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 Nº 2.232 (23/12/2024)

PERSONA O ENTIDAD CONSULTANTE	**DOMICILIO A EFECTOS DE NOTIFICACIONES**
CONCEPTO IMPOSITIVO Impuesto General Indirecto Canario	**NORMATIVA APLICABLE** Art. 17 Ley 20/1991 Art. 19.1.2º.a) Ley 20/1991 Art. 29.4.1º y 2º Ley 20/1991

CUESTIÓN PLANTEADA

La consultante es una entidad mercantil establecida en Noruega que opera en el sector petrolero y gasista y que va a constituir un establecimiento permanente en las Islas Canarias suscribiendo diversos contratos de prestación de servicios con clientes no establecidos en dicho territorio, que consistirá en la recertificación, reactivación y actualización de equipos de perforación que son propiedad de los clientes y que están instalados en los buques de perforación de dichos clientes.

Dichos contratos tienen un componente de prestación de servicios, que se prestarán físicamente en Canarias, y un componente de venta de bienes de equipo que se entregarán a los clientes fuera de Canarias y será el propio cliente el que los importe a dicho territorio. En cada factura emitida a los clientes, se desglosarán las cantidades que se cobren por la prestación de servicios y las que se cobren por la venta de equipo, teniendo la venta de equipos un carácter auxiliar en el total de cada contrato.

Se consulta:

1) Tributación de los servicios a efectos del IGIC considerando que los destinatarios de los mismos son empresarios o profesionales no establecidos en Canarias.

2) Sujeción al IGIC de la imputación de costes efectuados al establecimiento permanente por parte de empresas del grupo, como en el caso de cesión de personal.

3) Servicios de reparación y mantenimiento de los buques de perforación en aguas territoriales o bien fuera de ellas.

4) Deducibilidad de las cuotas de IGIC soportadas.

CONTESTACIÓN VINCULANTE

- Los servicios de reparación y mantenimiento a buques realizados por el establecimiento permanente de la entidad mercantil consultante, que tengan como destino a empresarios no establecidos en Canarias, estarán no sujetos al IGIC, con independencia del lugar físico en el que se realicen las tareas de reparación y mantenimiento.

- La prestación de servicios de cesión de personal que realiza la entidad mercantil consultante al establecimiento permanente establecido en Canarias, se encuentra sujeta y no

exenta del IGIC, invirtiéndose la condición de sujeto pasivo en el establecimiento permanente.

- El establecimiento permanente tiene derecho a deducir las cuotas del IGIC soportadas en la adquisición o importación de bienes o servicios que se utilicen en la realización de los servicios de reparación y mantenimiento de buques no sujetos al IGIC, siempre que, además, se cumplan los requisitos temporales y formales para el ejercicio del derecho a la deducción.

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 Decreto 86/2016, de 11 de julio, emite la siguiente contestación:

PRIMERO.- La consultante es una entidad mercantil establecida en Noruega que opera en el sector petrolero y gasista y que va a constituir un establecimiento permanente en las Islas Canarias suscribiendo diversos contratos de prestación de servicios con clientes no establecidos en dicho territorio, que consistirá en la recertificación, reactivación y actualización de equipos de perforación que son propiedad de los clientes y que están instalados en los buques de perforación de dichos clientes.

Dichos contratos tienen un componente de prestación de servicios, que se prestarán físicamente en Canarias, y un componente de venta de bienes de equipo que se entregarán a los clientes fuera de Canarias y será el propio cliente el que los importe a dicho territorio. En cada factura emitida a los clientes, se desglosarán las cantidades que se cobren por la prestación de servicios y las que se cobren por la venta de equipo, teniendo la venta de equipos un carácter auxiliar en el total de cada contrato.

Se consulta:

1) Tributación de los servicios a efectos del IGIC considerando que los destinatarios de los mismos son empresarios o profesionales no establecidos en Canarias.

2) Sujeción al IGIC de la imputación de costes efectuados al establecimiento permanente por parte de empresas del grupo, como en el caso de cesión de personal.

3) Servicios de reparación y mantenimiento de los buques de perforación en aguas territoriales o bien fuera de ellas.

4) Deducibilidad de las cuotas de IGIC soportadas.

SEGUNDO.- Al referirse la consulta a la determinación de la regla de localización, se 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 de la Dirección General de Tributos del Ministerio de Hacienda señala lo siguiente:

> *"El artículo 4, apartado uno de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE de 29 de diciembre), establece que "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.".*
>
> *El apartado dos, letras a) y b), del mismo precepto señala que "se entenderán*

realizadas en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional:

a) Las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por las sociedades mercantiles, cuando tengan la condición de empresario o profesional.

b) Las transmisiones o cesiones de uso a terceros de la totalidad o parte de cualesquiera de los bienes o derechos que integren el patrimonio empresarial o profesional de los sujetos pasivos, incluso las efectuadas con ocasión del cese en el ejercicio de las actividades económicas que determinan la sujeción al Impuesto.".

Por otra parte, de acuerdo con lo establecido en el artículo 5.uno de la citada Ley 37/1992, se reputarán empresarios o profesionales, a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido:

"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.

(...).".

En este sentido, el apartado dos, de este artículo 5, establece que "son actividades empresariales o profesionales 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.

(...).".

En consecuencia, la consultante tiene la condición de empresario o profesional y estarán sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido las entregas de bienes y prestaciones de servicios que en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional realice en el territorio de aplicación del Impuesto.

Por otra parte, debe hacerse referencia al artículo 3 de la Ley 37/1992 que delimita lo que se considera como territorio de aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido y, por tanto, viene a concretar qué tipo de operaciones se encontrarán sujetas al Impuesto. Señala dicho artículo que:

"Uno. El ámbito espacial de aplicación del impuesto es el territorio español, determinado según las previsiones del apartado siguiente, incluyendo en él las islas adyacentes, el mar territorial hasta el límite de 12 millas náuticas, definido en el artículo 3.º de la Ley 10/1977, de 4 de enero, y el espacio aéreo correspondiente a dicho ámbito.

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

1.º «Estado miembro», «Territorio de un Estado miembro» o «interior del país», el ámbito de aplicación del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea definido en el mismo, para cada Estado miembro, con las siguientes exclusiones:

a) En la República Federal de Alemania, la Isla de Helgoland y el territorio de Büsingen; en el Reino de España, Ceuta y Melilla y en la República Italiana, Livigno, en cuanto territorios no comprendidos en la Unión Aduanera.

b) En el Reino de España, Canarias; en la República Francesa, los territorios franceses a que se refieren el artículo 349 y el artículo 355, apartado 1, del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea; en la República Helénica, Monte Athos; en el Reino Unido, las Islas del Canal; en la República Italiana, Campione d´Italia y las aguas nacionales del lago de Lugano, y en la República de Finlandia, las islas Aland, en cuanto territorios excluidos de la armonización de los impuestos sobre el volumen de negocios.

2.º "Comunidad" y "territorio de la Comunidad", el conjunto de los territorios que constituyen el «interior del país» para cada Estado miembro, según el número anterior.

3.º "Territorio tercero" y "país tercero", cualquier territorio distinto de los definidos como «interior del país» en el número 1.º anterior.

(...).".

Por otra parte, según parece inferirse de la información aportada por la entidad consultante, los servicios de reparación objeto de consulta que presta la misma también suelen ir acompañados de la entrega de bienes necesarios o relacionados con dichas prestaciones de servicios.

A estos efectos, resulta conveniente señalar que 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.".

En relación con los servicios de reparaciones que incluyen recambio de piezas, como podría ser el supuesto objeto de consulta, el concepto de ejecución de obra en el Impuesto sobre el Valor Añadido ha sido analizado por el tribunal de Justicia de la Unión Europea en su sentencia de 14 de mayo de 1985, Van Dijk Boekhius, Asunto 139/84, en la que 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.

Por su parte, 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 la consultante 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 la consultante son insignificantes o representan una parte pequeña del producto final, entonces se tratará de una prestación de servicios.

Este es el criterio reiterado de este Centro directivo en supuestos similares, por todas, la contestación vinculante de 23 de noviembre de 2021, número V2966-21.

De la descripción de hechos establecida en el escrito de consulta no puede conocerse si las ejecuciones de obra que va a realizar la sociedad consultante para la recertificación, reactivación y actualización de equipos de perforación instalados en los buques de perforación, pueden tener la consideración de prestaciones de servicios, o, en su caso, de entregas de bienes en las condiciones señaladas, por lo que se analizarán ambos escenarios.

Por otra parte, las reglas relativas al lugar de realización del hecho imponible entrega de bienes se regulan en el artículo 68 de la Ley 37/1992 y establece lo siguiente:

"*El lugar de realización de las entregas de bienes se determinará según las reglas siguientes:*

Uno. Las entregas de bienes que no sean objeto de expedición o transporte, se entenderán realizadas en el territorio de aplicación del Impuesto cuando los bienes se pongan a disposición del adquirente en dicho territorio.

Dos. También se entenderán realizadas en el territorio de aplicación del Impuesto:

1.º A) Las entregas de bienes muebles corporales que deban ser objeto de expedición o transporte con destino al adquirente, distintas de las señaladas en los apartados tres y cuatro siguientes, cuando la expedición o transporte se inicien en el referido territorio.

(...).".

En consecuencia con lo expuesto, de la información aportada y sin otros medios de prueba disponibles, no parece inferirse que, en caso de tener la consideración de entrega de bienes la operación objeto de consulta, se vaya a producir ninguna entrega de bienes por parte de la consultante que se entienda realizada en el territorio de aplicación del Impuesto en la medida en que el inicio de la expedición o transporte no se produciría en el territorio de aplicación del Impuesto, ni la transmisión del poder de disposición se realiza en el mismo.

Por otra parte, las reglas relativas al lugar de realización del hecho imponible prestaciones de servicios son objeto de regulación en los artículos 69, 70 y 72 de la Ley 37/1992, estableciendo el primero de ellos que:

"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.

(...).".

En consecuencia con lo expuesto, en la medida en que las operaciones objeto de consulta tuviesen la consideración de prestaciones de servicios y los destinatarios de las mismas, según se deduce de la información aportada, fuesen empresarios o profesionales actuando como tales y no se encontrasen establecidos ni tuvieran un establecimiento permanente que sea destinatario de dichos servicios en el territorio de aplicación del Impuesto, tales prestaciones no se entenderían realizadas en el referido territorio y, por tanto, no se encontrarán sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido."

TERCERO.- Antes de entrar en el análisis de las cuestiones planteadas, debemos efectuar una matización. Se menciona que de los contratos suscritos derivan ventas de bienes de equipo que se entregarán a los clientes fuera de Canarias y será el propio cliente el que los importe a dicho territorio. Pues bien, estas entregas de bienes de equipo están no sujetas al IGIC porque se ponen a disposición de los adquirentes fuera del ámbito territorial de aplicación del IGIC. Todo ello de acuerdo con la regla de localización de las entregas de bienes prevista en el artículo 16.Uno de la Ley 20/1991. Por tanto, no cabe considerar que la entrega de bienes es accesoria a las prestaciones de servicios objeto de consultas.

Para atender a las cuestiones suscitadas, partimos de que la operación que realiza el establecimiento permanente radicado en Canarias consiste en realizar físicamente en las Islas Canarias trabajos de reparación, reactivación, actualización y ejecuciones de obras sobre bienes muebles corporales como serían los equipos de perforación instalados en los buques de los clientes, así como la elaboración de informes de valoración o periciales relativos a dichos bienes.

Por lo tanto, según se expone en la consulta, a efectos del IGIC, dichas actividades tienen la consideración de prestaciones de servicios, conforme a lo dispuesto en el artículo 7.1 de la Ley 20/1991, al no encajar en ninguno de los supuestos de entrega de bienes ni de importaciones:

"*Artículo 7º.- Concepto de prestación de servicios.*

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

Las ejecuciones de obra mobiliarias tendrán, en todo caso, la consideración, a efectos del IGIC, de prestaciones de servicios conforme a la doctrina legal contenida en la sentencia del Tribunal Supremo de fecha 6 de octubre de 2024 que, admitiendo un recurso de casación en interés de la Ley 3144/13 de la Comunidad Autónoma de Canarias, fija la siguiente doctrina legal (BOE de 21 de noviembre de 2014):

"*El artículo 6.2.4º de la Ley 20/1991, de 6 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 día 1 de enero de 2003, debe ser interpretado en el sentido de que para 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 y (ii) que el empresario que ejecute la obra aporte una parte de los materiales utilizados cuyo coste exceda del 20 por 100 de la base imponible*"

El porcentaje que se cita del 20 por 100 es actualmente del 40 por 100.

Hemos de añadir que nos hemos pronunciado en numerosas consultas tributarias sobre la consideración de prestación de servicios de las ejecuciones de obra mobiliaria, destacando la consulta 1652 de 28 de marzo de 2014.

Así mismo, se destaca que los servicios prestados sobre los buques considerados bienes muebles, son de titularidad de empresarios o profesionales no establecidos en Canarias, con lo cual los empresarios o profesionales destinatarios de los servicios están establecidos fuera del ámbito territorial de las Islas Canarias, y una vez concluido el servicio prestado, el buque abandonará el territorio canario.

Puesto que los destinatarios de los servicios objeto de consulta son empresarios o profesionales actuando como tales, a las prestaciones de servicios no les resulta de aplicación la regla especial de localización prevista en el artículo 17.Dos.8 de la Ley 20/1991 (donde se preste materialmente el servicio); por tanto debemos acudir a las reglas generales de localización recogidas en el artículo 17.Uno.1 de la Ley 20/1991, donde se 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."

Así pues, toda prestación de servicio de reparación realizada sobre bienes muebles, por parte del establecimiento permanente radicado en Canarias, con independencia del lugar físico en el que se realicen las tareas de reparación consistentes en el servicio prestado (ya estén los buques anclados al muelle, o no, o si los trabajos se realizan incluso en aguas internacionales), siempre que el destinatario del servicio actúe como empresario o profesional en el ejercicio de su actividad y el servicio tengan por destino dicha sede, establecimiento permanente, domicilio o residencia habitual, radicado fuera de las Islas Canarias, la operación, en atención a las reglas de localización del artículo 17 de la Ley 20/1991, estará no sujeta al IGIC.

Asentada la premisa precedente, se atiende a las cuestiones concretas planteadas.

En el escrito de la consulta, se plantean como cuestión primera y cuestión tercera supuestos que atenderemos conjuntamente.

Se plantea si la factura a emitir debe contener la repercusión de la cuota del IGIC por un servicio que el establecimiento permanente presta en favor de empresarios no establecidos en Canarias, ya sea el servicio prestado sobre buques anclados en muelles canarios, ya sean prestados en otras ocasiones, los servicios de reparación y mantenimiento en buques de perforación fuera del ámbito territorial del Impuesto.

A efecto de IGIC, como recoge el artículo 4 de la Ley 20/1991, están sujetas al Impuesto por el concepto de entregas de bienes y prestaciones de servicios las efectuadas por empresarios y profesionales del artículo 5 de la Ley 20/1991, a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional. Así mismo, en atención al caso planteado, ha de tenerse en cuenta lo dispuesto el artículo 19 de la Ley 20/1991.

El artículo 19.3 de la Ley 20/1991 dispone:

"3. A los efectos de lo dispuesto en este artículo, se considerarán establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto los sujetos pasivos que tengan en el mismo la sede de su actividad económica, su domicilio fiscal o un establecimiento permanente que intervenga en la realización de las entregas de bienes y prestaciones de servicios sujetas al Impuesto.

Se entenderá que dicho establecimiento permanente interviene en la realización de entregas de bienes o prestaciones de servicios cuando ordene sus factores de producción materiales y humanos o uno de ellos con la finalidad de realizar cada una de ellas."

A la luz de la consulta planteada, la empresa tiene un establecimiento permanente localizado en Canarias según se manifiesta en el escrito de la consulta, y desde el cual prestará en ocasiones sus servicios físicamente en las Islas Canarias, y en ocasiones fuera del ámbito territorial del IGIC, siendo en todo caso, servicios entendidos como trabajos de

reparación, reactivación, actualización y ejecuciones de obras sobre bienes muebles corporales como serían los equipos de perforación, así como la elaboración de informes de valoración o periciales relativos a dichos bienes.

En todo caso, dichos servicios tendrán como destinatarios, a otros empresarios o profesionales que actúan como tales, y que no están localizados en el territorio de aplicación del IGIC.

Con lo cual, y como se expuso al inicio de este punto TERCERO, en el caso de prestaciones de servicio, con independencia de dónde se presten físicamente, por parte del establecimiento permanente sito en las Islas Canarias, a favor de destinatarios empresarios no localizados en Canarias actuando como tales y el servicio tengan por destino la sede, establecimiento permanente, domicilio o residencia habitual del cliente radicado fuera de las Islas Canarias, en atención a las reglas de localización recogidas en el artículo 17 de la Ley 20/1991, la operación no está sujeta en territorio de aplicación del IGIC. Por lo tanto, el establecimiento permanente emitirá la factura sin repercusión de cuota alguna del IGIC. En el caso de que el destinatario sea un empresario o profesional establecido dentro de la Unión Europea, por aplicación de la armonización normativa en esta materia, en la factura emitida se incluirá la mención de "inversión del sujeto pasivo". En el caso de que el destinatario no se encuentre establecido en la Unión Europea, la factura deberá citar la no sujeción al IGIC.

Así mismo, en el escrito de consulta se plantea, si la empresa matriz establecida fuera de las Islas Canarias imputa costes al establecimiento permanente en Canarias, por servicios que le pudiera prestar, como por ejemplo, la cesión de personal para que desarrollen su labor en el establecimiento de Canarias, si dicha operación está sujeta a IGIC o no.

A efectos del IGIC, la cesión de personal se considera una prestación de servicios de acuerdo con el artículo 7.1 de la Ley 20/1991, pues la prestación de servicios incluye cualquier actividad que no sea una entrega de bienes. En el caso de la cesión de personal, la empresa que cede a su personal realiza un servicio al proporcionar trabajadores para que desempeñen tareas en otra empresa. Incluso estamos en un supuesto de cesión de personal, aunque el personal cedido no forme parte de la plantilla de la empresa cedente.

Así pues, estamos ante una prestación de servicio remunerada entre empresas, sujeta al IGIC conforme a la regla general de localización de las prestaciones de servicios (artículo 17.Uno.1 de la Ley 20/1991), sin que resulte aplicable ningún supuesto de exención, siendo de aplicación el tipo general del 7 por ciento de acuerdo con el artículo 51.1.d) de la Ley 4/2012, de 25 de junio, de medidas administrativas y fiscales (en adelante, Ley 4/2012), y estando obligado a declarar la cuota del IGIC devengada el establecimiento permanente por inversión del sujeto pasivo, de acuerdo con el artículo 19.1.2º.a) de la Ley 20/1991, puesto que la entidad prestadora de servicio o cedente de personal, no se encuentra establecida en Canarias.

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

"2.º Excepcionalmente, se invierte la condición de sujeto pasivo en los empresarios o profesionales y, en todo caso, en los entes públicos y personas jurídicas que no actúen como empresarios o profesionales, para quienes se realicen las operaciones sujetas a gravamen en los siguientes supuestos:

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

En relación con la última cuestión, se pregunta sobre la deducibilidad de las cuotas soportadas de IGIC por el establecimiento permanente, en la adquisición o importación de bienes o servicios que han sido utilizados en la realización de las prestaciones de servicios objeto de la presente consulta, no sujetas al IGIC por aplicación de las reglas de localización de las prestaciones de servicios reguladas en el artículo 17 de la Ley 20/1991.

Haciendo abstracción de los requisitos temporales, formales y documentales que se requieren su cumplimiento para ejercer el derecho a la deducción, los artículos 28.1 y 29.4 de la Ley 20/1991 contienen la clave de bóveda en la que se sustenta el régimen de deducción, cuya finalidad es liberar al sujeto pasivo del peso del IGIC devengado en las adquisiciones o importaciones de bienes o servicios en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional; cuando tales bienes o servicios se utilizan en operaciones sujetas al IGIC (o no sujetas al IGIC por aplicación de las reglas de localización), y éstas dan derecho a la deducción.

Los citados preceptos disponen:

- *"1. Los sujetos pasivos podrán deducir de las cuotas del Impuesto General Indirecto Canario devengadas como consecuencia de entregas de bienes y prestaciones de servicios que realicen en las Islas Canarias las que, devengadas en dicho territorio, hayan soportado en las adquisiciones o importaciones de bienes o en los servicios que les hayan sido prestados, en la medida en que dichos bienes o servicios se utilicen en la realización de las operaciones sujetas y no exentas al Impuesto o en las demás operaciones determinadas en el número 4 del artículo siguiente de esta Ley."*

- *"4. Las cuotas soportadas y la carga impositiva implícita reseñada en el número anterior serán deducibles en la medida en que los bienes o servicios cuya adquisición o importación determinen el derecho a la deducción, se utilicen por el sujeto pasivo en la realización de las siguientes operaciones:*

1º.- Las efectuadas en las Islas Canarias que se indican a continuación:

a) Las entregas de bienes y prestaciones de servicios sujetas y no exentas en el Impuesto General Indirecto Canario.

b) Las prestaciones de servicios cuyo valor esté incluido en la base imponible de las importaciones de bienes a tenor de lo establecido en esta Ley.

c) Las entregas de bienes y prestaciones de servicios que gocen de exención en virtud de lo dispuesto en los artículos 11º y 12º de esta Ley, así como las demás exportaciones definitivas de bienes y envíos de bienes con carácter definitivo a la Península, Islas Baleares, Ceuta o Melilla que no se destinen a la realización de las operaciones a que se refiere el apartado 2º de este número 4.

(...)

2º.- Las realizadas en la Península, Islas Baleares, Ceuta, Melilla, cualquier otro Estado miembro de la CEE o bien en Terceros Países que originarían el derecho a la deducción si se hubieran efectuado en las Islas Canarias."

Estos artículos integran el denominado requisito de la utilización, que se puede resumir en que los bienes o servicios adquiridos o importados deben utilizarse en entregas de bienes o prestaciones de servicios que den derecho a la deducción (operaciones sujetas y no exentas, operaciones exentas plenas y operaciones no sujetas plenas).

Nos interesa para la resolución de la cuestión planteada el contenido del artículo 29.4.2º de la Ley 20/1991, puesto que realiza operaciones no sujetas.

Únicamente tendría derecho a la deducción si las prestaciones de servicios, no sujetas al IGIC por aplicación de las reglas de localización de las prestaciones de servicios, disponen de la consideración doctrinal de "operaciones no sujetas plenas"; es decir, que permiten el derecho a ejercer la deducción de las cuotas del IGIC soportadas en la adquisición o importación de bienes o servicios que se utilizan en el desarrollo de las prestaciones de servicios no sujetas.

Para que una operación no sujeta al IGIC por aplicación de las reglas de localización permita el derecho a la deducción, requiere efectuar una ficción: que de estar sujeta dicha operación al IGIC diera derecho a la deducción. Pues bien, es evidente que de entenderse efectuada en el territorio de aplicación del IGIC las prestaciones de servicios estarían sujetas y no exentas, o sujetas y exentas por aplicación del supuesto de exención relativas a servicios de reparación o mantenimiento de buques afectos a la navegación marítima internacional exentas por aplicación del artículo 12.1 de la Ley 20/1991.

Las exenciones contempladas en el citado artículo 12.1 se catalogan de plenas porque permiten el derecho a la deducción, conforme al artículo 29.4.1º.c) de la Ley 20/1991.

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

- Los servicios de reparación y mantenimiento a buques realizados por el establecimiento permanente de la entidad mercantil consultante, que tengan como destino a empresarios no establecidos en Canarias, estarán no sujetos al IGIC, con independencia del lugar físico en el que se realicen las tareas de reparación y mantenimiento.

- La prestación de servicios de cesión de personal que realiza la entidad mercantil consultante al establecimiento permanente establecido en Canarias, se encuentra sujeta y no exenta del IGIC, invirtiéndose la condición de sujeto pasivo en el establecimiento permanente.

- El establecimiento permanente tiene derecho a deducir las cuotas del IGIC soportadas en la adquisición o importación de bienes o servicios que se utilicen en la realización de los servicios de reparación y mantenimiento de buques no sujetos al IGIC, siempre que, además, se cumplan los requisitos temporales y formales para el ejercicio del derecho a la deducción.

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, 23 de diciembre de 2024

EL VICECONSEJERO DE HACIENDA
Y RELACIONES CON LA UNIÓN EUROPEA

Gabriel Andrés Megías Martínez