Administración Tributaria Canaria
Gobierno de Canarias

**CONSULTA TRIBUTOS REF**
**CONSULTA Nº 1692 (07/11/14)**

| **PERSONA O ENTIDAD CONSULTANTE** | **DOMICILIO** |
|---|---|
| **CONCEPTO IMPOSITIVO**<br><br>Impuesto General Indirecto Canario | **NORMATIVA APLICABLE**<br>Art. 4.2 Ley 20/1991<br>Art. 17.Uno.1 Ley 20/1991<br>Art. 17.Dos Ley 20/1991<br>Art. 19.1.2º.a) Ley 20/1991<br>Art. 21.a) Ley 20/1991<br>Art. 48 Ley 20/1991 |

**CUESTIÓN PLANTEADA**

Se consulta si dispone o no de establecimiento permanente en Canarias y el tratamiento de sus operaciones en este territorio.

**CONTESTACIÓN VINCULANTE**

Primero.- Conforme a los datos aportados, la entidad mercantil consultante no se encuentra establecida en Canarias.

Segundo.- Se encuentra sujeta al IGIC, siendo sujeto pasivo la entidad mercantil consultante, la importación de Terminales Punto de Venta electrónicos (TPVs) y de tarjetas prepago. En ambos casos el tipo impositivo será el general del 7 por ciento.

La base imponible de la importación de las tarjetas prepago vendrá determinada por el resultado de añadir al valor en aduana del soporte físico de la tarjeta, los tributos y gastos accesorios y complementarios que se hayan producido hasta el primer lugar de destino en el territorio de aplicación del Impuesto.

Tercero. Se encuentra sujeta al IGIC, al tipo general del 7 por ciento, la prestación de servicio de procesamiento de pagos a través de los TPVs que pone la entidad mercantil consultante a disposición, en concepto de depósito, de las estaciones de servicios, sin que resulte de aplicación el supuesto de exención previsto en el artículo 50.Uno.18.a) de la Ley 20/1991. Será sujeto pasivo por inversión la estación de servicio destinataria del servicio.

Cuarto. Se encuentra no sujeta al IGIC la adquisición de recargas de telefonía móvil prepago que realiza la entidad mercantil consultante.

Quinto. Se encuentra sujeta al IGIC al tipo impositivo del 7 por ciento la prestación de servicio de reventa por parte de la entidad mercantil consultante de la recargas de telefonía móvil prepago a las estaciones del servicio, invirtiéndose en éstas la condición de sujetos pasivos.

Sexto. La recuperación de las cuotas del IGIC soportadas por la entidad mercantil consultante en la importación de los TPVs y de las tarjetas prepago será a través de la petición de devolución por empresarios o profesionales no establecidos en Canarias prevista en el artículo 48 de la Ley 20/1991 y en sus normas de desarrollo.

Visto 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), el artículo 88.5 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en relación con el artículo 23.2.t) del Decreto 12/2004, de 10 de febrero, por el que se aprueba el Reglamento Orgánico de la Consejería de Economía y Hacienda, emite la siguiente contestación:

**PRIMERO.-** Se consulta si dispone o no de establecimiento permanente en Canarias y el tratamiento de sus operaciones en este territorio.

**SEGUNDO.-** En este apartado analizaremos la tributación del primer grupo de operaciones que la entidad mercantil cita en su escrito de petición de emisión de consulta vinculante.

**- Importación de Terminales Punto de Venta electrónicos (en adelante, TPVs).**

El artículo 4 de la Ley 20/1991, regulador del hecho imponible, dispone en su número 2 lo siguiente:

*"2. Asimismo, están sujetas al Impuesto por el concepto de importaciones de bienes la entrada de los mismos en las Islas Canarias, cualquiera que sea el fin a que se destinen o la condición del importador."*

Por otra parte, el artículo 21.a) de la Ley 20/1991 dispone:

*"Son sujetos pasivos en las importaciones de bienes quienes las realicen.*

*Se consideran importadores, siempre que se cumpla, en cada caso, la legislación aplicable:*

*a) Los destinatarios de los bienes importados, sean adquirentes, cesionarios o propietarios de los mismos, o bien consignatarios que actúen en nombre propio en la importación de dichos bienes."*

Por último, el artículo 51.1.d) de la Ley 4/2012, de 25 de junio, de medidas administrativas y fiscales (en adelante, Ley 4/2012), dispone:

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

*d) El tipo general del 7 por ciento, 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."*

Conforme a todo ello, la importación de TPVs se encuentra sujeta al IGIC al tipo general del 7 por ciento, siendo sujeto pasivo la entidad mercantil consultante.

**- Prestación de servicio de procesamiento de pagos a través de los TPVs que pone la entidad mercantil consultante a disposición, en concepto de depósito, de las estaciones de servicios.**

El artículo 17.Uno.1 de la Ley 20/1991 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."*

Derivado de este precepto, parece que no existen dudas de que la prestación de servicio efectuada por la entidad mercantil consultante de procesamiento de pagos a través de los TPVs que se ponen a disposición, en concepto de depósito, a las estaciones de servicios, se encuentra sujeta al IGIC, resultando de aplicación la excepción al supuesto de exención prevista en el artículo 50.Uno.18º.a), segundo párrafo, de la Ley 4/2012 que dispone:

*"Uno.- Están exentas del Impuesto General Indirecto Canario las siguientes operaciones: (…)*

*18º. Las siguientes operaciones financieras, cualquiera que sea la condición del prestatario y la forma en que se instrumente, incluso mediante efectos financieros: (…)*

*a) Los depósitos en efectivo en sus diversas formas, incluidos los depósitos en cuenta corriente y cuentas de ahorro y las demás operaciones relacionadas con los mismos, incluidos los servicios de cobro o pago prestados por el depositario a favor del depositante.*

*La exención no se extiende a los servicios de gestión de cobro de créditos, letras de cambio, recibos y otros documentos. Tampoco se extiende a los servicios prestados al cedente en el marco de los contratos de factoring, con excepción de los de anticipo de fondos que, en su caso, se puedan prestar en estos contratos."*

Llegado a este punto, la cuestión a discernir es quién es el sujeto pasivo respecto a esta prestación de servicios, si la entidad mercantil consultante, en aplicación de lo dispuesto 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."*

o las estaciones de servicio destinatarias del servicio como sujeto pasivo por inversión de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 19.1.2º.a) de la Ley 20/1991, que 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."*

Para que sea aplicable la inversión del sujeto pasivo en la estación de servicio (que es evidente que tiene la consideración de empresario establecido en Canarias), es imprescindible que, respecto al servicio que nos ocupa, la entidad mercantil consultante se encuentre no establecida en Canarias.

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."*

En el texto de la consulta se señala que la entidad mercantil consultante cuenta "*con una empleada que se encarga de prestar el soporte técnico necesario a los clientes en Canarias. En concreto, sus responsabilidades son la puesta en funcionamiento, prueba, mantenimiento y reparación de los TPVs en sede del cliente así como la prestación de un servicio de atención*

*telefónica de los clientes en cuanto a la puesta en funcionamiento y las posibles incidencias con los citados aparatos. La referida empleada, si bien tiene facultades para desempeñar las funciones anteriores, no tiene facultades otorgadas para negociar o concluir contratos en nombre* de (la entidad mercantil consultante)".

Debemos establecer, partiendo de estos datos, si la entidad mercantil consultante dispone o no de un establecimiento permanente, y, en caso de disponer, sí el establecimiento permanente interviene en la prestación de servicio de procesamiento de pagos.

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

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

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

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

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

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

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

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

*f) Los centros de compras de bienes o de adquisición de servicios.*
*g) Los bienes inmuebles explotados en arrendamiento o por cualquier título."*

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

A juicio de esta Dirección General de Tributos y de acuerdo con lo datos aportados en el escrito presentado, la entidad mercantil consultante cuenta con una presencia física y con un grado de permanencia, sin embargo se incumple el requisito de la capacidad, al no disponer de aptitud para concluir los contratos.

Consecuencia de todo lo expuesto es que nos encontramos ante una prestación de servicio sujeta y no exenta al IGIC prestada por un empresario no establecido en Canarias, por lo que se invierte la condición de sujeto pasivo en la estación de servicio, empresario establecido adquirente del servicio, que estará obligada a declarar la cuota devengada.

De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 51.1.d) de la Ley 4/2012 la prestación de servicio que nos ocupa tributa al tipo general del 7 por ciento.

**TERCERO.-** En este apartado analizaremos a tributación del segundo grupo de operaciones que la entidad mercantil cita en su escrito de petición de emisión de consulta vinculante.

Expresa que adquiere tarjetas prepago a determinados operadores de telecomunicaciones y, a su vez, procede, a su reventa a estaciones de servicios situadas en Canarias que actúan como distribuidores de las mismas.

Antes de entrar en el examen de la tributación de esta operación, resulta necesario determinar si la entidad mercantil consultante dispone de establecimiento permanente en Canarias a través de las estaciones de servicios. En este sentido entiende que éstas actúan como agentes o representantes del mismo, por lo que constituyen establecimientos permanentes. En apoyo de su tesis cita la doctrina administrativa que en relación al Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, IVA) contienen las consultas vinculantes V0926-13 y V0210-10.

La entidad mercantil consultante ha aportado un contrato con una estación de servicio. En las condiciones generales se menciona lo siguiente, teniendo en cuenta que la expresión "COMERCIO" se refiere a la estación de servicio contratante:

*"<u>Objeto</u>*

*En virtud del presente Contrato* (la entidad mercantil consultante) *se compromete a (i) prestar los servicios tecnológicos de procesamiento de los pagos realizados en las instalaciones del COMERCIO por clientes finales mediante tarjetas de débito, crédito y/o carburante por la adquisición de bienes y/o servicios comercializados o distribuidos por el COMERCIO, (ii) autorizar al COMERCIO a distribuir recargas de telefonía móvil prepago a los citados clientes finales y (iii) suministrar Tarjetas Prepago al COMERCIO para que éste*

*proceda a su venta a cliente finales (en adelante, los "Servicios"). Los supuestos (i) y (ii) anteriormente indicados se llevarán a cabo mediante la utilización del Terminal Punto de Venta (TPV) que* (la entidad mercantil consultante) *pone a disposición del COMERCIO.*

*(…)*

*Descripción de los Servicios:*

*Soporte tecnológico necesario en el procesamiento como medio de pago de las tarjetas bancarias (…), tarjetas afines al Sistema (…) y cualquier otra tarjeta (Crédito, débito, contada y fidelidad o bonificación) que se incorpore al circuito del sistema ofrecido por* (la entidad mercantil consultante) *y que sean operativas por "EL COMERCIO", previo aviso fehaciente.*

*Dispensar Recargas electrónicas de telefonía móvil desde el T.P.V.* (de la entidad mercantil consultante).

*Suministro al COMERCIO de las Tarjetas Prepago que se detallan en el Anexo I del presente Contrato, para que el COMERCIO proceda a su venta directa a clientes finales, previa activación de las mismas mediante el T.P.V de* (la entidad mercantil consultante).

*Conexión a líneas especiales de comunicación y transmisión de datos, tales como (…) a solicitud del COMERCIO.*

*(…)*

*Obligaciones de "EL COMERCIO"*

*5-9 Para el caso de la distribución de recargos de telefonía móvil y otros productos prepago, el COMERCIO se compromete a llevar a cabo la citada distribución con arreglo a las instrucciones recibidas por* (la entidad mercantil consultante) *al efecto y, en general, no realizará ningún tipo de distribución fraudulenta (…).*

*Facturación y pago*

(la entidad mercantil consultante) *emitirá al COMERCIO la correspondiente factura por la prestación de los Servicios con la siguiente periodicidad:*

*- Para el pago de los servicios consistentes en comercialización de recargas y productos prepago, semanalmente.*

*-Para el pago del resto de los servicios, mensualmente.*

*La prestación de los servicios será abonada por el comercio de la forma que se expone a continuación:*

*- Para el caso de los servicios consistentes en la comercialización de recargas y productos prepago,* (la entidad mercantil consultante) *realizará un cargo semanal en la cuenta bancaria titularidad del comercio, que será pagadero a la vista.*

*- Para el caso del resto de los servicios se realizará una liquidación mensual del saldo existente entre* (la entidad mercantil consultante) *y EL COMERCIO como resultado de la prestación de los servicios y la comisión a percibir por* (la entidad mercantil consultante), *según lo dispuesto en el Anexo I del presente contrato. En consecuencia, con carácter mensual, si como resultado de la citada liquidación el saldo resultara favorable para el comercio,* (la entidad mercantil consultante) *realizará una transferencia a la cuenta bancaria de la titularidad de EL COMERCIO. Por el contrario, si la liquidación arrojara un saldo favorable a* (la entidad mercantil consultante), (la entidad mercantil consultante) *realizará un cargo en la cuenta bancaria titularidad.*

*En caso de impago de cualquier factura derivada del presente Contrato por parte del COMERCIO (en especial, sin carácter limitativo, aquellas facturas derivadas de las distribución de productos prepago y recargas), se aplicará, por cada día de retraso y hasta el completo abono íntegro de la factura, el interés de demora establecido en la Ley 15/2010 de reforma de la Ley 3/2004, de 29 de diciembre, de Medidas de Lucha contra la Morosidad en las Operaciones Comerciales."*

A juicio de esta Dirección General de Tributos, del contenido de las condiciones generales del contrato aportado por la entidad mercantil consultante no se desprende que la estación de servicio contratante actúa como agente o representación autorizada para contratar en nombre y por cuenta de la entidad mercantil consultante, por lo que no constituiría establecimiento permanente. Por otra parte, no cabe apoyarse en la doctrina del IVA contenida en las consultas vinculantes que se citan en el escrito de petición de consulta, pues se tratan de situaciones diferentes. En efecto, las mismas contemplan el supuesto de estaciones de servicios que venden en firme a la entidad consultante que plantea la consulta relativa al IVA determinados bienes y servicios propios de la actividad de transporte, comprometiéndose a entregar los referidos bienes y prestar los referidos servicios (previamente adquiridos por la entidad consultante); este hecho supondría la consideración de tales estaciones de servicios como establecimientos permanentes en calidad de agentes o representantes autorizados para contratar en nombre y por cuenta de la entidad consultante del IVA. Sin embargo, en el supuesto planteado la entidad mercantil consultante no adquiere los bienes o servicios a la estación de servicio, sino que, como expresamente señala en su escrito, "*adquiere recargas de saldos en relación con teléfonos móviles que funcionan con tarjeta de prepago a determinados operadores de telecomunicaciones y, a su vez, procede a su reventa a estaciones de servicio situados en las Islas Canarias que actúan como distribuidores de las mismas"*.

Partiendo del dato de no considerar establecida en Canarias a la entidad mercantil consultante, analizaremos la tributación del segundo grupo de operaciones que cita en el escrito de petición de emisión de consulta.

**- Importación de tarjetas prepago**

De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 4 y 21.a) de la Ley 20/1991, esta operación se encuentra sujeta al IGIC al tipo general del 7 por ciento (artículo 51.1.d) de la Ley 4/2012), siendo sujeto pasivo la entidad mercantil consultante.

La base imponible de la importación vendrá determinada por el resultado de añadir al valor en aduana del soporte físico de la tarjeta, los tributos y gastos accesorios y complementarios que se hayan producido hasta el primer lugar de destino en el territorio de aplicación del Impuesto, de conformidad con lo establecido en el artículo 25 de la Ley 20/1991.

**- Adquisición de recargas de telefonía móvil prepago**

Nos encontramos ante un servicio de telecomunicaciones que es definido en el artículo 17.Dos de la Ley 20/1991 en los siguientes términos:

*"– 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*."

Partiendo de que la entidad consultante no se encuentra establecida en Canarias, este servicio de telecomunicaciones se encuentra no sujeto al IGIC por inaplicación de la regla general de localización de las prestaciones de servicios recogida en el artículo 17.Uno.1 de la Ley 20/1991.

**- Reventa de la recargas de telefonía móvil prepago a las estaciones del servicio.**

Esta prestación de servicio de telecomunicación se encuentra sujeta al IGIC por aplicación de la regla general de localización de las prestaciones de servicios recogida en el artículo 17.Uno.1 de la Ley 20/1991, tributando al tipo impositivo general del 7 por ciento conforme a lo dispuesto en el artículo 51.1.d) de la Ley 4/2012, siendo sujetos pasivos por inversión las estaciones de servicios adquirentes del servicio de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 19.1.2º.a) de la Ley 20/1991.

Llegados a este punto debemos señalar que la forma de recuperación de las cuotas del IGIC soportadas por la entidad mercantil consultante en la adquisición o importación de bienes o servicios que utilicen en la realización de las operaciones descritas en la presente consulta será a través del procedimiento de devolución a empresarios o profesionales no establecidos en Canarias regulado en el artículo 48 de la Ley 20/1991 y desarrollado en los artículos 87, 88 y 89 del Real Decreto 2538/1994, de 29 de diciembre, por el que se dictan normas de desarrollo relativas al Impuesto General Indirecto Canario y al Arbitrio sobre la Producción e Importación en las islas Canarias, creados por la Ley 20/1991, de 7 de junio, y el artículo 12 del Reglamento de gestión de los tributos derivados del Régimen Económico y Fiscal de Canarias aprobado por el artículo único del Decreto 268/2011, de 4 de agosto.

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

Primero.- Conforme a los datos aportados, la entidad mercantil consultante no se encuentra establecida en Canarias.

Segundo.- Se encuentra sujeta al IGIC, siendo sujeto pasivo la entidad mercantil consultante, la importación de Terminales Punto de Venta electrónicos (TPVs) y de tarjetas prepago. En ambos casos el tipo impositivo será el general del 7 por ciento.

La base imponible de la importación de las tarjetas prepago vendrá determinada por el resultado de añadir al valor en aduana del soporte físico de la tarjeta, los tributos y gastos accesorios y complementarios que se hayan producido hasta el primer lugar de destino en el territorio de aplicación del Impuesto.

Tercero. Se encuentra sujeta al IGIC, al tipo general del 7 por ciento, la prestación de servicio de procesamiento de pagos a través de los TPVs que pone la entidad mercantil consultante a disposición, en concepto de depósito, de las estaciones de servicios, sin que

resulte de aplicación el supuesto de exención previsto en el artículo 50.Uno.18.a) de la Ley 20/1991. Será sujeto pasivo por inversión la estación de servicio destinataria del servicio.

Cuarto. Se encuentra no sujeta al IGIC la adquisición de recargas de telefonía móvil prepago que realiza la entidad mercantil consultante.

Quinto. Se encuentra sujeta al IGIC al tipo impositivo del 7 por ciento la prestación de servicio de reventa por parte de la entidad mercantil consultante de la recargas de telefonía móvil prepago a las estaciones del servicio, invirtiéndose en éstas la condición de sujetos pasivos.

Sexto. La recuperación de las cuotas del IGIC soportadas por la entidad mercantil consultante en la importación de los TPVs y de las tarjetas prepago será a través de la petición de devolución por empresarios o profesionales no establecidos en Canarias prevista en el artículo 48 de la Ley 20/1991 y en sus normas de desarrollo.

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, 7 de noviembre de 2014

**EL DIRECTOR GENERAL DE TRIBUTOS**

Alberto Génova Galván