CONSULTA TRIBUTOS REF
CONSULTA NÚM. 1578 (28/05/2013)

PERSONA O ENTIDAD CONSULTANTE	**DOMICILIO**
CONCEPTO IMPOSITIVO Impuesto General Indirecto Canario	**NORMATIVA APLICABLE** Art. 17.Uno.1 Ley 20/1991 Art. 17.Uno.2 Ley 20/1991 Art. 19.1.1º Ley 20/1991 Art. 19.1.2º.a) Ley 20/1991 Art. 19.3 Ley 20/1991

CUESTIÓN PLANTEADA

La entidad consultante dispone de dos nodos de telecomunicaciones en las Islas Canarias, cuyos locales se encuentran en régimen de arrendamiento. Un nodo es una sala que alberga los equipos de comunicaciones necesarios para la prestación del servicio de telecomunicaciones a los clientes domiciliados en Canarias.

A los efectos de garantizar que se cumplen los requisitos de conservación y mantenimiento de los equipos necesarios para la prestación de los servicios en Canarias, la entidad mercantil consultante subcontrata servicios de carácter técnico para llevar a cabo la gestión y mantenimiento de los nodos establecidos en las Islas Canarias.

Entiende la entidad mercantil consultante que tales nodos constituyen establecimientos permanentes.

Con base en todo ello, consulta la tributación en el IGIC de las siguientes operaciones:

- Servicios de telecomunicaciones a clientes residenciales domiciliados en Canarias.

Se presta con la intervención de los nodos que la entidad consultante dispone en Canarias.

- Los siguientes servicios de telecomunicaciones a clientes corporativos establecidos en Canarias:

a) Servicio de voz de acceso directo.

Se presta con la intervención de los nodos que la entidad consultante dispone en Canarias.

b) Servicio de voz de acceso indirecto.

Se presta sin la intervención de los nodos que la entidad consultante dispone en Canarias.

c) Servicios de redes privadas corporativas.

Se presta con la intervención de los nodos que la entidad consultante dispone en Canarias.

- Servicio mayorista a distribuidores (“resellers”) establecidos en Canarias.

Se presta sin la intervención de los nodos que la entidad consultante dispone en Canarias.

Se consulta sobre el tratamiento en el IGIC de las citadas operaciones.

CONTESTACIÓN VINCULANTE

1º. La entidad consultante dispone de establecimientos permanentes en Canarias.

2º Se encuentran sujetas al IGIC, al tipo impositivo general del 7 por 100, las prestaciones de servicios de telecomunicaciones objeto de consulta.

3º En las prestaciones de servicios de telecomunicaciones en las que intervienen los nodos situados en Canarias de la entidad consultante y el destinatario es un empresario o profesional establecido, la entidad consultante se encuentra establecida en Canarias siendo sujeto pasivo con la obligación de emitir facturas repercutiendo la cuota del IGIC correspondiente.

4º En las prestaciones de servicios de telecomunicaciones en las que no intervienen los nodos situados en Canarias de la entidad consultante y el destinatario es un empresario o profesional establecido, la entidad consultante no se encuentra establecida en Canarias siendo el sujeto pasivo por inversión el empresario o profesional establecido. La entidad consultante tendrá la obligación de emitir facturas sin repercusión de la cuota del IGIC correspondiente. El empresario o profesional destinatario de la operación, como sujeto pasivo por inversión, tendrá la obligación de declara la cuota del IGIC devengada.

5º En las prestaciones de servicios de telecomunicaciones en las que intervienen los nodos situados en Canarias de la entidad consultante y el destinatario es un particular residente, la entidad consultante se encuentra establecida en Canarias siendo sujeto pasivo con la obligación de emitir facturas repercutiendo la cuota del IGIC correspondiente.

6º En las prestaciones de servicios de telecomunicaciones en la que no intervienen los nodos situados en Canarias de la entidad consultante y el destinatario es un particular residente, y dicha prestación se encuentra sujeta al IGIC por aplicación de las reglas especiales recogidas en el artículo 17.Tres.Uno.9 y Dos.1º de la Ley 20/1991, la entidad consultante es sujeto pasivo en todo caso.

Visto escrito presentado por en el que se formula consulta tributaria en relación al Impuesto General Indirecto Canario (en adelante, IGIC), esta Dirección General de Tributos, en uso de las atribuciones conferidas 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 el articulo 23.2.t) del Reglamento Orgánico de la Consejería de Economía y Hacienda aprobado por el artículo único del Decreto 12/2004, de 10 de febrero, se emite la siguiente contestación:

PRIMERO.- La entidad consultante dispone de dos nodos de telecomunicaciones en las Islas Canarias, cuyos locales se encuentran en régimen de arrendamiento. Un nodo es una sala que alberga los equipos de comunicaciones necesarios para la prestación del servicio de telecomunicaciones a los clientes domiciliados en Canarias.

A los efectos de garantizar que se cumplen los requisitos de conservación y mantenimiento de los equipos necesarios para la prestación de los servicios en Canarias, la entidad mercantil consultante subcontrata servicios de carácter técnico para llevar a cabo la gestión y mantenimiento de los nodos establecidos en las Islas Canarias.

Entiende la entidad mercantil consultante que tales nodos constituyen establecimientos permanentes.

Con base en todo ello, consulta la tributación en el IGIC de las siguientes operaciones:

- Servicios de telecomunicaciones a clientes residenciales domiciliados en Canarias.

Se presta con la intervención de los nodos que la entidad consultante dispone en Canarias.

- Los siguientes servicios de telecomunicaciones a clientes corporativos establecidos en Canarias:

a) Servicio de voz de acceso directo.

Se presta con la intervención de los nodos que la entidad consultante dispone en Canarias.

b) Servicio de voz de acceso indirecto.

Se presta sin la intervención de los nodos que la entidad consultante dispone en Canarias.

c) Servicios de redes privadas corporativas.

Se presta con la intervención de los nodos que la entidad consultante dispone en Canarias.

- Servicio mayorista a distribuidores (“resellers”) establecidos en Canarias.

Se presta sin la intervención de los nodos que la entidad consultante dispone en Canarias.

Se consulta sobre el tratamiento en el IGIC de las citadas operaciones.

SEGUNDO.- La primera cuestión que debemos resolver es si la entidad consultante, conforme a los datos aportados en el texto de petición de consulta tributaria, tiene o no establecimientos permanentes en el territorio de aplicación del IGIC.

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.*

Sintentizando bastante la doctrina sobre el concepto general de establecimiento permanente, cabe señalar que tres son los elementos que han de concurrir en una localización para que pueda entenderse que constituye un "lugar fijo de negocios":

- En primer lugar, deben existir unos medios afectos a la organización empresarial o profesional en las Islas Canarias, o empleando el lenguaje de la propia Ley 20/1991, un "lugar fijo" donde se encuentren los activos con los que se lleva a cabo la actividad empresarial o profesional.

- En segundo lugar, se requiere una "organización" resultante de la ordenación de los factores materiales y humanos, o de uno de ellos, cuyo objetivo no es otro que el de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios, en los términos expresados en el artículo 5.1 de la propia Ley 20/1991.

- Y en tercer y último lugar, se exige también que la actividad empresarial o profesional esté vinculada al lugar fijo de negocios, o lo que es lo mismo, al establecimiento permanente.

Junto al concepto general, 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."*

Señala el texto de la consulta que la entidad consultante tiene dos nodos en locales en arrendamientos. Un nodo es una sala que alberga los equipos de comunicaciones necesarios para la prestación del servicio de telecomunicaciones a los clientes domiciliados en Canarias, y, a los efectos de garantizar que se cumplen los requisitos de conservación y mantenimiento de los equipos necesarios para la prestación de los servicios en Canarias, la entidad mercantil consultante subcontrata servicios de carácter técnico para llevar a cabo la gestión y mantenimiento de los nodos establecidos en las Islas Canarias.

Se desprende de todo ello que la entidad consultante dispone de un mínimo de organización de medios productivos con los que lleva a cabo las operaciones con un carácter de permanencia, por lo dispone de establecimiento permanente en Canarias.

TERCERO.- Al referirse la consulta a la determinación de la regla de localización de determinadas prestaciones de servicio, esta Dirección General 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:

"*PRIMERO.- La entidad consultante, establecida en el territorio de aplicación del Impuesto y dedicada a la prestación de servicios de telecomunicaciones, presta sus servicios a distribuidores ("resellers") y a clientes finales, tanto particulares como empresarios o profesionales, establecidos todos ellos en Canarias.*

Para la prestación de estos servicios, la entidad cuenta en Canarias con dos nodos de telecomunicaciones cuyos locales se encuentran a su disposición en régimen de arrendamiento. Los nodos albergan los equipos de telecomunicaciones necesarios para la prestación de los servicios de telecomunicaciones así como los racks (soporte metálico destinando a alojar equipamiento electrónico, informático y de telecomunicaciones) y otros equipos que forman el acondicionamiento del nodo.

Asimismo, la entidad subcontrata servicios de carácter técnico para llevar a cabo la gestión y el mantenimiento de dichos nodos.

SEGUNDO.- De acuerdo con lo establecido en el artículo 4, apartado uno, de la Ley 37/1 992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE de 29 de diciembre), están sujetas al citado tributo 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.

Según establece el artículo 5 de la misma Ley, tendrán la consideración de empresarios o profesionales las personas o entidades que realicen actividades 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.

El mismo precepto señala que, en particular, tienen la consideración de actividades empresariales o profesionales las extractivas, de fabricación, comercio y prestación de

servicios, incluidas las de artesanía, agrícolas, forestales, ganaderas, pesqueras, de construcción, mineras y el ejercicio de profesionales liberales y artísticas.

TERCERO.- Los servicios de telecomunicación se definen en el artículo 69.Tres, apartado 3°, de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE de 29 de diciembre), como sigue:

"3°. 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."

CUARTO.- El artículo 69 de la Ley 37/1 992 dispone la regla general de localización de servicios del siguiente modo:

"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.

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

De acuerdo con lo anterior y por lo que al objeto del presente informe se refiere, no estarán sujetos al Impuesto sobre el Valor Añadido, sin perjuicio de la tributación que le corresponda en las Islas Canarias, los servicios prestados por la entidad consultante (directamente o a través de un establecimiento permanente) a los destinatarios que tengan la condición de empresarios o profesionales (distribuidores o clientes finales) y que tengan la sede de su actividad económica, un establecimiento permanente o, en su defecto, el lugar de su domicilio o residencia habitual en las Islas Canarias siempre que tales servicios vayan destinados a dicha sede, establecimiento permanente, domicilio o residencia habitual.

Por otro lado, los servicios de telecomunicaciones prestados a destinatarios que no sean empresarios o profesionales, estarán sujetos al Impuesto dado que la entidad consultante tiene su sede de la actividad en el territorio de aplicación del mismo. Todo ello siempre y cuando tales servicios no se presten desde un establecimiento

permanente situado fuera de dicho territorio, aspecto este último que debe ser objeto de análisis.

QUINTO.- El articulo 84.Dos de la Ley 37/1992 dispone lo siguiente:

"A los efectos de lo dispuesto en este artículo, se considerarán establecidos en e/territorio de aplicación del Impuesto los sujetos pasivos que tengan en el mismo la sede de su actividad económica, su domicilio fiscal o un establecimiento permanente que intervenga en la realización de las entregas de bienes y prestaciones de servicios sujetas al Impuesto.

Se entenderá que dicho establecimiento permanente interviene en la realización de entregas de bienes o prestaciones de servicios cuando ordene sus factores de producción materiales y humanos o uno de ellos con la finalidad de realizar cada una de ellas."

Dicho precepto constituye la trasposición al ordenamiento jurídico interno de lo establecido por el artículo 192 bis de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, según el cual:

"A efectos de la presente sección, a un sujeto pasivo que tenga un establecimiento permanente en el territorio de un Estado miembro en que se devengue el impuesto se le considerará como sujeto pasivo no establecido en el territorio de dicho Estado miembro cuando se cumplan las siguientes condiciones:

a) que efectúe una entrega de bienes o una prestación de servicios gravada en el territorio de ese Estado miembro;

b) que en la entrega de bienes o la prestación de servicios no intervenga ningún establecimiento que tenga el proveedor de servicios en el territorio de ese Estado miembro."

Por su parte, el articulo 69, apartado tres, de la Ley 37/1992, establece que 'se entenderá por:

1°. Sede de la actividad económica: lugar en el que los empresarios o profesionales centralicen la gestión y el ejercicio habitual de su actividad empresarial o profesional.

2°. Establecimiento permanente: cualquier lugar f de negocios donde los empresarios o profesionales realicen actividades empresariales o profesionales.

En particular, tendrán esta consideración:

a) La sede de dirección, sucursales, oficinas, fábricas, talleres, instalaciones, tiendas y, en general, las agencias o representaciones autorizadas para contratar en nombre y por cuenta del sujeto pasivo.

b) Las minas, canteras o escoriales, pozos de petróleo o de gas u otros lugares de extracción de productos naturales.

c) Las obras de construcción, instalación o montaje cuya duración exceda de doce meses. d) Las explotaciones agrarias, forestales o pecuarias.

e) Las instalaciones explotadas con carácter de permanencia por un empresario o profesional para el almacenamiento y posterior entrega de sus mercancías.

f) Los centros de compras de bienes o de adquisición de servicios.

g) Los bienes inmuebles explotados en arrendamiento o por cualquier título.

(...)"

Este precepto debe interpretarse a la luz de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, en particular las sentencias de 4 de julio de 1985, asunto 168/84, Gunter Berkhol, de 2 de mayo de 1996, asunto C-231/94, Faaborg-Gelting, de 17 de julio de 1997, asunto C-190/95, ARO Lease BV, de 20 de febrero de 1997, asunto C-260/95, DFDS NS y de 28 de junio de 2007, asunto C-73/06, Planzer Luxembourg.

De conformidad con esta jurisprudencia, para que exista establecimiento permanente es necesario que el mismo se caracterice por una estructura adecuada en términos de medios humanos y técnicos, propios o subcontratados, con un grado suficiente de permanencia.

Por el contrario, no constituye un establecimiento permanente una instalación fija utilizada a los solos efectos de ejercer, en relación con la empresa, actividades de carácter preparatorio o auxiliar, como la contratación de personal o la adquisición de los medios técnicos necesarios para llevar a cabo las actividades de la empresa.

Este mismo criterio ha sido consagrado por el Reglamento de Ejecución (UE) n° 282/2011 del Consejo de 15 de marzo de 2011, por el que se establecen disposiciones de aplicación de la Directiva 2006/112/CE relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DOUE de 23 de marzo) en su artículo 53.1, conforme al cual:

"1. Para la aplicación del artículo 192 bis de la Directiva 2006/112/CE solo se tomará en consideración el establecimiento permanente que tenga el sujeto pasivo cuando se caracterice por un grado suficiente de permanencia y una estructura adecuada en términos de medios humanos y técnicos que le permitan realizar la entrega de bienes o la prestación de servicios en la que intervenga.

La determinación de cuándo un establecimiento permanente distinto de la sede de actividad interviene en la realización de una operación debe hacerse a la luz del citado Reglamento de Ejecución (UE) n° 282/2011. En particular, el artículo 53.2 de esta norma establece lo siguiente:

"2. Cuando un sujeto pasivo tenga un establecimiento permanente en el territorio del Estado miembro en que se adeude el IVA, se considerará que dicho establecimiento no interviene en la entrega de bienes o prestación de servicios en el sentido del artículo 192 bis, letra b), de la Directiva 2006/112/CE, a menos que el sujeto pasivo utilice los medios técnicos y humanos de dicho establecimiento permanente para operaciones inherentes a la realización de la entrega imponible de esos bienes o la prestación

imponible de esos servicios en dicho Estado miembro, ya sea antes o durante esa entrega o prestación.

Cuando los medios del establecimiento permanente se utilicen exclusivamente para llevar a cabo tareas administrativas auxiliares, tales como la contabilidad, la facturación y el cobro de créditos, no se considerará que dichos medios se hayan utilizado a los fines de una entrega de bienes o una prestación de servicios.

No obstante, en caso de que se expida una factura con el número de identificación a efectos del IVA asignado por el Estado miembro del establecimiento permanente, se considerará que este último ha intervenido en la entrega de bienes o la prestación de servicios efectuada en ese Estado miembro, salvo que existan pruebas que acrediten lo contrario.

Por su parte, el artículo 54 del citado Reglamento de Ejecución establece que, cuando un sujeto pasivo haya establecido la sede de su actividad económica en el territorio del Estado miembro en que se adeude el IVA, el artículo 192 bis de la Directiva 2006/112/CE no será de aplicación, intervenga o no tal sede en la entrega de bienes o la prestación de servicios que efectúe en ese Estado miembro.

La intervención de un establecimiento permanente en la prestación de un servicio exigirá valorar las operaciones individualmente.

Así, en la medida en que el establecimiento permanente utilice, antes o durante la prestación de ese servicio, los medios humanos o técnicos que sean necesarios para su realización, se entenderá que interviene en dicha prestación. Por tanto, se trata de una valoración que deberá realizarse caso por caso.

De la información suministrada en el escrito de consulta parece desprenderse que la entidad consultante cuenta en las Islas Canarias con medios materiales y humanos, propios o subcontratados, con un grado de permanencia suficiente para la realización de las prestaciones de servicios de telecomunicaciones llevadas a cabo en dicho territorio, por lo que dicha entidad tendría un establecimiento permanente en ese el mismo.

De esta forma, cuando los servicios de telecomunicaciones prestados a destinatarios que no tengan la condición de empresarios o profesionales se presten con la intervención de dicho establecimiento permanente situado en las Islas Canarias, tales servicios no estarán sujetos al Impuesto de conformidad con lo establecido por el artículo 69.Uno.2° de la Ley 37/1992, sin perjuicio de la tributación que le corresponda en las Islas Canarias."

CUARTO.- El artículo 19.3 de la Ley 20/1991 dispone:

"3. A los efectos de lo dispuesto en este artículo, se considerarán establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto los sujetos pasivos que tengan en el mismo la sede de su actividad económica, su domicilio fiscal o un establecimiento permanente que

intervenga en la realización de las entregas de bienes y prestaciones de servicios sujetas al Impuesto.

Se entenderá que dicho establecimiento permanente interviene en la realización de entregas de bienes o prestaciones de servicios cuando ordene sus factores de producción materiales y humanos o uno de ellos con la finalidad de realizar cada una de ellas."

Se deriva de este precepto que dos son las condiciones para que un sujeto pasivo se considere establecido en Canarias en relación a las operaciones sujetas al IGIC:

a) que tengan en este territorio la sede de su actividad económica, su domicilio fiscal o un establecimiento permanente.

b) que dicha sede, domicilio fiscal o un establecimiento permanente intervenga en la realización de la operación sujeta al IGIC.

Por tanto, la circunstancia de que un sujeto pasivo se encuentra establecido en Canarias debe analizarse operación por operación.

Hemos señalado anteriormente que la entidad mercantil consultante actúa en Canarias mediante establecimientos permanentes, por tanto cumple la primera condición. Para que se encuentre establecido en Canarias en las operaciones sujetas al IGIC es imprescindible, además, que alguno de los establecimientos permanentes que dispone la entidad mercantil consultante intervenga en la realización de las prestaciones de servicios.

Para analizar las reglas de localización de las prestaciones de servicios objeto de consulta debemos partir de dos premisas:

- Los servicios tienen la consideración de telecomunicaciones a efectos del IGIC.
- Los destinatarios de tales servicios se encuentran establecidos en Canarias y los servicios tienen como destino la sede, establecimiento permanente, domicilio o residencia habitual de los mismos en Canarias.

Diferenciemos las distintas operaciones citadas por la entidad consultante:

a) Servicios de telecomunicaciones a clientes residenciales domiciliados en las Islas Canarias

Expresa el texto de la consulta que se trata fundamentalmente de servicios de acceso a Internet en cuya prestación interviene los nodos que la entidad mercantil dispone en Canarias.

En este supuesto resulta aplicable la regla general de localización de las prestaciones de servicios prevista en el artículo 17.Uno.2 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:
(...)
2. Cuando el destinatario no sea un empresario o profesional actuando como tal, siempre que los servicios se presten por un empresario o profesional y la sede de su actividad económica o establecimiento permanente desde el que los preste o, en su defecto, el lugar de su domicilio o residencia habitual, se encuentre en el territorio de aplicación del Impuesto."

Por tanto, tales prestaciones de servicios se encuentran sujetas al IGIC.

El sujeto pasivo de dicha prestación de servicio será la entidad mercantil consultante, de acuerdo con lo establecido en el artículo 19.1.1º de la Ley 20/1991 que dispone:

"1. Son sujetos pasivos del Impuesto:
1.º Con carácter general, las personas físicas o jurídicas que tengan la condición de empresarios o profesionales y realicen las entregas de bienes o presten los servicios sujetos al Impuesto."

Aunque no es el supuesto planteado, debemos señalar que cuando el destinatario no es un empresario o profesional actuando como tal (un particular) y ninguno de los establecimientos permanentes de la entidad mercantil consultante interviene en la prestación de servicio de telecomunicaciones, debe tenerse en cuenta lo establecido en el artículo 17.Tres.Uno.9 y Dos.1º de la Ley 20/1991 que dispone lo siguiente:

"Tres. Reglas especiales.
Uno. Se entenderán prestados en el territorio de aplicación del Impuesto los siguientes servicios:
(...)
9. Los de telecomunicaciones, de radiodifusión y de televisión, prestados desde la sede de actividad o un establecimiento permanente o, en su defecto, el lugar del domicilio o residencia habitual de un empresario o profesional que se encuentre fuera del territorio de aplicación del Impuesto y cuyo destinatario no sea un empresario o profesional actuando como tal, siempre que este último se encuentre establecido o tenga su residencia o domicilio habitual en el territorio de aplicación del Impuesto y la utilización o explotación efectivas de dichos servicios se realicen en el citado territorio.
A efectos de lo dispuesto en este número, se presumirá que el destinatario del servicio se encuentra establecido o es residente en el territorio de aplicación del Impuesto 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.
(...)

Dos. Asimismo, se considerarán prestados en el territorio de aplicación del Impuesto los servicios que se enumeran a continuación cuando no se entiendan realizados en el territorio de aplicación del Impuesto, en Ceuta, Melilla o en la Unión Europea por aplicación de las reglas contenidas en el presente artículo, pero su utilización o explotación efectivas se realicen en dicho territorio:

1.º Los enunciados en las letras a) y b) del apartado Uno.3 de este artículo, cuyo destinatario sea un empresario o profesional actuando como tal, y los enunciados en la letra c) de dicho apartado, cualquiera que sea su destinatario."

En ambos supuestos, el sujeto pasivo sería la entidad mercantil consultante de acuerdo con el citado artículo 19.1.1º de la Ley 20/1991.

b) Servicios de telecomunicaciones a clientes corporativos establecidos en las Islas Canarias

Diferencia los siguientes servicios:

b.1) Servicios de voz de acceso directo

Expresa que este servicio se presta con la intervención de los nodos que la entidad mercantil dispone en Canarias.

En este caso, resultaría aplicable la regla general establecida en el artículo 17.Uno.1 de la Ley 20/1991, estando la operación sujeta al IGIC.

"*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."

El sujeto pasivo será la entidad mercantil consultante, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 19.1.1º de la Ley 20/1991, estando obligado a emitir una factura con repercusión del IGIC.

b.2) Servicios de voz de acceso indirecto

El servicio se presta sin la intervención de los nodos que la entidad mercantil dispone en Canarias.

Este servicio de telecomunicaciones se encuentra sujeto al IGIC conforme al artículo 17.Uno.1 de la Ley 20/1991. Ahora bien, y dado que ninguno de los establecimientos permanentes de la entidad mercantil consultante interviene en la prestación de servicio, respecto a esta operación no se encuentra establecida en Canarias.

El artículo 19.1.2º.a) de la Ley 20/1991 dispone:

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

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

Por tanto, en este caso la entidad mercantil consultante deberá emitir una factura sin repercusión del IGIC, siendo el sujeto pasivo por inversión, y estando obligado a declarar la cuota del IGIC devengada, el empresario o profesional destinatario de la prestación de servicio de telecomunicaciones.

b.3) Servicios de redes privadas corporativas

El servicio se presta con la intervención de los nodos que la entidad mercantil dispone en Canarias.

Se aplica lo expresado en el apartado b.1) anterior.

c) Servicios mayoristas a distribuidores ("resellers") establecidos en las Islas Canarias

El servicio se presta sin la intervención de los nodos que la entidad mercantil dispone en Canarias.

Conforme a lo establecido en el artículo 17.Uno.1 de la Ley 20/1991, esta operación se encuentra sujeta al IGIC.

De acuerdo con lo establecido en el artículo 19.3 de la Ley 20/1991, respecto a estos servicios la entidad consultante no se encuentra establecida en Canarias, por lo que se invertirá la condición de sujeto pasivo en el empresario o profesional destinatario del servicio.

QUINTO.- Respecto al tipo impositivo aplicable a las prestaciones de servicios de telecomunicaciones efectuadas por la entidad mercantil consultante, el artículo 51.1.d) de la Ley 4/2012, de 25 de junio, de medidas administrativas y fiscales, dispone lo siguiente:

"*1. En el Impuesto General Indirecto Canario serán aplicables los siguientes tipos de gravamen:*

(...)

d) El tipo general del 7 por 100, aplicable a las entregas de bienes y prestaciones de servicios que no se encuentren sometidos a ninguno de los otros tipos impositivos previstos en el presente artículo."

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.

SEXTO.- De acuerdo con lo expuesto, es criterio vinculante de esta Dirección General de Tributos que:

1º. La entidad consultante dispone de establecimientos permanentes en Canarias.

2º Se encuentran sujetas al IGIC, al tipo impositivo general del 7 por 100, las prestaciones de servicios de telecomunicaciones objeto de consulta.

3º En las prestaciones de servicios de telecomunicaciones en las que intervienen los nodos situados en Canarias de la entidad consultante y el destinatario es un empresario o profesional establecido, la entidad consultante se encuentra establecida en Canarias siendo sujeto pasivo con la obligación de emitir facturas repercutiendo la cuota del IGIC correspondiente.

4º En las prestaciones de servicios de telecomunicaciones en las que no intervienen los nodos situados en Canarias de la entidad consultante y el destinatario es un empresario o profesional establecido, la entidad consultante no se encuentra establecida en Canarias siendo el sujeto pasivo por inversión el empresario o profesional establecido. La entidad consultante tendrá la obligación de emitir facturas sin repercusión de la cuota del IGIC correspondiente. El empresario o profesional destinatario de la operación, como sujeto pasivo por inversión, tendrá la obligación de declara la cuota del IGIC devengada.

5º En las prestaciones de servicios de telecomunicaciones en las que intervienen los nodos situados en Canarias de la entidad consultante y el destinatario es un particular residente, la entidad consultante se encuentra establecida en Canarias siendo sujeto pasivo con la obligación de emitir facturas repercutiendo la cuota del IGIC correspondiente.

6º En las prestaciones de servicios de telecomunicaciones en la que no intervienen los nodos situados en Canarias de la entidad consultante y el destinatario es un particular residente, y dicha prestación se encuentra sujeta al IGIC por aplicación de las reglas especiales recogidas en el artículo 17.Tres.Uno.9 y Dos.1º de la Ley 20/1991, la entidad consultante es sujeto pasivo en todo caso.

Santa Cruz de Tenerife, 28 de mayo de 2013

EL DIRECTOR GENERAL DE TRIBUTOS

Alberto Génova Galván