

<b>NUM-CONSULTA</b>	V5291-16
<b>ORGANO</b>	SG FISCALIDAD INTERNACIONAL
<b>FECHA-SALIDA</b>	14/12/2016
<b>NORMATIVA</b>	Arts. 13, 24, 25 y 31 del TRLIRNR Arts. 7, 12 y 14 del CDI Hispano - Brasileño
<b>DESCRIPCION-HECHOS</b>	La entidad consultante, residente en España, presta un servicio consistente en facilitar (a través de una web) que los aficionados al fútbol puedan colocar una foto suya en el dorsal de un <b>jugador</b> del equipo que deseen, entregándoseles además una camiseta oficial del Club con dicha foto. La entidad está comenzando a trabajar en Brasil, donde además se entregará al cliente varios productos más (caja personalizada, libro con la historia del Club, adhesivos, tour por el estadio y colocar la foto en otros emplazamientos, como el bus del equipo, el hall del estadio o las traseras de las porterías). Éstos últimos bienes y servicios se compran a empresas brasileñas. El beneficio se reparte con el Club de fútbol brasileño y con los agentes de la empresa, residentes en Brasil, que han promovido la campaña y el acuerdo con el Club.
<b>CUESTION-PLANTEADA</b>	Si procede practicar retención sobre los pagos efectuados por las compras de bienes y servicios a empresas brasileñas, y sobre los pagos efectuados al Club brasileño y a los agentes de la empresa en reparto del beneficio.  Si la operación está sujeta a IVA
<b>CONTESTACION-COMPLETA</b>	En relación con el Impuesto sobre la Renta de no Residentes.  No se da suficiente información en el escrito de consulta sobre el tipo de asociación elegida por las entidades que participan en la actividad empresarial (consultante en España, agentes en Brasil y Club brasileño) para su desarrollo. De los datos aportados en el escrito de consulta, parece razonable entender que la actividad empresarial descrita es únicamente de la consultante y que Club y agentes no participan de la misma, existiendo simplemente la peculiaridad de que el pago por sus servicios no consiste en una cantidad fija y determinada a priori sino que ésta es determinable en función de los beneficios obtenidos por la consultante. Para la resolución de esta consulta, se va a partir de esta hipótesis.  En cuanto a las entregas de bienes que se realizan por las empresas brasileñas a la consultante, el artículo 13.2 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por Real Decreto 5/2004, de 5 de marzo (BOE de 12 de marzo de 2004) (en adelante TRLIRNR) establece que:  "2. No se consideran obtenidos en territorio español los siguientes rendimientos:  a) Los satisfechos por razón de compraventas internacionales de mercancías, incluidas las comisiones de mediación en éstas, así como los gastos accesorios y conexos.  b) [...]"  Puesto que se trata de compraventas internacionales de mercancías,

el pago efectuado por la consultante por dicho concepto no se considera una renta obtenida en territorio español que pueda estar sujeta a tributación en el mismo y por tanto, no estará sujeta a retención.

Dado que la consultante se refiere a pagos a residentes en Brasil, si disponen de un certificado de residencia en el sentido del Convenio, resultará de aplicación el Convenio entre el Estado Español y la República Federativa del Brasil para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta, hecho en Brasilia el 14 de noviembre de 1974 (BOE de 31 de diciembre de 1975) (en adelante el CDI).

En particular, en cuanto a los servicios prestados por empresas brasileñas o los agentes a la consultante resultará, en principio, aplicable el artículo 7 del CDI (beneficios de las empresas), conforme al cual:

“1. Los beneficios de una empresa de un Estado contratante solamente pueden someterse a imposición en este Estado, a no ser que la empresa efectúe operaciones en el otro Estado por medio de un establecimiento permanente situado en él. En este último caso, los beneficios de la empresa pueden someterse a imposición en el otro Estado, pero sólo en la medida en que puedan atribuirse al establecimiento permanente.

[...]

Conforme a este artículo, los beneficios obtenidos por las empresas brasileñas prestadoras de servicios a la consultante tributarán únicamente en Brasil, siempre que no dispongan de un establecimiento permanente en España. En este sentido, si bien no se aporta en el escrito de consulta una descripción pormenorizada de los servicios prestados, se entiende que los mismos no pueden encuadrarse ni en el ámbito del artículo 12 (cánones) ni en el ámbito del artículo 14 (profesiones independientes) partiendo de la base de que no se trata de servicios de asistencia técnica ni de carácter profesional.

En último lugar, se debe hacer referencia a los pagos que se realizan al club o a cualquier otra entidad brasileña que pudiera implicar una remuneración por la explotación de una marca o de derechos de imagen. En este supuesto, aun cuando los beneficios obtenidos por la entidad brasileña, de carácter empresarial, deberían en principio tributar conforme al artículo 7 del CDI, el apartado 5 de ese artículo establece que "Cuando los beneficios comprendan rentas reguladas separadamente en otros artículos de este Convenio, las disposiciones de aquéllos no quedarán afectadas por las del presente artículo.". De lo anterior se deriva que la tributación de los pagos objeto de la consulta se regirá por lo dispuesto en el artículo 12 (cánones) del CDI, conforme al cual:

“1. Los cánones procedentes de un Estado contratante pagados a un residente del otro Estado contratante pueden someterse a imposición en este otro Estado.

2. Sin embargo, estos cánones pueden someterse a imposición en el Estado contratante del que procedan, y de acuerdo con la legislación de este Estado, pero el impuesto así exigido no puede exceder del:

a) 10 por 100 del importe bruto de los cánones provenientes del uso o la concesión de uso de derechos de autor sobre obras literarias, artísticas o científicas (incluidas las películas cinematográficas, filmes o cintas de grabación de programas de televisión o radiodifusión,

cuando sean producidos por un residente de uno de los Estados contratantes);

b) 15 por 100 en todos los demás casos.

3. El término “cánones” empleado en este artículo comprende las cantidades de cualquier clase pagadas por el uso o la concesión de uso de derechos de autor sobre obras literarias, artísticas o científicas (incluidas las películas cinematográficas, filmes o cintas de grabación de programas de televisión o radiodifusión), de patentes, marcas de fábrica o de comercio, dibujos o modelos, planos, fórmulas o procedimientos secretos, así como por el uso o la concesión de uso de equipos industriales, comerciales o científicos y por informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas.

[...].”

Por tanto, según el CDI con Brasil, se aplica un tipo del 10% a los pagos de cánones por derechos de autor, incluidas películas, y un 15% para el resto de los cánones. Sin embargo, en virtud de la cláusula de nación más favorecida (CNMF) para cánones prevista en el Protocolo 4 del CDI, la declaración interpretativa 04/2006 de la Receita Federal de Brasil establece la aplicación de un 15% únicamente para marcas de fábrica o de comercio, y un 10% para el resto de cánones, reconociendo así a España el mismo trato que Brasil da a Israel, mejorando incluso lo previsto en el Acuerdo entre Autoridades competentes de España y Brasil alcanzado mediante intercambio de Cartas de 17 y 26 de febrero de 2003 en interpretación de esta cláusula; sus efectos son “automáticos”, debiendo entenderse que alcanzan a los pagos de cánones que se produzcan desde la entrada en vigor del CDI entre Brasil e Israel, el día 16/09/2005.

Lo anterior implica que el pago de los citados derechos de autor no puede someterse a una retención superior al 10% (en lugar del 15% previsto por el CDI).

La tributación de estos pagos conforme a la normativa interna española sería la siguiente.

De acuerdo con el artículo 13.1.f) del TRLIRNR, se consideran rentas obtenidas en territorio español:

“f) Los siguientes rendimientos de capital mobiliario:

[...]

3.º Los cánones o regalías satisfechos por personas o entidades residentes en territorio español o por establecimientos permanentes situados en éste, o que se utilicen en territorio español.

Tienen la consideración de cánones o regalías las cantidades de cualquier clase pagadas por el uso, o la concesión de uso de:

Derechos sobre obras literarias, artísticas o científicas, incluidas las películas cinematográficas.

Patentes, marcas de fábrica o de comercio, dibujos o modelos, planos, fórmulas o procedimientos secretos.

Derechos sobre programas informáticos.

Informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas.

Derechos personales susceptibles de cesión, tales como los

derechos de imagen.

Equipos industriales, comerciales o científicos.

Cualquier derecho similar a los anteriores.

En particular, tienen esa consideración las cantidades pagadas por el uso o la concesión de uso de los derechos amparados por el texto refundido de la Ley de Propiedad Intelectual, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1996, de 12 de abril, la Ley 11/1986, de 20 de marzo, de Patentes, y la Ley 17/2001, de 7 de diciembre, de Marcas.

[...].”

La base imponible se deberá determinar de acuerdo con lo establecido en el artículo 24.1 del TRLIRNR, que establece que “con carácter general, la base imponible correspondiente a los rendimientos que los contribuyentes por este impuesto obtengan sin mediación de establecimiento permanente estará constituida por su importe íntegro (...)”.

El tipo impositivo aplicable, que de acuerdo con el artículo 25.1.a) del TRLIRNR sería del 24%, se reduce al 10% por aplicación de la CNMF incluida en el CDI.

En cualquier caso, la determinación de la naturaleza de las rentas dependerá de los hechos y circunstancias concretos, no siendo el objetivo de esta contestación realizar un análisis factual de los hechos determinantes de la misma, que implicaría una comprobación de dichos hechos y circunstancias y que corresponderá a la Administración tributaria competente mediante la aplicación de los instrumentos jurídicos regulados, en particular en la Ley General Tributaria, Ley 58/2003, de 17 de diciembre (BOE de 18 de diciembre).

Teniendo en cuenta estos antecedentes, la obligación de retención e ingreso a cuenta se regula en el artículo 31 del TRLIRNR:

“1. Estarán obligados a practicar retención e ingreso a cuenta respecto de las rentas sujetas a este impuesto que satisfagan o abonen:

a) Las entidades, incluidas las entidades en régimen de atribución, residentes en territorio español.

[...]

2. Los sujetos obligados a retener deberán retener o ingresar a cuenta una cantidad equivalente a la que resulte de aplicar las disposiciones previstas en esta Ley para determinar la deuda tributaria correspondiente a los contribuyentes por este impuesto sin establecimiento permanente o las establecidas en un convenio para evitar la doble imposición que resulte aplicable, sin tener en consideración lo dispuesto en los artículos 24.2, 24.6, 26 y 44.

[...]

3. Los sujetos obligados a retener o a ingresar a cuenta asumirán la obligación de efectuar el ingreso en el Tesoro, sin que el incumplimiento de aquella obligación pueda excusarles de ésta.

4. No procederá practicar retención o ingreso a cuenta respecto de:

a) Las rentas que estén exentas en virtud de lo dispuesto en el artículo 14 o en un convenio para evitar la doble imposición que resulte aplicable, sin perjuicio de la obligación de declarar prevista en

el apartado 5 de este artículo.

[...].

5. El sujeto obligado a retener y a practicar ingresos a cuenta deberá presentar declaración y efectuar el ingreso en el Tesoro en el lugar, forma y plazos que se establezcan, de las cantidades retenidas o de los ingresos a cuenta realizados, o declaración negativa cuando no hubiera procedido la práctica de éstos. Asimismo, presentará un resumen anual de retenciones e ingresos a cuenta con el contenido que se determine reglamentariamente.

El sujeto obligado a retener y a practicar ingresos a cuenta estará obligado a conservar la documentación correspondiente y a expedir, en las condiciones que se determinen, certificación acreditativa de las retenciones o ingresos a cuenta efectuados.

[...].”

## 2. En relación con el Impuesto sobre el Valor Añadido

La cuestión aquí es determinar si el servicio prestado por la empresa española se encuentra sujeto al Impuesto sobre el Valor Añadido.

PRIMERO.- De acuerdo con el artículo 4.uno de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE de 29 de diciembre), están 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 artículo 5 regula el concepto de empresario a profesional a estos efectos, señalando que tendrán esta condición “las personas o entidades que realicen las actividades empresariales o profesionales definidas en el apartado siguiente de dicho artículo.”.

De acuerdo con dicho apartado, 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.”.

De acuerdo con lo anterior, la entidad consultante tendrá la condición de empresario o profesional a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido y estarán sujetas al citado tributo las entregas de bienes y prestaciones de servicios que realice en el territorio de aplicación de dicho Impuesto.

SEGUNDO.- El artículo 8, apartado uno de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE de 29 de diciembre), define el concepto de entrega de bienes en los siguientes términos: “Se considerará entrega de bienes la transmisión del poder de disposición sobre bienes corporales, incluso si se efectúa mediante cesión de títulos representativos de dichos bienes.”.

Por su parte, el artículo 11 describe como prestaciones 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.”.

En relación con la contratación del pack a través de la página web de la consultante y su calificación, el artículo 69.Tres, número 4º, de la

Ley 37/1992, establece que “a efectos de esta Ley, se entenderá por:

“4.º 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.”.

De acuerdo la información aportada por la consultante, se deduce que la consultante lleva a cabo la comercialización del conjunto o pack en nombre y por cuenta propia. Dicho conjunto incluye la entrega de determinados bienes y la prestación de ciertos servicios pero de acuerdo con lo anterior, no puede calificarse como un servicio prestado por vía electrónica.

TERCERO.- El conjunto comercializado por la entidad consultante incluirá una serie de elementos corporales como son una camiseta oficial del club con la foto del cliente, una caja personalizada, un libro de la historia del club, adhesivos, un tour por el estadio y prestaciones de servicios como un tour por el estadio del equipo y la posibilidad de colocar la foto del cliente en varios emplazamientos durante la celebración de partidos de la competición nacional de fútbol brasileña.

Cuando por un precio único se entreguen bienes o presten servicios diferenciados sometidos a distinta tributación en el Impuesto, como es el caso de los packs referidos en el escrito de consulta, la base imponible se deberá cuantificar con arreglo al artículo 79.Dos de la Ley del Impuesto, según la cual:

“Dos. Cuando en una misma operación y por precio único se entreguen bienes o se presten servicios de diversa naturaleza, incluso en los supuestos de transmisión de la totalidad o parte de un patrimonio empresarial, la base imponible correspondiente a cada uno de ellos se determinará en proporción al valor de mercado de los bienes entregados o de los servicios prestados.

Lo dispuesto en el párrafo anterior no se aplicará cuando dichos bienes o servicios constituyan el objeto de prestaciones accesorias de otra principal sujeta al Impuesto.”.

En este supuesto, resulta relevante a efectos de la contestación determinar si nos encontramos ante una única operación, siendo una operación la principal y otras accesorias a ella, o por el contrario, se trata de operaciones diferentes e independientes a efectos del

Impuesto sobre el Valor Añadido.

En este sentido, es criterio reiterado de este Centro Directivo derivado de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea manifestado, entre otras, en sus sentencias de 25 de febrero de 1999, Card Protection Plan Ltd (CPP), asunto C-349/96, de 2 de mayo de 1996, Faaborg-Gelting Linien, asunto C-231/94, y de 22 de octubre de 1998, Madgett y Baldwin, asuntos acumulados C-308/96 y C-94/97, y la de 27 de octubre de 2005, Levob Verzekeringen, asunto 41/04 que cuando una operación está constituida por un conjunto de elementos y de actos, procede tomar en consideración todas las circunstancias en las que se desarrolla la operación en cuestión, para determinar, por una parte, si se trata de dos o más prestaciones distintas o de una prestación única.

El Tribunal de Justicia ha declarado que se trata de una prestación única, en particular, en el caso de que deba 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 tratamiento fiscal de la prestación principal.

De esta forma, con independencia de que se facture por un precio único o se desglose el importe correspondiente a los distintos elementos, una prestación debe ser considerada accesorio 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.

En el caso planteado en la consulta parece deducirse que los diferentes elementos que componen el pack no incorporan un elemento principal respecto de los cuales los otros tengan carácter accesorio, por lo que todos ellos mantienen su propia entidad.

En consecuencia, la adquisición de cada uno de los componentes del pack habrá de ser considerado como una operación diferenciada a los efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, de modo que el precio único habrá de repartirse entre tales elementos en proporción a su valor de mercado.

CUARTO.- Por su parte, en lo concerniente al tratamiento de los distintos elementos incluidos en el pack comercializado por la consultante, si bien no se aporta información detallada al respecto, del escrito de consulta se deduce que el conjunto de bienes empleados en el conjunto o pack son adquiridos por la consultante y posteriormente puestos a disposición del cliente final en Brasil, sin que ninguna mercancía sea enviada desde el territorio español de aplicación del Impuesto.

De acuerdo con lo anterior, la realización de tales operaciones fuera del ámbito territorial de aplicación del Impuesto determina que las mismas se encuentren no sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido.

Lo anterior deberá entenderse, sin perjuicio de que la entrada de los productos desde fuera de la Comunidad supondrá la realización de una importación de bienes de conformidad con lo dispuesto en el artículo 18 de la Ley del Impuesto que delimita el concepto de importaciones de bienes, estableciendo en su apartado uno.1º que tendrá la consideración de tal:

“La entrada en el interior del país de un bien que no cumpla las condiciones previstas en los artículos 9 y 10 del Tratado constitutivo de la Comunidad Económica Europea o, si se trata de un bien

comprendido en el ámbito de aplicación del Tratado constitutivo de la Comunidad Europea del Carbón y del Acero, que no esté en libre práctica.”.

Estas importaciones estarán sujetas al Impuesto según establece el artículo 17 de la Ley 37/1992 que define el hecho imponible importación, de la siguiente forma:

“Estarán sujetas al impuesto las importaciones de bienes, cualquiera que sea el fin a que se destinen y la condición del importador.”.

Respecto de las prestaciones de servicios, las reglas de localización a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido se encuentran recogidas en los artículos 69, 70 y 72 de la Ley 37/1992. Así, el artículo 69 establece las reglas generales de localización de las prestaciones de servicios, señalando en su apartado uno:

“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 otra parte, el artículo 70 recoge una serie de reglas especiales de localización, entre las que debemos destacar a efectos de la presente resolución las recogidas en el numeral 7º de su apartado uno:

“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 acuerdo con todo lo anterior, los servicios prestados por la empresa consultante se entenderán localizados en el territorio de aplicación del Impuesto y, por tanto, sujetos al Impuesto sobre el Valor Añadido siempre que el destinatario de los mismos sea un empresario o profesional actuando como tal que tenga su sede, establecimiento permanente o, en su defecto, domicilio o residencia



habitual, localizada en territorio de aplicación del Impuesto, siempre y cuando tales servicios se refieran a tal sede, establecimiento permanente, domicilio o residencia habitual. Ello con independencia de si el servicio se presta materialmente en territorio español de aplicación del Impuesto o no.

En caso de que como así parece deducirse por la naturaleza de los mismos, el destinatario de los servicios sea un particular, no empresario ni profesional actuando como tal, tales servicios no se entenderán localizados en el territorio de aplicación del Impuesto cuando se presten materialmente fuera del citado territorio, con independencia de que el cliente no empresario ni profesional tenga su residencia habitual dentro o fuera de dicho territorio.

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.