CONSULTA TRIBUTOS REF
CONSULTA NÚM. 1567 (06/05/2013)

PERSONA O ENTIDAD CONSULTANTE	**DOMICILIO**
CONCEPTO IMPOSITIVO Impuesto General Indirecto Canario	**NORMATIVA APLICABLE** Art. 17.Uno.1 Ley 20/1991 Art. 17.Uno.2 Ley 20/1991 Art. 17.Uno.3.b) Ley 20/1991 Art. 17.Dos Ley 20/1991 Art. 17.Tres.Uno.4 de la Ley 20/1991 Art. 17.Tres.Uno.9 de la Ley 20/1991 Art.17.Tres.Dos.1º Ley 20/1991 Art. 19.3 Ley 20/1991

CUESTIÓN PLANTEADA

La sociedad mercantil, con domicilio fiscal en Canarias**,** consulta sobre el lugar de realización del hecho imponible de los servicios de descarga y visionado en línea de películas, el servicio de cámara de red (webcam) y la publicidad de terceros desde una página web. La página web está alojada en servidores situados en Canarias, la Unión Europea y terceros países.

Los destinatarios de los servicios son particulares o empresarios o profesionales domiciliados en Canarias, resto de la Unión Europea y terceros países.

CONTESTACIÓN VINCULANTE

1. La prestación de servicio de descarga y visionado en línea de películas tiene la consideración de servicio prestado por vía electrónica.

2. La prestación de servicio de cámara web en línea (webcam), tiene la consideración de servicio por vía electrónica, salvo que se articule como un servicio de transmisión de imágenes y sonidos con la naturaleza de una videoconferencia en el que tiene la consideración de servicio de telecomunicación.

3. La prestación de servicio de publicidad de terceros desde una página web (banners), tiene la consideración de servicio prestado por vía electrónica.

4. Se encuentra sujeta al IGIC la prestación de servicio de descarga y visionado en línea de películas, la prestación de servicio de cámara web en línea (webcam) y la prestación de servicio de publicidad de terceros desde una página web (banners), cuando el destinatario es un particular establecido en Canarias o en un país tercero.

También estará sujeta al IGIC si la prestación de servicio de cámara web consiste en la transmisión de imágenes y sonidos con la naturaleza de una videoconferencia, y por tanto tiene la consideración de servicio de telecomunicación.

5. No se encuentra no sujeta al IGIC la prestación de servicio de descarga y visionado en

línea de películas, la prestación de servicio de cámara web en línea (webcam) y la prestación de servicio de publicidad de terceros desde una página web (banners), cuando el destinatario es un particular establecido en la Unión Europea, excepto Canarias.

También estará no sujeta al IGIC si la prestación de servicio de cámara web consiste en la transmisión de imágenes y sonidos con la naturaleza de una videoconferencia, y por tanto tiene la consideración de servicio de telecomunicación.

6. Se encuentra sujeta al IGIC la prestación de servicio de publicidad de terceros desde una página web (banners), la prestación de servicio de cámara web en línea (webcam) y la prestación de servicio de descarga y visionado en línea de películas, cuando el destinatario es un empresario o profesional y el servicio tiene como destino la sede, establecimiento permanente, domicilio o residencia habitual en este territorio del empresario o profesional.

También estará sujeta al IGIC si la prestación de servicio de cámara web consiste en la transmisión de imágenes y sonidos con la naturaleza de una videoconferencia, y por tanto tiene la consideración de servicio de telecomunicación.

7. Se encuentra no sujeta al IGIC la prestación de servicio de descarga y visionado en línea de películas, la prestación de servicio de cámara web en línea (webcam) y la prestación de servicio de publicidad de terceros desde una página web (banners), cuando el destinatario es un empresario o profesional establecido en la Unión Europea o un país tercero y el servicio tiene como destino la sede, establecimiento permanente, domicilio o residencia habitual de los mismos en dichos territorios.

No obstante, estarán sujetas al IGIC tales prestaciones en el supuesto de que su destino sea la sede, establecimiento permanente, domicilio o residencia habitual en un país tercero de un empresario o profesional y la utilización o explotación efectiva de dichos servicios sea 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 el artículo único del Decreto 12/2004, de 10 de febrero, se emite la siguiente contestación:

PRIMERO.- La sociedad mercantil, con domicilio fiscal en Canarias**,** consulta sobre el lugar de realización del hecho imponible de los servicios de descarga y visionado en línea de películas, el servicio de cámara de red (webcam) y la publicidad de terceros desde una página web. La página web está alojada en servidores situados en Canarias, la Unión Europea y terceros países.

Los destinatarios de los servicios son particulares o empresarios o profesionales domiciliados en Canarias, resto de la Unión Europea y terceros países.

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.- De acuerdo con la información y documentación aportada del escrito de consulta una entidad establecida en las Islas Canarias presta servicios de descarga y visionado en línea de películas, así como, el servicio de cámara web en línea y publicidad de terceros, realizados desde servidores situados en Canarias, en la Unión Europea y países terceros, a destinatarios empresarios o profesionales o consumidores finales establecidos en las Islas Canarias, en la Unión Europea (con excepción de Canarias, Ceuta y Melilla) y en terceros países.

Segundo.- Con carácter previo al análisis de las reglas aplicables a la localización del hecho imponible será necesario determinar la naturaleza de los servicios prestados por la consultante, que podrían tener la calificación de servicios prestados por vía electrónica.

Los servicios prestados por vía electrónica se definen en el artículo 69.Tres, apartado 4°, de la Ley 37/1992, en los siguientes términos:

"4°. 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, el anexo II de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, ofrece un listado no exhaustivo de servicios electrónicos cuya trasposición al ordenamiento jurídico interno se efectúa a través del artículo 69.Tres.4° de la Ley 37/1992, antes transcrito. En concreto, según dicho anexo, se consideran servicios prestados por vía electrónica, entre otros:

"1) Suministro y alojamiento de sitios informáticos, el mantenimiento a distancia de programas y de equipos;

2) Suministro de programas y su actualización;

3) Suministro de imágenes, texto e información y la puesta a disposición de bases de datos;

4) Suministro de música, películas y juegos, incluidos los de azar o de dinero, y de emisiones y manifestaciones políticas, culturales, artísticas, deportivas, científicas o de ocio;

5) Suministro de enseñanza a distancia.".

Por último, el artículo 7 del 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, señala al respecto lo siguiente:

"1. Las "prestaciones de servicios efectuadas por vía electrónica" contempladas en la Directiva 2006/1 12/CE abarcarán los servicios prestados a través de Internet o de una red electrónica que, por su naturaleza, estén básicamente automatizados y requieran una intervención humana mínima, y que no tengan viabilidad al margen de la tecnología de la información.

2. El apartado 1 abarcará, en particular, los casos siguientes:

a) el suministro de productos digitalizados en general, incluidos los programas informáticos, sus modificaciones y sus actualizaciones;

(...)

f) los servicios enumerados en el anexo I.

3. El apartado 1 no abarcará, en particular, los casos siguientes:

a) los servicios de radiodifusión y televisión;

b) los servicios de telecomunicaciones;

(...)

m) Los servicios de publicidad, como los incluidos en periódicos, carteles o por televisión."

Por su parte, el anexo I del Reglamento (UE) n° 282/2011 referido, desarrolla el artículo 7 de dicho Reglamento y señala:

"3) Punto 3 del anexo II de la Directiva 2006/1 12/CE:

(...)

h) suministro de espacio publicitario como, por ejemplo, banners en un sitio web o página web;

(...).

4) Punto 4 del anexo I de la Directiva 2006/11 2/CE:

a) acceso o descarga de música en ordenadores personales y teléfonos móviles;

b) acceso o descarga de melodías, fragmentos musicales, tonos de llamada u otros sonidos;

c) acceso o descarga de películas;

d) descarga de juegos a ordenadores personales y teléfonos móviles;

e) acceso automatizado a juegos en línea que dependan de Internet, o de otra red electrónica similar, en los que los jugadores se encuentren en lugares diferentes."

Por otra parte, el número 3° del artículo 69 de la Ley 37/1992 define a los servicios de telecomunicación como "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.".

En términos similares a lo dispuesto en el artículo 24.2 de la directiva armonizada que considera que los servicios de telecomunicación "son servicios relativos a la transmisión, emisión y recepción de señales, textos, imágenes y sonidos o información de cualquier naturaleza mediante hilo, radio, medios ópticos u otros medios electromagnéticos, incluida la correspondiente transferencia y concesión del derecho de utilización de los medios para tal transmisión, emisión o recepción, incluido el acceso a las redes de información mundiales.

Tercero.- De acuerdo con todo lo anterior, la consultante presta servicios por vía electrónica consistentes en la descarga y visionado en línea de películas y el servicio de cámara web en línea y publicidad de terceros.

No obstante, el servicio de cámara web en línea podría tener la consideración de un servicio de telecomunicaciones si se articula como un servicio de transmisión de imágenes y sonidos con la naturaleza de una videoconferencia y, por su parte, el servicio de publicidad únicamente tendrá la consideración de servicio prestado en vía electrónica, si consiste en el suministro de un espacio publicitario en su página web o la inclusión de banners en la misma, en otro caso se calificarán directamente como servicios de publicidad.

Cuarto.- A efectos de determinar cuándo tales servicios deben considerarse realizados en el territorio de aplicación del Impuesto, habrá que analizar las reglas de localización contempladas en la Ley 37/1992, concretamente, en los artículos 69 y 70 de la misma, que regulan las reglas generales y especiales de localización de las prestaciones de servicios, respectivamente (con excepción de los servicios de transporte intracomunitario de bienes regulados en el artículo 72 de la misma Ley).

De esta forma, con carácter general el artículo 69.Uno de la Ley 37/1992, establece en relación a las reglas de localización lo siguiente:

"Articulo 69. Lugar de realización de las prestaciones de servicios. Reglas generales.

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

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

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

Dos. Por excepción de lo dispuesto en el número 2° del apartado Uno del presente artículo, no se entenderán realizados en el territorio de aplicación del Impuesto los servicios que se enumeran a continuación cuando el destinatario de los mismos no sea un empresario o profesional actuando como tal y esté establecido o tenga su domicilio o residencia habitual fuera de la Comunidad, salvo en el caso de que dicho destinatario esté establecido o tenga su domicilio o residencia habitual en las Islas Canarias, Ceuta o Melilla y se trate de los servicios a que se refieren las letras a) a 1) siguientes:

(...)

c) Los de publicidad.

(...)

m) Los servicios prestados por vía electrónica.

n) Los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión y de televisión."

Por otra parte, en relación con los servicios prestados por vía electrónica y los servicios de telecomunicaciones, el artículo 70.Uno, números 4° y 8° de la Ley establecen lo siguiente:

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

(...)

4°. Los prestados por vía electrónica 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 éste último se encuentre establecido o tenga su residencia o domicilio habitual en el territorio de aplicación del Impuesto.

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 contra prestación del servicio con cargo a cuentas abiertas en establecimientos de entidades de crédito ubicadas en dicho territorio.

(...)

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. 2.

Por último, el artículo 70.Dos de la Ley del Impuesto dispone lo siguiente:

"Asimismo, se considerarán prestados en el territorio de aplicación del Impuesto los servicios que se enumeran a continuación cuando, conforme a las reglas de localización aplicables a estos servicios, no se entiendan realizados en la Comunidad,

Islas Canarias, Ceuta o Melilla, pero su utilización o explotación efectivas se realicen en dicho territorio:

1°. Los enunciados en las letras a) a m) del apartado Dos del artículo 69 de esta Ley, cuyo destinatario sea un empresario o profesional actuando como tal, y los enunciados en la letra n) de dicho apartado Dos del articulo 69, cualquiera que sea su destinatario.

Quinto. Según se expresa en el escrito de consulta, los clientes de la entidad pueden ser tanto empresarios o profesionales como particulares residentes en el territorio de aplicación del Impuesto, en la Unión Europea y en países terceros fuera de dicha Unión.

En consecuencia de todo lo anterior se consideran realizados en el territorio de aplicación del Impuesto:

1° Los servicios prestados por vía electrónica y de telecomunicaciones cualquiera que sea su destinatario, ya se trate de empresario o profesional, que actúe como tal, cuando radique en Península o Islas Baleares 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, o se trate de un no empresario o profesional, actuando como tal, siempre que éste último se encuentre establecido o tenga su residencia o domicilio habitual en el territorio de aplicación del Impuesto.

2° Los servicios de publicidad cuando su destinatario sea un empresario o profesional actuando como tal, y radique en Península o Islas Baleares 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.

No se consideran realizados en el territorio de aplicación del Impuesto los referidos servicios de publicidad cuando su destinatario no sea un empresario o profesional actuando como tal y su residencia o domicilio se encuentren en Península o Islas Baleares.

Sexto.- Por otra parte, tratándose de servicios prestados por vía electrónica, de telecomunicaciones o de publicidad cuyo destinatario sea un empresario o profesional establecido en el territorio de aplicación del Impuesto, este último será sujeto pasivo del Impuesto, de conformidad con la regla de inversión del sujeto pasivo establecida en el artículo 84.Uno.2° de la Ley 37/1992.

No obstante, tratándose de prestaciones de servicios prestados por vía electrónica o de telecomunicaciones cuyo destinatario es un consumidor final no procederá la regla de inversión del sujeto pasivo y la entidad canaria, de acuerdo con lo establecido en el artículo 84.Uno.1° de la Ley, tendrá la consideración de sujeto pasivo del Impuesto.

En estas circunstancias, la entidad canaria quedará sujeta a lo establecido en el artículo 164.Uno de la de la Ley 37/1 992, que dispone que:

"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, a:

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

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

3º 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.

Por otra parte, la entidad canaria podría acogerse al régimen especial aplicable a los servicios prestados por vía electrónica regulados en los artículos 163 bis a 163 quáter de la Ley 37/1992."

TERCERO.- Antes de entrar en el análisis de las reglas de localización, a efectos del IGIC, de las prestaciones de servicios de descarga y visionado en línea de películas, del servicio de cámara de red (webcam) y la publicidad de terceros desde una página web, resulta imprescindible examinar si las mismas pueden ser consideradas, a efectos del IGIC, como servicios de telecomunicación o como servicios prestados por vía electrónica.

El artículo 17.Dos de la Ley 20/1991 define servicios de telecomunicación y servicios prestados por vía electrónica del modo siguiente:

"– 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.

– 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."

Derivado de estos conceptos, la prestación de servicio de descarga y visionado en línea de películas tiene la consideración, a efectos del IGIC, de servicio prestado por vía electrónica.

Respecto al servicio de cámara web en línea (webcam), tiene la consideración de servicio por vía electrónica, salvo que se articule como un servicio de transmisión de imágenes y sonidos con la naturaleza de una videoconferencia en el que tendrá la consideración de servicio de telecomunicación.

En cuanto a la prestación de servicio de publicidad de terceros desde una página web (banners), tiene la consideración de servicio prestado por vía electrónica.

CUARTO.- Examinada la consideración a efectos del IGIC de las prestaciones de servicios que efectúa la entidad mercantil consultante, analicemos a continuación su localización desde el punto de vista de la regulación de dicho tributo, teniendo vetado esta Dirección General de Tributos el pronunciamiento sobre la sujeción de tales prestaciones al Impuesto sobre el Valor Añadido. No obstante, el análisis desde el punto de vista de este último tributo se encuentra en el informe de la Subdirección General de Impuesto sobre el Consumo que se ha reproducido íntegramente en el apartado Segundo de la presente consulta.

Antes de entrar en el análisis de la localización de las prestaciones de servicios, debemos determinar si el sujeto pasivo está o no radicado en Canarias, territorio de aplicación del IGIC. En el texto de la consulta se expresa que la entidad mercantil consultante tiene domicilio fiscal en Canarias y que la página web está alojada en servidores situados en Canarias, la Unión Europea y terceros países.

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."

La entidad mercantil consultante tiene domicilio fiscal en Canarias por lo que se encuentra establecida en el territorio de aplicación del IGIC, sin que se haga mención a que disponga de establecimientos permanentes situados fuera de Canarias. En este sentido, el que la página web se encuentre alojada en servidores situados en Canarias, la Unión Europea y terceros países no implica que la entidad mercantil consultante se encuentren establecidos también en un territorio de la Unión Europea distinto de Canarias o en un tercer país y no tiene implicación a la hora de determinar la localización de la prestación de servicios.

Teniendo en cuenta esta circunstancia, descartamos, tratándose de un destinatario particular, la aplicación de la regla de localización contemplada en el artículo 17.Tres.Uno.4 de la Ley 20/1991 que parte de la premisa de un empresario o profesional que presta el servicio por vía electrónica desde la sede de la actividad o un establecimiento permanente o, en su defecto, el domicilio o residencia habitual que se encuentre fuera de Canarias.

El citado artículo 17.Tres.Uno.4 de la Ley 20/1991 dispone lo siguiente:

"*Tres. Reglas especiales.*
Uno. Se entenderán prestados en el territorio de aplicación del Impuesto los siguientes servicios:
(...)
4. Los prestados por vía electrónica desde la sede de actividad o un establecimiento permanente o, en su defecto, el lugar del domicilio o residencia habitual de un empresario o profesional que se encuentre fuera del territorio de aplicación del Impuesto y cuyo destinatario no sea un empresario o profesional actuando como tal, siempre que éste último se encuentre establecido o tenga su residencia o domicilio habitual en el territorio de aplicación del Impuesto.

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."

Igualmente y por la misma razón, resulta inaplicable la regla de localización contemplada en el artículo 17.Tres.Uno.9 de la Ley 20/1991 que dispone lo siguiente:

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

A) Prestación de servicio de descarga y visionado en línea de películas

A) 1. Destinatario particular establecido en Canarias

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 descarga y visionado en línea de películas se encuentra sujeta al IGIC.

El artículo citado 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."

A) 2. Destinatario particular establecido en la Unión Europea, excluida Canarias

Resulta aplicable la excepción a la regla general de las prestaciones de servicios prevista en el artículo 17.Uno.3.b) 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:
(...)
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:
(…)
b) Los servicios prestados por vía electrónica cuando el destinatario se encuentre establecido o tenga su residencia o domicilio habitual dentro del territorio de la Unión Europea excluidas las Islas Canarias."

Conforme con todo ello, en este supuesto la prestación de servicio de descarga y visionado en línea de películas se encuentra no sujeta al IGIC.

Conforme a la regulación comunitaria y nacional de cada país (en España el artículo 70.Uno.4º de la Ley 37/1992), y tratándose de un empresario o profesional no establecido en la Comunidad (como es el supuesto de la entidad mercantil consultante), se presume que el destinatario del servicio se encuentra establecido o es residente en el territorio de aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido 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.

A) 3. Destinatario particular establecido en un país tercero no perteneciente a la Unión Europea

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, estando sujeta al IGIC la prestación de servicio de descarga y visionado en línea de películas.

A) 4. Destinatario empresario o profesional establecido en Canarias

Resulta de aplicación la regla general de localización de las prestaciones de servicios establecida en el artículo 17.Uno.1 de la Ley 20/1991, estando sujeta al IGIC la prestación de servicio de descarga y visionado en línea de películas.

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."

A) 5. Destinatario empresario o profesional establecido en la Unión Europea, excluida Canarias

No resulta de aplicación la regla general de localización de las prestaciones de servicios establecida en el artículo 17.Uno.1 de la Ley 20/1991, estando no sujeta al IGIC la prestación de servicio de descarga y visionado en línea de películas.

A) 6. Destinatario empresario o profesional establecido en un país tercero no perteneciente a la Unión Europea, excluida Canarias

No resulta de aplicación la regla general de localización de las prestaciones de servicios establecida en el artículo 17.Uno.1 de la Ley 20/1991, estando no sujeta al IGIC la prestación de servicio de descarga y visionado en línea de películas.

No obstante, debe tenerse en cuenta la regla especial contenida en el artículo 17.Tres.Dos.1º de la Ley 20/1991 que dispone lo siguiente:

"*Dos. Asimismo, se considerarán prestados en el territorio de aplicación del Impuesto los servicios que se enumeran a continuación cuando no se entiendan realizados en el territorio de aplicación del Impuesto, en Ceuta, Melilla o en la Unión Europea por aplicación de las reglas contenidas en el presente artículo, pero su utilización o explotación efectivas se realicen en dicho territorio:*
1.º Los enunciados en las letras a) y b) del apartado Uno.3 de este artículo, cuyo destinatario sea un empresario o profesional actuando como tal, y los enunciados en la letra c) de dicho apartado, cualquiera que sea su destinatario."

Lo enunciado en la letra b) del apartado Uno.3 se refiere a los servicios prestados por vía electrónica. Por tanto, tratándose de un destinatario empresario o profesional establecido en un país tercero no perteneciente a la Unión Europea el servicio de descarga y visionado en línea

de películas estará no sujeto al IGIC, salvo que el visionado se efectúe materialmente en Canarias en cuyo caso estará sujeto al IGIC.

B) Prestación de servicio de cámara web en línea (webcam).

B) 1. Destinatario particular establecido en Canarias

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 cámara web en línea (webcam) se encuentra sujeta al IGIC.

Si dicho servicio consiste en la transmisión de imágenes y sonidos con la naturaleza de una videoconferencia, y por tanto tiene la consideración de servicio de telecomunicación, será aplicable la misma regla de aplicación y el servicio se encuentra sujeto al IGIC.

B) 2. Destinatario particular establecido en la Unión Europea, excluida Canarias

Resulta aplicable la excepción a la regla general de las prestaciones de servicios prevista en el artículo 17.Uno.3.b) de la Ley 20/1991. Conforme con todo ello, en este supuesto la prestación de servicio de cámara web en línea (webcam) se encuentra no sujeta al IGIC.

Si dicho servicio consiste en la transmisión de imágenes y sonidos con la naturaleza de una videoconferencia, y por tanto tiene la consideración de servicio de telecomunicación, será aplicable la misma regla de aplicación y el servicio se encuentra no sujeto al IGIC.

Conforme a la regulación comunitaria y nacional de cada país (en España el artículo 70.Uno.4º y 8º de la Ley 37/1992), se presume que el destinatario del servicio se encuentra establecido o es residente en el territorio de aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido 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.

B) 3. Destinatario particular establecido en un país tercero no perteneciente a la Unión Europea

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, estando sujeta al IGIC la prestación de servicio de cámara web en línea (webcam).

Si dicho servicio consiste en la transmisión de imágenes y sonidos con la naturaleza de una videoconferencia, y por tanto tiene la consideración de servicio de telecomunicación, será aplicable la misma regla de aplicación y el servicio se encuentra sujeto al IGIC.

B) 4. Destinatario empresario o profesional establecido en Canarias

Resulta de aplicación la regla general de localización de las prestaciones de servicios establecida en el artículo 17.Uno.1 de la Ley 20/1991, estando sujeta al IGIC la prestación de servicio de cámara web en línea (webcam).

Si dicho servicio consiste en la transmisión de imágenes y sonidos con la naturaleza de una videoconferencia, y por tanto tiene la consideración de servicio de telecomunicación, será aplicable la misma regla de aplicación y el servicio se encuentra sujeto al IGIC.

B) 5. Destinatario empresario o profesional establecido en la Unión Europea, excluida Canarias

No resulta de aplicación la regla general de localización de las prestaciones de servicios establecida en el artículo 17.Uno.1 de la Ley 20/1991, estando no sujeta al IGIC la prestación de prestación de servicio de cámara web en línea (webcam).

Si dicho servicio consiste en la transmisión de imágenes y sonidos con la naturaleza de una videoconferencia, y por tanto tiene la consideración de servicio de telecomunicación, no será aplicable la regla general de localización citada en el párrafo anterior y el servicio se encuentra no sujeto al IGIC.

B) 6. Destinatario empresario o profesional establecido en un país tercero no perteneciente a la Unión Europea, excluida Canarias

No resulta de aplicación la regla general de localización de las prestaciones de servicios establecida en el artículo 17.Uno.1 de la Ley 20/1991, estando no sujeta al IGIC la prestación de servicio de cámara web en línea (webcam).

Si dicho servicio consiste en la transmisión de imágenes y sonidos con la naturaleza de una videoconferencia, y por tanto tiene la consideración de servicio de telecomunicación, no será aplicable la regla general de localización citada en el párrafo anterior y el servicio se encuentra no sujeto al IGIC.

No obstante, y con independencia de su consideración como servicio por vía electrónica o servicio de telecomunicación, debe tenerse en cuenta la regla especial contenida en el artículo 17.Tres.Dos.1º de la Ley 20/1991 que dispone lo siguiente:

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

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

Lo enunciado en la letra b) del apartado Uno.3 se refiere a los servicios prestados por vía electrónica y la letra c) a, entre otros, los servicios de telecomunicaciones. Por tanto, tratándose de un destinatario empresario o profesional establecido en un país tercero no perteneciente a la Unión Europea el servicio que nos ocupa estará no sujeto al IGIC, salvo que se efectúe materialmente en Canarias.

C) Prestación de servicio de publicidad de terceros desde una página web (banners)

C) 1. Destinatario particular establecido en Canarias

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 publicidad de terceros desde una página web (banners) se encuentra sujeta al IGIC.

C) 2. Destinatario particular establecido en la Unión Europea, excluida Canarias

Resulta aplicable la excepción a la regla general de las prestaciones de servicios prevista en el artículo 17.Uno.3.b) de la Ley 20/1991. Conforme con todo ello, en este supuesto la prestación de servicio de publicidad de terceros desde una página web (banners) se encuentra no sujeta al IGIC.

Conforme a la regulación comunitaria y nacional de cada país (en España el artículo 70.Uno.4º de la Ley 37/1992), se presume que el destinatario del servicio se encuentra establecido o es residente en el territorio de aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido 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.

C) 3. Destinatario particular establecido en un país tercero no perteneciente a la Unión Europea

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, estando sujeta al IGIC la prestación de publicidad de terceros desde una página web (banners).

C) 4. Destinatario empresario o profesional establecido en Canarias

Resulta de aplicación la regla general de localización de las prestaciones de servicios establecida en el artículo 17.Uno.1 de la Ley 20/1991, estando sujeta al IGIC la prestación de publicidad de terceros desde una página web (banners).

C) 5. Destinatario empresario o profesional establecido en la Unión Europea, excluida Canarias

Resulta de aplicación la regla general de localización de las prestaciones de servicios establecida en el artículo 17.Uno.1 de la Ley 20/1991, estando no sujeta al IGIC la prestación de prestación de publicidad de terceros desde una página web (banners).

C) 6. Destinatario empresario o profesional establecido en un país tercero no perteneciente a la Unión Europea, excluida Canarias

No resulta de aplicación la regla general de localización de las prestaciones de servicios establecida en el artículo 17.Uno.1 de la Ley 20/1991, estando no sujeta al IGIC la prestación de publicidad de terceros desde una página web (banners).

No obstante, debe tenerse en cuenta la regla especial contenida en el artículo 17.Tres.Dos.1º de la Ley 20/1991 que dispone lo siguiente:

> "*Dos. Asimismo, se considerarán prestados en el territorio de aplicación del Impuesto los servicios que se enumeran a continuación cuando no se entiendan realizados en el territorio de aplicación del Impuesto, en Ceuta, Melilla o en la Unión Europea por aplicación de las reglas contenidas en el presente artículo, pero su utilización o explotación efectivas se realicen en dicho territorio:*
> *1.º Los enunciados en las letras a) y b) del apartado Uno.3 de este artículo, cuyo destinatario sea un empresario o profesional actuando como tal, y los enunciados en la letra c) de dicho apartado, cualquiera que sea su destinatario.*"

Lo enunciado en la letra b) del apartado Uno.3 se refiere a los servicios prestados por vía electrónica. Por tanto, tratándose de un destinatario empresario o profesional establecido en un país tercero no perteneciente a la Unión Europea el servicio que nos ocupa estará no sujeto al IGIC, salvo que se efectúe materialmente en Canarias.

QUINTO.- Conforme a lo expuesto, es criterio de esta Dirección General de Tributos que:

1. La prestación de servicio de descarga y visionado en línea de películas tiene la consideración de servicio prestado por vía electrónica.

2. La prestación de servicio de cámara web en línea (webcam), tiene la consideración de servicio por vía electrónica, salvo que se articule como un servicio de transmisión de imágenes y sonidos con la naturaleza de una videoconferencia en el que tiene la consideración de servicio de telecomunicación.

3. La prestación de servicio de publicidad de terceros desde una página web (banners), tiene la consideración de servicio prestado por vía electrónica.

4. Se encuentra sujeta al IGIC la prestación de servicio de descarga y visionado en línea de películas, la prestación de servicio de cámara web en línea (webcam) y la prestación de servicio de publicidad de terceros desde una página web (banners), cuando el destinatario es un particular establecido en Canarias o en un país tercero.

También estará sujeta al IGIC si la prestación de servicio de cámara web consiste en la transmisión de imágenes y sonidos con la naturaleza de una videoconferencia, y por tanto tiene la consideración de servicio de telecomunicación.

5. No se encuentra no sujeta al IGIC la prestación de servicio de descarga y visionado en línea de películas, la prestación de servicio de cámara web en línea (webcam) y la prestación de servicio de publicidad de terceros desde una página web (banners), cuando el destinatario es un particular establecido en la Unión Europea, excepto Canarias.

También estará no sujeta al IGIC si la prestación de servicio de cámara web consiste en la transmisión de imágenes y sonidos con la naturaleza de una videoconferencia, y por tanto tiene la consideración de servicio de telecomunicación.

6. Se encuentra sujeta al IGIC la prestación de servicio de publicidad de terceros desde una página web (banners), la prestación de servicio de cámara web en línea (webcam) y la prestación de servicio de descarga y visionado en línea de películas, cuando el destinatario es un empresario o profesional y el servicio tiene como destino la sede, establecimiento permanente, domicilio o residencia habitual en este territorio del empresario o profesional.

También estará sujeta al IGIC si la prestación de servicio de cámara web consiste en la transmisión de imágenes y sonidos con la naturaleza de una videoconferencia, y por tanto tiene la consideración de servicio de telecomunicación.

7. Se encuentra no sujeta al IGIC la prestación de servicio de descarga y visionado en línea de películas, la prestación de servicio de cámara web en línea (webcam) y la prestación de servicio de publicidad de terceros desde una página web (banners), cuando el destinatario es un empresario o profesional establecido en la Unión Europea o un país tercero y el servicio tiene como destino la sede, establecimiento permanente, domicilio o residencia habitual de los mismos en dichos territorios.

No obstante, estarán sujetas al IGIC tales prestaciones en el supuesto de que su destino sea la sede, establecimiento permanente, domicilio o residencia habitual en un país tercero de un empresario o profesional y la utilización o explotación efectiva de dichos servicios sea 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, 6 de mayo de 2013

EL DIRECTOR GENERAL DE TRIBUTOS

Alberto Génova Galván