales, en bienes inmuebles situados en Canarias, y el servicio de mantenimiento o reparación postventa, están sujetas al IGIC, con independencia de dónde se encuentre establecido el prestador del servicio y el destinatario del mismo.

Avda. José Manuel Guimerá, nº 10
Edf. Servicios Múltiples II Planta 5ª
38003 Santa Cruz de Tenerife
Tfno: (922) 47 66 38 / FAX (922) 47 60 00

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 adelante, 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.- La sociedad mercantil consultante, no establecida en Canarias, tiene como como actividad principal la comercialización de puertas automáticas peatonales como industriales, así como el mantenimiento y el servicio postventa de las mismas. Para la realización de determinadas operaciones de instalación, mantenimiento y servicio postventa correspondientes a puertas a instalar o instaladas en las Islas Canarias, la consultante subcontrata a otros empresarios o profesionales establecidos en territorio canario.

Se cuestiona acerca de la localización de las operaciones efectuadas por los empresarios o profesionales establecidos en Canarias subcontratados por la consultante.

SEGUNDO.- Al referirse la consulta a la determinación de la regla de localización de determinadas prestaciones de servicio, se solicitó la emisión del informe previsto en la Disposición adicional décima.Tres de la Ley 20/1991. El informe de la Subdirección General de Impuestos sobre el Consumo del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas señala lo siguiente:

> *"Segundo.- De conformidad con el artículo 4.Uno de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el valor añadido (BOE del 29 de diciembre) estarán sujetos al Impuesto "las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el ámbito espacial del Impuesto por empresarios o profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, incluso si se efectúan en favor de los propios socios,asociados, miembros o partícipes de las entidades que las realicen.*
>
> *Las prestaciones de servicios son objeto de definición en el artículo 11 de la Ley del Impuesto como "toda operación sujeta al citado tributo que, de acuerdo con esta Ley, no tenga la consideración de entrega, adquisición intracomunitaria o importación de bienes."*
>
> *El apartado Dos del mismo artículo dispone que:*
>
> *"Dos. En particular, se considerarán prestaciones de servicios:*
>
> *1.° El ejercicio independiente de una profesión, arte u oficio. (....).".*
> *De acuerdo con lo anterior, la operaciones subcontratadas por la consultante y efectuadas por empresarios o profesionales establecidos en Canarias deben ser calificadas a los efectos del Impuesto como prestaciones de servicios.*
>
> *Tercero.- La localización del hecho imponible prestaciones de servicios se realiza de conformidad con los artículos 69, 70 y 72 de la Ley 37/1992.*

En concreto, el artículo 70.Uno.1° de la Ley del Impuesto establece que:

"Uno. Se entenderán prestados en el territorio de aplicación del Impuesto los siguientes servicios: 1.° Los relacionados con bienes inmuebles que radiquen en el citado territorio.

Se considerarán relacionados con bienes inmuebles, entre otros, los siguientes servicios:

a) El arrendamiento o cesión de uso por cualquier título de dichos bienes, incluidas las viviendas amuebladas.

b) Los relativos a la preparación, coordinación y realización de las ejecuciones de obra inmobiliarias.

c) Los de carácter técnico relativos a dichas ejecuciones de obra, incluidos los prestados por arquitectos, arquitectos técnicos e ingenieros.

d) Los de gestión relativos a bienes inmuebles u operaciones inmobiliarias.

e) Los de vigilancia o seguridad relativos a bienes inmuebles.

f) Los de alquiler de cajas de seguridad.

g) La utilización de vías de peaje.

h) Los de alojamiento en establecimientos de hostelería, acampamento y balnearia".

El artículo 70 de la Ley del Impuesto supone la trasposición de la norma contenida en el artículo 47 de la Directiva 2006/112/CE, de 28 de noviembre del 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el Valor Añadido. Dicha norma establece que:

"El lugar de prestación de servicios relacionados con bienes inmuebles, incluidos los servicios prestados por peritos y agentes inmobiliarios, la provisión de alojamiento en el sector hotelero o en sectores con función similar, como campos de vacaciones o terrenos creados para su uso como lugares de acampada, la concesión de derechos de uso de bienes inmuebles, así como los servicios de preparación o coordinación de obras de construcción, tales como los prestados por arquitectos y empresas de vigilancia o seguridad, será el lugar en el que radiquen los bienes inmuebles.".

El Tribunal de Justicia de la Unión Europea en su sentencia Heger Rudi GMBH (Asunto 166/05) establece que sólo están comprendidas en el ámbito de aplicación del artículo 9, apartado 2, letra a), de la Sexta Directiva (actual 47 de la Directiva 2006/112/CE y artículo 70.uno.1° de la Ley del Impuesto), las prestaciones de servicios que guarden una relación lo suficientemente directa con un bien inmueble. En dicha sentencia concluye el Tribunal que la prestación de servicios controvertida está directamente relacionada con un bien inmueble dado que, dadas las características del servicio prestado, "es un elemento central e indispensable de la mencionada prestación.".

En cuanto al concepto de bien inmueble contenido en los precitados artículos 47 de la Directiva 2006/112 y 70 de la Ley del Impuesto, ha sido definido en el Reglamento de Ejecución n° 282/2011 del Consejo, de 15 de marzo del 2011, por el que se establecen disposiciones de aplicación de la Directiva 2006/112/CE relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, modificado a su vez por el Reglamento de Ejecución n° 1042/2013, de 7 de octubre del 2013, en lo relativo al lugar de realización de las prestaciones de servicios.

Señala el artículo 13 ter del Reglamento de Ejecución n° 282/2011 que:

"A efectos de la aplicación de la Directiva 2006/112/CE, por "bienes inmuebles" se entenderá:

a)un área determinada de la corteza terrestre, ya sea en su superficie o en su subsuelo, en la que puede fundarse la propiedad y la posesión;

b) cualquier edificio o construcción fijado al suelo, o anclado en él, sobre o por debajo del nivel del mar, que no pueda desmantelarse o trasladarse con facilidad;

c) cualquier elemento que haya sido instalado y forme parte integrante de un edificio o de una construcción y sin el cual estos no puedan considerarse completos, como, por ejemplo, puertas, ventanas, tejados, escaleras y ascensores;

d) cualquier elemento, equipo o máquina instalado de forma permanente en un edificio o en una construcción, que no pueda trasladarse sin destruir o modificar dicho edificio o construcción.".

Por su parte, el artículo 31 bis del mismo Reglamento de Ejecución en el que viene a desarrollar la condición de "relación suficientemente directa con un bien inmueble" exigida por la jurisprudencia comunitaria, de forma que en sus apartados 2 y 3 se contienen, con sentido ilustrativo, listados de servicios que se considerarán, relacionados y no relacionados respectivamente, con un bien inmueble.

En el apartado 1, por su parte, se establecen los criterios generales a considerar en el análisis de la existencia o no de la relación "suficientemente directa" para aquellos servicios no expresamente mencionados en los apartados siguientes. Así, establece el artículo 31 bis del Reglamento de Ejecución que:

"1. Los servicios vinculados a bienes inmuebles contemplados en el artículo 47 de la Directiva 2006/112/CE solo abarcarán aquellos servicios que tengan una vinculación suficientemente directa con los bienes en cuestión. Se considerará que los servicios tienen una vinculación suficientemente directa con los bienes inmuebles en los siguientes casos:

a) cuando se deriven de un bien inmueble y dicho bien sea un elemento constitutivo de los servicios y sea básico y esencial para los mismos;

cuando se presten en relación con un bien inmueble o se destinen a él y tengan por objeto la modificación física o jurídica de dicho bien.

2. El apartado 1 abarcará, en particular: (...)

k) el mantenimiento, la renovación o la reparación de un edificio o de partes del mismo, incluidas tareas tales como la limpieza, el alicatado, el empapelado o la colocación de parqué; (...)"

Si bien los artículos aquí reproducidos del Reglamento de Ejecución 282/2011 producirán efectos únicamente a partir del 1 de enero del 2017, su contenido debe ser considerado a los efectos de la aplicación del artículo 47 de la Directiva 2006/112/CE tal y como ha fijado el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en la sentencia de 16 de octubre del 2014, que resuelve el Asunto C 605/12,Welmory sp. z o.o. vs Dyrektor lzby Skarbowej w Gdansku, y que establece en su fundamento 46, analizando el alcance del artículo 44 de la Directiva y respecto del Reglamento 282/2011, que:

"Por ello, incluso si dicho Reglamento no estaba todavía en vigor en el momento de los hechos que son objeto del litigio principal, procede aun así tenerlo en consideración.".

Adicionalmente, debe aquí recordarse que la regulación de los servicios relacionados con bienes inmuebles contenida en la Directiva del impuesto y su Reglamento de Ejecución ha sido objeto de un detallado análisis en el documento "Notas Explicativas sobre las normas de la UE referentes al lugar de realización de las prestaciones de servicios relacionados con bienes inmuebles a efectos de IVA que entrarán en vigor en 2017" publicado por la Comisión Europea en el mes de octubre del 2015.

De acuerdo con la definición de bien inmueble contenida en el artículo 13 ter del Reglamento 282/2011, debe considerarse que las puertas automáticas a instalar en una edificación son un elemento que, una vez instalado, constituye una parte integrante de la edificación en cuestión y, por tanto, forman parte del bien inmueble, completándolo. En consecuencia, todas las ejecuciones de obras subcontratadas por la consultante para la instalación de las puertas, así como los servicios de su mantenimiento o reparación posterior, deben ser considerados como servicios que tienen por objeto un bien inmueble y, en definitiva, están directamente vinculados con el mismo por lo que su localización debe efectuarse de acuerdo con la regla contenida en el artículo 70.Uno.1° de la Ley del Impuesto. Por tanto, en el supuesto planteado en el escrito de consulta, dichos servicios no se encuentran sujetos al Impuesto sobre el Valor Añadido, por no estar los inmuebles a que se refieren los mismos situados en el territorio de aplicación del Impuesto.

TERCERO.- El artículo 17.Tres.Uno.1 de la Ley 20/1991 dispone:

"Tres. Reglas especiales.

Uno. Se entenderán prestados en el territorio de aplicación del Impuesto los siguientes servicios:

1. Los relacionados con bienes inmuebles que radiquen en el citado territorio.

Se considerarán relacionados con bienes inmuebles, entre otros, los siguientes servicios:

a) El arrendamiento o cesión de uso por cualquier título de dichos bienes, incluidas las viviendas amuebladas.

b) Los relativos a la preparación, coordinación y realización de las ejecuciones de obra inmobiliarias.

c) Los de carácter técnico relativos a dichas ejecuciones de obra, incluidos los prestados por arquitectos, arquitectos técnicos e ingenieros.

d) Los de gestión relativos a bienes inmuebles u operaciones inmobiliarias.

e) Los de vigilancia o seguridad relativos a bienes inmuebles.

f) Los de alquiler de cajas de seguridad.

g) La utilización de vías de peaje."

h) Los de alojamiento en establecimientos de hostelería, acampamento y balneario."

Una puerta automática, peatonal o industrial, a instalar en una edificación es un elemento que, una vez instalado, constituye una parte integrante de dicha edificación y, por tanto, forma parte del bien inmueble, completándolo; por todo ello, su instalación o su mantenimiento o reparación postventa tienen una relación lo suficientemente directa con dicho bien inmueble que permite determinar que los citados servicios se entienden prestados en el territorio donde radique el bien inmueble. Puesto que los bienes inmuebles se encuentran en Canarias, las prestación de servicio objeto de consulta están sujetas al IGIC, con independencia de donde radique el destinatario del servicio y el prestador del servicio.

CUARTO.- Conforme con todo lo expuesto, es criterio vinculante de este centro directivo que la prestación de servicio de instalación de puertas automáticas, peatonales o industriales, en bienes inmuebles situados en Canarias, y el servicio de mantenimiento o reparación postventa, están sujetas al IGIC, con independencia de dónde se encuentre establecido el prestador del servicio y el destinatario del mismo.

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, 12 de septiembre de 2016

EL VICECONSEJERO DE HACIENDA Y PLANIFICACIÓN

Luís Guillermo Padilla Macabeo