CONSULTA TRIBUTOS REF

CONSULTA NÚM. 1573 (15/05/2013)

PERSONA O ENTIDAD CONSULTANTE	**DOMICILIO**
CONCEPTO IMPOSITIVO Impuesto General Indirecto Canario	**NORMATIVA APLICABLE** Art. 17.Uno.1 Ley 20/1991 Art. 20.Dos.5 Ley 20/1991 Art. 15 Reglamento de facturación (Real Decreto 1619/2012)

CUESTIÓN PLANTEADA

Se consulta sobre la localización de las prestaciones de servicios de revisión, mantenimiento y reparación de maquinaria. Tales servicios se efectúan materialmente en Canarias en la sede de una empresa establecida en Canarias, pero el destinatario es una empresa no establecida en este territorio.

De encontrarse no sujeta al IGIC, se consulta la forma de subsanar la facturación realizada con repercusión del IGIC.

CONTESTACIÓN VINCULANTE

1º No está sujeta al IGIC la prestación de servicio de revisión, mantenimiento y reparación de maquinaria cuando el destinatario es un empresario o profesional no establecido en Canarias, con independencia de que materialmente se efectúe en Canarias y que se realice en instalaciones de una empresa establecida en Canarias independiente de la entidad mercantil consultante.

2º En el supuesto de cuotas del IGIC indebidamente repercutidas que supongan una minoración, se deberá efectuar las siguientes acciones:

A) Rectificación de la repercusión por alguna de las siguientes opciones:

- Iniciar un procedimiento de ingresos indebidos. Este procedimiento podrá ser iniciado tanto por la entidad mercantil consultante, como sujeto pasivo, como por la entidad mercantil destinataria de la operación y no establecida en Canarias. Si procede la devolución, únicamente tendrá derecho a la misma la entidad mercantil no establecida que ha soportado indebidamente la repercusión.

- A través de rectificación, por parte de la entidad mercantil consultante como sujeto pasivo, de las cuotas devengadas en la autoliquidación (existe una casilla específica) correspondiente al periodo 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.

El sujeto pasivo deberá reintegrar las cuotas del IGIC indebidamente repercutidas al destinatario de la operación.

B) La entidad mercantil consultante deberá emitir una factura rectificativa en los términos

establecidos en el artículo 15 del Reglamento de facturación.

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

PRIMERO.- Se consulta sobre la localización de las prestaciones de servicios de revisión, mantenimiento y reparación de maquinaria. Tales servicios se efectúan materialmente en Canarias en la sede de una empresa establecida en Canarias, pero el destinatario es una empresa no establecida en este territorio.

De encontrarse no sujeta al IGIC, se consulta la forma de subsanar la facturación realizada con repercusión del IGIC.

SEGUNDO.- Al referirse la consulta a la determinación de la regla de localización de determinadas prestaciones de servicio, esta Dirección General 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:

"Primero.- De acuerdo con la información y documentación aportada del escrito de consulta una entidad establecida en las Islas Canarias presta servicios de reparación y mantenimiento de maquinaria situada en establecimientos situados en las Islas Canarias de otra empresa pero cuyo destinatario es una tercera entidad establecida en el territorio de aplicación del Impuesto que no dispone de establecimiento permanente en Canarias.

Segundo.- La sujeción al Impuesto sobre el Valor Añadido de los servicios que presta la entidad canaria en el territorio de aplicación del Impuesto deberá realizarse conforme a las reglas de localización de servicios contenidas en los artículos 69, 70 y 72 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE de 29 de diciembre).

En este sentido, el artículo 69.uno, número 1° de la Ley establece que:

"Uno. Las prestaciones de se.'vicios se entenderán realizadas en el territorio de aplicación del Impuesto, sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado siguiente de este artículo y en los artículos 70 y 72 de esta Ley, en los siguientes casos:

1º Cuando el destinatario sea un empresario o profesional que actúe como tal y radique en el citado territorio la sede de su actividad económica, o tenga en el mismo un establecimiento permanente o, en su defecto, el lugar de su domicilio o residencia habitual, siempre que se trate de servicios que tengan por destinatarios a dicha sede, establecimiento permanente, domicilio o residencia habitual, con independencia de dónde se encuentre establecido el prestador de los servicios y de/lugar desde el que los preste.

Por otra parte, en los artículos 70 y 72 de la Ley 37/1 992 no existen disposiciones específicas referentes al lugar de realización de los servicios de reparación y mantenimiento de maquinaria de los que es destinataria la entidad establecida en el territorio de aplicación del Impuesto.

En consecuencia, los referidos servicios están sujetos al Impuesto sobre el Valor Añadido en el territorio de aplicación del Impuesto al ser su destinatario un empresario o profesional que actúa como tal y radicando en el citado territorio la sede de su actividad económica destinataria del mismo, con independencia de dónde se encuentre establecido el prestador de los servicios y del lugar desde el que los preste.

Tercero.- Por otra parte, el artículo 84.Uno de la Ley 37/1992, establece que serán sujetos pasivos del Impuesto:

"1°. Las personas físicas o jurídicas que tengan la condición de empresarios o profesionales y realicen las entregas de bienes o presten los servicios sujetos a/Impuesto, salvo lo dispuesto en los números siguientes.

2°. Los empresarios o profesionales para quienes se realicen las operaciones sujetas al Impuesto en los supuestos que se indican a continuación:

a) Cuando las mismas se efectúen por personas o entidades no establecidas en el territorio de aplicación del Impuesto.

(...).'

Por tanto, cuando los servicios objeto de consulta que se entienden realizados en el territorio de aplicación del Impuesto sean prestados por un empresario o profesional no establecido en el territorio de aplicación del Impuesto (como parece ser en el supuesto considerado, si los mismos son prestados por un empresario canario que no dispone en la Península o Baleares de un establecimiento permanente desde el que preste el servicio), será sujeto pasivo de la operación el empresario o profesional destinatario de los servicios referidos."

TERCERO.- A continuación se analizará la localización de la prestación de servicio desde la perspectiva del IGIC, teniendo vetado esta Dirección General de Tributos el pronunciamiento sobre la sujeción de tales prestaciones al Impuesto sobre el Valor Añadido. No obstante, el análisis desde el punto de vista de este último tributo se encuentra en el informe de la Subdirección General de Impuesto sobre el Consumo que se ha reproducido en el apartado Segundo de la presente consulta.

Al servicio de revisión, mantenimiento y reparación de maquinaria le resulta aplicable la regla general de localización de las prestaciones de servicios contenida en el artículo 17.Uno.1 de la Ley 20/1991. Este precepto dispone lo siguiente:

"Uno. Reglas generales.
Las prestaciones de servicios se entenderán realizadas en el territorio de aplicación del Impuesto en los siguientes casos:
1. Cuando el destinatario sea un empresario o profesional que actúe como tal y radique en el citado territorio la sede de su actividad económica, o tenga en el mismo un establecimiento permanente o, en su defecto, el lugar de su domicilio o residencia habitual, siempre que se trate de servicios que tengan por destinatarios a dicha sede, establecimiento permanente,

domicilio o residencia habitual, con independencia de dónde se encuentre establecido el prestador de los servicios y del lugar desde el que los preste."

Siendo el destinatario una empresa que no se encuentra establecida en Canarias, la prestación de servicio de revisión, mantenimiento y reparación de maquinaria se encuentra no sujeta al IGIC, con independencia de que materialmente se efectúe en Canarias y que se realice en instalaciones de una empresa establecida en Canarias independiente de la entidad mercantil consultante.

CUARTO.- La entidad mercantil consultante aporta adjuntas al escrito de petición de consulta, copias de facturas emitidas por la misma donde se repercute indebidamente el IGIC a la sociedad mercantil no establecida.

La entidad mercantil consultante, como sujeto pasivo, debe, para la corrección de la indebida repercusión, efectuar dos acciones:

a) Rectificar la incorrecta repercusión del IGIC efectuada.

Hay que advertir que lo expresado en esta consulta es aplicable a las prestaciones de servicios efectuadas con posterioridad al día 1 de enero de 2010. Las prestaciones de servicios de revisión, mantenimiento y reparación efectuadas con anterioridad a dicha fecha se entendían localizadas donde se hubieran realizadas materialmente, por tanto sujetas al IGIC (antiguo artículo 17.2.3º.d) de la Ley 20/1991 vigente hasta el día 31 de diciembre de 2009).

El artículo 20.Dos.5 de la Ley 20/1991 dispone:

"Dos. La rectificación de las cuotas impositivas repercutidas deberá realizarse de acuerdo con el siguiente procedimiento:

(...)

5. (...)

Cuando la rectificación determine una minoración de las cuotas inicialmente repercutidas, el sujeto pasivo podrá optar por cualquiera de las dos alternativas siguientes:

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

b) Regularizar la situación tributaria en la declaración-liquidación correspondiente al periodo 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. (...)"

Comprobamos que la entidad mercantil consultante dispone de una doble alternativa para rectificar, minorando, la repercusión indebida del IGIC:

- Solicitar ante la Administración Tributaria Canaria la devolución de las cuotas del IGIC indebidamente declaradas.

El procedimiento de devolución de ingresos indebidos está regulado en el artículo 221 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, desarrollado en los artículos 14 a 20 del Reglamento de revisión en vía administrativa aprobado por el artículo único del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo (en adelante, Reglamento de revisión).

Cuando proceda la devolución, únicamente tendrá derecho a la misma la persona o entidad que haya soportado indebidamente la repercusión.

- La rectificación de las cuotas del IGIC indebidamente repercutidas a través de su consignación en una autoliquidación (existe una casilla específica) correspondiente al periodo 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. Conjuntamente debe reintegrar las cuotas del IGIC indebidamente repercutidas al adquirente del servicio.

El artículo 20.Dos.5 de la Ley 20/1991 restringe el ejercicio de las opciones para la rectificación de la repercusión, en el supuesto de minoración, a los sujetos pasivos (*Cuando la rectificación determine una minoración de las cuotas inicialmente repercutidas, el sujeto pasivo podrá optar por cualquiera de las dos alternativas siguientes)*. Sin embargo, el artículo 14.1.c) del Reglamento de revisión señala que tendrán derecho a solicitar la devolución de ingresos indebidos, cuando el ingreso indebido se refiera a tributos para los cuales exista una obligación legal de repercusión, además del sujeto pasivo, la persona o entidad que haya solicitado la repercusión.

Inicie el sujeto pasivo o la persona o entidad que haya soportado la repercusión el procedimiento de devolución de ingresos indebidos, quien tiene derecho a obtener la devolución, si ésta procede, es la persona o entidad que haya soportado la repercusión.

b) Emitir factura rectificativa.

El artículo 15 del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación aprobado por el artículo 1 del Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre (en adelante, Reglamento de facturación), dispone:

"Artículo 15. Facturas rectificativas.

(...)
2. Igualmente, será obligatoria la expedición de una factura rectificativa en los casos en que las cuotas impositivas repercutidas se hubiesen determinado incorrectamente o se hubieran producido las circunstancias que, según lo dispuesto en el artículo 80 de la Ley del Impuesto, dan lugar a la modificación de la base imponible.
(...)
3. La expedición de la factura rectificativa deberá efectuarse tan pronto como el obligado a expedirla tenga constancia de las circunstancias que, conforme a los apartados anteriores, obligan a su expedición, siempre que no hubiesen transcurrido cuatro años a partir del momento en que se devengó el Impuesto o, en su caso, se produjeron las circunstancias a que se refiere el artículo 80 de la Ley del Impuesto.
4. La rectificación se realizará mediante la emisión de una nueva factura en la que se haga constar los datos identificativos de la factura rectificada. Se podrá efectuar la rectificación de varias facturas en un único documento de rectificación, siempre que se identifiquen todas las facturas rectificadas. No obstante, cuando la modificación de la base imponible tenga su origen en la concesión de descuentos o bonificaciones por volumen de operaciones, así como

en los demás casos en que así se autorice por el Departamento de Gestión Tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, no será necesaria la identificación de las facturas rectificadas, bastando la determinación del periodo al que se refieran.
5. La factura rectificativa deberá cumplir los requisitos que se establecen en los artículos 6 ó 7, según proceda.
Cuando lo que se expida sea una factura rectificativa, los datos a los que se refiere el artículo 6.1.f), g) y h) expresarán la rectificación efectuada. En particular, los datos que se regulan en los párrafos f) y h) del citado artículo 6.1 se podrán consignar, bien indicando directamente el importe de la rectificación, con independencia de su signo, bien tal y como queden tras la rectificación efectuada, señalando igualmente en este caso el importe de dicha rectificación.
Cuando lo que se expida sea una factura simplificada rectificativa, los datos a los que se refiere el artículo 7.1.f) y g) y, en su caso, el 7.2.b), expresarán la rectificación efectuada, bien indicando directamente el importe de la rectificación, bien tal y como quedan tras la rectificación efectuada, señalando igualmente en este caso el importe de dicha rectificación.
6. Únicamente tendrán la consideración de facturas rectificativas las que se expidan por alguna de las causas previstas en los apartados 1 y 2.
No obstante, las facturas que se expidan en sustitución o canje de facturas simplificadas expedidas con anterioridad no tendrán la condición de rectificativas, siempre que las facturas simplificadas expedidas en su día cumpliesen los requisitos establecidos en el artículo 7.1."

Respecto a las operaciones sujetas al IGIC, debe tenerse en cuenta que la Disposición adicional segunda del citado Reglamento establece que las referencias al Impuesto sobre el Valor Añadido y al Departamento de Gestión de la Agencia Estatal de Administración Tributaria deben entenderse realizadas al IGIC y a la Administración tributaria canaria; por tanto, la referencia al "*artículo 80 de la Ley del Impuesto*" se entiende referida a los números 4, 5, 6, 7, 8 y 9 del artículo 22 de la Ley 20/1991.

Conforme a todo ello, la entidad mercantil consultante está obligada a emitir facturas rectificativas de cada una de las facturas en la que se repercutió indebidamente cuotas del IGIC. No obstante, puede emitir una sola factura rectificativa siempre que haga mención en la misma a todas las facturas que rectifica.

La factura rectificativa debe cumplir todos los requisitos exigidos en el artículo 6 del Reglamento de facturación, con las especialidades previstas en el apartado 7 del artículo 15 del Reglamento de facturación.

QUINTO.- De acuerdo con todo lo expuesto, es criterio de esta Dirección General de Tributos que:

1º No está sujeta al IGIC la prestación de servicio de revisión, mantenimiento y reparación de maquinaria cuando el destinatario es un empresario o profesional no establecido en Canarias, con independencia de que materialmente se efectúe en Canarias y que se realice en instalaciones de una empresa establecida en Canarias independiente de la entidad mercantil consultante.

2º En el supuesto de cuotas del IGIC indebidamente repercutidas que supongan una minoración, se deberá efectuar las siguientes acciones:

A) Rectificación de la repercusión por alguna de las siguientes opciones:

- Iniciar un procedimiento de ingresos indebidos. Este procedimiento podrá ser iniciado tanto por la entidad mercantil consultante, como sujeto pasivo, como por la entidad mercantil destinataria de la operación y no establecida en Canarias. Si procede la devolución, únicamente tendrá derecho a la misma la entidad mercantil no establecida que ha soportado indebidamente la repercusión.

- A través de rectificación, por parte de la entidad mercantil consultante como sujeto pasivo, de las cuotas devengadas en la autoliquidación (existe una casilla específica) correspondiente al periodo 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.

El sujeto pasivo deberá reintegrar las cuotas del IGIC indebidamente repercutidas al destinatario de la operación.

B) La entidad mercantil consultante deberá emitir una factura rectificativa en los términos establecidos en el artículo 15 del Reglamento de facturación.

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, 15 de mayo de 2013

EL DIRECTOR GENERAL DE TRIBUTOS

Alberto Génova Galván