Gobierno de Canarias
Consejería de Hacienda, Presupuestos y Asuntos Europeos
Viceconsejería de Hacienda, Planificación y Asuntos Europeos

CONSULTA TRIBUTOS REF
CONSULTA Nº 2169 (18/04/23)

PERSONA O ENTIDAD CONSULTANTE	**DOMICILIO A EFECTO DE NOTIFICACIÓN:**
CONCEPTO IMPOSITIVO Impuesto General Indirecto Canario	**NORMATIVA APLICABLE** Art. 17.Tres.1 Ley 20/1991

CUESTIÓN PLANTEADA

La consultante, una sociedad con sede de actividad económica en las Islas Canarias, va a prestar servicios de consultoría para la mejora de la eficiencia energética a comunidades de propietarios situadas en el territorio de aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido. En el marco de estos contratos la consultante va a instalar los equipos o recursos necesarios y asume su mantenimiento.

Se consulta si la operación descrita está o no sujeta al IGIC.

CONTESTACIÓN VINCULANTE

Se encuentra no sujeta al IGIC la prestación de servicios de consultoría energética con la instalación de equipos y su mantenimiento, realizada sobre bienes inmuebles situados fuera de Canarias, con independencia de que la comunidad de propietarios destinataria del servicio disponga o no de la condición de empresario o profesional.

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 , 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 consultante, una sociedad con sede de actividad económica en las Islas Canarias, va a prestar servicios de consultoría para la mejora de la eficiencia energética a comunidades de propietarios situadas en el territorio de aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido. En el marco de estos contratos la consultante va a instalar los equipos o recursos necesarios y asume su mantenimiento.

Se consulta si la operación descrita está o no sujeta al IGIC.

SEGUNDO.- Al referirse la consulta a la localización del hecho imponible, se recibe informe previsto en la Disposición adicional décima.Tres de la Ley 20/1991. El informe de la Subdirección General de Impuestos sobre el Consumo de la Dirección General de Tributos del Ministerio de Hacienda y Función Pública, señala lo siguiente:

Primero.- De conformidad con el artículo 4 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE del 29 de diciembre) estarán sujetas 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.".

Por otra parte, el artículo 5 de la Ley 37/1992 señala que:

"Uno. A los efectos de lo dispuesto en esta Ley, se reputarán empresarios o profesionales:

a) Las personas o entidades que realicen las actividades empresariales o profesionales definidas en el apartado siguiente de este artículo.

b) Las sociedades mercantiles, salvo prueba en contrario.

(...).".

Define el artículo 5 de la Ley del impuesto, en su apartado dos, las actividades empresariales o profesionales como "las que impliquen la ordenación por cuenta propia de factores de producción materiales y humanos o de uno de ellos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.

En particular, tienen esta consideración las actividades extractivas, de fabricación, comercio y prestación de servicios, incluidas las de artesanía, agrícolas, forestales,

ganaderas, pesqueras, de construcción, mineras y el ejercicio de profesiones liberales y artísticas.

(...).".

Adicionalmente, el artículo 11 de la Ley del impuesto define el hecho imponible prestación de servicios 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.".

De conformidad con lo anterior, debe señalarse que la consultante tiene, a los efectos del impuesto, la condición de empresario o profesional y las operaciones efectuadas para las comunidades de propietarios deben ser calificadas como prestaciones de servicios que estarán sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido cuando se entiendan realizadas en el territorio de aplicación del impuesto.

En este sentido, debe recordarse que, de conformidad con el artículo 3 de la Ley 37/1992, las Islas Canarias no forman parte del territorio de aplicación del impuesto ni tampoco del territorio de la Comunidad, teniendo la consideración de "territorio tercero" a los efectos del impuesto.

Segundo.- Por otra parte, las reglas que determinan el lugar de realización de las prestaciones de servicios son objeto de regulación en los artículos 69, 70 y 72 de la Ley 37/1992. Así, la regla general, que resultara aplicable cuando no resulte aplicable ninguna regla especial se regula en el artículo 69.Uno, que dispone:

"Uno. Las prestaciones de servicios 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: 1.º 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.

2.º Cuando el destinatario no sea un empresario o profesional actuando como tal, siempre que los servicios se presten por un empresario o profesional y la sede de su actividad económica o establecimiento permanente desde el que los preste o, en su defecto, el lugar de su domicilio o residencia habitual, se encuentre en el territorio de aplicación del Impuesto.".

Por otro lado, el artículo 70.Uno.1º, en el marco de las reglas especiales de determinación del lugar de realización del hecho imponible dispone que:

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

1.º 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.".

A los efectos de determinar si los servicios prestados por la consultante tienen la consideración de "servicios relacionados con bienes inmuebles" a los que hace referencia el anteriormente transcrito artículo 70 de la Ley del Impuesto, cabe recordar que, dicho artículo 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 artículo 47 de la Directiva 2006/112/CE traspuesto en el artículo 70.uno.1º 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 stá directamente relacionada con un bien inmueble dado que, dadas las características del servicio prestado, "es un elemento central e indispensable de la mencionada prestación.".

Por su parte, las reglas referentes al lugar de realización de los servicios relacionados con un bien inmueble son objeto de precisión en el Reglamento de Ejecución (UE) nº 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 en su redacción dada por el Reglamento de Ejecución (UE) nº 1042/2013 del Consejo, de 7 de octubre de 2013, en lo relativo al lugar de realización de las prestaciones de servicios.

Establece el artículo 31 bis de dicho texto que:

"Artículo 31 bis

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:

(...)

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;

(...).".

Asimismo, las notas explicativas de la Comisión europea sobre la localización de los servicios inmobiliarios en el Impuesto sobre el Valor Añadido publicadas en octubre de 2015, relativas a qué tipo de servicios entran en el ámbito del apartado 2, artículo 31 bis, anteriormente citado, se expresan en los siguientes términos sobre la aplicación de la letra l) a las infraestructuras de telecomunicaciones:

"217. Para ilustrar el concepto de «estructuras permanentes», en el artículo 31 bis, apartado 2, letra l), se establece una lista de ejemplos de tales estructuras haciendo referencia a las canalizaciones de gas, agua y aguas residuales. No obstante, esta lista no es exhaustiva y la disposición se aplica también a otras estructuras permanentes. Por lo general, estas son infraestructuras o instalaciones necesarias para suministrar bienes y servicios esenciales, tales como transporte, electricidad, calefacción, suministro de agua, comunicaciones, etc. Las estructuras utilizadas para estos fines pueden estar enterradas en el suelo, colocadas sobre este o fijadas a él de diferentes formas.

218. El mantenimiento, la renovación o la reparación de las infraestructuras de telecomunicaciones (p. ej., la sustitución de una red de cable de instalación subterránea) pueden constituir, por lo tanto, servicios incluidos en el ámbito de aplicación del artículo 31 bis, apartado 2, letra l).".

Por tanto, las estructuras permanentes cuyo mantenimiento, reparación o renovación se consideran servicios relacionados con bienes inmuebles no serán solo las expresamente citadas en la letra l) del artículo 31 bis.2, si no que incluyen otras estructuras permanentes como las necesarias para el suministro de electricidad.

De la información aportada en el escrito de consulta parece que los servicios para la mejora de la eficiencia energética que va a prestar la consultante implican el mantenimiento de instalaciones eléctricas. En este sentido, si dichos servicios vienen referidos a un inmueble situado en el territorio de aplicación del Impuesto, dichas prestaciones de servicios estarán sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido por estar relacionadas con dicho inmueble en los términos citados anteriormente.

No obstante lo anterior, si los servicios prestados por la entidad consultante no estuvieran relacionados con bienes inmuebles, constituyendo exclusivamente servicios de consultoría energética pero de los que no se derivasen fundamentalmente la realización de operaciones de instalación o mantenimiento de instalaciones eléctricas en un inmueble determinado, la tributación de los servicios de consultoría prestados por la sociedad consultante, que según la información aportada no está establecida en territorio de aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido, se regirían por la regla general y estarían sujetos a dicho impuesto cuando su destinatario fuera una comunidad de propietarios que tuviera la condición de empresario o profesional actuando como tal y estuviera establecida en el territorio de aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido, no así cuando la comunidad de propietarios destinataria de los servicios no tuviera la condición de empresario o profesional actuando como tal.

Tercero.- Por otro lado, es criterio reiterado de este Centro directivo derivado de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea manifestado, entre otras, en sus sentencias de 25 de febrero de 1999, Card Protection Plan Ltd (CPP), asunto C-349/96, de 2 de mayo de 1996, Faaborg-Gelting Linien, asunto C-231/94, y de 22 de octubre de 1998, Madgett y Baldwin, asuntos acumulados C-308/96 y C-94/97, y la de 27 de octubre de 2005, Levob Verzekeringen, asunto 41/04, que cuando una operación está constituida por un conjunto de elementos y de actos, procede tomar en consideración todas las circunstancias en las que se desarrolla la operación en cuestión, para determinar, por una parte, si se trata de dos o más prestaciones distintas o de una prestación única.

De la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se desprende que, en determinadas circunstancias, varias prestaciones formalmente distintas, deben considerarse como una operación única cuando no son independientes (sentencia de 27 de junio de 2013, RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland, asunto C-155/12).

El Tribunal de Justicia ha declarado que se trata de una prestación única, en particular, en el caso de que deba considerarse que uno o varios elementos constituyen la prestación principal, mientras que, a la inversa, uno o varios elementos deben ser considerados como una o varias prestaciones accesorias que comparten el tratamiento fiscal de la prestación principal.

De esta forma, con independencia de que se facture por un precio único o se desglose el importe correspondiente a los distintos elementos, 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.

Con base en lo anterior, parece que en el supuesto considerado y, a falta de otros elementos de prueba, se dan las circunstancias necesarias para determinar que la consultante presta un servicio principal que según lo indicado en el punto previo del presente informe tendría la consideración de servicio relacionado con bienes inmuebles, con independencia de que puedan existir otras operaciones accesorias al servicio principal (la consultoría energética de la que se derivan las actuaciones materiales) que a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido no tributaran de manera autónoma e independiente, sino que tendrán el mismo régimen de tributación que la operación principal de la que dependen.

TERCERO.- Nos encontramos ante un servicio de consultoría para la mejora de la eficiencia energética de bienes inmuebles, de la que derivan actuaciones materiales de instalación de equipos y su mantenimiento. La resolución de la tributación en el IGIC de la operación descrita requiere, en primer lugar, determinar si nos encontramos ante una operación única o varias operaciones; y, en segundo lugar, fijar la localización de la operación única o, de estar ante varias operaciones independientes, la loclaización de cada una de ellas.

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, 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. En estas circunstancias, no puede considerarse que la entidad consultante realice para las comunidades de propietarios de forma independiente, por una parte, un servicio de consultoría energética; y, por otra parte, un servicio de instalación de equipos y su mantenimiento. Por tanto, se estima que estamos ante una sola operación principal de consultoría energética, donde la instalación de equipos y su mantenimiento es accesorio. Entender lo contrario, que se trata de operaciones diferentes, supondría un desglose artificial que alteraría la funcionalidad del sistema del IGIC; todo ello con independencia de que se facture un importe único o desglosado.

Corresponde examinar a continuación, dónde se localiza dicha prestación única, en concreto si resulta de aplicación la regla especial de localización prevista en el artículo 17.Tres.Uno.1 de la Ley 20/1991, que 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.

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 parece coherente que los criterios normativos que se adopten para la interpretación de las reglas de localización del IVA 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 cuan-*

do 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 condiciones 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.“

Conforme a la letra l) del apartado 2 se consideran como servicios lo suficientemente vinculados directamente con bienes inmuebles, el mantenimiento, la renovación o la reparación de estructuras permanentes tales como las canalizaciones de gas, agua, aguas residuales y similares. Respecto a qué tipo de servicios entran en el ámbito de la citada letra l), las notas explicativas de la Comisión Europea sobre la localización de los servicios inmobiliarios en el Impuesto sobre el Valor Añadido publicadas en octubre de 2015, se expresan en los siguientes términos:

"217. Para ilustrar el concepto de «estructuras permanentes», en el artículo 31 bis, apartado 2, letra l), se establece una lista de ejemplos de tales estructuras haciendo referencia a las canalizaciones de gas, agua y aguas residuales. No obstante, esta lista no es exhaustiva y la disposición se aplica también a otras estructuras permanentes. Por lo general, estas son infraestructuras o instalaciones necesarias para suministrar bienes y servicios esenciales, tales como transporte, electricidad, calefacción, suministro de agua, comunicaciones, etc. Las estructuras utilizadas para estos fines pueden estar enterradas en el suelo, colocadas sobre este o fijadas a él de diferentes formas.

218. El mantenimiento, la renovación o la reparación de las infraestructuras de telecomunicaciones (p. ej., la sustitución de una red de cable de instalación subterránea) pueden constituir, por lo tanto, servicios incluidos en el ámbito de aplicación del artículo 31 bis, apartado 2, letra l).”.

Por tanto, las estructuras permanentes cuyo mantenimiento, reparación o renovación se consideran servicios relacionados con bienes inmuebles no serán solo las

expresamente citadas en la letra l) del artículo 31 bis.2, si no que incluyen otras estructuras permanentes como las necesarias para el suministro de electricidad."

La operación única de servicio de consultoría para la eficiencia energética de bienes inmuebles, que conlleva, como actividad accesoria, la instalación de equipos y su mantenimiento, tiene una relación lo suficientemente directa con dicho bien inmueble que permite determinar que el citado servicio se entienda prestado en el territorio donde radique el bien inmueble. En el supuesto planteado, y dado que los bienes inmuebles se encuentran situados fuera de Canarias, la prestación de servicio está no sujeta al IGIC, con independencia de donde se encuentre establecido el prestador del servicio (la entidad mercantil consultante), el destinatario del mismo (la comunidad de propietarios) y si dispone o no la comunidad de propietarios la condición o no de empresario o profesional.

CUARTO.- Conforme a todo lo expuesto, es criterio vinculante de este centro directivo que se encuentra no sujeta al IGIC la prestación de servicios de consultoría energética con la instalación de equipos y su mantenimiento, realizada sobre bienes inmuebles situados fuera de Canarias, con independencia de que la comunidad de propietarios destinataria del servicio disponga o no de la condición de empresario o profesional.

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, 18 de abril de 2023

EL VICECONSEJERO DE HACIENDA, PRESUPUESTOS

Y ASUNTOS EUROPEOS

Fermín Delgado García