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 2062 (12/05/21)

PERSONA O ENTIDAD CONSULTANTE	**DOMICILIO A EFECTO DE NOTIFICACIÓN:**
CONCEPTO IMPOSITIVO Impuesto General Indirecto Canario	**NORMATIVA APLICABLE** Art. 12.1 Ley 20/1991 Art. 17.Uno.1 Ley 20/1991

CUESTIÓN PLANTEADA

En el escrito de consulta se expone que un profesional, persona física, con sede de actividad en el territorio de las Islas Canarias desarrolla la actividad consistente en la reparación, mantenimiento y fabricación de embarcaciones de recreo y de regatas tanto en territorio peninsular como en otros países de la Unión Europea, así como en países terceros como, por ejemplo, el Reino Unido.

El consultante es subcontratado por otros empresarios o profesionales que, a su vez, han sido contratados por los capitanes de las embarcaciones para las operaciones de fabricación, reparación o mantenimiento.

El consultante no aporta materiales en las operaciones que efectúa, salvo los útiles y herramientas propios para el ejercicio de la profesión.

Se consulta por el lugar de realización de las operaciones efectuadas para contratistas principales y relacionadas con la fabricación, reparación y mantenimiento de embarcaciones de recreo.

CONTESTACIÓN VINCULANTE

Con independencia de donde se desarrolle materialmente la ejecución de obra o donde se encuentre establecido el ejecutor de la obra, la prestación de servicio de ejecución de obra mobiliaria de reparación, mantenimiento y fabricación de embarcaciones de recreo y de regatas objeto de consulta, solo estará sujeta al IGIC en los siguientes supuestos:

a) Si el empresario o profesional, actuando como tal, destinatario del servicio solo se encuentra establecido en Canarias.

b) Si la ejecución de obra es contratada por la sede de la actividad económica en Canarias del empresario o profesional, actuando como tal, destinatario del servicio, salvo que la embarcación sea utilizada por un establecimiento permanente situado fuera de Canarias.

c) Si el empresario o profesional, actuando como tal, destinatario del servicio actúa en Canarias mediante un establecimiento permanente, si dicho establecimiento es el que utiliza la embarcación.

Estando sujeta al IGIC, en ningún caso sería de aplicación la exención prevista en el artículo 12.1 de la Ley 20/1991.

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.- El consultante persona física, profesional con sede de actividad en el territorio de las Islas Canarias desarrolla la actividad consistente en la reparación, mantenimiento y fabricación de embarcaciones de recreo y de regatas tanto en territorio peninsular como en otros países de la Unión Europea, así como en países terceros como, por ejemplo, el Reino Unido.

El consultante es subcontratado por otros empresarios o profesionales que, a su vez, han sido contratados por los capitanes de las embarcaciones para las operaciones de fabricación, reparación o mantenimiento.

El consultante no aporta materiales en las operaciones que efectúa, salvo los útiles y herramientas propios para el ejercicio de la profesión.

Se consulta por el lugar de realización de las operaciones efectuadas para contratistas principales y relacionadas con la fabricación, reparación y mantenimiento de embarcaciones de recreo.

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

> *"De conformidad con el artículo 4.Uno de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del impuesto sobre el valor añadido (BOE del 29 de diciembre) estarán 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 su 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.*

No obstante, no tendrán la consideración de empresarios o profesionales quienes realicen exclusivamente entregas de bienes o prestaciones de servicios a título gratuito, sin perjuicio de lo establecido en la letra siguiente.

b) Las sociedades mercantiles, salvo prueba en contrario.

(...).".

El apartado dos del mismo artículo define 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.".

Las entregas de bienes son objeto de definición por el artículo 8 de la Ley 37/1992 que establece que se considerará "entrega de bienes la transmisión del poder de disposición sobre bienes corporales, incluso si se efectúa mediante cesión de títulos representativos de dichos bienes.".

El apartado dos, número 1º, del mismo precepto especifica que también tendrán la consideración de entregas de bienes "las ejecuciones de obra que tengan por objeto la construcción o rehabilitación de una edificación, en el sentido del artículo 6 de esta ley, cuando el empresario que ejecute la obra aporte una parte de los materiales utilizados, siempre que el coste de los mismos exceda del 40 por 100 de la base imponible.".

Adicionalmente, el artículo 11 de la Ley 37/1992 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.".

Este Centro directivo ha analizado en reiteradas ocasiones la naturaleza de las ejecuciones de obra sobre bienes muebles, como en la consulta de 21 de octubre del 2015 y número V3218-15, en la que se establece que:

"El concepto de ejecución de obra en el Impuesto sobre el Valor Añadido ha sido aclarado por el tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas en su sentencia de 14 de mayo de 1985, Van Dijk Boekhius, Asunto 139/84. En esta sentencia se define la ejecución de obra como la obtención por parte de un empresario de un bien nuevo a partir de los materiales que el cliente le ha confiado.

El Real Decreto Ley 12/1995, de 28 de diciembre (BOE de 30 de diciembre) modificó el artículo 8, apartado dos, número 1º de la Ley 37/1992, suprimiendo la referencia a las ejecuciones de obra mobiliarias que se consideraban entregas de bienes.

No obstante, y de acuerdo con una interpretación lógica y sistemática de dicha Ley, puede aceptarse la existencia de determinados supuestos de ejecución de obra mobiliaria que sí pueden considerarse entregas de bienes. Cuando el empresario aporta todos los materiales o los aportados por el cliente son insignificantes o

representan una parte pequeña del producto final, se producirá una entrega de bienes. En el caso contrario, si es el cliente quien aporta todos los materiales o los aportados por el empresario son insignificantes o representan una parte pequeña del producto final, entonces se tratará de una prestación de servicios.".

El consultante, en su escrito de consulta, especifica que no aporta materiales, distintos de las herramientas y utensilios propios de su profesión, para completar las operaciones para las que ha sido contratado.

En conclusión y de acuerdo con lo anterior, el consultante tendrá, a los efectos del impuesto, la condición de empresario o profesional y las operaciones de fabricación, reparación o mantenimiento para las que es contratado 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.

Puede añadirse que, además y teniendo en cuenta el escrito de consulta, los destinatarios de los servicios prestados por la consultante ostentan también la condición de empresario o profesional.

Tercero.- De conformidad con lo establecido en el artículo 69.Uno.1º de la Ley 37/1992:

"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.".

De acuerdo con lo anterior, las prestaciones de servicios efectuadas por el consultante a favor de sus clientes, empresarios o profesionales actuando como tales, estarán sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido cuando dichos clientes tuvieran la sede de su actividad económica en el territorio de aplicación del impuesto o contasen en dicho territorio con un establecimiento permanente o, en su defecto, un domicilio o residencia habitual, cuando dicho establecimiento, domicilio o residencia fueran los destinatarios efectivos del servicio en cuestión.

Y lo anterior, con independencia del lugar en donde se prestasen físicamente los servicios en cuestión o el lugar en donde se encontrase atracada la embarcación objeto de los servicios en cuestión.

Cuarto.- En el supuesto en el que, de conformidad con lo dispuesto en el apartado anterior del presente informe, los servicios prestados por el consultante estuvieran sujetos al impuesto, cabría plantearse si los mismos pueden quedar exentos de conformidad con lo dispuesto en el artículo 22 de la Ley 37/1992 que establece que:

"Estarán exentas del impuesto, en las condiciones y con los requisitos que se establezcan reglamentariamente, las siguientes operaciones:

Uno. Las entregas, construcciones, transformaciones, reparaciones, mantenimiento, fletamento, total o parcial, y arrendamiento de los buques que se indican a continuación:

1.º Los buques aptos para navegar por alta mar que se afecten a la navegación marítima internacional en el ejercicio de actividades comerciales de transporte remunerado de mercancías o pasajeros, incluidos los circuitos turísticos, o de actividades industriales o de pesca.

La exención no se aplicará en ningún caso a los buques destinados a actividades deportivas, de recreo o, en general, de uso privado.

2.º Los buques afectos exclusivamente al salvamento, a la asistencia marítima o a la pesca costera.

La desafectación de un buque de las finalidades indicadas en el párrafo anterior producirá efectos durante un plazo mínimo de un año, excepto en los supuestos de entrega posterior del mismo.

3.º Los buques de guerra.

La exención descrita en el presente apartado queda condicionada a que el adquirente de los bienes o destinatario de los servicios indicados sea la propia Compañía que realiza las actividades mencionadas y utilice los buques en el desarrollo de dichas actividades o, en su caso, la propia entidad pública que utilice los buques en sus fines de defensa.

A los efectos de esta Ley, se considerará:

Primero. Navegación marítima internacional, la que se realice a través de las aguas marítimas en los siguientes supuestos:

a) La que se inicie en un puerto situado en el ámbito espacial de aplicación del Impuesto y termine o haga escala en otro puerto situado fuera de dicho ámbito espacial.

b) La que se inicie en un puerto situado fuera del ámbito espacial de aplicación del Impuesto y termine o haga escala en otro puerto situado dentro o fuera de dicho ámbito espacial.

c) La que se inicie y finalice en cualquier puerto, sin realizar escalas, cuando la permanencia en aguas situadas fuera del mar territorial del ámbito espacial de aplicación del Impuesto exceda de cuarenta y ocho horas.

Lo dispuesto en esta letra c) no se aplicará a los buques que realicen actividades comerciales de transporte remunerado de personas o mercancías.

En este concepto de navegación marítima internacional no se comprenderán las escalas técnicas realizadas para repostar, reparar o servicios análogos.

Segundo. Que un buque está afecto a la navegación marítima internacional, cuando sus recorridos en singladuras de dicha navegación representen más del 50 por ciento del total recorrido efectuado durante los períodos de tiempo que se indican a continuación:

a) El año natural anterior a la fecha en que se efectúen las correspondientes operaciones de reparación o mantenimiento, salvo lo dispuesto en la letra siguiente.

b) En los supuestos de entrega, construcción, transformación, adquisición intracomunitaria, importación, fletamento, total o parcial, o arrendamiento del buque o en los de desafectación de los fines a que se refiere el número 2º anterior, el año natural en que se efectúen dichas operaciones, a menos que tuviesen lugar después del primer semestre de dicho año, en cuyo caso el período a considerar comprenderá ese año natural y el siguiente.

Este criterio se aplicará también en relación con las operaciones mencionadas en la letra anterior cuando se realicen después de las citadas en la presente letra.

A efectos de lo dispuesto en esta letra, se considerará que la construcción de un buque ha finalizado en el momento de su matriculación definitiva en el Registro marítimo correspondiente.

Si, transcurridos los períodos a que se refiere esta letra b), el buque no cumpliese los requisitos que determinan la afectación a la navegación marítima internacional, se regularizará su situación tributaria en relación con las operaciones de este apartado, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 19, número 1º.

(...).".

En relación con la exención citada, hay que señalar que en el escrito de la consulta no se especifica la naturaleza de las singladuras realizadas por las embarcaciones objeto de los servicios, pero sí se especifica que se trata de buques de navegación privada de recreo o bien utilizados en regatas, en cuyo caso los buques en cuestión no se correspondería con ninguna de las categorías especificadas en el artículo 22 de la Ley 37/1992, no siendo por tanto procedente analizar si concurren los restantes requisitos exigidos por dicho precepto para la aplicación de la susodicha exención.

Quinto.- En relación con los servicios sujetos y no exentos del Impuesto sobre el Valor Añadido, debe estarse a lo dispuesto en el artículo 84 de la Ley 37/1992 que prevé que:

"Uno. Serán sujetos pasivos del Impuesto:

1.º 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, salvo lo dispuesto en los números siguientes.

2.º 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.

No obstante, lo dispuesto en esta letra no se aplicará en los siguientes casos:

a') Cuando se trate de prestaciones de servicios en las que el destinatario tampoco esté establecido en el territorio de aplicación del Impuesto, salvo cuando se trate de prestaciones de servicios comprendidas en el número 1.º del apartado uno del artículo 69 de esta Ley.

(...).".

Al concepto de establecimiento permanente hace referencia el artículo 69, apartado tres, de la Ley 37/1992, que establece que, "a efectos de este Impuesto, se considerará establecimiento permanente cualquier lugar fijo de negocios donde los empresarios o profesionales realicen actividades económicas.

En particular, tendrán esta consideración:

a) La sede de dirección, sucursales, oficinas, fábricas, talleres, instalaciones, tiendas y, en general, las agencias o representaciones autorizadas para contratar en nombre y por cuenta del sujeto pasivo.

b) Las minas, canteras o escoriales, pozos de petróleo o de gas u otros lugares de extracción de productos naturales.

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

d) Las explotaciones agrarias, forestales o pecuarias.

e) Las instalaciones explotadas con carácter de permanencia por un empresario o profesional para el almacenamiento y posterior entrega de sus mercancías.

f) Los centros de compras de bienes o de adquisición de servicios.

g) Los bienes inmuebles explotados en arrendamiento o por cualquier título.".

Este precepto debe interpretarse a la luz de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, en particular de las sentencias de 4 de julio de 1985, asunto 168/84, Gunter Berkhol, de 2 de mayo de 1996, asunto C-231/94, Faaborg-Gelting, de 17 de julio de 1997, asunto C-190/95, ARO Léase BV , de 20 de febrero de 1997, asunto C-260/95, DFDS A/S y de 28 de junio de 2007, asunto C-73/06, Planzer Luxembourg y de 16 de octubre de 2014, asunto C-605/12, Welmory.

De conformidad con esta jurisprudencia, para que exista establecimiento permanente es necesario que el mismo se caracterice por una estructura adecuada en términos de medios humanos y técnicos, propios o subcontratados, con un grado suficiente de permanencia.

Este mismo criterio ha sido consagrado por 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 del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DOUE de 23 de marzo) en su artículo 53.1, conforme al cual:

"1. Para la aplicación del artículo 192 bis de la Directiva 2006/112/CE solo se tomará en consideración el establecimiento permanente que tenga el sujeto pasivo cuando se caracterice por un grado suficiente de permanencia y una estructura adecuada en términos de medios humanos y técnicos que le permitan realizar la entrega de bienes o la prestación de servicios en la que intervenga.".

Aplicando lo anterior al supuesto objeto de consulta, podría concluirse que el consultante no dispone en el territorio de aplicación del impuesto de un establecimiento permanente lo que determina que, unido a que los servicios en

cuestión son de los afectados por el artículo 69.Uno.1º de la Ley del impuesto antes reproducido, serán los destinatarios de dichos servicios los que, por aplicación de la regla de inversión del sujeto pasivo, ostenten la condición de sujeto pasivo respecto de los servicios sujetos al Impuesto sobre el Valor Añadido.

Sexto.- A pesar de que el consultante no tenga la condición de sujeto pasivo del impuesto, sí vendrá obligado a la documentación de cada servicio mediante la expedición de la oportuna factura, de acuerdo con lo establecido en el artículo 164.Uno.3º de la Ley 37/1992 que establece que:

"Uno. Sin perjuicio de lo establecido en el Título anterior, los sujetos pasivos del impuesto estarán obligados, con los requisitos, límites y condiciones que se determinen reglamentariamente, a:

(...)

3.º Expedir y entregar factura de todas sus operaciones, ajustada a lo que se determine reglamentariamente.

(...)

Tres. Lo previsto en los apartados anteriores será igualmente aplicable a quienes, sin ser sujetos pasivos de este impuesto, tengan sin embargo la condición de empresarios o profesionales a los efectos del mismo, con los requisitos, límites y condiciones que se determinen reglamentariamente.

(...).".

No obstante, dicha factura no deberá ser expedida observando necesariamente lo dispuesto en el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por el Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre (BOE del 1 de diciembre), cuyo artículo 2.3 establece que:

"3. La obligación de expedir factura a que se refieren los apartados anteriores, se ajustará a las normas establecidas en este Reglamento, en los siguientes supuestos:

a) Cuando la entrega de bienes o la prestación de servicios a que se refiera se entienda realizada en el territorio de aplicación del Impuesto, salvo en los siguientes supuestos:

a') Cuando el proveedor del bien o prestador del servicio no se encuentre establecido en el citado territorio, el sujeto pasivo del Impuesto sea el destinatario para quien se realice la operación sujeta al mismo y la factura no sea expedida por este último con arreglo a lo establecido en el artículo 5 de este Reglamento.

(...).".

Séptimo.- Se refiere el consultante también en su escrito a la posibilidad de que los destinatarios de sus servicios estén establecidos en otros Estados miembros en incluso en países terceros, como el Reino Unido.

A este respecto debe indicarse que, como se ha analizado anteriormente, dichos servicios estarían, en principio, no sujetos al Impuesto sobre el Valor Añadido.

Para los servicios que, de conformidad con el artículo 44 de la Directiva 2006/11/CE, de 28 de noviembre, relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido (DOUE de 11 de diciembre L347), traspuesto en el artículo 69.Uno.1º de la Ley

37/1992, se deban entender realizados en el territorio de algún otro Estado miembro distinto del Reino de España, debe el consultante tener en cuenta que, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 196 de la Directiva del impuesto:

"Serán deudores del IVA los sujetos pasivos o las personas jurídicas que no tengan la condición de sujeto pasivo identificados a efectos del IVA y sean destinatarios de los servicios a que se refiere el artículo 44, cuando el servicio sea prestado por un sujeto pasivo que no esté establecido en el territorio de ese Estado miembro.".

Debe advertirse que los términos "deudores" y "sujeto pasivo" utilizados en la versión en castellano de la Directiva del impuesto, han sido traspuestos, respectivamente, como "sujeto pasivo del impuesto" y "empresario o profesional".

En conclusión, cuando alguno de los servicios en cuestión deba entenderse realizado en el territorio de algún otro Estado miembro distinto del Reino de España, también la regla de inversión del sujeto pasivo será de aplicación, correspondiendo la condición de sujeto pasivo en dichas operaciones a los destinatarios de los servicios prestados por el consultante.

Lo indicado anteriormente es válido igualmente para el Reino Unido, pero sólo para las prestaciones de servicios devengadas, al menos hasta el 31 de diciembre de 2020.

Octavo.- Respecto del Reino Unido, debe advertirse al consultante que el 29 de marzo de 2017, el Reino Unido notificó al Consejo Europeo su intención de retirarse de la Unión Europea y de la Comunidad Europea de la Energía Atómica, de conformidad con el artículo 50 del Tratado de la Unión Europea (en adelante, TUE).

Con arreglo al artículo 50 apartado 3 del TUE, los Tratados dejarán de aplicarse al Estado que se retira a partir de la fecha de entrada en vigor del Acuerdo de Retirada o, en su defecto, a los dos años de la notificación, salvo si el Consejo Europeo, de acuerdo con dicho Estado, decide por unanimidad prorrogar dicho plazo.

El 14 de noviembre de 2017, la Unión Europea y el Reino Unido alcanzaron un Acuerdo sobre la retirada del Reino Unido de la Unión Europea (BREXIT). El Acuerdo sobre la Retirada del Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte de la Unión Europea y de la Comunidad Europea de la Energía Atómica se publicó en el Diario Oficial de la Unión Europea de 12 de noviembre de 2019.

El 31 de enero de 2020 se produjo la salida efectiva de Reino Unido de la Unión Europea, no obstante, el Acuerdo de Retirada contemplaba un período transitorio hasta el 31 de diciembre de 2020, durante el que se ha continuado aplicando la legislación comunitaria en el Reino Unido en relación al mercado interior, unión aduanera y las políticas comunitarias.

El período transitorio ha finalizado el 31 de diciembre de 2020 por lo que, desde esa fecha, la Directiva 2006/112/CE, del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido, ha dejado de ser aplicable en el Reino Unido que, desde ese momento, debe ser considerado, a los efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, un país tercero, quedando, los movimientos de mercancías entre cualquier Estado miembro y el Reino Unido, sujetos a las formalidades aduaneras previstas en la normativa correspondiente.

No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, el Acuerdo de Retirada incluye un Protocolo para Irlanda e Irlanda del Norte que garantiza, durante un período de al menos 4 años tras el período transitorio y a los efectos del sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido, la consideración de Irlanda del Norte como territorio de la Comunidad.

La consideración de Irlanda del Norte como territorio de la Comunidad quedará limitada, sin embargo, a las transacciones que tengan por objeto bienes (quedan excluidas las prestaciones de servicios).

También tendrá Irlanda del Norte dicha consideración en lo que se refiere al procedimiento previsto en la 2008/9/CE del Consejo, de 12 de febrero de 2008, por la que se establecen disposiciones de aplicación relativas a la devolución del Impuesto sobre el Valor Añadido, prevista en la Directiva 2006/112/CE, a sujetos pasivos no establecidos en el Estado miembro de devolución, pero establecidos en otro Estado miembro, aunque exclusivamente para la solicitud de devolución de las cuotas soportadas por la adquisición de bienes o las cuotas satisfechas por las operaciones de importación de bienes, en Irlanda del Norte o en otro Estado miembro.

Los operadores que efectúen operaciones intracomunitarias de bienes desde Irlanda del Norte y los operadores establecidos en Irlanda del Norte que pretendan obtener la devolución de las cuotas del impuesto a través de la Directiva 2008/09/CE, deberán estar identificados con un número de identificación a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido con el prefijo "XI".

En cualquier caso, debe tenerse en cuenta que la Comisión Europea ha publicado varios Comunicados dirigidos a los operadores con el objeto de resumir las consecuencias de la retirada del Reino Unido de la Unión Europea y el Impuesto sobre el Valor Añadido y que pueden consultarse a través de la página web de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (www.aeat.es), en la sección dedicada al "Brexit".

Así, en el caso de servicios prestados por el consultante a partir del final del período transitorio (31 de diciembre de 2020) para un empresario o profesional con establecimiento en el territorio del Reino Unido, estos en cuestión tampoco estarán sujetos al Impuesto sobre el Valor Añadido por aplicación de lo dispuesto en el artículo 69.uno.1º de la Ley del impuesto.

La sujeción efectiva de dicho servicio en el Reino Unido, así como la posible aplicación de algún mecanismo de inversión del sujeto pasivo, dependerá a partir del 1 de enero de 2021, de lo que dispongan las disposiciones británicas al respecto, sin que este Centro directivo sea competente para pronunciarse sobre las mismas."

TERCERO.- Analicemos a continuación la tributación de estas operaciones en el IGIC, comenzando por determinar la localización del hecho imponible, pues, si no se entienden realizadas en Canarias, no hay sujeción al impuesto, y nada más ha de estudiarse.

Para ello, es necesario, igual que se contempla en el Informe expuesto en el apartado SEGUNDO de la presente consulta, resolver, como primer paso, la delimitación en el IGIC, como entrega de bienes o como prestación de servicios, de las operaciones realizadas.

De conformidad con el artículo 6.1 de la Ley 20/1991, con carácter general, se entiende por entrega de bienes *"la transmisión del poder de disposición sobre bienes corporales",* y, con carácter particular, el número 2 enumera una serie de supuestos entre los que nos interesa ahora destacar el previsto en su apartado 4:

> *"Las ejecuciones de obra que tengan por objeto la construcción o rehabilitación de una edificación, en el sentido del número 5 del artículo 5 de esta Ley, cuando el empresario que ejecute la obra aporte una parte de los materiales utilizados, siempre que el coste de los mismos exceda del 40 por ciento de la base imponible".*

El artículo 7.1 de la Ley 20/1991, entiende por prestación de servicios *"toda operación sujeta al mismo que no tenga la consideración de entrega de bienes ni de importación de bienes",* y, también con carácter particular, su número 2 relaciona varios supuestos, destacando ahora el señalado en su apartado 6:

> *"Las ejecuciones de obra, que no tengan la consideración de entregas de bienes, con arreglo a lo dispuesto en el apartado 4º del número 2 del artículo 6º de esta Ley".*

A estos efectos, ni la Ley 20/1991 ni la Ley 4/2012, de 25 de junio, de medidas administrativas y fiscales (en adelante, Ley 4/2012), contienen una definición del concepto de ejecución de obra, por lo que para su delimitación, habrá que tener en cuenta lo previsto en el artículo 12.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que dispone que las normas tributarias se interpretarán con arreglo a lo establecido en el apartado 1 del artículo 3 del Código Civil, *"Las normas se interpretarán según el sentido propio de sus palabras, en relación con el contexto, los antecedentes históricos y legislativos, y la realidad social del tiempo en que han de ser aplicadas, atendiendo fundamentalmente al espíritu y finalidad de aquellas".*

En relación con lo anterior, y atendiendo al carácter supletorio del derecho común, tal y como se recoge en el artículo 7.2 del la citada Ley General Tributaria, acudimos a la definición de arrendamiento de obra y de arrendamiento de servicios, contemplada en el Código Civil; y según el tipo de relación jurídica que derive del contrato formalizado por las partes, estaremos ante uno u otro tipo de arrendamiento, De tal manera, ya lo adelantamos, que la calificación de una operación como de ejecución de obra resultará de que la relación establecida entre los contratantes, responda al concepto de arrendamiento de obra regulado en el Derecho Civil, y no al de arrendamiento de servicios.

Si bien la delimitación del concepto de ejecución de obra respecto de otras figuras contractuales, como es el arrendamiento de servicios, puede resultar, en algunos supuestos, dificultosa, no se trata de un concepto jurídico indeterminado, puesto que su regulación está contenida en el Código Civil.

A estos efectos, su artículo 1544 establece que "*en el arrendamiento de obras o servicios, una de las partes se obliga a ejecutar una obra o a prestar a la otra un servicio por precio cierto*". Por tanto, atendiendo a dicha definición, lo propio del arrendamiento de obra es

la obligación de ejecutar o realizar una obra, es decir, obtener un resultado, pudiendo acordarse que el ejecutante ponga solamente su trabajo o que también aporte los materiales correspondientes (artículo 1588 Código Civil). Por otro lado, en el arrendamiento de servicios lo fundamental es la prestación del servicio concreto, con independencia del resultado final.

El informe, de fecha 25 de mayo de 2010, de la Abogacía del Estado de la Secretaría de Estado de Hacienda y Presupuestos, del Ministerio de Economía y Hacienda, y a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, perfectamente trasladable al ámbito del IGIC, en relación con la distinción entre los conceptos de arrendamiento de obra y de servicios, señala lo siguiente:

"La distinción entre el arrendamiento de servicios, locatio conducto operarum, y el arrendamiento de obra, locatio conductio operis, ex artículo 1544 del Código Civil, como señala el Tribunal Supremo "(...) radica en el objeto inmediato de la obligación del arrendador, de manera que si este se obliga a la prestación de servicios o de trabajo o de una actividad en sí misma, no del resultado que aquella prestación produce, el arrendamiento es de servicios y, en cambio si se obliga a la prestación del resultado, sin consideración al trabajo que lo crea, el arrendamiento es de obra sin que para suponer la existencia de un contrato de ésta última especie sea suficiente que la actividad se prometa en dirección a un resultado determinado (...) (STS de 10 de septiembre de 1975, y en el mismo sentido SSTS de 4 de febrero de 1950, 19 de junio de 1982, 29 de octubre de 1983, 30 de mayo de 1987 y 25 de marzo de 1988 entre otras muchas).

A diferencia del arrendamiento de obra cuya prestación es un resultado futuro, el arrendamiento de servicios exige que la prestación sea continuada y periódica en el tiempo, es decir de tracto sucesivo.

El negocio de tracto sucesivo exige una duración sostenida en el tiempo, por cuanto las partes sólo alcanzan a satisfacer la necesidad objeto de aquel si la relación se dilata o sostiene en el tiempo; de modo que la continuidad y la periodicidad de la solutio es una condición esencial de este tipo de negocios, siendo la duración un elemento causal.".

De todo lo anterior cabe colegir que la ejecución de obra persigue un resultado futuro, sin tomar en consideración el trabajo que lo crea, en tanto que el arrendamiento de servicios se instrumenta de forma continuada en el tiempo, atendiendo a la prestación en sí misma y no a la obtención del resultado que la prestación produce, siendo la continuidad y periodicidad las notas esenciales de ese tipo de contratos.

Trasladando este criterio a las operaciones de "*reparación, mantenimiento y fabricación de embarcaciones*" que realiza el consultante, podemos concluir que se trata arrendamientos de obra, pues lo fundamental del contrato es el resultado final, esto es, que la embarcación esté reparada, en buen estado o terminada. Por lo tanto, nos encontramos ante una ejecución de obra de naturaleza mobiliaria.

Ahora la cuestión a determinar es si una ejecución de obra mobiliaria tiene la calificación de entrega de bien o de prestación de servicio. El Tribunal Supremo, en su sentencia de 6 de octubre de 2014, resolviendo un recurso de casación en interés de la ley interpuesto por el Gobierno de Canarias, ratificó la postura de considerar que toda ejecución de obra de carácter

mobiliario tiene la consideración de prestación de servicios a efectos del IGIC. De esta forma en el penúltimo párrafo del FJ Segundo señala:

"*Al no entenderlo así la Sala de instancia y considerar que para la calificación de una ejecución de obra como entrega de bienes basta con que el empresario que ejecuta la obra aporte materiales cuyo coste exceda del 20 por 100 de la base imponible, sienta una conclusión interpretativa equivocada que desconoce el tenor literal y se separa de la voluntad expresa del legislador del año 2002, cuyo designio fue restringir el concepto de entrega de bienes a las ejecuciones de obra inmobiliaria cuyo objeto fuese la construcción de una edificación. Por ello, el nuevo artículo 6.2.4º niega la condición de entrega de bienes a las ejecuciones de obra mobiliaria y a las inmobiliarias que no consistan en la construcción o rehabilitación de una edificación.*"

En dicha sentencia se fija la siguiente doctrina legal (BOE de 21 de noviembre de 2014):

"*El artículo 6.2.4º de la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias (BOE de 8 de junio), en la redacción que le dio el artículo 8.Uno de la Ley 53/2002, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social (BOE de 31 de diciembre), vigente desde el 1 de enero de 2003, debe ser interpretado en el sentido de que para que una ejecución de obra tenga la condición de entrega de bienes a efectos del impuesto general indirecto canario (IGIC) ha de reunir dos requisitos: (i) que tenga por objeto la construcción o rehabilitación de una edificación y (ii) que el empresario que ejecute la obra aporte una parte de los materiales utilizados cuyo coste exceda el 20 por 100 de la base imponible.*"

Teniendo clara la condición de las operaciones realizadas, de prestaciones de servicios de ejecuciones de obra mobiliaria, el siguiente paso es su localización en el territorio de aplicación del IGIC. Para ello acudimos al artículo 17 de la Ley 20/1991, debiendo, en primer lugar, determinar si es de aplicación alguna de las reglas especiales contenidas en el apartado Tres, y, en caso negativo, analizar en segundo lugar si se cumplen las reglas generales de localización recogidas en el apartado Uno de dicho precepto.

En lo que a las reglas especiales se refiere, no se da ninguna de ellas, puesto que, si bien está contemplada una regla para los servicios de ejecuciones de obra sobre bienes muebles, en la letra b) el número 8 del punto Uno, es necesario que el destinatario no sea empresario o profesional, y en este caso, los destinatarios, según el escrito de la consulta, son empresarios o profesionales.

Y respecto de las reglas generales, el artículo 17.Uno.1 de la Ley 20/1991, regula el supuesto de que los destinatarios de los servicios sean empresarios o profesionales:

"*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."

En la regla general de localización de las prestaciones de servicios prima el criterio de gravamen en el territorio donde radique el adquirente del servicio; por ello, las prestaciones de servicios que realice el profesional consultante estarán sujetas al IGIC si se cumplen las siguientes condiciones:

- Que el adquirente de servicio sea un empresario o profesional actuando como tal.

- Que el adquirente se encuentre radicado en el territorio de aplicación del IGIC por encontrarse en él la sede de su actividad económica, un establecimiento permanente, su domicilio o residencia habitual.

- Que el servicio adquirido tenga como destino dicha sede, establecimiento permanente, domicilio o residencia habitual.

Todo ello con independencia de donde radique el prestador (la persona física consultante) o el lugar desde el que se presten.

Por tanto, si el empresario o profesional adquirente o destinatario del servicio no se encuentra establecido en Canarias, la operación directamente está no sujeta al IGIC; todo ello con independencia de donde radique el empresario o profesional adquirente, dentro o fuera de la Unión Europea, y donde se ejecute materialmente la obra.

Aunque Canarias queda fuera del ámbito territorial de aplicación del sistema común del IVA (artículo 4.1 del Reglamento (CEE) nº 1911/91), una materia donde debe existir plena identificación entre la regulación del IGIC y del IVA es en las reglas de localización del hecho imponible, precisamente para evitar o dobles o nulas tributaciones; por ello, resulta relevante acudir a la normativa comunitaria relativa a la identificación del destinatario del servicio.

El artículo 22 del 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, incluido en la Subsección referida al lugar de establecimiento del cliente, dispone:

"1. Para identificar el establecimiento permanente del cliente al que se presta el servicio, el prestador examinará la naturaleza y la utilización del servicio prestado.

Si la naturaleza y la utilización del servicio prestado no le permiten identificar el establecimiento permanente al que se presta el servicio, el prestador, al identificar dicho establecimiento permanente, examinará en particular si el contrato, la hoja de pedido y el número de identificación a efectos del IVA atribuido por el Estado miembro del cliente y que este le haya comunicado identifican al establecimiento permanente como cliente del servicio y si el establecimiento permanente es la entidad que abona el

servicio.

Cuando no se pueda determinar el establecimiento permanente del cliente al que se presta el servicio con arreglo a los párrafos primero y segundo del presente apartado o cuando los servicios contemplados en el artículo 44 de la Directiva 2006/112/CE se presten a un sujeto pasivo en virtud de un contrato que cubra uno o más servicios utilizados de forma no identificable o cuantificable, el prestador podrá considerar válidamente que los servicios se prestaron en el lugar en el que el cliente estableció la sede de su actividad económica.

2. La aplicación del presente artículo se entenderá sin perjuicio de las obligaciones del cliente."

Comprobamos que existe un criterio principal (naturaleza y utilización del servicio) y que en caso de que dicho criterio no permita identificar el establecimiento permanente al que se le presta el servicio, entra en juego el criterio secundario que se recoge en el segundo párrafo del apartado 1 del artículo 22 que nos ocupa. Si con los criterios citados no se llega a un resultado satisfactorio se aplica la regla residual: el destino del servicio es la sede de la actividad económica del empresario o profesional adquirente.

El criterio principal cumple dos funciones:

- Permite desvincular los servicios de la sede de la actividad del cliente, de manera que aunque el servicio se haya contratado por la misma si el servicio se recibe y utiliza por un establecimiento distinto, será dicho establecimiento el que determine su localización.

- Desvinculado el servicio de la sede de la actividad, su localización efectiva se producirá en el establecimiento permanente que lo utilice para sus propias necesidades, o en otras palabras el establecimiento permanente que la consume.

En el caso objeto de consulta, nada se indica que permita a este centro directivo pronunciarse al respecto. No obstante, podemos señalar las siguiente situaciones:

a) Si el empresario o profesional destinatario del servicio solo se encuentra establecido en Canarias, la prestación de servicio de ejecución de obra mobiliaria estará sujeta al IGIC, con independencia de donde se desarrolle materialmente la ejecución de obra o donde se encuentra establecido el ejecutor de la obra.

b) Si la ejecución de obra es contratada por la sede de la actividad económica en Canarias del empresario o profesional destinatario del servicio, con carácter general se entenderá sujeta al IGIC, salvo que la embarcación sea utilizada por un establecimiento permanente situado fuera de Canarias.

c) Si el empresario o profesional destinatario del servicio actúa en Canarias mediante un establecimiento permanente, el servicio estará sujeto al IGIC si dicho establecimiento es el que utiliza la embarcación.

El artículo 12.1 de la Ley 20/1991, regulador de las exenciones en operaciones asimiladas a las exportaciones, dispone en su número 1 lo siguiente:

"*Están exentas las siguientes operaciones:*

1. Las entregas, construcciones, transformaciones, reparaciones, mantenimiento, fletamento total o arrendamiento de los buques de guerra, de los afectos a la navegación marítima internacional y de los destinados exclusivamente al salvamento, asistencia marítima o pesca costera y de altura, así como las entregas, arrendamientos, reparación y conservación de los objetos, incluso los equipos de pesca, incorporados a los citados buques después de su inscripción en el Registro de Matrícula de Buques correspondiente o que se utilicen para su explotación situados a bordo de los mismos.

Se exceptúan de la exención las operaciones indicadas en el párrafo anterior relativas a los buques deportivos o de recreo y a los objetos incorporados a los mismos."

Comprobamos que, en el caso de sujeción al IGIC, no cabe aplicar dicho supuesto de exención, dado que se señala en el texto de la consulta que las embarcaciones se destinan a la navegación privada, de recreo o regatas.

TERCERO.- Conforme a todo lo expuesto, es criterio vinculante de este centro directivo que con independencia de donde se desarrolle materialmente la ejecución de obra o donde se encuentre establecido el ejecutor de la obra, la prestación de servicio de ejecución de obra mobiliaria de reparación, mantenimiento y fabricación de embarcaciones de recreo y de regatas objeto de consulta, solo estará sujeta al IGIC en los siguientes supuestos:

a) Si el empresario o profesional, actuando como tal, destinatario del servicio solo se encuentra establecido en Canarias.

b) Si la ejecución de obra es contratada por la sede de la actividad económica en Canarias del empresario o profesional, actuando como tal, destinatario del servicio, salvo que la embarcación sea utilizada por un establecimiento permanente situado fuera de Canarias.

c) Si el empresario o profesional, actuando como tal, destinatario del servicio actúa en Canarias mediante un establecimiento permanente, si dicho establecimiento es el que utiliza la embarcación.

Estando sujeta al IGIC, en ningún caso sería de aplicación la exención prevista en el artículo 12.1 de la Ley 20/1991.

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.

Las Palmas de Gran Canaria, 12 de mayo de 2021

EL VICECONSEJERO DE HACIENDA, PRESUPUESTOS

Y ASUNTOS EUROPEOS

Fermín Delgado García