



Inf. C/9/52/11

## INFORME

**ASUNTO: INFORME SOBRE EL TRATAMIENTO DE DETERMINADOS SERVICIOS DE TELEFONÍA PRESTADOS POR ESTABLECIDOS EN EL TAI A OPERADORES FORMALMENTE DOMICILIADOS EN CANARIAS. ACTUALIZACIÓN JULIO 2011.**

El presente informe incorpora los criterios que, en apoyo a las conclusiones emitidas por esta Subdirección con fecha 12 de noviembre de 2009 (Inf. C/10/55/09) se contienen en el recientemente aprobado Reglamento de Ejecución (UE) nº 282/2011 del Consejo, de 15 de marzo de 2011, por el que se establecen disposiciones de aplicación de la Directiva 2006/112/CE relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido, de obligatoria y directa aplicación desde el pasado día el 1 de julio.

La finalidad de actualizar el informe emitido en noviembre de 2009 es simplemente destacar que la evolución normativa posterior al mismo confirma los criterios mantenidos por esta Subdirección, sin que tal actualización suponga en absoluto un cambio o alteración de las conclusiones en su día defendidas. El presente informe sustituye a todos los efectos al emitido con fecha 12 de noviembre de 2009.

### **1.- ANTECEDENTES DE HECHO**

Se ha recibido en esta Subdirección petición de informe acerca de la siguiente cuestión:

En las actuaciones de comprobación llevadas a cabo en alguna de las principales operadoras de telefonía se ha detectado la existencia de importantes volúmenes de facturación a entidades constituidas en las Islas Canarias.

Dichos clientes, con aparentes domicilios fiscales en las citadas Islas presentan el siguiente perfil:

- Tienen el carácter de operadores telefónicos y como tales disponen de la pertinente autorización concedida por la Comisión Nacional del Mercado de las Telecomunicaciones.
- Su papel en el mercado es el de revendedores de servicios de comunicaciones. El servicio de reventa del servicio telefónico consiste en la compra de minutos de llamadas telefónicas al por mayor a distintos operadores habilitados para su prestación para a su vez ofrecérselos a un tercero.



- Sus clientes residen, en su mayoría, en el territorio de aplicación del IVA y en muchos casos ejercen la actividad de locutorios.
- Para el ejercicio de su actividad no precisan de medios técnicos ni instalaciones especializadas.
- En un número significativo de casos se constata que los locutorios destinatarios del servicio de telefonía prestan a su vez servicios de esta naturaleza a consumidores finales en el territorio de aplicación del IVA, sin proceder al ingreso de las cuotas devengadas en tales operaciones.

Como consecuencia de las actuaciones llevadas a cabo en los servicios territoriales por las unidades de inspección de las Islas Canarias, y según se ha informado a la Delegación Central, en relación con los clientes de las grandes operadoras se ha detectado que:

- Muchas de estas sociedades no tienen ninguna organización empresarial en las islas.
- Su aparente domicilio fiscal esta realmente constituido en despachos de asesores, domicilios particulares....
- Los administradores/socios de estas entidades residen en territorio peninsular y a su vez participan en otras sociedades también calificadas como operadores telefónicos.
- Las facturas de prestación de servicios remitidas por las operadoras principales a estos operadores de segundo nivel, en algún caso se remiten directamente, no al domicilio aparente en las islas, sino al domicilio del administrador, u otra entidad del grupo que también ejerce la actividad, localizada en del territorio peninsular.

En la comprobación realizada por la Delegación Central de Grandes Contribuyentes (DCGC) de la Agencia Tributaria se ha constatado que:

- La prestación del servicio de voz sin infraestructura de telecomunicaciones implica que el revendedor ofrece el servicio a sus clientes sin disponer de red de acceso ni nodos de agregación de tráfico. El usuario final (cliente del revendedor) utiliza la red del operador que vende el servicio y, por tanto, el revendedor necesita que el operador le envíe los registros de llamadas para poder realizar la facturación al usuario final que accede al servicio

A su vez para que el operador pueda ofrecer el servicio al revendedor, éste tiene que indicarle las líneas telefónicas desde las que van a acceder sus clientes. Es necesario indicar los números de teléfono de los usuarios finales para que el operador sólo permita el acceso de esos números y para que le envíe los registros de llamadas asociados a los mismos a fin de realizar la facturación a sus clientes finales.



El uso final del servicio se produce en la línea que se ha dado de alta y por lo tanto el operador siempre conoce los datos de utilización efectiva de la llamada, esto es, el origen y destino de la llamada, su localización física y la identificación del cliente de la operadora que revende el servicio (en muchos casos como se ha dicho son locutorios). Este conocimiento le permitiría, incluso discriminar en el momento de la realización de la llamada si procede o no de territorio de aplicación del Impuesto, aunque ello supondría una eventual aplicación del criterio de utilización efectiva.

- Ante la solicitud de la justificación utilizada para la aplicación del criterio de la no sujeción de estas operaciones al IVA, la respuesta se ha limitado a que dicho criterio consiste en la petición a la operadora que revende los servicios de documentos del tipo: tarjeta identificativa del NIF, presentación del modelo (036) de declaración censal con inscripción en Canarias, Alta en el Impuesto de Actividades Económicas (Modelo 845), escritura de constitución de la sociedad.....

De acuerdo con todo lo expuesto, la cuestión que se formula a esta Subdirección es si, probado que la operadora que revende los servicios estaba establecida en territorio de aplicación del IVA y no en las Islas Canarias, resulta acorde a Derecho que la Inspección practique una regularización en el IVA de la operadora que efectuó la venta de los servicios, exigiéndole el impuesto que debió haber repercutido a la revendedora, dado su lugar de establecimiento real.

## 2.- NORMATIVA APLICABLE

En el presente asunto es pacífico que lo que se está intercambiando son prestaciones de servicios de telefonía entre empresarios o profesionales, por lo que la normativa aplicable a todos estos aspectos de la tributación en el IVA se da por reproducida y conocida.

Uno de los aspectos claves para decidir la correcta tributación de estas operaciones en la imposición indirecta es la localización de la prestación de servicios. A este respecto, el artículo 70 de la Ley 37/1992, en adelante LIVA, dispone:

*“Uno. Se entenderán prestados en el territorio de aplicación del impuesto los siguientes servicios:*

(...)

8º A) Los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión y de televisión, en los siguientes supuestos:



*a) 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, siempre que se trate de servicios que tengan por destinatarios a dicha sede, establecimiento permanente o domicilio. Lo dispuesto en esta letra se aplicará con independencia de dónde se encuentre establecido el prestador de los servicios y del lugar desde el que los preste.*

b) Cuando los servicios **se presten por un empresario o profesional** y la sede de su actividad económica o establecimiento permanente desde el que se presten los servicios se encuentre en el territorio de aplicación del impuesto, siempre que el destinatario del mismo no tenga la condición de empresario o profesional actuando como tal y se encuentre establecido o tenga su residencia o domicilio habitual en la Comunidad, **así como cuando no resulte posible determinar su domicilio.**

A efectos de lo dispuesto en este párrafo, se presumirá que el destinatario del servicio es residente en la Comunidad, 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.

*c) Cuando los servicios sean prestados desde la sede de actividad o un establecimiento permanente de un empresario o profesional que se encuentre fuera de la Comunidad, y el destinatario no tenga la condición de empresario o profesional actuando como tal, siempre que este último se encuentre establecido o tenga su residencia o domicilio habitual en el territorio de aplicación del impuesto y la utilización o explotación efectivas de dichos servicios se realicen en el citado territorio.*

A efectos de lo dispuesto en este párrafo, 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.

B) A efectos de esta Ley, se considerarán servicios de telecomunicación los que tengan por objeto la transmisión, emisión y recepción de señales, 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.”

### **3.- CONSIDERACIONES JURÍDICAS**

**3.1.- La localización del hecho imponible en las operaciones sometidas a consideración en este informe. Lugar de consumo efectivo del servicio por el destinatario.**

Como anteriormente se ha reseñado, la letra a) del número 8º del artículo 70, apartado Uno de la LIVA condiciona la localización de los servicios de



telecomunicación, entre ellos los servicios de telefonía, en el territorio de aplicación del impuesto, en adelante TAI, a la concurrencia de tres condiciones:

- Que el destinatario actúe en calidad de empresario o profesional,
- Que dicho empresario o profesional disponga en el TAI de la sede de su actividad económica, un establecimiento permanente o en su defecto, de su domicilio o residencia habitual.
- Que asimismo, el servicio concreto de que se trate tenga por destinatarios a dicha sede, establecimiento permanente, o, en su caso, a dicho domicilio o residencia habitual.

A sensu contrario, si el servicio de telecomunicación tuviese como destinatario a un empresario o profesional cuya sede de actividad, establecimiento permanente o, en su caso, cuyo domicilio o residencia habitual, se encontrasen fuera del TAI, el servicio no se consideraría localizado en dicho territorio.

Como se puede observar la correcta localización del servicio a efectos del IVA exige determinar cuál es el verdadero y real destino del servicio prestado, y en concreto el lugar en que radica la sede de actividad, establecimiento permanente o, en su caso, el domicilio o residencia habitual que recibe realmente el servicio prestado.

El Tribunal de Justicia de la Unión Europea, en adelante TJUE, ha matizado en sentencia de 6 de febrero de 2003 (asunto C-185/01) que para determinar el correcto tratamiento de las operaciones en el IVA, hay que **atender a quien realmente sea el verdadero destinatario de la operación**, que en el caso analizado consistía en la entrega de carburante a arrendatarios de vehículos en leasing cuyo importe se abonaba al proveedor mediante una tarjeta de crédito expedida a nombre de la sociedad arrendadora y que ésta última facilitaba a sus clientes.

Precisamente con apoyo en las mencionadas sentencias la propia Dirección General de Tributos, en adelante DGT, ha establecido respecto a la aplicación de las reglas de localización de los servicios determinadas cautelas, como por ejemplo la que se plantea en la consulta 1992-04, en la que se preguntaba por la localización de servicios de telecomunicación que tenían por destinataria a una entidad residente en Suiza, que revendía el servicio a entidades establecidas en el TAI. La consulta citada termina su argumentación con el siguiente texto:

*“En este sentido, la inaplicación de lo dispuesto por el artículo 70 de la Ley 37/1992 exige en el supuesto planteado que los servicios de telecomunicación prestados por la entidad consultante tengan por destinatario real a la entidad suiza, ya que si esta última lo fuera tan sólo aparentemente, de manera que su*



*intermediación no fuese real o efectiva siendo las entidades localizadas en el territorio de aplicación del Impuesto las destinatarias reales de tales servicios, no nos encontraríamos ante un servicio prestado a una entidad suiza y otro sucesivo de esta última a una entidad localizada en el territorio de aplicación del Impuesto, sino simplemente de un servicio de telecomunicación prestado por la entidad consultante a dicha entidad localizada en el mencionado territorio que, por consiguiente, estaría sujeto y no exento del Impuesto de acuerdo con el artículo 70.Uno.8º de la Ley 37/1992.”*

Idéntica cautela ha sido incluida por la DGT en la contestación a la consulta V0911-06, cuyo presunto destinatario de servicios de telefonía móvil era una entidad estadounidense.

Debe tenerse en cuenta a estos efectos, como reza el considerando 3 de la Directiva 2008/8/CE, del Consejo, de 12 de febrero, que *“en todas las prestaciones de servicios, el lugar de imposición debe ser, en principio, aquel donde se realiza efectivamente el consumo”*.

Aún cuando dicha Directiva, que modifica la Directiva 2006/112 en lo que respecta al lugar de realización de las prestaciones de servicios, es posterior a la realización de los hechos descritos en la petición de informe y sometidos a la comprobación inspectora, el gravamen en el lugar de consumo constituye el objetivo del impuesto desde su creación, tal y como, por otro lado, deriva de la propia exposición de motivos de la Directiva 2008/8 al justificar la reforma precisamente en la necesidad de adaptar la normativa vigente a las modificaciones sustanciales acaecidas en el volumen y perfil del comercio de servicios a consecuencia de las cuales se ha puesto de manifiesto que la regla general de localización en sede del proveedor prevista en la Directiva 2006/112 ya no responde de igual manera al principio general de imposición en el lugar de consumo como se pretendía.

El artículo 70 Uno 8º de nuestra LIVA, relativo al lugar de realización de los servicios objeto de este informe, ya en su redacción anterior a la reforma, se inspira claramente como puede comprobarse en este principio, procurando situar el gravamen del servicio en el lugar de su consumo efectivo.

De ahí que la determinación tanto del destinatario real de la prestación del servicio como de la sede de actividad económica o establecimiento permanente que recibe realmente el servicio sean cuestiones cruciales de cara a conseguir el correcto gravamen del servicio prestado.

Resta indicar, tratándose de destinatarios sujetos pasivos del impuesto, que el lugar de consumo del servicio pretende identificar en concreto el lugar en el que los servicios adquiridos se incorporan efectivamente al “proceso productivo” del sujeto pasivo destinatario. En este punto debe llamarse la atención sobre la necesidad de diferenciar a estos efectos el lugar de consumo efectivo de un servicio, que en la



Directiva aparece necesariamente vinculado al concepto de sede o establecimiento permanente del destinatario en el sentido anteriormente indicado, con la utilización o explotación efectiva del mismo que, por el contrario, no constituye sino un criterio excepcional de localización de los servicios al que pueden optar los Estados miembros en los supuestos expresamente permitidos por la Directiva, y precisamente por ello totalmente desvinculado de dichos conceptos.

En cualquier caso, hemos de puntualizar que la intención de la Directiva al introducir la posibilidad de opción por la regla de la utilización o explotación efectiva del servicio es permitir la corrección de posibles disociaciones entre el lugar de imposición con arreglo a los criterios contenidos en ella y el lugar de utilización efectiva del servicio en los casos en que resulte involucrado un territorio no comunitario.

De acuerdo con ello, el artículo 70 Dos de la LIVA, que en concreto contiene la opción del legislador español por la aplicación del criterio de la utilización o explotación efectiva, entre otros, para la localización de los servicios de telecomunicaciones, radiodifusión y televisión, cualquiera que sea su destinatario, tanto en su versión anterior como posterior a su adaptación a la Directiva 2008/8, condiciona su aplicabilidad a los supuestos en que *“de conformidad con las reglas de localización aplicables a estos servicios no se entiendan realizados en la Comunidad, Islas Canarias, Ceuta y Melilla”*.

### **3.2.- Concepto de sede de actividad o establecimiento permanente en el caso de los servicios de telefonía y su aplicación al supuesto objeto de informe.**

#### a) La sede de actividad

En lo tocante a la sede de la actividad económica, puede decirse en primer lugar que los criterios para considerar residente en territorio español a una sociedad detallados en el artículo 8 del Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades puede dar unas pautas útiles de cara a determinar dónde radica la sede de actividad también en el IVA: constitución conforme a las leyes españolas, domicilio social y sede de dirección efectiva.

En el artículo 69 de la LIVA también se hace una clara mención a la localización de la sede de actividad de un empresario o profesional cuando se establece:

*“Dos. A los efectos de este impuesto, se entenderá situada la sede de la actividad económica en el territorio donde el interesado centralice la gestión y el ejercicio habitual de su actividad empresarial o profesional, siempre que carezca de establecimiento permanente en otros territorios.*

*Tres. Si el sujeto pasivo ejerciese su actividad simultáneamente en el territorio de aplicación del Impuesto y en otros territorios, los servicios se entenderán realizados*



*en el ámbito espacial del Impuesto cuando radique en él el establecimiento permanente desde el que se realice la prestación de los mismos.”*

Así también de acuerdo con la jurisprudencia del TJCE deben tomarse en consideración similares criterios, como por ejemplo se exponen en la sentencia del TJCE de 28-6-2007, asunto C-73/06, Planzer Luxembourg Sàrl:

*“61. La determinación del lugar de la sede de la actividad económica de una sociedad supone tomar en consideración un haz de factores, entre los que destacan **el domicilio social, el lugar de la administración central, el lugar de reunión de los directivos** de la sociedad y aquel, habitualmente idéntico, **donde se decide la política general de dicha sociedad**. Asimismo, pueden tenerse en cuenta otros elementos, como **el domicilio de los directivos principales, el lugar de reunión de las Juntas de accionistas, el de llevanza de los documentos administrativos y contables, y el de principal desenvolvimiento de las actividades financieras, en especial las bancarias.**”*

Y previene inmediatamente el propio Tribunal a continuación respecto de la fijación de sedes de actividad falsas o inexistentes:

*“62 Por tanto, una implantación ficticia, como la que caracteriza a una sociedad «fantasma» o «pantalla», **no puede calificarse de sede de una actividad económica** a efectos del artículo 1, apartado 1, de la Decimotercera Directiva (véanse, por analogía, las sentencias de 2 de mayo de 2006, Eurofood IFSC, C-341/04, Rec. pg. I-3813, apartado 35, y **Cadbury Schweppes** y **Cadbury Schweppes Overseas**, antes citada, apartado 68).”*

En definitiva, por sede de actividad a efectos de IVA debe entenderse el lugar donde se toman las decisiones esenciales concernientes al gobierno de la compañía y donde se llevan a cabo las funciones de su administración general (ver párrafo 17 de la STJCE Gunter Berkholz, de 4 de julio de 1985, asunto 168-84).

Precisamente en base a la jurisprudencia comunitaria que acaba de citarse el recientemente aprobado **Reglamento de Ejecución (UE) nº 282/2011 del Consejo, de 15 de marzo de 2011**, por el que se establecen **disposiciones de aplicación de la Directiva 2006/112/CE relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido** introduce por primera vez en el ordenamiento comunitario el concepto de sede de actividad, pronunciándose en los siguientes términos:

## Artículo 10

*“1. A efectos de la aplicación de los artículos 44 y 45 de la Directiva 2006/112/CE, el lugar en el que un sujeto pasivo tiene la sede de su actividad económica será el lugar en el que se ejercen las funciones de administración central de la empresa.*





*2. Con el fin de determinar el lugar mencionado en el apartado 1 se tendrán en cuenta el lugar en el que se tomen las decisiones fundamentales relacionadas con la gestión general de la empresa, el domicilio social y el lugar en el que se reúna la dirección.*

*Cuando estos criterios no permitan determinar con certeza el lugar en el que radica la sede de la actividad económica, el criterio que prevalecerá es el lugar en el que se tomen las decisiones fundamentales relacionadas con la gestión general de la empresa.*

*3. Una simple dirección postal no podrá considerarse sede de la actividad económica de un sujeto pasivo”.*

En las operaciones a las que la petición de informe hace referencia, y tras las pertinentes comprobaciones “in situ” de una parte importante de los operadores presuntamente radicados en las Islas Canarias, se ha comprobado que en los domicilios sociales declarados por los mismos no existe ninguna actividad real, o bien se trata de domicilios situados en despachos de abogados por mera conveniencia como mero centro de recepción de correspondencia o bien se trata de domicilios particulares.

Atendiendo a los criterios anteriormente señalados, y sin perjuicio de circunstancias particulares, parece que existe una prueba generalizada de que las entidades no tienen su sede real de actividad en las Islas Canarias. En algunas de ellas puede sin más concluirse que no existe sede de actividad real alguna, pero en cualquier caso, si existiera una sede de actividad, puede concluirse que la misma no se encuentra en las Islas Canarias. Ello nos lleva a negar la localización del servicio en Canarias utilizando el criterio de la sede de actividad del destinatario.

#### b) El concepto de establecimiento permanente

En el presente asunto los hechos comprobados por la inspección permiten concluir que la sede de la actividad de estas entidades no radica en Canarias o simplemente en algunos casos carecen de sede de actividad por tratarse de meros operadores ficticios o sociedades pantalla.

Ante esta situación, cabe plantearse si dichas sociedades podrían estar actuando mediante un establecimiento permanente en el TAI.

La jurisprudencia comunitaria se ocupó por primera vez del concepto de establecimiento permanente en la **sentencia de 4 de julio de 1985, Berkholz As C-168/84, con referencia exclusiva** al establecimiento “prestador de servicios”.



En los mismos términos pueden citarse otros pronunciamientos posteriores del TJUE como los contenidos en las **Sentencias de 28 de junio de 2007, Plantzer Luxembourg, As C-73/06**, de **7 de mayo de 1998, Lease Plan, As C-390/96**, de **17 de julio de 1997, Aro Lease, As C-190/95**; y de **2 de mayo de 1996, Faaborg-Gelting, As 231/94**, siempre por remisión al fallo Berkholz.

En todos ellos considera el TJUE como punto de partida que la **vinculación de un servicio a un establecimiento distinto de la sede** sólo resulta adecuada cuando aquel tenga una consistencia mínima por contar de manera permanente con medios humanos y técnicos necesarios para la prestación de servicios concreta.

**Por consiguiente es necesario que el establecimiento tenga un grado suficiente de permanencia y una estructura apta, desde el punto de vista del equipo humano y técnico, para hacer posibles, de forma autónoma, las prestaciones de servicios de que se trate.**

Aunque la jurisprudencia comunitaria no se ha planteado un caso similar respecto del destinatario de un servicio, sí que ha resuelto casos en los que la sede de actividad del prestador no ofrecía resultados satisfactorios de cara a localizar un servicio de agencia de viajes y recurría subsidiariamente al lugar de establecimiento, atendiendo al lugar donde realmente se producía la situación económica. Así por ejemplo en la STJCE de 20 de febrero de 1997, asunto C-260/95, DFDS, se expone:

*“Con arreglo al apartado 1 del artículo 9, el lugar donde esté situada la sede de la actividad económica de quien presta el servicio aparece como un punto de conexión prioritario, en la medida en que la toma en consideración de otro establecimiento desde el que se haga la prestación de servicios sólo presenta interés en el caso de que el criterio de conexión a la sede no ofrezca una solución racional desde el punto de vista fiscal o cree un conflicto con otro Estado miembro (sentencia Berkholz, antes citada, apartado 17).”*

En cualquier caso, los mismos criterios deben resultar aplicables al **establecimiento destinatario de la prestación** para el que, de acuerdo con ello, resulta asimismo exigible **un grado de permanencia suficiente y una estructura adecuada en términos de recursos humanos y técnicos, en este caso, para recibir y utilizar dichos servicios en el desarrollo de su actividad.**

Así se desprende de los criterios contenidos en el reciente **Reglamento de Ejecución (UE) nº 282/2011 del Consejo, de 15 de marzo de 2011** el cual, partiendo en todo caso de la jurisprudencia comunitaria antes citada, define en su artículo 11 el concepto de establecimiento permanente desde un doble punto de vista. Diferencia entre **establecimiento prestador de servicios y establecimiento receptor de servicios**, destacando especialmente como rasgo característico común el **elemento de estabilidad y disponibilidad con carácter permanente de**



**medios humanos y técnicos para llevar a cabo su actividad económica**, en concreto, la actividad de prestación del servicio que pretende localizarse o, en su caso, tratándose del establecimiento receptor, la actividad para la que recibe el servicio.

En primer lugar, el elemento de estabilidad y disponibilidad permanente de medios humanos y técnicos para llevar a cabo la actividad económica del sujeto pasivo pretende **excluir del concepto de establecimiento permanente cualquier estructura ligera o de carácter endeble, de fácil montaje y desmontaje**, que pueda permitir la localización de un servicio en función de las conveniencias del destinatario o de cualquier criterio ajeno al consumo efectivo del servicio.

Adicionalmente, en congruencia con el objetivo de las nuevas reglas de acercar la imposición al lugar donde efectivamente se produce el consumo, el concepto de establecimiento receptor introducido en el Reglamento pretende identificar **de manera específica el lugar donde el servicio se incorpora efectivamente al proceso productivo del sujeto pasivo destinatario de la prestación**, sin que tampoco sirva, en consecuencia a estos efectos, cualquier establecimiento permanente del sujeto pasivo, aún cuando cumpliera las condiciones de estabilidad y permanencia exigidas.

El presente informe no es la ocasión conveniente para realizar un análisis exhaustivo de los medios materiales y/o humanos necesarios a tales efectos en los términos indicados. No se puede obviar en cualquier caso, tratándose de servicios de telefonía, como también ocurre con los servicios de comercio electrónico, que el desarrollo de la actividad desde un punto de vista técnico en muchos casos no precisa de medios ni de instalaciones especializadas habida cuenta de que la red de comunicaciones pertenece a un número limitado de grandes operadores, limitándose el resto de operadores a pagar por la utilización de dichas redes.

En definitiva se trata de actividades que no precisan en todos los casos para su desarrollo del elemento de estabilidad y disponibilidad con carácter permanente de medios humanos o técnicos en los términos exigidos por la jurisprudencia para permitir la localización del servicio en lugar distinto de la sede de actividad, debiéndose acudir en consecuencia en las citadas circunstancias como punto de conexión lógico al lugar desde el que se gestiona o se ejerce la dirección efectiva de la actividad.

En este sentido resulta significativo en el presente asunto que, al margen de puras presencias formales o aparentes (domicilio que resulta ser ficticio, alta en el IAE declarada motu propio por el operador, etc.), en muchos casos los limitados medios de que disponen estos operadores se encuentran radicados en territorio peninsular, bien sea por la propia entidad, bien por alguna entidad vinculada con la misma que se encuentre establecida en el TAI.



Así ocurre por ejemplo con los domicilios reales de los administradores o personas de contacto del operador que revende los servicios, los domicilios de facturación, lugar de celebración de los contratos, teléfonos de contacto en las relaciones comerciales, establecimiento de sus principales clientes, etc.

Como posteriormente se analizará, la mayor parte de estos datos podrían haber sido perfectamente comprobados por el operador que presta el servicio a los revendedores a fin de determinar si su cliente estaba o no realmente establecido en las Islas Canarias.

### **3.3.- Sobre el deber de diligencia del proveedor de servicios de cara a determinar la localización de los mismos a efectos del IVA**

En lo que respecta a las prestaciones de servicios ni la Directiva ni la normativa interna española establecen ni detallan qué tipo de controles debe realizar un proveedor diligente o qué documentos debe exigir ese mismo proveedor para cerciorarse de que su cliente es realmente quien dice ser y tiene la sede de su actividad, o en su defecto, un establecimiento permanente, en la jurisdicción fiscal a la que aparentemente manifiesta encontrarse sometido.

Cuando hablamos de prestaciones de servicios esta exigencia de diligencia es aún menos exhaustiva o si se quiere menos precisa que en el caso de las entregas intracomunitarias de bienes donde por ejemplo el artículo 13 del Reglamento del Impuesto establece una serie de justificantes de prueba de la expedición o transporte de los bienes.

Ello no significa ni mucho menos que un operador diligente no deba realizar una serie de comprobaciones de circunstancias de hecho que le permitan concluir que el destinatario de la prestación de servicios tiene su sede de actividad o, en su defecto, se encuentra establecido en uno u otro territorio.

Resulta a este respecto ilustrativa la contestación de la DGT a la consulta vinculante V1533-06 formulada por un operador no establecido en el TAI y con sede en las Islas Canarias, entre otras cuestiones, sobre la forma de acreditar que el destinatario de las prestaciones de servicios tiene la condición de empresario o profesional y que el servicio tiene como destino una sede o establecimiento determinado:

*“A tales efectos (consideración como empresario o profesional), la entidad consultante habrá de valorar los distintos elementos de juicio de que disponga, tales como la identificación del destinatario, el volumen o naturaleza del servicio de telecomunicación que le sea solicitado o la acreditación, en su caso, de un número de identificación fiscal a efectos del Impuesto atribuido por la administración tributaria nacional o de otro Estado miembro.*”



2.- La acreditación de que un servicio de telecomunicación tiene por destinatario una sede o establecimiento permanente concreto habrá de realizarse **a partir del contrato de suministro o prestación que haya sido suscrito entre la entidad consultante y el destinatario del servicio**, esto es, siguiendo la **ruta contractual o jurídica correspondiente a dicho servicio**.

A tales efectos, ha de señalarse que, de acuerdo con reiterada doctrina de este Centro Directivo, (entre otras, contestación de 31-08-2004, N° 1644-04) se debe considerar destinatario de las operaciones aquél para quien el empresario o profesional (empresarios adjudicatarios de las obras de ampliación, en este caso) realiza la entrega de bienes o prestación de servicios gravada por el Impuesto y que ocupa la posición de acreedor en la obligación (relación jurídica) en la que el referido empresario o profesional es deudor y de la que la citada entrega o servicio constituye la prestación.

Al respecto, cabe recordar que, según el concepto generalmente admitido por la doctrina, por obligación debe entenderse el vínculo jurídico que liga a dos (o más) personas, en virtud del cual una de ellas (deudor) queda sujeta a realizar una prestación (un cierto comportamiento) a favor de la otra (acreedor), correspondiendo a este último el correspondiente poder (derecho de crédito) para pretender tal prestación.

En la misma línea de interpretación, se puede hacer referencia a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, el cual se ha pronunciado repetidamente en pronunciamientos de un contenido equivalente, atendiendo a una configuración del tributo de tenor similar (sentencias de 5 de febrero de 1981, Asunto C-154/80, 1 de abril de 1982, Asunto 89/81, 8 de marzo de 1988, Asunto 102/86, 23 de noviembre de 1988, Asunto 230/87, 3 de marzo de 1994, Asunto C-16/93, 16 de octubre de 1997, Asunto C-258/95 ó 14 de julio de 1998, Asunto C-172/96).

**Los mismos criterios resultan aplicables a la determinación de la residencia o de la condición de establecido o no del destinatario de los servicios prestados, aspectos todos ellos que habrán de valorarse caso por caso a partir de la información de que disponga en cada momento la entidad consultante. En este sentido, no puede afirmarse a priori que resulte suficiente en todos los casos la simple constatación de que la dirección o domicilio facilitado por el destinatario se encuentra situado en el territorio de aplicación del Impuesto, al ser esta circunstancia un indicio más que habrá de valorarse con el resto de la información de que se disponga."**

El nuevo **Reglamento de Ejecución (UE) nº 282/2011 del Consejo, de 15 de marzo de 2011** dedica varios artículos dentro de la subsección 3 del capítulo V a la ubicación del cliente así como, en su caso, a la identificación del concreto establecimiento permanente al que se destina el servicio, sirviéndose al efecto

como base de las directrices adoptadas por unanimidad en el seno del Comité IVA con fundamento precisamente en los principios que han sido expuestos en este informe.

En concreto, la disposición contenida en el artículo 21 trata la localización del servicio en el supuesto de que el destinatario sujeto pasivo esté **establecido en más de un país**. De acuerdo con ella, cuando el destinatario cuente con un establecimiento permanente en lugar distinto del aquel en que radica la sede, o con varios establecimientos permanentes en Estados miembros distintos, **el proveedor deberá determinar el concreto establecimiento al que, en su caso, se destina el servicio, teniendo en cuenta a estos efectos el concepto de establecimiento permanente contenido en el artículo 11 del propio Reglamento al que anteriormente hemos hecho referencia.**

De esta manera el Reglamento aclara en primer lugar que, a los efectos de la localización de la prestación de servicios en base al artículo 44 de la Directiva IVA en lugar distinto de aquel en que radique la sede de actividad, únicamente podrán tenerse en cuenta aquellos establecimientos permanentes caracterizados *“por un grado suficiente de permanencia y una estructura adecuada en términos de medio humanos y técnicos que le permitan recibir y utilizar los servicios para los fines de la actividad en ellos desarrollada”*.

**Cuando no pueda determinarse un establecimiento concreto al que se destina el servicio, en estas condiciones la prestación se gravará, de conformidad con la regla del artículo 44 de la Directiva, en el lugar en que radique la sede de actividad.**

A continuación, el artículo 22 tiene por finalidad definir **los elementos en base a los cuales**, cuando el destinatario esté establecido en varios países, **el proveedor ha de determinar el concreto establecimiento permanente al que, en su caso, se destine el servicio. De acuerdo con ello**, el proveedor deberá basarse a estos efectos en elementos tales como la **naturaleza y utilización del servicio prestado** y si no fuera posible en base a ello identificar un concreto establecimiento receptor, el proveedor prestará especial atención **de forma conjunta a otros elementos, como el contrato, la hoja de pedido y el número de identificación a efectos de IVA atribuido por el Estado miembro del cliente.**

Del contenido del Reglamento se deduce que **la responsabilidad en la determinación del lugar de gravamen del servicio recae sobre el proveedor** aún cuando para ello deba basarse en la información proporcionada por el cliente o en la información que, de otra manera, obre en su poder a consecuencia de sus relaciones comerciales con el cliente, **debiendo ser, en cualquier caso, toda ella objeto de una valoración conjunta para llegar a un resultado.**

El alcance de dicha responsabilidad, así como las consecuencias de una incorrecta localización del servicio a consecuencia de un falseamiento de los datos

comunicados por el destinatario, se analiza detenidamente en el apartado 3.4 de este informe por referencia a las conclusiones de la jurisprudencia comunitaria.

En definitiva, podemos concluir que, a los efectos de determinar el lugar en que radica la sede de actividad o, en su caso, el establecimiento permanente del destinatario del servicio, el proveedor debe basarse en primer lugar en las indicaciones dadas al respecto por dicho destinatario. Pero estas indicaciones no pueden ser aceptadas sin discusión por el proveedor si a través de la información a la que en ese momento tenga acceso debía haber llegado razonablemente a la conclusión de que su cliente estaba falseando la localización de su sede de actividad o establecimiento o incluso su propia condición de empresario o profesional. Cualquier conclusión razonable sobre la localización de un servicio sólo puede alcanzarse a partir de una valoración conjunta de todas y cada una de las circunstancias concurrentes, y de la información de la que se dispone, sin que en ningún caso pueda fundamentarse por tanto en la mera concurrencia de una de ellas.

Las circunstancias descritas en la petición de informe no parecen uniformes en todos los casos por lo que la conclusión acerca del posible conocimiento que un operador diligente debería haber tenido de la real sede de actividad o establecimiento de su cliente debe efectuarse necesariamente caso por caso.

A efectos de determinar si el operador que presta el servicio a los revendedores de servicios de comunicaciones debía haber razonablemente conocido que su cliente no tenía la sede de su actividad ni un establecimiento permanente en las Islas Canarias al que fueran realmente destinados los servicios de telefonía, a título meramente enunciativo, podrán tomarse en consideración, entre otras, las siguientes circunstancias:

- La dirección de envío de la correspondencia y facturas emitidas;
- Los números de teléfono fijos que se establecieran como sistemas de contacto con tales clientes;
- La existencia de medios humanos y materiales en el cliente (personal empleado, locales, etc.), o en alguna persona o entidad vinculada con el mismo que haya intervenido en la operación, y que se encuentren establecidos o ubicados en Península y Baleares, cuando se demuestre que estos hechos pudieran haber sido conocidos por el operador (de primer nivel).
- El domicilio de los administradores del cliente, cuando se demuestre que pudieran haber sido conocidos por el operador (de primer nivel)
- La existencia en determinados tipos de contrato de números de preasignación de llamadas íntegra o principalmente correspondientes a clientes establecidos en la Península y Baleares, probándose de ese modo un conocimiento previo por el operador de primer nivel del previsible lugar de consumo real de los servicios de telefonía



- El conocimiento por parte de la operadora (de primer nivel) del destino real en la Península y Baleares de los servicios telefónicos en teoría prestados a las Islas Canarias. Aunque dicho conocimiento pueda producirse en las primeras operaciones con posterioridad a la venta de los minutos telefónicos, lo cierto es que si transcurrido un escaso período de tiempo se conoce el destino generalizado de dichas llamadas a Península y Baleares y esta pauta se repite durante años, un operador diligente debió suponer que la localización del servicio en Canarias no se correspondía con las circunstancias reales de prestación del servicio.
- Que las únicas entregas de material o equipos para poder prestar el servicio de telefonía, como por ejemplo los denominados “enrutadores” ó “routers”, efectuadas por el operador (de primer nivel )adquiridos por el presunto operador canario se efectuasen en direcciones y domicilios radicados en el TAI.
- La existencia de relaciones comerciales anteriores por parte del operador (de primer nivel) con los mismos clientes que hubiesen actuado con anterioridad bajo otra denominación social y con sede o establecimiento en Península y Baleares, de tal manera que el mero cambio formal de denominación social del cliente haya determinado la alteración de la regla de localización del servicio respecto del mismo servicios que ya se venía prestando con anterioridad
- Que se haya efectuado el pago de la contraprestación de los servicios con cargo a cuentas bancarias abiertas en establecimientos de entidades de crédito ubicadas en la Península y Baleares
- El volumen de operaciones respecto del total de las realizadas que hayan sido localizadas erróneamente fuera del TAI, así como la importancia cuantitativa y cualitativa de los clientes domiciliados ficticiamente en las Islas Canarias. A estos efectos, podrá también tenerse en cuenta la importancia creciente de estas operaciones a lo largo de los ejercicios comprobados, así como la cuota de mercado que se haya ganado gracias a la localización del servicio fuera del TAI.

No corresponde a esta Subdirección decidir caso por caso si los indicios reunidos en el curso de la comprobación inspectora resultan suficientes para acreditar la falta de diligencia del operador. Será la correspondiente Unidad o Equipo, y con posterioridad el órgano competente para liquidar, quienes deban realizar esa valoración de la prueba obtenida de cara a llegar a tal conclusión.

No obstante lo anterior, debe señalarse que el grado de conocimiento por parte del operador que permitiría sustentar una regularización del IVA devengado en la prestación de servicios de telefonía en sede del prestador no es preciso que alcance necesariamente el conocimiento directo y doloso de la real sede de actividad o del establecimiento del cliente.

En opinión de esta Subdirección, si los indicios probatorios permiten concluir que el operador debería razonablemente haber sabido que la sede de actividad o establecimiento de su cliente no radicaba en territorio canario y que los servicios telefónicos iban a ser consumidos en Península y Baleares, y no obstante prestó su colaboración a la realización de la operación, debe concluirse su obligación de





pago del IVA devengado, asimilándose a la situación que penalmente se ha calificado por la jurisprudencia como de “ignorancia deliberada”.

De acuerdo con reiterada jurisprudencia de la Sala de lo Penal del Tribunal Supremo, entre otras, en sentencia de 19 de enero de 2005, *“quien pudiendo y debiendo conocer, la naturaleza del acto o colaboración que se le pide, se mantiene en situación de no querer saber, pero no obstante presta su colaboración, se hace acreedor a las consecuencias penales que se deriven de su antijurídico actuar.”*

### **3.4.- Sobre las consecuencias de la falta de diligencia para un operador si se produce un resultado lesivo para la Hacienda Pública.**

Hasta la fecha, el TJUE ha examinado en diversos asuntos la obligación del proveedor de mercancías de pagar el IVA correspondiente a una entrega de bienes si pese a haber tratado la misma como una entrega intracomunitaria exenta de IVA, resulta demostrado con posterioridad que las pruebas del transporte eran falsas (sentencia de 27 de septiembre de 2007, asunto C-409/04, Teleos y otros), que no se había exigido la prueba del transporte conforme a la legislación de origen (sentencia de 27 de septiembre de 2007, asunto C-184/05, Twoh Internacional BV), o se había satisfecho la devolución del IVA soportado a viajeros por exportación de mercancías cuando los documentos que justificaban la exención se revelaron como falsos con posterioridad (sentencia de 21 de febrero de 2008, Netto Supermarkt, asunto C-271/06).

Asimismo, en lo relativo al derecho a la deducción del IVA soportado en la adquisición de bienes también debe recordarse la sentencia del TJCE de 6 de julio de 2006, Axel Kittel, asuntos acumulados C-439/04 y C-440/04, en la que el TJCE admite la denegación del derecho a la deducción del IVA soportado si consta, mediante datos objetivos que el sujeto debía haber sabido que mediante su adquisición participaba en una cadena de fraude en el IVA.

En esta reiterada jurisprudencia el TJUE pone el énfasis en la denominada “teoría del conocimiento”, de modo que si un operador actúa con la diligencia debida en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, no puede hacerse acreedor al pago del IVA defraudado a un operador diferente. El TJUE resume así esta teoría en la sentencia de 21 de febrero de 2008:

*“22 Éste es el motivo por el que el objetivo de prevenir el fraude fiscal a que se refiere el artículo 15 de la Sexta Directiva justifica a veces el establecimiento de exigencias elevadas respecto a las obligaciones de los proveedores. No obstante, el reparto del riesgo entre el proveedor y la administración tributaria tras un fraude cometido por un tercero debe ser compatible con el principio de proporcionalidad (sentencia Teleos y otros, antes citada, apartado 58).*



23 *Éste no es el caso cuando un régimen impositivo imputa toda la responsabilidad por el pago del IVA al proveedor, **independientemente de su implicación o no en el fraude cometido por el comprador** (véase, en este sentido, la sentencia Teleos y otros, antes citada, apartado 58). En efecto, tal como señaló el Abogado General en el punto 45 de sus conclusiones, **resultaría claramente desproporcionado considerar a un sujeto pasivo responsable de la pérdida de ingresos fiscales causada por actos fraudulentos de tercero en los que él no tuvo ninguna participación.***

24 *Por el contrario, tal como ya ha declarado el Tribunal de Justicia, **no sería contrario al Derecho comunitario exigir que el proveedor adopte toda medida que razonablemente pudiera exigírsele para asegurarse de que la operación que efectúa no le conduce a participar en un fraude fiscal** (véase la sentencia Teleos y otros, antes citada, apartado 65 y la jurisprudencia citada).*

25 *Por tanto, el hecho de que el proveedor actuara de buena fe, que adoptase toda medida razonable a su alcance y que su participación en un fraude quedara excluida constituyen elementos importantes para determinar la posibilidad de obligar posteriormente a dicho proveedor a pagar el IVA (véase la sentencia Teleos y otros, antes citada, apartado 66).*

26 *Asimismo, sería contrario al principio de seguridad jurídica que un Estado miembro, que ha previsto las condiciones para la aplicación de la exención de una entrega de bienes para la exportación fuera de la Comunidad estableciendo, en particular, una lista de documentos que procede presentar a las autoridades competentes, y que ha aceptado en un primer momento los documentos presentados por el proveedor como pruebas que justifican el derecho a la exención, pueda posteriormente obligar a dicho proveedor a pagar el IVA correspondiente a dicha entrega, cuando **resulte que con motivo de un fraude cometido por el comprador, fraude del que el proveedor no tenía ni había podido tener conocimiento, no se cumplían efectivamente las condiciones de la exención** (véase, en este sentido, la sentencia Teleos y otros, antes citada, apartado 50).*

27 *Resulta de lo anterior que un proveedor debe poder fiarse de la legalidad de la operación que realiza sin correr el riesgo de perder su derecho a la exención de IVA cuando, como sucede en el asunto principal, incluso dando muestras de toda la diligencia de un ordenado comerciante, no puede darse cuenta de que, en realidad, no se cumplen las condiciones de la exención a causa de la falsificación de la prueba de exportación presentada por el comprador."*

Esta teoría ha sido también acogida por los tribunales españoles en lo que respecta tanto a la negación de la exención de una entrega intracomunitaria (Sentencia del TSJ del País Vasco de 20 de octubre de 2008), como de la deducción del IVA soportado (sentencia del TSJ de Cataluña de 5 de julio de 2006, resolución del TEAC de 12 de septiembre de 2007).



Es justo reconocer que todo este elenco de pronunciamientos se refieren al comercio intracomunitario de bienes, en muchos casos en el marco de fraudes de los denominados de tipo "carrusel" y que hasta la fecha no existen pronunciamientos similares respecto de las prestaciones de servicios.

No obstante, también es importante destacar que en los supuestos de actuaciones fraudulentas cometidas por un solo operador de la cadena de producción de bienes o servicios, en opinión de esta Subdirección, la obligación de diligencia exigible a un operador y las consecuencias derivadas de su falta de diligencia no pueden diferir en lo sustancial si se trata de aplicar una exención en la entrega intracomunitaria de bienes o de entender localizado un servicio fuera del TAI sin proceder por ello a la exigencia del IVA interior.

#### 4.- CONCLUSIONES

4.1.- La **correcta localización de las prestaciones de servicios a efectos del IVA no depende de la voluntad de las partes**, sino de las circunstancias de hecho que se produzcan en cada caso. En lo relativo a la localización de los servicios de telefonía prestados para un empresario o profesional donde rige la regla de localización en el territorio en el que dicho destinatario tenga su sede de actividad o en su caso, un establecimiento permanente, debe atenderse a la **real existencia y localización de dicha sede de actividad o establecimiento permanente**.

4.2.- Aunque la determinación del lugar en que radica la sede de actividad, o en su caso el establecimiento permanente, de un operador en lo que respecta a los servicios de telefonía es en muchos casos cuestión de difícil decisión práctica, lo cierto es que **en ningún caso las sedes o establecimientos permanentes puramente ficticios o falseados pueden tomarse como tales a efectos de la correcta localización de las prestaciones de servicios** en este Impuesto.

La conclusión sobre el lugar en que radica la sede de actividad o, en su caso, el establecimiento permanente del destinatario constituye una cuestión de prueba que deberá analizarse caso por caso por parte de los órganos encargados de la comprobación y liquidación del Impuesto.

4.3.- **Es exigible una conducta diligente a todo proveedor de servicios** a la hora de decidir si los servicios prestados se entienden localizados o no en el territorio de aplicación del Impuesto. Aunque para adoptar una decisión al respecto, el proveedor debe basarse en primer lugar en los datos suministrados por su cliente (domicilio, dirección facilitada, etc.), debe también analizar el resto de circunstancias concurrentes antes de consentir en la prestación de un servicio sin repercutir el IVA por entender que la operación no se localiza en el TAI.



Nuevamente la valoración de la diligencia del operador es una labor a efectuar caso por caso en función del conjunto de los hechos comprobados para concluir si en base a ellos un operador diligente debería haber tenido una sospecha razonable acerca de la localización de la prestación del servicio. A estos efectos debe tenerse en cuenta que para poder valorar la diligencia del operador dichos hechos deben haber sido conocidos o cuando menos, haberlos podido razonablemente conocer, por dicho operador.

4.4.- Si tras las comprobaciones pertinentes se llegase a la conclusión de que el operador **debía razonablemente haber conocido que la información suministrada por su cliente para la localización del servicio era ficticia o había sido tergiversada**, la Administración deberá exigirle el ingreso de la cuota devengada en el TAI por dichas operaciones, de acuerdo con la más reciente jurisprudencia comunitaria y resoluciones administrativas y judiciales nacionales.

Madrid, 18 de julio de 2011  
EL SUBDIRECTOR GENERAL,