CONSULTA TRIBUTOS REF
CONSULTA Nº 2183 (31/07/2023)

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

CUESTIÓN PLANTEADA

La consultante es una entidad mercantil establecida en las Islas Canarias, que presta servicios de intermediación con respecto al alquiler o contratación de medios de transporte, ya sea, marítimo o aéreo, de acuerdo con las demandas de su cliente.

Los trayectos que realizarán los distintos medios de transporte podrían ser con origen y destino en las Islas Canarias, que uno de ellos radique en las Islas Canarias y el destino u origen sea un territorio exterior al canario o bien, que ni el origen ni el destino se encuentren en las Islas Canarias.

Sus clientes pueden ser empresarios o profesionales actuando como tales o consumidores finales. Asimismo, el tiempo medio de arrendamiento de las naves o aeronaves se estima que será inferior a noventa días.

Se consulta la sujeción o no al Impuesto General Indirecto Canario.

CONTESTACIÓN VINCULANTE

VÉASE CONTESTACIÓN A LA CONSULTA

Servicio de Política Tributaria
Avda. José Manuel Guimerá, nº 10 - Edf. Servicios Múltiples II Planta 5ª | CP 38003 Santa Cruz de Tenerife | Tfno: 922 475 100

Visto el escrito presentado por , en el que formula consulta relativa al Impuesto General Indirecto Canario (en adelante, IGIC), este centro directivo en uso de la atribución conferida en la Disposición Adicional Décima.Tres de la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias (en lo sucesivo, Ley 20/1991), en relación con el artículo 21.3. C).l) del Reglamento Orgánico de la Consejería de Hacienda, Presupuestos y Asuntos Europeos aprobado por Decreto 175/2022, de 3 de agosto, emite la siguiente contestación:

PRIMERO.-La consultante es una entidad mercantil establecida en las Islas Canarias, que presta servicios de intermediación con respecto al alquiler o contratación de medios de transporte, ya sea, marítimo o aéreo, de acuerdo con las demandas de su cliente.

Los trayectos que realizarán los distintos medios de transporte podrían ser con origen y destino en las Islas Canarias, que uno de ellos radique en las Islas Canarias y el destino u origen sea un territorio exterior al canario o bien, que ni el origen ni el destino se encuentren en las Islas Canarias.

Sus clientes pueden ser empresarios o profesionales actuando como tales o consumidores finales. Asimismo, el tiempo medio de arrendamiento de las naves o aeronaves se estima que será inferior a noventa días.

Se consulta la sujeción o no al Impuesto General Indirecto Canario.

SEGUNDO.- Aunque la consulta plantea la localización de una serie de prestaciones de servicios y el tipo impositivo aplicable, lógicamente en caso de que por aplicación de las reglas o especiales de localización de las prestaciones de servicios la operación está sujeta al IGIC, la respuesta se circunscribe a determinar la localización de los servicios, dada la parquedad del contenido del planteamiento de la consulta que impide una adecuada respuesta respecto al tipo de gravamen aplicable.

TERCERO.- Al referirse la consulta a la localización del hecho imponible, 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 y Función Pública, señala lo siguiente:

> *"Primero.- De acuerdo con el artículo 4.Uno de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE de 29 de diciembre), están 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 artículo 5 de la misma Ley establece, en cuanto al concepto de empresario o profesional, lo siguiente:*

"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.

(...)

Dos. 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.

Segundo.- Asimismo, el artículo 11 de la Ley 37/1992 establece que "a los efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido se entenderá por prestación de servicios toda operación sujeta al citado tributo que, de acuerdo con esta Ley no tenga la consideración de entrega, adquisición intracomunitaria o importación de bienes.".

Por otro lado, el artículo 11.Dos.15º de la Ley establece que igualmente tienen la consideración de prestación de servicios "las operaciones de mediación y las de agencia o comisión cuando el agente o comisionista actúe en nombre ajeno. Cuando actúe en nombre propio y medie en una prestación de servicios se entenderá que ha recibido y prestado por sí mismo los correspondientes servicios.".

Como ya se ha pronunciado este Centro directivo, entre otras, en su contestación vinculante de 15 de noviembre de 2016, número V4942-16, cuando un empresario o profesional actúa en nombre propio en la mediación de los servicios de arrendamiento debe considerarse que recibe y presta los servicios de arrendamiento, tal y como resulta del contenido del mencionado artículo 11.Dos.15º, de la Ley del Impuesto.

Por el contrario, cuando actúa en nombre ajeno debe entenderse que el servicio de arrendamiento es prestado directamente por el propietario al cliente final y el intermediario realiza una prestación de servicios de mediación, bien, al propietario o a su cliente, o a ambos a la vez.

Así, por ejemplo, en el ámbito de los arrendamientos de inmuebles, a efectos de determinar la forma de actuar de los intermediarios es importante analizar si éstos son los que mantienen una comunicación y relación directa con los arrendatarios, son

quienes fijan las reglas y condiciones de la prestación del servicio de arrendamiento y quienes ordenan la forma de hacer efectivo el cobro de la contraprestación y reciben la misma, o si por el contrario, es el propietario del inmueble quien establece las condiciones del servicio, tiene conocimiento y relación directa con los arrendatarios y recibe el cobro de la contraprestación. En el primer caso, el intermediario prestaría los servicios de arrendamiento en nombre propio a los arrendatarios a la vez que sería la destinataria de los servicios de arrendamiento prestados por los titulares de los inmuebles. En el segundo de los casos, se considerará que el intermediario actúa en nombre y por cuenta de los clientes prestando un servicio de mediación, siendo los arrendadores los que prestarían directamente a los arrendatarios el servicio de arrendamiento propiamente dicho.

De la escueta información aportada en el escrito de consulta parece deducirse que la consultante presta en nombre propio un servicio de arrendamiento de medios de transporte en la medida que parece que arrendaría dichos medios de transporte para después subarrendarlos, en nombre propio, a terceros, los cuales pueden ser empresarios o profesionales, actuando como tales, o bien consumidores finales. Bajo esta hipótesis se contestará el presente informe.

Tercero.- Por otra parte, las reglas relativas al lugar de realización del hecho imponible prestaciones de servicios se encuentran reguladas en los artículos 69, 70 y 72 de la Ley del Impuesto estableciendo el artículo 69, en su apartado uno, lo siguiente:

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

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

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

Dos. Por excepción de lo dispuesto en el número 2.º del apartado Uno del presente artículo, no se entenderán realizados en el territorio de aplicación del Impuesto los servicios que se enumeran a continuación cuando el destinatario de los mismos no sea un empresario o profesional actuando como tal y esté establecido o tenga su domicilio o residencia habitual fuera de la Comunidad, salvo en el caso de que dicho destinatario esté establecido o tenga su domicilio o residencia habitual en las Islas Canarias, Ceuta o Melilla:

a) Las cesiones y concesiones de derechos de autor, patentes, licencias, marcas de fábrica o comerciales y los demás derechos de propiedad intelectual o industrial, así como cualesquiera otros derechos similares.

b) La cesión o concesión de fondos de comercio, de exclusivas de compra o venta o del derecho a ejercer una actividad profesional.

c) Los de publicidad.

d) Los de asesoramiento, auditoría, ingeniería, gabinete de estudios, abogacía, consultores, expertos contables o fiscales y otros similares, con excepción de los comprendidos en el número 1.º del apartado Uno del artículo 70 de esta Ley.

e) Los de tratamiento de datos y el suministro de informaciones, incluidos los procedimientos y experiencias de carácter comercial.

f) Los de traducción, corrección o composición de textos, así como los prestados por intérpretes.

g) Los de seguro, reaseguro y capitalización, así como los servicios financieros, citados respectivamente por el artículo 20, apartado Uno, números 16.º y 18.º, de esta Ley, incluidos los que no estén exentos, con excepción del alquiler de cajas de seguridad.

h) Los de cesión de personal.

i) El doblaje de películas.

j) Los arrendamientos de bienes muebles corporales, con excepción de los que tengan por objeto cualquier medio de transporte y los contenedores.

k) La provisión de acceso a las redes de gas natural situadas en el territorio de la Comunidad o a cualquier red conectada a dichas redes, a la red de electricidad, de calefacción o de refrigeración, y el transporte o distribución a través de dichas redes, así como la prestación de otros servicios directamente relacionados con cualesquiera de los servicios comprendidos en esta letra.

l) Las obligaciones de no prestar, total o parcialmente, cualquiera de los servicios enunciados en este apartado.

(...).".

Por otra parte, el artículo 70 de la Ley del Impuesto establece una serie de reglas especiales para determinar el lugar de realización de determinados servicios, señalando en el punto 9º de su apartado uno lo siguiente:

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

(...)

9.º A) Los servicios de arrendamiento de medios de transporte en los siguientes casos:

a) Los de arrendamiento a corto plazo cuando los medios de transporte se pongan efectivamente en posesión del destinatario en el citado territorio.

b) Los de arrendamiento a largo plazo cuando el destinatario no tenga la condición de empresario o profesional actuando como tal siempre que se encuentre establecido o tenga su domicilio o residencia habitual en el citado territorio.

No obstante, cuando los arrendamientos a largo plazo cuyo destinatario no sea un empresario o profesional actuando como tal tengan por objeto embarcaciones de recreo, se entenderán prestados en el territorio de aplicación del Impuesto cuando éstas se pongan efectivamente en posesión del destinatario en el mismo siempre que el servicio sea realmente prestado por un empresario o profesional desde la sede de su actividad económica o un establecimiento permanente situado en dicho territorio.

B) A los efectos de lo dispuesto en este número, se entenderá por corto plazo la tenencia o el uso continuado de los medios de transporte durante un periodo ininterrumpido no superior a treinta días y, en el caso de los buques, no superior a noventa días.".

De acuerdo con la información suministrada en el escrito de consulta, el tiempo medio de arrendamiento de las aeronaves o buques en el caso planteado se estima que será inferior a noventa días, por lo que, bajo esta hipótesis, la consultante realizaría un servicio de arrendamiento a corto plazo de medios de transporte, en relación con los buques.

En relación con las aeronaves, por el contrario, no se dispone de la información necesaria para determinar si se trata de un arrendamiento a corto plazo o largo plazo toda vez que en relación con dicho medio de transporte no se conoce si la tenencia o el uso continuado del mismo tiene lugar durante un periodo ininterrumpido no superior a treinta días, por lo que se analizarán ambos escenarios.

Así, en virtud de la regla especial prevista en el artículo 70.Uno.9º.A), letra a, de la Ley transcrito, el servicio de arrendamiento a corto plazo de medios de transporte, se considerará realizado en el territorio de aplicación del Impuesto siempre que el medio de transporte correspondiente se ponga efectivamente en posesión del arrendatario en dicho territorio, con independencia de que el destinatario sea empresario o profesional o consumidor final, y con independencia del lugar de *establecimiento del mismo.*

En el caso de las aeronaves, si la prestación del servicio objeto de consulta se calificase de arrendamiento a largo plazo de medios de transporte por exceder la tenencia o el uso continuado del mismo de treinta días, a efectos de determinar el lugar de realización del servicio si sería relevante la condición del destinatario como empresario o profesional actuando como tal o bien como consumidor final en cuanto que la fundamentación jurídica sería distinta si bien con la misma solución.

En concreto, si el destinatario del arrendamiento a largo plazo de la aeronave fuera empresario o profesional actuando como tal, sería de aplicación la regla general prevista en el artículo 69.Uno.1º de la Ley 37/1992 de forma que el arrendamiento a largo plazo de la aeronave estaría sujeto al Impuesto sobre el Valor Añadido en caso que la entidad destinataria de dicho servicio tuviera la sede de actividad económica en el territorio de aplicación del impuesto o un establecimiento permanente en dicho territorio que fuera destinatario efectivo del servicio o, en su defecto, el lugar de su residencia o domicilio habitual en dicho territorio.

Por el contrario, en caso que el destinatario de la operación fuera o actuara como un consumidor final, sería de aplicación la regla especial prevista en el artículo 70.Uno.9º. A), letra b), de la Ley transcrito, en cuyo caso el arrendamiento a largo plazo de la aeronave estaría sujeto al Impuesto sobre el Valor Añadido cuando el destinatario se encuentre establecido o tenga su domicilio o residencia habitual en el territorio de aplicación del Impuesto.

Cabe destacar que, dado que el servicio realizado por la consultante se ha calificado de arrendamiento de medios de transporte, a efectos de determinar el lugar de realización de dicho servicio es irrelevante el origen y destino del trayecto que, en su caso, se realice con el medio de transporte objeto de arrendamiento.

Por el contrario, en caso que el servicio prestado por la consultante se calificase como de transporte, el trayecto del mismo si podría tener relevancia a efecto de determinar el lugar de realización del citado servicio.

De acuerdo con lo anterior, por tanto, y siguiendo las cuestiones planteadas en el escrito de consulta, el servicio de arrendamiento de medios de transporte objeto de análisis estaría sujeto al Impuesto sobre el Valor Añadido en los siguientes casos:

- En caso de arrendamientos a corto plazo de medios de transporte, si la puesta a disposición de los mismo se realizase en territorio peninsular.

- En caso de arrendamientos a largo plazo de medios de transporte, (lo cual sólo podría darse con respecto a las aeronaves según la información suministrada) cuando el destinatario de dicho servicio, ya sea empresario o profesional o consumidor final, esté establecido en el territorio de aplicación del Impuesto en los términos analizados en párrafos anteriores.

Todo lo anterior se entiende sin perjuicio de la sujeción, en su caso, al Impuesto General Indirecto Canario de los servicios de arrendamiento de medios de transporte objeto de consulta en caso que los mismos no estén sujetos al Impuesto sobre el Valor Añadido de acuerdo con las reglas relativas al lugar de realización analizadas.

Cuarto.- No obstante lo anterior, debe señalarse que el artículo 70.Dos de la Ley 37/1992, ha sido modificado por la Ley 31/2022, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2023 (BOE 24 de diciembre), estableciendo la siguiente redacción, con efectos desde 1 de enero de 2023:

"Dos. Asimismo, se considerarán prestados en el territorio de aplicación del Impuesto los servicios que se enumeran a continuación cuando, conforme a las reglas referentes al lugar de realización aplicables a estos servicios, no se entiendan realizados en la Comunidad, Islas Canarias, Ceuta o Melilla, pero su utilización o explotación efectivas se realicen en dicho territorio:

1.º Los enunciados en el apartado dos del artículo 69 de esta ley y los de arrendamiento de medios de transporte, cuyo destinatario no tenga la consideración de empresario o profesional actuando como tal.

2.º Los referidos en la letra g) del apartado dos del artículo 69 de esta ley y los de arrendamiento de medios de transporte, cuyo destinatario sea un empresario o profesional actuando como tal.".

Sin perjuicio de lo anterior, cabe destacar que dicho artículo ha sido nuevamente modificado, con posterioridad, por la Disposición Final primera, apartado segundo, de la Ley 13/2023, de 24 de mayo, por la que se modifican la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en transposición de la Directiva (UE) 2021/514 del Consejo de 22 de marzo de 2021, por la que se modifica la Directiva 2011/16/UE relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad, y otras normas tributarias, y con entrada en vigor el 26 de mayo de 2023, disponiendo que:

"Dos. Asimismo, se considerarán prestados en el territorio de aplicación del Impuesto los servicios que se enumeran a continuación cuando, conforme a las reglas referentes al lugar de realización aplicables a estos servicios, no se entiendan realizados en la Comunidad, Islas Canarias, Ceuta o Melilla, pero su utilización o explotación efectivas se realicen en dicho territorio:

1.º Los enunciados en el apartado dos del artículo 69 de esta ley, cuyo destinatario no tenga la consideración de empresario o profesional actuando como tal.

2.º Los de arrendamiento de medios de transporte.".

En consecuencia, de acuerdo con la información suministrada, y a falta de otros elementos probatorios, los arrendamientos de los medios de transporte objeto de consulta, cuando los mismos se califiquen como a corto plazo, se entenderían realizados o bien en la Comunidad, cuando su puesta a disposición tenga lugar en territorio peninsular, o bien en su caso, previsiblemente, en las Islas Canarias, si la puesta a disposición tiene lugar en territorio insular, por lo que la regla de uso y explotación efectiva prevista en el artículo 70.Dos de la Ley 37/1992 no resultaría de aplicación.

Por el contrario, en caso de las aeronaves, y en la medida que los servicios se califiquen como arrendamientos a largo plazo, los mismos sí podrían caer dentro del ámbito de aplicación del artículo 70.Dos transcrito. Este sería el caso, por ejemplo, de un servicio de arrendamiento a largo plazo de aeronaves cuyo destinatario fuera un empresario o profesional o consumidor final establecido en un país tercero a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Quinto.- Este Centro directivo se ha pronunciado reiteradamente en relación con los requisitos que deben concurrir para que la referida cláusula de invalidación del criterio de gravamen jurídico o basado en la ruta contractual, resulte procedente, de conformidad con la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE), manifestado en su sentencia de 19 de febrero de 2009, asunto C-1/08, Athesia Druck Srl.

En esencia, dichos requisitos son los siguientes:

1º. Los servicios para los cuales puede resultar aplicable el artículo 70.Dos son, exclusivamente, los citados de forma expresa en dicho precepto de la Ley 37/1992.

2º. Con carácter general, tales servicios deben ser prestados a empresarios o profesionales actuando como tales, salvo cuando se trate de servicios prestados por vía electrónica, telecomunicaciones, radiodifusión o televisión o arrendamiento de medios de transporte, en cuyo caso los destinatarios podrán ser, asimismo, particulares.

En todo caso, deberá atenderse al destinatario real del servicio.

3º. La aplicación de lo dispuesto en el artículo 69.Uno.1º de la Ley 37/1992 a los servicios de que se trate, extrapolada a toda la Comunidad, debe conducir a que la localización de los mismos tenga lugar fuera de dicha Comunidad, exceptuadas las Islas Canarias, Ceuta o Melilla.

4º. Los servicios concernidos deberán utilizarse o explotarse efectivamente desde un punto de vista económico en el territorio de aplicación del Impuesto.

Este último requisito deberá valorarse de forma individualiza de acuerdo con la naturaleza del servicio de que se trate.

Asimismo, tratándose de operaciones entre empresarios o profesionales, el servicio respecto del cual se cuestione la aplicabilidad de la norma ha de ser un servicio que, de alguna forma, directa o indirecta, esté relacionado con las operaciones que se efectúen en el territorio de aplicación del Impuesto.

Por otra parte, es preciso señalar que el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, en su reciente sentencia de 15 de abril de 2021, asunto C-593-19, SK Telecom, ha señalado respecto a la aplicación de dicha cláusula lo siguiente:

"43 Habida cuenta del tenor del artículo 59 bis, párrafo primero, letra b), de dicha Directiva y de su ubicación en la subsección 10, titulada «Medidas destinadas a evitar los casos de doble imposición y de no imposición», de la sección 3 del capítulo 3 del título V de la misma Directiva, procede considerar que la facultad que ofrece esta disposición no solo se inscribe en el contexto de la prevención de distorsiones de la competencia, sino que también pretende evitar los casos de doble imposición y de no imposición. 44 De ello se deduce que los Estados miembros pueden hacer uso de la facultad prevista en el artículo 59 bis, párrafo primero, letra b), de la referida Directiva cuando tal uso tenga como único efecto paliar una situación de no imposición en el seno de la Unión, lo que, según la información de que dispone el Tribunal de Justicia, era el caso de los servicios de itinerancia controvertidos en el litigio principal.

45 En segundo lugar, como señaló el Abogado General en el punto 88 de sus conclusiones, debe precisarse que, a efectos de la aplicación de esta disposición, los eventuales casos de doble imposición, de no imposición o de distorsiones de la competencia han de apreciarse en función del tratamiento fiscal dispensado a los servicios en cuestión en los Estados miembros, sin que proceda tener en cuenta el régimen fiscal al que están sometidos dichos servicios en el país tercero de que se trate.".

De acuerdo con dicha sentencia la aplicación de la cláusula de uso y explotación efectiva es independiente del régimen fiscal establecido en el tercer Estado.

En el presente caso, para apreciar la aplicabilidad del criterio de uso efectivo de los servicios objeto de consulta en el territorio de aplicación del Impuesto, habrá de actuarse en dos fases:

1ª) Han de localizarse las operaciones a las que sirva o en relación con las cuales se produzca la utilización o explotación efectiva del servicio de que se trate. Únicamente si esta localización conduce a considerar dichas operaciones realizadas en el territorio

de aplicación del Impuesto cabrá la aplicación de lo dispuesto en el artículo 70.Dos de la Ley 37/1992.

2ª) Ha de determinarse la relación de tales operaciones con la prestación de servicios que se trata de localizar, al efecto de apreciar si efectivamente se produce la utilización o explotación efectivas de la misma en la realización de las operaciones a que se refiere el ordinal anterior o no es así.

Esta relación puede ser directa o indirecta.

Asimismo, se puede plantear el caso de prestaciones de servicios que sirvan tanto a operaciones que hayan de considerarse realizadas en el territorio de aplicación del tributo como fuera de él.

Por otra parte, la Comisión Europea se ha pronunciado sobre la interpretación y aplicación de la norma de uso efectivo y disfrute a servicios relativos a estudios de mercado. Estima la Comisión que la aplicación de la citada cláusula requiere tener en cuenta la actividad que realiza el destinatario del servicio en el Estado miembro donde materialmente se lleva a cabo el mismo y considera que si el destinatario del servicio está llevando a cabo operaciones sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido en tal Estado miembro a las que se refiera el servicio en cuestión, cabría establecer un vínculo que permita la aplicación de la cláusula de uso efectivo.

No obstante lo anterior, el Tribunal Supremo en sus sentencias de 16 de diciembre de 2019, número 1782/2019 (Rec. 6477/2018), y de 17 de diciembre de 2019, número 1817/2019 (Rec. 6274/2018), en las que se analiza la sujeción al Impuesto de determinados servicios prestados a favor de un empresario o profesional no establecido en la Comunidad por aplicación de la regla de uso y disfrute contenida en el artículo 70.Dos de la Ley, de conformidad con la jurisprudencia del TJUE, concluye que la regla de uso y explotación efectivos prevista en el artículo 70.Dos de la Ley 37/1992 resultará de aplicación en aquellos supuestos en los que los servicios prestados por la entidad establecida en el territorio de aplicación del impuesto a una entidad establecida fuera de la Comunidad, ya sea ésta su destinataria inicial o final, sean usados o explotados efectivamente en el territorio de aplicación del Impuesto.

En todo caso, debe hacerse referencia a la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central (en adelante TEAC), de 22 de julio de 2020 (procedimiento 00-01532-2017), en la que se analiza el lugar de realización de una prestación de servicios publicitarios por parte de una entidad establecida en el territorio de aplicación del Impuesto a entidades no establecidas en la Comunidad, en la que el TEAC mantiene los fundamentos y criterios recogidos en contestaciones vinculantes de este Centro directivo, como la de 28 de febrero de 2013, número V0629-13, de tal forma que la interpretación del artículo 70.Dos de la Ley debe realizarse de conformidad con la jurisprudencia del TJUE, de conformidad con lo señalado en la referida sentencia de 19 de febrero de 2009, asunto C-1/08, Athesia Druck Srl en la que estableció la procedencia de la citada cláusula a los servicios publicitarios prestados por un proveedor comunitario a un empresario establecido en un país tercero, cuando la utilización efectiva del servicio no iba a ser realizada por este último sino por clientes del mismo (clientes austríacos o alemanes de acuerdo con la descripción que se contienen en la sentencia) en un Estado miembro de la Comunidad (Italia).

En la referida sentencia, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea puso de manifiesto lo siguiente:

"38 Habida cuenta de todas las consideraciones anteriores, procede responder a la cuestión prejudicial planteada lo siguiente:

- En materia de prestaciones de publicidad, cuando el destinatario de la prestación está establecido fuera del territorio de la Comunidad, el lugar de la prestación se fija, en principio, conforme al artículo 9, apartado 2, letra e), de la Sexta Directiva, en el domicilio del destinatario. Sin embargo, los Estados miembros pueden hacer uso de la facultad prevista en el artículo 9, apartado 3, letra b), de la Sexta Directiva y, como excepción a dicho principio, fijar el lugar de la prestación de servicios de que se trata en el interior del Estado miembro.

- Si se recurre a la facultad prevista en el artículo 9, apartado 3, letra b), de la Sexta Directiva, una prestación de publicidad realizada por un proveedor establecido en la Comunidad en favor de un destinatario, final o intermedio, situado en un tercer Estado, se considera efectuada en la Comunidad, siempre y cuando la utilización y la explotación efectivas, en el sentido del artículo 9, apartado 3, letra b), de la Sexta Directiva, se lleven a cabo en el interior del Estado miembro de que se trata; esto sucede, en materia de prestaciones de publicidad, cuando los mensajes publicitarios objeto de la prestación se difunden desde el Estado miembro de que se trata".

Con base en lo anterior, el TEAC concluye lo siguiente en su resolución:

"El TJUE, por tanto, establece claramente que en prestaciones de servicios de publicidad, el país en el que se realiza la utilización y explotación efectivas es aquel desde el que se difunden los mensajes publicitarios, con independencia de que esa utilización la haga el destinatario inicial de la operación, o el destinatario ulterior en la cadena.

(...).".

En consecuencia, la regla de uso y explotación efectiva prevista en el artículo 70.Dos de la Ley 37/1992 resultará de aplicación en aquellos supuestos en los que los servicios prestados por la entidad establecida en el territorio de aplicación del impuesto a una entidad establecida fuera de la Comunidad, exceptuadas las Islas Canarias, Ceuta y Melilla, ya sea ésta su destinataria inicial o final, sean usados o explotados efectivamente en el territorio de aplicación del Impuesto, con independencia de que cualquiera de dichas destinatarias realice en el referido territorio operaciones sujetas al Impuesto o no.

A estos efectos, debe señalarse que dicho uso o explotación efectivos en el territorio de aplicación del impuesto deberá analizarse caso por caso y se trataría de una cuestión de hecho respecto de la que este Centro directivo no puede pronunciarse y será el propio interesado quien habrá de presentar, en su caso, los medios de prueba que, conforme a derecho, sirvan para justificar tal circunstancia, los cuales serán valorados por la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

Sexto.- Respecto de los medios de prueba, el artículo 106 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE del 18 de diciembre), establece que en los procedimientos tributarios serán de aplicación las normas que sobre medios y

valoración de pruebas se contienen en el Código Civil y en la Ley de Enjuiciamiento Civil, salvo que la Ley establezca otra cosa.

En relación con los medios y valoración de pruebas hay que citar, también, el artículo 105.1 del mismo texto legal, que en relación con la carga de la prueba establece que "en los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo".

A estos efectos, debe tenerse en cuenta lo establecido en relación con la prueba en el capítulo V del título I del libro IV del Código Civil, así como lo dispuesto en los capítulos V y VI del título I del libro II de la Ley de Enjuiciamiento Civil. Concretamente, el artículo 299 de la Ley 1/2000 enumera los medios de prueba.

Por lo que se refiere a la valoración de las pruebas, hay que señalar que en el ordenamiento jurídico español rige el principio general de valoración libre y conjunta de todas las pruebas aportadas, quedando descartado como principio general el sistema de prueba legal o tasada.

Séptimo.- No obstante lo anterior, la consultante manifiesta, asimismo, que llevará a cabo el fletamento de aeronaves cuya puesta a disposición de realizará en territorio canario. En este sentido y toda vez que la consultante alude expresamente en el escrito de consulta al fletamento, cabe destacar que los contratos de esta naturaleza han sido objeto de estudio por este Centro directivo en reiteradas ocasiones como en la Resolución de 30 de junio de 1997, de la Dirección General de Tributos, relativa a la exención del Impuesto sobre el Valor Añadido de los arrendamientos y fletamentos totales de aeronaves utilizadas por entidades públicas en el cumplimiento de sus funciones públicas (BOE del 19 de julio) en la que se señala que:

"Las dudas han surgido en relación con el arrendamiento y el fletamento total de las aeronaves, debido principalmente a que nuestro Código de Comercio no contiene una regulación específica de estos contratos.

Efectivamente, el Código de Comercio sólo regula expresamente el fletamento marítimo, pero siguiendo la opinión de los tratadistas deben aplicarse en la navegación aérea las prescripciones del Derecho marítimo y supletoriamente las disposiciones del Código Civil.

En este sentido, el régimen jurídico del arrendamiento de una aeronave debe ser el contenido en el Código Civil para el arrendamiento de cosas, por lo que debe entenderse como un contrato en virtud del cual el arrendador está obligado a entregas la aeronave al arrendatario y garantizarle su goce pacífico, manteniéndola en condiciones de navegabilidad, mientras que el arrendatario debe pagar el canon convenido, usar la aeronave con la diligencia acorde a su naturaleza y a los usos del comercio aéreo y a restituirlo a la expiración del contrato.

En el contrato de arrendamiento, el arrendador cede al arrendatario por un tiempo determinado, la plena disponibilidad de una aeronave, trasladándole la titularidad de su explotación, sin que puedan considerarse como tales aquellos supuestos en los que la empresa titular de la aeronave mantenga su posesión, su gestión y dirección técnica y a la tripulación bajo su dependencia.

(...)

En cuanto al fletamento de una aeronave, la doctrina mayoritaria y la jurisprudencia más consolidada lo asimilan al fletamento marítimo, considerándolo como un contrato de transporte en virtud del cual, una de las partes, el fletante, se compromete a poner a disposición de la otra, el fletador, la totalidad o parte de capacidad o pasaje de una aeronave, comprometiéndose frente al destinatario a realizar, mediante precio, el transporte de mercancías o personas de un lugar a otro.

Lo mismo que en el arrendamiento, con el fletamento total se pone la totalidad de la aeronave a disposición del fletador, pero se diferencia de aquel porque en el fletamento total no hay traspaso de la titularidad de explotación ni el fletador asume la dirección técnica y comercial de la aeronave.

(...).".

De acuerdo con lo anterior, puede concluirse que el contrato de fletamento suscrito entre la consultante (fletante) y su cliente (fletador), debe ser calificado a los efectos del impuesto como una prestación de servicios de transporte de pasajeros o de mercancías, según el caso, y no como el arrendamiento de unas aeronaves.

Este es el criterio reiterado de este Centro directivo, por todas, la contestación vinculante de 30 de noviembre de 2018, número V3114-18.

Octavo- En cuanto al lugar de realización de los servicios de transporte efectuados por la parte fletante a favor de sus clientes debe señalarse que las reglas por las que se fija el lugar de realización de las prestaciones de servicios se encuentran reguladas en los artículos 69, 70 y 72 de la Ley 37/1992.

De conformidad con el artículo 69 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.

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

(...).".

Adicionalmente, de acuerdo con las reglas especiales contenidas en el artículo 70 de la Ley 37/1992, en relación con los servicios de transporte:

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

(...)

2.º Los de transporte que se citan a continuación, por la parte de trayecto que discurra por el territorio de aplicación del Impuesto tal y como éste se define en el artículo 3 de esta Ley:

a) Los de transporte de pasajeros, cualquiera que sea su destinatario.

b) Los de transporte de bienes distintos de los referidos en el artículo 72 de esta Ley cuyo destinatario no sea un empresario o profesional actuando como tal.

(...).".

De acuerdo con lo anterior, puede concluirse que el servicio de transporte de pasajeros prestado por la consultante fletante a favor del fletador, empresario o profesional actuando como tal, se entenderá realizado en el territorio de aplicación del impuesto, estando sujeto al mismo, por la parte de trayecto que discurra por el territorio de aplicación del Impuesto.

Sin embargo, los servicios de transporte de mercancías prestados por la consultante a favor de la entidad fletadora, empresario o profesional actuando como tal, estarán sujetos al Impuesto sobre el Valor Añadido en caso que dicha entidad destinataria tuviera la sede de actividad económica en el territorio de aplicación del impuesto o un establecimiento permanente en dicho territorio que fuera destinatario efectivo del servicio o, en su defecto, el lugar de su residencia o domicilio habitual en dicho territorio, y ello con independencia del destino de las mercancías.

En el caso que el destinatario de los servicios de transporte de mercancías no sea un empresario o profesional actuando como tal, sino que se trate de un particular o consumidor final, habría que distinguir dos posibles escenarios, esto es, que el servicio de transporte implique un transporte intracomunitario de bienes o que no se den los requisitos para calificar dicho transporte como transporte intracomunitario.

Tratándose de un servicio de transporte intracomunitario, éste estará sujeto al Impuesto sobre el Valor Añadido si es el territorio de aplicación del Impuesto el lugar de inicio de dicha expedición o transporte por aplicación de lo dispuesto en el artículo 72 de la Ley 37/1992.

En caso que no exista transporte intracomunitario de bienes en los términos previstos en el artículo 72 de la Ley 37/1992, será de aplicación la regla de lugar de realización prevista en el artículo 70.Uno.2º de la citada norma, y por tanto, el servicio de transporte estaría sujeto al Impuesto sobre el Valor Añadido por la parte del trayecto que transcurra por dicho ámbito espacial.

Adicionalmente, debe tenerse en cuenta que, de acuerdo con el artículo 3 de la Ley 37/1992:

"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:

(...)

b) En el Reino de España, Canarias;

(...).".

Noveno.- Una vez determinada la sujeción del servicio de transporte objeto de consulta de acuerdo con los criterios expuestos, habría que determinar si resultarían de aplicación, en su caso, alguna de las exenciones reguladas en la normativa del Impuesto.

En este sentido, y tratándose del transporte de mercancías, el artículo 21.5º de la Ley 37/1992 dispone que estarán exentas del Impuesto, en las condiciones y con los requisitos que se establezcan reglamentariamente, las siguientes operaciones:

"5.º Las prestaciones de servicios, incluidas las de transporte y operaciones accesorias, distintas de las que gocen de exención conforme al artículo 20 de esta Ley, cuando estén directamente relacionadas con las exportaciones de bienes fuera del territorio de la Comunidad.

Se considerarán directamente relacionados con las mencionadas exportaciones los servicios respecto de los cuales concurran las siguientes condiciones:

a) Que se presten a quienes realicen dichas exportaciones, a los destinatarios de los bienes, a sus representantes aduaneros, o a los transitarios y consignatarios que actúen por cuenta de unos u otros.

b) Que se realicen a partir del momento en que los bienes se expidan directamente con destino a un punto situado fuera del territorio de la Comunidad o a un punto situado en zona portuaria, aeroportuaria o fronteriza para su inmediata expedición fuera de dicho territorio.

La condición a que se refiere la letra b) anterior no se exigirá en relación con los servicios de arrendamiento de medios de transporte, embalaje y acondicionamiento de la carga, reconocimiento de las mercancías por cuenta de los adquirentes y otros análogos cuya realización previa sea imprescindible para llevar a cabo el envío.".

Este precepto ha sido desarrollado reglamentariamente en el artículo 9 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre (BOE del 31 de diciembre), que dispone en el apartado 1, número 5º, lo siguiente:

"1. Las exenciones relativas a las exportaciones o envíos fuera de la Comunidad quedarán condicionadas al cumplimiento de los requisitos que se establecen a continuación:

(...)

5.º Servicios relacionados directamente con las exportaciones.

A) Se entenderán directamente relacionados con las exportaciones los servicios en los que concurran los siguientes requisitos:

a) Que se presten a quienes realicen las exportaciones o envíos de los bienes, a los adquirentes de los mismos, o a los intermediarios o representantes aduaneros que actúen por cuenta de unos u otros.

b) Que se lleven a cabo con ocasión de dichas exportaciones.

c) Que se realicen a partir del momento en que los bienes se expidan directamente con destino a un punto situado fuera de la Comunidad o bien a un punto situado en zona portuaria, aeroportuaria o fronteriza en que se efectúen las operaciones de agregación o consolidación de las cargas para su inmediato envío fuera de la Comunidad, aunque se realicen escalas intermedias en otros lugares.

La condición a que se refiere esta letra no se exigirá en relación con los servicios de arrendamiento de medios de transporte, embalaje y acondicionamiento de la carga, reconocimiento de las mercancías por cuenta de los adquirentes y otras análogas cuya realización previa sea imprescindible para llevar a cabo el envío.

B) Las exenciones comprendidas en este número quedarán condicionadas a la concurrencia de los requisitos que se indican a continuación:

a) La salida de los bienes de la Comunidad deberá realizarse en el plazo de los tres meses siguientes a la fecha de la prestación del servicio.

b) La salida de los bienes se justificará con cualquier medio de prueba admitido en Derecho.

c) Los documentos que justifiquen la salida deberán ser remitidos, en su caso, al prestador del servicio, dentro de los tres meses siguientes a la fecha de salida de los bienes.

C) Entre los servicios comprendidos en este número se incluirán los siguientes: transporte de los bienes; carga, descarga y conservación; custodia, almacenaje y embalaje; alquiler de los medios de transporte, contenedores y materiales de protección de las mercancías y otros análogos.".

Décimo.- Por lo que respecta al transporte de pasajeros prestado por la consultante en virtud del contrato de fletamento de las aeronaves, debe tenerse en cuenta que, de conformidad con el artículo 22.Cuatro de la Ley 37/1992:

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

(...)

Cuatro. Las entregas, transformaciones, reparaciones, mantenimiento, fletamiento total o arrendamiento de las siguientes aeronaves:

1.º Las utilizadas exclusivamente por compañías dedicadas esencialmente a la navegación aérea internacional en el ejercicio de actividades comerciales de transporte remunerado de mercancías o pasajeros.

(...)

La exención está condicionada a que el adquirente o destinatario de los servicios indicados sea la propia compañía que realice las actividades mencionadas y utilice las

aeronaves en el desarrollo de dichas actividades o, en su caso, la propia entidad pública que utilice las aeronaves en las funciones públicas.

A los efectos de esta Ley, se considerará:

Primero. Navegación aérea internacional, la que se realice en los siguientes supuestos:

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

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

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

Segundo. Que una compañía está dedicada esencialmente a la navegación aérea internacional cuando corresponda a dicha navegación más del 50 por 100 de la distancia total recorrida en los vuelos efectuados por todas las aeronaves utilizadas por dicha compañía durante los períodos de tiempo que se indican a continuación:

a) El año natural anterior a la realización de las 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 arrendamiento de las aeronaves, 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.

Si al transcurrir los períodos a que se refiere esta letra b) la compañía no cumpliese los requisitos que determinan su dedicación a la navegación aérea internacional, se regularizará su situación tributaria en relación con las operaciones de este apartado de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 19, número 3.º.".

La exención anterior es objeto de desarrollo por el artículo 10 del Reglamento del impuesto.

En el escrito de consulta no se suministra información alguna en virtud de la cual se pueda concluir sobre la sujeción al Impuesto sobre el Valor Añadido del contrato de fletamento objeto de consulta y, en su caso, la aplicación de alguna de las exenciones referidas."

CUARTO.- Menciona la consultante dos tipos de operaciones: el arrendamiento o subarrendamiento de buques y aeronaves y el fletamento de aeronaves.

Lo primero que corresponde efectuar es determinar si un contrato de arrendamiento o de fletamento de un buque o aeronave disponen de la misma naturaleza.

En el contrato de arrendamiento una de las partes se obliga a dar a la otra el goce o uso de una cosa por tiempo determinado y precio cierto (artículo 1543 del Código Civil). Sin embargo, el Código Civil no recoge un concepto de fletamento, que sí lo hace la Ley 14/2014, de 24 de julio, de Navegación Marítima, que en su artículo 203 dispone:

"*Por el contrato de transporte marítimo de mercancías, también denominado fletamento, se obliga el porteador, a cambio del pago de un flete, a transportar por mar mercancías y entregarlas al destinatario en el puerto o lugar de destino*."

En sentencia de 26 de julio de 1990, de la Sala Primera de lo Civil del Tribunal Supremo, se señala en su fundamento jurídico cuarto:

"*Nuestro Derecho sustantivo no regula ni el fletamento ni el arrendamiento de aeronaves. La doctrina acude, por ello, a la aplicación analógica de las normas propias del Derecho marítimo para decidir las cuestiones cuya regulación no la haya previsto la libertad contractual de las partes. Según el Derecho marítimo, se entiende genéricamente como contrato de fletamento aquel que tiene por objeto la explotación de un buque y consiste en proporcionar su utilización a persona distinta del propietario. Otra forma de cesión del uso es el arrendamiento, para cuya distinción con el fletamento se destaca por la doctrina que en el arrendamiento el propietario de la nave se desliga del resultado económico de la empresa de transporte, mientras que en el fletamento propiamente dicho el fletante no se desliga de la perfecta consumación de la obra. Sobresale en el fletamento el transporte sobre la cesión de la cosa."*

A los efectos de lo que nos interesa para la resolución de la presente consulta, podemos determinar, por tanto, que en el arrendamiento nos encontramos ante una cesión del goce o uso de un buque o aeronave; y en el fletamento estamos ante un servicio de transporte en buque o aeronave. En donde existe coincidencia es en la consideración de ambos operaciones como prestaciones de servicios, conforme al artículo 7.2.2º, 3º y 8º de la Ley 20/1991 que dispone:

"*2. En particular, se consideran prestaciones de servicios:*

(...)

2º.- Los arrendamientos de bienes, industria o negocio, empresas o establecimientos mercantiles, con o sin opción de compra.

3º.- Las cesiones de uso o disfrute de bienes.

(...)

8º.- Los transportes."

Se desprende del texto de la consulta que la entidad consultante intermedia en nombre propio, por lo que, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 7.2.15º de la Ley 20/1991, se entenderá que ha recibido y prestado por sí mismo los correspondientes servicios.

Por tanto, analizaremos el servicio de arrendamiento y fletamento desde una doble perspectiva: las adquisiciones de tales servicios por la entidad consultante y las prestaciones de los mismos por la entidad consultante, partiendo de la premisa de que la entidad consultante tiene la sede de su actividad económica en Canarias y no dispone de establecimientos permanentes fuera del territorio de aplicación del IGIC.

QUINTO.- Para la resolución de la presente consulta debe tenerse en cuenta el contenido del artículo 17 de la Ley 20/1991, regulador del lugar de realización de las prestaciones de servicios, que en su apartado Uno regula las reglas generales de localización del modo 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.

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

3. Por excepción a lo expresado en el número 2 anterior, no se entenderán realizados en el territorio de aplicación del Impuesto:

Los servicios que se enumeran a continuación cuando el destinatario de los mismos esté establecido o tenga su domicilio o residencia habitual fuera de la Unión Europea:

Las cesiones y concesiones de derechos de autor, patentes, licencias, marcas de fábrica o comerciales y los demás derechos de propiedad intelectual o industrial, así como cualesquiera otros derechos similares.

La cesión o concesión de fondos de comercio, de exclusivas de compra o venta o del derecho a ejercer una actividad profesional.

Los de publicidad.

Los de asesoramiento, auditoría, ingeniería, gabinete de estudios, abogacía, consultores, expertos contables o fiscales y otros similares, con excepción de los comprendidos en el apartado 1 del número Uno del punto Tres de este artículo.

Los de tratamiento de datos y el suministro de informaciones, incluidos los procedimientos y experiencias de carácter comercial.

Los de traducción, corrección o composición de textos, así como los prestados por intérpretes.

Los de seguro, reaseguro y capitalización, así como los servicios financieros, citados respectivamente por el artículo 50.Uno.16.º y 18.º de la Ley de la Comunidad Autónoma de Canarias 4/2012, de 25 de junio, de medidas administrativas y fiscales, incluidos los que no estén exentos, con excepción del alquiler de cajas de seguridad.

Los de cesión de personal.

El doblaje de películas.

Los arrendamientos de bienes muebles corporales, con excepción de los que tengan por objeto cualquier medio de transporte y los contenedores.

La provisión de acceso a los sistemas de distribución de gas natural, electricidad, calefacción o refrigeración, y su transporte o transmisión a través de dichos sistemas, así como la prestación de otros servicios directamente relacionados con cualesquiera de los servicios comprendidos en este párrafo.

Las obligaciones de no prestar, total o parcialmente, cualquiera de los servicios enunciados en este número."

Igualmente debe tenerse en cuenta el contenido del artículo 3 de la Ley 20/1991, regulador del ámbito espacial del IGIC, que dispone:

"*1. Estarán sujetas al Impuesto General Indirecto Canario las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en las Islas Canarias, así como las importaciones de bienes en dicho territorio.*

A los efectos de este Impuesto, el ámbito espacial a que se refiere el párrafo anterior comprenderá el mar territorial, cuyo límite exterior está determinado por una línea trazada de modo que se encuentre a una distancia de doce millas náuticas de los puntos más próximos de las líneas de base, siguiendo el perímetro resultante la configuración general del Archipiélago; también comprende el ámbito espacial del Impuesto el espacio aéreo correspondiente.

2. Lo dispuesto en el número anterior se entenderá sin perjuicio de lo establecido en los Tratados o Convenios Internacionales."

SEXTO.- Teniendo en cuenta la regulación del artículo 17 de la Ley 20/1991, entremos a examinar la casuística objeto de consulta en relación al lugar de realización de las prestaciones de servicios, determinando la sujeción o no al IGIC de los arrendamientos de buques que tengan como destinatario a la entidad consultante, y las prestaciones de servicios de arrendamientos (subarrendamientos) de buques que efectúe la entidad consultante.

A) Arrendamiento de buque (excepto embarcaciones de recreo) cuyo destinatario es la entidad consultante (arrendataria), siendo el período ininterrumpido de arrendamiento no superior a 90 días.

Se trataría de un arrendamiento a corto plazo que únicamente estaría sujeto al IGIC cuando se ponga el buque a disposición de la entidad consultante en el territorio de aplicación del IGIC, con independencia:

i) De donde radique el arrendador.

ii) Por dónde transcurren los trayectos que se realicen con el buque.

B) Subarrendamiento de buque (excepto embarcaciones de recreo) efectuado por la entidad consultante, siendo el período ininterrumpido de arrendamiento no superior a 90 días.

Se reitera *mutatis mutandis* lo expresado en la letra A) anterior, añadiendo que la tributación, en su caso, al IGIC es con independencia de que el destinatario (arrendatario) sea un empresario o profesional, actuando o no como tal, o un particular.

C) Arrendamiento de buque (excepto embarcaciones de recreo) cuyo destinatario es la entidad consultante (arrendataria), siendo el período ininterrumpido de arrendamiento superior a 90 días.

Se trataría de un arrendamiento a largo plazo que estaría sujeta, en todo caso, al IGIC, con independencia:

i) De donde radique el arrendador.

ii) De dónde se ponga a disposición de la entidad consultante.

iii) De dónde transcurren los trayectos que se realicen con el buque.

D) Subarrendamiento de buque (excepto embarcaciones de recreo) efectuados por la entidad consultante, siendo el período ininterrumpido de arrendamiento superior a 90 días.

Distinguiremos dos supuestos:

d.1) El destinatario (arrendatario) es un empresario o profesional actuando como tal.

Se trataría de un arrendamiento a largo plazo que estaría sujeto al IGIC cuando el empresario o profesional destinatario (arrendatario) se encuentre establecido en Canarias, porque tenga en este territorio la sede de su actividad económica, establecimiento permanente,

domicilio o residencia habitual, y tenga el servicio prestado como destinatario la sede de la actividad económica, establecimiento permanente, domicilio o residencia habitual, en Canarias, del arrendatario, con independencia:

i) De dónde se encuentre establecido el prestador de los servicios.

ii) Del territorio por donde trascurren las travesías del buque; es decir, es irrelevante el origen o destino del trayecto del buque.

iii) Del territorio donde se ponga el buque a disposición del arrendatario.

d.2) El destinatario (arrendatario) es un particular o, siendo un empresario o profesional, no actúa como tal.

Se trataría de un arrendamiento a largo plazo que estaría sujeto al IGIC cuando el destinatario se encuentre establecido en Canarias, o tenga su domicilio o residencia habitual en el citado territorio, con independencia:

i) De donde se encuentre establecido el prestador de los servicios.

ii) Del territorio por donde trascurre las travesías del buque; es decir, es irrelevante el origen o destino del trayecto del buque.

iii) Del territorio donde se ponga el buque a disposición del arrendatario.

E) Arrendamiento de embarcación de recreo cuyo destinatario es la entidad consultante (arrendataria), siendo el período ininterrumpido de arrendamiento no superior a 90 días.

Se trataría de un arrendamiento a corto plazo que únicamente estaría sujeto al IGIC cuando se ponga la embarcación de recreo a disposición de la entidad consultante en el territorio de aplicación del IGIC, con independencia:

i) De donde radique el arrendador.

ii) Por dónde transcurren los trayectos que se realicen con la embarcación de recreo.

F) Subarrendamiento de embarcaciones de recreo efectuado por la entidad consultante, siendo el período ininterrumpido de arrendamiento no superior a 90 días.

Se reitera *mutatis mutandis* lo expresado en la letra E) anterior, añadiendo que la tributación, en su caso, al IGIC es con independencia de que el destinatario (arrendatario) sea un empresario o profesional, actuando o no como tal, o un particular.

G) Arrendamiento de embarcaciones de recreo cuyo destinatario sea la entidad consultante (arrendataria), siendo el período ininterrumpido de arrendamiento superior a 90 días.

Se trataría de un arrendamiento a largo plazo que estaría sujeta, en todo caso, al IGIC, con independencia:

i) De donde radique el arrendador.

ii) De dónde se ponga a disposición de la entidad consultante.

iii) De dónde transcurren los trayectos que se realicen con la embarcación de recreo.

H) Subarrendamiento de embarcaciones de recreo efectuado por la entidad consultante, siendo el período ininterrumpido de arrendamiento superior a 90 días.

Distinguiremos dos supuestos:

h.1) El destinatario (arrendatario) es un empresario o profesional actuando como tal.

Se trataría de un arrendamiento a largo plazo que estaría sujeto al IGIC cuando el empresario o profesional destinatario (arrendatario) se encuentre establecido en Canarias, porque tenga en este territorio la sede de su actividad económica, establecimiento permanente, domicilio o residencia habitual, y tenga el servicio prestado como destinatario la sede de la actividad económica, establecimiento permanente, domicilio o residencia habitual, en Canarias, del arrendatario, con independencia:

i) De donde se encuentre establecido el prestador de los servicios.

ii) Del territorio por donde trascurren las travesías del buque; es decir, es irrelevante el origen o destino del trayecto de la embarcación de recreo.

iii) Del territorio donde se ponga la embarcación de recreo a disposición del arrendatario.

h.2) El destinatario (arrendatario) es un particular o, siendo un empresario o profesional, no actúa como tal.

Dado que la entidad consultante tiene su sede de la actividad económica en Canarias y no dispone de establecimientos permanentes fuera de dicho ámbito territorial, nos encontramos ante un arrendamiento a largo plazo que estaría sujeto al IGIC cuando se ponga la embarcación de recreo efectivamente a disposición del destinatario en el territorio de aplicación del IGIC, con independencia de por dónde transcurren los trayectos que se realicen con la embarcación de recreo.

La sujeción al IGIC, en este supuesto, requiere el cumplimiento de los siguientes requisitos territoriales:

- Que el prestador del servicio se encuentre establecido en Canarias.

- Si actúa en Canarias mediante establecimiento permanente, que éste intervenga en la realización de la prestación de servicios; es decir, cuando ordene sus factores de producción materiales y humanos o de uno de ellos con la finalidad de realizar el servicio.

- Que se se ponga la embarcación de recreo efectivamente a disposición del destinatario en el territorio de aplicación del IGIC.

SÉPTIMO.- Procede en este apartado determinar el lugar de realización de las prestaciones de servicios de arrendamiento de aeronaves que tengan como destinatario a la entidad consultante, y las prestaciones de servicios de arrendamientos (subarrendamientos) de aeronaves que efectúe la entidad consultante.

A) Arrendamiento de aeronave cuyo destinatario es la entidad consultante (arrendataria), siendo el período ininterrumpido de arrendamiento inferior a 30 días.

Se trataría de un arrendamiento a corto plazo que únicamente estaría sujeto al IGIC cuando se ponga la aeronave a disposición de la entidad consultante en el territorio de aplicación del IGIC, con independencia:

i) De donde radique el arrendador.

ii) Por dónde transcurren los trayectos que se realicen con la aeronave.

B) Subarrendamiento de aeronave efectuado por la entidad consultante, siendo el período ininterrumpido de arrendamiento no superior a 30 días.

Se reitera *mutatis mutandis* lo expresado en la letra A) anterior, añadiendo que la tributación, en su caso, al IGIC es con independencia de que el destinatario (arrendatario) sea un empresario o profesional, actuando o no como tal, o un particular.

C) Arrendamiento de aeronave cuyo destinatario es la entidad consultante (arrendataria), siendo el período ininterrumpido de arrendamiento superior a 30 días.

Se trataría de un arrendamiento a largo plazo que estaría sujeta, en todo caso, al IGIC, con independencia:

i) De donde radique el arrendador.

ii) De dónde se ponga a disposición de la entidad consultante.

iii) De dónde transcurren los trayectos que se realicen con la aeronave.

D) Subarrendamiento de aeronave efectuado por la entidad consultante, siendo el período ininterrumpido de arrendamiento superior a 30 días.

Distinguiremos dos supuestos:

d.1) El destinatario (arrendatario) es un empresario o profesional actuando como tal.

Se trataría de un arrendamiento a largo plazo que estaría sujeto al IGIC cuando el empresario o profesional destinatario (arrendatario) se encuentre establecido en Canarias, porque tenga en este territorio la sede de su actividad económica, establecimiento permanente, domicilio o residencia habitual, y tenga el servicio prestado como destinatario la sede de la actividad económica, establecimiento permanente, domicilio o residencia habitual, en Canarias, del arrendatario, con independencia:

i) De dónde se encuentre establecido el prestador de los servicios.

ii) Del territorio por donde trascurren las travesías de la aeronave; es decir, es irrelevante el origen o destino del trayecto de la aeronave.

iii) Del territorio donde se ponga de la aeronave a disposición del arrendatario.

d.2) El destinatario (arrendatario) es un particular o, siendo un empresario o profesional, no actúa como tal.

Se trataría de un arrendamiento a largo plazo que estaría sujeto al IGIC cuando el destinatario se encuentre establecido en Canarias, o tenga su domicilio o residencia habitual en el citado territorio, con independencia:

i) De donde se encuentre establecido el prestador de los servicios.

ii) Del territorio por donde trascurre las travesías de la aeronave; es decir, es irrelevante el origen o destino del trayecto de la aeronave.

iii) Del territorio donde se ponga de la aeronave a disposición del arrendatario.

OCTAVO**.-** No obstante, las reglas de localización de las prestaciones de servicios que hemos analizados en los apartados SEXTO Y SÉPTIMO anteriores, debemos tener en cuenta la denominada regla de cierre o de uso efectivo de los servicios prevista en el artículo 17.Tres.Dos de la Ley 20/1991, aplicable, entre otras, a las prestaciones de servicios de arrendamientos de medios de transporte (con independencia de que el destinatario sea un empresario o profesional, actuando o no como tal, o un particular) no sujetas al IGIC o al Impuesto sobre el Valor Añadido exigible en cualquier Estado miembro de la Unión Europea, pero el medio de transporte se utiliza o explota de forma efectiva en Canarias; en este caso, el servicio de arrendamiento se encontraría sujeto al IGIC. Ejemplo de ello serían los arrendamientos a corto plazo de medios de transporte (que se entienden prestados en el territorio donde se pongan a disposición del destinatario) que se pongan a disposición del destinatario en un puerto situado en Marruecos, pero su utilización o explotación efectiva se realiza en el territorio de aplicación del IGIC.

La cuestión es determinar cuándo se entiende que el medio de transporte se utiliza o explota de manera efectiva en el territorio de aplicación del IGIC.

Siendo cierto que la Directiva de armonización del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) no es de aplicación en lo que al IGIC se refiere, no es menos cierto que la regulación estatal de las reglas de localización del hecho imponible en el IGIC está plenamente configurada para evitar dobles o nulas tributaciones con el IVA, por lo que no parece coherente que los criterios normativos que se adopten para la interpretación de las reglas de localización del IVA no se extiendan al IGIC. De este modo podemos perfectamente acudir a la posición doctrinal y jurisprudencial del IVA para resolver la cuestión planteada en el párrafo anterior: cuándo se entiende que existe una utilización o explotación de manera efectiva en el territorio de aplicación del IGIC

Para determinar los requisitos que deben concurrir para que la regla de cierre o de uso efectivo de los servicios sea aplicable, acudiremos a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE), contenida en la sentencia de 19 de febrero de 2009, asunto C-1/08, Athesia Druck Srl. Del contenido de esta sentencia se desprenden los siguientes requisitos trasladados a la regulación del IGIC:

1º. Los servicios para los cuales puede resultar aplicable el artículo 17.Tres.Dos de la Ley 20/1991 son, exclusivamente, los citados de forma expresa en dicho precepto.

El arrendamiento de medios de transporte es uno de los servicios citados en el artículo 17.Tres.Dos de la Ley 20/991, además con independencia del destinatario (empresario o profesional, actuando o no como tal, y particulares).

Puesto que el fletamento tiene la naturaleza de servicio de transporte, no está afectado por la regla de cierre o de uso efectivo de los servicios.

2º. Deberá atenderse al destinatario real del servicio.

3º. La aplicación de lo dispuesto en el artículo 17 de la Ley 20/1991 a los servicios de que se trate, extrapolada a toda la Unión Europea, debe conducir a que la localización de los mismos tenga lugar fuera del territorio de aplicación del IGIC y de la Unión Europea.

4º. Los servicios deberán utilizarse o explotarse efectivamente desde un punto de vista económico en el territorio de aplicación del IGIC.

Este último requisito deberá valorarse de forma individualizada de acuerdo con la naturaleza del servicio de que se trate.

5º Tratándose de operaciones entre empresarios o profesionales, el servicio respecto del cual se cuestione la aplicabilidad de la norma ha de ser un servicio que, de alguna forma, directa o indirecta, esté relacionado con las operaciones que se efectúen en el territorio de aplicación del Impuesto.

Por otra parte, es preciso señalar que el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, en su reciente sentencia de 15 de abril de 2021, asunto C-593-19, SK Telecom, ha señalado lo siguiente respecto a la aplicación de dicha regla de cierre o de uso efectivo de los servicios:

"*43 Habida cuenta del tenor del artículo 59 bis, párrafo primero, letra b), de dicha Directiva y de su ubicación en la subsección 10, titulada «Medidas destinadas a evitar los*

casos de doble imposición y de no imposición», de la sección 3 del capítulo 3 del título V de la misma Directiva, procede considerar que la facultad que ofrece esta disposición no solo se inscribe en el contexto de la prevención de distorsiones de la competencia, sino que también pretende evitar los casos de doble imposición y de no imposición.

44 De ello se deduce que los Estados miembros pueden hacer uso de la facultad prevista en el artículo 59 bis, párrafo primero, letra b), de la referida Directiva cuando tal uso tenga como único efecto paliar una situación de no imposición en el seno de la Unión, lo que, según la información de que dispone el Tribunal de Justicia, era el caso de los servicios de itinerancia controvertidos en el litigio principal.

45 En segundo lugar, como señaló el Abogado General en el punto 88 de sus conclusiones, debe precisarse que, a efectos de la aplicación de esta disposición, los eventuales casos de doble imposición, de no imposición o de distorsiones de la competencia han de apreciarse en función del tratamiento fiscal dispensado a los servicios en cuestión en los Estados miembros, sin que proceda tener en cuenta el régimen fiscal al que están sometidos dichos servicios en el país tercero de que se trate.".

De acuerdo con dicha sentencia la aplicación de la cláusula de uso y explotación efectiva es independiente del régimen fiscal establecido en el tercer Estado.

En el presente caso, para apreciar la aplicabilidad de la regla de cierre o de uso efectivo de los servicios objeto de consulta en el territorio de aplicación del IGIC, habrá de actuarse en dos fases:

1ª) Han de localizarse las operaciones a las que sirva o en relación con las cuales se produzca la utilización o explotación efectiva del servicio de que se trate. Únicamente si esta localización conduce a considerar dichas operaciones realizadas en el territorio de aplicación del Impuesto cabrá la aplicación de lo dispuesto en el artículo 17.Tres.Dos de la Ley 20/1991.

Dicho de otro modo, el servicio objeto de examen se debe utilizar en operaciones sujetas al IGIC.

2ª) Ha de determinarse la relación de tales operaciones con la prestación de servicios que se trata de localizar, al efecto de apreciar si efectivamente se produce la utilización o explotación efectivas de la misma en la realización de las operaciones a que se refiere el ordinal anterior o no es así.

Esta relación puede ser directa o indirecta.

Asimismo, se puede plantear el caso de prestaciones de servicios que sirvan tanto a operaciones que hayan de considerarse realizadas en el territorio de aplicación del tributo como fuera de él.

Por otra parte, la Comisión Europea se ha pronunciado sobre la interpretación y aplicación de la norma de la regla de cierre o de uso efectivo y disfrute a servicios relativos a estudios de mercado. Estima la Comisión que la aplicación de la citada cláusula requiere tener en cuenta la actividad que realiza el destinatario del servicio en el territorio donde materialmente se lleva a cabo el mismo y considera que si el destinatario del servicio está llevando a cabo operaciones sujetas al IGIC en tal territorio a las que se refiera el servicio en cuestión, cabría establecer un vínculo que permita la aplicación de la cláusula de uso efectivo regla de cierre.

Dadas las circunstancias que deben acontecer para la aplicación de la regla de cierre o de uso efectivo, este centro directivo no puede pronunciarse al respecto.

NOVENO.- Corresponde en este apartado determinar la localización del servicio de fletamento de una aeronave cuando la entidad consultante es el destinatario del servicio y cuando el servicio de fletamento es realizado por la entidad consultante.

A) Fletamento de una aeronave para el transporte de pasajeros, siendo el destinatario la entidad consultante (fletador).

Estará sujeto al IGIC por la parte de trayecto del transporte que discurra por el territorio de aplicación de dicho tributo.

B) Fletamento de una aeronave para el transporte de pasajeros realizado por la entidad consultante (fletante), con independencia del destinatario (fletador).

Se reitera lo descrito en la letra A) anterior.

C) Fletamento de una aeronave para el transporte de bienes, siendo el destinatario la entidad consultante (fletador).

Estará sujeto al IGIC en todo caso, con independencia del territorio por donde transcurre el transporte.

D) Fletamento de una aeronave para el transporte de bienes realizado por la entidad consultante (fletante), siendo el destinatario un empresario o profesional actuando como tal (fletador).

Estaría sujeto al IGIC cuando el empresario o profesional destinatario (fletador) se encuentre establecido en Canarias, porque tenga en este territorio la sede de su actividad económica, establecimiento permanente, domicilio o residencia habitual, y tenga el servicio prestado como destinatario la sede de la actividad económica, establecimiento permanente, domicilio o residencia habitual, en Canarias, del fletador, con independencia:

i) De donde se encuentre establecido el prestador de los servicios.

ii) Del territorio por donde trascurre el transporte de bienes.

E) Fletamento de una aeronave para el transporte de bienes realizado por la entidad consultante (fletante), siendo el destinatario un empresario o profesional no actuando como tal o un consumidor final (fletador).

Estará sujeto al IGIC por la parte de trayecto del transporte de bienes que discurra por el territorio de aplicación de dicho tributo.

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, 31 de julio de 2023

EL VICECONSEJERO DE HACIENDA Y RELACIONES CON LA UNIÓN EUROPEA

Gabriel Megías Martínez