

## 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.27, art.28 de Ley 35/2006 de 28 noviembre 2006. IRPF y modificación parcial del Impuesto sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio

Cita RDLeg. 4/2004 de 5 marzo 2004. TR de la Ley del Impuesto sobre Sociedades

Cita art.28.1 de RDLeg. 3/2004 de 5 marzo 2004. TR de Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

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

Cita Ley 37/1992 de 28 diciembre 1992. Impuesto sobre el Valor Añadido IVA

Cita art.619 de RD de 24 julio 1889. Código Civil

Cita RD de 22 agosto 1885. Código de Comercio

### Versión de texto vigente Texto actualmente vigente

### NUM-CONSULTA

V2895-16

### ORGANO

SG de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas

### FECHA-SALIDA

22/06/2016

### NORMATIVA

LIRPF, Ley 35/2006, artículos 27 y 28.

LIVA, Ley 37/1992, artículos 4, 5, 20, 69, 78, 88, 90 y 91.

## ANTECEDENTES DE HECHO

El consultante busca financiación para el desarrollo de un corto cinematográfico a través de una plataforma de internet de titularidad de un tercero. La obtención de financiación se realizaría mediante las aportaciones realizadas por terceros a través de dicha plataforma en un determinado plazo ("micromecenazgo" o "crowdfunding"). Se establecen una serie de contraprestaciones en función de la cantidad aportada (copias en DVD, camisetas, etcétera). En caso de no conseguirse el importe mínimo establecido, no tendrían lugar las aportaciones. En caso de alcanzarse dicho importe, el consultante recibirá las aportaciones realizadas menos una parte que se queda la plataforma y menos las comisiones bancarias correspondientes a las aportaciones realizadas.

## CUESTION-PLANTEADA

Tributación correspondiente al consultante y de la comisión de la gestora de la plataforma en el Impuesto sobre el valor Añadido, y del consultante en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

## CONTESTACION-COMPLETA

Distinguiendo ambos Impuestos, se manifiesta:

### A) IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO

Primero.- De acuerdo con el contenido de la consulta, el consultante va a usar una plataforma web que permite a los usuarios invertir o financiar determinados proyectos. De esta forma, el consultante recibirá en su cuenta las aportaciones, menos un determinado porcentaje

en concepto de diversas comisiones para la gestora de la plataforma, y una vez conseguido el importe correspondiente transferirá la cantidad al proyecto.

En el supuesto que el proyecto no saliera adelante devolvería el dinero a los aportantes.

Se cuestiona el tratamiento en el Impuesto sobre el Valor Añadido sobre los pagos y la propia comisión de la gestora de la plataforma.

Segundo.- El artículo 4, apartado uno de la Ley 37/1922, de 28 de diciembre, 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 a favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que las realicen#.

Por otra parte, de acuerdo con lo establecido en el artículo 5.Uno de la citada Ley 37/1992, se reputarán empresarios o profesionales, a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido:

#a) 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.

(...)#

En este sentido, el apartado dos, de este artículo 5, 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 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.#.

En consecuencia, tanto los promotores de proyectos como la gestora de la plataforma web podrían tener la consideración de empresario o profesional conforme a los criterios anteriores, lo que determinará la sujeción al Impuesto de las entregas de bienes y prestaciones de servicios que realicen en el territorio de aplicación del Impuesto en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional.

Tercero.- No obstante lo anterior, la sujeción al Impuesto sobre el Valor Añadido se debe matizar desde la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, en su interpretación de la Directiva 2006/112/CEE, de 28 de noviembre, del Consejo relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido.

En este particular se podrían traer a colación las Sentencias de 3 de marzo de 1994, Tolsma, Asunto C-16/93, y de 27 de abril de 1999, Kuwait Petroleum, Asunto C-48/97.

Así, la primera establece en su apartado 14 lo siguiente:

"De lo anterior se deduce que una prestación de servicios sólo se realiza a "a título oneroso" en el sentido del número 1 del artículo 2 de la Sexta Directiva y, por tanto, sólo es imponible, si existe entre quien efectúa la prestación y su destinatario una relación jurídica en cuyo marco se intercambian prestaciones recíprocas y la retribución percibida por quien efectúa la prestación constituye el contravalor efectivo del servicio prestado al destinatario."

En parecidos términos la sentencia Kuwait Petroleum señala en su apartado 26:

"26. Procede señalar, en primer lugar, que una entrega de bienes sólo se efectúa "a título oneroso" en el sentido del número 1 del artículo 2 de la Sexta Directiva si existe entre quien realiza la entrega y el comprador una relación jurídica en cuyo marco se intercambian prestaciones recíprocas, y el precio percibido por quien realiza la entrega constituye el contravalor efectivo del bien suministrado."

En el texto de la consulta no se especifica la naturaleza de los proyectos que van a financiarse, y se dice que los aportantes recibirán, dependiendo de su aportación, una copia DVD, una camiseta...

En el supuesto de que los aportantes, como se dice en el escrito de consulta, tengan derecho a recibir bienes o servicios por sus aportaciones, las cuantías entregadas podrían constituir la contraprestación de los bienes y servicios que van a percibir, en la medida en que solo pueden disfrutar de dichos bienes quienes aportan determinadas cantidades y bajo la premisa que quienes llevan a cabo los proyectos tengan la consideración de empresario o profesional en los términos señalados. En este caso, la entrega de dichas cuantías estará sujeta y no exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido.

No obstante, si las aportaciones se realizan para financiar proyectos sin recibir bienes o servicios por las mismas deberá tenerse en cuenta lo establecido en el artículo 78 de la Ley del Impuesto, que dispone lo siguiente:

#Uno. La base imponible del Impuesto estará constituida por el importe total de la contraprestación de las operaciones sujetas al mismo procedente del destinatario o de terceras personas.

Dos. En particular, se incluyen en el concepto de contraprestación:

(...)

3º Las subvenciones vinculadas directamente al precio de las operaciones sujetas al Impuesto.

Se considerarán vinculadas directamente al precio de las operaciones sujetas al Impuesto las subvenciones establecidas en función del número de unidades entregadas o del volumen de los servicios prestados cuando se determinen con anterioridad a la realización de la operación.

Consecuentemente, si las cantidades entregadas para financiar los proyectos no suponen ninguna contraprestación para el usuario que las abona, las mismas no responderán a un acto de consumo, y, por lo tanto, no quedarán sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido.

Por otra parte, el consultante, en cuanto sea sujeto pasivo del Impuesto deberá repercutir en factura el Impuesto sobre el Valor Añadido al destinatario al tipo correspondiente, en función de los bienes y servicios entregados, a tenor de lo establecido, en los artículos 88, 90 y 91 de la Ley 37/1992.

Cuarto.- Con independencia de lo anterior, la entidad que crea y gestiona la plataforma percibe una comisión, la cual, tendrá la consideración de la contraprestación de un servicio prestado por vía electrónica, generalmente de los promotores de los proyectos, si bien, de acuerdo con las condiciones la plataforma también podría percibir dicha contraprestación de los aportantes, o de aportantes y promotores de proyectos.

En efecto, los servicios prestados por vía electrónica se definen en el artículo 69.Tres, apartado 4º, de la Ley 37/1992, 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;

(...).#

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:

- a) el suministro de productos digitalizados en general, incluidos los programas informáticos, sus modificaciones y sus actualizaciones;
- b) los servicios consistentes en ofrecer o apoyar la presencia de empresas o particulares en una red electrónica, como un sitio o una página web;
- c) los servicios generados automáticamente desde un ordenador, a través de Internet o de una red electrónica, en respuesta a una introducción de datos específicos efectuada por el cliente;
- 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;
- e) los paquetes de servicios de Internet relacionados con la información y en los que el componente de telecomunicaciones sea una parte secundaria y subordinada (es decir, paquetes de servicios que vayan más allá del simple acceso a Internet y que incluyan otros elementos como páginas de contenido con vínculos a noticias, información meteorológica o turística, espacios de juego, albergue de sitios, acceso a debates en línea, etc.);

f) los servicios enumerados en el anexo I.

(...)#

De acuerdo con lo anterior, las comisiones percibidas por la entidad que va a crear y gestionar la plataforma constituyen la contraprestación de prestaciones de servicios efectuadas por vía electrónica que quedarán sujetos al Impuesto sobre el Valor Añadido cuando se entiendan realizados en el territorio de aplicación del Impuesto.

Quinto.- A efectos de determinar, en cada caso, cuándo los referidos servicios prestados por la entidad deben considerarse realizados en el territorio de aplicación del Impuesto, habrá que analizar las reglas de localización contempladas en la Ley 37/1992, concretamente, en los artículos 69 a 72 de la misma, que regulan las reglas generales y especiales de localización de las prestaciones de servicios.

El artículo 69.Uno establece las reglas generales de localización de las prestaciones de servicios, que dispone:

#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.#

No obstante, en el apartado dos de este mismo artículo se establecen una serie de excepciones a la regla general. En concreto, el citado apartado dispone lo siguiente:

#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:

(...)

m) Los servicios prestados por vía electrónica.

(...)#

En consecuencia, los servicios prestados por vía electrónica por la entidad gestora de la plataforma, bajo la premisa que se encuentra establecida en el territorio de aplicación del Impuesto, se entienden realizados en el mismo y quedan sujetos al Impuesto sobre el Valor Añadido, cuando su destinatario tenga la condición de empresario o profesional y radique en dicho territorio la sede de su actividad económica o un establecimiento permanente destinatario del servicio, o en su defecto, sea el lugar de su domicilio o residencia habitual, igualmente, destinatario del servicio.

En el caso que el destinatario no tenga la condición de empresario o profesional a efectos del Impuesto, los citados servicios prestados por la entidad gestora de la plataforma se entenderán, con carácter general, realizados en el territorio de aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido estando, por tanto, sujetos al citado tributo, salvo que este destinatario, usuario final correspondiente esté establecido o tenga su domicilio o residencia habitual fuera de la Comunidad, en cuyo caso el servicio quedaría no sujeto.

Sexto.- Por último, si el consultante o las partes contratan mediante precio con una entidad financiera un servicio de recepción de fondos en una cuenta de su titularidad y la transferencia de los mismos, conseguido el importe del proyecto, a las distintas partes para el pago de sus servicios o, en su caso, para que realice las devoluciones si no se consigue el importe necesario para llevar a cabo el proyecto, debe entenderse que la entidad financiera realiza una prestación de servicios cuya contraprestación será el precio acordado.

Esta prestación de servicios que puede calificarse como un servicio de intermediación en el pago estará exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido en los términos establecidos en el artículo 20.Uno.18º de la Ley del Impuesto que, establece la exención, entre otras, de las operaciones siguientes:

#(...)

h) Las operaciones relativas a transferencias, giros, cheques, libranzas, pagarés, letras de cambio, tarjetas de pago o de crédito y otras órdenes de pago.

La exención se extiende a las operaciones siguientes:

a) La compensación interbancaria de cheques y talones.

b) La aceptación y la gestión de la aceptación.

c) El protesto o declaración sustitutiva y la gestión del protesto.

No se incluye en la exención el servicio de cobro de letras de cambio o demás documentos que se hayan recibido en gestión de cobro. Tampoco se incluyen en la exención los servicios prestados al cedente en el marco de los contratos de #factoring#, con excepción de los de anticipo de fondos que, en su caso, se puedan prestar en estos contratos.

i) La transmisión de los efectos y órdenes de pago a que se refiere la letra anterior, incluso la transmisión de efectos descontados.

No se incluye en la exención la cesión de efectos en comisión de cobranza. Tampoco se incluyen en la exención los servicios prestados al cedente en el marco de los contratos de #factoring#, con excepción de los de anticipo de fondos que, en su caso, se puedan prestar en estos contratos.

(...)

m) La mediación en las operaciones exentas descritas en las letras anteriores de este número y en las operaciones de igual naturaleza no realizadas en el ejercicio de actividades empresariales o profesionales.

(...)#.

## B) IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS

La actividad realizada por el consultante de creación y desarrollo de un corto cinematográfico para su posterior explotación comporta a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas el ejercicio de una actividad económica (que en principio cabría calificar como profesional) en estimación directa (pues no se trata de una actividad de las incluidas en el método de estimación objetiva).

Así, el artículo 27.1 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (BOE de 29 de noviembre), establece que #Se considerarán rendimientos íntegros de actividades económicas aquellos que, procediendo del trabajo personal y del capital conjuntamente, o de uno solo de estos factores, supongan por parte del contribuyente la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.

En particular, tienen esta consideración los rendimientos de las actividades extractivas, de fabricación, comercio o prestación de servicios, incluidas las de artesanía, agrícolas, forestales, ganaderas, pesqueras, de construcción, mineras, y el ejercicio de profesiones liberales, artísticas y deportivas.#

Partiendo de la consideración de que las cantidades aportadas por los terceros tengan un valor superior al de los bienes y derechos que recibirían los aportantes a cambio de su aportación, deben reiterarse las conclusiones manifestadas por este Centro Directivo para un supuesto similar en la contestación a la consulta vinculante V3672-13, de 26 de diciembre de 2013 (en sentido similar, la V2831-13, de 26 de septiembre de 2013):

#Primera: Teniendo en cuenta la falta de equivalencia entre las prestaciones de los financiadores y las de los consultantes, el negocio jurídico descrito en la consulta (#crowdfunding#, que aquí se suele traducir por micromecenazgo) puede calificarse como donación especial de las reguladas en el artículo 619 del Código Civil (donaciones con causa onerosa y las remuneratorias).

Segunda: Las donaciones con causa onerosa y las remuneratorias tributarán por tal concepto y por su total importe. Si existieran recíprocas prestaciones o se impusiere algún gravamen al donatario, tributarán por el mismo concepto solamente por la diferencia, sin perjuicio de la tributación que pudiera proceder por las prestaciones concurrentes o por el establecimiento de los gravámenes.#

Teniendo en cuenta lo anterior, habrá que distinguir por un lado el importe de la aportación que exceda del valor atribuible a los bienes y derechos a entregar a los aportantes, que estará sujeto al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, siendo sujeto pasivo el consultante que recibe la donación; y la parte en que coinciden el valor de lo aportado y el valor de mercado de los bienes y derechos a recibir por los aportantes, constituyendo dicha parte un ingreso de la actividad económica a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

A su vez, en cuanto a la determinación del rendimiento neto de actividades económicas, el artículo 28.1 de la LIRPF realiza una remisión genérica a las normas del Impuesto sobre Sociedades.

La remisión anterior nos lleva al artículo 10 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (texto refundido aprobado por el real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, publicado en el BOE de 11 de marzo), que en su apartado 3 dispone que "en el método de estimación directa la base imponible se calculará corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en esta ley, el resultado contable determinado de acuerdo con las normas previstas en el Código de Comercio, en las demás leyes relativas a dicha determinación y en las disposiciones que se dicten en desarrollo de las citadas normas#.

De acuerdo con lo anterior, en términos generales, el rendimiento neto de la actividad económica vendrá determinado por los ingresos obtenidos (incluidos las aportaciones realizadas, en la parte antes referida) menos los gastos deducibles incurridos en el desarrollo de la actividad económica.

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>