Gobierno de Canarias
Consejería de Hacienda
Viceconsejería de Hacienda y Planificación

CONSULTA TRIBUTOS REF
CONSULTA Nº 1928 (08/02/19)

PERSONA O ENTIDAD CONSULTANTE	**DOMICILIO**
CONCEPTO IMPOSITIVO Impuesto General Indirecto Canario	**NORMATIVA APLICABLE** Art. 17.Uno.1 Ley 20/1991 Art. 17.Dos Ley 20/1991 Art. 17.Tres.Uno.4 Ley 20/1991 Art. 17.Tres.Dos.4º Ley 20/1991 Art. 109.1 Ley 4/2012

Servicio de Política Tributaria
Avda. José Manuel Guimerá, nº 10
Edf. Servicios Múltiples II Planta 5ª
38003 Santa Cruz de Tenerife
Tfno: (922) 47 51 00 / FAX (922) 92 23 81

CUESTIÓN PLANTEADA

Bajo el "epígrafe 845 Explotación electrónica por terceros" del Impuesto sobre Actividades Económicas, la persona física consultante desarrolla desde su sede en Canarias una actividad consistente en la explotación y programación de páginas web y aplicaciones para móviles. Dichos programas informáticos se alojan en servidores localizados en Estados Unidos e Inglaterra.

Los usuarios de dichas páginas web o aplicaciones (particulares, según se desprende del escrito de consulta) pagan un precio por su utilización a través de dos plataformas externas de pago, las cuales satisfacen a la consultante una comisión calculada sobre el total del precio pagado por los clientes, al mismo tiempo que le facilitan los datos de identificación, correo electrónico y lugar de residencia de los mismos. Según esta información, los usuarios pueden estar establecidos, bien en Canarias, bien en territorio peninsular español, otros Estados miembros de la Unión Europea o en países terceros.

Consulta:

1º.- Si las operaciones que realiza están sujetas a IGIC y si puede, en su caso, acogerse al régimen especial del pequeño empresario o profesional, del que entiende cumple los requisitos.

2º.- Si debe expedir factura a las plataformas de pago y si en las mismas debe repercutir el Impuesto sobre el Valor Añadido o el IGIC.

CONTESTACIÓN VINCULANTE

- Estarán sujetos al IGIC, en cuanto servicios prestados por vía electrónica, los de explotación y programación de páginas Web y aplicaciones para móviles que preste la persona física consultante a particulares, es decir, a usuarios que no sean empresarios o profesionales actuando como tales, que se encuentren establecidos o tengan su residencia habitual en las Islas Canarias (art. 17.Tres.Uno.4 de la Ley 20/1991). Ahora bien, si pese a ello, fuera patente -o de conocimiento previo de la consultante- que la utilización o explotación efectiva de los mismos tuviera lugar fuera del archipiélago pero en territorio de la Unión Europea, la prestación de tales servicios no quedaría sujeta al Impuesto, en virtud de la regla de cierre contenida en el artículo 17.Tres.Dos.4º de la Ley 20/1991.

- No estarán sujetos al IGIC los servicios prestados por vía electrónica a particulares establecidos o radicados fuera de Canarias.

- De cumplir los requisitos que señala el artículo 109.1 de la Ley 4/2012, la consultante, salvo renuncia expresa o tácita al mismo, quedará incluida en el régimen especial del pequeño empresario o profesional del IGIC, en cuyo caso, los servicios sujetos estarán exentos del Impuesto.

- Los servicios de mediación que, en su propio nombre, presten las plataformas de pago a la consultante estarán sujetos a IGIC (art. 17.Uno.1 de la Ley 20/1991), debiendo aquéllas repercutir la correspondiente cuota del Impuesto en las facturas que emitan por tales servicios. No obstante, de no estar establecida en Canarias la plataforma de pago, se invertirá la condición de sujeto pasivo en la consultante, quedando obligada a declarar la cuota devengada aunque se encuentre incluida en el REPEP.

Visto el escrito presentado por , en el que formula consulta relativa al Impuesto General Indirecto Canario (en adelante, IGIC), este centro directivo en uso de la atribución conferida en la Disposición Adicional Décima.Tres de la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias (en lo sucesivo, Ley 20/1991), en relación con el artículo 21.3. C).l) del Reglamento Orgánico de la Consejería de Hacienda, aprobado por el artículo único del Decreto 86/2016, de 11 de julio, emite la siguiente contestación:

PRIMERO.- Bajo el "epígrafe 845 Explotación electrónica por terceros" del Impuesto sobre Actividades Económicas, la persona física consultante desarrolla desde su sede en Canarias una actividad consistente en la explotación y programación de páginas web y aplicaciones para móviles. Dichos programas informáticos se alojan en servidores localizados en Estados Unidos e Inglaterra.

Los usuarios de dichas páginas web o aplicaciones (particulares, según se desprende del escrito de consulta) pagan un precio por su utilización a través de dos plataformas externas de pago, las cuales satisfacen a la consultante una comisión calculada sobre el total del precio pagado por los clientes, al mismo tiempo que le facilitan los datos de identificación, correo electrónico y lugar de residencia de los mismos. Según esta información, los usuarios pueden estar establecidos, bien en Canarias, bien en territorio peninsular español, otros Estados miembros de la Unión Europea o en países terceros.

Consulta:

1º.- Si las operaciones que realiza están sujetas a IGIC y si puede, en su caso, acogerse al régimen especial del pequeño empresario o profesional, del que entiende cumple los requisitos.

2º.- Si debe expedir factura a las plataformas de pago y si en las mismas debe repercutir el Impuesto sobre el Valor Añadido o el IGIC.

SEGUNDO.- Al referirse la consulta a la localización de determinadas prestaciones de servicios, se solicitó la emisión del informe previsto en la Disposición adicional décima.Tres de la Ley 20/1991. El informe de la Subdirección General de Impuestos sobre el Consumo de la Dirección General de Tributos del Ministerio de Hacienda señala lo siguiente:

> *"Segundo.- De conformidad con el artículo 4.Uno de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del impuesto sobre el valor añadido (BOE del 29 de diciembre) estarán sujetas al impuesto "las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el ámbito espacial del impuesto por empresarios o profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, incluso si se efectúan en favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que las realicen.".*

El apartado tres del mismo artículo 4 aclara que la sujeción al Impuesto se produce "con independencia de los fines o resultados perseguidos en la actividad empresarial o profesional o en cada operación en particular.".

Por su parte, el artículo 5 de la Ley 37/1992 señala que:

"Uno. A los efectos de lo dispuesto en esta Ley, se reputarán empresarios o profesionales:

a) Las personas o entidades que realicen las actividades empresariales o profesionales definidas en el apartado siguiente de este artículo.

No obstante, no tendrán la consideración de empresarios o profesionales quienes realicen exclusivamente entregas de bienes o prestaciones de servicios a título gratuito, sin perjuicio de lo establecido en la letra siguiente.

(...).".

Define el artículo 5, en su apartado dos, de la Ley del impuesto las actividades empresariales o profesionales como "las que impliquen la ordenación por cuenta propia de factores de producción materiales y humanos o de uno de ellos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.

En particular, tienen esta consideración las actividades extractivas, de fabricación, comercio y prestación de servicios, incluidas las de artesanía, agrícolas, forestales, ganaderas, pesqueras, de construcción, mineras y el ejercicio de profesiones liberales y artísticas.

(...)".

De acuerdo con lo anterior, el consultante tiene, a los efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, la condición de empresario o profesional.

Tercero.- Por otra parte con el artículo 11 de la Ley 37/1992, establece que son prestaciones de servicios "toda operación sujeta al citado tributo que, de acuerdo con esta Ley, no tenga la consideración de entrega, adquisición intracomunitaria o importación de bienes".

Del escrito de la consulta parece inferirse que el consultante elabora programas informáticos aplicados en páginas webs y aplicaciones que explota directamente. Los usuarios de dichas páginas o aplicaciones satisfacen un precio para poder tener acceso a las mismas. Dicho precio se satisface a través de determinadas plataformas especializadas de pago que reciben el importe así como la información fiscal del usuario transfiriendo posteriormente al consultante parte de la información recabada así como la totalidad del precio percibido menos un importe en concepto de comisión a percibir por el uso de la plataforma de pago.

En estas circunstancias, cabe identificar la realización de distintas operaciones independientes en el modelo de negocio anteriormente expuesto.

Por una parte, parece que el consultante presta un servicio, en nombre propio, consistente en el acceso o descarga a un contenido determinado a través de las

páginas y aplicaciones diseñadas teniendo por destinatarios a personas que tienen la condición de particulares y que residen en distintas partes del mundo.

Y por otra parte, las plataformas de pago, permitiendo el uso de sus programas como medio para hacer llegar al consultante la contraprestación satisfecha por los usuarios, parecen prestar un servicio al consultante, siendo la contraprestación de dicho servicio la diferencia entre el importe satisfecho por los usuarios por el acceso a la página web o aplicación y el importe finalmente transferido por las plataformas de pago al consultante.

Ambos servicios, el prestado por el consultante a favor de los usuarios y el prestado por la plataforma a favor del consultante estarán sujetos al Impuesto sobre el Valor Añadido cuando se entiendan realizados en el territorio de aplicación del impuesto.

Cuarto.- Define el artículo 69 Tres de la Ley 37/1992 los servicios prestados vía electrónica como "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 almacenamiento de datos, y enteramente transmitida, transportada y recibida por cable, radio, sistema óptico u otros medios electrónicos y, entre otros, los siguientes:

a) El suministro y alojamiento de sitios informáticos.

b) El mantenimiento a distancia de programas y de equipos.

c) El suministro de programas y su actualización.

d) El suministro de imágenes, texto, información y la puesta a disposición de bases de datos.

e) 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.

f) El suministro de enseñanza a distancia.

A estos efectos, el hecho de que el prestador de un servicio y su destinatario se comuniquen por correo electrónico no implicará, por sí mismo, que el servicio tenga la consideración de servicio prestado por vía electrónica.".

El concepto de servicios prestados por vía electrónica es un concepto comunitario que debe interpretarse de acuerdo con lo dispuesto tanto en la Directiva 2006/112/CE del Consejo (DO L 347 de 11 de diciembre), de 28 de noviembre, relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido como lo dispuesto en el Reglamento de ejecución número 282/2011 del Consejo, de 15 de marzo, por el que se establecen disposiciones de aplicación de la Directiva 2006/112/CE.

De acuerdo con el Anexo II, apartados 2) 3) y 4), de la Directiva del impuesto tienen la consideración de servicios prestados vía electrónica:

"2) Suministro de programas y su actualización;

3) Suministro de imágenes, texto e información y la puesta a disposición de bases de datos;

4) Suministro de música, películas y juegos, incluidos los de azar o de dinero, y de emisiones y manifestaciones políticas, culturales, artísticas, deportivas, científicas o de

En desarrollo de lo anterior, el artículo 7 del Reglamento 282/2011, señala que:

"1. Las «prestaciones de servicios efectuadas por vía electrónica» contempladas en la Directiva 2006/112/CE abarcarán los servicios prestados a través de Internet o de una red electrónica que, por su naturaleza, estén básicamente automatizados y requieran una intervención humana mínima, y que no tengan viabilidad al margen de la tecnología de la información.

2. El apartado 1 abarcará, en particular, los casos siguientes:

a) el suministro de productos digitalizados en general, incluidos los programas informáticos, sus modificaciones y sus actualizaciones;

(...)

c) los servicios generados automáticamente desde un ordenador, a través de Internet o de una red electrónica, en respuesta a una introducción de datos específicos efectuada por el cliente;

(...)

e) los paquetes de servicios de Internet relacionados con la información y en los que el componente de telecomunicaciones sea una parte secundaria y subordinada (es decir, paquetes de servicios que vayan más allá del simple acceso a Internet y que incluyan otros elementos como páginas de contenido con vínculos a noticias, información meteorológica o turística, espacios de juego, albergue de sitios, acceso a debates en línea, etc.);

f) los servicios enumerados en el anexo 1.

(...).".

En desarrollo de lo anterior, el Anexo I del Reglamento 282/2011 señala que entre los servicios que deben entenderse comprendidos dentro de los apartados 2), 3) y 4) del Anexo II de la Directiva del impuesto los siguientes:

"2) Punto 2 del anexo II de la Directiva 2006/112/CE:

a) acceso o descarga de programas informáticos, como por ejemplo programas de gestión/contabilidad, o programas antivirus, así como de sus actualizaciones;

b) programas para bloquear la descarga de banners publicitarios;

c) descarga de controladores, como los que permiten interconectar el ordenador personal con equipos periféricos tales como impresoras;

d) instalación automatizada en línea de filtros de acceso a sitios web;

e) instalación automatizada en línea de cortafuegos.

3) Punto 3 del anexo II de la Directiva 2006/112/CE:

a) acceso o descarga de fondos de escritorio;

b) acceso o descarga de imágenes fotográficas o pictóricas o de salvapantallas;

c) contenido digitalizado de libros y otras publicaciones electrónicas;

d) suscripción a periódicos y revistas en línea;

e) weblogs y estadísticas de sitios web;

f) noticias en línea, información sobre el tráfico y pronósticos meteorológicos;

g) información en línea generada automáticamente por programas informáticos tras la introducción de datos específicos por el cliente, como datos jurídicos y financieros, por ejemplo, datos sobre la Bolsa continuamente actualizados;

h) suministro de espacio publicitario como, por ejemplo, banners en un sitio web o página web;

i) uso de motores de búsqueda y de directorios de Internet.

4) Punto 4 del anexo II de la Directiva 2006/112/CE:

a) acceso o descarga de música en ordenadores personales y teléfonos móviles;

b) acceso o descarga de melodías, fragmentos musicales, tonos de llamada u otros sonidos;

c) acceso o descarga de películas;

d) descarga de juegos a ordenadores personales y teléfonos móviles;

e) acceso automatizado a juegos en línea que dependan de Internet, o de otra red electrónica similar, en los que los jugadores se encuentren en lugares diferentes;

f) recepción de programas de radio o televisión distribuidos a través de la red de radiodifusión o televisión, de internet o de redes electrónicas similares, para escucharlos o verlos en el momento elegido por el usuario y previa petición individual de este último basándose en un catálogo de programas seleccionado por el prestador del servicios de comunicación, como por ejemplo, televisión o vídeo a la carta;

g) recepción de programas de radio o televisión distribuidos a través de internet o de redes electrónicas similares (IP streaming), salvo que se transmitan o retransmitan simultáneamente a través de las redes tradicionales de radio o televisión;

h) suministro de contenidos de audio y audiovisuales a través de las redes de comunicaciones que no sean facilitados por un prestador de servicios de comunicación bajo su responsabilidad editorial;

i) entrega subsiguiente de producciones de audio o audiovisuales de un prestador de servicios de comunicación a través de las redes de comunicaciones por una persona distinta de dicho prestador".

De acuerdo con lo anterior, el servicio prestado por la consultante consistente en permitir el acceso descarga de determinados contenidos en páginas web o aplicaciones tendría la consideración de un servicio prestado vía electrónica.

Quinto.- Las reglas concernientes al lugar de realización de las prestaciones de servicios vía electrónica a favor de particulares son objeto de regulación en el artículo 70.Uno.4° de la Ley 37/1992 que establece que:

"4.° Los prestados por vía electrónica cuando el destinatario no sea un empresario o profesional actuando como tal, siempre que éste se encuentre establecido o tenga su residencia o domicilio habitual en el territorio de aplicación del Impuesto.".

De acuerdo con lo anterior, los servicios prestados por el consultante a favor de usuarios establecidos en el territorio de aplicación el impuesto estarán sujetos al Impuesto sobre el Valor Añadido debiendo el consultante repercutir la cuota correspondiente del impuesto y expedir la correspondiente factura.

Sexto.- A este respecto debe tenerse en cuenta lo dispuesto en el artículo 23.2 del Reglamento 282/2011 que establece que:

"2. Cuando, de conformidad con los artículos 58 y 59 de la Directiva 2006/112/CE, una prestación de servicios se grave en el lugar en que esté establecido el cliente o, a falta de establecimiento, en donde este tenga su domicilio o residencia habitual, el prestador establecerá ese lugar basándose en la información objetiva que comunique el cliente y comprobará dicha información a través de medidas normales de seguridad comercial, como las relativas a los controles de identidad o de pago.".

Debe tenerse en cuenta que el artículo 58 de la Directiva 2006/112/CE es en el que se regula la regla para determinar el lugar de realización de los servicios prestados por vía electrónica a destinatarios particulares y traspuesto en el artículo 70.Uno.4° de la Ley 37/1992, antes reproducido.

Adicionalmente, el artículo 24 ter del Reglamento 282/2011 señala que:

"A efectos del artículo 58 de la Directiva 2006/112/CE, en el caso de los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión y televisión, o de la prestación de servicios efectuada por vía electrónica, prestados a una persona que no tenga la condición de sujeto pasivo:

a) a través de su línea fija terrestre, se presumirá que el cliente está establecido, tiene su domicilio o su residencia habitual, en el lugar de instalación de la línea fija terrestre;

b) a través de redes móviles, se presumirá que el cliente está establecido, tiene su domicilio o su residencia habitual en el país identificado por el código de teléfono móvil nacional de la tarjeta SIM utilizada para la recepción de dichos servicios;

(...)

d) en circunstancias distintas de las mencionadas en los artículos 24 bis y en las letras a), b) y c) del presente artículo, se presumirá que el cliente está establecido o tiene su domicilio o residencia habitual en el lugar que sea determinado como tal por el prestador basándose en dos elementos de prueba no contradictorios de los enumerados en el artículo 24 septies del presente Reglamento".

Por su parte, el artículo 24 septies del Reglamento 282/2011 señala que:

"A efectos de lo dispuesto en el artículo 58 de la Directiva 2006/112/CE y de cumplir los requisitos establecidos en el artículo 24 ter, letra d), o en el artículo 24 quinquies, apartado 1, del presente Reglamento, serán en particular elementos de prueba los siguientes:

a) la dirección de facturación del cliente;

b) la dirección de protocolo internet del dispositivo utilizado por el cliente o cualquier sistema de geolocalización;

c) los datos bancarios, como el lugar en que se encuentra la cuenta bancaria utilizada para el pago, o la dirección de facturación del cliente de la que disponga el banco;

d) el código de móvil del país (MCC) de la identidad internacional del abonado del servicio móvil almacenado en la tarjeta SIM (módulo de identidad del abonado) utilizada por el cliente;

e) la ubicación de la línea fija terrestre del cliente a través de la cual se le presta el servicio;

f) otra información relevante desde el punto de vista comercial."

Séptimo.- Respecto del servicio prestado por las plataformas de pago a favor de la consultante a cambio de la percepción de una contraprestación, debe señalarse que, de conformidad con lo dispuesto en los apartados anteriores, dicho servicio no debe ser calificado como un servicio prestado por vía electrónica en las condiciones señaladas, sino de un servicio de mediación de pago.

Dicho servicio no estará sujeto al Impuesto sobre el Valor Añadido pues, tal y como establece el artículo 69.Uno.1° de la Ley 37/1992 que señala que:

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

1.° 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.

(...).".

Por tanto, al ser el consultante, destinatario del servicio prestado por las plataformas de pago, un empresario o profesional actuando como tal dicho servicio no se entenderá realizado en el territorio de aplicación del impuesto pues el consultante no parece tener en el mismo ni la sede de su actividad económica ni un establecimiento permanente o, en su defecto, su domicilio o residencia habitual en el mismo que fueran destinatarios del mismo."

TERCERO.- Debe matizarse que este centro directivo no es competente para resolver consultas en materia del Impuesto sobre el Valor Añadido.

En lo que respecta al IGIC, para que las prestaciones de servicios efectuadas por empresarios o profesionales, como es el caso, queden sujetas al IGIC, deben entenderse

realizadas en las Islas Canarias, todo ello en los términos que prevén los artículos 2, 3.1 y 17 de la Ley 20/1991.

Analicemos en primer lugar las prestaciones de servicios que realiza la persona física consultante, consistentes en la **explotación y programación de páginas web y aplicaciones para móviles**, cuyos destinatarios parecen ser particulares, radicados en el archipiélago canario y en otro territorios, quienes, una vez registrados en las correspondientes páginas web y previo pago de un precio, pueden acceder a las aplicaciones para enviar mensajes, participar en chats, leer contenidos, etc.

De conformidad con lo dispuesto en el artículo 17.Dos de la Ley 20/1991, nos encontramos ante **servicios prestados por vía electrónica**:

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

(...)

– 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 almacenamiento de datos, y enteramente transmitida, transportada y recibida por cable, radio, sistema óptico u otros medios electrónicos y, entre otros, los siguientes:

a) El suministro y alojamiento de sitios informáticos.

b) El mantenimiento a distancia de programas y de equipos.

c) El suministro de programas y su actualización.

d) El suministro de imágenes, texto, información y la puesta a disposición de bases de datos.

e) 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.

f) El suministro de enseñanza a distancia.

A estos efectos, el hecho de que el prestador de un servicio y su destinatario se comuniquen por correo electrónico no implicará, por sí mismo, que el servicio prestado tenga la consideración de servicio prestado por vía electrónica."

Según establece el artículo 17.Tres.Uno.4 de la Ley 20/1991, dichas prestaciones de servicios se entenderán realizadas en las Islas Canarias siempre que tengan por destinatario a un particular, esto es, a quien no ostente la condición de empresario o profesional actuando como tal, que tenga su residencia o domicilio habitual en este territorio:

"Tres. Reglas especiales.

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

(...)

4. Los prestados por vía electrónica cuando el destinatario no sea un empresario o profesional actuando como tal, siempre que éste se encuentre establecido o tenga su residencia o domicilio habitual en el territorio de aplicación del Impuesto."

De acuerdo con ello, los servicios por vía electrónica que presta la consultante a usuarios establecidos o radicados en el archipiélago están sujetos a IGIC, debiendo, en principio y sin perjuicio de lo que a continuación señalaremos, repercutir la correspondiente cuota del Impuesto en las facturas que está obligada a emitirles.

Por una parte, es preciso hacer mención a la conocida como "regla de cierre", recogida en el artículo 17.Tres.Dos.4º de la Ley 20/1991, en cuya virtud los servicios prestados por vía electrónica no se considerarán prestados en el territorio de aplicación del IGIC, cualquiera que sea el destinatario y la condición y calidad con la que actúe, cuando conforme a las reglas de localización aplicables a estos servicios se entiendan realizados en este territorio, pero su utilización o explotación efectivas se realicen en la Unión Europea, exclusión hecha de las Islas Canarias:

"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:

(...)

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

Podría darse el caso de que el particular adquirente del servicio prestado por la consultante, aún estando establecido, radicado o domiciliado en el archipiélago, hiciera uso material y efectivo de los programas o aplicaciones informáticas estando, de forma circunstancial, fuera de las Islas. En esta hipótesis, y por mor de la regla transcrita, la prestación de estos servicios no quedaría sujeta al IGIC. Ahora bien, la aplicación de esta regla de cierre no puede poner en una situación de inseguridad jurídica al prestador del servicio que, por desconocer qué utilización o explotación efectiva del mismo hará su destinatario, no sepa si debe repercutir o no el Impuesto. Por eso, es criterio de este centro directivo que: *"si la entidad mercantil consultante desconociera la utilización o explotación efectiva del servicio por parte del adquirente, y de conformidad con las reglas de localización el servicio está sujeto al IGIC, deberá repercutir, en su caso, la cuota tributaria de este tributo. No obstante, se aplicará la regla especial de cierre, rectificando, en su caso, la repercusión, si el destinatario del servicio comunica al empresario o profesional prestador una utilización efectiva total o parcial del servicio en la Unión Europea, excluida Canarias"* (consulta vinculante nº 1764, de 08/03/2016).

Por otro lado, según manifiesta la persona física consultante, cumple con los requisitos que señala el artículo 109.1 de la Ley 4/2012, de 25 de junio, de medidas administrativas y fiscales (en adelante, Ley 4/2012), regulador del ámbito de aplicación del denominado régimen especial del pequeño empresario o profesional (REPEP). Siendo así, y salvo renuncia expresa o tácita al mismo, quedaría incluida en dicho régimen especial.

Dicho precepto establece dos condiciones para que el sujeto pasivo quede incluido en el REPEP:

1º.- Que se trate de una persona física cuyo volumen total de operaciones realizadas durante el año natural anterior, en el conjunto de sus actividades empresariales o profesionales, no hubiera excedido de 30.000 euros.

Debe tenerse en cuenta que, a estos efectos, por volumen de operaciones se considerará el importe total, excluido el propio IGIC o tributo análogo y, en su caso, la compensación a tanto alzado del régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca o compensación análoga, de las entregas de bienes o prestaciones de servicios, habituales u ocasionales, con independencia del régimen tributario o territorio donde se entiendan realizadas.

2º.- Que esté dado de alta en el censo de empresarios o profesionales a que se refiere el artículo 129 del Reglamento de gestión de los tributos derivados del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, aprobado por el Decreto 268/2011, de 4 de agosto.

La inclusión de la consultante en el REPEP determinaría que las prestaciones de servicios (y, en su caso, entregas de bienes) sujetas al IGIC que realice queden exentas del Impuesto. En esta hipótesis, en las facturas que emita a los usuarios establecidos en las Islas, sin repercutir cuota impositiva ninguna, debería hacer constar la expresión "exención franquicia fiscal" (arts. 110.1 y 111.d) de la Ley 4/2012).

En lo que respecta a los servicios por vía electrónica que presta la consultante a particulares establecidos o residentes fuera de Canarias, aplicando el artículo 17.Tres.Uno.4 de la Ley 20/1991 *a contrario sensu*, debemos concluir que no están sujetos al IGIC.

Entrando, en segundo lugar, en el análisis de los **servicios que prestan las plataformas de pago a la consultante**, se trata de **operaciones de mediación en el pago**, que, como hemos visto, no entran en el concepto de servicios prestados por vía electrónica que define el artículo 17.Dos de la Ley 20/1991.

Entendemos que las referidas plataformas se limitan al procesamiento de los pagos relativos a los servicios prestados por la consultante, sin ningún tipo de participación en la realización o ejecución de tales servicios.

Puesto que, según se desprende del escrito de consulta, las plataformas de pago actúan en nombre propio no existe una regla especial aplicable para la localización, a efectos del IGIC, de sus servicios a la consultante, debiendo remitirnos a la regla general contenida en el artículo 17.Uno.1 de la Ley 20/1991:

"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."

De acuerdo con ello, los servicios de mediación que las plataformas de pago prestan a la consultante están sujetos a IGIC, debiendo aquéllas repercutir la correspondiente cuota del Impuesto en las facturas que emitan por los mismos, con independencia del lugar en que radiquen los usuarios de las aplicaciones informáticas. No obstante, de no encontrarse la plataforma de pago establecida en Canarias se invertirá la condición de sujeto pasivo en la consultante, conforme al artículo 19.1.2º.a) de la Ley 20/1991, estando obligada ésta a declarar la cuota devengada en el servicio de mediación prestado por la plataforma de pago.

El citado artículo 19.1.2º.a) dispone:

"*1. Son sujetos pasivos del Impuesto:*

(...)

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

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

Conviene aclarar que la inclusión en el REPEP no es óbice para que, en caso de inversión del sujeto pasivo, tenga la consultante obligación de declarar la cuota devengada en la prestación del servicio de mediación.

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

- Estarán sujetos al IGIC, en cuanto servicios prestados por vía electrónica, los de explotación y programación de páginas Web y aplicaciones para móviles que preste la persona física consultante a particulares, es decir, a usuarios que no sean empresarios o profesionales actuando como tales, que se encuentren establecidos o tengan su residencia habitual en las Islas Canarias (art. 17.Tres.Uno.4 de la Ley 20/1991). Ahora bien, si pese a ello, fuera patente -o de conocimiento previo de la consultante- que la utilización o explotación efectiva de los mismos tuviera lugar fuera del archipiélago pero en territorio de la

Unión Europea, la prestación de tales servicios no quedaría sujeta al Impuesto, en virtud de la regla de cierre contenida en el artículo 17.Tres.Dos.4º de la Ley 20/1991.

- No estarán sujetos al IGIC los servicios prestados por vía electrónica a particulares establecidos o radicados fuera de Canarias.

- De cumplir los requisitos que señala el artículo 109.1 de la Ley 4/2012, la consultante, salvo renuncia expresa o tácita al mismo, quedará incluida en el régimen especial del pequeño empresario o profesional del IGIC, en cuyo caso, los servicios sujetos estarán exentos del Impuesto.

- Los servicios de mediación que, en su propio nombre, presten las plataformas de pago a la consultante estarán sujetos a IGIC (art. 17.Uno.1 de la Ley 20/1991), debiendo aquéllas repercutir la correspondiente cuota del Impuesto en las facturas que emitan por tales servicios. No obstante, de no estar establecida en Canarias la plataforma de pago, se invertirá la condición de sujeto pasivo en la consultante, quedando obligada a declarar la cuota devengada aunque se encuentre incluida en el REPEP.

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, 8 de febrero de 2019

EL VICECONSEJERO DE HACIENDA Y PLANIFICACIÓN

Javier Armas González