CONSULTA TRIBUTOS REF
CONSULTA Nº 1703 (23/12/14)

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

CUESTIÓN PLANTEADA

Una entidad mercantil desde su establecimiento permanente en Canarias se dedica a prestar servicios tutoriales dedicados al asesoramiento durante la elaboración de tesinas universitarias, proyectos de fin de carrera, revisión de textos y documentos. Ofrece sus servicios por medios telemáticos y telefónicos tanto a particulares como a profesionales ubicados en Alemania, Austria y Suiza. Se consulta sobre si son o no servicios prestados por vía electrónica y su tributación según quien sea el destinatario y donde esté establecido dicho destinatario. También consulta sobre el cambio normativo que se va a producir para el año 2015.

CONTESTACIÓN VINCULANTE

Uno. La prestación objeto de consulta tendría la consideración de servicio prestado por vía electrónica si se tratase del suministro y descarga de archivos, cursos grabados o automatizados, programas y, en general, de contenidos informativos a través de internet, o el acceso a los datos y programas a través una plataforma formativa, incluso si el destinatario o usuario tiene la posibilidad de recibir tutorías o sesiones de apoyo en línea de profesores a través de la misma, siempre que esta parte de intervención humana sea accesoria al suministro o al acceso a los contenidos y programas.

Dos. Si la prestación objeto de consulta dispone de la consideración de servicio prestado por vía electrónica y partiendo de que el servicio se presta desde un establecimiento permanente situado en Canarias, hasta el día 31 de diciembre de 2014 las reglas de localización son las siguientes:

a) Está sujeta al IGIC cuando el adquirente sea un particular, salvo que este se encuentre establecido o tenga su residencia o domicilio habitual en la Unión Europea, excluidas las Islas Canarias. Resulta indiferente el lugar de explotación o utilización efectiva del servicio.

b) Está sujeto al IGIC cuando el servicio tenga como destino la sede, establecimiento permanente, domicilio o residencia habitual en Canarias del empresario o profesional adquirente. No está sujeto al IGIC cuando el servicio tenga como destino la sede, establecimiento permanente, domicilio o residencia fuera de Canarias del empresario o profesional adquirente. No obstante, estará sujeto al IGIC cuando el destino del servicio sea la sede, establecimiento permanente, domicilio o residencia fuera de la Unión Europea del empresario o profesional adquirente y la utilización o explotación efectivas del servicio se realice en Canarias.

Tres.- Si la prestación objeto de consulta dispone de la consideración de servicio prestado por vía electrónica y partiendo de que el servicio se presta desde un establecimiento permanente situado en Canarias, desde el día 1 de enero de 2015 las reglas de localización serán las siguientes:

a) Está sujeto al IGIC cuando el particular adquirente se encuentre establecido o tenga su

residencia o domicilio habitual en Canarias, salvo que la utilización o explotación efectivas del servicio se realice en la Unión Europea, excluidas las Islas Canarias.

Además de la no sujeción derivada de la salvedad expresada en el párrafo anterior, no está sujeto al IGIC cuando el particular adquirente se encuentre establecido o tenga su residencia o domicilio habitual fuera de Canarias, con independencia del territorio de utilización o explotación efectiva.

b) Está sujeto al IGIC cuando tenga como destino la sede, establecimiento permanente, domicilio o residencia habitual en Canarias del empresario o profesional adquirente, salvo que la utilización o explotación efectiva se realice en la Unión Europea, excluida las Islas Canarias.

Además de la no sujeción derivada de la salvedad expresada en el párrafo anterior, no está sujeto al IGIC cuando el servicio tenga como destino la sede, establecimiento permanente, domicilio o residencia fuera de Canarias del empresario o profesional adquirente, con independencia del territorio de utilización o explotación efectiva.

Cuatro.- No tendría la consideración de servicio prestado por vía electrónica la prestación de servicios tutoriales o de asesoría por profesionales a través de internet o una red electrónica similar utilizada como medio de comunicación entre el tutor y el usuario, incluso cuando el tutor se apoye en contenidos digitales para prestar los servicios tutoriales y de asesoría, siempre que estos últimos sean accesorios respecto de la comunicación en línea entre profesores y alumnos.

Cinco.- Si la prestación objeto de consulta dispone de la consideración de servicio de tutoría o asesoramiento y partiendo de que el servicio se presta desde un establecimiento permanente situado en Canarias, hasta el día 31 de diciembre de 2014 las reglas de localización son las siguientes:

a) Está sujeta al IGIC cuando el adquirente sea un particular, salvo que este se encuentre establecido o tenga su residencia o domicilio habitual fuera de la Unión Europea. Resulta indiferente el lugar de explotación o utilización efectiva del servicio.

b) Está sujeta al IGIC cuando tenga como destino la sede, establecimiento permanente, domicilio o residencia habitual en Canarias del empresario o profesional adquirente. No está sujeta al IGIC cuando tenga como destino la sede, establecimiento permanente, domicilio o residencia fuera de Canarias del empresario o profesional adquirente. No obstante, está sujeta al IGIC cuando el servicio tenga como destino la sede, establecimiento permanente, domicilio o residencia habitual fuera de la Unión Europea del empresario o profesional adquirente, siempre y cuando la utilización o explotación efectivas del servicio se realice en Canarias.

Seis.- Si la prestación objeto de consulta dispone de la consideración de servicio de tutoría o asesoramiento y partiendo de que el servicio se presta desde un establecimiento permanente situado en Canarias, desde el día 1 de enero de 2015 las reglas de localización son las siguientes:

a) Está sujeta al IGIC cuando el adquirente sea un particular. No está sujeta al IGIC cuando

el particular adquirente se encuentre establecido o tenga su residencia o domicilio habitual fuera de la Unión Europea. Resulta indiferente donde se realice la utilización o explotación efectivas del servicio.

b) Está sujeta al IGIC la prestación de servicio de tutoría o asesoramiento cuando tenga como destino la sede, establecimiento permanente, domicilio o residencia habitual en Canarias del empresario o profesional adquirente, salvo que la utilización o explotación efectivas del servicio se produzca en la Unión Europea, excluidas las Islas Canarias.

Además de la no sujeción derivada de la salvedad expresada en el párrafo anterior, no está sujeta al IGIC cuando el servicio tenga como destino la sede, establecimiento permanente, domicilio o residencia fuera de Canarias del empresario o profesional adquirente, aunque la utilización o explotación efectivas del servicio se produzca en las Islas Canarias.

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

PRIMERO.- Una entidad mercantil desde su establecimiento permanente en Canarias se dedica a prestar servicios tutoriales dedicados al asesoramiento durante la elaboración de tesinas universitarias, proyectos de fin de carrera, revisión de textos y documentos. Ofrece sus servicios por medios telemáticos y telefónicos tanto a particulares como a profesionales ubicados en Alemania, Austria y Suiza. Se consulta sobre si son o no servicios prestados por vía electrónica y su tributación según quien sea el destinatario y donde esté establecido dicho destinatario. También consulta sobre el cambio normativo que se va a producir para el año 2015.

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 la escueta documentación aportada en el escrito de consulta, no puede deducirse si el servicio prestado por la entidad consultante tiene la consideración de servicio de asesoría o tutorías en general, prestado a través y con apoyo de una vía electrónica, o si se trata de un servicio prestado por vía electrónica.*

A estos efectos debe tenerse en cuenta que el suministro y descarga de archivos, cursos grabados o automatizados, programas y, en general, de contenidos informativos a través de internet, o el acceso a los datos y programas a través una plataforma formativa, constituye un servicio prestado por vía electrónica, incluso si el destinatario o usuario tiene la posibilidad de recibir tutorías o sesiones de apoyo en línea de profesores a través de la misma, siempre que esta parte de intervención humana sea accesoria al suministro o al acceso a los contenidos y programas.

Por el contrario, no constituye un servicio prestado por vía electrónica la prestación de servicios tutoriales y de asesoría por profesionales a través de internet o una red electrónica similar utilizada como medio de comunicación entre el tutor y el usuario, incluso cuando el tutor se apoye en contenidos digitales para prestar los servicios tutoriales y de asesoría siempre que estos últimos sean accesorios respecto de la comunicación en línea entre profesores y alumnos.

***Segundo.-** En relación con el Impuesto sobre el Valor Añadido, y 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, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE de 29 de diciembre), 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:

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

1°. Cuando e/ destinatario sea un empresario o profesional que actúe como tal y radique en e/ citado territorio la sede de su actividad económica, o tenga en e/ mismo un establecimiento permanente o, en su defecto, e/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 e/ 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, e/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 de/ 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 /a Comunidad, salvo en e/ 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:

a) Las cesiones y concesiones de derechos de autor, patentes, licencias, marcas de fábrica o comerciales y los demás derechos de propiedad intelectual o industrial, así como cualesquiera otros derechos similares.

b) La cesión o concesión de fondos de comercio, de exclusivas de compra o venta o del derecho a ejercer una actividad profesional.

c) Los de publicidad.

d) Los de asesoramiento, auditoría, ingeniería, gabinete de estudios, abogacía, consultores, expertos contables o fiscales y otros similares, con excepción de los comprendidos en el número 1° del apartado Uno del artículo 70 de esta Ley.

e) Los de tratamiento de datos y el suministro de informaciones, incluidos los procedimientos y experiencias de carácter comercial.

f) Los de traducción, corrección o composición de textos, así como los prestados por intérpretes.

g) Los de seguro, reaseguro y capitalización, así como los servicios financieros, citados respectivamente por el artículo 20, apartado Uno, números 16° y 18°, de esta Ley, incluidos los que no estén exentos, con excepción del alquiler de cajas de seguridad.

h) Los de cesión de personal.

i) El doblaje de películas.

j) Los arrendamientos de bienes muebles corporales, con excepción de los que tengan por objeto cualquier medio de transporte y los contenedores.

k) La provisión de acceso a las redes de gas natural situadas en el territorio de la Comunidad o a cualquier red conectada a dichas redes, a la red de electricidad, de calefacción o de refrigeración, y el transporte o distribución a través de dichas redes, así como la prestación de otros servicios directamente relacionados con cualesquiera de los servicios comprendidos en esta letra.

1) Las obligaciones de no prestar, total o parcialmente, cualquiera de los servicios enunciados en este número.

m) Los servicios prestados por vía electrónica.

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

***Tercero.-** Los servicios prestados por vía electrónica son definidos en el apartado tres, numero 4° del artículo 69 de la Ley del Impuesto, de la siguiente manera:*

"4°. Servicios prestados por vía electrónica: aquel/os 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 artículo 70 de la Ley del impuesto contiene las reglas especiales aplicables a los servicios especificados en sus apartados.

En concreto, establece el artículo 70.Uno que:

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

Dos. Asimismo, se considerarán prestados en e/territorio de aplicación de/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 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 artículo 69, cualquiera que sea su destinatario.

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."

***Cuarto.-** Según se expresa en el escrito de consulta, la entidad que presta los servicios consultados reside en las Islas Canarias, por lo cual será de aplicación, en general el Impuesto General Indirecto Canario, (IGIC).*

Por otro lado, los clientes de la entidad pueden ser empresarios o profesionales o bien, particulares que pueden ser residentes en el territorio de aplicación del Impuesto, en Canarias, Ceuta o Melilla, en la Unión Europea y en países terceros.

A) En caso de que los servicios prestados fueran calificados como servicios por vía electrónica será de aplicación lo siguiente:

De conformidad con estas reglas generales estarán sujetos al Impuesto sobre el Valor Añadido, sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado dos del artículo 69 y en los artículos 70 y 72 de esta Ley 37/1992, aquellos servicios prestados por la consultante, cuando el destinatario sea un empresario o profesional que actúe como tal y radique en el territorio español de aplicación del Impuesto (Península y 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, con independencia de dónde se encuentre establecido el prestador de los servicios y del lugar desde el que los preste (Canarias). El sujeto pasivo, por inversión, será el destinatario del servicio.

Igualmente se entenderán prestados en el territorio español de aplicación del Impuesto y sujetos al Impuesto sobre el Valor Añadido, los servicios 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, como el consultante, que se encuentre fuera de

la Comunidad (Canarias) 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 (Península y Baleares), en los términos previstos en el número 4° del apartado uno, del artículo 70 de la Ley 37/1 992.

B) En caso de que los servicios fueran calificados como de tutoría o asesoría en general será de aplicación las normas generales que disponen lo siguiente:

De conformidad con estas reglas generales estarán sujetos al Impuesto sobre el Valor Añadido, sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado dos del artículo 69 y en los artículos 70 y 72 de esta Ley 37/1992, aquellos servicios prestados por la consultante, cuando el destinatario sea un empresario o profesional que actúe como tal y radique en el territorio español de aplicación del Impuesto (Península y 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, con independencia de dónde se encuentre establecido el prestador de los servicios y del lugar desde el que los preste (Canarias).

Por otra parte, no estarán sujetos al Impuesto sobre el Valor Añadido, sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado dos del artículo 69 y en los artículos 70 y 72 de esta Ley 37/1992, aquellos servicios prestados por la consultante, 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, no se encuentre en el territorio español de aplicación del Impuesto sino en Canarias, sin perjuicio de que pudiera ser de aplicación el Impuesto General Indirecto Canario.

***Quinto.-** En relación con la aplicación normativa para 2015, este Centro Directivo le informa que la Ley 28/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 37/1 992, 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, (BOE de 28 de noviembre), contempla que, desde el día 1 de enero de 2015, motivado por el ajuste a la Directiva de IVA de las nuevas reglas de localización de los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión y televisión y de las prestaciones de servicios efectuadas por vía electrónica, cuando se presten a una persona que no tenga la condición de empresario o profesional, actuando como tal, por cuanto dichos servicios pasan a gravarse en el lugar donde el destinatario del servicio esté establecido, tenga su domicilio o residencia habitual, independientemente del lugar donde esté establecido el prestador de los servicios según la previsión que a tal efecto recoge la Directiva de IVA. A partir de dicha fecha, por tanto, todos los servicios de telecomunicación, de radiodifusión o televisión y electrónicos tributarán en el Estado miembro de establecimiento del destinatario, tanto si este es un empresario o profesional o bien una persona que no tenga tal condición, y tanto si el prestador del servicio es un empresario establecido en la Comunidad o fuera de esta.*

La tributación de los servicios referidos, en los casos en que el destinatario no tiene la condición de empresario o profesional actuando como tal, se regulará exclusivamente en el artículo 70 de la Ley del Impuesto a partir de la fecha mencionada."

TERCERO.- El artículo 17.Dos de la Ley 20/1991 define, a los efectos del IGIC, servicios prestados por vía electrónica en los siguientes términos:

> *"– 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."*

Ante el conciso y escueto contenido del texto de petición de consulta, esta Dirección General de Tributos no puede pronunciarse sobre si la actividad que desarrolla la entidad mercantil consultante debe calificarse o no de servicios prestados por vía electrónica.

Tendría la consideración de servicio prestado por vía electrónica si se tratase del suministro y descarga de archivos, cursos grabados o automatizados, programas y, en general, de contenidos informativos a través de internet, o el acceso a los datos y programas a través una plataforma formativa, incluso si el destinatario o usuario tiene la posibilidad de recibir tutorías o sesiones de apoyo en línea de profesores a través de la misma, siempre que esta parte de intervención humana sea accesoria al suministro o al acceso a los contenidos y programas.

No tendría la consideración de servicio prestado por vía electrónica la prestación de servicios tutoriales o de asesoría por profesionales a través de internet o una red electrónica similar utilizada como medio de comunicación entre el tutor y el usuario, incluso cuando el tutor se apoye

en contenidos digitales para prestar los servicios tutoriales y de asesoría, siempre que estos últimos sean accesorios respecto de la comunicación en línea entre profesores y alumnos.

Para analizar la localización de la prestación de servicio, debemos, por tanto, partir de dos hipótesis teniendo en cuenta que, conforme a lo manifestado en el texto de la consulta, el servicio se presta desde un establecimiento permanente en Canarias:

A) La prestación tiene la consideración de servicio prestado por vía electrónica

Debemos diferenciar dos períodos temporales:

A.1) Hasta el día 31 de diciembre de 2014

A.1.1) El destinatario es un particular

El artículo 17.Uno.2 y 3 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:
(…)
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 a lo señalado, están sujetos al IGIC los servicios prestados por vía electrónica, salvo que el particular adquirente se encuentre establecido o tenga su residencia o domicilio habitual en la Unión Europea, excluidas las Islas Canarias. En todo caso es indiferente el lugar de explotación o utilización efectiva del servicio.

A.1.2) El destinatario es un empresario o profesional

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."

Por otra parte, el artículo 17.Tres.Dos.1º de la Ley 20/1991 dispone:

"*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. (…)"

De acuerdo con estos preceptos, están sujetos al IGIC los servicios prestados por vía electrónica cuando tengan como destino la sede, establecimiento permanente, domicilio o residencia habitual en Canarias del empresario o profesional adquirente. No están sujetos al IGIC cuando tengan como destino la sede, establecimiento permanente, domicilio o residencia fuera de Canarias del empresario o profesional adquirente, salvo que tengan como destino la sede, establecimiento permanente, domicilio o residencia fuera de la Unión Europea del empresario o profesional adquirente y la utilización o explotación efectiva se realice en Canarias.

A.2) Desde el día 1 de enero de 2015

A.2.1) El destinatario es un particular

El artículo 17.Tres.Uno.4 de la Ley 20/1991, en la redacción dada por el apartado Cuatro del artículo segundo de 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 (en adelante, Ley 28/2014), que entra en vigor el día 1 de enero de 2015, dispone:

"Tres. Reglas especiales.
Uno. Se entenderán prestados en el territorio de aplicación del Impuesto los siguientes servicios: (…)
4. Los prestados por vía electrónica 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 otra parte, el artículo 17.Tres.Dos.4º de la Ley 20/1991, en la redacción dada por el apartado Cuatro del artículo segundo de la Ley 28/2014, 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: (…)
4.º Los prestados por vía electrónica, los de telecomunicaciones, de radiodifusión y de televisión.»

Conforme a lo expuesto, están sujetos al IGIC los servicios prestados por vía electrónica cuando el particular adquirente se encuentre establecido o tenga su residencia o domicilio habitual en Canarias, salvo que su utilización o explotación efectivas se realice en la Unión Europea, excluidas las Islas Canarias. No están sujetos al IGIC cuando el particular adquirente se encuentre establecido o tenga su residencia o domicilio habitual fuera de Canarias, con independencia del territorio de utilización o explotación efectiva.

A.2.2) El destinatario es un empresario o profesional

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."

Por otra parte, el artículo 17.Tres.Dos.4º de la Ley 20/1991, en la redacción dada por el apartado Cuatro del artículo segundo de la Ley 28/2014, 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: (…)
4.º Los prestados por vía electrónica, los de telecomunicaciones, de radiodifusión y de televisión.»

De acuerdo con estos preceptos, están sujetos al IGIC los servicios prestados por vía electrónica cuando tengan como destino la sede, establecimiento permanente, domicilio o residencia habitual en Canarias del empresario o profesional adquirente, salvo que su utilización o explotación efectivas se realice en la Unión Europea, excluidas las Islas Canarias. No están sujetos al IGIC cuando tengan como destino la sede, establecimiento permanente, domicilio o residencia fuera de

Canarias del empresario o profesional adquirente, con independencia del territorio de utilización o explotación efectiva.

B) La prestación tiene la consideración de tutoría o asesoramiento

Igualmente debemos diferenciar dos períodos temporales:

B.1) Hasta el día 31 de diciembre de 2014

B.1.1) El destinatario es un particular

El artículo 17.Uno.2 y 3 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:
(…)
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:

a) Los servicios que se enumeran a continuación cuando el destinatario de los mismos esté establecido o tenga su domicilio o residencia habitual fuera de la Unión Europea:
(…)
Los de asesoramiento, auditoría, ingeniería, gabinete de estudios, abogacía, consultores, expertos contables o fiscales y otros similares, con excepción de los comprendidos en el apartado 1 del número Uno del punto Tres de este artículo. (…)"

La referencia al apartado 1 del número Uno del punto Tres no resulta aplicable al supuesto objeto de consulta pues se refiere a servicios relacionados con bienes inmuebles.

Conforme a lo expuesto, está sujeta al IGIC la prestación de servicio de tutoría o asesoramiento cuando el adquirente sea un particular, salvo que este se encuentre establecido o tenga su residencia o domicilio habitual fuera de la Unión Europea. Resulta indiferente el lugar de explotación o utilización efectiva del servicio.

B.1.2) El destinatario es un empresario o profesional

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."

El artículo 17.Tres.Dos.1º de la Ley 20/1991 dispone:

"*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. (…)"

De acuerdo con este precepto, está sujeta al IGIC la prestación de servicio de tutoría o asesoramiento cuando tenga como destino la sede, establecimiento permanente, domicilio o residencia habitual en Canarias del empresario o profesional adquirente.

No está sujeta al IGIC la prestación de servicio de tutoría o asesoramiento cuando tenga como destino la sede, establecimiento permanente, domicilio o residencia fuera de Canarias del empresario o profesional adquirente. No obstante, está sujeta al IGIC cuando el servicio tenga como destino la sede, establecimiento permanente, domicilio o residencia habitual fuera de la Unión Europea del empresario o profesional adquirente, siempre y cuando la utilización o explotación efectivas del servicio se realice en Canarias.

B.2) Desde el día 1 de enero de 2015

B.2.1) El destinatario es un particular

El artículo 17.Uno.2 y 3 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:
(…)
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:

Los servicios que se enumeran a continuación cuando el destinatario de los mismos esté establecido o tenga su domicilio o residencia habitual fuera de la Unión Europea: (…)
Los de asesoramiento, auditoría, ingeniería, gabinete de estudios, abogacía, consultores, expertos contables o fiscales y otros similares, con excepción de los comprendidos en el apartado 1 del número Uno del punto Tres de este artículo.(…)"

El apartado 3 se redacta conforme a lo establecido en el artículo segundo.Cuatro de la Ley 28/2014. La mención que en este apartado 3 se realiza al apartado 1 del número Uno del punto Tres no resulta aplicable al supuesto que nos ocupa, dado que se refiere a prestaciones de servicios relacionadas con bienes inmuebles.

Conforme a lo expuesto, está sujeta al IGIC la prestación de servicio de tutoría o asesoramiento cuando el adquirente sea un particular. No está sujeta al IGIC cuando el particular adquirente se encuentre establecido o tenga su residencia o domicilio habitual fuera de la Unión Europea. Resulta indiferente donde se realice la utilización o explotación efectivas del servicio.

B.2.2) El destinatario es un empresario o profesional

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."

El artículo 17.Tres.Dos.1º de la Ley 20/1991, en la redacción dada por el apartado artículo segundo.Cuatro de la Ley 4/2012, 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. (…)"

De acuerdo con este precepto, está sujeta al IGIC la prestación de servicio de tutoría y asesoramiento cuando tenga como destino la sede, establecimiento permanente, domicilio o

residencia habitual en Canarias del empresario o profesional adquirente, salvo que la utilización o explotación efectiva se produzca en la Unión Europea, excluidas las Islas Canarias.

No está sujeta al IGIC la prestación de servicio de tutoría y asesoramiento cuando tenga como destino la sede, establecimiento permanente, domicilio o residencia fuera de Canarias del empresario o profesional adquirente, aunque la utilización o explotación efectiva se produzca en las Islas Canarias.

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

Uno. La prestación objeto de consulta tendría la consideración de servicio prestado por vía electrónica si se tratase del suministro y descarga de archivos, cursos grabados o automatizados, programas y, en general, de contenidos informativos a través de internet, o el acceso a los datos y programas a través una plataforma formativa, incluso si el destinatario o usuario tiene la posibilidad de recibir tutorías o sesiones de apoyo en línea de profesores a través de la misma, siempre que esta parte de intervención humana sea accesoria al suministro o al acceso a los contenidos y programas.

Dos. Si la prestación objeto de consulta dispone de la consideración de servicio prestado por vía electrónica y partiendo de que el servicio se presta desde un establecimiento permanente situado en Canarias, hasta el día 31 de diciembre de 2014 las reglas de localización son las siguientes:

a) Está sujeta al IGIC cuando el adquirente sea un particular, salvo que este se encuentre establecido o tenga su residencia o domicilio habitual en la Unión Europea, excluidas las Islas Canarias. Resulta indiferente el lugar de explotación o utilización efectiva del servicio.

b) Está sujeto al IGIC cuando el servicio tenga como destino la sede, establecimiento permanente, domicilio o residencia habitual en Canarias del empresario o profesional adquirente. No está sujeto al IGIC cuando el servicio tenga como destino la sede, establecimiento permanente, domicilio o residencia fuera de Canarias del empresario o profesional adquirente. No obstante, estará sujeto al IGIC cuando el destino del servicio sea la sede, establecimiento permanente, domicilio o residencia fuera de la Unión Europea del empresario o profesional adquirente y la utilización o explotación efectivas del servicio se realice en Canarias.

Tres.- Si la prestación objeto de consulta dispone de la consideración de servicio prestado por vía electrónica y partiendo de que el servicio se presta desde un establecimiento permanente situado en Canarias, desde el día 1 de enero de 2015 las reglas de localización serán las siguientes:

a) Está sujeto al IGIC cuando el particular adquirente se encuentre establecido o tenga su residencia o domicilio habitual en Canarias, salvo que la utilización o explotación efectivas del servicio se realice en la Unión Europea, excluidas las Islas Canarias.

Además de la no sujeción derivada de la salvedad expresada en el párrafo anterior, no está sujeto al IGIC cuando el particular adquirente se encuentre establecido o tenga su residencia o

domicilio habitual fuera de Canarias, con independencia del territorio de utilización o explotación efectiva.

b) Está sujeto al IGIC cuando tenga como destino la sede, establecimiento permanente, domicilio o residencia habitual en Canarias del empresario o profesional adquirente, salvo que la utilización o explotación efectiva se realice en la Unión Europea, excluida las Islas Canarias.

Además de la no sujeción derivada de la salvedad expresada en el párrafo anterior, no está sujeto al IGIC cuando el servicio tenga como destino la sede, establecimiento permanente, domicilio o residencia fuera de Canarias del empresario o profesional adquirente, con independencia del territorio de utilización o explotación efectiva.

Cuatro.- No tendría la consideración de servicio prestado por vía electrónica la prestación de servicios tutoriales o de asesoría por profesionales a través de internet o una red electrónica similar utilizada como medio de comunicación entre el tutor y el usuario, incluso cuando el tutor se apoye en contenidos digitales para prestar los servicios tutoriales y de asesoría, siempre que estos últimos sean accesorios respecto de la comunicación en línea entre profesores y alumnos.

Cinco.- Si la prestación objeto de consulta dispone de la consideración de servicio de tutoría o asesoramiento y partiendo de que el servicio se presta desde un establecimiento permanente situado en Canarias, hasta el día 31 de diciembre de 2014 las reglas de localización son las siguientes:

a) Está sujeta al IGIC cuando el adquirente sea un particular, salvo que este se encuentre establecido o tenga su residencia o domicilio habitual fuera de la Unión Europea. Resulta indiferente el lugar de explotación o utilización efectiva del servicio.

b) Está sujeta al IGIC cuando tenga como destino la sede, establecimiento permanente, domicilio o residencia habitual en Canarias del empresario o profesional adquirente. No está sujeta al IGIC cuando tenga como destino la sede, establecimiento permanente, domicilio o residencia fuera de Canarias del empresario o profesional adquirente. No obstante, está sujeta al IGIC cuando el servicio tenga como destino la sede, establecimiento permanente, domicilio o residencia habitual fuera de la Unión Europea del empresario o profesional adquirente, siempre y cuando la utilización o explotación efectivas del servicio se realice en Canarias.

Seis.- Si la prestación objeto de consulta dispone de la consideración de servicio de tutoría o asesoramiento y partiendo de que el servicio se presta desde un establecimiento permanente situado en Canarias, desde el día 1 de enero de 2015 las reglas de localización son las siguientes:

a) Está sujeta al IGIC cuando el adquirente sea un particular. No está sujeta al IGIC cuando el particular adquirente se encuentre establecido o tenga su residencia o domicilio habitual fuera de la Unión Europea. Resulta indiferente donde se realice la utilización o explotación efectivas del servicio.

b) Está sujeta al IGIC la prestación de servicio de tutoría o asesoramiento cuando tenga como destino la sede, establecimiento permanente, domicilio o residencia habitual en Canarias del empresario o profesional adquirente, salvo que la utilización o explotación efectivas del servicio se produzca en la Unión Europea, excluidas las Islas Canarias.

Además de la no sujeción derivada de la salvedad expresada en el párrafo anterior, no está sujeta al IGIC cuando el servicio tenga como destino la sede, establecimiento permanente, domicilio o residencia fuera de Canarias del empresario o profesional adquirente, aunque la utilización o explotación efectivas del servicio se produzca en las Islas 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, 23 de diciembre de 2014

EL DIRECTOR GENERAL DE TRIBUTOS

Alberto Génova Galván