Gobierno de Canarias
Consejería de Hacienda
Viceconsejería de Hacienda y Planificación

CONSULTA TRIBUTOS REF
CONSULTA Nº 1746 (29/10/15)

PERSONA O ENTIDAD CONSULTANTE	**DOMICILIO**
CONCEPTO IMPOSITIVO Impuesto General Indirecto Canario	**NORMATIVA APLICABLE** Art. 17.Uno.1 Ley 20/1991 Art. 17.Tres.Dos Ley 20/1991

CUESTIÓN PLANTEADA

La sociedad mercantil consultante, con sede en la Península, tiene como actividad la gestión de créditos morosos así como la comercialización, incluyendo alquiler, de activos inmobiliarios ubicados en toda España pertenecientes a diversas entidades financieras y promotores inmobiliarios; disponiendo de dos oficinas en Canarias. La sociedad mercantil consultante gestiona la morosidad en Canarias a través de gestores que trabajan en las citadas oficinas.

La sociedad mercantil consultante tiene suscrito, a través de sus servicios centrales en la Península, un contrato de arrendamiento de servicios con varios despachos de abogados establecidos en Canarias que les prestan servicios jurídicos relativos a la gestión judicial o extrajudicial de los créditos morosos.

Las oficinas en Canarias tienen facultades para la adopción de decisiones en materia de gestión de morosidad hasta una cuantía de 400.000 €. En el caso de que las cuantías excedan dicho importe, las oficinas en Canarias no tienen capacidad de actuación y elevan el asunto a los servicios centrales de la sociedad mercantil consultante en la Península.

Se consulta:

- Si las oficinas en Canarias disponen de la consideración de establecimientos permanentes.

- Si los servicios de los letrados consistentes en la asistencia en la recuperación de créditos morosos, se entiende localizados en Canarias donde dispone de dos oficinas, o si por el contrario, los citados servicios se entienden localizados fuera de Canarias donde se encuentra la sede de la sociedad mercantil consultante.

CONTESTACIÓN VINCULANTE

- De acuerdo con los datos aportados, las oficinas en Canarias de la entidad mercantil consultante constituyen establecimientos permanentes.

- El servicio prestado por el despacho de abogados a los establecimientos permanentes en Canarias de la sociedad mercantil consultante de asesoramiento en la gestión de créditos morosos por cuantía de hasta 400.000 € estará sujeto al IGIC, por aplicación de la regla general de localización prevista en el artículo 17.Uno.1 de la Ley 20/1991, siempre que el prestador del servicio desconozca el territorio de la utilización efectiva que realizará el adquirente del servicio.

Si la sociedad mercantil consultante le comunica al despacho de abogados la utilización efectiva total del servicio adquirido en el territorio de la Unión Europea (excluida Canarias), la prestación de servicios estará no sujeta al IGIC, rectificándose, en su caso, la cuota de IGIC repercutida.

Si la sociedad mercantil consultante le comunica al despacho de abogados la utilización efectiva parcial del servicio en el territorio de aplicación del IGIC, la prestación de servicios estará

Avda. José Manuel Guimerá, nº 10
Edf. Servicios Múltiples II Planta 5ª
38003 Santa Cruz de Tenerife
Tfno: (922) 47 66 38 / FAX (922) 47 60 00

sujeta al IGIC por la parte proporcional correspondiente y no sujeta al IGIC por la parte restante; rectificándose, en su caso, la cuota del IGIC repercutida.

- El servicio prestado por el despacho de abogados a la sede en la Península de la sociedad mercantil consultante de asesoramiento en la gestión de créditos morosos por cuantía superior a 400.000 € estará, en todo caso, no sujeto al IGIC.

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 adelante, Ley 20/1991), en relación con la letra q) de la Disposición adicional segunda del Decreto 170/2011, de 12 de julio, por la que se determina la estructura central y periférica, así como las sedes de las Consejerías del Gobierno de Canarias, añadida por el apartado Dos de la Disposición final cuarta del Decreto 125/2014, de 18 de diciembre, por el que se aprueba el Estatuto de la Agencia Tributaria Canaria, emite la siguiente contestación:

PRIMERO.- La sociedad mercantil consultante, con sede en la Península, tiene como actividad la gestión de créditos morosos así como la comercialización, incluyendo alquiler, de activos inmobiliarios ubicados en toda España pertenecientes a diversas entidades financieras y promotores inmobiliarios; disponiendo de dos oficinas en Canarias. La sociedad mercantil consultante gestiona la morosidad en Canarias a través de gestores que trabajan en las citadas oficinas.

La sociedad mercantil consultante tiene suscrito, a través de sus servicios centrales en en la Península, un contrato de arrendamiento de servicios con varios despachos de abogados establecidos en Canarias que les prestan servicios jurídicos relativos a la gestión judicial o extrajudicial de los créditos morosos.

Las oficinas en Canarias tienen facultades para la adopción de decisiones en materia de gestión de morosidad hasta una cuantía de 400.000 €. En el caso de que las cuantías excedan dicho importe, las oficinas en Canarias no tienen capacidad de actuación y elevan el asunto a los servicios centrales de la sociedad mercantil consultante en la Península.

Se consulta:

- Si las oficinas en Canarias disponen de la consideración de establecimientos permanentes.

- Si los servicios de los letrados consistentes en la asistencia en la recuperación de créditos morosos, se entiende localizados en Canarias donde dispone de dos oficinas, o si por el contrario, los citados servicios se entienden localizados fuera de Canarias donde se encuentra la sede de la sociedad mercantil consultante.

SEGUNDO.- Al referirse la consulta a la determinación de la regla de localización de determinadas prestaciones de servicio, 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 del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas señala lo siguiente:

> "*Segundo.- La sujeción al Impuesto sobre el Valor Añadido de los servicios que prestan los abogados canarios a la sociedad A* (sociedad mercantil consultante)*, deberá realizarse conforme a las reglas de localización de servicios contenidas en los artículos 69, 70 y 72 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE de 29 de diciembre).*

De esta forma, el artículo 69,Uno dispone lo siguiente, en relación con la regla general de localización de las prestaciones de servicios:

"Uno. Las prestaciones de servicios se entenderán realizadas en el territorio del 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:

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

De esta forma, en aplicación de las reglas de localización de servicios antes transcritas, los servicios de asesoramiento jurídico objeto de consulta quedará sujeto al Impuesto sobre el Valor Añadido cuando su destinatario, la sociedad A (sociedad mercantil consultante)*, que parece actuar en su condición de empresario tenga su sede de actividad económica o el establecimiento permanente o, en su defecto su domicilio o residencia habitual en el territorio de aplicación del Impuesto 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.*

Por el contrario, no estarán sujetos al Impuesto sobre el Valor Añadido los servicios de asesoramiento cuando el destinatario de los mismos sea el establecimiento permanente de la consultante fuera del territorio de aplicación del Impuesto.

Tercero. En el caso de pluralidad de establecimientos el Reglamento (UE) Nº 282/2011, del Consejo, de 15 de marzo de 2011, en sus artículos 21 y 22 disponen lo siguiente:

"Artículo 21

Cuando una prestación de servicios a un sujeto pasivo, o a una persona jurídica que no tenga la condición de sujeto pasivo y sea considerada como tal, se inscriba en el ámbito de aplicación del artículo 44 de la Directiva 2006/112/CE, y el sujeto pasivo esté establecido en varios países, dicha prestación se gravará en el país en el que el cliente haya establecido la sede de su actividad económica.

No obstante, si la prestación de servicios se efectúa a un establecimiento permanente del sujeto pasivo situado en un lugar distinto de la aquel en que el cliente haya establecido la sede de su actividad económica, dicha prestación se gravará en el lugar del establecimiento permanente que reciba dicho servicio y lo utilice para sus propias necesidades.

Si el sujeto pasivo no tiene una sede de actividad económica o un establecimiento permanente, el servicio se gravará en el lugar de su domicilio o de su residencia habitual.

Artículo 22

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

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

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

De los preceptos citados resulta que si la prestación de los servicios de asesoría se efectúa a un establecimiento permanente de la sociedad A (sociedad mercantil consultante) *situados en un lugar distinto de aquel en que dicha sociedad haya establecido la sede de su actividad económica, dicha prestación de servicios de asesoramiento se gravará en el lugar del establecimiento permanente que reciba dicho servicio y lo utilice para sus propias necesidades.*

Para identificar el establecimiento permanente de la sociedad A (sociedad mercantil consultante) *al que se presta el servicio de asesoría en la gestión de créditos morosos, el prestador del servicio de asesoramiento examinará la naturaleza y la utilización del servicio prestado.*

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

Cuando no se pueda determinar el establecimiento permanente de la sociedad A (sociedad mercantil consultante) *al que presta el servicio con arreglo a los párrafos anteriores o cuando los servicios objeto de consulta se presten a la sociedad A* (sociedad mercantil consultante) *en virtud de un contrato que cubra uno o más servicios utilizados de forma no identificable o cuantificable, el prestador podrá considerar válidamente que los servicios se prestaron el lugar que la sociedad A* (sociedad mercantil consultante) *estableció la sede de su actividad económica, el territorio de aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido.*

Del escrito de consulta resulta que la dirección de la actividad de créditos morosos se lleva desde la Península, donde se negocian y firman los contratos con los letrados canarios a través de la sede de actividad de la sociedad A (sociedad mercantil

consultante). *No obstante lo anterior, las oficinas territoriales tienen facultades para la adopción de decisiones en materia de gestión de morosidad hasta una cuantía de 400.000 euros.*

En virtud de lo expuesto, parece que hay que concluir que la mayoría de los servicios jurídicos parecen prestarse a la sede de actividad de la sociedad A (sociedad mercantil consultante) *que, de acuerdo con lo señalado, centraliza los servicios referentes a créditos morosos.*

No obstante, las sucursales de la consultante situados en las Islas Canarias tienen autonomía para la gestión de morosidad y toma de decisiones de créditos hasta 400.000 por lo que puede deducirse que estas sucursales son las destinatarias de los servicios jurídicos relativos a estos créditos, con independencia, que los contratos se hayan suscrito con los servicios centrales situados en la península.

Cuarto.- Cuestión diferente es si los servicios objeto de consulta localizados en el territorio de aplicación del Impuesto se prestan por un empresario establecido en dicho territorio o no.

En estos casos habrá que estar a lo previsto en el artículo 84,Uno. 2º a) de la Ley 37/1992 conforme al cual serán sujetos pasivos del Impuesto:

"2º. Los empresarios o profesionales para quienes se realicen las operaciones sujetas al Impuesto en los supuestos que se indican a continuación:

a) Cuando las mismas se efectúen por personas o entidades no establecidas en el territorio de aplicación del Impuesto. (...)".

De los hechos descritos no puede determinarse si el prestador del servicio de asesoría tiene un establecimiento permanente en la Península o actúa con la condición de sujeto pasivo del servicio recaerá en el destinatario del mismo.

TERCERO.- Analizaremos en primer lugar si la sociedad mercantil consultante dispone o no de establecimientos permanentes en Canarias.

El artículo 17.Dos de la Ley 20/1991 establece el concepto general, a efectos del IGIC, de establecimiento permanente:

"Cualquier lugar fijo de negocios donde los sujetos pasivos realicen actividades empresariales o profesionales."

Sintetizando bastante la doctrina sobre el concepto general de establecimiento permanente, los elementos que han de concurrir para la existencia de un establecimiento permanente son los siguientes:

- Se debe disponer de cierta presencia física en el territorio de aplicación del IGIC. Ello equivale a disponer en Canarias de una consistencia mínima constituida por una estructura adecuada de medios de producción materiales y humanos.

- El establecimiento debe tener un grado suficiente de permanencia, es decir los medios de producción deben disponer de vocación de continuidad en el territorio de aplicación del IGIC.

- Capacidad de los medios de producción materiales y humanos situados en Canarias para prestar o recibir los servicios.

Junto al concepto general de establecimiento permanente que hemos examinado, el artículo 17.Dos de la Ley 20/1991 incluye una serie de casos especiales de establecimiento permanente, de la que este centro directivo quiere destacar que se trata de un *numerus apertus* o lista abierta que no agota el concepto de establecimiento permanente, aunque sí abarca con toda probabilidad, como subraya alguna doctrina, la mayoría de los establecimientos con que puede operar un empresario o profesional:

"En particular, tendrán esta consideración:
a) La sede de dirección, sucursales, oficinas, fábricas, talleres, instalaciones, tiendas y, en general, las agencias o representaciones autorizadas para contratar en nombre y por cuenta del sujeto pasivo.
b) Las minas, canteras o escoriales, pozos de petróleo o de gas u otros lugares de extracción de productos naturales.
c) Las obras de construcción, instalación o montaje cuya duración exceda de doce meses.
d) Las explotaciones agrarias, forestales o pecuarias.
e) Las instalaciones explotadas con carácter de permanencia por un empresario o profesional para el almacenamiento y posterior entrega de sus mercancías.
f) Los centros de compras de bienes o de adquisición de servicios.
g) Los bienes inmuebles explotados en arrendamiento o por cualquier título."

Ninguno de los supuestos especiales resulta aplicable, conforme a lo manifestado en el texto de la consulta, a la entidad mercantil consultante, por lo que debemos analizar si resulta aplicable el supuesto general.

A juicio de este centro directivo y de acuerdo con lo datos aportados en el escrito presentado, la entidad mercantil consultante cuenta con una presencia física, con un grado de permanencia y con capacidad de prestar o recibir los servicios, por lo que las oficinas constituyen establecimientos permanentes.

Respecto a la segunda consulta realizada, localización de los servicios de asesoramiento prestados por despachos de abogados radicados en Canarias, el artículo 17 de la Ley 20/1991, regulador del lugar de realización de las prestaciones de servicios, en su número Uno.1 dispone:

"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."

Comprobamos que la regla general de localización de las prestaciones de servicios realizadas entre empresarios o profesionales consiste en su localización donde se ubique la sede, establecimiento permanente, domicilio o residencia que tenga la condición de destinataria del servicio. De acuerdo con ello y conforme a lo expuesto en el escrito de petición de emisión de consulta, los servicios de asesoramiento jurídico relativos a la asistencia en la recuperación de créditos morosos prestados por despachos de abogados a la entidad mercantil consultante se encontrarán sujetos al IGIC sí los servicios tienen como destinatarios sus establecimientos permanentes en Canarias, y no sujetos al IGIC cuando tengan como destinataria la sede en la Península de la entidad mercantil consultante.

La determinación de la forma o de los criterios a partir de los cuales se puede considerar vinculada una prestación de servicios a la sede de la actividad de un empresario o profesional o a un establecimiento permanente es una cuestión relevante. Por tanto, debe analizarse si existe o no vinculación de los servicios prestados con los establecimientos permanentes en Canarias de la entidad mercantil consultante, y considerar, conforme a ello, si la prestación de servicio de asesoramiento se encuentra o no sujeta al IGIC..

Si bien todo los contratos son suscritos desde la sede fuera de Canarias de la entidad mercantil consultante, dato este relevante pero no determinante, lo cierto es que los establecimientos permanentes en Canarias tienen, conforme a lo descrito en el escrito de petición de emisión de consulta, facultades para la adopción de decisiones en materia de gestión de morosidad hasta una cuantía de 400.000 €, y los servicios prestados por los despachos de abogados van dirigidos, precisamente, al asesoramiento a la recuperación de créditos morosos, o lo que es lo mismo al asesoramiento a la labor desarrollada por los establecimientos permanentes. Parece evidente que los establecimientos permanentes son los destinatarios de los servicios, salvo en relación al asesoramiento en las actuación de gestión de morosidad en un cuantía superior a 400.000 € donde el destinatario es la sede en la Península de la entidad mercantil consultante.

Derivado de todo lo expuesto el servicio de asesoramiento jurídico prestado por los despachos de abogados a los establecimientos permanentes en Canarias de la sociedad mercantil consultante y relativa a la gestión de morosidad hasta una cuantía de 400.000 €, se encuentra sujeto al IGIC. Por el contrario, el servicio de asesoramiento prestado a la sede en la Península de la entidad mercantil consultante y relativa la gestión de morosidad hasta una cuantía superior a 400.000 €, se encuentra no sujeto al IGIC.

Ahora bien, y solo respecto a la prestación de servicio de asesoramiento prestado a los establecimientos permanentes en el territorio de aplicación del IGIC de la entidad mercantil consultante, y dado que los servicios de asesoramiento se citan en el apartado Uno.3 del artículo 17 de la Ley 20/1991, debemos tener en cuenta la regla de cierre prevista en el artículo 17.Tres.Dos de la Ley 20/1991 que dispone:

"Dos. No se considerarán prestados en el territorio de aplicación del Impuesto los servicios que se enumeran a continuación cuando se entiendan realizados en el territorio de aplicación del Impuesto por aplicación de las reglas contenidas en el

presente artículo, pero su utilización o explotación efectivas se realicen en la Unión Europea, excluidas las Islas Canarias:

1.º Los enunciados en el apartado Uno.3 de este artículo, cuyo destinatario sea un empresario o profesional actuando como tal.
2.º Los de mediación en nombre y por cuenta ajena cuyo destinatario sea un empresario o profesional actuando como tal.
3.º Los de arrendamiento de medios de transporte.

4.º Los prestados por vía electrónica, los de telecomunicaciones, de radiodifusión y de televisión."

Para la resolución de la presente consulta únicamente nos interesa el contenido de apartado 1º de este artículo, puesto que, se reitera, el servicio de asesoramiento se encuentra entre los enunciados en el artículo 17.Uno.3 de la Ley 20/1991.

La aplicación de la regla de cierre que conforma la regla especial de localización prevista en el artículo 17.Tres.Dos,1º de la Ley 20/1991 requiere la concurrencia de los siguientes requisitos:

- Que por aplicación de las reglas de localización previstas en el artículo 17 de la Ley 20/1991 la prestación de servicio se encuentre sujeta al IGIC, cuestión a la que hemos dado respuesta positiva cuando se trata de servicio de asesoramiento respecto a la gestión de morosidad hasta una cuantía de 400.000 €, puesto que los destinatarios son los establecimiento permanente en Canarias de la sociedad mercantil consultante.

- Que la utilización o explotación efectiva del servicio de asesoramiento se realice en la Unión Europea, excluidas Canarias.

Es evidente que la cuestión esencial para la resolución de la presente consulta es determinar si los servicios de asesoramiento a la gestión de morosidad hasta una cuantía de 400.000 € se utilizan o explotan de manera efectiva en la Unión Europea (excluida Canarias), lo que supondría la aplicación de la regla especial de cierre prevista en el artículo 17.Tres.Dos y, por ende, la no sujeción al IGIC de las prestaciones de servicios de asesoramiento, o, al contrario, no existe una utilización o explotación efectiva en la Unión Europea (excluida Canarias), lo que equivaldría a la inaplicación de la citada regla especial de cierre y la aplicación, en este supuesto, de la regla general de localización prevista en el artículo 17.Uno.1 lo que supondría la sujeción al IGIC de la prestación de servicios de asesoramiento en la gestión de morosidad hasta una cuantía de 400.000 €.

Para determinar el territorio de utilización o explotación efectiva de las prestaciones de servicios de asesoramiento objeto de consulta, resulta revelador los pronunciamientos de la Comisión Europea en el ámbito de la Comisión IVA, respecto a la aplicación de la norma de utilización o explotación efectiva (plenamente trasladables al IGIC, dado la coincidencia que debe existir en la regulación de las reglas de localización entre el IGIC y el IVA para evitar dobles o nulas tributaciones). Se señala en el informe:

"*La Comisión establece en primer lugar que no se puede admitir un criterio de*

interpretación del artículo 59 bis de la Directiva 2006/112/CE que se base en la realización material del servicio por parte del proveedor.

Considera la Comisión que la cláusula de uso efectivo se debe referir a una actividad del destinatario del servicio que lo consume en un determinado lugar, pero nunca el lugar donde se realiza la actividad del proveedor. En consecuencia, rechaza en primer lugar, que el mero hecho de que el proveedor realice el servicio en un determinado Estado miembro suponga la aplicación automática de la cláusula de uso efectivo.

Por otra parte, estima la Comisión que la aplicación de la citada clausula requiere tener en cuenta la actividad que realiza el destinatario del servicio; en este sentido, la Comisión 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. "

De este pronunciamiento se desprende que el requisito de la utilización efectiva reside en sede del empresario o profesional destinatario del servicio. De esta forma, el servicio respecto del cual se cuestione la aplicabilidad de la regla de cierre 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 tanto, en la medida que los servicios adquiridos se utilicen en la realización de operaciones sujetas al IGIC, se entenderá que la utilización o explotación efectiva de los servicios ha sido el territorio de aplicación del IGIC, lo que supondría la inaplicación de la regla especial de cierre.

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 IGIC como fuera de él.

La norma no lo distingue, por lo que tampoco procede hacer distinción en su interpretación, de forma que cualquier uso o utilización efectiva que se produzca en el territorio de aplicación del Impuesto, en cuanto se den el resto de requisitos que se vienen analizando, debe abrir la puerta a la inaplicación de la regla de cierre.

Hay que añadir que admitida la aplicación parcial de la regla de cierre, se plantea la cuestión del criterio de ponderación que se debe utilizar para la determinación del uso o utilización efectivos que se produzcan en territorio de aplicación del IGIC. Una vez más, parece que la única solución es la de ir caso por caso, determinando la medida en que cada prestación de servicios se ha utilizado en dicho territorio. A falta de cualquier otro criterio más ajustado a la realidad, se debe atender a la proporción de ingresos que se obtenga de las operaciones en que se haya usado el servicio de que se trate en la medida en que constituyan un input empresarial y el total de ingresos que obtenga la entidad destinataria de la prestación como consecuencia de su explotación.

Salvo que se trate de un hecho patente del suponga un conocimiento previo por parte del empresario o profesional prestador del territorio de utilización efectiva del servicio adquirido por parte del empresario o profesional destinatario (véase en este sentido la consulta 1718 de 16 de abril de 2015), es evidente que la aplicación de la regla de cierre requiere una información previa por parte del empresario o profesional adquirente del servicio al empresario o profesional prestador del servicio.

La aplicación de la regla de cierre, salvo que se trate de un hecho patente de conocimiento previo del territorio de utilización efectiva del servicio en sede del destinatario del servicio, no puede poner en una situación de inseguridad jurídica al prestador del servicio y que no sepa si debe repercutir o no el IGIC porque pueda desconocer qué utilización efectiva pueda realizar la entidad mercantil consultante.

Se señala en el escrito de petición de emisión de consulta lo siguiente: "*El despacho de abogados establecidos en Canarias factura a la sede central de AAM* (entidad mercantil consultante) *en península por los servicios prestados relativos a la recuperación de créditos morosos. AAM a su vez factura al Banco (...) por los mismos servicios."*

La entidad mercantil consultante utilizará el servicio de asesoramiento adquirido para prestar a su vez el mismo servicio a una determinada entidad bancaria. La utilización efectiva del servicio en el territorio de aplicación del IGIC requeriría que la sociedad mercantil consultante prestase dicho servicio, al menos en parte, a los establecimientos permanentes en Canarias de la entidad bancaria. Esto es un elemento que puede desconocer el despacho de abogados prestador del servicio, más aún si encima la utilización efectiva es parcial en cuanto a la determinación de la concreta porción de base imponible imputable a la operación sujeta al IGIC.

Por todo ello, en el supuesto de prestación de servicio de asesoramiento cuyo destinatario son establecimientos permanentes de la sociedad mercantil consultante donde el prestador desconoce la utilización efectiva del servicio por parte del empresario o profesional adquirente, se aplica la regla general de localización. No obstante, se aplicará la regla especial de cierre, rectificando, en su caso, la repercusión, si el empresario o profesional destinatario del servicio comunica al empresario o profesional prestador una utilización efectiva total o parcial del servicio en la Unión Europea, excluida Canarias.

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

- De acuerdo con los datos aportados, las oficinas en Canarias de la entidad mercantil consultante constituyen establecimientos permanentes.

- El servicio prestado por el despacho de abogados a los establecimientos permanentes en Canarias de la sociedad mercantil consultante de asesoramiento en la gestión de créditos morosos por cuantía de hasta 400.000 € estará sujeto al IGIC, por aplicación de la regla general de localización prevista en el artículo 17.Uno.1 de la Ley 20/1991, siempre que el prestador del servicio desconozca el territorio de la utilización efectiva que realizará el adquirente del servicio.

Si la sociedad mercantil consultante le comunica al despacho de abogados la utilización efectiva total del servicio adquirido en el territorio de la Unión Europea (excluida Canarias), la prestación de servicios estará no sujeta al IGIC, rectificándose, en su caso, la cuota de IGIC repercutida.

Si la sociedad mercantil consultante le comunica al despacho de abogados la utilización efectiva parcial del servicio en el territorio de aplicación del IGIC, la prestación de servicios estará sujeta al IGIC por la parte proporcional correspondiente y no sujeta al IGIC por la parte restante; rectificándose, en su caso, la cuota del IGIC repercutida.

- El servicio prestado por el despacho de abogados a la sede en la Península de la sociedad mercantil consultante de asesoramiento en la gestión de créditos morosos por cuantía superior a 400.000 € estará, en todo caso, no sujeto al IGIC.

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, 29 de octubre de 2015

EL VICECONSEJERO DE HACIENDA Y PLANIFICACIÓN

Luís Guillermo Padilla Macabeo