Gobierno de Canarias
Consejería de Hacienda
Viceconsejería de Hacienda y Planificación

CONSULTA TRIBUTOS REF
CONSULTA Nº 1764 (08/03/16)

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

CUESTIÓN PLANTEADA

La entidad mercantil consultante se encuentra establecida en Canarias y realiza la actividad de reventa de minutos telefónicos, principalmente a locutorios. Estos locutorios pueden estar establecidos a su vez en Canarias, territorio peninsular o bien en otros países de la Unión Europea y de fuera de ésta. Los minutos son adquiridos asimismo a proveedores situados en Canarias, territorio peninsular u otros países de la Unión Europea y de fuera de ésta. Los minutos de conexión que son objeto de las operaciones son tanto de telefonía analógica como de telefonía por voz IP. Se consulta sobre las reglas de localización de tales operaciones.

CONTESTACIÓN VINCULANTE

- Está no sujeta al IGIC, por aplicación de la regla de cierre, la prestación de servicio de telefonía con destino a la sede en Canarias de la entidad mercantil consultante que posteriormente ésta revenderá a un locutorio establecido en la Península.

- Está no sujeta al IGIC, por aplicación de la regla de cierre, la prestación de servicio de telefonía de la entidad mercantil consultante con destino a la sede en Canarias de un revendedor de telefonía que a su vez venderá la telefonía a un locutorio de la Península.

- Está no sujeta al IGIC la prestación de servicio de telefonía de la entidad mercantil consultante a la sede de un empresario fuera de la Unión Europea, con independencia del territorio de utilización o explotación efectiva del servicio adquirido por parte del empresario destinatario.

- Está no sujeta al IGIC, por aplicación de la regla de cierre, el servicio de telefonía que tiene como destino la sede en Canarias de la entidad mercantil consultante, prestado por un empresario no establecido en Canarias, cuando tiene como destino su reventa por parte de la entidad mercantil consultante a un locutorio establecido en la Península.

Avda. José Manuel Guimerá, nº 10
Edf. Servicios Múltiples II Planta 5ª
38003 Santa Cruz de Tenerife
Tfno: (922) 47 66 38 / FAX (922) 47 60 00

Visto el escrito presentado por , en el que formula consulta relativa al Impuesto General Indirecto Canario (en adelante, IGIC), este centro directivo en uso de la atribución conferida en la Disposición Adicional Décima.Tres de la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias (en adelante, Ley 20/1991), en relación con la letra q) de la Disposición adicional segunda del Decreto 170/2011, de 12 de julio, por la que se determina la estructura central y periférica, así como las sedes de las Consejerías del Gobierno de Canarias, añadida por el apartado Dos de la Disposición final cuarta del Decreto 125/2014, de 18 de diciembre, por el que se aprueba el Estatuto de la Agencia Tributaria Canaria, emite la siguiente contestación:

PRIMERO.- La entidad mercantil consultante se encuentra establecida en Canarias y realiza la actividad de reventa de minutos telefónicos, principalmente a locutorios. Estos locutorios pueden estar establecidos a su vez en Canarias, territorio peninsular o bien en otros países de la Unión Europea y de fuera de ésta. Los minutos son adquiridos asimismo a proveedores situados en Canarias, territorio peninsular u otros países de la Unión Europea y de fuera de ésta. Los minutos de conexión que son objeto de las operaciones son tanto de telefonía analógica como de telefonía por voz IP. Se consulta sobre las reglas de localización de tales operaciones.

SEGUNDO.- Al referirse la consulta a la determinación de la regla de localización de determinadas prestaciones de servicio, se 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 de la Dirección General de Tributos del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas, recibido en este centro directivo el día 12 de febrero de 2016, señala lo siguiente:

> *"Segundo.-La localización de las prestaciones de servicio en el Impuesto sobre el Valor Añadido debe realizarse conforme a las reglas de localización de servicios contenidas en los artículos 69, 70 y 72 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE de 29 de diciembre).*
>
> *De conformidad con el artículo 69 de la Ley del Impuesto, en la redacción dada al mismo por la Ley 28/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias, la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, y la Ley 16/2013, de 29 de octubre, por la que se establecen determinadas medidas en materia de fiscalidad medioambiental y se adoptan otras medidas tributarias y financieras:*
> *"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:*
>
> *1º 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.*
>
> *2º 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.".

Adicionalmente, el artículo 70 del mismo texto legal contiene algunas reglas especiales de localización que se refieren a los servicios de telecomunicaciones, en concreto, señala el número 8° del apartado Uno que:

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

(...)

8º Los de telecomunicaciones, de radiodifusión y de televisión, cuando el destinatario no sea un empresario o profesional actuando como tal, siempre que éste se encuentre establecido o tenga su residencia o domicilio habitual en el territorio de aplicación del Impuesto.".

Por último, el apartado Dos del artículo 70 de la Ley del Impuesto, contiene una última regla que establece que:

"Dos. 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, pero su utilización o explotación efectivas se realicen en dicho territorio:
1. ° Los enunciados en el apartado Dos del artículo 69 de esta Ley, cuyo destinatario sea un empresario o profesional actuando como tal.

2. ° Los de mediación en nombre y por cuenta ajena cuyo destinatario sea un empresario o profesional actuando como tal.

3. ° Los de arrendamiento de medios de transporte.

4. ° Los prestados por vía electrónica, los de telecomunicaciones, de radiodifusión y de televisión.".

Así, en síntesis y de acuerdo con los anteriores artículos, los servicios de telecomunicaciones se entenderán localizados en el territorio de aplicación del Impuesto en los siguientes casos:

Cuando el destinatario de esos servicios sea un empresario o profesional establecido en el territorio de aplicación del Impuesto o con un establecimiento permanente en el mismo que sea destinatario de la operación independientemente de la localización del proveedor de los mismos.

Cuando el proveedor de los mismos sea un empresario o profesional establecido en el territorio de aplicación del Impuesto o con un establecimiento permanente en el mismo, desde el que se preste el servicio, y el destinatario sea un particular con independencia del lugar en el que este último resida.

Cuando el destinatario de esos servicios no sea un empresario o profesional actuando como tal y esté establecido o tenga su residencia o domicilio habitual en el territorio de aplicación del Impuesto.

Cuando conforme a las reglas anteriores los servicios de telecomunicaciones se localicen fuera del territorio de la Comunidad pero sin embargo la utilización o explotación efectiva de dicho servicio tenga lugar en el territorio de aplicación del Impuesto y ello con independencia de la condición del destinatario de la operación (artículo 70.Dos de la Ley del Impuesto).

Tercero.-El criterio de este Centro Directivo, manifestado entre otras, en la consulta vinculante de 13 de marzo de 2015, número V0838-15, en relación con la aplicación del artículo 70.Dos de la Ley 37/1992, en la que se señala lo siguiente:

"Las condiciones que deben concurrir para que la cláusula contenida en el artículo 70.Dos de la Ley del Impuesto pueda ser objeto de aplicación podrían resumirse la siguiente manera:

1°. Los servicios para los cuales puede resultar aplicable el artículo 70.Dos son, exclusivamente, los citados de forma expresa en dicho precepto de la Ley 37/1992.

2°. Con carácter general, tales servicios deben ser prestados a empresarios o profesionales actuando como tales salvo cuando se trate de servicios de arrendamiento de medios de transporte y de servicios prestados por vía electrónica, los de telecomunicaciones, de radiodifusión y de televisión, en cuyo caso los destinatarios podrán ser, asimismo, particulares.
En todo caso, deberá atenderse al destinatario real del servicio.

Al respecto, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, en su sentencia de 19 de febrero de 2009, Asunto C-110B, Athesia Druck Srl, interpretó la procedencia de la aplicación de la citada cláusula a los servicios publicitarios prestados por un proveedor comunitario, Athesia Druck, a un empresario establecido en un país tercero, Athesia Advertising (intermediario), aun cuando la utilización efectiva del servicio no iba a ser realizada por esta última sino por clientes de la misma y a través de la publicidad difundida en el territorio del primer proveedor, excluyendo, sin embargo, la posibilidad de aplicar dicha cláusula para localizar los servicios que prestaría Athesia Advertising (intermediario) a sus clientes.

3º. La aplicación de lo dispuesto en los artículos 69 y 70 de la Ley 37/1992 a los servicios de que se trate, extrapolada a toda la Comunidad, debe conducir a que la localización de los mismos tenga lugar fuera de dicha Comunidad.

4º. Los servicios concernidos deberán utilizarse o explotarse efectivamente desde un punto de vista económico en el territorio de aplicación del Impuesto.

Este último requisito deberá valorarse individualizadamente de acuerdo con la naturaleza del servicio de que se trate.

Asimismo, tratándose de operaciones entre empresarios o profesionales, el servicio respecto del cual se cuestione la aplicabilidad de la norma ha de ser un servicio que de alguna forma, directa o indirecta, esté relacionado con las operaciones que se efectúen en el territorio de aplicación del Impuesto.

En el presente caso, para apreciar la aplicabilidad del criterio de uso efectivo de los servicios objeto de consulta en el territorio de aplicación del Impuesto, habrá de actuarse en dos fases:

1ª) Han de localizarse las operaciones a las que sirva o en relación con las cuales se produzca la utilización o explotación efectiva del servicio de que se trate. Únicamente si esta localización conduce a considerar dichas operaciones realizadas en el territorio de aplicación del Impuesto cabrá la aplicación de lo dispuesto en el artículo 70.Dos de la Ley 37/1992.

2ª) Ha de determinarse la relación de tales operaciones con la prestación de servicios que se trata de localizar, al efecto de apreciar si efectivamente se produce la utilización o explotación efectivas de la misma en la realización de las operaciones a que se refiere el ordinal anterior o no es así. Esta relación puede ser directa o indirecta.
Asimismo, se puede plantear el caso de prestaciones de servicios que sirvan tanto a operaciones que hayan de considerarse realizadas en el territorio de aplicación del tributo como fuera de él.

La norma no lo distingue, por lo que tampoco procede hacer distinción en su interpretación, de forma que cualquier uso o utilización efectiva que se produzca en el

territorio de aplicación del Impuesto, en cuanto se den el resto de requisitos que se vienen analizando, debe abrir la puerta a la aplicación de la norma.

Hay que añadir que admitida la aplicación parcial de la medida, se plantea la cuestión del criterio de ponderación que se debe utilizar para la determinación del uso o utilización efectivos que se produzcan en territorio de aplicación del Impuesto. Una vez más, parece que la única solución es la de ir caso por caso, determinando la medida en que cada prestación de servicios se ha utilizado en dicho territorio. A falta de cualquier otro criterio más ajustado a la realidad, se debe atender a la proporción de ingresos que se obtenga de las operaciones en que se haya usado el servicio de que se trate en la medida en que constituyan un input empresarial y el total de ingresos que obtenga la entidad destinataria de la prestación como consecuencia de su explotación.

En esta situación, ha de señalarse la referencia a la naturaleza de la prestación de servicios que se está analizando en cada momento y su comparación con las operaciones o la situación del destinatario.

Respecto a los servicios objeto de consulta, en la medida en que sean inputs empresariales, habrán de vincularse con las operaciones a las que sirvan. De cualquier forma, ha de insistirse en que la vinculación con las operaciones que se realicen por el empresario o profesional que contrata puede ser directa o indirecta, como es el caso. Así, se establece en la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea antes referida, cuando establece que "una prestación de publicidad realizada por un proveedor establecido en la Comunidad en favor de un destinatario, final o intermedio, situado en un tercer Estado, se considera efectuada en la Comunidad, siempre y cuando la utilización y la explotación efectivas, en el sentido del artículo 9, apartado 3, letra b), de la Sexta Directiva, se lleven a cabo en el interior del Estado miembro de que se trata (.. .).".

Cuarto.-"La Comisión Europea se ha pronunciado en su papel de trabajo nª 781 de 27 de enero de 2014 en el Comité IVA con respecto a la aplicación de la norma de uso efectivo y disfrute a servicios relativos a estudios de mercado.

La Comisión establece en primer lugar que no se puede admitir un criterio de interpretación del artículo 59 bis de la Directiva 20061112 ICE que se base en la realización material del servicio por parte del proveedor.
Considera la Comisión que la cláusula de uso efectivo se debe referir a una actividad del destinatario del servicio que lo consume en un determinado lugar, pero nunca el lugar donde se realiza la actividad del proveedor. En consecuencia rechaza, en primer lugar, que el mero hecho de que el proveedor realice el servicio en un determinado Estado miembro suponga la aplicación automática de la cláusula de uso efectivo.

Por otra parte, estima la Comisión que la aplicación de la citada cláusula requiere tener en cuenta la actividad que realiza el destinatario del servicio en el Estado miembro donde materialmente se lleva a cabo el mismo. En este sentido, la Comisión considera que si el destinatario del servicio está llevando a cabo, o tiene previsto realizar, operaciones sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido en tal Estado miembro a las que se refiera el servicio en cuestión, cabría establecer un vínculo que permita la aplicación de la cláusula de uso efectivo.

Por tanto para aplicar la regla del uso efectivo y disfrute a los servicios objeto de consulta es necesario que el servicio sea utilizado por el destinatario en la realización de aquellas operaciones que esté llevando a cabo o tenga previsto realizar en el Estado miembro donde se realiza materialmente el servicio. ".

Quinto.-De conformidad con todo lo anterior, las operaciones por las que la entidad consultante adquiere minutos de conexión a empresarios o profesionales establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto no se localizarán en dicho ámbito espacial en virtud de lo establecido en el artículo 69.Uno.1 de la Ley del Impuesto.

No obstante si la entidad consultante va a revenderlos a personas, siendo indiferente su condición, establecidas en el ámbito de aplicación del Impuesto o con domicilio o residencia habitual en el mismo de forma que las operaciones quedarán sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido en dicho territorio, debería entenderse que la utilización o explotación efectiva de los servicios de telecomunicaciones se efectuase en dicho territorio, entonces, en aplicación de lo establecido en el artículo 70.Dos de la Ley del Impuesto la operación estaría localizada en el territorio de aplicación del Impuesto y quedaría sujeta al mismo.

Por otro lado, por las operaciones de compra de minutos efectuada por la entidad consultante a proveedores establecidos fuera de la Comunidad, así como la reventa de minutos de conexión telefónica a revendedores cuyo único establecimiento se encuentra fuera de la Comunidad, y aquellas operaciones de compra o venta efectuadas por la entidad consultante con otras entidades establecidas en Canarias no estarían sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido. Tal y como se señala en la contestación a la consulta nº V0544-15, antes citada, en la que se establece que:

A estos efectos debe recordarse que el título 3 de la Ley 37/1992, dispone lo siguiente:

"Uno. El ámbito espacial de aplicación del Impuesto es el territorio español, determinado según las previsiones del apartado siguiente, incluyendo en él las islas adyacentes, el mar territorial hasta el límite de 12 millas náuticas, definido en el artículo 3. o de la Ley 10/1977, de 4 de enero, y el espacio aéreo correspondiente a dicho ámbito.
Dos. A los efectos de esta Ley, se entenderá por:

1. o «Estado miembro», «Territorio de un Estado miembro» o «interior del país», el ámbito de aplicación del Tratado constitutivo de la Comunidad Económica Europea definido en el mismo, para cada Estado miembro, con las siguientes exclusiones:

a) En la República Federal de Alemania, la isla de Helgoland y el territorio de Büsingen; en el Reino de España, Ceuta y Melilla y en la República Italiana, Livigno, Campione d'ltalia y las aguas nacionales del lago de Lugano, en cuanto territorios no comprendidos en la Unión Aduanera.

b) En el Reino de España, Canarias; en la República Francesa, los Departamentos de ultramar y en la República Helénica, Monte Athos, en cuanto territorios excluidos de la armonización de los Impuestos sobre el volumen de negocios.

2. o «Comunidad» y «territorio de la Comunidad», el conjunto de los territorios que constituyen el «interior del país» para cada Estado miembro, según el número anterior.

3. o «Territorio tercero» y «país tercero», cualquier territorio distinto de los definidos como «interior del peis» en el número 1. o anterior.

(. ..).".

En todo caso, las operaciones de venta de minutos telefónicos por la entidad consultante a locutorios establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto se localizará en dicho ámbito espacial en virtud de lo dispuesto en el artículo 69. Uno.1 o de la Ley del Impuesto.

Finalmente, las reglas anteriores de localización deberán ser aplicadas sin que tenga ninguna relevancia el tipo de tecnología utilizada para la utilización final de los minutos telefónicos, es decir, sea ésta telefonía analógica o telefonía por voz IP.

Cuarto.-En consecuencia, quedarán sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido las operaciones efectuadas por la entidad consultante por las que transmite minutos de conexión a locutorios establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto así como aquellas operaciones de compra de minutos a empresarios o profesionales establecidos en dicho ámbito espacial si son minutos de conexión telefónica que finalmente serán utilizados o explotados efectivamente en dicho ámbito espacial, en los términos señalados."

TERCERO.- En relación a los servicios de telecomunicaciones, el apartado uno artículo 17 de la Ley 20/1991, regulador del lugar de realización de las prestaciones de servicios, dispone:

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

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

Igualmente respecto a los servicios de telecomunicaciones, el apartado Tres del citado artículo 17 establece la siguiente regla especial de localización:

"*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, cuando el destinatario no sea un empresario o profesional actuando como tal, siempre que éste se encuentre establecido o tenga su residencia o domicilio habitual en el territorio de aplicación del Impuesto.(...)"

Conforme a las reglas generales y especial de localización expuestas, están sujetas al IGIC las siguientes prestaciones de servicios de telecomunicaciones:

- Los prestados a empresarios o profesionales, con independencia de dónde se encuentre establecido el prestador de los servicios y del lugar desde el que los preste, cuando

el servicio tenga como destino la sede de la actividad económica, establecimiento permanente o, en su defecto, el lugar de su domicilio o residencia habitual, en Canarias, del empresario o profesional adquirente.

- Los prestados a particulares establecido o con residencia habitual en Canarias, con independencia de dónde se encuentre establecido el prestador de los servicios.

No obstante, debemos tener en cuenta la regla de cierre prevista en el artículo 17.Tres.Dos de la Ley 20/1991 que dispone:

> *"Dos. No se considerarán prestados en el territorio de aplicación del Impuesto los servicios que se enumeran a continuación cuando se entiendan realizados en el territorio de aplicación del Impuesto por aplicación de las reglas contenidas en el presente artículo, pero su utilización o explotación efectivas se realicen en la Unión Europea, excluidas las Islas Canarias:*
>
> *1.º Los enunciados en el apartado Uno.3 de este artículo, cuyo destinatario sea un empresario o profesional actuando como tal.*
> *2.º Los de mediación en nombre y por cuenta ajena cuyo destinatario sea un empresario o profesional actuando como tal.*
> *3.º Los de arrendamiento de medios de transporte.*
>
> *4.º Los prestados por vía electrónica, los de telecomunicaciones, de radiodifusión y de televisión."*

Para la resolución de la presente consulta únicamente nos interesa el contenido de apartado 4º.

La aplicación de la regla de cierre que conforma la regla especial de localización prevista en el artículo 17.Tres.Dos.4º de la Ley 20/1991 requiere la concurrencia de los siguientes requisitos:

- Que por aplicación de las reglas generales o especiales de localización previstas en el artículo 17 de la Ley 20/1991, la prestación de servicio se encuentre sujeta al IGIC.

- Que la utilización o explotación efectiva del servicio de telecomunicaciones se realice en la Unión Europea, excluidas Canarias.

Por tanto, para entender localizado un servicio de telecomunicaciones en el territorio de aplicación del IGIC se exige una doble condición:

a) Que por aplicación de las reglas generales o especial de localización se entienda realizado en Canarias (territorio de aplicación del IGIC).

b) Cumpliéndose el requisito anterior, que la utilización o explotación efectiva del servicio de telecomunicaciones se realice en Canarias o en países fuera de la Unión Europea (o lo que es lo mismo, que la utilización o explotación efectiva no se realice en la Unión Europea, excluida Canarias).

En definitiva, la sujeción al IGIC de los servicios de telecomunicaciones exige su localización en Canarias conforme a las reglas de localización y que su utilización o explotación efectiva sea Canarias o países no integrantes de la Unión Europea.

Llegados a este punto, procede analizar cada uno de los supuestos planteados por la entidad mercantil consultante:

A) Prestación de servicio de telefonía de un operador con establecimiento en Canarias a la entidad consultante, la cual posteriormente prestará dicho servicio a un locutorio establecido en la Península mediante la reventa de telefonía

Debemos diferenciar dos operaciones:

A.1) Adquisición del servicio de telecomunicaciones por parte de la entidad mercantil consultante

Partiendo de que, según manifiesta la entidad mercantil consultante, tiene su sede en Canarias, sin que disponga de establecimientos permanentes en otros territorios, conforme a lo establecido en el artículo 17.Uno.1 de la Ley 20/1991, parece claro que esta adquisición se encuentra sujeta al IGIC puesto que el servicio adquirido tiene como destino la sede en Canarias de la entidad mercantil consultante.

Estando sujeta al IGIC, lo que debe examinarse es si se cumple o no la regla de cierre establecida en el articulo 17.Tres.Dos de la Ley 20/1991.

En efecto, la cuestión esencial para la resolución del presente supuesto es determinar si el servicio de telecomunicaciones adquirido por la entidad mercantil consultante se utiliza o explota de manera efectiva en la Unión Europea (excluida Canarias), lo que supondría la aplicación de la regla especial de cierre prevista en el artículo 17.Tres.Dos y, por ende, la no sujeción al IGIC del servicio de telecomunicación adquirido, o, al contrario, no existe una utilización o explotación efectiva en la Unión Europea (excluida Canarias), lo que equivaldría a la inaplicación de la citada regla especial de cierre y, por ende, la sujeción al IGIC por aplicación de la regla general de localización prevista en el artículo 17.Uno.1 de la Ley 20/1991.

Para determinar cuál es el territorio de utilización o explotación efectiva de las prestaciones de servicios de telecomunicaciones objeto de consulta, resulta revelador el pronunciamiento de la Comisión Europea en el ámbito de la Comisión IVA respecto a la aplicación de la norma de utilización o explotación efectiva (plenamente trasladables al IGIC, dado la coincidencia que debe existir en la regulación de las reglas de localización entre el IGIC y el IVA para evitar dobles o nulas tributaciones). Se señala en el informe (trascrito en el apartado cuarto del informe de la Subdirección General de Impuestos sobre el Consumo de la Dirección General de Tributos del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas):

> "*La Comisión establece en primer lugar que no se puede admitir un criterio de interpretación del artículo 59 bis de la Directiva 2006/112/CE que se base en la realización material del servicio por parte del proveedor.*

Considera la Comisión que la cláusula de uso efectivo se debe referir a una actividad del destinatario del servicio que lo consume en un determinado lugar, pero nunca el lugar donde se realiza la actividad del proveedor. En consecuencia, rechaza en primer lugar, que el mero hecho de que el proveedor realice el servicio en un determinado Estado miembro suponga la aplicación automática de la cláusula de uso efectivo.

Por otra parte, estima la Comisión que la aplicación de la citada clausula requiere tener en cuenta la actividad que realiza el destinatario del servicio; en este sentido, la Comisión considera que si el destinatario del servicio está llevando a cabo operaciones sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido en tal Estado miembro a las que se refiera el servicio en cuestión, cabría establecer un vínculo que permita la aplicación de la cláusula de uso efectivo. "

De este pronunciamiento se desprende que el requisito de la utilización o explotación efectiva reside en sede del adquirente del servicio. De esta forma, el servicio respecto del cual se cuestiona la aplicabilidad de la regla de cierre ha de ser un servicio que de alguna forma, directa o indirecta, esté relacionado con las operaciones que se efectúen en el territorio de aplicación del Impuesto o fuera de la Unión Europea. Por tanto, en la medida que los servicios adquiridos se utilicen en la realización de operaciones sujetas al IGIC, se entenderá que la utilización o explotación efectiva de los servicios ha sido el territorio de aplicación del IGIC, lo que supondría la inaplicación de la regla especial de cierre. Igualmente, en la medida que los servicios adquiridos se utilicen en la realización de operaciones no sujetas al IGIC pero sujetas a un tributo similar exigible en un país no perteneciente a la Unión Europea, no resultará aplicable la regla de cierre.

Se puede plantear el caso de prestaciones de servicios que sirvan tanto a operaciones que hayan de considerarse realizadas en el territorio de aplicación del IGIC (o en países fuera de la Unión Europea) como en países de la Unión Europea.

La norma no lo distingue, por lo que tampoco procede hacer distinción en su interpretación, de forma que cualquier uso o utilización efectiva que se produzca en el territorio de aplicación del IGIC o fuera de la Unión Europea, debe abrir la puerta a la inaplicación de la regla de cierre.

Hay que añadir que admitida la aplicación parcial de la regla de cierre, se plantea la cuestión del criterio de ponderación que se debe utilizar para la determinación del uso o utilización efectivo que se produzca en territorio de aplicación del IGIC o en un país no perteneciente a la Unión Europea.

Una vez más, parece que la única solución es la de ir caso por caso, determinando la medida en que cada prestación de servicios se ha utilizado en Canarias o en un país no perteneciente a la Unión Europea. A falta de cualquier otro criterio más ajustado a la realidad, se debe atender a la proporción de ingresos que se obtenga de las operaciones en que se haya usado el servicio de que se trate en la medida en que constituyan un input empresarial y el total de ingresos que obtenga la entidad destinataria de la prestación como consecuencia de su explotación.

En el supuesto planteado, la entidad mercantil consultante revenderá el servicio de telecomunicaciones adquirido a un locutorio establecido en la Península, por lo que parece evidente que la utilización o explotación efectiva del servicio de telecomunicación adquirido se realizará dentro de la Unión Europea (excluida Canarias), dada la sujeción al IVA de la reventa, de acuerdo con el artículo 69.Uno.1 de la Ley 37/1992.

Derivado de todo lo expuesto, es la no sujeción al IGIC de la adquisición del servicio de telecomunicaciones por parte de la entidad mercantil consultante.

A.2) Prestación de servicio de telecomunicaciones (reventa de telefonía) por parte de la entidad mercantil consultante a un locutorio establecido en la Península

Puesto que los locutorios se encuentran establecidos en la Península se presume que la reventa tiene como destino la sede, establecimiento permanente o domicilio habitual fuera de Canarias de un empresario o profesional, por lo que la prestación de servicio de reventa de telefonía que efectúa la entidad mercantil consultante se encuentra no sujeta al IGIC. Estando el servicio de telecomunicaciones no sujeto al IGIC, resulta irrelevante dónde utiliza el destinatario (el locutorio) el servicio adquirido.

B) Prestación de servicio de telefonía de la entidad consultante a un revendedor de telefonía, con único establecimiento en Canarias, que a su vez venderá la telefonía a un locutorio de la Península.

Dado que el servicio tiene como destino el establecimiento en Canarias de un empresario o profesional y conforme a la regla general establecida en el artículo 17.Uno.1 de la Ley 20/1991, la prestación de servicio de telefonía realizada por la entidad mercantil consultante se encuentra sujeta al IGIC. No obstante, resulta aplicable la regla de cierre prevista en el artículo 17.Tres.Dos de la Ley 20/1991, puesto que el adquirente utilizará o explotará el servicio de telefonía adquirido en servicios sujetos al IVA puesto que tiene como destino la sede, establecimiento permanente o domicilio habitual en la Península de un empresario o profesional.

Por todo ello, en este supuesto la prestación de servicio de telefonía por parte de la entidad mercantil consultante se encuentra no sujeta al IGIC.

Aunque no es el caso objeto de consulta, el problema surgiría si la entidad mercantil consultante no conoce en qué territorio utilizará o explotará de forma efectiva el destinatario el servicio adquirido.

Salvo que se trate de un hecho patente del suponga un conocimiento previo por parte del empresario o profesional prestador del territorio de utilización efectiva del servicio adquirido por parte del empresario o profesional destinatario (como resulta evidente en el supuesto planteado por la entidad mercantil consultante, dado que ya manifiesta que el adquirente lo revenderá a un locutorio en la Península), es evidente que la aplicación de la regla de cierre requiere una información previa por parte del empresario o profesional adquirente del servicio al empresario o profesional prestador del servicio.

La aplicación de la regla de cierre, salvo que se trate de un hecho patente de conocimiento previo por parte del prestador del territorio de utilización o explotación efectiva del servicio por parte del destinatario del servicio, no puede poner en una situación de inseguridad jurídica al prestador del servicio y que no sepa si debe repercutir o no el IGIC porque desconozca qué utilización o explotación efectiva pueda realizar el adquirente del servicio.

Por todo ello, si la entidad mercantil consultante desconociera la utilización o explotación efectiva del servicio por parte del adquirente, y de conformidad con las reglas de localización el servicio está sujeta al IGIC, deberá repercutir, en su caso, la cuota tributaria de este tributo. No obstante, se aplicará la regla especial de cierre, rectificando, en su caso, la repercusión, si el destinatario del servicio comunica al empresario o profesional prestador una utilización efectiva total o parcial del servicio en la Unión Europea, excluida Canarias.

C) Prestación de servicio de telefonía de la entidad consultante a un revendedor de telefonía con único establecimiento fuera de la Unión Europea quien a su vez venderá la telefonía a locutorios situados en la Península.

En este supuesto nos encontramos ante una prestación de servicio no sujeta al IGIC, por no resultar aplicable la regla general prevista en el artículo 17.Uno.1 de la Ley 20/1991. No estando sujeta al IGIC resulta irrelevante analizar la regla de cierre, por lo que resulta indiferente dónde utiliza o explota de forma efectiva el empresario establecido fuera de la Unión Europea el servicio adquirido.

En definitiva, en este supuesto nos encontramos ante una prestación de servicios no sujeta al IGIC.

D) Operador de telefonía con único establecimiento en el extranjero presta servicio de telefonía a la entidad consultante, quien a su revenderá a un locutorio con establecimiento en la Península.

La adquisición del servicio de telecomunicaciones por parte de la entidad mercantil consultante está sujeta al IGIC por aplicación de la regla de localización prevista en el articulo 17.Uno.1 de la Ley 20/1991; sin embargo, resulta de aplicación la regla de cierre prevista en el artículo 17.Tres.Dos de la Ley 20/1991 puesto que la entidad mercantil consultante utiliza o explota el servicio adquirido en el territorio de la Unión Europea, dado que la reventa está sujeta al IVA.

Por tanto, también en este supuesto nos encontramos ante una prestación de servicios no sujeta al IGIC.

CUARTO.- Conforme con todo lo expuesto, es criterio vinculante de este centro directivo que:

- Está no sujeta al IGIC, por aplicación de la regla de cierre, la prestación de servicio de telefonía con destino a la sede en Canarias de la entidad mercantil consultante que posteriormente ésta revenderá a un locutorio establecido en la Península.

- Está no sujeta al IGIC, por aplicación de la regla de cierre, la prestación de servicio de telefonía de la entidad mercantil consultante con destino a la sede en Canarias de un revendedor de telefonía que a su vez venderá la telefonía a un locutorio de la Península.

- Está no sujeta al IGIC la prestación de servicio de telefonía de la entidad mercantil consultante a la sede de un empresario fuera de la Unión Europea, con independencia del territorio de utilización o explotación efectiva del servicio adquirido por parte del empresario destinatario.

- Está no sujeta al IGIC, por aplicación de la regla de cierre, el servicio de telefonía que tiene como destino la sede en Canarias de la entidad mercantil consultante, prestado por un empresario no establecido en Canarias, cuando tiene como destino su reventa por parte de la entidad mercantil consultante a un locutorio establecido en la Península.

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, 8 de marzo de 2016

EL VICECONSEJERO DE HACIENDA Y PLANIFICACIÓN

Luís Guillermo Padilla Macabeo