C-1002

CONSULTA TRIBUTOS REF
CONSULTA Nº 1002 (09/02/05)

PERSONA O ENTIDAD CONSULTANTE:	**DOMICILIO:**
CONCEPTO IMPOSITIVO: Impuesto General Indirecto Canario	**NORMATIVA APLICABLE**: Artículo 4 Ley 20/1991 Artículo 6.2.1º Ley 20/1991 Artículo 7.2.16º Ley 20/1991 Artículo 16 Ley 20/1991 Artículo 17.1 y 17.2.4º.A) y 5º.B Ley 20/1991 Artículo 24 Ley 19/1994

CUESTIÓN PLANTEADA:

La sociedad consultante, aprobada por el Consejo Rector de la ZEC, está centrada en la oferta de productos y servicios utilizados a través de internet, por lo que constituye su objeto social los siguientes apartados:

a) Prestación de servicios integrados de internet por cuenta propia o de terceros.
b) El análisis, creación y administración de programas de afiliados
c) La comercialización, publicación y promoción de programas de afiliados, webs de empresa, servicios y productos por internet a través de las webs de la compañía.
d) La creación, diseño, administración y clonación de websites, tiendas virtuales, centros comerciales y catálogos virtuales.
e) La comercialización, promoción y distribución de todo tipo de productos y servicios informáticos de nuevas tecnologías y programas por internet.
f) Elaboración de campañas publicitarias.
g) El albergue de websites, gestión de dominios, gestión de usuarios, conexiones a internet, sistemas de comunicación.
h) El arrendamiento y venta de espacio virtual en los servicios de la compañía.
i) La administración de sistemas informáticos y de comunicaciones.
j) La creación y administración de servidores de internet, servidores de correo electrónico, servidores virtuales y bases de datos.
k) El análisis, desarrollo y mantenimiento de programación a medida orientada a internet.
l) Mantenimiento y reparación de máquinas de oficina, contabilidad y equipo informático.
m) Servicio de asistencia técnica telemática.
n) Todas las actividades relacionadas con el comercio electrónico y el e-marketing no comprendidas en los apartados anteriores.

Todos ellos utilizados desde, por y para la red de internet.

Adicionalmente, y con carácter puntual, puede que también se comercialicen a través de la red productos informáticos con carácter puntual.

Conforme a lo manifestado, el consultante desea saber los siguientes extermos:

1º Si la actividad se considera encuadrada dentro de lo que se entiende por servicios de telecomunicaciones. En caso contrario en que actividad está encuadrada a efectos del Impuesto General Indirecto Canario.

2º En que casos se debería repercutir el Impuesto según una serie de supuestos detallados

por el consultante, y el tipo impositivo que se debería repercutir.

3º En caso de no repercusión del Impuesto, se consulta por los requisitos formales deberían establecerse en la factura en cuanto al tipo impositivo, leyenda IGIC 0 %, exento de IGIC o simplemente sin mención.

4º Si existe un libro de registros y/o documentos formales para ejercer la actividad de comercio electrónico y su facturación telemática.

CONTESTACIÓN NO VINCULANTE:

1º Los servicios de telecomunicación, incluido la provisión de acceso a internet, que se entiendan realizados en las Islas Canarias conforme las reglas de localización de los servicios de telecomunicación a que se refiere el artículo 17.2.4º.A) de la Ley 20/1991, se encuentran exentos en aplicación del artículo 24 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, y deberá hacerse mención expresa de tratarse una operación exenta en la factura que documente la operación.

2º En los servicios prestados por vía electrónica que se entiendan sujetos al IGIC por entenderse localizados en el ámbito de aplicación del IGIC en función de las reglas de localización enumeradas 17.2.5º.B) de la Ley 20/1991 será de aplicación el tipo general del IGIC del 5 por 100. Entre estos servicios se incluye el suministro de productos informáticos, ya sean normalizados o no, sin soporte físico

3º En los suministros de productos informáticos en soporte físico, se considerarán entregas de bienes aquellos que se refieran a productos informáticos normalizados, es decir, los que no precisen de modificación sustancial alguna para ser usados por cualquier usuario, siendo de aplicación el tipo general del IGIC del 5 por 100 salvo que se trate de exportaciones exentas del Impuesto o envíos no sujetos al mismo conforme a las reglas de localización de las entregas de bienes establecidas en el artículo 16 de la Ley 20/1991

4º Por el contrario, se considerarán prestaciones de servicio el suministro de productos informáticos no normalizados- entendidos como aquellos confeccionados previo encargo de su destinatario conforme a las especificaciones de éste- mediante soporte físico, siendo de aplicación el tipo general del IGIC, salvo que la prestación no se encuentre sujeta al Impuesto por no realizarse en las Islas Canarias conforme a la regla general de localización de las prestaciones de servicio que establece el artículo 17.1 de la Ley 20/1991.

Por último, respecto a las obligaciones formales exigidas a la actividad objeto de consulta, serán las propias del régimen general de tributación del IGIC, y en el supuesto de facturación telemática de las operaciones, deberán cumplirse los requisitos de emisión, remisión y conservación a que se refieren los artículos 8, 17, 18, 21 y 22 del Real Decreto 1496/2003, de 28 de noviembre, y su desarrollo en la Orden del Ministerio de Hacienda 3134/2002, de 5 de diciembre y la Resolución 2/2003 de 14 de febrero del Director General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria sobre determinados aspectos relacionados con la facturación telemática, aplicables obligatoriamente a los sujetos pasivos del IGIC por su carácter de normas generales de facturación de acuerdo con lo previsto en el artículo 59.1.b) de la Ley 20/1991.

Visto escrito, presentado por en el que se formula consulta tributaria en relación al Impuesto General Indirecto Canario (IGIC), esta Dirección General de Tributos, en uso de la atribución conferida en la Disposición Adicional Décima Tres de la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias (en adelante, Ley 20/1991), en relación con el artículo 25.2 .x), del Decreto 8/2003, de 31 de enero, por el que se aprueba el Reglamento Orgánico de la Consejería de Economía, Hacienda y Comercio, emite la siguiente contestación:

PRIMERO.- La sociedad consultante, aprobada por el Consejo Rector de la ZEC, está centrada en la oferta de productos y servicios utilizados a través de internet, por lo que constituye su objeto social los siguientes apartados:

o) Prestación de servicios integrados de internet por cuenta propia o de terceros.

p) El análisis, creación y administración de programas de afiliados

q) La comercialización, publicación y promoción de programas de afiliados, webs de empresa, servicios y productos por internet a través de las webs de la compañía.

r) La creación, diseño, administración y clonación de websites, tiendas virtuales, centros comerciales y catálogos virtuales.

s) La comercialización, promoción y distribución de todo tipo de productos y servicios informáticos de nuevas tecnologías y programas por internet.

t) Elaboración de campañas publicitarias.

u) El albergue de websites, gestión de dominios, gestión de usuarios, conexiones a internet, sistemas de comunicación.

v) El arrendamiento y venta de espacio virtual en los servicios de la compañía.

w) La administración de sistemas informáticos y de comunicaciones.

x) La creación y administración de servidores de internet, servidores de correo electrónico, servidores virtuales y bases de datos.

y) El análisis, desarrollo y mantenimiento de programación a medida orientada a internet.

z) Mantenimiento y reparación de máquinas de oficina, contabilidad y equipo informático.

aa) Servicio de asistencia técnica telemática.

bb) Todas las actividades relacionadas con el comercio electrónico y el e-marketing no comprendidas en los apartados anteriores.

Todos ellos utilizados desde, por y para la red de internet.

Adicionalmente, y con carácter puntual, puede que también se comercialicen a través de la red productos informáticos con carácter puntual.

Conforme a lo manifestado, el consultante desea saber los siguientes extermos:

1º Si la actividad se considera encuadrada dentro de lo que se entiende por servicios de telecomunicaciones. En caso contrario en que actividad está encuadrada a efectos del Impuesto General Indirecto Canario.

2º En que casos se debería repercutir el Impuesto según una serie de supuestos detallados por el consultante, y el tipo impositivo que se debería repercutir.

3º En caso de no repercusión del Impuesto, se consulta por los requisitos formales deberían establecerse en la factura en cuanto al tipo impositivo, leyenda IGIC 0 %, exento de IGIC o simplemente sin mención.

4º Si existe un libro de registros y/o documentos formales para ejercer la actividad de comercio electrónico y su facturación telemática.

SEGUNDO.- La contestación a la presente consulta no tiene carácter vinculante pues ha sido presentada con anterioridad al día 1 de julio de 2004, de acuerdo con lo dispuesto en la disposición transitoria segunda de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, rigiéndose por lo dispuesto en el artículo 107 de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria.

TERCERO.- A efectos del IGIC, deben distinguirse dos conceptos diferentes -servicios de telecomunicaciones y servicios prestados por vía electrónica -, cuyo tratamiento tributario recoge, entre otros aspectos, reglas de localización especiales así como la existencia de un beneficio fiscal – exención de las telecomunicaciones - aplicable exclusivamente a uno de ellos. Dichos conceptos son definidos, respectivamente, en los siguientes términos:

- Se consideran servicios de telecomunicación los que tengan por objeto la transmisión, emisión y recepción de señales de 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 (último párrafo del artículo 17.2.4º A) de la Ley 20/1991).

- Se consideran servicios prestados por vía electrónica aquellos que consistan en la transmisión enviada inicialmente y recibida en destino por medio de equipos de procesamiento, incluida la comprensión numérica y el almacenamiento de datos, y enteramente transmitida, transportada y recibida por cable, radio, sistema óptico u otros medios electrónicos. Entre otros se consideran tales los siguientes:

α) El suministro y alojamiento de sitios informáticos.

β) El mantenimiento a distancia de programas y de equipos.

χ) El suministro de programas y su actualización.

δ) El suministro de imágenes, texto, información y la puesta a disposición de bases de datos.

ε) El suministro de música, películas, juegos, incluidos los de azar y de dinero, y de emisiones y manifestaciones políticas, culturales, artísticas, deportivas, científicas y de ocio.

ϕ) 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 (artículo 17.2.5º B) de la Ley 20/1991).

El hecho imponible del IGIC – definido en el artículo 4 de la Ley 20/1991 – tiene por objeto la sujeción de determinadas operaciones (entregas de bienes, prestaciones de servicio e importaciones) y no la realización de actividades empresariales o profesionales como tales, no obstante, a la vista de los diferentes apartados enumerados en la consulta referidos al alcance del objeto social de la sociedad mercantil consultante, aparentemente únicamente pueden ser considerado servicio de telecomunicación el de provisión de acceso a internet, mientras que el resto han de considerarse bien como servicios prestados por vía electrónica o bien como otro tipo de prestaciones de servicio, conforme a las definiciones anteriormente expuestas, salvo la mención a la "comercialización a través de la red de productos informáticos con carácter corporal", cuya consideración necesita un análisis exclusivo.

– **1º Localización de los servicios de telecomunicación.**

Respecto a las reglas de localización de las prestaciones de servicio de telecomunicación, el artículo 17.2.4º.A) de la Ley 20/1991 establece que dichos servicios se entienden realizados en las Islas Canarias en los siguientes casos:

"a) Cuando el destinatario sea un empresario o profesional y radique en el territorio de aplicación del impuesto la sede de su actividad económica o tenga en el mismo un establecimiento permanente o, en su defecto, su domicilio, cualquiera que sea el lugar donde esté establecido el prestador del servicio y el lugar desde el que lo preste.

b) Cuando el destinatario del servicio no tenga la condición de empresario o profesional actuando como tal y esté establecido o tenga su domicilio o residencia habitual en las Islas Canarias.

c) Cuando el destinatario del servicio no tenga la condición de empresario o profesional actuando como tal y la utilización o explotación efectivas de dichos servicios se realicen en territorio canario, en los dos casos siguientes:

a') Cuando el destinatario del servicio tenga su residencia o domicilio habitual fuera de la Comunidad Europea, o de las Islas Canarias así como cuando no resulte posible determinar su domicilio.

b') Cuando el destinatario del servicio tenga su residencia o domicilio habitual en la Comunidad Europea, y la sede de la actividad económica o el establecimiento permanente desde el que el empresario o profesional presta los servicios se encuentre fuera de la citada Comunidad.

Se presumirá que el destinatario del servicio tiene su domicilio o residencia habitual en un determinado territorio 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 los efectos de este artículo, se entiende por Comunidad Europea el territorio comprendido en el ámbito de aplicación del Tratado constitutivo de la Comunidad Europea para cada Estado miembro, con las siguientes exclusiones:

- 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'Italia y las aguas nacionales del lago de Lugano, en cuanto territorios no comprendidos en la Unión Aduanera.

- 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."

– **2º Localización de los servicios prestados por vía electrónica**

Respecto a las reglas de localización de las servicios prestados por vía electrónica, el artículo 17.2.5º.B) de la Ley 20/1991 establece que los mismos se considerarán prestados donde radique la sede de la actividad económica o el establecimiento permanente del destinatario o, en su defecto, en el lugar de su domicilio, así como los servicios de mediación y gestión en los mismos, cuando el intermediario o gestor actúen en nombre y por cuenta ajena.

– **3º Localización de las entregas de bienes y prestaciones de servicio de suministro de productos informáticos en soporte físico.**

Por último, y respecto a lo que el consultante denomina comercialización a través de la red de productos informáticos de carácter corporal, deben hacerse las siguientes precisiones:

Conforme al artículo 6.2.1º de la Ley 20/1991 tienen la consideración de entregas de bienes el suministro de un producto informático normalizado efectuado en cualquier soporte material. A estos efectos, se considerarán como productos informáticos normalizados aquéllos que no precisen de modificación sustancial alguna para ser utilizados por cualquier usuario. En sentido opuesto, el artículo 7.2.16º de la Ley 20/1991 establece que se consideran prestaciones de servicio el suministro de

productos informáticos cuando no tengan la condición de entregas de bienes, considerándose accesoria a la prestación de servicios la entrega del correspondiente soporte. En particular, se considerará prestación de servicios el suministro de productos informáticos que hayan sido confeccionados previo encargo de su destinatario conforme a las especificaciones de éste, así como aquellos otros que hayan sido objeto de adaptaciones sustanciales necesarias para el uso por su destinatario.

Por último, aclarar que si el suministro del producto informático, ya sea normalizado o no, se realiza sin soporte material alguno, es decir, en los términos definidos como servicio prestado por vía electrónica a que se refiere la letra c) del artículo 17.2.5º.B) de la Ley 20/1991, en todo caso tendrá la consideración de prestación de servicios.

CUARTO.- El artículo 24 de la Ley 19/1994 establece la exención del IGIC de las prestaciones de servicio de telecomunicaciones, excepto los servicios de difusión, entendiéndose como servicios de telecomunicación los definidos en el artículo 17.2.4º de la Ley 20/1991 y servicios de difusión los servicios de telecomunicación en los que la comunicación se realiza en un solo sentido a varios puntos de recepción simultáneamente. En todo caso tendrán la consideración de servicios de difusión la televisión y la radiodifusión sonora.

Respecto al resto de prestaciones de servicio tales como los prestados por vía electrónica y el suministro de programas informáticos no normalizados mediante soporte material, así como las entregas de bienes de programas informáticos normalizados mediante soporte material, el tipo impositivo aplicable del IGIC será el tipo general del 5 por 100.

En lo que se refiere a las obligaciones formales del Impuesto, el Real Decreto 1496/2003, de 28 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación y se modifica el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE. 286, de 29.11.2003), que, entre otras, contempla la obligación de hacer mención expresa en factura, en caso de no sujeción o exención del Impuesto o de que el sujeto pasivo del Impuesto correspondiente a la misma es el destinatario, del precepto correspondiente de la Ley del Impuesto o indicación de que la operación está exenta o no sujeta o de que el sujeto pasivo del Impuesto es el destinatario de la operación (artículo 6.3 del Real Decreto 1496/2003). Respecto a la facturación telemática, el artículo 8 del citado Real Decreto 1496/2003 establece que las facturas o documentos sustitutivos podrán expedirse por cualquier medio, en papel o en soporte magnético, que permita la constatación de su fecha de expedición, su consignación en el Libro Registro de facturas expedidas y su adecuada conservación. Añadir que su remisión podrá, igualmente, ser cumplida por medios electrónicos, siempre que en este caso el destinatario haya dado su consentimiento de forma expresa y los medios electrónicos utilizados en la transmisión garanticen la autenticidad del origen y la integridad de su contenido, pudiendo acreditarse dicha remisión por las formas previstas en el artículo 18 del citado Real Decreto 1496/2003. Por último, la conservación de las facturas o documentos sustitutivos por medios electrónicos se deberá efectuar de manera que se asegure su legibilidad en el formato original en el que se haya recibido o remitido, así como, en su caso, la de los datos asociados y mecanismos de verificación

de firma u otros elementos autorizados que garanticen la autenticidad de su origen y la integridad de su contenido, y deberán ser gestionados y conservados por medios que garanticen un acceso en línea a los datos así como su carga remota y utilización por parte de la Administración tributaria ante cualquier solicitud de ésta y sin demora justificada, todo ello de acuerdo con lo establecido en el artículo 21 del Real Decreto 1496/2003.

El desarrollo reglamentario de la normativa de facturación telemática se encuentra en la Orden del Ministerio de Hacienda 3134/2002, de 5 de diciembre, sobre un nuevo desarrollo del régimen de facturación telemática previsto en el artículo 88 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, y en el artículo 9 bis del Real Decreto 2402/1985, de 18 de diciembre.(BOE 13-12-2002), y en la Resolución 2/2003 de 14 de febrero del Director General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria sobre determinados aspectos relacionados con la facturación telemática. (B.O.E. 28/02/2003).

En definitiva, es criterio de este Centro Directivo lo siguiente:

1º Los servicios de telecomunicación, incluido la provisión de acceso a internet, que se entiendan realizados en las Islas Canarias conforme las reglas de localización de los servicios de telecomunicación a que se refiere el artículo 17.2.4º.A) de la Ley 20/1991, se encuentran exentos en aplicación del artículo 24 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, y deberá hacerse mención expresa de tratarse una operación exenta en la factura que documente la operación.

2º En los servicios prestados por vía electrónica que se entiendan sujetos al IGIC por entenderse localizados en el ámbito de aplicación del IGIC en función de las reglas de localización enumeradas 17.2.5º.B) de la Ley 20/1991 será de aplicación el tipo general del IGIC del 5 por 100. Entre estos servicios se incluye el suministro de productos informáticos, ya sean normalizados o no, sin soporte físico

3º En los suministros de productos informáticos en soporte físico, se considerarán entregas de bienes aquellos que se refieran a productos informáticos normalizados, es decir, los que no precisen de modificación sustancial alguna para ser usados por cualquier usuario, siendo de aplicación el tipo general del IGIC del 5 por 100 salvo que se trate de exportaciones exentas del Impuesto o envíos no sujetos al mismo conforme a las reglas de localización de las entregas de bienes establecidas en el artículo 16 de la Ley 20/1991

4º Por el contrario, se considerarán prestaciones de servicio el suministro de productos informáticos no normalizados- entendidos como aquellos confeccionados previo encargo de su destinatario conforme a las especificaciones de éste- mediante soporte físico, siendo de aplicación el tipo general del IGIC, salvo que la prestación no

se encuentre sujeta al Impuesto por no realizarse en las Islas Canarias conforme a la regla general de localización de las prestaciones de servicio que establece el artículo 17.1 de la Ley 20/1991.

Por último, respecto a las obligaciones formales exigidas a la actividad objeto de consulta, serán las propias del régimen general de tributación del IGIC, y en el supuesto de facturación telemática de las operaciones, deberán cumplirse los requisitos de emisión, remisión y conservación a que se refieren los artículos 8, 17, 18, 21 y 22 del Real Decreto 1496/2003, de 28 de noviembre, y su desarrollo en la Orden del Ministerio de Hacienda 3134/2002, de 5 de diciembre y la Resolución 2/2003 de 14 de febrero del Director General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria sobre determinados aspectos relacionados con la facturación telemática, aplicables obligatoriamente a los sujetos pasivos del IGIC por su carácter de normas generales de facturación de acuerdo con lo previsto en el artículo 59.1.b) de la Ley 20/1991.

Las Palmas de Gran Canaria, 9 de febrero de 2005

EL DIRECTOR GENERAL DE TRIBUTOS

Alberto Génova Galván