CONSULTA TRIBUTOS REF
CONSULTA NÚM- 1594 (11/07/13)

PERSONA O ENTIDAD CONSULTANTE	**DOMICILIO**
CONCEPTO IMPOSITIVO Impuesto General Indirecto Canario	**NORMATIVA APLICABLE** Art. 17.Uno.1 y 2 Ley 20/1991 Art. 19.2.1º.a) Ley 20/1991 Art. 20.Dos.5 Ley 20/1991

CUESTIÓN PLANTEADA

Se describen las siguientes operaciones:

a) Una sociedad (A) establecida en Canarias presta servicios de telecomunicaciones a una sociedad (B) establecida en la Península y sin establecimiento permanente en Canarias. La sociedad A le repercute el IGIC a la sociedad B.

b) La sociedad B presta servicios de telecomunicaciones a otros empresarios. Cuando éstos se encuentran establecidos en Canarias no les repercute ni el IGIC ni el IVA.

Los empresarios establecidos en Canarias a su vez prestan los servicios de telecomunicación a empresarios establecidos en Canarias y a particulares residentes en Canarias, repercutiendo siempre el IGIC.

Se consulta sobre la sujeción o no al IGIC de las citadas operaciones.

CONTESTACIÓN VINCULANTE

Primero.- El servicio de telecomunicación prestado por una sociedad (A) desde su sede o establecimiento permanente situado en Canarias a otra sociedad (B) no establecida en Canarias, se encuentra no sujeta al IGIC.

Segundo.- Debe ser objeto de rectificación la indebida repercusión del IGIC por parte de la sociedad (A) a la sociedad (B), a través de las siguientes acciones:

A) Rectificación de la repercusión por alguna de las siguientes opciones:

- Iniciar un procedimiento de ingresos indebidos. Este procedimiento podrá ser iniciado tanto por la sociedad (A) como por la sociedad (B). Si procede la devolución, únicamente tendrá derecho a la misma la sociedad (B) que ha soportado indebidamente la repercusión del IGIC.

- A través de rectificación, por parte de la sociedad (A) de las cuotas en la autoliquidación (existe una casilla específica) correspondiente al periodo en que deba efectuarse la rectificación o en las posteriores hasta el plazo de un año a contar desde el momento en que debió efectuarse la mencionada rectificación.

La sociedad (A) deberá reintegrar las cuotas del IGIC indebidamente repercutidas al destinatario de la operación, la sociedad (B).

B) La sociedad (A) deberá emitir una factura rectificativa en los términos establecidos en el artículo 15 del Reglamento de facturación.

Tercero.- Se encuentran sujetas al IGIC las prestaciones de servicios de

telecomunicaciones prestadas por un empresario establecido en Canarias a otros empresarios establecidos en Canarias y a particulares residentes en Canarias.

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

PRIMERO.- Se describen las siguientes operaciones:

a) Una sociedad (A) establecida en Canarias presta servicios de telecomunicaciones a una sociedad (B) establecida en la Península y sin establecimiento permanente en Canarias. La sociedad A le repercute el IGIC a la sociedad B.

b) La sociedad B presta servicios de telecomunicaciones a otros empresarios. Cuando éstos se encuentran establecidos en Canarias no les repercute ni el IGIC ni el Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, IVA).

Los empresarios establecidos en Canarias a su vez prestan los servicios de telecomunicación a empresarios establecidos en Canarias y a particulares residentes en Canarias, repercutiendo siempre el IGIC.

Se consulta sobre la sujeción o no al IGIC de las citadas operaciones.

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

"Primero.- La sujeción al Impuesto sobre el Valor Añadido de los servicios que presta la entidad en el territorio de aplicación del Impuesto deberá realizarse conforme a las reglas de localización de servicios contenidas en los artículos 69, 70 y 72 de la Ley 37/1992, de 26 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE de 29 de diciembre).

En este sentido, el artículo 69.uno, número 1° de la Ley establece que

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

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

Por otra parte, el artículo 70.Uno de la Ley 37/1992 establece que se entenderán prestados en el territorio de aplicación del Impuesto los siguientes servicios:

"8°. Los de telecomunicaciones, de radiodifusión y de televisión, prestados desde la sede de actividad o un establecimiento permanente o, en su defecto, el lugar del domicilio o residencia habitual de un empresario o profesional que se encuentre fuera de la Comunidad y cuyo destinatario no sea un empresario o profesional actuando como tal, siempre que este último se encuentre establecido o tenga su residencia o domicilio habitual en el territorio de aplicación del Impuesto y la utilización o explotación efectivas de dichos servicios se realicen en el citado territorio.

A efectos de lo dispuesto en este número, se presumirá que el destinatario del servicio se encuentra establecido o es residente en el territorio de aplicación del Impuesto cuando se efectúe el pago de la contraprestación del servicio con cargo a cuentas abiertas en establecimientos de entidades de crédito ubicadas en dicho territorio."

En consecuencia, los servicios de telecomunicaciones prestados desde un establecimiento permanente situado en las Islas Canarias se localizan en el territorio de aplicación del Impuesto cualquiera que sea su destinatario, siempre que el mismo tenga 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, teniendo en cuenta que cuando el destinatario no sea un empresario o profesional actuando como tal, la utilización o explotación efectivas del servicio se realice en el citado territorio.

Segundo.- Por tanto, en el primer supuesto objeto de consulta, cuando un establecimiento permanente situado en Canarias presta un servicio a un empresario o profesional establecido en la Península y sin establecimiento permanente en Canarias, la operación se localiza en el territorio de aplicación del Impuesto y queda sujeta al IVA operando la regla de inversión del sujeto pasivo, a tenor de lo establecido en el artículo 84.uno.2°, letra a) de la Ley 37/1992, no debiendo repercutir, por tanto, la entidad canaria el Impuesto General Indirecto Canario.

Por otra parte, los servicios de telecomunicaciones que facture la sociedad Peninsular a empresarios establecidos en Canarias, que tengan por destinatario a la sede de actividad o un establecimiento permanente de un empresario o profesional situado en las Islas Canarias no quedarán sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido, no debiendo este empresario repercutir IVA en las facturas que emita.

Finalmente, los servicios telecomunicaciones facturados por estos últimos empresarios canarios destinatarios a otros empresarios o profesionales, o consumidores finales situados en Canarias, se consideran operaciones efectuadas fuera del territorio de aplicación del Impuesto y no estarán sujetos a IVA, sin perjuicio de la tributación que corresponda en el Impuesto General Indirecto Canario.

Por último, respecto a lo que debe entenderse por intervención del establecimiento permanente distinto de la sede de actividad, el artículo 53 del Reglamento de Ejecución (UE)

n° 282/2011 del Consejo de 15 de marzo de 2011, por el que se establecen disposiciones de aplicación de la Directiva 2006/112/CE relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DOUE de 23 de marzo), establece:

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

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

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

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

Por su parte, el artículo 54 del Reglamento de Ejecución establece que cuando un sujeto pasivo haya establecido la sede de su actividad económica en el territorio del Estado miembro en que se adeude el Impuesto, 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."

TERCERO.- En relación a la prestación de servicio de telecomunicaciones que realiza la sociedad (A) establecida en Canarias a la sociedad (B) establecida en la Península y sin establecimiento permanente en Canarias, le resulta de aplicación la regla general de localización recogida en el artículo 17.Uno.1 de la 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 todo ello, el servicio de telecomunicación prestado por una sociedad (A) desde su sede o establecimiento permanente situado en Canarias a otra sociedad (B) no establecida en Canarias, se encuentra no sujeta al IGIC.

En el texto de la consulta se establece que la sociedad (A) repercute el IGIC a la sociedad (B).

La sociedad (A) debe, para la corrección de la indebida repercusión, efectuar dos acciones:

a) Rectificar la incorrecta repercusión del IGIC efectuada.

El artículo 20.Dos.5 de la Ley 20/1991 dispone:

"Dos. La rectificación de las cuotas impositivas repercutidas deberá realizarse de acuerdo con el siguiente procedimiento:
(...)

5. (...)
Cuando la rectificación determine una minoración de las cuotas inicialmente repercutidas, el sujeto pasivo podrá optar por cualquiera de las dos alternativas siguientes:
a) Iniciar ante la Administración tributaria el correspondiente procedimiento de devolución de ingresos indebidos.
b) Regularizar la situación tributaria en la declaración-liquidación correspondiente al periodo en que deba efectuarse la rectificación o en las posteriores hasta el plazo de un año a contar desde el momento en que debió efectuarse la mencionada rectificación. En este caso, el sujeto pasivo estará obligado a reintegrar al destinatario de la operación el importe de las cuotas repercutidas en exceso. (...)"

Comprobamos que la sociedad (A) dispone de una doble alternativa para rectificar, minorando, la repercusión indebida del IGIC:

- Solicitar ante la Administración Tributaria Canaria la devolución de las cuotas del IGIC indebidamente declaradas.

El procedimiento de devolución de ingresos indebidos está regulado en el artículo 221 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, desarrollado en los artículos 14 a 20 del Reglamento de revisión en vía administrativa aprobado por el artículo único del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo (en adelante, Reglamento de revisión).

Cuando proceda la devolución, únicamente tendrá derecho a la misma la persona o entidad que haya soportado indebidamente la repercusión, es decir la sociedad (B).

- La rectificación de las cuotas del IGIC indebidamente repercutidas a través de su consignación en una autoliquidación (existe una casilla específica) correspondiente al periodo en que deba efectuarse la rectificación o en las posteriores hasta el plazo de un año a contar desde el momento en que debió efectuarse la mencionada rectificación. Conjuntamente debe reintegrar las cuotas del IGIC indebidamente repercutidas al adquirente del servicio (sociedad B).

El artículo 20.Dos.5 de la Ley 20/1991 restringe el ejercicio de las opciones para la rectificación de la repercusión, en el supuesto de minoración, a los sujetos pasivos (*Cuando la rectificación determine una minoración de las cuotas inicialmente repercutidas, el sujeto pasivo podrá optar por cualquiera de las dos alternativas siguientes)*. Sin embargo, el artículo 14.1.c) del Reglamento de revisión señala que tendrán derecho a solicitar la devolución de ingresos indebidos, cuando el ingreso indebido se refiera a tributos para los cuales exista una obligación legal de repercusión, además del sujeto pasivo, la persona o entidad que haya soportado la repercusión.

Inicie el sujeto pasivo o la persona o entidad que haya soportado la repercusión el procedimiento de devolución de ingresos indebidos, quien tiene derecho a obtener la devolución, si ésta procede, es la persona o entidad que haya soportado la repercusión.

b) Emitir factura rectificativa.

El artículo 15 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 (en adelante, Reglamento de facturación), dispone:

"Artículo 15. Facturas rectificativas.

(...)
2. Igualmente, será obligatoria la expedición de una factura rectificativa en los casos en que las cuotas impositivas repercutidas se hubiesen determinado incorrectamente o se hubieran producido las circunstancias que, según lo dispuesto en el artículo 80 de la Ley del Impuesto, dan lugar a la modificación de la base imponible.
(...)
3. La expedición de la factura rectificativa deberá efectuarse tan pronto como el obligado a expedirla tenga constancia de las circunstancias que, conforme a los apartados anteriores, obligan a su expedición, siempre que no hubiesen transcurrido cuatro años a partir del momento en que se devengó el Impuesto o, en su caso, se produjeron las circunstancias a que se refiere el artículo 80 de la Ley del Impuesto.
4. La rectificación se realizará mediante la emisión de una nueva factura en la que se haga constar los datos identificativos de la factura rectificada. Se podrá efectuar la rectificación de varias facturas en un único documento de rectificación, siempre que se identifiquen todas las facturas rectificadas. No obstante, cuando la modificación de la base imponible tenga su origen en la concesión de descuentos o bonificaciones por volumen de operaciones, así como en los demás casos en que así se autorice por el Departamento de Gestión Tributaria de la Agencia Estatal de Administración

Tributaria, no será necesaria la identificación de las facturas rectificadas, bastando la determinación del periodo al que se refieran.
5. La factura rectificativa deberá cumplir los requisitos que se establecen en los artículos 6 ó 7, según proceda.
Cuando lo que se expida sea una factura rectificativa, los datos a los que se refiere el artículo 6.1.f), g) y h) expresarán la rectificación efectuada. En particular, los datos que se regulan en los párrafos f) y h) del citado artículo 6.1 se podrán consignar, bien indicando directamente el importe de la rectificación, con independencia de su signo, bien tal y como queden tras la rectificación efectuada, señalando igualmente en este caso el importe de dicha rectificación.
Cuando lo que se expida sea una factura simplificada rectificativa, los datos a los que se refiere el artículo 7.1.f) y g) y, en su caso, el 7.2.b), expresarán la rectificación efectuada, bien indicando directamente el importe de la rectificación, bien tal y como quedan tras la rectificación efectuada, señalando igualmente en este caso el importe de dicha rectificación.
6. Únicamente tendrán la consideración de facturas rectificativas las que se expidan por alguna de las causas previstas en los apartados 1 y 2.
No obstante, las facturas que se expidan en sustitución o canje de facturas simplificadas expedidas con anterioridad no tendrán la condición de rectificativas, siempre que las facturas simplificadas expedidas en su día cumpliesen los requisitos establecidos en el artículo 7.1."

Respecto a las operaciones sujetas al IGIC, debe tenerse en cuenta que la Disposición adicional segunda del citado Reglamento establece que las referencias al Impuesto sobre el Valor Añadido y al Departamento de Gestión de la Agencia Estatal de Administración Tributaria deben entenderse realizadas al IGIC y a la Administración tributaria canaria; por tanto, la referencia al "*artículo 80 de la Ley del Impuesto*" se entiende referida a los números 4, 5, 6, 7, 8 y 9 del artículo 22 de la Ley 20/1991.

Conforme a todo ello, la sociedad (A) está obligada a emitir facturas rectificativas de cada una de las facturas en la que se repercutió indebidamente cuotas del IGIC. No obstante, puede emitir una sola factura rectificativa siempre que haga mención en la misma a todas las facturas que rectifica.

La factura rectificativa debe cumplir todos los requisitos exigidos en el artículo 6 del Reglamento de facturación, con las especialidades previstas en el apartado 7 del artículo 15 del Reglamento de facturación.

CUARTO.- En cuanto a la siguiente operación descrita por la entidad mercantil consultantes (la sociedad (B), no establecida en Canarias, presta servicios de telecomunicaciones a otros empresarios; cuando éstos se encuentran establecidos en Canarias no les repercute ni el IGIC ni el IVA; los empresarios establecidos en Canarias a su vez prestan los servicios de telecomunicación a empresarios establecidos en Canarias y a particulares residentes en Canarias, repercutiendo siempre el IGIC), debemos diferenciar dos supuestos:

a) Prestación de servicio de la sociedad (B) a empresarios establecidos en Canarias.

Resulta aplicable la regla general de localización de las prestaciones de servicios establecida en el artículo 17.Uno.1 de la Ley 20/1991, por lo que la prestación de servicio de telecomunicaciones se encuentra sujeta al IGIC.

Teniendo en cuenta que el prestador de servicio no se encuentra establecido en Canarias, se invierte la condición de sujeto pasivo en los empresarios establecidos en Canarias y adquirentes del servicio, conforme a lo establecido en el artículo 19.2.1º.a) de la Ley 20/1991, que dispone lo siguiente:

> *"1. Son sujetos pasivos del Impuesto:*
> *(...)*
> *2.º Excepcionalmente, se invierte la condición de sujeto pasivo en los empresarios o profesionales y, en todo caso, en los entes públicos y personas jurídicas que no actúen como empresarios o profesionales, para quienes se realicen las operaciones sujetas a gravamen en los siguientes supuestos:*
> *a) Cuando las citadas operaciones se efectúen por personas o entidades no establecidas en Canarias, salvo que el destinatario, a su vez, no esté establecido en dicho territorio."*

La sociedad (B) tendrá que emitir una factura sin repercusión de cuota alguna del IGIC y con la mención «inversión del sujeto pasivo», conforme a lo establecido en el artículo 6.1.3º.m) del Reglamento de facturación.

b) Prestación de servicio de telecomunicaciones de los empresarios establecidos en Canarias a otros empresarios y particulares, todos establecidos en Canarias.

Tratándose el adquirente de un empresario, la prestación de servicio se encuentra sujeta al IGIC por aplicación de la regla general de localización establecida en el artículo 17.Uno.1 de la Ley 20/1991.

Tratándose el adquirente de un particular, resulta de aplicación la regla general de localización de las prestaciones de servicios establecida en el artículo 17.Uno.2 de la Ley 20/1991, por lo que la prestación de servicio de telecomunicaciones se encuentra sujeta al IGIC. Este precepto dispone:

> "*Uno. Reglas generales.*
> *Las prestaciones de servicios se entenderán realizadas en el territorio de aplicación del Impuesto en los siguientes casos:*
> *(...)*
> *2. Cuando el destinatario no sea un empresario o profesional actuando como tal, siempre que los servicios se presten por un empresario o profesional y la sede de su actividad económica o establecimiento permanente desde el que los preste o, en su defecto, el lugar de su domicilio o residencia habitual, se encuentre en el territorio de aplicación del Impuesto."*

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

Primero.- El servicio de telecomunicación prestado por una sociedad (A) desde su sede o establecimiento permanente situado en Canarias a otra sociedad (B) no establecida en Canarias, se encuentra no sujeta al IGIC.

Segundo.- Debe ser objeto de rectificación la indebida repercusión del IGIC por parte de la sociedad (A) a la sociedad (B), a través de las siguientes acciones:

A) Rectificación de la repercusión por alguna de las siguientes opciones:

- Iniciar un procedimiento de ingresos indebidos. Este procedimiento podrá ser iniciado tanto por la sociedad (A) como por la sociedad (B). Si procede la devolución, únicamente tendrá derecho a la misma la sociedad (B) que ha soportado indebidamente la repercusión del IGIC.

- A través de rectificación, por parte de la sociedad (A) de las cuotas en la autoliquidación (existe una casilla específica) correspondiente al periodo en que deba efectuarse la rectificación o en las posteriores hasta el plazo de un año a contar desde el momento en que debió efectuarse la mencionada rectificación.

La sociedad (A) deberá reintegrar las cuotas del IGIC indebidamente repercutidas al destinatario de la operación, la sociedad (B).

B) La sociedad (A) deberá emitir una factura rectificativa en los términos establecidos en el artículo 15 del Reglamento de facturación.

Tercero.- Se encuentran sujetas al IGIC las prestaciones de servicios de telecomunicaciones prestadas por un empresario establecido en Canarias a otros empresarios establecidos en Canarias y a particulares residentes en Canarias.

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, 11 de julio de 2013

EL DIRECTOR GENERAL DE TRIBUTOS

Alberto Génova Galván