Gobierno de Canarias

Consejería de Hacienda y
Relaciones con la Unión Europea

Viceconsejería de Hacienda y
Relaciones con la Unión Europea

CONSULTA TRIBUTOS REF
CONSULTA Nº 2212 (05/04/2024)

PERSONA O ENTIDAD CONSULTANTE	**DOMICILIO A EFECTO DE NOTIFICACIÓN**
CONCEPTO IMPOSITIVO Impuesto General Indirecto Canario	**NORMATIVA APLICABLE** Art. 7.1 Ley 20/1991 Art. 22.2.a) Ley 20/1991 Art. 51.1.d) Ley 4/2012

CUESTIÓN PLANTEADA

La entidad consultante, que tiene la sede de su actividad económica en la Península y con establecimiento permanente en Canarias, prestará servicios de mantenimiento de un parque generador de energías renovables ubicado en Canarias.

La empresa propietaria del parque pone a disposición de la consultante un almacén en el propio parque, cuyo acceso está limitado a los empleados de la consultante, donde ésta almacena piezas de recambio que ha importado y que pudiera necesitar en la actividad de mantenimiento del parque de energías renovables. Hasta que no se produce una avería y es necesario sustituir las piezas, todas las piezas depositadas siguen siendo propiedad de la entidad consultante. La entidad consultante factura a la empresa canaria propietaria de parque por las reparaciones efectuadas y los recambios empleados.

Consulta cómo se debe calificar la operación y a qué tipo impositivo debe tributar, y si se debe considerar una prestación de servicios sujeta al IGIC al tipo general del 7 por ciento por la mano de obra y las piezas de recambio empleadas.

CONTESTACIÓN VINCULANTE

La entidad mercantil consultante desarrolla una única operación de mantenimiento de un parque de energía renovable, que dispone de la consideración de prestación de servicios sujeta al tipo general del 7 por ciento.

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

Visto el escrito presentado por D. Pedro Esteban Machado von Poroszlay con NIF 43366790Z, en nombre y representación de la entidad mercantil IBERDROLA RENOVABLES ENERGÍA S.A., con NIF A81428476, 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 22.3.C).k) del Reglamento Orgánico de la Consejería de Hacienda, Presupuestos y Asuntos Europeos aprobado por el Decreto 175/2022, de 3 de agosto, emite la siguiente contestación:

PRIMERO.- La entidad consultante, que tiene la sede de su actividad económica en la Península y con establecimiento permanente en Canarias, prestará servicios de mantenimiento de un parque generador de energías renovables ubicado en Canarias.

La empresa propietaria del parque pone a disposición de la consultante un almacén en el propio parque, cuyo acceso está limitado a los empleados de la consultante, donde ésta almacena piezas de recambio que ha importado y que pudiera necesitar en la actividad de mantenimiento del parque de energías renovables. Hasta que no se produce una avería y es necesario sustituir las piezas, todas las piezas depositadas siguen siendo propiedad de la entidad consultante. La entidad consultante factura a la empresa canaria propietaria de parque por las reparaciones efectuadas y los recambios empleados.

Consulta cómo se debe calificar la operación y a qué tipo impositivo debe tributar, y si se debe considerar una prestación de servicios sujeta al IGIC al tipo general del 7 por ciento por la mano de obra y las piezas de recambio empleadas.

SEGUNDO.- Teniendo en cuenta la descripción de la operativa que desarrolla la entidad consultante, procede determinar si nos encontramos:

A) Ante varias operaciones con tributación independiente: por un lado, el mantenimiento del parque de energías renovables; y, por otro lado, el suministro de las piezas de repuestos.

B) Ante una operación única de mantenimiento, donde el coste de la mano de obras y de las piezas de recambio empleadas se incorporan a la base imponible de la operación principal de mantenimiento, de acuerdo con el artículo 22.2.a) de la Ley 20/1991 que dispone:

"*2. En particular, se incluyen en el concepto de contraprestación:*

a) Los gastos de comisiones, portes y transporte, seguros, primas por prestaciones anticipadas y cualquier otro crédito efectivo a favor de quien realice la entrega o preste el servicio, derivado de la prestación principal o de las accesorias a la misma. (...)"

Aunque Canarias se encuentra fuera del ámbito de aplicación del sistema común del IVA, conforme a los artículos 4.1 del Reglamento (CEE) nº 1911/91 del Consejo, de 26 de junio de 1991, relativo a la aplicación de las disposiciones del Derecho comunitario de las Islas Canarias, y 6.1.b) de la 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, en este territorio se aplica un tributo, el IGIC, de estructura idéntica al IVA comunitario, por lo que resulta esclarecedora la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (en adelante, TJUE), que en relación a la accesoriedad podríamos destacar:

- Cuando la operación controvertida está constituida por un conjunto de elementos y de actos, primeramente procede tomar en consideración todas las circunstancias en las que se desarrolle la operación de que se trate, para determinar si dicha operación da lugar, a efectos del IVA, a dos o más prestaciones distintas o a una prestación única (por todas, sentencia de 27 de octubre de 2005 Levob Verzakeringen y OB Bank, asunto C-41/04, apartado 19)

- Procede considerar que existe una prestación única cuando dos o varios elementos o actos que el sujeto pasivo realiza en beneficio del cliente se encuentran tan estrechamente ligados que objetivamente forman una sola prestación económica indisociable cuyo desglose resultaría artificial (por todas, sentencia de 29 de marzo de 2007, Aktiebo/aget NN, asunto C111/05, apartado 23).

- Es importante buscar los elementos característicos de la operación controvertida para determinar si el sujeto pasivo realiza para el consumidor, considerado como un consumidor medio, varias prestaciones principales distintas, o una prestación única (por todas, sentencia de 25 de febrero de 1999, CPP, asunto C-349/96, apartado 29).

- Una prestación debe ser considerada accesoria de una prestación principal cuando no constituye para la clientela un fin en sí, sino el medio de disfrutar en las mejores condiciones del servicio principal del prestador (por todas, sentencia de 21 de febrero de 2008, Part Service, asunto C425-06, apartado 52).

- Ha de ponderarse si las prestaciones que pretendidamente pueden ser accesorias son aquellas que tienen cabida dentro de las funciones tradicionalmente ejercidas por la empresa que ofrece la prestación principal (por todas, sentencia de 22 de octubre de 1998, Madgett y R.M.Baldwin asuntos C-308/96 y C-94/97, apartado 26).

- El hecho de que se facture un precio único o se desglose el importe correspondiente a los distintos elementos, no tiene importancia decisiva (sentencia de fecha 25.2.1999 en el asunto C-349/96 CPP/ apartado 31, sentencia de 22 de octubre de 1998/ Madgett y R.M.Baldwin asuntos C-308/96 y C-94/97, apartados 45 y 46, sentencia de 27.10.2005 en el asunto C-41/04 Levob Verzakeringen y OB Bank, apartados 24 y 25).

Conforme a la jurisprudencia europea expuesta, parece evidente que nos encontramos ante una operación única. Resultaría artificioso entender que nos encontramos ante dos operaciones, por una parte la operación de mantenimiento; y, por otra parte, el suministro de piezas de recambio. Efectivamente, el suministro de piezas de recambio no constituye para la empresa canaria destinataria de la operación un fin en sí, sino el medio para disfrutar en las mejores condiciones del servicio principal de la entidad mercantil consultante (el mantenimiento). Todo ello con independencia de que se facture por un precio único o se desglose el importe correspondiente a los distintos elementos.

Conclusión de todo lo expuesto, es que nos encontramos ante una operación única de mantenimiento donde el suministro de piezas de recambio es accesorio a la misma.

La cuestión siguiente es determinar la verdadera naturaleza de la operación; es decir, si estamos ante una entrega de bien o ante una prestación de servicios.

No nos encontramos ante ejecuciones de obras, entendiendo como tal aquel contrato en virtud del cual una de las partes (empresario) se obliga respecto de la otra (cliente) a la producción eficaz de un determinado resultado (obra) a cambio de un precio.

La ejecución de obra implica la obtención de una obra (bien) distinta a los bienes que se haya utilizado para su realización. La innovación que requiere la existencia de una ejecución de obra está presente cuando del trabajo del empresario resultara un bien distinto al de los materiales utilizados en su confección o fabricación.

En el supuesto objeto de consulta nos encontramos ante una actuación del empresario que se limita al mantenimiento de diversas instalaciones ya existentes, con la utilización de piezas de recambio que importa, lo que implica que no pueda calificarse la operación como ejecución de obra.

Conforme al artículo 7.1 de la Ley 20/1991 debemos calificar la operación única de mantenimiento de prestación de servicios:

"1. *A los efectos de este Impuesto se entiende por prestación de servicios toda operación sujeta al mismo que no tenga la consideración de entrega de bienes ni de importación de bienes.*"

A dicha prestación de servicios le resulta aplicable el tipo impositivo general del 7 por ciento de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 51.1.d) de la Ley 4/2012.

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

(...)

d) 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."

TERCERO.- Conforme a todo lo expuesto, es criterio vinculante de este centro directivo que la entidad mercantil consultante desarrolla una única operación de mantenimiento de un parque de energía renovable, que dispone de la consideración de prestación de servicios sujeta al tipo general del 7 por ciento.

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, 5 de abril de 2024

EL VICECONSEJERO DE HACIENDA Y RELACIONES CON LA UNIÓN EUROPEA

Gabriel Megías Martínez