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 2.268 (20/06/2025)**

| **PERSONA O ENTIDAD CONSULTANTE** | **DOMICILIO** |
|---|---|
| | |
| **CONCEPTO**<br><br>Impuesto General Indirecto Canario | **NORMATIVA APLICABLE**<br>Art. 17.Dos Ley 20/1991<br><br>Art. 19.3 Ley 20/1991 |

**CUESTIÓN PLANTEADA**

La entidad mercantil consultante, residente en Península y con actividad principal el servicio de ingeniería y consultoría en áreas de sistemas de gestión territorial, recursos naturales e ingeniería de datos en los sistemas de información y producción cartográfica, constituyó, con otra entidad mercantil, una Unión Temporal de Empresa (UTE) con el objeto de participar en el concurso de un proyecto que tiene entre otros propósitos los siguientes: servicios de investigación y desarrollo experimental; aeronaves sin piloto, vehículos aéreos no tripulados; inteligencia, vigilancia; servicios de extinción aérea de incendios forestales, etc. (en adelante, el proyecto).

La UTE tiene domicilio en Canarias y está participada por la entidad consultante en un 65 por ciento y por la otra entidad mercantil en un 35 por ciento.

Adjudicado el contrato a la UTE, ésta subcontrata todos los trabajos con los socios en función de los porcentajes de participación en la misma. Se manifiesta que la UTE no proporciona ni personal, ni material ni equipo a los socios partícipes para la ejecución del proyecto, de manera que cada socio aporta todos aquellos medios humanos y materiales que sean necesarios para al ejecución de las tareas que le ha subcontratado la UTE.

La ejecución de la subcontratación que le ha encargado la UTE a la entidad mercantil consultante, le obliga a tener personal propio en Canarias, lo que implica disponer de cuatro centros de trabajo en España: tres en la Península y uno en Canarias. A finales del año 2024 tenía 10 empleados en el centro de trabajo de Canarias, estimándose que a finales del presente año 2025 disponga de una plantilla de 14 empleados.

Dado el carácter multidisciplinar de la ejecución del proyecto subcontratado por la UTE, los trabajos se encuentran repartidos por los cuatro centros de trabajo que dispone en España la entidad consultante, siendo las tareas asignadas las siguientes:

- Madrid: dirección del proyecto, provisión de expertos en navegación aérea y sistemas informáticos, así como la relación comercial.

- Barcelona: dirección técnica, definición de la arquitectura del sistema y de los modelos de datos, desarrollo del software.

- Canarias: programadores, gestión local, sistemas informáticos locales.

La entidad consultante manifiesta que el proyecto tiene una fuerte aportación por parte de subcontratistas y socios, los cuales están gestionados en los centros de la Península.

Los trabajadores ubicados en Canarias ejecutan el proyecto bajo las directrices de personal de la entidad consultante ubicado en los centros de trabajo que la empresa cuenta en Península, por lo que todas las tareas de dirección e incluso una parte sustancial del trabajo de desarrollo se lleva a cabo fuera de las islas Canarias. No cuentan con poderes de representación para actuar en nombre de la entidad consultante, ni llevan a cabo ninguna tarea de dirección del proyecto, ni están encargados de cerrar nuevos contratos en Canarias en nombre de la entidad consultante.

Para la ejecución de los trabajos que se lleven a cabo desde Canarias, la UTE ha firmado con el poder adjudicador la cesión del uso de un espacio de oficinas destinado única y exclusivamente a tareas relacionadas con la ejecución del proyecto. La UTE abonará los gastos derivados de consumos y suministros propios del espacio. En dicho espacio de oficinas se situarán el personal de la entidad mercantil consultante.

Los resultados que puedan obtenerse con el proyecto son todos intangibles, no dando lugar a ningún bien material que deba instalarse en Canarias de manera fija.

Una vez que el proyecto finalice y la UTE se extinga, los socios se repartirán la explotación y comercialización de los resultados del proyecto. Ambas partes han convenido a efectuar conjuntamente un plan de acción de marketing y comercial para establecer la estrategia de comercialización, promoción, comunicación, etc.

Por tanto, se señala, que existe dos fases en la duración de la relación contractual entre la partes:

- Una primera con la misma duración del contrato suscrito entre la UTE y el poder adjudicador.

- Una segunda fase en que las partes tendrán una relación de colaboración a largo plazo para la comercialización de los resultados obtenidos en la primera fase.

La cuestión planteada por la consultante es si podría entenderse que tiene o no un establecimiento permanente en Canarias, que implique obligaciones fiscales en el ámbito del Impuesto General Indirecto Canario, como consecuencia de tener cierto personal contratado para la ejecución del proyecto ubicados en Canarias, distinguiéndose dos momentos temporales del proyecto:

- Período inicial de duración del proyecto 2024-2026 donde todos los costes del proyecto que asumen los socios de la UTE son refacturados a ésta.

- Período posterior al proyecto, que abarca, en principio, los ejercicios 2026-2028 donde se asumen por parte de los socios y de manera individualizada y desligada de la UTE ciertos compromisos relativos a la creación de puestos de trabajo en Canarias y a la continuidad de las actividades de I+D+i una vez el proyecto finalice, fortaleciendo la industria

aeroespacial en la región.

**CONTESTACIÓN VINCULANTE**

De acuerdo con los datos facilitados y de mantenerse la forma de actuación que ha descrito, es criterio vinculante de este centro directivo que la entidad mercantil consultante no se encuentra establecida en el territorio de aplicación del IGIC por no disponer en Canarias de establecimiento permanente, ni en la primera fase ni en la segunda.

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 22.3.C).l) del Reglamento Orgánico de la Consejería de Hacienda y Relaciones con la Unión Europea aprobado por Decreto 107/2024, de 31 de julio, emite la siguiente contestación:

**PRIMERO.-** La entidad mercantil consultante, residente en Península y con actividad principal el servicio de ingeniería y consultoría en áreas de sistemas de gestión territorial, recursos naturales e ingeniería de datos en los sistemas de información y producción cartográfica, constituyó, con otra entidad mercantil, una Unión Temporal de Empresa (UTE) con el objeto de participar en el concurso de un proyecto que tiene entre otros propósitos los siguientes: servicios de investigación y desarrollo experimental; aeronaves sin piloto, vehículos aéreos no tripulados; inteligencia, vigilancia; servicios de extinción aérea de incendios forestales, etc. (en adelante, el proyecto).

La UTE tiene domicilio en Canarias y está participada por la entidad consultante en un 65 por ciento y por la otra entidad mercantil en un 35 por ciento.

Adjudicado el contrato a la UTE, ésta subcontrata todos los trabajos con los socios en función de los porcentajes de participación en la misma. Se manifiesta que la UTE no proporciona ni personal, ni material ni equipo a los socios partícipes para la ejecución del proyecto, de manera que cada socio aporta todos aquellos medios humanos y materiales que sean necesarios para al ejecución de las tareas que le ha subcontratado la UTE.

La ejecución de la subcontratación que le ha encargado la UTE a la entidad mercantil consultante, le obliga a tener personal propio en Canarias, lo que implica disponer de cuatro centros de trabajo en España: tres en la Península y uno en Canarias. A finales del año 2024 tenía 10 empleados en el centro de trabajo de Canarias, estimándose que a finales del presente año 2025 disponga de una plantilla de 14 empleados.

Dado el carácter multidisciplinar de la ejecución del proyecto subcontratado por la UTE, los trabajos se encuentran repartidos por los cuatro centros de trabajo que dispone en España la entidad consultante, siendo las tareas asignadas las siguientes:

- Madrid: dirección del proyecto, provisión de expertos en navegación aérea y sistemas informáticos, así como la relación comercial.

- Barcelona: dirección técnica, definición de la arquitectura del sistema y de los modelos de datos, desarrollo del software.

- Canarias: programadores, gestión local, sistemas informáticos locales.

La entidad consultante manifiesta que el proyecto tiene una fuerte aportación por parte de subcontratistas y socios, los cuales están gestionados en los centros de la Península.

Los trabajadores ubicados en Canarias ejecutan el proyecto bajo las directrices de personal de la entidad consultante ubicado en los centros de trabajo que la empresa cuenta en Península, por lo que todas las tareas de dirección e incluso una parte sustancial del trabajo de desarrollo se lleva a cabo fuera de las islas Canarias. No cuentan con poderes de representación para actuar en nombre de la entidad consultante, ni llevan a cabo ninguna tarea de dirección del proyecto, ni están encargados de cerrar nuevos contratos en Canarias en nombre de la entidad consultante.

Para la ejecución de los trabajos que se lleven a cabo desde Canarias, la UTE ha firmado con el poder adjudicador la cesión del uso de un espacio de oficinas destinado única y exclusivamente a tareas relacionadas con la ejecución del proyecto. La UTE abonará los gastos derivados de consumos y suministros propios del espacio. En dicho espacio de oficinas se situarán el personal de la entidad mercantil consultante.

Los resultados que puedan obtenerse con el proyecto son todos intangibles, no dando lugar a ningún bien material que deba instalarse en Canarias de manera fija.

Una vez que el proyecto finalice y la UTE se extinga, los socios se repartirán la explotación y comercialización de los resultados del proyecto. Ambas partes han convenido a efectuar conjuntamente un plan de acción de marketing y comercial para establecer la estrategia de comercialización, promoción, comunicación, etc.

Por tanto, se señala, que existe dos fases en la duración de la relación contractual entre la partes:

- Una primera con la misma duración del contrato suscrito entre la UTE y el poder adjudicador.

- Una segunda fase en que las partes tendrán una relación de colaboración a largo plazo para la comercialización de los resultados obtenidos en la primera fase.

La cuestión planteada por la consultante es si podría entenderse que tiene o no un establecimiento permanente en Canarias, que implique obligaciones fiscales en el ámbito del Impuesto General Indirecto Canario, como consecuencia de tener cierto personal contratado para la ejecución del proyecto ubicados en Canarias, distinguiéndose dos momentos temporales del proyecto:

- Período inicial de duración del proyecto 2024-2026 donde todos los costes del proyecto que asumen los socios de la UTE son refacturados a ésta.

- Período posterior al proyecto, que abarca, en principio, los ejercicios 2026-2028 donde se asumen por parte de los socios y de manera individualizada y desligada de la UTE ciertos compromisos relativos a la creación de puestos de trabajo en Canarias y a la continuidad de las actividades de I+D+i una vez el proyecto finalice, fortaleciendo la industria aeroespacial en la región.

**SEGUNDO.-** El artículo 19.3 de la Ley 20/1991 establece, con carácter general, cuándo se considera establecido en Canarias, territorio de aplicación del IGIC, un empresario o profesional:

"*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.*"

Del contenido de este precepto, se desprende que:

- Si la sede de la actividad económica (o domicilio fiscal) de un empresario o profesional se encuentra en Canarias, está establecido en todo caso en el territorio de aplicación del Impuesto, con independencia del territorio donde se localice la entrega o la prestación de servicios que realice, o si interviene o no en dichas operaciones.

- Si dispone de un establecimiento permanente en Canarias, el empresario o profesional se encontraría establecido en el territorio de aplicación del IGIC, siempre y cuando intervenga dicho establecimiento en la realización de entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas al IGIC.

- Si un establecimiento permanente no interviene en una entrega de bien o en una prestación de servicios sujeta al IGIC, el empresario o profesional titular del establecimiento permanente que entrega el bien o presta el servicio no se encontraría, respecto a esta operación, establecido en Canarias.

La sociedad mercantil consultante no tiene su domicilio fiscal en Canarias, por lo que únicamente estaría establecido en el territorio de aplicación del IGIC, sí dispone de establecimiento permanente y éste interviene en la operación de entrega de bien o prestación de servicio que realice.

Es decir, aún pudiendo disponer de establecimiento permanente en Canarias, si en la operación sujeta al IGIC que realiza en favor de empresarios o profesionales establecidos en dicho territorio (en el supuesto objeto de consulta, sería la UTE el destinatario de las operaciones en la primera fase), el establecimiento permanente no interviene en la operación, la entidad mercantil consultante no estaría establecida respecto a la operación concreta, por lo que se invertiría la condición del sujeto pasivo (artículo 19.1.2º.a) de la Ley 20/1991) en el empresario o profesional destinatario de la operación (la UTE en la primera fase). El citado artículo 19.1.2º.a) 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*."

El artículo 17.Dos de la Ley 20/1991, recoge en su guión segundo el concepto de establecimiento permanente:

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

*(...)*

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

*En particular, tendrán esta consideración:*

*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*".

Para analizar los requisitos que determinan la existencia de un establecimiento, hemos de recordar que son idénticos a los contenidos en la normativa del Impuesto sobre el Valor Añadido, y, por esta razón, a pesar de su carácter no vinculante en nuestro territorio, consideramos oportuno tener en cuenta los criterios dispuestos por la normativa comunitaria y la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, y que se resumen en: presencia física, permanencia, realización efectiva de una actividad económica y, fundamentalmente, el mantenimiento de un conjunto de medios humanos y técnicos suficientes para prestar los servicios de forma independiente y estable o con continuidad.

Las sentencias del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de 4 de julio de 1985, asunto 168/84, Günter Berkholz, de 2 de mayo de 1996, asunto C-231/94, Faaborg-Gelting, de 17 de julio de 1997, asunto C-190/95, ARO Lease 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, señalan, para que exista establecimiento permanente, que 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 relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DOUE de 23 de marzo) que en su artículo 11.2, señala que:

"*2. A efectos de la aplicación de los artículos indicados a continuación, se entenderá por «establecimiento permanente» cualquier establecimiento, distinto de la sede de la actividad económica contemplada en el artículo 10 del presente Reglamento, que se caracterice por un grado*

*suficiente de permanencia y una estructura adecuada en términos de medios humanos y técnicos que le permitan prestar los servicios que suministre: (...)*".

Asímismo, y de acuerdo con la jurisprudencia del TJUE, en materia de IVA, nuestro Tribunal Supremo (ya desde la Sentencia de 23 de enero de 2012) ha adoptado el criterio de la UE y establece que para la existencia de establecimiento permanente tienen que darse las cuatro condiciones siguientes:

a) Gozar de una consistencia mínima o estructura apta en un Estado miembro concreto, distinto del de la propia sede.

b) Dicha estructura se debe concretar en una cierta organización, entendida esta como un conjunto de medios materiales y humanos que, además, impliquen una cierta división del trabajo.

c) Debe darse una cierta permanencia en el tiempo, o lo que es lo mismo, vocación de continuidad.

d) Debe existir autonomía en la realización de las actividades.

Con lo cual, interpretando conjuntamente los criterios anteriores, podemos diferenciar tres elementos: el objetivo, el subjetivo y el funcional:

I. El elemento objetivo, está referido a que el lugar o los medios utilizados tengan cierta vocación de permanencia en el territorio de aplicación del impuesto.

II. El elemento subjetivo, se vincula con la existencia de medios humanos y técnicos para realizar las operaciones, y no uno de ellos solo, que constituyan una estructura adecuada respecto de los mismos, admitiéndose que los medios sean propios o subcontratados.

III. Y el tercer elemento, es el elemento funcional, esto es, que los medios humanos y materiales han de ser capaces de realizar las operaciones de que se trate, entendiendo el término capacidad de funcionamiento como sinónimo de autonomía en el funcionamiento; la autonomía no debe interpretarse en el sentido de tener independencia, sino de tener capacidad para actuar aunque requiera de la autorización o las instrucciones del mandante.

Para la ejecución de los trabajos que se lleven a cabo desde las Islas Canarias, la UTE ha firmado la cesión del uso de un espacio de oficinas en Canarias destinado única y exclusivamente a tareas relacionadas con la ejecución del proyecto. En este espacio desarrollaran su tarea los empleados de la entidad mercantil consultante.

El mero hecho de la existencia de un lugar estable en Canarias donde desarrollan su actividad el personal de la entidad consultante, con independencia de que sea o no su propietario o arrendatario, o su disposición se realice bajo una mera cesión de espacio (como es el caso de la presente consulta), no implica disponer de establecimiento permanente.

Por otra parte, el hecho de la existencia de un conjunto (inicialmente 10) de personas contratadas que desarrollan su actividad laboral en Canarias no implica *per se* disponer de establecimiento permanente en Canarias. En efecto, conforme a lo expuesto en el escrito presentado de solicitud de emisión de consulta vinculante, los trabajadores ubicados en Canarias ejecutan el

proyecto bajo las directrices de personal de la entidad consultante ubicado en los centros de trabajo que la empresa cuenta en Península, por lo que todas las tareas de dirección e incluso una parte sustancial del trabajo de desarrollo se lleva a cabo fuera de las islas Canarias; si a ello se añade el dato de que no cuentan con poderes de representación para actuar en nombre de la entidad consultante, ni llevan a cabo ninguna tarea de dirección del proyecto, ni están encargados de cerrar nuevos contratos en Canarias en nombre de la entidad consultante, en ningún caso, a juicio de este centro directivo, disponen de una estructura de medios humanos y materiales que puedan actuar con autonomía, por lo que no dispondría de establecimiento permanente en la primera fase y, en consecuencia no se encuentra la entidad consultante establecida en el territorio de aplicación del IGIC.

Pasamos a examinar la siguiente cuestión planteada: si, para la segunda fase del proyecto, la entidad consultante mantendría la misma consideración de no establecida en Canarias.

El periodo posterior al proyecto, abarca, en principio, los ejercicios 2026-2028 donde se asumen por parte de los socios y de manera individualizada y desligada de la UTE ciertos compromisos relativos a la creación de puestos de trabajo en Canarias y a la continuidad de las actividades de I+D+i una vez el proyecto finalice.

Tal y como manifiesta la entidad consultante, se desconocen con exactitud los proyectos a ejecutar, pero las condiciones a nivel de organización de personal seguirán siendo las mismas en el sentido de que la dirección seguirá estando fuera de Canarias. Por tanto, tampoco se entenderá que la entidad dispone de un establecimiento permanente en Canarias si no cuenta con medio materiales y humanos suficientes que gocen de autonomía en la realización de sus actividades.

**TERCERO.-** Conforme con todo lo expuesto y de acuerdo con los datos facilitados y de mantenerse la forma de actuación que ha descrito, es criterio vinculante de este centro directivo que la entidad mercantil consultante no se encuentra establecida en el territorio de aplicación del IGIC por no disponer en Canarias de establecimiento permanente, ni en la primera fase ni en la segunda.

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, 20 de junio de 2025

**EL VICECONSEJERO DE HACIENDA**

**Y RELACIONES CON LA UNIÓN EUROPEA**

Gabriel Megías Martínez