Gobierno de Canarias

Consejería de Hacienda y
Relaciones con la Unión Europea

Viceconsejería de Hacienda y
Relaciones con la Unión Europea

CONSULTA Nº 2.245 (20/02/2025)

PERSONA O ENTIDAD CONSULTANTE	DOMICILIO A EFECTO DE NOTIFICACIÓN
CONCEPTO IMPOSITIVO Impuesto General Indirecto Canario	**NORMATIVA APLICABLE** Art. 17.Uno.1º Ley 20/1991 Art. 19.1.2º.a) y 3 Ley 20/1991

CUESTIÓN PLANTEADA

La consultante es una entidad mercantil española cuya sede de actividad económica radica en el territorio de aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) y que va a prestar desde las Islas Canarias los siguientes servicios, tanto a clientes situados en el territorio de aplicación del IVA como en las Islas Canarias: la creación y desarrollo de páginas web, mercados de aplicaciones en línea y programas y aplicaciones informáticas para la gestión de herramientas informáticas, gestión de clientes y redes social, así como un servicio de posicionamiento en los buscadores de internet.

Se consulta la tributación en el Impuesto sobre el Valor Añadido y el Impuesto General Indirecto Canario de los servicios descritos.

CONTESTACIÓN VINCULANTE

- Los servicios prestados por vía electrónica realizados por la entidad mercantil consultante estarán sujetas al IGIC, cuando el adquirente sea un empresario o profesional actuando como tal y tenga como destino la sede de la económica, establecimiento permanente o su domicilio o residencia habitual, en Canarias.

- Si la entidad mercantil consultante se encuentra establecida en Canarias por disponer de un establecimiento permanente y ésta interviene en la prestación de servicios por vía electrónica, estará obligada a repercutir la cuota del IGIC correspondiente y a declarar la cuota devengada a través de la autoliquidación periódica correspondiente.

- Si el establecimiento permanente no interviene en la prestación de servicios por vía electrónica, por esta operación en concreto no estará establecida en Canarias la entidad mercantil consultante, no estando obligada a repercutir la cuota del IGIC, debiendo emitir una factura con la expresión "*inversión del sujeto pasivo*". El empresario o profesional destinatario del servicio estará obligado, como sujeto pasivo por inversión, a declarar la cuota devengada.

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

Visto el escrito presentado por , en el que formula consulta relativa al Impuesto General Indirecto Canario (en adelante, IGIC), este centro directivo en uso de la atribución conferida en la Disposición adicional décima.Tres de la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias (en lo sucesivo, Ley 20/1991), en relación con el artículo 22.3. C).l) del Reglamento Orgánico de la Consejería de Hacienda y Relaciones con la Unión Europea aprobado por Decreto 107/2024, de 31 de julio, emite la siguiente contestación:

PRIMERO.- La consultante es una entidad mercantil española cuya sede de actividad económica radica en el territorio de aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) y que va a prestar desde las Islas Canarias los siguientes servicios, tanto a clientes situados en el territorio de aplicación del IVA como en las Islas Canarias: la creación y desarrollo de páginas web, mercados de aplicaciones en línea y programas y aplicaciones informáticas para la gestión de herramientas informáticas, gestión de clientes y redes social, así como un servicio de posicionamiento en los buscadores de internet.

Se consulta la tributación en el Impuesto sobre el Valor Añadido y el Impuesto General Indirecto Canario de los servicios descritos.

SEGUNDO.- Al referirse la consulta realizada a la regla de localización del hecho imponible, con base en lo dispuesto en la disposición adicional décima.tres de la Ley 20/1991, la Dirección General de Tributos del Ministerio de Hacienda – a través de la Subdirección General de Impuestos sobre el Consumo - emitió informe preceptivo, señalando lo siguiente

"El artículo 4, apartado uno de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE de 29 de diciembre), establece que "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 dos, letras a) y b), del mismo precepto señala que "se entenderán realizadas en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional:

a) Las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por las sociedades mercantiles, cuando tengan la condición de empresario o profesional.

b) Las transmisiones o cesiones de uso a terceros de la totalidad o parte de cualesquiera de los bienes o derechos que integren el patrimonio empresarial o profesional de los sujetos pasivos, incluso las efectuadas con ocasión del cese en el ejercicio de las actividades económicas que determinan la sujeción al Impuesto.".

Por otra parte, de acuerdo con lo establecido en el artículo 5.Uno de la citada Ley 37/1992, se reputarán empresarios o profesionales, a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido:

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

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

b) Las sociedades mercantiles, salvo prueba en contrario.

(...).".

En este sentido, el apartado dos, de este artículo 5, establece que "son actividades empresariales o profesionales las que impliquen la ordenación por cuenta propia de factores de producción materiales y humanos o de uno de ellos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.

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

(...).".

En consecuencia, la consultante tiene la condición de empresario o profesional y estarán sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido las entregas de bienes y prestaciones de servicios que en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional realice en el territorio de aplicación del Impuesto.

2.- Respecto de las operaciones a realizar, las mismas tienen el siguiente contenido:

- Diseño de página web: se trata de un servicio de diseño de página web, lo que incluye el dominio de la web, el alojamiento de la web, la optimización de la presencia en buscadores y el mantenimiento y formación de uso, todo ello durante 12 meses. Dicha web será adaptable a cualquier dispositivo y con una plataforma de gestión para que el cliente pueda introducir las modificaciones que considere.

- Creación de tienda en línea: se trata de un servicio por el que se crea la tienda en línea, dando de alta un catálogo de hasta 100 productos, configuración e integración de los medios de pago, configuración de los medios de envío y el mantenimiento y formación de uso. Dicha tienda en línea será adaptable a cualquier dispositivo y con una plataforma de gestión para que el cliente pueda introducir las modificaciones que considere.

- Gestión de redes sociales: se trata de un servicio para diseñar una estrategia en las redes sociales acorde con los intereses del cliente, monitorizar las redes sociales y los impactos que se están produciendo conforme a la estrategia trazada, gestión de la red social, realización de ciertas publicaciones semanales y el mantenimiento y formación de uso, todo ello durante 12 meses.

- Servicios y herramientas virtuales: se trata de un servicio consistente en proporcionar las herramientas informáticas para gestionar equipos y proyectos, almacenar y compartir archivos, calendario, agenda, etc.

- Gestión de clientes: se trata de un servicio consistente en proporcionar las herramientas informáticas para analizar a los clientes presentes y potenciales, fijar acciones comerciales, establecer alertas, gestionar la documentación de clientes. Incluye un servicio de mantenimiento y formación de uso.

- Presencia avanzada en internet: se trata de un servicio consistente en facilitar que la página web del cliente sea sugerida por los buscadores de internet de forma prioritaria a otros competidores.

A este respecto, según el artículo 11.Uno de la Ley 37/1992:

"Uno. A los efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, se entenderá por prestación de servicios toda operación sujeta al citado tributo que, de acuerdo con esta Ley, no tenga la consideración de entrega, adquisición intracomunitaria o importación de bienes.".

Por tanto, las operaciones objeto de consulta tendrán la condición de prestación de servicios y, en particular constituyen servicios prestados por vía electrónica.

En efecto, el artículo 69, apartado Tres, número 4º, de la Ley 37/1992, establece que, a efectos de esta Ley, se entenderá por:

"4.º 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 tenga la consideración de servicio prestado por vía electrónica.".

Por otra parte, dada la naturaleza de los servicios prestados por vía electrónica objeto de consulta que tienen por objeto la creación y desarrollo de páginas web, mercados de aplicaciones en línea y programas y aplicaciones informáticas para la gestión de herramientas informáticas, gestión de clientes y redes social, así como un servicio de posicionamiento en los buscadores de internet, parece razonable considerar con sus clientes tienen la condición de empresarios y profesionales actuando como tales.

3.- Por su parte, la sujeción de los servicios objeto de consulta al Impuesto sobre el Valor Añadido cuyos destinatarios son empresarios y profesionales, precisa que los mismos se entiendan realizados en el territorio de aplicación del Impuesto. De conformidad con las reglas referentes al lugar de realización del hecho imponible contenidas en el artículo 69.Uno.1º 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.º Cuando el destinatario sea un empresario o profesional que actúe como tal y radique en el citado territorio la sede de su actividad económica, o tenga en el mismo un establecimiento permanente o, en su defecto, el lugar de su domicilio o residencia habitual, siempre que se trate de

servicios que tengan por destinatarios a dicha sede, establecimiento permanente, domicilio o residencia habitual, con independencia de dónde se encuentre establecido el prestador de los servicios y del lugar desde el que los preste.

(...).".

De acuerdo con lo anterior, los servicios prestados por la consultante a destinatarios empresarios o profesionales estarán sujetos al Impuesto sobre el Valor Añadido cuando su destinatario se encuentre establecido en el territorio de aplicación del impuesto, por tener en dicho territorio la sede de su actividad económica o un establecimiento permanente destinatario de estos.

En otro caso, los referidos servicios efectuados a favor de empresarios o profesionales no estarán sujetos al Impuesto sobre el Valor Añadido.

4.- Por otra parte, en relación con el sujeto pasivo, asumiendo que el destinatario es un empresario o profesional, según el artículo 84 de la Ley 37/1992:

"Uno. Serán sujetos pasivos del Impuesto:

1.º 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, salvo lo dispuesto en los números siguientes.

2.º 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.

No obstante, lo dispuesto en esta letra no se aplicará en los siguientes casos:

a') Cuando se trate de prestaciones de servicios en las que el destinatario tampoco esté establecido en el territorio de aplicación del Impuesto, salvo cuando se trate de prestaciones de servicios comprendidas en el número 1.º del apartado uno del artículo 69 de esta Ley.

(...).".

A estos efectos, debe tenerse en cuenta que la Ley 37/1992 supone la trasposición de lo establecido en la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DOUE de 11 de diciembre), cuyos artículos 194 y 196 señalan lo siguiente:

"Artículo 194

1. Cuando la entrega de bienes o la prestación de servicios gravada sea efectuada por un sujeto pasivo que no esté establecido en el Estado miembro en el que sea deudor del IVA, los Estados miembros podrán establecer que el sujeto pasivo sea la persona a quien se han entregado los bienes o se han prestado los servicios.

2. Los Estados miembros determinarán las condiciones de aplicación de lo dispuesto en el apartado.

Artículo 196

Serán deudores del IVA los sujetos pasivos o las personas jurídicas que no tengan la condición de sujeto pasivo identificados a efectos del IVA y sean destinatarios de los servicios a que se refiere el artículo 44, cuando el servicio sea prestado por un sujeto pasivo que no esté establecido en el territorio de ese Estado miembro.".

No obstante, el artículo 54 Reglamento de Ejecución (UE) nº 282/2011 del Consejo de 15 de marzo de 2011, por el que se establecen disposiciones de aplicación de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DOUE L 77 de 23 de marzo) y cuyo contenido es directamente aplicable por los Estados miembros sin necesidad de trasposición, 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.".

A su vez, según 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 (DOUE L 347 de 11 de diciembre)

"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.".

En este sentido debe tenerse en cuenta que de la información contenida en el escrito de consulta no puede conocerse si la consultante operará a través de una entidad filial en las Islas Canarias que no tiene la condición de establecimiento permanente o, por el contrario, va a prestar los referidos servicios a través de un establecimiento permanente situado en dicho territorio.

En consecuencia, cuando la entidad consultante disponga de un establecimiento permanente en las Islas Canarias desde el que se presten los servicios objeto de consulta a empresarios o profesionales establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto no será de aplicación la regla de inversión del sujeto pasivo contenida en el referido artículo 84.Uno.2º, letra a) de la Ley 37/1992 por lo que el prestador no puede considerarse, a estos efectos, no establecido en dicho territorio y tendrá la condición de sujeto pasivo del Impuesto, por lo que tendría que repercutir a sus clientes empresarios o profesionales el Impuesto sobre el Valor Añadido correspondiente.

No obstante, si los servicios fueran prestados por una entidad filial de la consultante establecida en las Islas Canarias y que no constituye un establecimiento permanente, sería de aplicación la regla de inversión del sujeto pasivo contenida en el citado artículo 84.Uno.2º), letra a) de la Ley y serán sujetos pasivos de estos servicios los empresarios o profesionales establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto destinatarios de los mismos.

En cualquier caso, estos servicios quedarán sujetos al tipo impositivo general del 21 por ciento.

5.- En cuanto a la obligación de emitir factura por la operación objeto de consulta, el artículo 164.Uno.3º de la Ley 37/1992 dispone que los sujetos pasivos del Impuesto están obligados a expedir factura y copia de ésta por las entregas de bienes y prestaciones de servicios que realicen en el desarrollo de su actividad.

El desarrollo de las obligaciones de facturación se efectúa en el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por el Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre (BOE de 1 de diciembre), que establece en su artículo 2:

"1. De acuerdo con el artículo 164.Uno.3º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, los empresarios o profesionales están obligados a expedir factura y copia de esta por las entregas de bienes y prestaciones de servicios que realicen en el desarrollo de su actividad, incluidas las no sujetas y las sujetas pero exentas del Impuesto, en los términos establecidos en este Reglamento y sin más excepciones que las previstas en él. Esta obligación incumbe asimismo a los empresarios o profesionales acogidos a los regímenes especiales del Impuesto sobre el Valor Añadido.

(...)

2. Deberá expedirse factura y copia de esta en todo caso en las siguientes operaciones:

a) Aquéllas en las que el destinatario sea un empresario o profesional que actúe como tal, con independencia del régimen de tributación al que se encuentre acogido el empresario o profesional que realice la operación, así como cualesquiera otras en las que el destinatario así lo exija para el ejercicio de cualquier derecho de naturaleza tributaria.

(...)

3. La obligación de expedir factura a que se refieren los apartados anteriores, se ajustará a las normas establecidas en este Reglamento, en los siguientes supuestos:

(...)

b) Para las operaciones distintas de las señaladas en la letra a) anterior cuando:

a') La entrega de bienes o la prestación de servicios a que se refiera se entienda realizada en el territorio de aplicación del Impuesto, salvo cuando el proveedor del bien o prestador del servicio no se encuentre establecido en el citado territorio, el sujeto pasivo del Impuesto sea el destinatario para quien se realice la operación sujeta al mismo y la factura no sea expedida por este último con arreglo a lo establecido en el artículo 5 de este Reglamento.

(...).".

Por lo tanto, deberá expedirse la correspondiente factura ajustándose a las normas establecidas en el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, sin perjuicio de la posibilidad de que dicha factura sea emitida por el destinatario de la operación en los términos previstos en el artículo 5 de dicho Reglamento."

TERCERO.- Con carácter previo debemos señalar que este centro directivo únicamente es competente en relación a la tributación en el IGIC.

Las actividades que tiene prevista realizar la entidad mercantil consultante son las siguientes:

- Diseño de página web: se trata de un servicio de diseño de página web, lo que incluye el dominio de la web, el alojamiento de la web, la optimización de la presencia en buscadores y el mantenimiento y formación de uso, todo ello durante 12 meses. Dicha web será adaptable a cualquier dispositivo y con una plataforma de gestión para que el cliente pueda introducir las modificaciones que considere.

- Creación de tienda en línea: se trata de un servicio por el que se crea la tienda en línea, dando de alta un catálogo de hasta 100 productos, configuración e integración de los medios de pago, configuración de los medios de envío y el mantenimiento y formación de uso. Dicha tienda en línea será adaptable a cualquier dispositivo y con una plataforma de gestión para que el cliente pueda introducir las modificaciones que considere.

- Gestión de redes sociales: se trata de un servicio para diseñar una estrategia en las redes sociales acorde con los intereses del cliente, monitorizar las redes sociales y los impactos que se están produciendo conforme a la estrategia trazada, gestión de la red social, realización de ciertas publicaciones semanales y el mantenimiento y formación de uso, todo ello durante 12 meses.

- Servicios y herramientas virtuales: se trata de un servicio consistente en proporcionar las herramientas informáticas para gestionar equipos y proyectos, almacenar y compartir archivos, calendario, agenda, etc.

- Gestión de clientes: se trata de un servicio consistente en proporcionar las herramientas informáticas para analizar a los clientes presentes y potenciales, fijar acciones comerciales, establecer alertas, gestionar la documentación de clientes. Incluye un servicio de mantenimiento y formación de uso.

- Presencia avanzada en internet: se trata de un servicio consistente en facilitar que la página web del cliente sea sugerida por los buscadores de internet de forma prioritaria a otros competidores.

El artículo 17 de la Ley 20/1991, regulador del lugar de realización de las prestaciones de servicios, contiene la siguiente definición de servicios prestados por vía electrónica en su apartado Dos:

"*Artículo 17. Lugar de realización de las prestaciones de servicios.*

(...)

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".

Teniendo en cuenta esta definición de servicios prestados por vía electrónica, parece claro que las actividades que pretende desarrollar la entidad mercantil consultante se califican como tales.

El apartado 3 del artículo 17.Tres.Uno.4 de la Ley 20/1991 contiene la siguiente regla especial de localización de los servicios prestados por vía electrónica:

"T*res. 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."

Comprobamos que esta regla especial resulta exclusivamente aplicable cuando el destinatario del servicio por vía electrónica es un particular. Por tanto, si ello es así los servicios prestados a particulares establecidos en Canarias estarán sujetas al IGIC, con independencia de dónde se encuentre establecido el prestador del servicio prestado por vía electrónica. Al contrario, los servicios prestados a particulares no establecidos en Canarias no se encuentran sujetos al IGIC.

Ahora bien, parece desprenderse de la redacción de las actividades que realiza, que los destinatarios de los servicios que prestará la entidad mercantil consultante son empresarios o profesionales actuando como tales, por lo que no resultaría de aplicación la regla especial de localización prevista en el artículo 17.Tres.Uno.4 de la Ley 20/1991, sino la regla general de localización de las prestaciones de servicios recogida en el artículo 17.Uno.1º de la citada Ley 20/1991, que dispone lo siguiente:

"*Uno. Reglas generales.*

Las prestaciones de servicios se entenderán realizadas en el territorio de aplicación del Impuesto en los siguientes casos:

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

Conforme a este precepto y con independencia de donde radique el prestador de los servicios y desde donde los preste, está sujeta al IGIC el servicio prestado por vía electrónica cuando tenga como destino la sede de la económica, establecimiento permanente o su domicilio o residencia habitual, en Canarias, de un empresario o profesional.

Caso de que el destinatario sea un empresario o profesional no establecido en Canarias, el servicio prestado por vía electrónica se encuentra no sujeto al IGIC.

CUARTO.- Llegados a este punto, debemos diferenciar dos supuestos en el caso de que el servicio se encuentre sujeto al IGIC:

a) La entidad mercantil consultante dispone en Canarias de un establecimiento permanente.

El artículo 19 de la Ley 20/1991, regulador de los sujetos pasivos en las entregas de bienes y en las prestaciones de servicios, presenta el siguiente tenor literal en su número 1:

"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.

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 otra parte, el artículo 19.3 de la Ley 20/1991 regula cuándo un empresario o profesional se considera establecido en Canarias en los siguientes términos:

"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."

Si un empresario o profesional tiene en el territorio de aplicación del IGIC la sede de su actividad económica o su domicilio fiscal, se encuentra, en todo caso, establecido en el territorio de aplicación del Impuesto. Si no tiene en el territorio de aplicación del IGIC la sede de su actividad económica o su domicilio fiscal, pero dispone de establecimiento permanente, se encuentra establecido si dicho establecimiento permanente interviene en la concreta entrega de bien o en la prestación de servicio sujeta al IGIC.

Cabe la posibilidad, por tanto, de que en determinada operación de prestación de servicios la entidad mercantil consultante se encuentre establecida (si el establecimiento permanente interviene en el servicio), o no se encuentre establecida (si el establecimiento permanente no interviene en la prestación del servicio). Este hecho es fundamental para determinar quién es el sujeto pasivo en la prestación de servicios y, por tanto, al que se le exige el cumplimiento de la obligación tributaria principal que no es otra cosa que el pago a la Hacienda autonómica de la cuota del IGIC devengada.

Existe plena coincidencia en la normativa del Impuesto sobre el Valor Añadido (artículo 84.2 de la Ley 37/1992) y del IGIC (artículo 19.3 de la Ley 20/1991) de cuándo se entiende que un empresario o profesional se encuentra establecido, por lo que consideramos oportuno acudir, aunque Canarias se encuentra fuera del ámbito de aplicación del sistema común del IVA, al Reglamento de Ejecución (UE) nº 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 (en adelante, Reglamento de ejecución).

Se desprende del artículo 53 del Reglamento de ejecución que la regla general para entender que un establecimiento permanente interviene en una entrega de bien o en una prestación de servicios sujeta al IGIC es la utilización de los medios técnicos y humanos adscritos al mismo para la realización de actos inherentes a la realización de la entrega o de la prestación. Debe utilizarse ambos medios (los técnicos y los humanos) y no uno de ellos, ya sea antes o durante la entrega del bien o la prestación del servicio.

No obstante, cuando los medios del establecimiento permanente se utilicen exclusivamente para llevar a cabo tareas administrativas auxiliares, tales como la contabilidad, la facturación, el cobro de créditos o la tramitación de la declaración de importación, no se considerará que los medios técnicos y humanos se han utilizado a los fines de la entrega del bien o de la prestación de servicios.

Diferenciemos dos situaciones:

a.1) El establecimiento permanente interviene en la realización del servicio prestado por vía electrónica sujeto al IGIC.

La entidad mercantil consultante, respecto a la operación de prestación de servicios concreta, estaría establecida en el territorio de aplicación del IGIC y tendría la consideración de sujeto pasivo (artículo 19.1.1º de la Ley 20/1991), obligado a emitir factura con la repercusión del Impuesto (artículos 20.Uno y 59.1.b) de la Ley 20/1991) y a su autoliquidación (artículo 59.1.f) del cuerpo legal citado anteriormente).

a.2) El establecimiento permanente no interviene en la realización del servicio prestado por vía electrónica sujeto al IGIC.

Conforme al artículo 19.3 de la Ley 20/1991, en este supuesto y por esta concreta operación, la entidad mercantil consultante no se encontraría establecida en Canarias, produciéndose la inversión del sujeto pasivo en el empresario o profesional adquirente del servicio prestado por vía electrónica.

La entidad mercantil consultante deberá emitir una factura sin repercusión de cuota alguna del IGIC y con la expresión "*inversión del sujeto pasivo*", todo ello conforme con el artículo 6.1.m) del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación aprobado por el artículo 1 del Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre.

b) Que la entidad mercantil consultante no se encuentre establecida en Canarias por no disponer de un establecimiento permanente en el territorio de aplicación del IGIC.

En este supuesto, se invertirá en todo caso la condición de sujeto pasivo en el empresario o profesional destinatario del servicio que se encuentra establecido en Canarias que tendrá la obligación de declarar la cuota devengada.

La entidad mercantil consultante deberá emitir una factura sin repercusión de cuota alguna del IGIC y con la expresión "*inversión del sujeto pasivo*", conforme con el artículo 6.1.m) del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación aprobado por el artículo 1 del Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre.

QUINTO.- Conforme con todo lo expuesto y de acuerdo con lo manifestado por la entidad consultante, es criterio de este centro directivo que:

- Los servicios prestados por vía electrónica realizados por la entidad mercantil consultante estarán sujetas al IGIC, cuando el adquirente sea un empresario o profesional actuando como tal y tenga como destino la sede de la económica, establecimiento permanente o su domicilio o residencia habitual, en Canarias.

- Si la entidad mercantil consultante se encuentra establecida en Canarias por disponer de un establecimiento permanente y ésta interviene en la prestación de servicios por vía electrónica, estará obligada a repercutir la cuota del IGIC correspondiente y a declarar la cuota devengada a través de la autoliquidación periódica correspondiente.

- Si el establecimiento permanente no interviene en la prestación de servicios por vía electrónica, por esta operación en concreto no estará establecida en Canarias la entidad mercantil consultante, no estando obligada a repercutir la cuota del IGIC, debiendo emitir una factura con la expresión "*inversión del sujeto pasivo*". El empresario o profesional destinatario del servicio estará obligado, como sujeto pasivo por inversión, a declarar la cuota devengada.

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, 20 de febrero de 2025

EL VICECONSEJERO DE HACIENDA

Y RELACIONES CON LA UNIÓN EUROPEA

Gabriel Megías Martínez