

ÍNDICE

ANTECEDENTES DE HECHO	1
CUESTION-PLANTEADA	1
CONTESTACION-COMPLETA	1

FICHA TÉCNICA

Legislación

Cita Dir. 112/2006 de 28 noviembre 2006. Sistema común del impuesto sobre el valor añadido.

Cita art.89.1 de Ley 58/2003 de 17 diciembre 2003. Ley General Tributaria

Cita art.4, art.11, art.69, art.70, art.84 de Ley 37/1992 de 28 diciembre 1992. Impuesto sobre el Valor Añadido IVA

Versión de texto vigente Texto actualmente vigente

NUM-CONSULTA

V2643-16

ORGANO

SG de Impuestos sobre el Consumo

FECHA-SALIDA

14/06/2016

NORMATIVA

Ley 37/1992 arts. 4, 11, 69, 70 Y 84-

ANTECEDENTES DE HECHO

La consultante es una sociedad estadounidense no establecida en el territorio de aplicación del impuesto ni en ningún otro Estado de la Comunidad pero sí identificada en Países Bajos a efectos del régimen especial de servicios de telecomunicaciones, radiodifusión o televisión y prestados por vía electrónica por empresarios o profesionales no establecidos en la Comunidad previsto en la Ley del impuesto.

Su actividad consiste en ofrecer a artesanos, artistas y coleccionistas un espacio virtual a través de su página web con la finalidad de que éstos ofrezcan sus productos y efectúen sus ventas. La consultante factura un precio a los vendedores por cada producto ofertado, independientemente de que se termine vendiendo. En caso de efectuarse alguna venta el consultante cobra también al vendedor una comisión consistente en un porcentaje a aplicar sobre el precio de venta del producto. Adicionalmente, por el uso de la plataforma de pago de la web, a través de la que los compradores satisfacen el precio de los productos, los vendedores deben satisfacer a la consultante una comisión adicional.

CUESTION-PLANTEADA

Si los anunciantes deben ser considerados por la consultante como empresarios o profesionales y, en caso de localizarse los servicios en el territorio de aplicación del impuesto, si resultaría de aplicación la inversión del sujeto pasivo.

CONTESTACION-COMPLETA

1.- De conformidad con lo establecido en el artículo 4, apartado Uno, de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (Boletín Oficial del Estado del 29):

#Uno. 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 su parte, el artículo 5 de la Ley del impuesto define a los empresarios o profesionales como #las personas o entidades que realicen las actividades empresariales o profesionales definidas en el apartado siguiente de este artículo.

No obstante, no tendrán la consideración de empresarios o profesionales quienes realicen exclusivamente entregas de bienes o prestaciones de servicios a título gratuito, sin perjuicio de lo establecido en la letra siguiente.#.

Adicionalmente, el apartado dos del mismo artículo define las actividades empresariales o profesionales como aquellas #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.#.

Por otra parte, establece el artículo 11 de la Ley del Impuesto que:

#Uno. 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.

Dos. En particular, se considerarán prestaciones de servicios:

(...)

15.º Las operaciones de mediación y las de agencia o comisión cuando el agente o comisionista actúe en nombre ajeno. Cuando actúe en nombre propio y medie en una prestación de servicios se entenderá que ha recibido y prestado por sí mismo los correspondientes servicios.

(...).#.

De acuerdo con lo anterior, las operaciones desarrolladas por la entidad consultante deben ser calificadas como prestaciones de servicios.

2.- Con carácter previo a determinar si dichos servicios están sujetos al Impuesto sobre el Valor Añadido, debe analizarse su naturaleza.

De acuerdo con el escrito de la consulta, la entidad ofrece su página web como plataforma comercial de forma que artesanos, artistas o coleccionistas de todas partes del mundo comercializan sus productos anunciando en la misma los productos que desean vender. Por la publicación de los bienes se percibe por la consultante una tarifa determinada que da derecho al anunciante a mantener el producto en la plataforma durante un plazo determinado o bien hasta la venta de dicho producto.

Cuando un comprador desea adquirir algún producto, la transacción se efectúa a través de la propia página web que permite satisfacer el precio a través de varios métodos de pago. El comprador tiene igualmente la posibilidad de ponerse en contacto con el vendedor a través de la dirección de correo electrónico de éste.

El precio de la transacción es percibido por la consultante en la moneda local del adquirente y abonado al vendedor en el valor de su moneda local. Con una periodicidad mensual la consultante remite a los vendedores la factura en la que se detallan tanto el coste de las publicaciones como las comisiones tanto por las ventas como las exigibles por el uso de la plataforma de pago.

De la operativa anterior pueden identificarse tres tipos de servicios.

Por un lado, la entidad consultante facilita la difusión y publicidad de los productos de cada uno de los vendedores mediante el uso de su página web.

Los servicios prestados por vía electrónica se definen en el artículo 69.Tres, apartado 4º, de la Ley del impuesto como sigue:

#4º. Servicios prestados por vía electrónica: aquellos servicios que consistan en la transmisión enviada inicialmente y recibida en destino por medio de equipos de procesamiento, incluida la compresión numérica y el almacenamiento de datos, y enteramente transmitida, transportada y recibida por cable, radio, sistema óptico u otros medios electrónicos y, entre otros, los siguientes:

- a) El suministro y alojamiento de sitios informáticos.
- b) El mantenimiento a distancia de programas y de equipos.
- c) El suministro de programas y su actualización.
- d) El suministro de imágenes, texto, información y la puesta a disposición de bases de datos.
- e) El suministro de música, películas, juegos, incluidos los de azar o de dinero, y de emisiones y manifestaciones políticas, culturales, artísticas, deportivas, científicas o de ocio.
- f) El suministro de enseñanza a distancia.

A estos efectos, el hecho de que el prestador de un servicio y su destinatario se comuniquen por correo electrónico no implicará, por sí mismo, que el servicio tenga la consideración de servicio prestado por vía electrónica.#.

El anexo II de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, ofrece un listado no exhaustivo de servicios electrónicos cuya trasposición al ordenamiento jurídico interno se efectúa a través del artículo 69.Tres.4º

de la Ley 37/1992, previamente reproducido. En concreto, según dicho anexo, se consideran servicios prestados por vía electrónica, entre otros:

- #1) Suministro y alojamiento de sitios informáticos, el mantenimiento a distancia de programas y de equipos;
- 2) Suministro de programas y su actualización;
- 3) Suministro de imágenes, texto e información y la puesta a disposición de bases de datos;
- 4) Suministro de música, películas y juegos, incluidos los de azar o de dinero, y de emisiones y manifestaciones políticas, culturales, artísticas, deportivas, científicas o de ocio;
- 5) Suministro de enseñanza a distancia.#

Por su parte, el artículo 7 del 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, señala al respecto lo siguiente:

#1. Las «prestaciones de servicios efectuadas por vía electrónica» contempladas en la Directiva 2006/112/CE abarcarán los servicios prestados a través de Internet o de una red electrónica que, por su naturaleza, estén básicamente automatizados y requieran una intervención humana mínima, y que no tengan viabilidad al margen de la tecnología de la información.

2. El apartado 1 abarcará, en particular, los casos siguientes:

(...)

d) la concesión, a título oneroso, del derecho a comercializar un bien o servicio en un sitio de Internet que funcione como un mercado en línea, en el que los compradores potenciales realicen sus ofertas por medios automatizados y la realización de una venta se comunique a las partes mediante un correo electrónico generado automáticamente por ordenador;

(...).#

De conformidad con lo anterior, debe concluirse que el servicio prestado por la consultante, mercado en línea, que permite la presencia de los vendedores y de sus productos en su página web debe ser considerado como un servicio prestado por vía electrónica.

En segundo lugar, la consultante percibe una comisión en el caso en el que el vendedor efectúe una venta.

En atención a las circunstancias en que esta comisión se percibe, pues ésta es exigible por la mera ultimación de una transacción con un comprador que ha contactado al vendedor a través de la página web de la consultante, debe concluirse que ésta constituye el precio por la mediación de la consultante. En cualquier caso, debe destacarse que la consultante no actúa en nombre ni por cuenta de ninguno de los vendedores pues éstos son identificados ante los potenciales compradores y son ellos directamente los que efectúan la transacción.

Por tanto, este servicio debe ser calificado como mediación por cuenta ajena efectuada por la consultante. También respecto de los servicios de mediación comercial, este Centro Directivo ha señalado reiteradamente que el hecho de que los mismos se presten a través de una página web no debe determinar que éstos queden calificados como servicios prestados vía electrónica (por todas, la consulta de 20 de enero del 2015 y número V0183-15).

Por último, la consultante percibe una comisión adicional por el servicio que ésta presta a los vendedores por el uso de la plataforma de pago de la página web y que podría calificarse de un servicio de naturaleza financiera.

No obstante lo anterior, las actividades desarrolladas por la consultante han de ser analizadas de forma conjunta a efectos de determinar si éstas deben ser consideradas aisladamente y si, por el contrario, ambas forman parte de una única operación.

A estos efectos debe aquí hacerse mención a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (Sentencia de 25 de febrero de 1999 recaída en el Asunto C-349/96, Card Protection Plan Ltd (CPP)) que establece lo siguiente en cuanto a cuáles deben ser los criterios para decidir, en materia del Impuesto sobre el Valor Añadido, acerca de si una operación que está compuesta por varios elementos debe ser considerada como una prestación única o como dos o más prestaciones diferentes:

#28. Sin embargo, como declaró el Tribunal de Justicia en la sentencia de 2 de mayo de 1996, Faaborg-Gelting Linien (C-231/94, Rec. p. I-2395), apartados 12 a 14, acerca de la calificación de la explotación de un restaurante, cuando la operación controvertida está constituida por un conjunto de elementos y de actos, primeramente procede tomar en consideración todas las circunstancias en las que se desarrolle la operación de que se trate.

29. A este respecto, teniendo en cuenta la doble circunstancia de que, por una parte, del apartado 1 del artículo 2 de la Sexta Directiva se deduce que cada prestación de servicio normalmente debe ser considerada como distinta e independiente y que, por otra, la prestación constituida por un único servicio desde el punto de vista económico, no debe ser desglosada artificialmente para no alterar la funcionalidad del sistema del IVA, es importante buscar los elementos característicos de la operación controvertida para determinar si el sujeto pasivo realiza para el consumidor, considerado como un consumidor medio, varias prestaciones principales distintas o una prestación única.

30. Hay que señalar que se trata de una prestación única, en particular, en el caso de autos, en el que ha de considerarse que uno o varios elementos constituyen la prestación principal, mientras que, a la inversa, uno o varios elementos deben ser considerados como una o varias prestaciones accesorias que comparten el trato fiscal que la prestación principal. Una prestación debe ser considerada accesorias

de una prestación principal cuando no constituye para la clientela un fin en sí, sino el medio de disfrutar en las mejores condiciones del servicio principal del prestador (sentencia de 22 de octubre de 1998, Madgett y Baldwin, asuntos acumulados C-308/96 y C-94/97, Rec. p. I-0000, apartado 24).

31. En estas circunstancias, el hecho de que se facture un precio único no tiene importancia decisiva. Es cierto que cuando un prestador proporciona a sus clientes una prestación de servicio compuesta por varios elementos contra el pago de un precio único, éste puede abogar en favor de la existencia de una prestación única. Sin embargo, pese al precio único, si de las circunstancias descritas en los apartados 7 a 10 de la presente sentencia se desprende que los clientes entienden comprar dos prestaciones distintas, a saber, una prestación de seguro y una prestación de servicio de registro de tarjetas, entonces sería preciso aislar la parte del precio único relativa a la prestación de seguro, que, en todo caso, quedaría exenta. Para ello, debe seguirse el método de cálculo o de apreciación más sencillo posible (véase, en este sentido, la sentencia Madgett y Baldwin, antes citada, apartados 45 y 46).#.

De acuerdo lo anterior, debe aquí concluirse, tal y como hizo este Centro Directivo con ocasión de la contestación dada a la consulta de 20 de mayo del 2014 y número V1341-14, en relación a la mediación en el cobro de ventas de teléfonos móviles en el territorio de aplicación del impuesto, que la mediación en el cobro de las ventas efectuadas por los vendedores a través de la página web, no parece constituir el objeto ni la finalidad principal del contrato suscrito entre la consultante y aquéllos siendo, sin embargo, el fin principal de la relación la venta de dichos productos, operación en la que la mediación en el cobro debe ser considerada como prestación accesoria. Por tanto, tanto el servicio de mediación comercial en las transacciones como el de la intermediación financiera deben ser considerados como una totalidad, como un servicio de mediación comercial y quedar sometidos al mismo tratamiento a los efectos del impuesto.

El servicio prestado por vía electrónica, es independientemente en todo caso, de que se efectúen ventas o no, en las condiciones señaladas y es facturado, en todo caso, por la consultante a los vendedores anunciantes.

3.- Las reglas de localización de los servicios son objeto de regulación en los artículos 69, 70 y 72 de la Ley del impuesto.

El artículo 69 de la Ley 37/1992 señala que:

#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:

1.º 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.

(...)#.

Adicionalmente, el artículo 70.Uno del mismo texto legal señala, respecto de los servicios prestados por vía electrónica y los servicios de mediación, lo siguiente:

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

(...)

4.º Los prestados por vía electrónica cuando el destinatario no sea un empresario o profesional actuando como tal, siempre que éste se encuentre establecido o tenga su residencia o domicilio habitual en el territorio de aplicación del Impuesto.

(...)

6.º Los de mediación en nombre y por cuenta ajena cuyo destinatario no sea un empresario o profesional actuando como tal, siempre que las operaciones respecto de las que se intermedie se entiendan realizadas en el territorio de aplicación del Impuesto de acuerdo con lo dispuesto en esta Ley.

(...)#.

El mismo artículo, en su apartado dos, dispone para determinados servicios, entre los que se encuentran los servicios de mediación y los prestados por vía electrónica, 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:

(...)

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

(...)

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

En primer lugar, para la correcta localización de los servicios prestados por vía electrónica y mediación prestados por la consultante es necesario determinar la condición con la que actúan los destinatarios de dichos servicios, es decir, si los vendedores son o no empresarios o profesionales actuando como tales.

A este respecto, el consultante deberá estar a la definición de empresario o profesional contenida en el artículo 5 de la Ley del impuesto, antes reproducido, que es trasposición de lo contenido en los artículos 9 y 10 de la Directiva 2006/112/CE, del Consejo, de 28 de noviembre, relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido.

En el supuesto planteado en el escrito de la consulta, los clientes de la consultante son vendedores que anuncian su actividad de artesanía, manufactura o venta de objetos en la página web de la misma con lo que, a falta de otros elementos de prueba, puede deducirse que éstos desarrollan una actividad empresarial y actúan, al recibir los servicios de la consultante, en su condición de empresarios o profesionales.

Por tanto, los servicios prestados por vía electrónica así como los de mediación comercial deberán ser localizados, de conformidad con el artículo 69.Uno.1º de la Ley del impuesto, en el territorio de aplicación del impuesto cuando éste sea el ámbito espacial en el que el destinatario del servicio tenga la sede de actividad económica o un establecimiento permanente o, en su defecto, el lugar de su domicilio o residencia habitual cuando los servicios tengan por destinatarios a dicha sede, establecimiento permanente, domicilio o residencia habitual.

No obstante lo anterior, respecto de los servicios prestados por vía electrónica así como los servicios de mediación, deberá tenerse en cuenta, para aquellos que queden, en principio, localizados fuera de la Comunidad, que cuando la utilización o explotación efectiva de los mismos tenga lugar en el territorio de aplicación del impuesto, será dicho ámbito espacial en el que se deban localizar, tal y como preceptúa el artículo 70.Dos. de la Ley del impuesto.

Este Centro Directivo ha analizado en reiteradas ocasiones la #cláusula de cierre# contenida en dicha disposición como en la contestación dada a la consulta de 13 de marzo del 2015, número V0838-15 a cuyo contenido nos remitimos.

3.- Por último, respecto de aquellos servicios que se localicen en el territorio de aplicación del impuesto, debe tenerse en cuenta que el artículo 84 de la Ley del impuesto dispone que tendrán la consideración de sujetos pasivos del impuesto:

#1.º 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.

2.º 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 1.º del apartado uno del artículo 69 de esta Ley.

(...).#.

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.

Fuente: <http://petete.meh.es>