ANÁLISIS DE LAS NUEVAS REGLAS DE LOCALIZACIÓN DEL HECHO IMPONIBLE EN LAS PRESTACIONES DE SERVICIOS EN EL IMPUESTO GENERAL INDIRECTO CANARIO

Dácil Rodríguez Bahamonde

Cuerpo Superior de Administradores de la Comunidad Autónoma de Canarias, escala de Administradores Financieros y Tributarios

SUMARIO

I. Introducción.
II. Marco y problemática derivada de la normativa anterior.
III. Nueva regulación.
- A) Norma general
  - 1. Servicios prestados a empresarios o profesionales
  - 2. Servicios prestados a consumidores finales
- B) Normas específicas
  - 1. Servicios relacionados con bienes inmuebles
  - 2. Prestaciones de transporte
  - 3. Actividades culturales, artísticas, deportivas, recreativas o similares
  - 4. Servicios accesorios de transporte, tasación de bienes muebles y ejecuciones de obra sobre dichos bienes
  - 5. Restaurante y catering
  - 6. Arrendamiento de medios de transporte
  - 7. Prestación de servicios por vía electrónica
  - 8. Servicios de telecomunicaciones, radiodifusión y televisión
  - 9. Prestación de servicios intangibles
  - 10. Prestaciones de servicios efectuadas por intermediarios
- C) Supresión de la "vis atractiva del establecimiento permanente"

IV. Conclusiones.

Resumen del contenido:

En el presente trabajo se analizan las nuevas reglas de localización del hecho imponible en las prestaciones de servicios en el Impuesto General Indirecto Canario (IGIC) introducidas por la Ley 2/2010, de 1 de marzo, por la que se trasponen determinadas Directivas en el ámbito de la imposición indirecta y se modifica la Ley del Impuesto sobre la Renta de no residentes para adaptarla a la normativa comunitaria.

I. INTRODUCCIÓN

El pasado día 2 de marzo se publicó en el Boletín Oficial del Estado (BOE) la Ley 2/2010, de 1 de marzo, por la que se trasponen determinadas Directivas en el ámbito de la imposición indirecta y se modifica la Ley del Impuesto sobre la Renta de no residentes para adaptarla a la normativa comunitaria (en lo sucesivo, Ley 2/2010), cuyo artículo segundo ha modificado la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del REF (en lo sucesivo, Ley 20/1991).

Entre las modificaciones introducidas, destacan las relativas a las reglas de localización de las prestaciones de servicios que se han adaptado a las vigentes en el resto de la Unión Europea, pues si bien Canarias no forma parte del territorio de aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido armonizado, resulta necesario que las reglas de localización del hecho imponible estén plenamente coordinadas con las reglas aplicables en el resto de la Unión Europea para evitar dobles o nulas tributaciones.

Por las razones expuestas, la Ley 2/2010 ha modificado el artículo 17 de la Ley 20/1991, adaptándolo a las previsiones de la Directiva 2008/8/CE del Consejo, de 12 de febrero de 2008 por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE en lo que respecta al lugar de prestación de servicios.

La situación de partida y, por tanto, la regulación existente hasta la entrada en vigor de la citada ley, se fundamentaba en un modelo de tributación de las prestaciones de servicios en origen, de forma tal que un servicio se debía entender localizado en el territorio de aplicación del impuesto, quedando por tanto sujeto al mismo, en la medida en que el prestador o el establecimiento permanente desde el que se prestara se encontrara en dicho territorio.

Junto a esta regla general, la normativa anterior contemplaba, asimismo, una serie de excepciones aplicables a determinados sectores (intangibles, telecomunicaciones, servicios prestados por vía electrónica) en las que resultaba de aplicación el principio de tributación en destino.

Aún cuando el efecto de estas normas en su día fue, en gran medida, el devengo del impuesto en el país de consumo, el aumento de la complejidad del mercado internacional, la globalización, la desregulación y la innovación tecnológica modifica-

rían enormemente la dimensión y perfil del comercio de servicios, revelando de difícil aplicación para los contribuyentes y de difícil gestión para las autoridades tributarias el modelo vigente, poniendo de manifiesto la necesidad de su revisión.

II. MARCO Y PROBLEMÁTICA DE LA ANTERIOR REGULACIÓN

Conforme a la normativa vigente hasta el 31 de diciembre de 2009, los servicios se consideraban prestados, como regla general, en el lugar donde estuviese situada la sede de la actividad económica del prestador o donde este último dispusiese de establecimiento permanente desde el que se efectuara la prestación o, en su defecto, en el lugar de su domicilio o residencia habitual.

Esta era la regla general, si bien su aplicación práctica había quedado reducida a supuestos residuales básicamente referidos a servicios de arrendamientos de medios de transporte, hoteles, restaurantes y aquellos otros formados por una multiplicidad de servicios que no permitían su encuadre en ninguna de las reglas especiales.

Esta regla general se completaba con una serie de excepciones aplicables a los sectores siguientes:

- Prestación de servicios de intermediación en nombre y por cuenta de terceros.
- Servicios relacionados con bienes inmuebles.
- Prestaciones de transporte.
- Servicios de carácter cultural, artístico, deportivo, científico, docente, recreativo, de entretenimiento o similares, así como los servicios accesorios.
- Servicios accesorios a los transportes.
- Informes periciales y trabajos realizados sobre bienes muebles corporales.
- Servicios intangibles (derechos de autor o patentes, las prestaciones de publicidad, los servicios profesionales, la cesión de personal, el arrendamiento de bienes muebles corporales, los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión y de televisión, los prestados por vía electrónica…).

La aplicación de las mencionadas normas daba lugar a diversos problemas, de entre los que cabe destacar los que se exponen a continuación:

A. Complejidad de la normativa

Las normas aplicables revestían de gran complejidad y resultaban contrarias al indispensable espíritu de simplificación en que debe basarse el impuesto. En efecto, el antiguo régimen de imposición contemplaba una regla general, poco aplicada, y numerosas excepciones, así como excepciones a las excepciones, que dificultaban la aplicación de una normativa de por sí compleja.

B. Recuperación del impuesto

Otro problema de cierta entidad era el derivado de la recuperación del impuesto

soportado por sujetos pasivos no establecidos en el territorio de aplicación. La complejidad y lentitud del procedimiento de reembolso determinaba, en ocasiones, el recurso indebido al mecanismo de inversión del sujeto pasivo en este tipo de operaciones, que terminaban tributando en el territorio en el que estuviese establecido el destinatario.

C. Servicios intangibles

La antigua redacción del apartado 5º del número 1 del artículo 17 de la Ley 20/1991, en el que se enumeraban los servicios por los que su destinatario, en tanto ostentase la condición de sujeto pasivo del impuesto, debía liquidar el IGIC con arreglo al mecanismo de inversión, planteaba problemas diversos, fundamentalmente problemas de interpretación (dando lugar, en ocasiones, a su improcedente aplicación) y la necesidad de la constante actualización del listado contenido en dicho artículo, para evitar que servicios de reciente aparición en los mercados quedasen subsumidos por la regla general.

D. Prestaciones combinadas

La normativa anterior no regulaba de manera adecuada los servicios combinados (aquellos que constan de prestaciones distintas) lo que generaba el problema de la correcta definición de los mismos en aquellos casos en que incluían tanto prestaciones comprendidas en el ámbito de la regla general como prestaciones incluidas en el marco de alguna de las reglas especiales. Ante este vacío legal, era habitual que las partes intervinientes trataran de acogerse, en ocasiones de forma indebida, al mecanismo de inversión del sujeto pasivo, evitando la aplicación de la norma general.

III. NUEVA REGULACIÓN

La nueva estructura legislativa se basa, en gran medida, en la que presentaba la normativa anteriormente aplicable, estableciendo una norma general sobre el lugar de realización de las prestaciones de servicios a la que siguen un conjunto de reglas especiales.

Resulta reseñable, no obstante, el desdoblamiento que presenta la nueva regla general, siendo las reglas de localización distintas en función de si el servicio es prestado a otros empresarios o profesionales o a quienes no ostentan tal condición.

Junto a esta regla general, se relacionan diversas reglas especiales, resultando que algunas de ellas son aplicables exclusivamente a empresarios o profesionales, otras a consumidores finales y otras varias a ambas categorías.

Como se observa, resulta fundamental a la hora de aplicar las nuevas reglas de localización de las prestaciones de servicios, determinar si el destinatario de los mismos es empresario o profesional o, por el contrario, consumidor final, debiendo destacar que, en aras de la simplificación, el nuevo número 7 del artículo 5 de la Ley 20/1991 introduce una regla especial en cuanto al concepto de empresario o profesional. Dicho precepto establece que a los

solos efectos de aplicar las nuevas reglas de localización, se reputarán empresarios o profesionales actuando como tales respecto de todos los servicios que les sean prestados, además de los que ya tengan tal consideración, **quienes realicen actividades empresariales o profesionales simultáneamente con otras que no estén sujetas al impuesto** de acuerdo con lo dispuesto en el número 1 del artículo 4 de la esta ley así como las **personas jurídicas que no actúen como empresarios o profesionales**.

Esta regla especial pretende facilitar la gestión del impuesto al prestador del servicio de forma que, por aplicación de la misma, a todos los servicios que adquiera un sujeto que manifieste ser empresario o profesional así como a los servicios que adquiera una persona jurídica se les aplicará, a efectos de su localización, la regla que se contempla para empresarios o profesionales, aún en el supuesto de que tales servicios se hayan adquirido para la realización de actividades no sujetas, sin necesidad de que el prestador tenga que realizar indagación alguna en cuanto al destino que se dará a los mismos.

En definitiva, no se aplicará en los supuestos comentados las reglas que se contemplan para consumidores finales y el destinatario deberá aplicar el mecanismo de inversión del sujeto pasivo[1] en la liquidación del IGIC aplicable al servicio utilizado, pero, lógicamente, no existirá derecho a deducción del IGIC soportado.

Dentro de las categorías de destinatarios a los que resulta de aplicación la regla reseñada se encuentran, entre otros, las sociedades de mera tenencia de bienes, las sociedades holding o las sociedades mercantiles públicas que tengan la consideración de órgano técnico-jurídico. No obstante lo anterior, debe reseñarse que el precepto permite igualmente la entrada de otra categoría diversa: las personas físicas profesionales. En efecto, la interpretación estricta del mismo determina que a cualesquiera servicios que adquiera un sujeto que manifieste ser profesional les serán de aplicación, a efectos de su localización, la regla que se contempla para empresarios o profesionales, aún en el supuesto de que tales servicios se hayan adquirido para su consumo privado. Ahora bien, debemos preguntarnos si éste es el verdadero espíritu de la norma, pues la lectura del Considerando Cuarto de la Directiva 2008/8/CEE del Consejo, de 16 de febrero de 2008, que establece que la mencionada regla especial "**no debe hacerse extensiva a las prestaciones de servicios recibidos por un sujeto pasivo para uso personal propio o de su personal"**, parece indicar que la finalidad de la norma es bien distinta. Dado que tanto el

[1] El artículo 19.1.2º) de la Ley 20/1991, tras la modificación introducida por la Ley 2/2010, establece que "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 (…)".

articulado de la Directiva comunitaria como las distintas legislaciones nacionales de transposición han obviado toda referencia a esta cuestión, habrá que estar a próximos pronunciamientos del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas en lo que a esta materia se refiere.

Aún cuando no exista jurisprudencia al respecto, y a pesar la redacción dada al nuevo número 7 del artículo 5 de la Ley 20/1991, la opinión de quien suscribe es que tratándose de personas físicas profesionales existen determinadas categorías de servicios cuyo destino al consumo privado es incuestionable, y respecto a los cuales deberían aplicarse, a efectos de su localización, y aún en el supuesto de que el destinatario manifestase actuar como profesional, las reglas que se contemplan para consumidores finales. Pensemos por ejemplo en los servicios para la defensa en un juicio de separación matrimonial o en los servicios de catering que se presten en un enlace nupcial. En estos supuestos, la aplicación de la regla especial, cuya finalidad, recordemos, es facilitar la gestión del impuesto al prestador del servicio, no encuentra justificación dado que el destino que se dará al servicio prestado no genera confusión alguna. En definitiva, a nuestro juicio, sólo debería aplicarse la regla prevista para empresarios o profesionales cuando la persona física destinataria manifieste ser profesional y el servicio de que se trate sea susceptible de ser destinado tanto a la realización de actividades empresariales como al consumo privado, a fin de no imponer al prestador del servicio la pesada carga de investigar el destino dado al mismo.

A) NORMA GENERAL

La nueva norma general diferencia, como apuntamos anteriormente, dos situaciones: servicios prestados a otros empresarios o profesionales y servicios prestados a quienes no ostenten tal condición. A continuación procederemos al estudio detallado de las mismas.

1. Servicios prestados a otros empresarios o profesionales

a) Normativa vigente hasta el 31 de diciembre de 2009

Conforme a la normativa anterior los servicios se consideraban prestados, como regla general, en el lugar donde estuviese situada la sede de la actividad económica de quien los prestase o el establecimiento permanente desde el que se efectuase la prestación o, en su defecto, en el lugar de su domicilio o residencia habitual (sede del prestador).

b) Normativa actual.

La nueva regla del artículo 17.Uno.1) de la Ley 20/1991 dispone que cuando el destinatario de la operación sea un empresario o profesional que actúe como tal, el servicio se entenderá localizado en el territorio en el que esté situada la sede de su actividad económica o establecimiento permanente al que vayan dirigido el servicio o, en su defecto, en el lugar de su domicilio o residencia habitual. Cambia pues el lugar de realización de prestaciones de servicios a empresarios o profesionales que pasa a localizarse en sede del destinatario.

La principal consecuencia del cambio operado es que el destinatario de la operación deberá recurrir al mecanismo de inversión en tanto la prestación sea realizada por prestador no establecido en las islas, lo que desde el punto de vista de la gestión del impuesto se traducirá en una minoración en la presentación de solicitudes de devolución del impuesto soportado por sujetos pasivos no establecidos.

Entre los servicios a los que anteriormente resultaba de aplicación la regla general y que resultan afectados por la modificación cabe citar, entre otros, los prestados por notarios, los servicios veterinarios, los prestados por modelos, estilistas, maquilladores, peluqueros, los prestados por fotógrafos y laboratorios fotográficos, los servicios de impresión digital, así como de manipulado del material gráfico, etc.

Para finalizar el estudio de este apartado debemos adelantar que una gran diversidad de servicios prestados a empresarios o profesionales, que anteriormente se localizaban por aplicación de reglas especiales, quedan subsumidos por esta regla general. Tal es el caso de los servicios de transporte de bienes[2], los servicios accesorios al transporte, las ejecuciones de obra y tasaciones sobre bienes muebles, los servicios electrónicos y los de telecomunicaciones, los intangibles y los servicios de mediación. Por el contrario, la nueva regulación no contempla la aplicación de la regla general para dos categorías de servicios que anteriormente se localizaban por aplicación de la misma: los servicios de restaurante-catering y los de arrendamiento de medios de transporte a corto plazo, que pasan a localizarse por aplicación de regla especial. A todos ellos nos referiremos con posterioridad en los apartados correspondientes.

Ejemplo

El Sr. A, fotógrafo canario de reconocido prestigio, realiza un reportaje fotográfico para una revista madrileña. Localización de la prestación de servios.

<u>Normativa anterior</u>:

El servicio se localizaba en sede del prestador (regla general) y por tanto, el fotógrafo repercutía IGIC.

<u>Nueva regulación</u>:

Se aplica la regla general del artículo 17.Uno.1 y la operación se localiza en sede del destinatario, por lo que no queda sujeta a IGIC.

[2] Aún cuando la redacción que presenta el número 2 del apartado Tres.Uno del artículo 17 de la Ley 20/1991, a la fecha de elaboración del presente trabajo, comprende los servicios de transporte de bienes a empresarios o profesionales, debe adelantarse que está prevista la modificación del precepto con la finalidad de hacer tributar tales prestaciones en sede del destinatario. Esta cuestión será objeto de análisis detallado en el apartado correspondiente.

2. Servicios prestados a consumidores finales

A tenor de lo dispuesto por el apartado 2 del artículo 17.Uno de la Ley 20/1991, cuando el destinatario de la operación sea un consumidor final, la operación se entenderá realizada en sede del prestador.

Como se observa, se ha decidido el mantenimiento de la norma general anteriormente aplicable, pues aún cuando el establecimiento de una norma que previese la localización del hecho imponible en la sede del destinatario del servicio hubiese sido más acorde con el principio de imposición en el lugar de consumo, es asimismo cierto que dicha medida hubiese impuesto a los operadores obligaciones administrativas desproporcionadas, puesto que deberían determinar, en cada caso, el lugar de establecimiento de su cliente y pagar el impuesto aplicable en el territorio correspondiente.

Así, como la regla que venía empleándose resulta muy sencilla de aplicar estas operaciones continúan siendo imponibles en el lugar de establecimiento del prestador.

B) NORMAS ESPECÍFICAS

Si bien en la mayor parte de los casos la norma fundamental lleva a aplicar el impuesto en el lugar donde se realiza efectivamente el consumo, no obstante hay una serie de ámbitos en los que se requieren normas específicas. La simplicidad y el respeto a los principios de libre competencia y de imposición en el lugar de consumo aconsejan, en estos ámbitos, la adopción de reglas específicas para determinadas categorías de servicios, más concretamente las siguientes:

- Prestaciones de servicios vinculadas a bienes inmuebles.
- Prestaciones de transporte.
- Prestaciones de servicios culturales, artísticos, deportivos, científicos, educativos, recreativos o similares.
- Servicios accesorios de transporte, tasación de bienes muebles y ejecuciones de obra sobre dichos bienes.
- Servicios de restaurante y catering.
- Arrendamiento de medios de transporte.
- Prestación de servicios por vía electrónica.
- Prestación de servicios de telecomunicaciones, radiodifusión y televisión.
- Demás servicios intangibles.
- Servicios prestados por intermediarios.

A continuación procederemos al estudio detallado de las mismas.

1. Servicios relacionados con bienes inmuebles

De conformidad con lo establecido en el número 1 del apartado Tres.Uno del artículo 17 de la Ley 20/1991, el lugar de la prestación de los servicios relacionados con inmuebles es el lugar donde aquéllos radiquen. La nueva normativa mantiene, en esencia, la regla anterior, en tanto resulta fácil de aplicar y, por lo general, comporta la imposición en el lugar de consumo.

Ahora bien, aún cuando el listado de servicios relacionados con inmuebles, que ahora se eleva a rango legal, permanece prácticamente inalterable, debe destacarse que en el mismo se ha incluido una nueva categoría, cuales son, "los servicios de alojamiento en hoteles, acampamento y balneario", inclusión que ha de valorarse positivamente pues, a falta de esta especificación, tales servicios hubiesen quedado subsumidos en las reglas generales. Ello hubiese determinado que, en el caso de que tales servicios fuesen prestados a empresarios o profesionales no establecidos en las islas, la operación no se habría localizado en Canarias, con enormes perjuicios para los ingresos públicos de la Comunidad Autónoma de Canarias y del resto de las haciendas territoriales canarias que participan en su recaudación. Asimismo debe reseñarse que el nuevo listado sustituye el término "construcciones" por el de "ejecuciones de obra inmobiliaria", con la finalidad de dotar de mayor amplitud al concepto de servicios relacionados con bienes inmuebles.

De otro lado, no debe olvidarse que el listado contenido en el precepto es una mera norma didáctica y que junto a los servicios que en él se relacionan deben considerarse también otros servicios diversos siempre que exista, entre el servicio prestado y el inmueble en cuestión, una relación o vinculación lo suficientemente directa, para lo cual es necesario, que los servicios se presten a los propios bienes o estén dirigidos a ellos, esto es, que tengan por objeto la modificación jurídica o física del bien inmueble. Es por ello que debe entenderse que, aun cuando el precepto no aluda expresamente a la mediación en este tipo de operaciones, también tales prestaciones caen dentro del ámbito de aplicación de esta regla especial.

Por último cabría precisar que esta regla resulta de aplicación con independencia de la condición que ostente el destinatario de la prestación (empresarios o profesionales o consumidores finales).

Ejemplo

El Sr. A, abogado madrileño de reconocido prestigio, viaja a Tenerife para la defensa en juicio de un cliente. Con motivo de su estancia en la isla se aloja en un Hotel de La Laguna. Localización de la prestación de servios realizada por el hotel.

Normativa anterior:

El servicio se localizaba en sede del prestador, por aplicación de la antigua regla general y, por tanto, quedaba sujeto a IGIC.

Nueva regulación:

Se aplica la regla general del artículo 17.Tres.Uno.1 y la operación se localiza donde esté situado el inmueble, por lo que la operación queda sujeta a IGIC. Si no se hubiese modificado el listado de servicios relacionados con inmuebles la operación hubiese tributado en sede del destinatario, por aplicación de la regla general del art. 17.Uno.1) y no hubiese quedado sujeta al IGIC.

2. Prestaciones de transporte

a) Normativa vigente hasta el 31 de diciembre de 2009

Conforme a la regulación anterior, los servicios de transporte, de pasajeros o bienes, eran imponibles en el lugar en que se realizase el transporte, en función de las distancias recorridas, y ello con independencia de la condición del destinatario de la operación.

b) Nueva regulación

Como paso previo, y antes de abordar el estudio de la nuevas reglas, debemos significar que la redacción que presenta el artículo 17.Tres.Uno.2 de la Ley 20/1991 a la fecha de elaboración de este estudio genera problemas de doble o nula imposición con el IVA en el caso concreto de servicios de transporte de bienes a empresarios o profesionales. Es por ello que se ha presentado enmienda al Proyecto de Ley de Economía Sostenible para la modificación del precepto, con efectos retroactivos a 1 de enero de 2010, que, en tanto prospere, pasará a tener la siguiente redacción:

"2. 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[3]:

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

b) Los de transporte de bienes cuando el destinatario no sea un empresario o profesional actuando como tal.".

Por los motivos expuestos, nos centraremos a continuación en el estudio de las reglas que contendrá el texto de prosperar su modificación.

De la nueva regulación debe destacarse, en primer lugar, el desdoblamiento entre los servicios de transporte de pasajeros y de bienes, que no se contemplaba en la normativa anteriormente aplicable. Veamos a continuación cuáles son las reglas aplicables a una y otra categoría de servicios.

- Transporte de pasajeros

La nueva regulación no introduce modificación alguna en esta materia y los servicios de transporte de pasajeros continúan siendo imponibles en el lugar en que se realice el transporte, en función de las distancias recorridas, y ello con independencia de la condición del destinatario de la operación.

[3] Debe recordarse que la Ley 2/2010 ha modificado el ámbito espacial del IGIC, adaptándolo al ámbito de aplicación del AIEM, al ser su regulación técnicamente más precisa, en los siguiente términos: *"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"*.

- Transporte de bienes

En lo que al transporte de bienes se refiere, las reglas que contemplan las nuevas normas difieren en atención a la condición del destinatario de la operación.

Destinatarios consumidores finales

A tenor de lo establecido por el artículo 17.Tres.Uno.2 de la Ley 20/1991 los servicios de transporte de bienes a consumidores finales continúan siendo imponibles en el lugar en que se realice el transporte, en función de las distancias recorridas.

Destinatarios empresarios o profesionales

En lo que respecta a destinatarios empresarios o profesionales, las nuevas normas no contemplan regla especial de manera que estas prestaciones pasan a ser imponibles en sede del destinatario, conforme a la regla general del artículo 17.Uno.1 de la Ley 20/1991. Cambia, por tanto, el lugar de prestación a empresario o profesionales de servicios de transporte de bienes que, conforme a la nueva regla, se entienden realizados en la sede del destinatario.

Ejemplo 1

La empresa canaria A va a enviar ciertos bienes de Las Palmas de Gran Canaria a Valencia. Para ello contrata a la empresa canaria B que se compromete a llevar los bienes de Las Palmas a Madrid y a la empresa valenciana C para la realización del resto del trayecto.

Normativa anterior:

El servicio de transporte realizado por la empresa canaria B quedaba sujeto a IGIC únicamente por la parte que discurriese por el territorio de aplicación del impuesto, si bien la operación quedaba exenta al ser prestación de servicios directamente relacionada con bienes exportados. El resto del trasporte realizado por la empresa B así como el servicio prestado por la empresa C no quedaban sujetos a IGIC.

Nueva regulación:

El servicio de transporte prestado por la empresa B queda totalmente sujeto al IGIC (sede del destinatario) y exento al ser prestación de servicios relacionada con bienes exportados. El servicio de transporte realizado por la empresa C pasa a localizarse en Canarias, por aplicación de la regla general, sede del destinatario, e igualmente exento.

continúa...

Ejemplo 2

La empresa gallega A va a enviar ciertos bienes de La Coruña a Las Palmas de Gran Canaria. Para ello contrata a la empresa gallega B que se compromete a llevar los bienes de hasta Madrid y a la empresa canaria C para la realización del resto del trayecto.

Normativa anterior:

El servicio de transporte realizado por la empresa canaria C quedaba sujeto a IGIC únicamente por la parte que discurriese por el territorio de aplicación del impuesto. El resto del trasporte realizado por la empresa C así como el servicio prestado por la empresa B no quedaban sujetos a IGIC.

Nueva regulación:

Ambas prestaciones de servicios tributan, por aplicación de la regla general, en sede del destinatario, por lo que no quedan sujetas al IGIC.

3. Actividades culturales, artísticas, deportivas, recreativas o similares

a) Normativa vigente hasta el 31 de diciembre de 2009

Por lo que respecta a las actividades culturales, artísticas, deportivas, científicas, educativas, recreativas o similares y servicios accesorios[4] relacionados con las mismas, la norma anterior establecía la imposición en el lugar donde se prestaran materialmente dichos servicios.

b) Nueva regulación

- Primera fase

En una primera fase, que comprende desde el 01-01-2010 hasta el 31-12-2010, se mantiene la aplicación de la regla anterior, para evitar problemas de competencia

[4] Se deben considerar como prestaciones accesorias de una actividad todas las prestaciones que, sin constituir por sí mismas una actividad de este tipo, son una condición necesaria para su realización. Conforme a lo expuesto, podemos señalar como servicios accesorios de actividades artísticas o recreativas, entre otros:

- La venta de entradas o la cesión del derecho a acceder al evento;
- Los servicios que presta el promotor del evento a los partícipes en caso de ferias o exposiciones (cesión de espacio, de mobiliario, electricidad, servicios de telecomunicaciones, publicidad…);
- Los servicios suministrados al promotor del evento por el organizador del mismo (la elaboración de proyectos para su celebración, organización de aspectos técnicos, asesoramiento, intermediación encaminada a proporcionar al promotor los servicios necesarios…);
- El alquiler de equipos electrónicos y servicios técnicos para montaje, puesta en funcionamiento y desmontaje de los mismos…

desleal, de forma que las anteriores prestaciones continúan siendo imponibles en el lugar donde se prestan materialmente dichos servicios, y ello con independencia de la condición del destinatario de la prestación, por aplicación de la regla especial del número 3 del apartado Tres.Uno del artículo 17 de la Ley 20/1991.

- Segunda fase (Disposiciones transitorias cuarta y quinta de la Ley 2/2010)

Destinatarios empresarios o profesionales

Considerando que cuando el destinatario de la operación ostenta la condición de empresario o profesional no existe riesgo de deslocalización, a partir del 01-01-2011 se modifica la redacción del número 3 del apartado Tres.Uno del artículo 17 de la Ley 20/1991 al objeto de precisar que el lugar de prestación a empresarios o profesionales de servicios de acceso a manifestaciones culturales, artísticas, deportivas, científicas, educativas, recreativas o similares, como las ferias o exposiciones, así como los servicios accesorios en relación con el acceso, será aquel en donde tengan lugar efectivamente las manifestaciones.

Debe destacarse que en esta segunda fase, la regla especial para empresarios o profesionales será únicamente aplicable a los servicios de acceso (operaciones de cesión de derechos de acceso a eventos entre sujetos pasivos) y accesorios al acceso (entendiendo por tales todas las prestaciones de que se acompañe la anterior en tanto sean condición necesaria para su prestación en las mejores condiciones). Fuera de estos supuestos (servicios de acceso y servicios accesorios al acceso) cabe entender que habrá de acudirse, a falta de especificación, a la regla general (sede del destinatario).

Ejemplo

La empresa A, establecida en Las Palmas de Gran Canaria, es promotora de una feria comercial que se celebrará en el sur de la isla. Las operaciones que realiza son siguientes:

- Vende 100 entradas para el acceso a la feria a la empresa B, establecida en Alemania. Se sabe que la empresa B va a proceder, a su vez, a revender las entradas a otros empresarios alemanes.

- Prestación de servicios a los partícipes en el evento (cesión de espacio, de mobiliario, electricidad, servicios de telecomunicaciones, publicidad, azafatas…). Se sabe que los partícipes son empresarios o profesionales no establecidos en las islas.

Normativa anterior:

Los servicios realizados por la empresa A (venta de entradas a B y servicios prestados a los partícipes) se localizaban en Canarias, que es el lugar de celebración de la feria, y que-

continúa...

daban sujetos a IGIC, siendo sujeto pasivo de estas operaciones la empresa A. Asimismo, la reventa realizada por la empresa B quedaba sujeta a IGIC, ostentando la misma la condición de sujeto pasivo al no estar sus clientes establecidos en las islas.

Desde el 01/01/2010 hasta el 31/12/2010:

Se mantiene la situación anterior por aplicación de la regla especial del número 3 del artículo 17.Tres.Uno de la Ley 20/1991.

Desde el 01/01/2011:

Los servicios de acceso al evento continúan siendo imponibles en Canarias, que es donde se celebra la feria, por aplicación de la regla especial del número 3 del artículo 17.Tres.Uno de la Ley 20/1991, siendo sujetos pasivos de tales operaciones la empresa A (en la venta) y la empresa B (en la reventa).

Por el contrario, los servicios prestados por el organizador del evento a los partícipes se localizan en sede del destinatario, por aplicación de la regla general del artículo 17.Uno.1, por lo que estas operaciones no quedan sujetas al IGIC.

Destinatarios consumidores finales

Las prestaciones a consumidores finales y los servicios accesorios pasarán a regularse, a partir del 01-01-2011, por el número 8 del apartado Tres.Uno del artículo 17 de la Ley 20/1991. No obstante, se trata de una modificación de mero carácter técnico pues el texto se mantiene inalterable. En definitiva, en este caso no se aprecian cambios con respecto a la regla aplicable desde el 2010 y estos servicios continuarán siendo imponibles en el territorio en que se presten materialmente.

4. Servicios accesorios de transporte, tasación de bienes muebles y ejecuciones de obra sobre dichos bienes

a) Normativa vigente hasta el 31 de diciembre de 2009

Conforme a la normativa anterior, los trabajos y ejecuciones de obras efectuadas sobre bienes muebles corporales, los informes periciales, valoraciones y dictámenes relativos a dichos bienes así como las actividades accesorias a los transportes, se entendían realizados, con independencia de la condición del destinatario, donde se ejecutasen materialmente.

b) Nueva regulación

Destinatarios consumidores finales

Respecto a destinatarios consumidores finales se ha decido el mantenimiento de la regla especial que se venía aplicando, pues la aplicación de la regla general -sede del prestador- hubiese generado problemas de deslocalización. Es por ello que conforme a lo establecido en el número 8 del apartado Tres.Uno del artículo 17 de la

Ley 20/1991, estas prestaciones continúan siendo imponibles en el lugar en que se presten materialmente.

Destinatarios empresarios o profesionales

Los servicios prestados a empresarios o profesionales, al no existir riesgo de deslocalización, pasan a ser imponibles, a falta de regla especial, en sede del destinatario, conforme a la regla general del artículo 17.Uno.1 de la Ley 20/1991.

Ejemplo

La empresa canaria A desea enviar ciertos bienes de Cádiz a Las Palmas de Gran Canaria. Para ello contrata con la empresa andaluza B el servicio de carga en el Puerto de Cádiz y con la empresa canaria C el servicio de descarga de los bienes en el Puerto de la Luz.

Normativa anterior:

El servicio de descarga se localizaba en Canarias, quedando sujeto a IGIC y exento en tanto su valor estuviese incluido en la base imponible de la importación (artículo 14.7 de la Ley 20/1991). Por el contrario, el servicio de carga no quedaba sujeto a IGIC.

Nueva regulación:

El servicio de carga pasa a localizarse en Canarias, por aplicación de la regla general del artículo 17.Uno.1 de la ley 20/1991. El servicio de descarga continúa siendo imponible en Canarias, por aplicación de dicha regla. Ambas prestaciones de servicios estarán exentas en tanto su valor esté incluido en la base imponible de las importaciones (artículo 14.7 de la Ley 20/1991).

5. Restaurante y catering

a) Normativa vigente hasta el 31 de diciembre de 2009

Por lo que respecta a los servicios de restaurante y catering, la normativa anterior no recogía regla especial para tales prestaciones que eran imponibles conforme a la regla general (sede del prestador).

b) Nueva regulación

El número 5 del apartado Tres.Uno del artículo 17 de la Ley 20/1991 introduce, como novedad, regla especial para tales categorías de servicios que pasan a ser imponibles donde se presten materialmente y ello con independencia de la condición del destinatario.

Esta excepción a la norma general tiene por efecto que estos servicios, que son prestados para consumo inmediato en un lugar fácilmente identificable, se consideren prestados en el lugar donde se realiza materialmente la prestación. En definitiva, la nueva norma refleja mejor el lugar donde se realiza el consumo y, al tiempo, facilita la gestión a los proveedores de dichos servicios (que no se verán obligados a determinar si el cliente es o no empresario o profesional).

No obstante, dicha norma especial no debe ser aplicable a la prestación de servicios de restauración o catering a bordo de buques o aeronaves en el curso de un transporte de pasajeros cuyo lugar de inicio y finalización se encuentre en territorio de aplicación del impuesto, sin hacer escalas fuera de dicho territorio, pues, en estos casos, resultaría muy difícil, cuando no imposible, determinar dónde se realiza materialmente la prestación. Es por ello que se ha decido que la regla de localización aplicable en este concreto supuesto sea el lugar de inicio del servicio de transporte de pasajeros.

A tenor de lo establecido por número 6 del apartado Tres.Uno del artículo 17 de la Ley 20/1991, se entenderá por "lugar de inicio de un transporte de pasajeros" el primer lugar situado en el territorio de aplicación del impuesto en el que esté previsto el embarque de pasajeros, incluso después de haber hecho escala fuera de dicho territorio.

Nada dice el precepto en cuanto a qué se entiende por "lugar de finalización de un transporte de pasajeros" si bien, a la vista de la definición ofrecida en el párrafo anterior, cabe entender que el mismo será el último lugar previsto para el desembarque en el territorio de aplicación del impuesto de pasajeros embarcado en él, antes de hacer escala fuera de dicho territorio, en su caso.

Finalmente el precepto precisa que en el caso de un transporte de ida y vuelta, el trayecto de vuelta se considerará un transporte distinto.

Ejemplo 1.

Prestación de servicios de catering por una empresa madrileña no establecida en Canarias a bordo de un avión que efectúa un trayecto Gran Canaria- Tenerife Norte.

Normativa anterior:

Los servicios se consideraban prestados en la sede del prestador, por lo que quedaban no sujetos a IGIC.

Nueva regulación:

Por aplicación de la regla especial del número 6 del artículo 17.Tres.Uno de la Ley 20/1991 el servicio de catering se localiza en Canarias, por lo que queda sujeto a IGIC.

continúa...

Ejemplo 2.

Prestación de servicios de catering por una empresa madrileña no establecida en Canarias a bordo de un avión que efectúa un trayecto Gran Canaria-Madrid.

Normativa anterior:

Los servicios se consideraban prestados en la sede del prestador, por lo que quedaban no sujetos a IGIC.

Nueva regulación:

Por aplicación de la regla especial del número 5 del artículo 17.Tres.Uno de la Ley 20/1991 el servicio de catering se localiza donde materialmente se realiza. Por tanto, si el servicio se presta mientras el avión sobrevuela el territorio de aplicación del IGIC (entendido en los términos del artículo 3 Ley 20/1991) estarán sujetos al IGIC y en otro caso no estarán sujetos al impuesto.

Ejemplo 3.

Un avión procedente de Madrid-Barajas tiene el siguiente itinerario:

GC: desembarque de pasajeros.
Lanzarote: embarque de pasajeros.
Fuerteventura: desembarque de pasajeros embarcados en Lanzarote.
Casablanca: destino final.

Durante los vuelos GC-Lanzarote y Lanzarote-Fuerteventura se prestan sendos servicios de catering.

a- Vuelo Gran Canaria-Lanzarote: Por aplicación de la regla especial del número 5 del artículo 17.Tres.Uno de la Ley 20/1991 el servicio de catering se localiza donde materialmente se realice. Por tanto, si el servicio se presta mientras el avión sobrevuela el territorio de aplicación del IGIC (entendido en los términos del artículo 3.1 Ley 20/1991) estarán sujetos al IGIC y en otro caso no estarán sujetos al impuesto.

No se aplica la regla especial del artículo 17.Tres.Uno de la Ley 20/1991 dado que en Gran Canaria no está previsto el embarque de pasajeros, únicamente el desembarque, por lo que no tiene la consideración de lugar de inicio.

b- Vuelo Lanzarote-Fuerteventura: Por aplicación de la regla especial del número 6 del artículo 17.Tres.Uno de la Ley 20/1991 el servicio de catering se localiza en Canarias, por lo que queda sujeto a IGIC.

6. Arrendamiento de medios de transporte

a) Normativa vigente hasta el 31 de diciembre de 2009

Conforme a las reglas aplicables hasta el 31 de diciembre de 2009, el arrendamiento de medios de transporte era imponible, en aras de la simplificación, en el lugar donde estuviese situada la sede del prestador y ello con independencia de la condición del destinatario de la operación.

b) Nueva regulación

- Primera fase

La nueva regulación recurre a una regla práctica para la aplicación del IGIC, diferenciando entre arrendamiento a largo y a corto plazo según que el uso continuado o tenencia durante un periodo ininterrumpido del medio de transporte sea superior o no, respectivamente, a 30 días (90 días en el caso de buques).

Así, la nueva regla especial, recogida en el número 10 del apartado Tres.Uno del artículo 17 de la Ley 20/1991, establece que el lugar de prestación de servicios de arrendamiento a corto plazo de un medio de transporte será el lugar en el que el mismo se ponga efectivamente a disposición del destinatario, criterio que resulta más acorde con el principio de imposición en el país de consumo y que evita la necesidad de que las empresas de arrendamiento comprueben si el cliente es o no empresario o profesional.

En cuanto a los arrendamientos a largo plazo de medios de transporte, al no contemplarse regla especial, pasan a regularse conforme a las reglas generales del artículo 17.Uno de la Ley 20/1991 (según que el destinatario de la operación ostente o no, respectivamente, la condición de empresario o profesional).

Junto a la reglas anteriores el número 3º del apartado Tres.Dos del artículo 17 de la Ley 20/1991 introduce regla especial en virtud de la cual los arrendamientos de medios de transportes, sea cual sea la condición del destinatario, se considerarán prestados en las islas cuando por aplicación de las reglas anteriores no se entiendan realizados en Canarias, Ceuta, Melilla o en la Unión Europea, siempre que su utilización o explotación efectivas se realice en Canarias (**regla del uso o disfrute**).

Ahora bien, entendiendo que no parece oportuno regular de manera diferente el arrendamiento a largo plazo de medios de transporte en función de que el destinatario de la prestación sea o no empresario o profesional, pues ello complicaría enormemente las labores de gestión de los operadores, que deberían diferenciar entre empresarios o profesionales y consumidores finales, la situación descrita sólo será aplicable durante un periodo transitorio (del 01 de enero de 2010 al 31 de diciembre de 2012).

- Segunda fase (Disposición transitoria sexta de la Ley 2/2010)

A partir del 1 de enero de 2013 se da nueva redacción al número 10 del apartado Tres.Uno del artículo 17 de la Ley

20/1991 que incluirá un nuevo párrafo al objeto de precisar que los servicios de arrendamiento a largo plazo de un medio de transporte a consumidores finales se entenderán realizados en sede del destinatario. Se excluye de la aplicación de esta regla el arrendamiento a largo plazo de embarcaciones de recreo a consumidores finales que se entenderá realizado en el lugar en que la embarcación de recreo se ponga efectivamente a disposición del destinatario, pues en otro caso, se hubiese fomentado la deslocalización de los operadores.

La regla relativa a los arrendamientos a largo plazo a empresarios o profesionales no se modifica y continuará siendo la sede del destinatario, por aplicación de la regla general del artículo 17.Uno.1 de la Ley 20/1991 e igualmente se mantiene la regla especial del uso o disfrute prevista en el número 3º del apartado Tres.Dos del artículo 17 de la Ley 20/1991.

En definitiva, las reglas aplicables al arrendamiento de medios de trasporte a partir del 01-01-2013 serán las siguientes:

• Arrendamiento a corto plazo: lugar en el que se ponga efectivamente a disposición del destinatario (con independencia de la condición que ostente el mismo).

• Arrendamiento a largo plazo: sede del destinatario (con independencia de la condición que ostente el mismo) salvo el arrendamiento a largo plazo a consumidores finales de embarcaciones de recreo que será imponible en el lugar de la puesta a disposición.

• Regla del uso o disfrute: cuando por aplicación de las reglas anteriores no se entienda realizado el servicio en Canarias, Ceuta, Melilla o en la Unión Europea, el arrendamiento de medios de transportes, sea cual sea la condición del destinatario, se considerará prestados en las islas siempre que su utilización o explotación efectivas se realice en Canarias

Ejemplo

La sociedad A, establecida en Canarias, se dedicada al arrendamiento de medios de transporte. Ha realizado las siguientes operaciones:

- Alquila un vehículo a un empresario canadiense durante 15 días.
- Alquila un vehículo a la empresa catalana B, que no está establecida en las islas, durante 60 días.
- Alquila una embarcación de recreo al Sr. C, funcionario de la Comunidad Autónoma de Andalucía, durante 31 días.
- Alquila un vehículo al arquitecto marroquí D durante 45 días. El arquitecto utilizará el vehículo exclusivamente en las islas, dado que durante dicho periodo va a permanecer en el archipiélago para ejercer la dirección facultativa de unas obras.

Se sabe que los vehículos se ponen a disposición de los clientes en las islas. No obstante, la embarcación de recreo se pone a disposición del Sr. C en el Puerto de Cádiz.

continúa...

Normativa anterior:

Los servicios se consideraban prestados en la sede del prestador, por lo que quedaban sujetos a IGIC.

Desde el 01/01/2010 hasta el 31/12/2012:

- El arrendamiento a corto al empresario canadiense queda sujeto a IGIC por aplicación de la regla especial del número 10 del artículo 17.Tres.Uno de la Ley 20/1991 (a disposición del cliente).

- El arrendamiento a largo plazo a la empresa B no queda sujeto a IGIC por aplicación de la regla general del artículo 17.Uno.1 de la Ley 20/1991 (sede del destinatario).

- El arrendamiento a largo plazo al Sr. C queda sujeto a IGIC por aplicación de la regla general del artículo 17.Uno.2 de la Ley 20/1991 (sede del prestador).

- El arrendamiento a largo plazo al arquitecto D queda sujeto al IGIC por aplicación de la regla especial del uso o disfrute (apartado 3º) del artículo 17.Tres.Dos. de la Ley 20/1991).

Desde el 01/01/2013:

- Operaciones al empresario canadiense, a la empresa B y al arquitecto D: se mantiene la situación anterior.

- El arrendamiento a largo plazo al Sr. C no queda sujeto a IGIC por aplicación de la regla especial del número 10 del artículo 17.Tres.Uno de la Ley 20/1991 (a disposición del cliente).

7. Prestación de servicios por vía electrónica

a) Normativa vigente hasta el 31 de diciembre de 2009

En el IGIC la normativa anterior establecía que los servicios prestados por vía electrónica[5] se entendían realizados en sede del destinatario.

[5] Son servicios prestados por vía electrónica aquellos servicios que consistan en la transmisión enviada inicialmente y recibida en destino por medio de equipos de procesamiento, incluida la compresión numérica y el almacenaje de datos, y enteramente transmitida, transportada y recibida por cable, radio, sistema óptico u otros medios electrónicos y, entre otros, los siguientes

1. El suministro y alojamiento de sitios informáticos,
2. El mantenimiento a distancia de programas y de equipos;
3. El suministro de programas y su actualización;
4. El suministro de imágenes, texto e información y la puesta a disposición de bases de datos;
5. El suministro de música, películas, juegos, incluidos los de azar o de dinero, y de emisiones y manifestaciones políticas, culturales, artísticas, deportivas, científicas o de ocio;
6. Suministro de enseñanza a distancia.

Junto a esta regla general, y para el caso de que el destinatario del servicio fuese empresario o profesional no establecido en Canarias, Ceuta, Melilla o en la Unión Europea el antiguo artículo 17 in fine recogía regla especial que establecía que, si la utilización o explotación efectivas del servicio se realizaba en Canarias, entonces, el servicio se consideraba prestado en las islas (regla del uso o disfrute).

b) Nueva regulación

El listado de los servicios que tienen la consideración de electrónicos permanece inalterable y las nuevas reglas de localización atienden a la condición del destinatario de la operación.

Destinatarios empresarios o profesionales

Conforme a la nueva regulación los servicios prestados a empresarios o profesionales continúan siendo imponibles en sede del destinatario, con independencia de que el prestador del servicio esté o no establecido en las islas, por aplicación de la regla general del artículo 17.Uno.1 de la Ley 20/1991.

Junto al criterio anterior, la nueva regulación mantiene la regla especial relativa al uso-disfrute en los términos comentados, que pasa a estar regulada en el número 1º) del apartado Tres.Dos del artículo 17 de la Ley 20/1991.

Destinatarios consumidores finales

Tratándose de destinatarios consumidores finales cabe diferenciar las siguientes situaciones:

- Si el consumidor final no está establecido en las islas pero está establecido en la UE se aplica la regla especial del artículo 17.Uno.3.b) de la Ley 20/1991 y la operación es imponible en sede del destinatario.

- Si el consumidor final está establecido en las islas y el prestador del servicio es un no establecido se aplica la regla especial del número 4 del apartado Tres.Uno del artículo 17 de la Ley 20/1991 y la operación es imponible en sede del destinatario.

- En otro caso, la operación es imponible en sede del prestador por aplicación de la regla general del artículo 17.Uno.2. de la Ley 20/1991.

Como se observa, la regla aplicable cuando el destinatario de la operación es consumidor final no establecido en la UE se ve alterada (pasa de sede del destinatario a sede del prestador) mientras que las demás prestaciones a consumidores finales continúan siendo imponibles en la sede del destinatario.

Por último cabe indicar que, a los efectos de aplicar las reglas previstas para consumidores finales, la nueva regulación introduce presunción de residencia conforme a la cual se entenderá que el destinatario está establecido o es residente en las islas cuando se efectúe el pago de la contraprestación del servicio con cargo a cuentas abiertas en establecimientos de entidades de crédito ubicadas en dicho territorio.

Ejemplo

Un consumidor final residente en Marruecos descarga un libro electrónico desde un portal de un empresario canario.

Normativa anterior:

La operación no quedaba sujeta a IGIC pues se localizaba en sede del destinatario.

Nueva regulación:

La operación queda sujeta a IGIC pues se localiza en sede del prestador por aplicación de la regla general del artículo 17.Uno.2 de la Ley 20/1991.

8. Servicios de telecomunicaciones, radiodifusión y televisión

a) Normativa vigente hasta el 31 de diciembre de 2009

La normativa aplicable hasta el 31 de diciembre de 2009 establecía que los servicios de telecomunicaciones, radiodifusión y televisión[6] se localizaban en sede del destinatario.

Junto a esta regla general, la normativa anterior contenía regla especial para destinatarios consumidores finales, conforme a la cual se entendían prestados en Canarias, en tanto la utilización o explotación efectivas se realizara en dicho territorio, los siguientes servicios:

- Los prestados a no sujeto pasivo no establecido en las islas o en la UE.

- Los prestados a no sujeto pasivo cuando no fuese posible determinar su domicilio.

- Los prestados a no sujeto pasivo establecido en la UE por operador no establecido en dicho territorio.

El conjunto de reglas expuestas se completaba con presunción de residencia en el territorio en el que estuviese ubicado el establecimiento de la entidad de crédito desde el que se realice el pago de la correspondiente contraprestación.

Finalmente, para el caso de que el destinatario del servicio fuese empresario o

[6] Tienen la consideración de servicios de telecomunicación aquellos servicios que tengan por objeto la transmisión, emisión y recepción de señales, textos, imágenes y sonidos o información de cualquier naturaleza, por hilo, radio, medios ópticos u otros medios electromagnéticos, incluyendo la cesión o concesión de un derecho al uso de medios para tal transmisión, emisión o recepción e, igualmente, la provisión de acceso a redes informáticas.

profesional no establecido en Canarias, Ceuta, Melilla ni en la Unión Europea, el antiguo artículo 17 in fine recogía regla especial que establecía que, si la utilización o explotación efectivas del servicio se realizaba en Canarias, entonces, el servicio se consideraría prestado en las islas (regla del uso o disfrute).

b) Nueva regulación

Destinatarios empresarios o profesionales

Conforme a la nueva regulación los servicios prestados a empresarios o profesionales continúan siendo imponible en sede del destinatario, con independencia de que el prestador del servicio esté o no establecido en las islas, por aplicación de la regla general del artículo 17.Uno.1 de la Ley 20/1991).

Destinatarios consumidores finales

Tratándose de destinatarios consumidores finales cabe distinguir entre las siguientes situaciones:

- Si el consumidor final no está establecido en las islas pero está establecido en la UE se aplica la regla especial del artículo 17. Uno.3.b) de la Ley 20/1991 y la operación es imponible en sede del destinatario.

- Si el consumidor final está establecido en las islas y el prestador del servicio es un no establecido se aplica la regla especial del número 9 del apartado Tres.Uno del artículo 17 de la Ley 20/1991 y la operación es imponible en sede del destinatario siempre que la utilización o explotación efectivas del servicio se realicen en dicho territorio.

- En otro caso, la operación es imponible en sede del prestador por aplicación de la regla general del artículo 17.Uno.2. de la Ley 20/1991.

Para la aplicación de las reglas anteriores se mantiene la presunción de residencia que ya contemplaba la normativa anterior.

Destinatarios empresarios o profesionales o consumidores finales

Junto a las reglas enunciadas, el número 1º) del apartado Tres.Dos del artículo 17 de la Ley 20/1991 recoge regla especial conforme a la cual se considerarán prestados en el territorio de aplicación del impuesto, con independencia de la condición del destinatario, los servicios de telecomunicación cuando por aplicación de las reglas anteriores la operación no se entienda realizada en Canarias, Ceuta, Melilla o en la Unión Europea pero su utilización o explotación efectivas se realicen en Canarias. Se amplía, en definitiva, el ámbito de aplicación de esta regla a destinatarios consumidores finales.

Ejemplo 1

Un empresario canario presta un servicio de telecomunicaciones al Sr. A, asalariado y residente en Pekín durante sus vacaciones en las islas. Localización de la operación.

Normativa anterior:

La operación se localizaba en Canarias por aplicación de la regla del artículo 17.2.4º.A) c) a´) de la Ley 20/1991 (consumidor final no establecido en la UE ni en las islas y utilización efectiva en dicho territorio).

Nueva regulación:

La operación se localiza en Canarias por aplicación de la regla prevista en el artículo 17.Uno.2 de la Ley 20/1991 (sede del prestador).

Ejemplo 2

Un empresario ruso presta un servicio de telecomunicaciones al Sr. A, asalariado y residente en Londres, durante sus vacaciones en las islas Canarias.

Normativa anterior:

La operación se localizaba en Canarias por aplicación de la regla del artículo 17.2.4º.A) c) b´) de la Ley 20/1991.

Nueva regulación:

La operación no queda sujeta a IGIC dado que tributa en sede del destinatario, por aplicación del artículo 17.Uno.3.b) de la Ley 20/1991, sin que quepa aplicar la regla del uso-disfrute del apartado 1º) del articulo 17.Tres.Dos (pues la operación se localiza en la UE).

9. Prestación de servicios intangibles

a) Situación actual

Por lo que respecta a los servicios intangibles la normativa anteriormente aplicable contemplaba las siguientes reglas de localización:

• De conformidad con la regla general los servicios prestados a consumidores finales establecidos en Estado miembro de la UE se entendían realizados en sede del prestador.

• De conformidad con la regla especial que contemplaba el antiguo artículo 17.2.5.º A) de la Ley 20/1991, los servicios prestados a no establecidos en la UE (con independencia de su condición) así como los servicios prestados a empresarios o profesionales se entendían realizados en sede del destinatario.

Junto a las reglas anteriores, y para el caso de que el destinatario del servicio fuese empresario o profesional no establecido en Canarias, Ceuta, Melilla o en la Unión Europea, el antiguo artículo 17 in fine recogía regla especial que establecía que, si la utilización o explotación efectivas del servicio se realizaba en Canarias, entonces, el servicio se consideraría prestado en las islas (regla del uso o disfrute).

b) Nueva regulación

Considerando que las reglas anteriormente aplicables respetan, en general, el principio de imposición en el país de consumo y que los inconvenientes (cargas administrativas desproporcionadas) derivados de cualquier cambio superarían ampliamente las ventajas derivadas del mismo, la nueva regulación mantiene la situación anterior. En efecto, si bien el texto presenta redacción y estructura diversa, ello se debe a que los servicios prestados a empresarios o profesionales pasan a regularse por la regla general del artículo 17.Uno.1 de la Ley 20/1991, pero el criterio continúa siendo el anteriormente aplicable (sede del destinatario). Los servicios prestados a consumidores finales establecidos en la Unión Europea siguen siendo imponibles en la sede del prestador, conforme a la regla general del artículo 17.Uno.2 de la Ley 20/1991, y la regla especial (artículo 17.Uno.3.a) de la Ley 20/1991) queda para los servicios prestados a consumidores finales que residan fuera de la Unión Europea, que continúan localizándose en sede del destinatario.

Asimismo, la nueva regulación mantiene la regla especial relativa al uso-disfrute en los términos comentados, que pasa a estar regulada en el número 1º) del apartado Tres.Dos del artículo 17 de la Ley 20/1991 y permanece inalterable el listado de los servicios[7] que tienen la consideración de intangibles.

[7] Tienen la consideración de servicios intangibles los que a continuación se relacionan:
— Las cesiones y concesiones de derechos patentes, licencias, marcas de fábrica o comerciales los demás derechos de propiedad intelectual industrial, así como cualesquiera otros derechos similares.
— La cesión o concesión de fondos de comercio, de exclusivas de compra o venta o del derecho una actividad profesional.
— Los de publicidad.
— Los de asesoramiento, auditoría, ingeniería, gabinete de estudios, abogacía, consultores, contables o fiscales y otros similares, con excepción los comprendidos en el apartado 1 del número punto Tres de este artículo.
— Los de tratamiento de datos y el suministro informaciones, incluidos los procedimientos experiencias de carácter comercial.
— Los de traducción, corrección o composición textos, así como los prestados por intérpretes.
— Los de seguro, reaseguro y capitalización, como los servicios financieros, citados respectivamente por el artículo 10, número 1, apartados 16º y esta Ley, 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 o electricidad, el transporte o transmisión de gas y electricidad 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.

Por todo lo anteriormente expuesto podemos concluir que la nueva regulación mantiene la situación preexistente y las únicas modificaciones que se introducen son de tipo técnico.

10. Prestaciones de servicios efectuadas por intermediarios

a) Normativa vigente hasta el 31 de diciembre de 2009

Conforme a la normativa vigente hasta el 31 de diciembre de 2009, el lugar de las prestaciones de servicios efectuadas por intermediarios en nombre y por cuenta de terceros era el lugar de realización de la operación principal.

Junto a la regla enunciada, las normas anteriormente aplicables contemplaban especialidades para los servicios de intermediación en los servicios prestados por vía electrónica, servicios de telecomunicación, intangibles así como en las transacciones inmobiliarias.

En relación a la intermediación en nombre y por cuenta ajena en los servicios prestados por vía electrónica y servicios de telecomunicación la regla especial establecía que los mismos se entendían prestados en sede del destinatario. Las prestaciones realizadas por agentes inmobiliarios se entendían realizadas en el lugar donde radicasen los bienes inmuebles y, en cuanto a la intermediación en nombre y por cuenta ajena en los intangibles, la regla especial establecía que si el destinatario de la operación principal era sujeto pasivo o consumidor final no establecido en la UE la operación de intermediación se entendería realizada en sede del destinatario.

b) Nueva regulación

Destinatarios consumidores finales

De conformidad con la regla especial que se establece en el número 7 del apartado Tres.Uno del artículo 17 de la Ley 20/1991, el lugar de prestación de servicios realizados por intermediarios, que actúen en nombre y por cuenta de terceros, a consumidores finales es aquel en que se entienda realizada la operación principal.

Como se observa se ha optado por mantener la regla anterior pues la aplicación de la nueva regla general (sede del prestador) podría haber favorecido la deslocalización de los operadores, especialmente en sectores de escaso equipamiento tales como agencias de viajes u operadores turísticos. Por tal motivo se ha decidido el mantenimiento del criterio que venía aplicándose, refundiendo las reglas anteriormente aplicables en una sola y manteniendo la especialidad para la intermediación en transacciones inmobiliarias, que continúa siendo imponible en el lugar donde radiquen los respectivos inmuebles (con independencia, en este caso, de la condición del destinatario) de conformidad con la regla especial del número 1 del apartado Tres.Uno del artículo 17. de la Ley 20/1991.

Destinatarios empresarios o profesionales

En lo que respecta a empresarios o profesionales, se modifica el criterio anterior y el lugar de la prestación, excepción hecha de la mediación en transacciones inmobiliarias, pasa a ser, a falta de regla especial, la sede del destinatario de la operación por aplicación de la regla general del artículo 17.Uno.1 de la ley 20/1991, al considerarse que dicho criterio resulta más acorde con el principio de imposición en el país de consumo.

Junto a la regla anterior el apartado 2º) del apartado Tres.Dos del artículo 17 de la Ley 20/1991 introduce regla especial para el caso de que el destinatario del servicio fuese empresario o profesional no establecido en Canarias, Ceuta, Melilla o en la Unión Europea en virtud de la cual, si la utilización o explotación efectivas del servicio se realiza en Canarias, entonces, el servicio se considerará prestado en las islas (regla del uso o disfrute).

Ejemplo

El Sr. A, tenor canario de conocido renombre, es contratado por la empresa madrileña B para la celebración de un concierto en el Teatro Real. En la operación interviene un mediador en nombre y por cuenta ajena, que presta sus servicios al Sr.A.

Normativa anterior:

El servicio de mediación se localizaba en Península, que es donde se realizaba la operación principal.

Nueva regulación:

La operación de intermediación se entiende realizada en sede del destinatario, por aplicación de la regla general del artículo 17.Uno.1 de la ley 20/1991, por lo queda sujeta a IGIC.

C) SUPRESIÓN DE LA "VIS ATRACTIVA DEL ESTABLECIMIENTO PERMANENTE"

Junto al nuevo esquema general que hemos estudiado, se introduce otras modificación de enorme importancia cual es la supresión de la denominada "vis atractiva del establecimiento permanente", anteriormente regulada en el artículo 42.1.2º) a) del Real Decreto 2538/1994, de 29 de diciembre, por el que se dictan normas de desarrollo relativas al IGIC, y se sustituye la regla anterior por una más flexible basada en la intervención del establecimiento permanente en la operación para la cual se quiere determinar quién es el sujeto pasivo.

La nueva regla que contempla el apartado Tres del artículo 19 de la Ley 20/1991 otorga la consideración de establecido en el territorio de aplicación del impuesto a 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 operaciones sujetas al impuesto. La propia ley precisa que 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.

La principal consecuencia del cambio será la proliferación de los supuestos de inversión. En efecto, de conformidad con lo establecido en el precepto, si un empresario con establecimiento permanente en las islas realiza una operación sujeta a IGIC sin intervención de dicho establecimiento, se le considerará como no establecido respecto de esa operación y, consecuentemente, se producirá la inversión en la condición de sujeto pasivo en el destinatario de la operación.

Para finalizar el estudio de esta cuestión y en relación con el IGIC soportado con ocasión de la realización de estas operaciones debe resaltarse que el artículo 48.1 de la Ley 20/1991 , que aborda las devoluciones a empresarios y profesionales no establecidos en las islas, establece que, a tales efectos, se considerarán no establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto los empresarios o profesionales que, siendo titulares de un establecimiento permanente situado en el mencionado territorio, no realicen desde dicho establecimiento entregas de bienes ni prestaciones de servicios durante el período a que se refiera su solicitud. Sensu contrario, cabe entender que si se hubiesen realizado desde el establecimiento permanente situado en las islas operaciones sujetas a IGIC no habrá lugar a la presentación de devolución a no establecidos y la recuperación del IGIC soportado deberá realizarse por minoración del devengado en las correspondientes autoliquidaciones periódicas.

Ejemplo 1

La empresa A tiene domicilio fiscal en Madrid y cuenta con un establecimiento permanente en Canarias, presentando autoliquidaciones trimestrales en el IGIC. El día 3 de marzo presta servicios de asesoramiento jurídico a un empresario canario. Dada la especificidad de la materia, la prestación se realiza desde las oficinas de Madrid.

Normativa anterior:

La operación se localizaba en sede del destinatario siendo sujeto pasivo de la operación la empresa A dado que se consideraba establecida en las islas.

Nueva regulación:

La operación se localiza en sede del destinatario por aplicación de la regla general del artículo 17.Uno.1 de la ley 20/1991. Como el establecimiento permanente que tiene la

empresa A en las islas no interviene en la operación, la empresa A tiene respecto de esta operación la condición de no establecido por lo que se produce la inversión en la condición de sujeto pasivo en el destinatario de la operación que deberá autorrepercutir el impuesto.

Ejemplo 2

Supongamos que en el ejemplo anterior el IGIC soportado en el primer trimestre del ejercicio, con motivo de la prestación del servicio, asciende a 500€ por lo que el día 5 de mayo la empresa A presenta solicitud de devolución en concepto de no establecido. Se sabe que el día 30 de marzo la empresa A realizó prestación de servicios sujeta a IGIC desde el establecimiento permanente sito en las islas.

Nueva regulación:

De conformidad con lo establecido en el artículo 48.1 de la Ley 20/1991 y dado que durante el periodo a que se refiere la solicitud se han realizado desde el establecimiento permanente situado en Canarias prestaciones de servicios sujetas a IGIC la resolución del procedimiento de devolución será desestimatoria.

El sujeto pasivo para recuperar el IGIC soportado podrá optar por cualquiera de las siguientes alternativas:

- Solicitar la rectificación de la autoliquidación del primer trimestre del ejercicio.

ó

- Deducirse el IGIC soportado en una autoliquidación posterior con el límite temporal previsto en el artículo 33 de la Ley 20/1991.

IV. CONCLUSIONES

Como primera consideración cabe decir que la nueva regulación, en lo que respecta a empresarios o profesionales, evita la aparición de distorsiones de la competencia, ampliando el principio de imposición en el lugar de consumo.

En segundo lugar debemos valorar positivamente la simplificación en las reglas aplicables cuando el destinatario es empresario o profesional. Con la nueva regulación la mayoría de las prestaciones se localizan conforme a la regla general (sede del destinatario) quedando las especialidades, exclusivamente, para los servicios relacionados con bienes inmuebles, los transportes de pasajeros, arrendamiento a corto plazo de medios de transporte, restaurante-catering así como, en una primera fase, para los servicios culturales, artísticos, deportivos, recreativos o similares.

En tercer lugar debemos destacar que la generalización del mecanismo de inversión elimina el problema que planteaba el recurso indebido al mecanismo de la inversión cuando la prestación se realizaba por un sujeto no establecido en las islas.

En cuarto lugar debemos resaltar que, al pasar a localizarse los servicios a empresarios o profesionales, por lo general, en sede del destinatario, desaparecen los problemas de interpretación del listado de servicios intangibles así como la necesidad de su constante actualización. Por la misma razón, el problema de la correcta definición de las prestaciones combinadas ha perdido importancia.

En quinto y último lugar, y en cuanto a consumidores finales se refiere, debemos poner de manifiesto que los efectos no son, ni mucho menos, los deseables. La regla general incita a la deslocalización de los operadores y no garantiza el cumplimiento del principio de imposición en el país de consumo y las reglas especiales continúan siendo aún tan numerosas que se sitúan lejos de alcanzar el objetivo general de simplificación perseguido.