

Consulta Vinculante V2304-14, de 08 de septiembre de 2014 de la Subdirección General de
Impuestos sobre el Consumo

LA LEY 2579/2014

DESCRIPCIÓN

La entidad consultante es un club deportivo que va a celebrar unos acuerdos de "patrocinio", con otra entidad, que actúa como empresario o profesional, establecida en un territorio tercero que no opera en el territorio español de aplicación del Impuesto.

CUESTIÓN

Sujeción de la operación al Impuesto sobre el Valor Añadido en España.

CONTESTACIÓN

1.- De acuerdo con 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) "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".

Por otra parte, el artículo 11, apartado uno, de la Ley 37/1992 (LA LEY 3625/1992) establece que a los efectos del Impuesto, se entenderá por prestación de servicios toda operación sujeta al citado tributo que, de acuerdo con dicha Ley, no tenga la consideración de entrega, adquisición intracomunitaria o importación de bienes.

El apartado dos, números 4º y 5º, de dicho precepto dispone que, en particular, se considerarán prestaciones de servicios: "4º. Las cesiones y concesiones de derechos de autor, licencias, patentes, marcas de fábrica y comerciales y demás derechos de propiedad intelectual e industrial" y "5º. Las obligaciones de hacer y no hacer".

De la documentación aportada por el consultante se desprende que este se compromete a prestar diversos servicios a cambio de percibir una determinada aportación económica. En particular, entre las obligaciones asumidas por la consultante figuran: derechos sobre el nombre, derechos de patrocinio, publicidad y derechos de imagen, derecho de acceso al estadio y uso de instalaciones.

2.- A efectos de determinar cuándo un servicio debe considerarse realizado en el territorio de aplicación del Impuesto, habrá que analizar las reglas de localización contempladas en la Ley 37/1992 (LA LEY 3625/1992) del Impuesto sobre el Valor Añadido, 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.

Por lo que al objeto de consulta se refiere, los servicios descritos se localizarán de acuerdo con las siguientes reglas:

"Artículo 69. Lugar de realización de las prestaciones de servicios. Reglas generales.

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 2º 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 y se trate de los servicios a que se refieren las letras a) a l) siguientes:

- a) Las cesiones y concesiones de derechos de autor, patentes, licencias, marcas de fábrica o comerciales y los demás derechos de propiedad intelectual o industrial, así como cualesquiera otros derechos similares.
- b) La cesión o concesión de fondos de comercio, de exclusivas de compra o venta o del derecho a ejercer una actividad profesional.
- c) Los de publicidad.
- d) Los de asesoramiento, auditoría, ingeniería, gabinete de estudios, abogacía, consultores, expertos contables o fiscales y otros similares, con excepción de los comprendidos en el número 1º del apartado Uno del artículo 70 de esta Ley.
- e) Los de tratamiento de datos y el suministro de informaciones, incluidos los procedimientos y experiencias de carácter comercial.
- f) Los de traducción, corrección o composición de textos, así como los prestados por intérpretes.
- g) Los de seguro, reaseguro y capitalización, así como los servicios financieros, citados respectivamente por el artículo 20, apartado Uno, números 16º y 18º, de esta Ley, incluidos los que no estén exentos, con excepción del alquiler de cajas de seguridad.
- h) Los de cesión de personal.
- i) El doblaje de películas.
- j) Los arrendamientos de bienes muebles corporales, con excepción de los que tengan por objeto cualquier medio de transporte y los contenedores.
- k) La provisión de acceso a las redes de gas natural situadas en el territorio de la Comunidad o a cualquier red conectada a dichas redes, a la red de electricidad, de calefacción o de refrigeración, y el transporte o distribución a través de dichas redes, así como la prestación de otros servicios directamente relacionados con cualesquiera de los servicios comprendidos en esta letra.

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

m) Los servicios prestados por vía electrónica.

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

Por su parte el artículo 70 de la ley 37/1992 (LA LEY 3625/1992) relativo al lugar de realización de las prestaciones de servicios, recoge las siguientes reglas especiales:

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

(...)

3º. El acceso a manifestaciones culturales, artísticas, deportivas, científicas, educativas, recreativas o similares, como las ferias y exposiciones, y los servicios accesorios al mismo, siempre que su destinatario sea un empresario o profesional actuando como tal y dichas manifestaciones tengan lugar efectivamente en el citado territorio.

(...)

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.

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 las letras a) a m) del apartado Dos del artículo 69 de esta Ley, cuyo destinatario sea un empresario o profesional actuando como tal, y los enunciados en la letra n) de dicho apartado Dos del artículo 69, cualquiera que sea su destinatario.

(...)".

De la descripción de hechos efectuada por el consultante resulta que la cesión de derechos sobre el nombre y los derechos de patrocinio, publicidad y derechos de imagen, estarán sujetos al Impuesto sobre el Valor Añadido en España, 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.

En el caso de que la cesión de derechos sobre el nombre y los derechos de patrocinio, publicidad y derechos de imagen por parte del consultante tenga por destinatario a quien no sea un empresario o profesional actuando como tal, y esté establecido o tenga su domicilio o residencia habitual fuera de la Comunidad, Canarias, Ceuta y Melilla, no estarán sujetos al Impuesto sobre el Valor Añadido en España.

Por otra parte, el derecho de acceso con ocasión de la asistencia a eventos deportivos estará sujeto al Impuesto sobre el Valor Añadido en España, dichas manifestaciones tengan lugar efectivamente en el citado territorio y con independencia de que su destinatario sea o no un empresario o profesional actuando como tal.

3.- No obstante lo anterior, el artículo 70.Dos de la Ley 37/1992 (LA LEY 3625/1992) 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.Dos, trasunto del artículo 59.,bis de la Directiva 2006/112/CE, del Consejo, de 28 de noviembre de 2006 (LA LEY 11857/2006), relativa al sistema común del impuesto sobre el Valor Añadido, 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, Islas Canarias, Ceuta o Melilla, pero su utilización o explotación efectivas se realicen en dicho territorio:

1º. Los enunciados en las letras a) a m) del apartado Dos del artículo 69 de esta Ley, cuyo destinatario sea un empresario o profesional actuando como tal, y los enunciados en la letra n) de dicho apartado Dos del artículo 69, cualquiera que sea su destinatario.

(...).".

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, números V0680-09 y V1823-10, de 2 de abril de 2009 y 4 de agosto de 2010, 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 (LA LEY 3625/1992).

2º. Con carácter general, tales servicios deben ser prestados a empresarios o profesionales actuando como tales, salvo cuando se trate de servicios de telecomunicaciones o arrendamiento de medios de transporte, en cuyo caso los destinatarios podrán ser, asimismo, particulares.

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 (LA LEY 3868/2009), 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 austríacos 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 (LA LEY 3625/1992) 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, Canarias, Ceuta y Melilla.

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 (LA LEY 3625/1992).

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.

Asimismo, 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 tributo como fuera de él.

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 Impuesto, en cuanto se den el resto de requisitos que se vienen analizando, debe abrir la puerta a la aplicación de la norma.

Hay que añadir que admitida la aplicación parcial de la medida, se plantea la cuestión del criterio de ponderación que se debe utilizar para la determinación del uso o utilización efectivos que se produzcan en territorio de aplicación del Impuesto. 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 dicho territorio. 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.

En esta situación, ha de señalarse la referencia a la naturaleza de la prestación de servicios que se está analizando en cada momento y su comparación con las operaciones o la situación del destinatario.

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. 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#amper#nbsp;b), de la Sexta Directiva, se lleven a cabo en el interior del Estado miembro de que se trata (...).".

De acuerdo con lo dispuesto en los párrafos anteriores, los servicios prestados por la consultante a un empresario o profesional que actúe como tal y respecto del que no radique en el territorio de aplicación del Impuesto la sede de su actividad económica, o no tenga en el mismo un establecimiento permanente o, en su defecto, el lugar de su domicilio, a los que vayan destinados tales servicios, no se encontrarán sujetos al Impuesto sobre el Valor Añadido.

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 /CE 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 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 es necesario que el servicio sea utilizado por el destinatario en la realización de aquellas operaciones que esté llevando a cabo en el Estado miembro donde se realiza materialmente el servicio, sin embargo en la información aportada se establece que ni el patrocinador ni una de las entidades afiliadas a las que podría ceder su posición contractual en los derechos de patrocinio y publicidad realizan en la actualidad servicios en el Territorio español de aplicación del impuesto.

En dicho caso, no resultaría de aplicación la regla del artículo 70, apartado dos, de la Ley 37/1992 (LA LEY 3625/1992) a los servicios prestados por el consultante a una entidad no establecida que no realiza operaciones en el Territorio Español de aplicación del Impuesto.

Por otra parte, de los hechos expuestos en el escrito de consulta resulta que otra de las entidades afiliadas a las que podría ceder su posición contractual en los derechos de patrocinio y publicidad está establecida y realiza sus actividades en el Territorio de aplicación del Impuesto, en cuyo caso, la prestación de servicios recibida de la entidad consultante estaría sujeta al Impuesto.

4.- 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).

