



**CONSULTA TRIBUTOS REF
CONSULTA N° 1771 (11/04/16)**

PERSONA O ENTIDAD CONSULTANTE	DOMICILIO
CONCEPTO IMPOSITIVO Impuesto General Indirecto Canario	NORMATIVA APLICABLE Art. 5.7 Ley 20/1991 Art. 19.1.2º.a) Ley 20/1991 Art. 17.Uno.1 Ley 20/1991 Art. 17.Tres.Dos Ley 20/1991
CUESTIÓN PLANTEADA El Patronato de Turismo consultante, organismo autónomo local que tiene como objetivo impulsar el desarrollo turístico insular, contrata con diversos proveedores establecidos y no establecidos en Canarias la prestación de servicios de publicidad y acciones promocionales cuyos destinatarios de dichas acciones se encuentra en Canarias, países de la Unión Europea o países fuera de la Unión Europea. Los servicios publicitarios consisten en: <ul style="list-style-type: none">- Servicios de difusión de la isla en campañas de publicidad de prensa, radios, televisión o internet.- Servicios de eventos de carácter publicitarios.- Promoción de la isla en marquesinas, vallas publicitarias, etc. Consulta sobre la tributación en el IGIC de los citados servicios cuando son prestados por empresarios o profesionales no establecidos en Canarias.	
CONTESTACIÓN VINCULANTE - A los efectos de fijar la localización de las prestaciones de servicios, las adquisiciones de servicios efectuadas por un organismo autónomo local se entienden que tienen como destinatario a un empresario o profesional, por su condición de persona jurídica y con independencia de que realice o no actividades empresariales o profesionales. - Los servicios de publicitarios y acciones promocionales objeto de consulta se entienden sujetos al IGIC por aplicación de lo dispuesto en el artículo 17.Uno.1 de la Ley 20/1991, siendo inaplicable la regla de cierre prevista en el artículo 17.Tres.Dos del mismo cuerpo legal puesto que tales servicios se entienden utilizados o explotados de forma efectiva en Canarias. - Se invierte la condición del sujeto pasivo en el Patronato de Turismo consultante cuando el empresario o profesional que presta el servicio de publicidad y acciones promocionales no se encuentra establecido en Canarias.	



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

PRIMERO.- El Patronato de Turismo consultante, organismo autónomo local que tiene como objetivo impulsar el desarrollo turístico insular, contrata con diversos proveedores establecidos y no establecidos en Canarias la prestación de servicios de publicidad y acciones promocionales cuyos destinatarios de dichas acciones se encuentra en Canarias, países de la Unión Europea o países fuera de la Unión Europea.

Los servicios publicitarios consisten en:

- Servicios de difusión de la isla en campañas de publicidad de prensa, radios, televisión o internet.
- Servicios de eventos de carácter publicitarios.
- Promoción de la isla en marquesinas, vallas publicitarias, etc.

Consulta sobre la tributación en el IGIC de los citados servicios cuando son prestados por empresarios o profesionales no establecidos en Canarias.

SEGUNDO.- Al referirse la consulta a la determinación de la regla de localización de determinadas prestaciones de servicio, se solicitó la emisión del informe previsto en la Disposición adicional décima.Tres de la Ley 20/1991. El informe de la Subdirección General de Impuestos sobre el Consumo del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas, con entrada el día 7 de abril de 2016, señala lo siguiente:

“Segundo.-De acuerdo con el artículo 4 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE del 29), "estarán sujetas al Impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el ámbito espacial del Impuesto por empresarios o profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, incluso si se efectúan en favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que las realicen.”.

En este sentido, el apartado dos del mismo artículo 5 de la Ley 37/1992 define las actividades empresariales o profesionales como "las que impliquen la ordenación por cuenta propia de factores de producción materiales y humanos o de uno de ellos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios. En particular, tienen esta consideración las actividades extractivas, de fabricación, comercio y prestación de servicios, incluidas las de artesanía, agrícolas, forestales,



ganaderas, pesqueras, de construcción, mineras y el ejercicio de profesiones liberales y artísticas. "

A tales efectos, el artículo 5 de la misma Ley dispone que se consideran empresarios o profesionales a "las personas o entidades que realicen las actividades empresariales o profesionales definidas en el apartado siguiente de este artículo."

Los citados preceptos son de aplicación general y, por tanto, también a los organismos autónomos locales, que, consecuentemente, tendrán la condición de empresarios cuando ordenen un conjunto de medios personales y materiales, con independencia y bajo su responsabilidad, para desarrollar una actividad empresarial o profesional, sea de fabricación, comercio, de prestación de servicios, etc., mediante la realización continuada de entregas de bienes o prestaciones de servicios, asumiendo el riesgo y ventura que pueda producirse en el desarrollo de la actividad.

No obstante, en la medida en que el consultante no tuviera naturaleza mercantil y no recibiera ninguna contraprestación por los bienes que entregue o los servicios que preste, el mismo no tendría la condición de empresario o profesional a los efectos de dicho tributo, y por tanto no podría deducir cuota alguna soportada por dicho Impuesto sino que actuaría como un consumidor final respecto del mismo.

Hay que precisar que no cabe afirmar que unos determinados servicios se prestan gratuitamente cuando se percibe por y para su realización una subvención vinculada al precio de los servicios prestados o cualquier contraprestación, con independencia de la denominación que se dé a la misma.

Asimismo, tampoco puede predicarse que una persona o entidad tiene la consideración, o no, de empresario o profesional a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido y, por tanto, de sujeto pasivo de dicho Impuesto, de forma intermitente en el tiempo, en función del tipo de operaciones que realice, sean estas a título gratuito u oneroso.

Como se señalaba, aunque el referido artículo 5 de la Ley se refiere literalmente a operaciones a título gratuito, es decir, operaciones en las que no media contraprestación, de acuerdo con los criterios interpretativos admitidos en Derecho a que remite el artículo 12 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria y el artículo 3 del Código Civil, debe llegarse a la lógica conclusión de que en los casos en que dicha contraprestación exista pero sea meramente simbólica o desproporcionadamente inferior al valor de mercado, se trata de una operación sin contraprestación a efectos de este Impuesto.

Finalmente el apartado cuatro del artículo 5 señala que a los solos efectos de lo dispuesto en los artículos 69, 70 y 72 de esta Ley, reglas de localización de los servicios, se reputarán empresarios o profesionales actuando como tales respecto de todos los servicios que les sean prestados a:

"1º. Quienes realicen actividades empresariales o profesionales simultáneamente con otras que no estén sujetas al Impuesto de acuerdo con lo dispuesto en el apartado Uno del artículo 4 de esta Ley.

2º. Las personas jurídicas que no actúen como empresarios o profesionales siempre que tengan asignado un número de identificación a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido suministrado por la Administración española."

Tercero.-El artículo 69, apartado Uno, de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido dispone lo siguiente:

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



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

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

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

(. . .)

c) Los de publicidad.

(. . .)".

De acuerdo con lo anterior, los servicios de publicidad prestados por una empresa establecida en Península o Baleares se localizarán en el territorio de aplicación del Impuesto español y están sujetos al Impuesto en dicho territorio cuando el destinatario de tales servicios tenga la condición de empresario o profesional que actúa en el ejercicio de su actividad, siempre que dicho empresario o profesional esté establecido en el citado territorio y se trate de servicios que tengan por destinatario dicho establecimiento.

Por el contrario, los servicios de publicidad prestados por un empresario o profesional establecido en la Península o Baleares no se localizarán en el territorio de aplicación del Impuesto español, y no están sujetos al Impuesto en dicho territorio, cuando el destinatario de tales servicios tenga la condición de empresario o profesional que actúa en el ejercicio de su actividad, siempre que dicho empresario o profesional no esté establecido en el citado territorio o estando establecido no tengan por destinatario dicho establecimiento.

Tampoco estarán sujetos al Impuesto sobre el Valor Añadido en España los servicios de publicidad prestados por un empresario o profesional establecido en la Península o Baleares a un destinatario que no sea empresario o profesional actuando como tal y esté establecido o tenga su domicilio o residencia habitual fuera de la Comunidad, salvo en el caso de que dicho destinatario esté establecido o tenga su domicilio o residencia habitual en las Islas Canarias, Ceuta o Melilla

Cuarto.-En la determinación de la condición del destinatario de estos servicios, cuya naturaleza influirá en el lugar de localización de los mismos, hay que tener presente lo dispuesto al respecto en el artículo 19 del Reglamento 282/2011 del Consejo, de 15 de marzo, por el que se establecen disposiciones de aplicación de la Directiva 2006/112/CE relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido que señala que:

"A efectos de la aplicación de las normas relativas al lugar de realización de la prestación de servicios establecidas en los artículos 44 y 45 de la Directiva



2006/112/CEE, se considerará que un sujeto pasivo, o una persona jurídica que no tenga la condición de sujeto pasivo y sea considerada como tal, que reciba servicios para fines exclusivamente privados, incluidos los de su personal, no tiene la condición de sujeto pasivo.

Salvo que disponga de información que indique lo contrario, como la relativa a la naturaleza de los servicios prestados, el prestador podrá considerar que los servicios están destinados a los fines de la actividad económica del cliente cuando, para la operación en cuestión, el cliente le haya comunicado su número de identificación individual a efectos del IVA.

Cuando un mismo y único servicio se destine tanto a fines privados, incluidos los del personal del cliente, como a los fines de la actividad económica, la prestación de dicho servicio estará sujeta exclusivamente al artículo 44 de la Directiva 2006/112/CE, siempre que no exista ninguna práctica abusiva."

Quinto.-No obstante lo anterior, el artículo 70, apartado Dos, de la Ley 37/1992 establece un criterio de gravamen económico basado en la utilización o explotación efectiva de determinados servicios para los cuales las reglas de localización de servicios determinarían la no sujeción al Impuesto.

En particular, dicho artículo 70, apartado Dos, en su redacción dada por la Ley 28/2014, de 27 de noviembre, que modifica, entre otras, la Ley 37/1992 (BOE de 28 de noviembre), establece lo siguiente:

"Dos. Asimismo, se considerarán prestados en el territorio de aplicación del Impuesto los servicios que se enumeran a continuación cuando, conforme a las reglas de localización aplicables a estos servicios, no se entiendan realizados en la Comunidad, pero su utilización o explotación efectivas se realicen en dicho territorio:

1º. Los enunciados en el apartado Dos del artículo 69 de esta Ley, cuyo destinatario sea un empresario o profesional actuando como tal.

(. . .)"

Este Centro Directivo se ha pronunciado reiteradamente en relación con los requisitos que deben concurrir para que la referida cláusula de invalidación del criterio de gravamen jurídico o basado en la ruta contractual, resulte procedente.

Al respecto, deben citarse, entre otras, las contestaciones a las consultas vinculantes, de 2 de abril de 2009, número V0680-09 y 4 de agosto de 2010, número V1823-10, respectivamente.

En esencia, dichos requisitos son los siguientes:

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

2º. Con carácter general, tales servicios deben ser prestados a empresarios o profesionales actuando como tales.

En todo caso, deberá atenderse al destinatario real del servicio.

Al respecto, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, en su sentencia de 19 de febrero de 2009, asunto C-1/08, Athesia Druck Srl, estableció la procedencia de la citada cláusula a los servicios publicitarios prestados por un proveedor comunitario a un empresario establecido en un país tercero, cuando la utilización efectiva del servicio no iba a ser realizada por este último sino por clientes del mismo (clientes austriacos o alemanes de acuerdo con la descripción que se contienen en la sentencia) en un Estado miembro de la Comunidad (Italia).



3º. *La aplicación de lo dispuesto en el artículo 69. Uno.1º de la Ley 37/1992 a los servicios de que se trate, extrapolada a toda la Comunidad, debe conducir a que la localización de los mismos tenga lugar fuera de dicha Comunidad.*

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

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

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

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

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

2ª) *Ha de determinarse la relación de tales operaciones con la prestación de servicios que se trata de localizar, al efecto de apreciar si efectivamente se produce la utilización o explotación efectivas de la misma en la realización de las operaciones a que se refiere el ordinal anterior o no es así. Esta relación puede ser directa o indirecta.*

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

Sexto.-La Comisión Europea se ha pronunciado en su papel de trabajo nº 781 de 27 de enero de 2014 en el Comité IVA con respecto a la aplicación de la norma de uso efectivo y disfrute a servicios relativos a estudios de mercado.

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

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

Por otra parte, estima la Comisión que la aplicación de la citada cláusula requiere tener en cuenta la actividad que realiza el destinatario del servicio en el Estado



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

Por tanto para aplicar la regla del uso efectivo y disfrute a los servicios objeto de consulta bajo la premisa de que su destinatario es un empresario o profesional es necesario que el servicio sea utilizado por el mismo en la realización de operaciones sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido en el territorio de aplicación del Impuesto.

En conclusión, si el empresario destinatario del servicio de publicidad no realiza ninguna actividad en territorio de aplicación del Impuesto ni tiene previsto realizarla en el futuro cabe concluir la no aplicación de la cláusula del artículo 70, apartado Dos de la Ley del Impuesto anteriormente citado.”

TERCERO.- El artículo 5.7 de la Ley 20/1991 dispone:

“7. A los solos efectos de lo dispuesto en el artículo 17 de esta Ley, además de los que ya tengan tal consideración de acuerdo con lo dispuesto en el artículo, se reputarán empresarios o profesionales actuando como tales respecto de todos los servicios que les sean prestados:

1.º Quienes realicen actividades empresariales o profesionales simultáneamente con otras que no estén sujetas al Impuesto de acuerdo con lo dispuesto en el número 1 del artículo 4 de esta Ley.

2.º Las personas jurídicas que no actúen como empresarios o profesionales.”

El artículo 17 que se cita en el primer párrafo de este artículo 5.7 regula las reglas de localización de las prestaciones de servicios.

El Patronato de Turismo consultante es un organismo autónomo local, por lo que simplemente por su naturaleza de persona jurídica y con independencia de realizar o no actividades empresariales o profesionales, tiene la consideración de empresario o profesional a los efectos de la aplicación de las reglas de localización de las prestaciones de servicios.

Partiendo de lo expuesto, debemos analizar la tributación de los servicios de publicidad y acciones promocionales prestados por empresarios o profesionales no establecidos en Canarias al Patronato de Turismo consultante.

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.”

Conforme a esta regla general, y partiendo del hecho de que el Patronato de Turismo consultante, como persona jurídica, tiene la consideración de empresario o profesional en todo caso a los efectos de lo establecido en el artículo 17 de la Ley 20/1991, de acuerdo con lo previsto, como hemos visto anteriormente, en el artículo 5.7 del cuerpo legal citado, y que el destino del servicio de publicidad y acciones promocionales es la sede del Patronato de Turismo en Canarias, nos encontramos ante unas prestaciones de servicios de publicidad y acciones promocionales sujetas al IGIC.

Puesto que el empresario o profesional prestador del servicio no se encuentra establecido en Canarias, se invertiría la condición de sujeto pasivo en el Patronato de Turismo consultante con independencia de que disponga o no de la consideración de empresario o profesional, conforme a lo establecido en el artículo 19.1.2º.a) de la Ley 20/1991 que dispone lo siguiente (el subrayado es nuestro):

“2.º Excepcionalmente, se invierte la condición de sujeto pasivo en los empresarios o profesionales y, en todo caso, en los entes públicos y personas jurídicas que no actúen como empresarios o profesionales, 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.”

Ahora bien, el artículo 17.Tres.Dos de la Ley 20/1991 recoge una regla especial de cierre en los siguientes términos:

“Dos. No se considerarán prestados en el territorio de aplicación del Impuesto los servicios que se enumeran a continuación cuando se entiendan realizados en el territorio de aplicación del Impuesto por aplicación de las reglas contenidas en el presente artículo, pero su utilización o explotación efectivas se realicen en la Unión Europea, excluidas las Islas Canarias:

1.º Los enunciados en el apartado Uno.3 de este artículo, cuyo destinatario sea un empresario o profesional actuando como tal.

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

3.º Los de arrendamiento de medios de transporte.

4.º Los prestados por vía electrónica, los de telecomunicaciones, de radiodifusión y de televisión.”

Para la resolución de la presente consulta únicamente nos interesa el contenido de apartado 1º de este artículo, y este sentido los servicios de publicidad y acciones promocionales se encuentran entre los enunciados en el artículo 17.Uno.3 de la Ley 20/1991.

En el escrito de petición de consulta se establece cuáles son los servicios de publicidad



y acciones promocionales que se le prestan al Patronato de Turismo consultante:

- “1. Servicios de difusión de la isla de (...) en campañas de publicidad de prensa, radios, televisión o internet.*
- 2. Servicios de eventos de carácter publicitarios.*
- 3. Promoción de la isla de (...) en marquesinas, vallas publicitarias, etc.”*

La aplicación de la regla de cierre que conforma la regla especial de localización prevista en el artículo 17.Tres.Dos.1º de la Ley 20/1991 requiere la concurrencia de los siguientes requisitos:

- Que por aplicación de las reglas generales o especiales de localización previstas en el artículo 17 de la Ley 20/1991, la prestación de servicio se encuentre sujeta al IGIC.
- Que la utilización o explotación efectiva del servicio se realice en la Unión Europea, excluidas Canarias.

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

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

Conforme hemos reseñado anteriormente y de acuerdo con la regla general prevista en el artículo 17.Uno.1 de la Ley 20/1991, los servicios de publicidad y acciones promocionales cuyo destino sea la sede en Canarias del Patronato de Turismo consultante estarán sujetos al IGIC con independencia de dónde se encuentre establecido el prestador de los servicios y del lugar desde el que los preste.

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

En definitiva, la sujeción al IGIC de los servicios de publicidad y acciones promocionales exige su localización en Canarias conforme a las reglas de localización, en este caso la regla general prevista en el artículo 17.Uno.1 de la Ley 20/1991, y que su utilización o explotación efectiva sea Canarias o países no integrantes de la Unión Europea.

Es evidente que la cuestión esencial para la resolución de la presente consulta es determinar si los servicios de publicidad y acciones promocionales adquiridos por el Patronato de Turismo consultante se utiliza o explota de manera efectiva en la Unión Europea (excluida Canarias), lo que supondría la aplicación de la regla especial de cierre prevista en el artículo 17.Tres.Dos y, por ende, la no sujeción al IGIC de los servicios de publicidad y acciones promocionales adquiridos, o, al contrario, no existe una utilización o explotación efectiva en la Unión Europea (excluida Canarias), lo que equivaldría a la inaplicación de la



citada regla especial de cierre y, por ende, la sujeción al IGIC por aplicación de la regla general de localización prevista en el artículo 17.Uno.1 de la Ley 20/1991.

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

“La Comisión Europea se ha pronunciado en su papel de trabajo nº 781 de 27 de enero de 2014 en el Comité IVA con respecto a la aplicación de la norma de uso efectivo y disfrute a servicios relativos a estudios de mercado.

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

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

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

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

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



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

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

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

De lo expuesto se desprende varias consecuencias:

- No es relevante el territorio donde se presten materialmente los servicios de publicidad y acciones promocionales (ejemplo de ello podría ser publicidad en marquesinas o vallas situados en la Península, o eventos de carácter publicitarios efectuados fuera de Canarias), sino el territorio donde surte efectos económicos.

- En la medida que los servicios de publicidad y acciones promocionales adquiridos se utilicen en la realización de operaciones sujetas al IGIC, se entenderá que la utilización o explotación efectiva de los servicios de publicidad ha sido el territorio de aplicación del IGIC, lo que supondría la inaplicación de la regla especial de cierre y, en consecuencia, la aplicación de la regla general de localización prevista en el artículo 17.Uno.1 de la Ley 20/1991.

El Patronato de Turismo que adquiere los servicios de publicidad no lo utiliza en operaciones empresariales o profesionales, dado que parece desprenderse que su actividad es la promoción turística sin contraprestación.

Ahora bien, el servicio respecto del cual se cuestiona la utilización o explotación efectiva ha de ser un servicio que de alguna forma, directa o indirecta, esté relacionado con operaciones que se entiendan realizados en determinado territorio. En este sentido, parece evidente que los servicios de publicidad y acciones promocionales adquiridos se utilizan en la realización de operaciones sujetas al IGIC. Los servicios de publicidad y acciones promocionales, que tienen como objeto la difusión y promoción turística de determinada isla, son inputs que se utilizarán, no directamente por el Patronato de Turismo sino indirectamente por los empresarios o profesionales turísticos, en operaciones sujetas al IGIC, puesto que, por ejemplo, los servicios de alojamientos en establecimientos hoteleros se entienden prestados donde radiquen éstos (artículo 17.Tres.Uno.1.h) de la Ley 20/1991) o los servicios de restaurante donde se presten materialmente (artículo 17.Tres.Uno.5), ambos servicios son de carácter turísticos.



En definitiva, nos encontramos ante unas prestaciones de servicios de publicidad y acciones promocionales que se afectan a la realización de operaciones sujetas al IGIC, lo que implica que su utilización o explotación efectiva es en Canarias como territorio de aplicación del IGIC. Derivado de ello es la inaplicación de la regla especial de cierre recogida en el artículo 17.Tres.Dos de la Ley 20/1991.

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

- A los efectos de fijar la localización de las prestaciones de servicios, las adquisiciones de servicios efectuadas por un organismo autónomo local se entienden que tienen como destinatario a un empresario o profesional, por su condición de persona jurídica y con independencia de que realice o no actividades empresariales o profesionales.

- Los servicios de publicitarios y acciones promocionales objeto de consulta se entienden sujetos al IGIC por aplicación de lo dispuesto en el artículo 17.Uno.1 de la Ley 20/1991, siendo inaplicable la regla de cierre prevista en el artículo 17.Tres.Dos del mismo cuerpo legal puesto que tales servicios se entienden utilizados o explotados de forma efectiva en Canarias.

- Se invierte la condición del sujeto pasivo en el Patronato de Turismo consultante cuando el empresario o profesional que presta el servicio de publicidad y acciones promocionales no se encuentra establecido en Canarias.

La presente consulta se emite conforme a la legislación vigente a la fecha de firma de la misma y a los efectos que establece la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Santa Cruz de Tenerife, 11 de abril de 2016

EL VICECONSEJERO DE HACIENDA Y PLANIFICACIÓN

Luís Guillermo Padilla Macabeo