PERSONA O ENTIDAD CONSULTANTE:	DOMICILIO:
CONCEPTO IMPOSITIVO: Impuesto General Indirecto Canario	**NORMATIVA APLICABLE:** Art. 17.2.4º.A) Ley 20/1991 Art. 17.2.5º.B) Ley 20/1991 Art. 19.1.2º.a) Ley 20/1991 Art. 59.1 y 4 Ley 20/1991 Art. 1.4.b) del Decreto 192/2000 Art. 1.2 del Decreto 1/2002 Art. 39.6, 8 y 9 Decreto 182/1992 Art. 24 Ley 19/1994

CUESTIÓN PLANTEADA: La entidad consultante, que no se encuentra establecida en Canarias, es una empresa cuya actividad se desarrolla dentro del sector de servicios de Internet: registro de nombres de dominio, alojamiento web (compartido y dedicado) y conectividad, además de otros servicios de Internet.

Consulta la tributación en el IGIC de las siguientes operaciones:

a) Servicio de registro, alojamiento y otros contratado a la entidad consultante por particular domiciliado en las Islas Canarias.

b) Servicio de acceso a internet contratado a la entidad consultante por particular domiciliado en las Islas Canarias.

c) Servicio de registro, alojamiento y otros contratado a la entidad consultante por empresario o autónomo domiciliado en las Islas Canarias.

d) Servicio de acceso a internet contratado a la entidad consultante por empresario o autónomo domiciliado en las Islas Canarias.

Igualmente consulta la facturación de tales operaciones y demás obligaciones formales a, en su caso, cumplir.

CONTESTACIÓN VINCULANTE: Se encuentran sujetas y exentas del IGIC las prestaciones de servicios de telecomunicaciones consistentes en la provisión de acceso a internet prestados por una entidad mercantil no establecida en Canarias a empresarios o particulares radicados en Canarias. Dicha operación exenta se cataloga de plena por lo que el sujeto pasivo no establecido tendrá derecho a deducir las cuotas soportadas en la adquisición o importación de bienes o servicios que utilice en la realización de tales operaciones exentas. La deducción deberá efectuarse a través de la declaración-liquidación ocasional.

Se encuentran sujetas y no exentas al IGIC, tributando al tipo impositivo general del 5 por 100, las prestaciones de servicios de registro y alojamiento en internet prestados por vía electrónica por una entidad mercantil no establecida en Canarias a empresarios o particulares radicados en Canarias, invirtiéndose la condición de sujeto pasivo en el empresario destinatario del servicio. En este último supuesto, la entidad mercantil prestadora del servicio tendrá que emitir una factura con el contenido establecido en el artículo 6 del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, salvo que no debe repercutir cuota de IGIC alguna. En

dicha factura deberá indicar expresamente que el sujeto pasivo es el destinatario de la operación. El empresario destinatario del servicio tendrá la obligación de autorrepercutirse el IGIC a través de la emisión de una factura con serie específica constando como expedidor de la misma el empresario destinatario del servicio y haciendo constar los datos de la entidad mercantil proveedora del servicio. A esta factura debe unirse la factura emitida por la entidad mercantil no establecida en Canarias y prestadora del servicio. El empresario establecido en Canarias tendrá obligación de declarar dicha cuota autorrepercutida en la autoliquidación periódica u ocasional correspondiente al período de liquidación de la cuota devengada del IGIC.

La entidad mercantil no establecida tendrá la obligación de declarar las cuotas de IGIC devengadas como consecuencia de las prestaciones de servicios de registro y alojamiento en internet prestados por vía electrónica a particulares establecidos en Canarias, a través de las declaraciones-liquidaciones ocasionales (modelo 412) en los plazos establecidos en el artículo 39.9.2º del Decreto 182/1992, pudiendo deducir las cuotas soportadas de IGIC en la adquisición o importación de bienes o servicios que utilicen en el desarrollo de las operaciones de prestación de servicios mencionadas. Dicha deducción se efectuará a través de la declaración-liquidación ocasional.

Si la entidad mercantil no establecida en Canarias presta habitualmente servicios sujetos al IGIC a particulares establecidos en Canarias estará obligada a presentar la declaración censal de comienzo, modificación o cese (modelo 400). En ningún caso estará obligada a presentar la declaración de operaciones económica con terceros (modelo 415) y la declaración-resumen anual (modelo 425).

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 articulo 23.2.t) del Decreto 12/2004, de 10 de febrero, por el que se aprueba el Reglamento Orgánico de la Consejería de Economía y Hacienda, emite la siguiente contestación:

PRIMERO.- La entidad consultante, que no se encuentra establecida en Canarias, es una empresa cuya actividad se desarrolla dentro del sector de servicios de Internet: registro de nombres de dominio, alojamiento web (compartido y dedicado) y conectividad, además de otros servicios de Internet.

Consulta la tributación en el IGIC de las siguientes operaciones:

a) Servicio de registro, alojamiento y otros contratado a la entidad consultante por particular domiciliado en las Islas Canarias.

b) Servicio de acceso a internet contratado a la entidad consultante por particular domiciliado en las Islas Canarias.

c) Servicio de registro, alojamiento y otros contratado a la entidad consultante por empresario o autónomo domiciliado en las Islas Canarias.

d) Servicio de acceso a internet contratado a la entidad consultante por empresario o autónomo domiciliado en las Islas Canarias.

Igualmente consulta la facturación de tales operaciones y demás obligaciones formales a, en su caso, cumplir.

SEGUNDO.- Para la resolución de la consulta habría que distinguir entre la prestación de servicios de acceso a internet y la prestación de servicio de registro y alojamiento en internet. Respecto al término "otros" se tendría que ser más preciso, no obstante pudiera ser aplicable los criterios que se expondrán a continuación.

En primer lugar, analizaremos la tributación de la prestación de servicios de acceso a internet.

El último párrafo del artículo 17.2.4ºA) de la Ley 20/1991 define los servicios de telecomunicación en los siguientes términos:

"A los efectos de esta Ley, se considerarán 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."

Por tanto, la prestación de servicios de acceso a internet tiene la consideración, a efectos del IGIC, de servicio de telecomunicaciones.

El artículo 24 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, presenta el siguiente tenor:

"Estarán exentos del Impuesto General Indirecto Canario los servicios de telecomunicación, excepto los servicios de difusión. Sin perjuicio de lo dispuesto en el número 4 del artículo 29 de la Ley 20/1991, de 7 de junio, serán deducibles las cuotas soportadas y la carga

impositiva implícita soportada en la adquisición o importación de bienes o servicios en la medida en que éstos se utilicen en la realización de los servicios de telecomunicación exentos.

A los efectos de lo dispuesto en este artículo son servicios de telecomunicaciones los definidos en el apartado 4º del número 2 del artículo 17 de la Ley 20/1991, de 7 de junio, y los 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."

Por tanto, los servicios de telecomunicaciones sujetas al IGIC que la entidad consultante preste se encuentran exentas; y dado que esta exención se cataloga de plena, la entidad consultante tendrá el derecho a ejercitar la deducción de las cuotas de IGIC soportadas en la adquisición de bienes o servicios que utilice en la realización de tales prestaciones de servicios de telecomunicaciones sujetas y exentas al IGIC.

Lo siguiente a considerar es la determinación de cuándo el servicio de telecomunicación prestado por la entidad consultante, que no está radicada en Canarias, se encuentra sujeta al IGIC. Para ello debemos acudir a lo expresado en el artículo 17.2.4º.A) de la Ley 20/1991, que presenta el siguiente tenor:

"*4.º A) Los servicios de telecomunicación, de radiodifusión y de televisión, se entenderán 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. (...)"

Conforme a todo ello, las prestaciones de servicios de telecomunicaciones que la entidad consultante no radicada en Canarias presta a empresarios o particulares residentes en Canarias se encuentran sujetas pero exentas al IGIC.

Analizada la tributación de la prestación de servicios de acceso a internet, corresponde ahora analizar la prestación de servicio de registro y alojamiento en internet.

El artículo 17.2.5º.B) de la Ley 20/1991 expresa lo siguiente:

"B) 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, los servicios prestados por vía electrónica, así como los servicios de mediación y gestión en los mismos, cuando el intermediario o gestor actúen en nombre y por cuenta ajena.

A efectos de esta Ley, 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:

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 y de dinero, y de emisiones y manifestaciones políticas, culturales, artísticas, deportivas, científicas y 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."

Conforme a ello, la prestación de servicio de registro y alojamiento en internet prestado por vía electrónica por la entidad consultante a empresarios o particulares radicados en Canarias se encuentra sujeta y no exenta al IGIC, tributando al tipo general del 5 por 100. Ahora bien, dado que la entidad prestadora del servicio de registro y alojamiento en internet no se encuentra radicada en Canarias resulta de aplicación lo dispuesto en el artículo 19.1.2º.a) de la Ley 20/1991 que presenta el siguiente tenor:

"*2º. Excepcionalmente, se invierte la condición de sujeto pasivo en los empresarios o profesionales y, en todo caso, en los entes públicos para quienes se realicen las operaciones sujetas a gravamen en los siguientes supuestos:*

a) Cuando las citadas operaciones se efectúen por personas o entidades no establecidas en Canarias, salvo que el destinatario, a su vez, no esté establecido en dicho territorio."

Ello implica, que cuando el destinatario del servicio que nos ocupa sea un empresario o profesional radicado en Canarias se produce la inversión del sujeto pasivo en éste, teniendo el empresario o profesional radicado en Canarias la obligación de autorrepercutirse el IGIC a través de la factura, de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 2.3 y 6 del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación aprobado por el Real Decreto 1496/2003, de 28 de noviembre. Conforme a lo establecido en la disposición adicional segunda de este Reglamento, las referencias realizadas al Impuesto sobre el Valor Añadido y al Departamento de Gestión Tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria deben entenderse hechas, en su caso, al IGIC y a la Administración Tributaria Canaria.

En este supuesto, la entidad consultante tendrá obligación de emitir una factura completa, es decir con el contenido establecido en el artículo 6 del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, salvo que no debe repercutir cuota de IGIC alguna. En dicha factura deberá indicar expresamente que el sujeto pasivo es el destinatario de la operación, conforme al apartado 3 de este artículo 6.

Cuando el destinatario de la prestación de servicio de registro y alojamiento en internet prestado por vía electrónica sea un particular, la entidad consultante estará obligada a emitir factura completa con repercusión del IGIC correspondiente al tipo impositivo general del 5 por 100, puesto que en ningún caso cabe la inversión del sujeto pasivo.

Lo que procede examinar a continuación es determinar qué obligaciones tributarias corresponde cumplir a la entidad consultante, dado que aunque no establecida en Canarias en determinadas operaciones es sujeto pasivo.

El artículo 59.1 de la Ley 20/1991 establece lo siguiente:

"*1. Los sujetos pasivos estarán obligados a:*

a) Presentar declaraciones relativas al comienzo, modificación y cese de las actividades que determinen su sujeción al Impuesto, en el plazo y con los requisitos que se establezcan reglamentariamente.

b) Expedir y entregar facturas de las operaciones en que intervienen, adaptados a las normas generales que regulan el deber de expedir y entregar factura que incumbe a los empresarios y profesionales.

c) Conservar las facturas recibidas y los duplicados de las facturas emitidas durante el plazo de prescripción del Impuesto. Cuando las facturas recibidas se refieran a bienes de inversión deberán conservarse durante su correspondiente período de regularización y los cinco años siguientes.

d) Sin perjuicio de lo establecido en el Código de Comercio, llevar la contabilidad y registros de acuerdo con lo que se fije reglamentariamente.

e) Presentar periódicamente o a requerimiento de la Comunidad Autónoma de Canarias información relativa a las operaciones económicas con terceras personas.

f) Presentar las declaraciones-liquidaciones correspondientes a cada período de liquidación, así como una declaración-resumen anual, en la forma y plazos que se establezcan

reglamentariamente. En ningún caso esta obligación incumbirá a los sujetos pasivos acogidos al régimen especial de comerciantes minoristas por las actividades comprendidas en dicho régimen.

g) Realizar su inscripción en el Registro Fiscal correspondiente, en la forma, con los requisitos y a los efectos que se determinen reglamentariamente."

Analizaremos las obligaciones previstas en las letras a), e) y f).

En relación a la obligación de presentar declaración censal, el artículo 1.2 del Decreto 1/2002, de 11 de enero, por el que se regulan las declaraciones censales que han de presentar los empresarios o profesionales, expresa que:

"2. Están obligadas a presentar estas declaraciones censales las personas o entidades que, teniendo la condición de empresarios o profesionales, tengan situado en las Islas Canarias su domicilio fiscal o actúen en este ámbito territorial por medio de un establecimiento permanente.

También deberán presentar dichas declaraciones, las personas o entidades no establecidas en las Islas Canarias cuando realicen habitualmente operaciones sujetas al Impuesto General Indirecto Canario y los destinatarios sean personas que no tengan la condición de empresarios o profesionales a efectos de este tributo o siéndolo la adquisición del bien o servicio no esté relacionada con el ejercicio de la actividad empresarial o profesional del mismo."

En cuanto a la obligación de presentar periódicamente o a requerimiento de la Comunidad Autónoma de Canarias información relativa a las operaciones económicas con terceras personas, el artículo 1.4.b) del Decreto 192/2000, de 20 de septiembre, por el que se regula la declaración anual de operaciones económicas con terceras personas, señala que:

"*4. No están obligados a presentar esta declaración: (...)*

b) Quienes realicen en Canarias actividades empresariales o profesionales sin tener en el Archipiélago la sede de su actividad económica, su domicilio fiscal o algún establecimiento permanente. "

Por último, respecto a la obligación de presentar las autoliquidaciones correspondientes a cada período de liquidación, así como una declaración-resumen anual, el artículo 39.8 del Decreto 182/1992, de 15 de diciembre, por el que se aprueban las normas de gestión, liquidación, recaudación e inspección del Impuesto General Indirecto Canario y la revisión de los actos dictados en aplicación del mismo, señala lo siguiente:

"8. Los sujetos pasivos no establecidos en Canarias que realicen operaciones interiores sujetas y no exentas del Impuesto por las que no se produzca la inversión del sujeto pasivo a que se refiere el artículo 19, número 1, apartado 2º, de la Ley 20/1991, de 7 de junio, deberán declarar el Impuesto devengado a través de la declaración-liquidación ocasional y en los mismos plazos a que se refiere el número siguiente, pudiendo deducir las cuotas soportadas del Impuesto que utilicen en el desarrollo de aquéllas y cumplan los requisitos para su deducción. Igualmente podrá solicitarse la devolución de la carga impositiva implícita del IGIC por parte de los comerciantes minoristas en el supuesto previsto en el artículo 9.2 de este Decreto."

El artículo 39.9 del Decreto 182/1992 regula el plazo de presentación de la declaración-liquidación ocasional (modelo 412) en los siguientes términos:

"*9. La declaración-liquidación ocasional deberá presentarse en la forma y plazos que se establecen a continuación:*

1º) La declaración-liquidación ocasional deberá ajustarse al modelo que apruebe la Consejería competente en materia de hacienda.

2º) El plazo de presentación de la declaración-liquidación ocasional y su ingreso simultáneo será el de los veinte primeros días naturales del mes siguiente a la finalización del período de liquidación mensual, salvo que la operación se haya realizado en el mes de julio, en cuyo caso deberá presentarse durante el mes de agosto y los veinte primeros días naturales de septiembre siguientes, o que la operación se haya realizado en el último período de liquidación mensual del año, en cuyo caso la declaración deberá presentarse en el mes de enero del año siguiente. En dicha declaración ocasional se comprenderán todas las operaciones realizadas en el mes a que se refiera. (...)"

Respecto a la declaración-resumen anual, el artículo 39.6 del Decreto 182/1992 señala lo siguiente:

"*6. Además de las declaraciones-liquidaciones a que se refieren los dos números anteriores, los sujetos pasivos deberán formular una única declaración-resumen anual, según el modelo que apruebe la Consejería de Economía y Hacienda, con independencia de que puedan haber presentado más de una declaración-liquidación por período.*

A esta declaración-resumen anual se adjuntará un ejemplar de cada una de las declaraciones-liquidaciones presentadas en los períodos de liquidación del año natural que corresponda.

La mencionada declaración-resumen anual deberá presentarse conjuntamente con la declaración o declaraciones-liquidaciones correspondientes al último período de liquidación de cada año."

Dado que la declaración-liquidación ocasional está regulado en números posteriores al número 6 citado, los sujetos pasivos con obligación de presentar declaraciones-liquidaciones ocasionales no están obligados a presentar la declaración-resumen anual.

Conforme a todo lo expuesto, es criterio vinculante de esta Dirección General de Tributos que se encuentran sujetas y exentas del IGIC las prestaciones de servicios de telecomunicaciones consistentes en la provisión de acceso a internet prestados por una entidad mercantil no establecida en Canarias a empresarios o particulares radicados en Canarias. Dicha operación exenta se cataloga de plena por lo que el sujeto pasivo no establecido tendrá derecho a deducir las cuotas soportadas en la adquisición o importación de bienes o servicios que utilice en la realización de tales operaciones exentas. La deducción deberá efectuarse a través de la declaración-liquidación ocasional.

Se encuentran sujetas y no exentas al IGIC, tributando al tipo impositivo general del 5 por 100, las prestaciones de servicios de registro y alojamiento en internet prestados por vía electrónica por una entidad mercantil no establecida en Canarias a empresarios o particulares radicados en Canarias, invirtiéndose la condición de sujeto pasivo en el empresario destinatario del servicio. En este último supuesto, la entidad mercantil prestadora del servicio tendrá que emitir una factura con el contenido establecido en el artículo 6 del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, salvo que no debe repercutir cuota de IGIC alguna. En dicha factura deberá indicar expresamente que el sujeto pasivo es el destinatario de la operación. El empresario destinatario del servicio tendrá la obligación de autorrepercutirse el IGIC a través de la emisión de una factura con serie específica constando como expedidor de la misma el empresario destinatario

del servicio y haciendo constar los datos de la entidad mercantil proveedora del servicio. A esta factura debe unirse la factura emitida por la entidad mercantil no establecida en Canarias y prestadora del servicio. El empresario establecido en Canarias tendrá obligación de declarar dicha cuota autorrepercutida en la autoliquidación periódica u ocasional correspondiente al período de liquidación de la cuota devengada del IGIC.

La entidad mercantil no establecida tendrá la obligación de declarar las cuotas de IGIC devengadas como consecuencia de las prestaciones de servicios de registro y alojamiento en internet prestados por vía electrónica a particulares establecidos en Canarias, a través de las declaraciones-liquidaciones ocasionales (modelo 412) en los plazos establecidos en el artículo 39.9.2º del Decreto 182/1992, pudiendo deducir las cuotas soportadas de IGIC en la adquisición o importación de bienes o servicios que utilicen en el desarrollo de las operaciones de prestación de servicios mencionadas. Dicha deducción se efectuará a través de la declaración-liquidación ocasional.

Si la entidad mercantil no establecida en Canarias presta habitualmente servicios sujetos al IGIC a particulares establecidos en Canarias estará obligada a presentar la declaración censal de comienzo, modificación o cese (modelo 400). En ningún caso estará obligada a presentar la declaración de operaciones económica con terceros (modelo 415) y la declaración-resumen anual (modelo 425).

Lo que, de conformidad con lo establecido en la Disposición Adicional Décima, número tres, de la Ley 20/1991, y con el alcance vinculante previsto en el articulo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, advirtiendo que la presente consulta no tendrá efectos vinculantes respecto al objeto o tramitación de un procedimiento, recurso o reclamación iniciado con anterioridad a su presentación, lo que le comunico para su conocimiento y demás efectos.

Las Palmas de Gran Canaria, a 14 de julio de 2006

EL DIRECTOR GENERAL DE TRIBUTOS

Alberto Génova Galván