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

CONSULTA TRIBUTOS REF
CONSULTA Nº 2108 (17/02/22)

PERSONA O ENTIDAD CONSULTANTE	**DOMICILIO A EFECTO DE NOTIFICACIÓN**
CONCEPTO IMPOSITIVO	**NORMATIVA APLICABLE**
Impuesto General Indirecto Canario	Art. 17.Tres.Uno.1 Ley 20/1991 Art.19.1.2º.a) Ley 20/1991 Art. 48 Ley 20/1991

CUESTIÓN PLANTEADA

La entidad mercantil consultante, no establecida en Canarias, ha suscrito un contrato de mantenimiento preventivo de instalaciones ya existentes en locales comerciales situados en Canarias con una entidad mercantil que, señala textualmente, tiene domicilio en la Península. Subcontrata con una entidad mercantil establecida en Canarias el mantenimiento preventivo.

El mantenimiento preventivo consiste en revisiones periódicas, reparaciones, posibles compras de equipos y su instalación, y cuantas tareas fueran necesarias para el funcionamiento de las instalaciones de baja tensión, extintores, sistemas de detección y extinción de incendios, grupos electrógenos, centros de transformación, cuadros eléctricos y sistemas de climatización.

Los materiales aportados por la entidad mercantil subcontratada no supera el 30 por ciento del total facturado.

Se plantea la sujeción o no al IGIC de la operación de mantenimiento preventivo descrita. De estar sujeta al IGIC y tener que soportar la entidad no establecida la cuota del IGIC correspondiente, consulta si podría solicitar la devolución de las cuotas del IGIC soportadas en las adquisiciones o importaciones de bienes o servicios.

CONTESTACIÓN VINCULANTE

- Se configura como operación única de prestación de servicios el mantenimiento preventivo de locales comerciales, consistente en revisiones periódicas, reparaciones, posibles compras de equipos y su instalación, y cuantas tareas fueran necesarias para el funcionamiento de las instalaciones de baja tensión, extintores, sistemas de detección y extinción de incendios, grupos electrógenos, centros de transformación, cuadros eléctricos y sistemas de climatización.

- La prestación de servicio de mantenimiento preventivo de locales comerciales radicados en Canarias, esta sujeta al IGIC, con independencia de donde se encuentre establecido el prestador de los servicios y el destinatario de los mismos.

- En el servicio de mantenimiento preventivo en locales comerciales situados en Canarias, prestado por una entidad mercantil establecida en Canarias (la subcontratada) a la entidad mercantil no establecida en este territorio (la consultante), será sujeto pasivo la entidad establecida, estando obligada a emitir una factura con repercsión de la cuota del IGIC correspondiente al tipo general del 7 por ciento. La entidad mercantil consultante estará obligada a soportar la cuota, siempre y cuando se ajuste a derecho.

- En el servicio de mantenimiento preventivo en locales comerciales situados en Canarias, prestado por la entidad mercantil no establecida en Canarias (la consultante) a la entidad mercantil domiciliada en la Península y titular de los locales comerciales, presumiendo que éstos constituyen establecimientos permanentes, se invertiría la condición de sujeto pasivo en la entidad mercantil destinataria del servicios. La entidad mercantil consultante deberá emitir una factura sin repercusión de cuota alguna del IGIC y con la expresión "inversión del sujeto pasivo"

Si la entidad mercantil destinataria del servicio no se encuentra establecida en Canarias, sería sujeto pasivo la entidad mercantil consultante. Tendría obligación de declarar la cuota del IGIC devengada a través de la autoliquidación ocasional (modelo 412). Este modelo debe presentarse en el mes siguiente al período mensual en que se devengó el Impuesto.

- En el supuesto que la entidad mercantil consultante tenga obligación de presentar el modelo 412 de autoliquidación ocasional porque es sujeto pasivo por inversión, a través de esta autoliquidación ocasional podrá ejercer el derecho a la deducción de las cuotas del IGIC soportadas en la adquisición de bienes o servicios que utilice en la realización del servicio de mantenimiento preventivo, siempre y cuando se cumplan los requisitos para ejercer tal derecho. En el caso de que el resultado de la autoliquidación ocasional sea un crédito a su favor, podrá solicitar la devolución del exceso.

- En el supuesto que la entidad mercantil consultante no tenga obligación de presentar el modelo 412 de autoliquidación ocasional por no ser sujeto pasivo, la recuperación de las cuotas del IGIC soportadas en la adquisición de bienes o servicios sería el régimen previsto en el artículo 48 de la Ley 20/1991, regulador de la devolución a personas no establecidas en Canarias.

El plazo para la presentación de la solicitud se iniciará el día siguiente al final de cada trimestre natural o de cada año natural y concluirá el 30 de septiembre siguiente al año natural en el que se hayan soportado las cuotas de las que solicita su devolución.

En cuanto al límite cuantitativo de la solicitud, no serán admisibles las solicitudes de devolución por un importe global inferior a 400 euros. No obstante, podrán admitirse las solicitudes de devolución por un importe superior a 50 euros cuando el período de referencia sea el año natural.

La solicitud deberá presentarse por vía electrónica a través de la sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT).

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.- La entidad mercantil consultante, no establecida en Canarias, ha suscrito un contrato de mantenimiento preventivo de instalaciones ya existentes en locales comerciales situados en Canarias con una entidad mercantil que, señala textualmente, tiene domicilio en la Península. Subcontrata con una entidad mercantil establecida en Canarias el mantenimiento preventivo.

El mantenimiento preventivo consiste en revisiones periódicas, reparaciones, posibles compras de equipos y su instalación, y cuantas tareas fueran necesarias para el funcionamiento de las instalaciones de baja tensión, extintores, sistemas de detección y extinción de incendios, grupos electrógenos, centros de transformación, cuadros eléctricos y sistemas de climatización.

Los materiales aportados por la entidad mercantil subcontratada no supera el 30 por ciento del total facturado.

Se plantea la sujeción o no al IGIC de la operación de mantenimiento preventivo descrita. De estar sujeta al IGIC y tener que soportar la entidad no establecida la cuota del IGIC correspondiente, consulta si podría solicitar la devolución de las cuotas del IGIC soportadas en las adquisiciones o importaciones de bienes o servicios.

SEGUNDO.- Partiendo que el denominado por la entidad consultante mantenimiento preventivo es una operación compleja integrada por múltiples actuaciones referidas a instalaciones de distinta naturaleza (eléctricas, contraincendios y de climatización) y a la adquisición de equipos y su instalación, lo primero que debemos determinar es si nos encontramos ante una sola operación que englobaría todas las actuaciones, o ante operaciones independientes, es decir, una relativa al mantenimiento preventivo de instalaciones eléctricas, otra relativa a los sistemas de protección contraincendios, y otra relativa a los sistema de climatización. A ello deberá añadirse la compra e instalación de equipos.

Se entiende, con carácter general, que existe una operación única cuando dos o varios elementos o actos que un sujeto pasivo realiza para su cliente se encuentran tan estrechamente ligados que objetivamente forman una sola operación económica indisociable cuyo desglose resultaría artificial, de forma que todos los elementos que integran la operación de que se trata resultan necesarios para llevarla a cabo y están estrechamente vinculados entre sí.

A juicio de este centro directivo, todos los elementos que integran la operación desarrollada por la entidad subcontratada y por la entidad mercantil consultante resultan necesarios para llevar a cabo la operación de revisión, reparación, mantenimiento de distintas

instalaciones, y en su caso la de compra e instalación de euipos; y, por otra parte, están estrechamente vinculados entre sí.

En estas circunstancias, no puede considerarse que el cliente (la entidad mercantil consultante no establecida) destinatario vaya a adquirir varios servicios de mantenimiento preventivo dependiendo de la naturaleza de la instalación y, en su caso, la compra e instalación de equipos. Se estima que estamos ante una operación única. Entender lo contrario, que se trata de operaciones diferentes, supondría un desglose artificial que alteraría la funcionalidad del sistema del IGIC.

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.

Manifiesta la entidad consultante que los materiales aportados por la entidad mercantil subcontratada no supera el 30 por ciento del total facturado. Pues bien, este dato es irrelevante porque 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 a labores de revisión, reparación y mantenimiento de diversas instalaciones ya existentes, y, en su caso, con la compra e instalación de equipos, que de forma unitaria conforma, lo que denomina la entidad consultante, un mantenimiento preventivo, lo que implica la no calificación de la operación como ejecución de obra.

Conforme al artículo 7.1 de la Ley 20/1991 debemos calificar la operación única de mantenimiento preventivo 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.*"

La cuestión siguiente es localizar dicha prestación de servicios; es decir, determinar si se encuentra o no sujeta al IGIC.

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."

Se advierte en esta lista de servicios, que no es cerrada, un dato común: el bien inmueble es el elemento central e indispensable de las prestaciones de servicios que se mencionan expresamente, lo que supone la existencia de una relación lo suficientemente directa con un bien inmueble que permite determinar que el servicio se entienda prestado en el territorio donde radica el mismo.

Como es bien sabido, Canarias queda fuera del ámbito de aplicación de las disposiciones comunitarias relativas a la armonización del IVA, conforme al artículo 4 del Reglamento (CEE) 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 el artículo 6.1.b) de la Directiva 2006/112/CE, del Consejo de 28 de noviembre de 2006 relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido; ello supondría que la regulación del IGIC no está obligada a acomodarse a los principios rectores de los impuesto sobre el volumen de ventas contenidos en la normativa comunitaria, ni las sentencias del Tribunal de Justicia de la Unión Europea son directamente invocables, como ya ha tenido oportunidad de expresar el TJUE en Auto de 16 de abril de 2008 recaído en el Asunto C-186/07.

Ahora bien, siendo cierto que la Directiva de armonización del IVA no es de aplicación en lo que al IGIC se refiere, no es menos cierto que la regulación estatal de las reglas de localización del hecho imponible en el IGIC está plenamente configurada para evitar dobles o nulas tributaciones con el IVA, por lo que no parece coherente que los criterios normativos que se adopten para la interpretación de las reglas de localización del IVA no se extiendan al IGIC. De este modo podemos perfectamente acudir al artículo 31 bis del Reglamento de Ejecución (UE) N.º 282/2011 del Consejo de 15 de marzo de 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, que contiene una lista no exhaustiva de ejemplos de operaciones que se consideran servicios vinculados a bienes inmuebles (el subrayado es nuestro):

"*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;

b) 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:

a) el trazado de planos para un edificio o partes de un edificio que vaya a construirse en un terreno determinado, independientemente de que la construcción tenga lugar;

b) la prestación de servicios in situ de seguridad o vigilancia;

c) la construcción de un edificio sobre un terreno, así como las obras de construcción y demolición ejecutadas en un edificio o en partes del mismo;

d) la construcción de estructuras permanentes sobre un terreno, así como las obras de construcción y demolición ejecutadas en estructuras permanentes tales como redes de canalizaciones de gas, agua, aguas residuales, y similares;

e) la labor del suelo, incluidas actividades agrícolas tales como la labranza, la siembra, el riego y la fertilización;

f) la supervisión y evaluación de riesgos y la integridad de los bienes inmuebles;

g) la tasación de bienes inmuebles, por ejemplo, cuando se requiera a efectos de servicios de seguro, para determinar el valor de una propiedad como garantía de un préstamo o para evaluar los riesgos y daños en caso de litigio;

h) el arrendamiento, con o sin opción de compra, de bienes inmuebles, distintos de los cubiertos por el apartado 3, letra c), incluido el almacenamiento de mercancías cuando al mismo se asigne una parte específica del bien inmueble para el uso exclusivo del cliente;

i) la prestación de servicios de alojamiento en el sector hotelero o en sectores con una función similar, como campos de vacaciones o terrenos creados para su uso como lugares de acampada, incluido el derecho a permanecer en un determinado lugar derivado de la utilización de los derechos de aprovechamiento por turnos y situaciones similares;

j) la concesión o la transmisión de derechos distintos de los cubiertos en las letras h) e i) para la utilización parcial o íntegra de un bien inmueble, incluida la licencia de utilización parcial de una propiedad, como, por ejemplo, la concesión de derechos de caza o de pesca, el acceso a las salas de espera en los aeropuertos, o la utilización de infraestructuras tales como puentes o túneles de peaje;

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;

l) el mantenimiento, la renovación o la reparación de estructuras permanentes tales como las canalizaciones de gas, agua, aguas residuales y similares;

m) la instalación o el montaje de máquinas o equipos que, con posterioridad, pasen a considerarse bienes inmuebles;

n) el mantenimiento y la reparación, inspección y supervisión de máquinas o equipos si dichas máquinas o equipos se consideran bienes inmuebles;

o) la gestión inmobiliaria, distinta de la gestión de una cartera de inversiones inmobiliarias cubierta por el apartado 3, letra g), que consista en la explotación de inmuebles comerciales, industriales o residenciales por su propietario o por cuenta de este último;

p) la intermediación en la venta o el arrendamiento, con o sin opción de compra, de bienes inmuebles, y en el establecimiento o transmisión de determinados derechos sobre bienes inmuebles o derechos reales sobre bienes inmuebles (asimilados o no a bienes corporales), distinta de la intermediación cubierta por el apartado 3, letra d);

q) los servicios jurídicos relacionados con la transmisión de un título de propiedad sobre bienes inmuebles, con el establecimiento o transmisión de determinados derechos sobre bienes inmuebles o derechos reales sobre bienes inmuebles (asimilados o no a bienes corporales), como, por ejemplo, las actividades de notaría, o con la elaboración de contratos de compraventa de bienes inmuebles, incluso si la transacción subyacente que da lugar a la modificación de la propiedad de los mismos no llega a efectuarse.

3. El apartado 1 no abarcará:

a) el trazado de planos para un edificio o partes del mismo si dichos planos no se destinan a un terreno determinado;

b) el almacenamiento de mercancías en un bien inmueble si ninguna parte específica del mismo se destina al uso exclusivo del cliente;

c) la prestación de servicios publicitarios, aunque lleven aparejada la utilización de bienes inmuebles;

d) la intermediación en la prestación de servicios de alojamiento en el sector hotelero o en sectores con una función similar, como campos de vacaciones o terrenos creados para su uso como lugares de acampada, si el intermediario actúa en nombre y por cuenta de un tercero;

e) el suministro de un stand en una feria o exposición junto con otros servicios relacionados con el mismo, que permitan al expositor mostrar sus productos, como, por ejemplo, el diseño del stand, el transporte y almacenamiento de los productos, el suministro de máquinas, el tendido de cables, los seguros y la publicidad;

f) la instalación o el montaje, el mantenimiento y la reparación, inspección o supervisión de máquinas y equipos que no sean ni vayan a convertirse en bienes inmuebles;

g) la gestión de una cartera de inversiones inmobiliarias;

h) los servicios jurídicos distintos de los cubiertos en el apartado 2, letra q), vinculados a contratos, incluido el asesoramiento prestado en relación con las c ondiciones de un contrato de transmisión de la propiedad de bienes inmuebles, o para la ejecución de dicho contrato o la demostración de su existencia, cuando tales servicios no sean específicos de la transmisión de un título de propiedad sobre un bien inmueble."

La prestación de servicio de mantenimiento preventivo de un local tiene una relación lo suficientemente directa con dicho bien inmueble que permite determinar que el citado servicio se entiende prestado en el territorio donde radique el mismo. En el supuesto planteado, y dado que los locales se encuentran en Canarias, la prestación de servicio está sujeta al IGIC con independencia de donde se encuentre establecido el prestador de los servicios y el destinatario de los mismos.

En consulta 1905 de 18 de septiembre de 2018 se sentó la siguiente doctrina:

"*La prestación de servicio de mantenimiento (albañilería, carpintería, instalación eléctrica, aire acondicionado, pintura, fontanería y limpieza) de locales radicados en Canarias, estará sujeta al IGIC, con independencia de donde se encuentre establecido el prestador de los servicios y el destinatario de los mismos*."

Partiendo, por tanto, que la operación está sujeta al IGIC en todo caso, corresponde a continuación determinar quién es el sujeto pasivo, distinguiendo dos operaciones:

A) El servicio de mantenimiento preventivo en locales comerciales situados en Canarias, prestado por una entidad mercantil establecida en Canarias (la subcontratada) a la entidad mercantil no establecida en este territorio (la consultante).

El artículo 19.1 de la Ley 20/1991 dispone:

"*1. Son sujetos pasivos del Impuesto:*

1.º Con carácter general, las personas físicas o jurídicas que tengan la condición de empresarios o profesionales y realicen las entregas de bienes o presten los servicios sujetos al Impuesto."

La entidad mercantil establecida en Canarias (la subcontratada), prestadora del servicio, será sujeto pasivo del servicio de mantenimiento preventivo, estado obligada a repercutir la cuota del IGIC correspondiente al tipo general del 7 por ciento, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 51.1.c) de la Ley 4/2012, de 25 de junio, de medidas administrativas y fiscales (en adelante, Ley 4/2012), en la factura que deba emitir.

La entidad mercantil consultante estará obligada a soportar la repercusión, siempre que se ajuste a derecho.

B) Servicio de mantenimiento preventivo en locales comerciales situados en Canarias, prestado por una entidad mercantil no establecida en Canarias (la consultante) a la entidad mercantil titular de los locales comerciales.

En el texto de la consulta únicamente se menciona que tiene domicilio en Península, no indicando si se encuentra o no establecida en Canarias, aunque pudiera presumirse su situación de establecida porque posee locales comerciales que pudieran constituir establecimientos permanentes. Para la adecuada contestación, distinguiremos los dos escenarios:

i) No se encuentra establecida en Canarias la entidad mercantil destinataria del servicio.

El artículo 19.1.2º.a) de la Ley 20/1991 dispone:

"1. Son sujetos pasivos del Impuesto:
(...)
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:

a) Cuando las citadas operaciones se efectúen por personas o entidades no establecidas en Canarias, salvo que el destinatario, a su vez, no esté establecido en dicho territorio."

Puesto que tanto la entidad mercantil prestadora del servicio (la entidad consultante) como la entidad mercantil destinataria del mismo no se encuentran establecidas en Canarias, la entidad consultante será el sujeto pasivo, debiendo cumplir con la obligación tributaria principal, que no es otra cosa que, conforme al artículo 19 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, abonar a la Hacienda autonómica canaria la cuota tributaria devengada, siendo aplicable el tipo general del 7 por ciento de conformidad con lo dispuesto en el artículo 51.1.c) de la Ley 4/2012, de 25 de junio, de medidas administrativas y fiscales.

El artículo 59 de la Ley 20/1991, regulador de las obligaciones de los sujetos pasivos del IGIC, dispone en la letra f) de su número 1 y en el número 3, lo siguiente:

"*1. Los sujetos pasivos estarán obligados a:*

(...)

f) Presentar las declaraciones-liquidaciones correspondientes a cada período de liquidación, así como una declaración-resumen anual, en la forma y plazos que se establezcan reglamentariamente. En ningún caso esta obligación incumbirá a los sujetos pasivos acogidos al régimen especial de comerciantes minoristas por las actividades comprendidas en dicho régimen.

(...)

3. Los sujetos pasivos que no están obligados a presentar declaraciones-liquidaciones periódicas deberán presentar una declaración-liquidación ocasional en el caso de estar obligados a declarar, en la forma y plazos que se establezcan reglamentariamente."

El desarrollo reglamentario de la obligación de presentar autoliquidaciones, periódicas u ocasionales, está contenido, respectivamente, en los artículos 57 y 58 del Reglamento de gestión de los tributos derivados del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, aprobado por el Decreto 268/2011, de 4 de agosto (en adelante, el Reglamento de gestión).

El citado artículo 57 dispone en sus apartados 1 y 2 lo siguiente:

"*1. Están obligados a presentar autoliquidaciones periódicas:*

(...)

c) Aquellos empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto General Indirecto Canario que presten servicios por vía electrónica, de telecomunicaciones y de radiodifusión y televisión sujetos al citado tributo por las que no se produzca la inversión del sujeto pasivo a que se refiere el artículo 19.1.2º de la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias, o norma que lo sustituya, siempre y cuando el importe total, excluido el Impuesto, de dichas prestaciones de servicios haya excedido durante el año natural precedente la cantidad de 100.000 euros. Este importe puede ser modificado por la persona titular de la Consejería competente en materia tributaria.

Igualmente están obligados a presentar autoliquidaciones periódicas los empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto General Indirecto Canario, que realizando operaciones sujetas a este tributo por las que no se produzca la inversión del sujeto pasivo a que se refiere el artículo 19.1.2º de la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias, o norma que lo sustituya, tenga la consideración de gran empresa.

En estas autoliquidaciones podrán deducir las cuotas devengadas y soportadas del Impuesto General Indirecto Canario en la adquisición o importación de bienes o servicios, siempre que se cumplan los requisitos para el ejercicio del derecho a la deducción.

2. No están obligados a presentar autoliquidaciones periódicas:

(...)

d) Los empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto General Indirecto Canario, sin perjuicio de lo establecido en la letra c) del apartado 1 anterior."

Se desprende de este precepto reglamentario una regla general: los sujetos pasivos no establecidos no tienen obligación de presentar autoliquidaciones periódicas. Ahora bien, se establecen dos excepciones a esta regla general:

- Que el sujeto pasivo no establecido preste servicios por vía electrónica, de telecomunicaciones o de radiodifusión y televisión por las que no se produzca la inversión del sujeto pasivo, siempre y cuando el importe total, excluido el Impuesto, de dichas prestaciones de servicios haya excedido durante el año natural precedente la cantidad de 100.000 euros.

- Que el sujeto pasivo no establecido realice operaciones por las que no se produzca la inversión del sujeto pasivo y disponga de la consideración, a efectos del IGIC, de gran empresa.

Teniendo en cuenta la naturaleza del servicio prestado por la entidad mercantil consultante, únicamente tendría la entidad consultante obligación de presentar autoliquidaciones periódicas si dispone de la consideración de gran empresa.

La letra a) del apartado 5 de este artículo 57 contiene la definición de gran empresa en los siguientes términos:

> "*a) (...) Tendrán la condición de gran empresa aquellos sujetos pasivos, establecidos o no en el territorio de aplicación del Impuesto General Indirecto Canario, cuyo volumen de operaciones para el conjunto de sus actividades económicas, calculado conforme a lo dispuesto en el artículo 66 de la Ley 4/2012, de 25 de junio, de medidas administrativas y fiscales, o norma que lo sustituya, hubiese excedido durante el año natural inmediato anterior de 6.010.121,04 euros.*
>
> *A estos efectos, y respecto a los sujetos pasivos establecidos, deberán entenderse incluidas en el volumen de operaciones las realizadas desde los establecimientos situados en el territorio de aplicación del Impuesto General Indirecto Canario, aunque, por aplicación de las reglas de localización del hecho imponible, pudieran resultar no sujetas al Impuesto, y aquellas en las que se invierte la condición de sujeto pasivo en el destinatario.*
>
> *Respecto a los sujetos pasivos no establecidos, se incluirán en el volumen de operaciones todas las operaciones sujetas al Impuesto en las que no se produzca la inversión del sujeto pasivo en el destinatario."*

Presumiremos que no dispone de la consideración, a efectos del IGIC, de gran empresa, por lo que no tiene obligación de declarar la cuota devengada a través de autoliquidaciones periódicas.

El artículo 58.1.a.) del Reglamento de gestión dispone:

> *"1. Están obligados a presentar la autoliquidación ocasional a que se refiere el artículo 59.3 de la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias:*

a) Los empresarios o profesionales que no están obligados a presentar autoliquidaciones periódicas, cuando tengan la obligación de declarar una cuota devengada del Impuesto General Indirecto Canario."

Derivado de este precepto, la entidad consultante declarará la cuota devengada a través de una autoliquidación ocasional (modelo 412).

Conforme al apartado 3 del citado artículo 58, el período de liquidación coincidirá con el mes natural y la autoliquidación ocasional deberá presentarse el mes natural siguiente a la finalización del período de liquidación mensual.

ii) Se encuentra establecida en Canarias la entidad mercantil destinataria del servicio.

Conforme al mencionado artículo 19.1.2º.a) de la Ley 20/1991 se invertiría la condición de sujeto pasivo en el destinatario de la operación, entidad mercantil titular de los locales comerciales destinatario del servicio de mantenimiento preventivo.

La entidad mercantil consultante emitiría una factura con la expresión "inversión del sujeto pasivo", conforme con el artículo 6.1.m) del Reglamento de facturación, sin repercusión de cuota del IGIC alguna.

La entidad mercantil destinataria del servicio estará obligada a declarar la cuota tributaria que se ha devengado.

TERCERO.- Se desprende del contenido de la consulta que el servicio de mantenimiento preventivo se efectúa mediante revisiones periódicas, lo que equivale a encontrarnos con una operación de tracto sucesivo. Con independencia de la aplicación de la regla especial del devengo del Impuesto prevista en el artículo 18.Uno.6º de la Ley 20/1991, el hecho de que el contrato del servicio de mantenimiento preventivo pudiera durar más de doce meses, no implica que la entidad consultante disponga de un establecimiento permanente en Canarias, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 17.Dos, segundo guión, letra c), de la Ley 20/1991, que dispone:

"*Dos. A los efectos de esta Ley, se entenderá por:*

(...)

- Establecimiento permanente: cualquier lugar fijo de negocios donde los sujetos pasivos realicen actividades empresariales o profesionales.

En particular, tendrán esta consideración:

(...)

c) Las obras de construcción, instalación o montaje cuya duración exceda de doce meses.

(...)"

Partiendo que la entidad mercantil consultante, no establecida en Canarias, soportaría cuotas del IGIC en sus adquisiciones o importaciones de bienes o servicios y que desarrolla actividades que dan derecho a la deducción, corresponde ahora analizar cómo recupera dichas cuotas. Para ello debemos diferenciar dos situaciones:

A) La entidad mercantil consultante es sujeto pasivo del IGIC.

Recordemos que es la situación donde la entidad destinataria del servicio de mantenimiento preventivo no se encuentra establecida en Canarias, y la entidad mercantil consultante está obligada a declarar la cuota devengada a través de una autoliquidación ocasional (modelo 412). Pues bien, es precisamente a través de estas autoliquidaciones ocasionales donde puede recuperar las cuotas del IGIC soportadas a través de ejercer el derecho a la deducción, siempre y cuando se cumplan los requisitos para ejercer tal derecho.

En efecto, el artículo 58.1.c) del Reglamento de gestión dispone lo siguiente:

"*c) Sin perjuicio de lo establecido en el artículo 57.1.c) del presente Reglamento, los empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto General Indirecto Canario que realicen entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas y no exentas del Impuesto por las que no se produzca la inversión del sujeto pasivo a que se refiere el artículo 19.1.2º de la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias, o norma que lo sustituya, o tengan la consideración de sujetos pasivos por inversión con obligación de declarar cuotas devengadas del Impuesto General Indirecto Canario. En estas autoliquidaciones ocasionales podrán deducir las cuotas devengadas y soportadas del Impuesto General Indirecto Canario en la adquisición o importación de bienes o servicios, siempre que se cumplan los requisitos para el ejercicio del derecho a la deducción.*

Lo previsto en esta letra c) no resulta aplicable cuando los empresarios o profesionales realicen exclusivamente entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas al tipo cero."

A través de las autoliquidaciones ocasionales, la entidad mercantil consultante podrá, en su caso, solicitar la devolución del exceso de las cuotas soportadas objeto de deducción sobre las cuotas devengadas en las prestaciones de servicios que los mismos realicen.

B) La entidad mercantil consultante no es sujeto pasivo del IGIC.

Es la situación donde la entidad destinataria del servicio de mantenimiento se encuentra establecida en Canarias, por lo que se invertiría la condición de sujeto pasivo en la entidad mercantil establecida.

En este supuesto, la entidad mercantil consultante tendría, como empresario o profesional no establecido, que acudir al régimen previsto en el artículo 48 de la Ley 20/1991, regulador de la devolución a personas no establecidas en Canarias, que dispone lo siguiente:

"1. Los empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto podrán solicitar la devolución de las cuotas del Impuesto General Indirecto Canario que hayan soportado por las adquisiciones o importaciones de bienes o servicios, incluida la carga impositiva implícita, realizadas en dicho territorio, de acuerdo con lo dispuesto en el presente artículo y con arreglo a los plazos y al procedimiento que se establezcan reglamentariamente.

A estos efectos, se considerarán no establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto los empresarios o profesionales que, siendo titulares de un establecimiento permanente situado en el mencionado territorio, no realicen desde dicho establecimiento entregas de bienes ni prestaciones de servicios durante el período a que se refiera su solicitud.

2. Son requisitos para el ejercicio del derecho a la devolución a que se refiere el número anterior:

1º.- Que las personas o entidades que pretendan ejercitarlo estén establecidas en la Península, Islas Baleares, Ceuta, Melilla, en otros Estados miembros de la Comunidad Económica Europea o en Terceros Países siempre que, en este último caso, se acredite la reciprocidad en favor de los empresarios y profesionales establecidos en España.

2º.- Que realicen en dichos territorios actividades empresariales o profesionales sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido o a un tributo análogo.

La realización de dichas actividades deberá acreditarse en la forma que se determine reglamentariamente.

3º.- Que durante el periodo a que se refiere la solicitud, los interesados no hayan realizado en las Islas Canarias entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas al Impuesto General Indirecto Canario distintas de las que a continuación se relacionan:

a) Las operaciones en las que los sujetos pasivos del Impuesto sean las personas para las que se realicen las mismas, según el supuesto de inversión del sujeto pasivo previsto en esta Ley.

b) Las de transporte y prestaciones de servicios accesorias a las mismas, exentas en virtud de lo dispuesto en esta Ley en el artículo 11º, excepto su número 2, en el artículo 12º, en los números 1 y 2 del artículo 13º, en el número 7 del artículo 14º y en el artículo 15º.

3. Las personas físicas o jurídicas en las que concurran los requisitos descritos en los números anteriores tendrán derecho a solicitar la devolución del Impuesto General Indirecto Canario que hayan soportado en las adquisiciones o importaciones de bienes o en los servicios que les hayan sido prestados en las Islas Canarias durante el periodo de tiempo a que corresponda la solicitud, en la medida en que los indicados bienes o servicios se utilicen en la realización de las operaciones descritas en el número 4, apartado 1º, letras b), c) y d) y apartado 2º del artículo 29º de esta Ley, o bien las señaladas en el número 2 anterior, apartado 3º, letra a).

Para la determinación de las cuotas a devolver se atenderá al destino real y efectivo de los bienes o servicios adquiridos o importados, sin que sean de aplicación a estos efectos las normas reguladoras de la regla de prorrata contenidas en la presente Ley.

4. Serán de aplicación a las devoluciones reguladas en este artículo las limitaciones y exclusiones del derecho a deducir previstas en la Ley.

5. Las solicitudes de devolución únicamente podrán referirse al periodo de liquidación o al año natural inmediatamente anteriores.

6. Las personas o entidades que, no estando establecidas en la Comunidad Económica Europea, pretendan hacer uso del derecho a la devolución regulado en este artículo deberán nombrar previamente un representante legal residente en España, a cuyo cargo estará el cumplimiento de las obligaciones formales o de procedimiento correspondientes y que responderá solidariamente en los casos de devolución improcedente.

La Hacienda Pública de la Comunidad Autónoma de Canarias podrá exigir a dicho representante caución suficiente a estos efectos.

7. No serán admisibles las solicitudes de devolución por un importe total inferior a la cifra que se determine reglamentariamente.

8. En el caso de empresarios o profesionales establecidos en un Estado miembro de la Comunidad Europea, la solicitud deberá presentarse por vía electrónica a través del portal electrónico dispuesto al efecto por el Estado miembro en el que estén establecidos."

El desarrollo reglamentario del artículo 48 de la Ley 20/1991 se encuentra recogido en el artículo 12 del Reglamento de gestión.

Respecto al plazo y período de la solicitud de devolución por parte de empresarios o profesionales no establecidos, el artículo segundo de la Ley 6/2008, de 23 de diciembre, de medidas incentivadoras de la actividad económica, de acuerdo con la nueva redacción dada por la disposición final décima de la Ley 7/2017, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales de la Comunidad Autónoma de Canarias para 2018, dispone:

"A los efectos de lo establecido en el artículo 48 de la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias, las solicitudes de devolución únicamente podrán referirse al periodo anual o trimestral inmediatamente anteriores.

No obstante, serán admisibles las solicitudes de devolución que se refieran a un periodo de tiempo inferior siempre que concluya el día 31 de diciembre del año que corresponda.

El plazo para la presentación de las referidas solicitudes se iniciará el día siguiente al final de cada trimestre natural o de cada año natural y concluirá el 30 de septiembre siguiente al año natural en el que se hayan soportado las cuotas a que se refieran.

Se autoriza a la consejería competente en materia tributaria a modificar el plazo de presentación."

Por otra parte, el artículo 12.1.c) del Reglamento de gestión, dispone:

"*c) El plazo para la presentación de las referidas solicitudes se iniciará el día siguiente al final de cada trimestre natural o de cada año natural y concluirá el 30 de septiembre siguiente al año natural en el que se hayan soportado las cuotas a que se refieran*."

En cuanto al límite cuantitativo de la solicitud, el artículo 12.1.a) del Reglamento de gestión dispone:

"a*) No serán admisibles las solicitudes de devolución por un importe global inferior a 400 euros.*

No obstante, podrán admitirse las solicitudes de devolución por un importe superior a 50 euros cuando el período de referencia sea el año natural."

Por último, siendo la entidad mercantil consultante un empresario o profesional establecido en un Estado miembro de la Unión Europea (España), la solicitud deberá presentarse por vía electrónica a través del portal electrónico dispuesto al efecto por el Estado miembro en el que esté establecido, en este caso a través de la sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT).

CUARTO.- Conforme a todo lo expuesto, es criterio de este centro directivo que:

- Se configura como operación única de prestación de servicios el mantenimiento preventivo de locales comerciales, consistente en revisiones periódicas, reparaciones, posibles compras de equipos y su instalación, y cuantas tareas fueran necesarias para el funcionamiento de las instalaciones de baja tensión, extintores, sistemas de detección y extinción de incendios, grupos electrógenos, centros de transformación, cuadros eléctricos y sistemas de climatización.

- La prestación de servicio de mantenimiento preventivo de locales comerciales radicados en Canarias, esta sujeta al IGIC, con independencia de donde se encuentre establecido el prestador de los servicios y el destinatario de los mismos.

- En el servicio de mantenimiento preventivo en locales comerciales situados en Canarias, prestado por una entidad mercantil establecida en Canarias (la subcontratada) a la entidad mercantil no establecida en este territorio (la consultante), será sujeto pasivo la entidad establecida, estando obligada a emitir una factura con repercsión de la cuota del IGIC correspondiente al tipo general del 7 por ciento. La entidad mercantil consultante estará obligada a soportar la cuota, siempre y cuando se ajuste a derecho.

- En el servicio de mantenimiento preventivo en locales comerciales situados en Canarias, prestado por la entidad mercantil no establecida en Canarias (la consultante) a la entidad mercantil domiciliada en la Península y titular de los locales comerciales, presumiendo que éstos constituyen establecimientos permanentes, se invertiría la condición de sujeto pasivo en la entidad mercantil destinataria del servicios. La entidad mercantil consultante deberá emitir una factura sin repercusión de cuota alguna del IGIC y con la expresión "inversión del sujeto pasivo"

Si la entidad mercantil destinataria del servicio no se encuentra establecida en Canarias, sería sujeto pasivo la entidad mercantil consultante. Tendría obligación de declarar la cuota del IGIC devengada a través de la autoliquidación ocasional (modelo 412). Este modelo debe presentarse en el mes siguiente al período mensual en que se devengó el Impuesto.

- En el supuesto que la entidad mercantil consultante tenga obligación de presentar el modelo 412 de autoliquidación ocasional porque es sujeto pasivo por inversión, a través de esta autoliquidación ocasional podrá ejercer el derecho a la deducción de las cuotas del IGIC soportadas en la adquisición de bienes o servicios que utilice en la realización del servicio de mantenimiento preventivo, siempre y cuando se cumplan los requisitos para ejercer tal derecho. En el caso de que el resultado de la autoliquidación ocasional sea un crédito a su favor, podrá solicitar la devolución del exceso.

- En el supuesto que la entidad mercantil consultante no tenga obligación de presentar el modelo 412 de autoliquidación ocasional por no ser sujeto pasivo, la recuperación de las cuotas del IGIC soportadas en la adquisición de bienes o servicios sería el régimen previsto en el artículo 48 de la Ley 20/1991, regulador de la devolución a personas no establecidas en Canarias.

El plazo para la presentación de la solicitud se iniciará el día siguiente al final de cada trimestre natural o de cada año natural y concluirá el 30 de septiembre siguiente al año natural en el que se hayan soportado las cuotas de las que solicita su devolución.

En cuanto al límite cuantitativo de la solicitud, no serán admisibles las solicitudes de devolución por un importe global inferior a 400 euros. No obstante, podrán admitirse las solicitudes de devolución por un importe superior a 50 euros cuando el período de referencia sea el año natural.

La solicitud deberá presentarse por vía electrónica a través de la sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT).

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, 17 de febrero de 2022

EL VICECONSEJERO DE HACIENDA, PLANIFICACIÓN

Y ASUNTOS EUROPEOS

Fermín Delgado García