

Consulta Vinculante V3110-14, de 18 de noviembre de 2014 de la Subdirección General de  
Impuestos sobre el Consumo

LA LEY 3521/2014

#### DESCRIPCIÓN

El ayuntamiento consultante va a contratar a una empresa de nacionalidad portuguesa, con sede en Portugal y que carece de establecimiento permanente en España, para la realización de servicios relacionados con la cultura (obra de teatro y servicio de sonido e imagen).

#### CUESTIÓN

*Sujeción de la operación al Impuesto sobre el Valor Añadido y, en caso positivo, si se produce la figura de inversión de sujeto pasivo. En caso de inversión, si debe retenerse el importe del Impuesto e ingresarlo a la Hacienda Pública.*

#### CONTESTACIÓN

1.- El artículo 4, apartado uno, de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre (LA LEY 3625/1992), del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE de 29 de diciembre), establece que 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.

El apartado tres de dicho artículo declara que la sujeción al impuesto se produce con independencia de los fines o resultados perseguidos en la actividad empresarial o profesional o en cada operación en particular.

Por otra parte, el mismo artículo 5 en su apartado dos establece que son actividades empresariales o profesionales 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 el ejercicio de profesiones liberales y artísticas.

Estos preceptos son de aplicación general y, por tanto, también al ayuntamiento consultante que, consecuentemente, tendrá la condición de empresario a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido cuando ordene 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, siempre que las mismas se realicen a título oneroso.

No obstante lo anterior, en la medida en que el ayuntamiento, que no tiene naturaleza mercantil, no recibiera ninguna contraprestación por los servicios que presta, el mismo no tendría la condición de empresario o profesional a los efectos de dicho tributo.

Por otra parte, el artículo 5. Cuatro de la Ley 37/1992 (LA LEY 3625/1992) señala que a los solos efectos de lo dispuesto en los artículos 69, 70 y 72 de esta Ley, se reputarán empresarios o profesionales actuando como tales

respecto de todos los servicios que les sean prestados:

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.

En el supuesto de que el ayuntamiento consultante no tuviera la condición de empresario por aplicación de lo previsto en el artículo 5, apartado uno y dos, podrá, sin embargo, tener la consideración de empresario a los solos efectos de lo dispuesto en los artículos 69, 70 y 72, relativos a las reglas de localización de los servicios, si tiene asignado número de identificación a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido suministrado por la Administración española.

El concepto de prestación de servicios se recoge en el artículo 11 de la citada Ley, señalando éste en su apartado uno que "a los efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, se entenderá por prestación de servicios toda operación sujeta al citado tributo que, de acuerdo con esta Ley, no tenga la consideración de entrega, adquisición intracomunitaria o importación de bienes."

2.- A efectos de determinar cuándo tales servicios deben considerarse realizados en el territorio de aplicación del Impuesto, habrá que analizar las reglas de localización contempladas en la Ley 37/1992 (LA LEY 3625/1992), concretamente, en los artículos 69, 70 y 72 de la misma, que regulan las reglas generales y especiales de localización de las prestaciones de servicios.

El artículo 69 de la Ley 37/1992 (LA LEY 3625/1992) dispone la regla general de localización de servicios del siguiente modo:

"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."

Por lo que se refiere a las reglas especiales, el artículo 70 de la Ley del Impuesto establece en su apartado Uno.7º:

"Artículo 70. Lugar de realización de las prestaciones de servicios. Reglas especiales.

Uno. Se entenderán prestados en el territorio de aplicación del Impuesto los siguientes servicios:

(...)

7º. Los que se enuncian a continuación, cuando se presten materialmente en dicho territorio y su destinatario no sea un empresario o profesional actuando como tal:

(...)

c) Los servicios relacionados con manifestaciones culturales, artísticas, deportivas, científicas, educativas, recreativas, juegos de azar o similares, como las ferias y exposiciones, incluyendo los servicios de organización de los mismos y los demás servicios accesorios a los anteriores."

De conformidad con los artículos expuestos anteriormente, los servicios relacionados con la representación de una obra de teatro en el territorio de aplicación del Impuesto se entenderán realizados en el mismo cuando el destinatario sea un empresario o profesional establecido en dicho territorio, o cuando el destinatario no sea empresario o profesional y se presten materialmente en el mismo.

Por lo tanto, en el caso objeto de consulta, el servicio se entiende prestado en todo caso en el territorio de aplicación del Impuesto, quedando por tanto sujeto al Impuesto sobre el Valor Añadido.

3.- Por lo que se refiere al sujeto pasivo de las citadas operaciones a efectos del Impuesto, el artículo 84 establece lo siguiente:

"Uno. Serán sujetos pasivos del Impuesto:

1º. Las personas físicas o jurídicas que tengan la condición de empresarios o profesionales y realicen las entregas de bienes o presten los servicios sujetos al Impuesto, salvo lo dispuesto en los números siguientes.

2º. Los empresarios o profesionales para quienes se realicen las operaciones sujetas al Impuesto en los supuestos que se indican a continuación:

a) Cuando las mismas se efectúen por personas o entidades no establecidas en el territorio de aplicación del Impuesto.

No obstante, lo dispuesto en esta letra no se aplicará en los siguientes casos:

a') Cuando se trate de prestaciones de servicios en las que el destinatario tampoco esté establecido en el territorio de aplicación del Impuesto, salvo cuando se trate de prestaciones de servicios comprendidas en el número 1º del apartado uno del artículo 69 de esta Ley.

b') Cuando se trate de las entregas de bienes a que se refiere el artículo 68, apartados tres y cinco de esta Ley.

c') Cuando se trate de entregas de bienes que estén exentas del Impuesto por aplicación de lo previsto en los artículos 21, números 1º y 2º, o 25 de esta Ley.

(...).".

De acuerdo con todo lo anterior, en el caso objeto de consulta se producirá el mecanismo de inversión del sujeto pasivo, dado que el prestador del servicio no está establecido en el territorio de aplicación del Impuesto, siempre y cuando el destinatario del mismo tenga la condición de empresario o profesional.

Es decir, si el ayuntamiento consultante tiene la condición de empresario o profesional en virtud de lo establecido en los apartados uno, dos y cuatro del artículo 5 de la Ley del Impuesto, el servicio se entenderá prestado en territorio español en virtud del artículo 69.Uno, produciéndose en este caso la inversión del sujeto pasivo y debiendo el consultante repercutir e ingresar el importe correspondiente al Impuesto sobre el Valor Añadido.

En cambio, si el ayuntamiento consultante no tuviera la condición de empresario o profesional, el servicio se entenderá prestado en el territorio de aplicación del Impuesto en virtud del artículo 70.Uno.7º, no aplicándose el mecanismo de inversión del sujeto pasivo, y debiendo por tanto ser el prestador del servicio quien proceda a la repercusión e ingreso del importe correspondiente al Impuesto sobre el Valor Añadido.

4.- Por lo que se refiere a la cuestión planteada por el consultante de si debe "retener" del importe facturado la

cuantía correspondiente al Impuesto sobre el Valor Añadido, debe tenerse en cuenta lo establecido en el artículo 88 de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido (LA LEY 3625/1992):

"Uno. Los sujetos pasivos deberán repercutir íntegramente el importe del Impuesto sobre aquél para quien se realice la operación gravada, quedando éste obligado a soportarlo siempre que la repercusión se ajuste a lo dispuesto en esta Ley, cualesquiera que fueran las estipulaciones existentes entre ellos.

En las entregas de bienes y prestaciones de servicios sujetas y no exentas al Impuesto cuyos destinatarios fuesen Entes públicos se entenderá siempre que los sujetos pasivos del Impuesto, al formular sus propuestas económicas, aunque sean verbales, han incluido dentro de las mismas el Impuesto sobre el Valor Añadido que, no obstante, deberá ser repercutido como partida independiente, cuando así proceda, en los documentos que se presenten para el cobro, sin que el importe global contratado experimente incremento como consecuencia de la consignación del tributo repercutido."

Por su parte, el artículo 25 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre (LA LEY 3668/1992) (BOE de 31 de diciembre), dispone que, en relación con lo dispuesto en el artículo 88, apartado uno, de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido (LA LEY 3625/1992), los pliegos de condiciones particulares previstos en la contratación administrativa contendrán la prevención expresa de que a todos los efectos se entenderá que las ofertas de los empresarios comprenden no sólo el precio de la prestación, sino también el importe del Impuesto.

En consecuencia, el Ayuntamiento consultante deberá considerar que el precio pactado con el prestador del servicio incluye la cuota correspondiente del Impuesto sobre el Valor Añadido, debiendo, en caso de aplicarse el mecanismo de inversión del sujeto pasivo, detraer dicho importe del pago que realice al prestador e ingresarlo en el Tesoro Público de acuerdo con las normas anteriormente mencionadas.

5.- Lo que comunico a Vd. con efectos vinculantes, conforme a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LA LEY 1914/2003).

