Administración Tributaria Canaria
Gobierno de Canarias

PERSONA O ENTIDAD CONSULTANTE	DOMICILIO
CONCEPTO IMPOSITIVO Impuesto General Indirecto Canario	**NORMATIVA APLICABLE** Art. 7.1 Ley 20/1991 Art. 17.Uno Ley 20/1991 Art. 20.Uno.1 y 6 Ley 20/1991

CUESTIÓN PLANTEADA

La entidad consultante manifiesta que se trata de una Fundación pública de interés general, sin ánimo de lucro, dirigida a la investigación en biomedicina, de carácter científico, técnico y de servicios, cuyos beneficios revertirán siempre en los fines de la propia Fundación con las salvedades previstas en el artículo 26, apartado "f" de sus Estatutos, cuya fotocopia adjunta. La entidad tiene personalidad jurídica propia e independiente, y plena capacidad de obrar, pudiendo ser titular de bienes y derechos y ejercitar toda clase de actos y negocios jurídicos, sin más limitaciones que las que se derivan de las Leyes y de sus Estatutos. El domicilio social de la Fundación está situado en la ciudad de San Cristóbal de La Laguna y los fines que rigen su actuación son los siguientes:

1. Gestionar, coordinar, y asesorar en materia de investigación en el ámbito establecido en el artículo 2 de sus Estatutos.

2. Estimular la colaboración en materia de Investigación entre el Hospital Universitario de Canarias, y la Facultad de Medicina promoviendo la creación de Grupos de Investigación competitivos entre el personal de ambas Instituciones.

3. Promover la Investigación Clínica, Epidemiológica, y Básica en el área de la Biomedicina, poniendo al alcance de los investigadores los medios de la Fundación para el desarrollo de investigaciones de alta calidad.

4. Promover Programas y Proyectos de investigación multidisciplinarios orientados a resolver los problemas sanitarios de la Comunidad Autónoma Canaria.

5. Dotar a los investigadores de una infraestructura general de apoyo a la investigación para el cumplimiento de sus fines.

6. Velar por la ética y los principios deontológicos de la investigación valiéndose de los organismos establecidos por la ley vigente.

7. Difundir el resultado de la tarea investigadora y facilitar su incorporación a la práctica clínica.

8. Realizar un seguimiento que garantice el cumplimiento y la calidad de los compromisos que los investigadores o la Fundación establezcan con las Entidades Públicas o Privadas que financian la investigación.

9. Racionalizar el uso de los medios dispuestos para el cumplimiento de los fines fundacionales y favorecer la colaboración con otros Centros que realicen tareas afines.

10. Racionalizar y ordenar las aportaciones y los gastos necesarios al objeto de la Fundación, y procurarle la mejor administración.

11 Promover la recaudación de los recursos económicos necesarios para el cumplimiento

del objeto de la Institución.

12. Intervenir y tomar parte en todos aquellos ámbitos que, en general, se relacionen con estos objetivos.

13. Relacionar la Investigación Biomédica de nuestro ámbito con la de otras áreas, favoreciendo la participación de equipos de investigación en programas multicéntricos, tanto nacionales, como europeos y del resto del mundo.

14. Promover la formación en investigación entre los profesionales de su ámbito de actuación.

Además, señala en el escrito de consulta que la fundación está realizando contratos de estudios observacionales, ensayos clínicos, etc., con clientes con independencia de que éstos tengan su establecimiento permanente en Canarias, Península, resto de la Unión Europea o América. La realización de estos contratos los lleva a cabo en un hospital público de nuestra Comunidad Autónoma que es donde está ubicada la sede de la propia Fundación. Durante los pocos años de "vida" de la fundación sólo en muy contadas ocasiones algún laboratorio (cliente) de Península ha cuestionado la procedencia del IGIC repercutido en las facturas emitidas, al entender el cliente que no es de aplicación la regla especial de localización de las prestaciones de servicios establecida en el artículo 17.2.3º.a) de la Ley 20/1991. No obstante, últimamente, uno de estos clientes no está conforme con la repercusión del IGIC y argumenta:

1º.- El cliente no puede ser sujeto de IGIC porque no tiene establecimiento permanente en Canarias

2º.- Los ensayos clínicos se consideran prestaciones de servicios entendidos como "suministro de información" puesto que el fundamento de los mismos es la realización de un informe que recoja las conclusiones del mismo.

3º.- En cuanto a la aplicación del artículo 17. 2.5°.A) de la Ley de 20/1991, tras reproducir el texto legal, concluye que no basta para que no se aplique el criterio de lugar de destino de los servicios, que el destinatario esté domiciliado en un Estado miembro, sino que también ese destinatario no sea empresario o profesional, algo que no es de aplicación, ya que el cliente es una entidad empresarial.

Por todo ello, el cliente de la Fundación entiende que la facturación de ensayos clínicos no debe estar sujeta a IGIC; sin embargo dicho servicio, al localizarse en el territorio de aplicación del IVA, el cliente estará obligado a autorrepercutir la cuota de IVA en el periodo correspondiente a aquel en el que se realizó el servicio, declarando dicha cuota tanto como IVA devengado como IVA deducible en la correspondiente declaración, así como a expedir la correspondiente autofactura.

A la vista de estos antecedentes, la entidad consulta:

1º ¿Estaremos obrando bien a la hora de repercutir IGIC en nuestras facturas en base al artículo 17.2.3° a) por la gestión económica de la investigación realizada en Canarias (ensayos clínicos, estudios observacionales y demás)?

2º. Dentro de la Memoria Económica del Ensayo (documento incluido en el contrato que también aporta) figura el desglose de los porcentajes que se asignan a cada partida susceptible de facturación: 65-70% para cubrir gastos del personal que interviene en el ensayo o estudio

Tomás Miller, 38 – 4ª Planta.
35071 – Las Palmas de Gran Canaria
Avda. 3 de mayo,2 y 4
38071 – Santa Cruz de Tenerife

(investigador principal y/o colaboradores), 5-10% para cubrir costes de farmacia (control de medicación) y un 20% del presupuesto global del ensayo en concepto de costes indirectos y de fomento a la investigación y ensayo clínico). ¿Se puede cobrar IGIC sólo por la facturación de los costes indirectos? Los costes indirectos son la parte que la fundación cobra por los trámites administrativos de gestión y seguimiento de los contratos, y que siempre se revierte en la propia fundación, puesto que lo demás son servicios relacionados con la medicina.

3º. ¿Recoge la Ley 20/1991 algún apartado donde diga que el hecho de haber realizado operaciones anteriores con un cliente y éste haber consentido y abonado el IGIC que se le ha repercutido, no sólo sea prueba manifiesta del consentimiento mutuo sino que además signifique la correcta aplicación del mismo en futuras operaciones de las misas características? Es decir, si hace dos meses este cliente de Península nos ha abonado una factura con nuestro lGlC repercutido en concepto de "50% de adelanto del estudio XXXX", en la siguiente factura por lo que restase pagar del estudio ¿también procede?

CONTESTACIÓN VINCULANTE

Es criterio vinculante de este Centro Directivo:

Primero.- Que no están sujetas al IGIC las prestaciones de servicios consistentes en la gestión económica de la investigación (ensayos clínicos, estudios observacionales y demás) realizadas en Canarias por la Fundación consultante, cuyo destinatario sea una sociedad mercantil con sede de su actividad económica en la Península.

Segundo.- Que la repercusión indebida del IGIC, aunque haya existido un consentimiento del destinatario de la operación, no altera la relación del impuesto, ni permite que pueda llevarse a cabo una repercusión del Impuesto por el simple hecho de que se haya abonado indebidamente el IGIC en operaciones anteriores.

Tomás Miller, 38 – 4ª Planta.
35071 – Las Palmas de Gran Canaria

Avda. 3 de mayo,2 y 4
38071 – Santa Cruz de Tenerife

Visto el escrito presentado por , en el que formula consulta tributaria acerca del Impuesto General Indirecto Canario (en adelante, IGIC), esta Dirección General de Tributos, en uso de la atribución conferida en la Disposición Adicional Décima.Tres de la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias (en adelante, Ley 20/1991), en relación con el articulo 23.2.t) del Reglamento Orgánico de la Consejería de Economía y Hacienda aprobado por Decreto 12/2004, de 10 de febrero, emite la siguiente contestación:

PRIMERO.- La entidad consultante manifiesta que se trata de una Fundación pública de interés general, sin ánimo de lucro, dirigida a la investigación en biomedicina, de carácter científico, técnico y de servicios, cuyos beneficios revertirán siempre en los fines de la propia Fundación con las salvedades previstas en el artículo 26, apartado "f" de sus Estatutos, cuya fotocopia adjunta. La entidad tiene personalidad jurídica propia e independiente, y plena capacidad de obrar, pudiendo ser titular de bienes y derechos y ejercitar toda clase de actos y negocios jurídicos, sin más limitaciones que las que se derivan de las Leyes y de sus Estatutos. El domicilio social de la Fundación está situado en la ciudad de San Cristóbal de La Laguna y los fines que rigen su actuación son los siguientes:

1. Gestionar, coordinar, y asesorar en materia de investigación en el ámbito establecido en el artículo 2 de sus Estatutos.

2. Estimular la colaboración en materia de Investigación entre el Hospital Universitario de Canarias, y la Facultad de Medicina promoviendo la creación de Grupos de Investigación competitivos entre el personal de ambas Instituciones.

3. Promover la Investigación Clínica, Epidemiológica, y Básica en el área de la Biomedicina, poniendo al alcance de los investigadores los medios de la Fundación para el desarrollo de investigaciones de alta calidad.

4. Promover Programas y Proyectos de investigación multidisciplinarios orientados a resolver los problemas sanitarios de la Comunidad Autónoma Canaria.

5. Dotar a los investigadores de una infraestructura general de apoyo a la investigación para el cumplimiento de sus fines.

6. Velar por la ética y los principios deontológicos de la investigación valiéndose de los organismos establecidos por la ley vigente.

7. Difundir el resultado de la tarea investigadora y facilitar su incorporación a la práctica clínica.

8. Realizar un seguimiento que garantice el cumplimiento y la calidad de los compromisos que los investigadores o la Fundación establezcan con las Entidades Públicas o Privadas que financian la investigación.

9. Racionalizar el uso de los medios dispuestos para el cumplimiento de los fines fundacionales y favorecer la colaboración con otros Centros que realicen tareas afines.

10. Racionalizar y ordenar las aportaciones y los gastos necesarios al objeto de la Fundación, y procurarle la mejor administración.

11 Promover la recaudación de los recursos económicos necesarios para el cumplimiento del objeto de la Institución.

Tomás Miller, 38 – 4ª Planta.
35071 – Las Palmas de Gran Canaria
Avda. 3 de mayo,2 y 4
38071 – Santa Cruz de Tenerife

12. Intervenir y tomar parte en todos aquellos ámbitos que, en general, se relacionen con estos objetivos.

13. Relacionar la Investigación Biomédica de nuestro ámbito con la de otras áreas, favoreciendo la participación de equipos de investigación en programas multicéntricos, tanto nacionales, como europeos y del resto del mundo.

14. Promover la formación en investigación entre los profesionales de su ámbito de actuación.

Además, señala en el escrito de consulta que la fundación está realizando contratos de estudios observacionales, ensayos clínicos, etc., con clientes con independencia de que éstos tengan su establecimiento permanente en Canarias, Península, resto de la Unión Europea o América. La realización de estos contratos los lleva a cabo en un hospital público de nuestra Comunidad Autónoma que es donde está ubicada la sede de la propia Fundación. Durante los pocos años de "vida" de la fundación sólo en muy contadas ocasiones algún laboratorio (cliente) de Península ha cuestionado la procedencia del IGIC repercutido en las facturas emitidas, al entender el cliente que no es de aplicación la regla especial de localización de las prestaciones de servicios establecida en el artículo 17.2.3º.a) de la Ley 20/1991. No obstante, últimamente, uno de estos clientes no está conforme con la repercusión del IGIC y argumenta:

1º.- El cliente no puede ser sujeto de IGIC porque no tiene establecimiento permanente en Canarias

2º.- Los ensayos clínicos se consideran prestaciones de servicios entendidos como "suministro de información" puesto que el fundamento de los mismos es la realización de un informe que recoja las conclusiones del mismo.

3º.- En cuanto a la aplicación del artículo 17. 2.5°.A) de la Ley de 20/1991, tras reproducir el texto legal, concluye que no basta para que no se aplique el criterio de lugar de destino de los servicios, que el destinatario esté domiciliado en un Estado miembro, sino que también ese destinatario no sea empresario o profesional, algo que no es de aplicación, ya que el cliente es una entidad empresarial.

Por todo ello, el cliente de la Fundación entiende que la facturación de ensayos clínicos no debe estar sujeta a IGIC; sin embargo dicho servicio, al localizarse en el territorio de aplicación del IVA, el cliente estará obligado a autorrepercutir la cuota de IVA en el periodo correspondiente a aquel en el que se realizó el servicio, declarando dicha cuota tanto como IVA devengado como IVA deducible en la correspondiente declaración, así como a expedir la correspondiente autofactura.

A la vista de estos antecedentes, la entidad consulta:

1º ¿Estaremos obrando bien a la hora de repercutir IGIC en nuestras facturas en base al artículo 17.2.3° a) por la gestión económica de la investigación realizada en Canarias (ensayos clínicos, estudios observacionales y demás)?

2º. Dentro de la Memoria Económica del Ensayo (documento incluido en el contrato que también aporta) figura el desglose de los porcentajes que se asignan a cada partida susceptible de facturación: 65-70% para cubrir gastos del personal que interviene en el ensayo o estudio (investigador principal y/o colaboradores), 5-10% para cubrir costes de farmacia (control de medicación) y un 20% del presupuesto global del ensayo en concepto de costes indirectos y de

Tomás Miller, 38 – 4ª Planta.
35071 – Las Palmas de Gran Canaria
Avda. 3 de mayo,2 y 4
38071 – Santa Cruz de Tenerife

fomento a la investigación y ensayo clínico). ¿Se puede cobrar IGIC sólo por la facturación de los costes indirectos? Los costes indirectos son la parte que la fundación cobra por los trámites administrativos de gestión y seguimiento de los contratos, y que siempre se revierte en la propia fundación, puesto que lo demás son servicios relacionados con la medicina.

3º. ¿Recoge la Ley 20/1991 algún apartado donde diga que el hecho de haber realizado operaciones anteriores con un cliente y éste haber consentido y abonado el IGIC que se le ha repercutido, no sólo sea prueba manifiesta del consentimiento mutuo sino que además signifique la correcta aplicación del mismo en futuras operaciones de las misas características? Es decir, si hace dos meses este cliente de Península nos ha abonado una factura con nuestro lGlC repercutido en concepto de "50% de adelanto del estudio XXXX", en la siguiente factura por lo que restase pagar del estudio ¿también procede?

SEGUNDO.- Para empezar, ha de señalarse que el artículo 20.Uno.6 de la Ley 20/1991 establece:

> *"Las controversias que puedan producirse con referencia a la repercusión del impuesto, tanto respecto a la procedencia como a la cuantía de la misma, se considerarán de naturaleza tributaria a efectos de las correspondientes reclamaciones en la vía económico-administrativa*".

Por su parte, el artículo 227.4.a) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, reconoce expresamente la admisibilidad de la reclamación en vía económico-administrativa de las actuaciones u omisiones de los particulares "*relativas a las obligaciones de repercutir y soportar la repercusión prevista legalmente."*

Por lo que dice el texto de la consulta, parece que existe una controversia entre la consultante y uno de sus clientes con respecto a la repercusión del IGIC, como consecuencia de una distinta interpretación de la reglas de localización de las prestaciones de servicio. Téngase en cuenta que con relación a esta posible controversia la presente contestación no sustituye al procedimiento legalmente previsto para su resolución que es la reclamación económico administrativa. Y que en el supuesto de que la consultante la hubiera interpuesto con anterioridad a la presentación de esta consulta vinculante, esta contestación nunca tendrá nunca carácter vinculante para la Administración Tributaria, de acuerdo con el artículo 89.2 de la Ley General Tributaria.

TERCERO.- Antes de contestar esta consulta tributaria, esta Dirección General ha solicitado el informe previo de la Disposición Adicional Décima.Tres de la Ley 20/1991 al Ministerio de Economía y Hacienda, al referirse la consulta a los criterios de localización del hecho imponible de las prestaciones de servicio. El informe del Subdirector General de Impuestos sobre el Consumo del Ministerio de Economía y Hacienda, de 15 de enero de 2010, señala:

"PRIMERO.- De la descripción de los hechos se desprende que la Fundación consultante, establecida en las Islas Canarias, presta un servicio de gestión económica y coordinación de análisis clínicos, estudios observacionales, etc. llevados a cabo en un hospital ajeno a la Fundación situado igualmente en las Islas Canarias.

Tomás Miller, 38 – 4ª Planta. Avda. 3 de mayo,2 y 4
35071 – Las Palmas de Gran Canaria 38071 – Santa Cruz de Tenerife

Dichos servicios se prestan, entre otros, a un laboratorio establecido en la Península. La entidad se cuestiona cuál es el lugar donde se entiende prestados tales servicios.

SEGUNDO.- El artículo 4, apartado uno, de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, 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 a favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que las realicen".

Por otra parte, de acuerdo con lo establecido en el artículo 5.uno.a) 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"

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"

Estos preceptos son de aplicación general y, por tanto, también a las Fundaciones que, consecuentemente, tendrán la condición de empresarios a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido cuando ordenen un conjunto de medios personales y materiales, con independencia y bajo su responsabilidad, para desarrollar una actividad empresarial, sea de fabricación, comercio, de prestación de servicios, etc., mediante la realización continuada de entregas de bienes o prestaciones de servicios, asumiendo el riesgo y ventura que pueda producirse en el desarrollo de la actividad.

No obstante, en la medida en que la Fundación, que no tiene naturaleza mercantil, no recibiera ninguna contraprestación por los servicios que presta, la misma no tendría la condición de empresario a los efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido y, por tanto, no podría deducir cuota alguna soportada por dicho Impuesto sino que actuaría como un consumidor final respecto del mismo.

De acuerdo con la descripción que se realiza en el escrito de consulta, la Fundación consultante tiene la consideración de empresario respecto de las actividades descritas, ya que procede a la ordenación por cuenta propia de factores de producción materiales y humanos con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios mediante contraprestación. En particular, por lo que al objeto de consulta se refiere, la entidad consultante parece que presta a sus clientes (laboratorios farmacéuticos) un conjunto integrado de servicios relativos a la coordinación de los medios necesarios para la ejecución de ensayos clínicos, estudios observacionales, etc, siendo tales ensayos y estudios llevados a cabo en un hospital ajeno a la Fundación situado en las Islas Canarias.

Por tanto, de acuerdo con lo anterior, los servicios prestados por la entidad consultante, en la medida en que se realizan mediante contraprestación, estarán sujetos al Impuesto sobre el Valor Añadido.

Tomás Miller, 38 – 4ª Planta.
35071 – Las Palmas de Gran Canaria
Avda. 3 de mayo,2 y 4
38071 – Santa Cruz de Tenerife

TERCERO.-. Por otra parte, el apartado uno del artículo 11 de la Ley, establece que "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"

CUARTO.- A efectos de determinar cuándo los citados servicios deben considerarse realizados en el territorio de aplicación del Impuesto, habrá que analizar las reglas de localización contempladas en la Ley 37/1 992, concretamente, en los artículos 69 y 70 de la misma, que regulan la regla general y las reglas especiales de localización de las prestaciones de servicios, respectivamente (con excepción de los servicios de transporte intracomunitario y servicios accesorios y de mediación en los mismos).

No obstante, se debe tener en consideración, de igual forma, la Resolución de 23 de diciembre de 2009, de esta Dirección General, relativa a la aplicación e interpretación de determinadas directivas comunitarias en materia del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE de 29), que tiene por objeto arbitrar provisionalmente un conjunto de criterios interpretativos que permita dar cumplimiento al mandato contenido, entre otras, en la Directiva 2008/8/CE, de 12 de febrero de 2008, por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE en lo que respecta al lugar de la prestación de servicios, hasta que dichas disposiciones comunitarias se incorporen formalmente al ordenamiento jurídico español.

En concreto, el apartado segundo de la parte III de dicha Resolución, relativo al lugar de realización de las prestaciones de servicios (reglas generales), establece lo siguiente:

"1. De conformidad con lo dispuesto en los artículos 44 y 45 de la Directiva 2006/112/CE, las prestaciones de servicios se entenderán realizadas en el territorio de aplicación del Impuesto, sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado dos del artículo 70 de la Ley 37/1992 y en el apartado tercero de esta Resolución, 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.

(...)"

Según el escrito de consulta la Fundación consultante presta sus servicios, entre otros, a un laboratorio establecido en la Península, es decir, en el territorio de aplicación del Impuesto, por lo que, de acuerdo con lo anterior, y no resultando de aplicación ninguna de las reglas especiales establecidas en los artículos 46 a 50 y 53 a 58 de la Directiva 2006/112/CE, tales servicios se entenderán realizados en el territorio de aplicación del Impuesto estando, por consiguiente, sujetos al Impuesto sobre el Valor Añadido.

QUINTO. En cuanto al sujeto pasivo del Impuesto, el apartado quinto de la parte III de la misma Resolución establece lo siguiente:

Tomás Miller, 38 – 4ª Planta.
35071 – Las Palmas de Gran Canaria
Avda. 3 de mayo,2 y 4
38071 – Santa Cruz de Tenerife

"1. De acuerdo con lo dispuesto por el artículo 196 de la Directiva 2006/112/CE y sin perjuicio de lo dispuesto en el número 40 del apartado uno del artículo 84 de la Ley 37/1992, serán sujetos pasivos del Impuesto los empresarios o profesionales para quienes se realicen las operaciones sujetas a gravamen, cuando las mismas se efectúen por personas o entidades no establecidas en e/territorio de aplicación del Impuesto, sin más excepciones que las contenidas en las letras b') y c') del número 2º del apartado uno del artículo 84 de la Ley 37/1992.

(«.)',

De acuerdo con lo anterior, cuando la Fundación consultante, establecida en las Islas Canarias, preste sus servicios a un laboratorio que tenga la condición de empresario o profesional establecido en el territorio de aplicación del Impuesto, será este último el sujeto pasivo de dicho Impuesto estando sujeto, por tanto, al cumplimiento de las obligaciones que se regulan en el artículo 164, apartado uno, de la Ley 37/1 992 que establece lo siguiente:

"Uno. Sin perjuicio de lo establecido en el Título anterior, los sujetos pasivos del Impuesto estarán obligados, con los requisitos, límites y condiciones que se determinen reglamentariamente,

1°. Presentar declaraciones relativas al comienzo, modificación y cese de las actividades que determinen su sujeción al Impuesto.

2°. Solicitar de la Administración el número de identificación fiscal y comunicar/o y acreditarlo en los supuestos que se establezcan.

3°. Expedir y entregar factura de todas sus operaciones, ajustada a lo que se determine reglamentariamente.

4°. Llevar la contabilidad y los registros que se establezcan, sin perjuicio de lo dispuesto en el Código de Comercio y demás normas contables.

5°. Presentar periódicamente o a requerimiento de la Administración, información relativa a sus operaciones económicas con terceras personas.

6°. Presentar las declaraciones liquidaciones correspondientes e ingresar el importe del Impuesto resultante.

Sin perjuicio de lo previsto en el párrafo anterior, los sujetos pasivos deberán presentar una declaración-resumen anual.

En los supuestos del artículo 13, número 2°, de esta Ley deberá acreditarse el pago del Impuesto para efectuar la matriculación definitiva del medio de transporte.

7°. Nombrar un representante a efectos del cumplimiento de las obligaciones impuestas en esta Ley cuando se trate de sujetos pasivos no establecidos en la Comunidad, salvo que se encuentren establecidos en Canarias, Ceuta o Melilla, o en un Estado con el que existan instrumentos de asistencia mutua análogos a los instituidos en la Comunidad."

CUARTO.- Siendo esto así, y siendo claro también que las operaciones que realiza la Fundación han de calificarse, a efectos del IGIC, de prestaciones de servicios, según el artículo 7.1

Tomás Miller, 38 – 4ª Planta. Avda. 3 de mayo,2 y 4
35071 – Las Palmas de Gran Canaria 38071 – Santa Cruz de Tenerife

de la Ley 20/1991, la cuestión se centra en determinar en qué lugar han de entenderse realizados estos servicios.

El artículo 2 de la Ley 2/2010, de 1 de marzo, por la que se transponen determinadas Directivas en el ámbito de la imposición indirecta y se modifica la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes para adaptarla a la normativa comunitaria (BOE núm. 53, de 02.03.2010), ha modificado la redacción del artículo 17 de la Ley 20/1991, que, como es sabido, regula el lugar de realización de las prestaciones de servicio. Esta Ley 2/2010 entró en vigor el pasado 3 de marzo, si bien sus efectos se retrotraen al día 1 de enero de este año, salvo ciertas excepciones que no afectan al caso que estamos examinando. La nueva redacción del artículo 17 dispone:

"Uno. Reglas generales.

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

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

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.

3. Por excepción a lo expresado en el número 2 anterior, no se entenderán realizados en el territorio de aplicación del Impuesto:

(...)

Tres. Reglas especiales.

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

..."

De esta regulación cabe destacar:

- Primero, que el nuevo artículo 17 distingue las reglas generales de localización de las prestaciones de servicios entre las operaciones estrictamente empresariales, en las que el prestador y el destinatario del servicio son empresarios o profesionales, y aquellas otras en las que el destinatario es un particular, es decir, un sujeto que no es empresario o profesional. En el primer caso, la Ley establece que como regla general la prestación de servicio se localiza siempre en destino, y, por tanto, la prestación solamente se localizará en el archipiélago cuando el empresario adquirente destinatario del servicio tenga su sede, establecimiento permanente, domicilio o

Tomás Miller, 38 – 4ª Planta. Avda. 3 de mayo,2 y 4
35071 – Las Palmas de Gran Canaria 38071 – Santa Cruz de Tenerife

residencia habitual en las islas con independencia de dónde se encuentre la sede del prestador. En el supuesto en el que el destinatario es un particular, la prestación de servicio se localiza en origen y estará sujeta al IGIC si la sede o el establecimiento del prestador está situado en nuestra Comunidad Autónoma.

- Segundo, que estas reglas generales se completan en el apartado Uno.3 con la exclusión de aquellos servicios cuyos destinatarios son particulares que estén establecidos o tengan su residencia habitual o domicilio fuera de la Unión Europea.

- Y tercero, que el artículo 17 contiene en el apartado Tres una serie de reglas especiales en el que se establece que se entenderán prestados en el archipiélago, entre otros, los servicios relacionados con bienes inmuebles que radiquen en Canarias, los de restaurante y catering que se presten materialmente en nuestro territorio, y los prestados por vía electrónica o los mismos de telecomunicaciones, radiodifusión o televisión cuando el destinatario de los servicios no sea empresario o profesional y se encuentre establecido o tenga su residencia o domicilio en las islas.

Haciendo aplicación de estas reglas de localización al caso que nos ocupa, y más en concreto, de la regla general del artículo 17.1 de la Ley 20/1991, es claro que las prestaciones de servicios consultadas (ensayos clínicos, estudios observacionales y demás) no se encuentran sujetas al IGIC. Desde un punto de vista de su naturaleza, nos encontramos ante unas operaciones estrictamente empresariales, que, como hemos dicho, a efectos del IGIC, se localizan en destino, es decir, en la sede de la actividad económica del cliente, la cual -en el supuesto que estamos examinando- se encuentra más allá del ámbito espacial del impuesto al estar situada en la Península. Esta localización de los servicios en la Península determina que la Fundación consultante no esté sujeta al IGIC por estas operaciones y no deba tampoco repercutir el impuesto a su cliente-empresario, ya que los servicios localizados fuera del archipiélago, aunque sean realizados por empresas con sede en las Islas Canarias, no están sujetos al IGIC.

Esto sentado, apenas si tiene interés el examinar las otras dos cuestiones consultadas:

a) El cobro del IGIC por la facturación de los costes indirectos.

Esta primera cuestión está íntimamente ligada con la anterior, y su respuesta está implícita en la contestación que hemos dado a la localización de los servicios que presta la Fundación. Es evidente que al estar los servicios consultados no sujetos al IGIC, no tiene ningún sentido plantearse si la Fundación puede o no repercutir el impuesto por los costes indirectos. Desde la perspectiva que aquí interesa, basta con señalar que como quiera que el hecho imponible del Impuesto no se ha realizado ni tampoco se ha originado el nacimiento de la obligación tributaria, no existe ningún IGIC que repercutir ni que cobrar por la facturación de esos costes indirectos, ya que para que pueda practicarse la repercusión es necesario que la operación –no es el caso- esté sujeta al Impuesto.

Tomás Miller, 38 – 4ª Planta. Avda. 3 de mayo,2 y 4
35071 – Las Palmas de Gran Canaria 38071 – Santa Cruz de Tenerife

b) El abono del IGIC en operaciones anteriores.

No es factible examinar aquí la naturaleza y el carácter del crédito tributario del IGIC: nos debe bastar con destacar que la presencia del interés público en la relación jurídica del IGIC, demanda que la Administración Tributaria no solo cobre el IGIC, sino que lo haga precisamente a aquel que aparece fijado en la Ley 20/1991.

Por tanto, los acuerdos que se hayan establecido en esta materia, o el hecho –como dice la consultante- de que se haya consentido y abonado el IGIC en operaciones anteriores por sujetos que no tenían que soportarlo, tienen un alcance meramente privado, sin ninguna repercusión en la relación jurídica del IGIC. Así se desprende del artículo 17.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria: *"Los elementos de la obligación tributaria no podrán ser alterados por actos o convenios de los particulares, que no producirán efectos ante la Administración, sin perjuicio de sus consecuencias jurídico-privadas*". O del mismo artículo 20.Uno.1 de la Ley 20/1991 que refiriéndose a la obligación de repercutir y soportar el IGIC, establece que estas obligaciones existen *"cualquiera que fueran las estipulaciones existentes entre ellos*".

En suma, la repercusión indebida del IGIC -aunque haya existido consentimiento del destinatario de la operación- no altera la relación del Impuesto con el destinatario, ya que esta relación jurídica viene determinada por la Ley. Por tanto, si la Ley 20/1991 -como es el caso- establece que la operación está no sujeta, no cabe luego modificar esa situación jurídica por el hecho de que antes se haya abonado indebidamente el IGIC en otras operaciones anteriores.

QUINTO.- Como resumen de lo que hemos expuesto, es criterio vinculante de este Centro Directivo:

Primero.- Que no están sujetas al IGIC las prestaciones de servicios consistentes en la gestión económica de la investigación (ensayos clínicos, estudios observacionales y demás) realizadas en Canarias por la Fundación consultante, cuyo destinatario sea una sociedad mercantil con sede de su actividad económica en la Península.

Segundo.- Que la repercusión indebida del IGIC, aunque haya existido un consentimiento del destinatario de la operación, no altera la relación del impuesto, ni permite que pueda llevarse a cabo una repercusión del Impuesto por el simple hecho de que se haya abonado indebidamente el IGIC en operaciones anteriores

Todo lo cual se le comunica de acuerdo con la Disposición Adicional Décima, número tres, de la Ley 20/1991, y con el alcance establecido en el articulo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y se le advierte que la presente consulta no tendrá efectos vinculantes respecto al objeto o tramitación de un procedimiento, recurso o reclamación iniciado con anterioridad a su presentación.

Santa Cruz de Tenerife, 10 de marzo de 2010

Tomás Miller, 38 – 4ª Planta.
35071 – Las Palmas de Gran Canaria
Avda. 3 de mayo,2 y 4
38071 – Santa Cruz de Tenerife

EL DIRECTOR GENERAL DE TRIBUTOS

Francisco Clavijo Hernández

Tomás Miller, 38 – 4ª Planta.
35071 – Las Palmas de Gran Canaria

Avda. 3 de mayo,2 y 4
38071 – Santa Cruz de Tenerife