

NUM-CONSULTA	V5427-16
ORGANO	SG de Impuestos sobre el Consumo
FECHA-SALIDA	22/12/2016
NORMATIVA	Ley 37/1992 arts. Ley 37/1992 arts- 4, 5, 69-uno-1º, 70-uno-3º y 7º, 75-dos, 78, 164-uno-3º
DESCRIPCION-HECHOS	<p>La consultante es una sociedad dedicada a la venta de entradas de espectáculos públicos, generalmente partidos de fútbol, que son adquiridas directamente del organizador, a otros empresarios dedicados a la venta de entradas o bien a particulares que no puedan asistir al espectáculo para el que las adquirieron. La contraprestación por la venta de entradas puede ser, bien el precio facial que consta en ella, sobre el que se calcula una comisión a favor de la consultante, o bien un precio libremente pactado entre las partes. La consultante también puede percibir importes como anticipo por entradas que aún no se han puesto a la venta.</p> <p>La consultante fue objeto de una comprobación tributaria que ha finalizado con acta con acuerdo referente a los ejercicios 2012 y 2013.</p>
CUESTION-PLANTEADA	Tributación de las operaciones objeto de consulta, y en particular, base imponible de las operaciones de venta de entradas, devengo y facturación de las compras de entradas.
CONTESTACION-COMPLETA	<p>1.- El artículo 4, apartado uno, de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE de 29 de diciembre), dispone 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.</p> <p>El artículo 5, apartado uno, letra a) de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido establece que, a los efectos de lo dispuesto en dicha Ley, se reputarán empresarios o profesionales: “a) Las personas o entidades que realicen las actividades empresariales o profesionales definidas en el apartado siguiente de este artículo.”.</p> <p>Por su parte, el apartado dos del citado artículo dispone lo siguiente:</p> <p>“Dos. 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.</p> <p>(...).”.</p> <p>Los citados preceptos son de aplicación general y, por tanto, también a la entidad consultante, a los organizadores de espectáculos deportivos y a los empresarios o profesionales dedicados a la venta de entradas, que, consecuentemente, tendrán la condición de empresario o profesional en cuanto ordenen un conjunto de medios personales y materiales, con independencia y bajo su responsabilidad, para desarrollar una actividad empresarial o profesional, mediante la realización continuada de entregas de</p>

bienes o prestaciones de servicios, asumiendo el riesgo y ventura que pueda producirse en el desarrollo de la actividad, siempre que las mismas se realizasen a título oneroso.

En este sentido, los particulares que lleven a cabo de forma ocasional la venta de entradas por no poder asistir al espectáculo para el que las adquirieron, no tendrán la condición de empresarios o profesionales en cuanto no ordenan un conjunto de medios materiales y personales con independencia y bajo su responsabilidad para desarrollar una actividad empresarial o profesional mediante la realización continuada de entregas de bienes o prestaciones de servicios.

En estas circunstancias, las ventas de entradas por los referidos particulares no estarán sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido.

2.- En relación a las operaciones objeto de consulta, de la descripción de hechos se deduce que la sociedad mercantil consultante presta un servicio de intermediación en la venta de entradas que puede desarrollarse en nombre y por cuenta propia o bien en nombre y por cuenta ajena a cambio de una comisión.

Así pues, según el artículo 11, apartado uno de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido "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."

Por su parte, el apartado dos, número 15º del mismo precepto, establece que, en particular, tendrán la condición de prestaciones de servicios "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."

3.- Por tanto, si la sociedad consultante actúa en nombre y por cuenta propia en la venta de entradas, se entenderá que ha recibido y prestado por sí misma el correspondiente servicio de acceso a un espectáculo público o evento deportivo.

De acuerdo con lo expuesto anteriormente, la transmisión en nombre propio del servicio de acceso efectuado por la consultante y, en general, por un empresario o profesional, se encontrará sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido.

En este sentido, si el consultante adquiere las entradas a espectáculos deportivos a otro empresario o profesional, existirán dos prestaciones de servicios: una prestación de un servicio de acceso del vendedor a la consultante y otra del consultante al adquirente de la entrada.

Por el contrario, cuando la consultante lleve a cabo la adquisición de una entrada a un particular que no actúa como empresario o profesional, dicha operación se encontrará no sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido. En cambio, la posterior comercialización de la entrada efectuada por la consultante sí se encontrará sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido.

4.- No obstante lo anterior, si la consultante intermedia en nombre ajeno en la venta de entradas, estará prestando un servicio de mediación al destinatario de la operación. Además del servicio de mediación existirá una transmisión de un servicio de acceso a un

espectáculo deportivo. La consultante no interviene en esta segunda operación, en la cual participarán el vendedor de la entrada y el adquirente.

5.- Las reglas generales de localización de las prestaciones de servicios vienen reguladas en el artículo 69 de la Ley 37/1992, cuyo apartado uno dispone lo siguiente:

“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.

2.º 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 su parte, el apartado Uno del artículo 70 de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido establece una serie de reglas especiales aplicables a los servicios objeto de consulta, previstas en los números 3º, 6º y 7º en los siguientes términos:

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

(...)

3.º 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.

(...)

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.

7.º 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 este modo, un servicio de acceso a un espectáculo deportivo prestado por un empresario o profesional se encontrará sujeto al Impuesto sobre el Valor Añadido cuando dicha manifestación tenga lugar efectivamente en el citado territorio. En caso de que el espectáculo deportivo se celebre fuera del territorio de aplicación del Impuesto, dicha operación no se encontrará sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido.

En relación a los servicios de mediación, cuando el destinatario sea un empresario o profesional, será de aplicación la regla general del artículo 69.Uno.1º de la Ley del Impuesto, encontrándose sujeto el servicio si el destinatario es un empresario o profesional establecido en el territorio de aplicación del Impuesto.

Si el destinatario del servicio de mediación no ostenta la condición de empresario o profesional, será de aplicación la regla especial del artículo 70.Uno de la Ley del Impuesto, según la cual el servicio de mediación estará sujeto al Impuesto cuando la operación respecto de la que se intermedie se entienda realizada en el territorio de aplicación del Impuesto. En consecuencia, el servicio de mediación se encontrará sujeto cuando el espectáculo público o evento deportivo al que se refiera se celebre en el territorio de aplicación del Impuesto.

6.- En lo que se refiere al devengo del Impuesto sobre el Valor Añadido, establece el artículo 75.Uno, apartado 2º de la Ley 37/1992 que se devengará el Impuesto “en las prestaciones de servicios, cuando se presten, ejecuten o efectúen las operaciones gravadas.”.

Por otra parte, respecto de los anticipos, el apartado dos del artículo 75 establece:

“Dos. No obstante lo dispuesto en el apartado anterior, en las operaciones sujetas a gravamen que originen pagos anticipados anteriores a la realización del hecho imponible el impuesto se devengará en el momento del cobro total o parcial del precio por los importes efectivamente percibidos.

(...).”.

De acuerdo con lo anterior, el devengo del Impuesto sobre el Valor Añadido en la prestación de un servicio de acceso o de mediación tendrá lugar cuando se lleve a cabo tal operación, salvo que se hubieran producido pagos anticipados anteriores a dicha fecha, en cuyo caso el Impuesto se devengará en el momento del cobro total o parcial del precio por los importes efectivamente percibidos, aun cuando las entradas de que se trate no se hayan puesto aún a la venta o incluso si el espectáculo al que dan acceso se celebra en un ejercicio posterior. El devengo del Impuesto conlleva la obligación de repercutir el Impuesto sobre el destinatario del servicio a través de la expedición y entrega de la correspondiente factura.

7.- Por otra parte, la base imponible de las operaciones se define en el apartado uno del artículo 78 de la Ley 37/1992 que establece que:

“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.”.

Según el apartado segundo del mismo artículo:

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

1.º Los gastos de comisiones, portes y transporte, seguros, primas

por prestaciones anticipadas y cualquier otro crédito efectivo a favor de quien realice la entrega o preste el servicio, derivado de la prestación principal o de las accesorias a la misma.

(...):”.

En efecto, la base imponible por los servicios objeto de consulta, ya se trate de un servicio de mediación o de acceso a espectáculos deportivos, incluirá el importe de la contraprestación total recibida, de forma que se incluyan las comisiones y demás conceptos que la consultante perciba del destinatario de la operación.

8.- Por último, respecto de la facturación de las adquisiciones de entradas, de acuerdo con el artículo 164, apartado Uno, número 3º, de la Ley 37/1992, sin perjuicio de lo establecido en el título anterior de dicha Ley, los sujetos pasivos del Impuesto estarán obligados, con los requisitos, límites y condiciones que se determinen reglamentariamente, a: “3º. Expedir y entregar factura de todas sus operaciones, ajustada a lo que se determine reglamentariamente.”.

El desarrollo reglamentario de dicho precepto se ha llevado a cabo por el Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre (BOE de 1 de diciembre), por el que se aprueba el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación.

El artículo 2, apartado 1, del citado Reglamento, establece lo siguiente:

“1. De acuerdo con el artículo 164.Uno.3.º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, los empresarios o profesionales están obligados a expedir factura y copia de esta por las entregas de bienes y prestaciones de servicios que realicen en el desarrollo de su actividad, incluidas las no sujetas y las sujetas pero exentas del Impuesto, en los términos establecidos en este Reglamento y sin más excepciones que las previstas en él. Esta obligación incumbe asimismo a los empresarios o profesionales acogidos a los regímenes especiales del Impuesto sobre el Valor Añadido.

También deberá expedirse factura y copia de esta por los pagos recibidos con anterioridad a la realización de las entregas de bienes o prestaciones de servicios por las que deba asimismo cumplirse esta obligación conforme al párrafo anterior, a excepción de las entregas de bienes exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido por aplicación de lo dispuesto en el artículo 25 de la Ley del Impuesto.

(...):”.

Por su parte, el artículo 2, apartado 2, letra a), del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, dispone lo siguiente:

“2. Deberá expedirse factura y copia de ésta en todo caso en las siguientes operaciones:

a) Aquéllas en las que el destinatario sea un empresario o profesional que actúe como tal, con independencia del régimen de tributación al que se encuentre acogido el empresario o profesional que realice la operación, así como cualesquiera otras en las que el destinatario así lo exija para el ejercicio de cualquier derecho de naturaleza tributaria.”.

En consecuencia, los empresarios o profesionales que presten un servicio de acceso en nombre propio estarán obligados a expedir y entregar factura al destinatario de la operación. En particular, en el caso objeto de consulta, por los servicios de acceso que reciba el

consultante, que ostenta la condición de empresario o profesional, deberá expedirse la correspondiente factura por el prestador del servicio.

En caso de que la consultante preste un servicio de mediación en nombre ajeno, la factura que se expida por la transmisión del derecho de acceso a que se refiere la intermediación habrá de expedirse por el prestador al destinatario, que no será la consultante, sino el destinatario del servicio de acceso, quién hará uso de la entrada al espectáculo deportivo.

Por último, la obligación de expedición y entrega de factura no será aplicable a quienes no tengan la condición de empresario o profesional, sujetos pasivos a los efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, esto es, a los particulares que vendan las entradas de espectáculos a los que no puedan asistir, los cuales no tendrán que emitir factura a la consultante ni, en su caso, a los destinatarios del servicio de acceso, por tratarse de operaciones realizadas por particulares no sujetas al citado tributo.

En caso de que los prestadores del servicio no atiendan a su obligación de expedir las correspondientes facturas, la consultante debe tener en cuenta que el artículo 88. Seis de la Ley 37/1992 dispone que las controversias “que puedan producirse con referencia a la repercusión del impuesto, tanto respecto a la procedencia como a la cuantía de la misma, se considerarán de naturaleza tributaria a efectos de las correspondientes reclamaciones en la vía económico-administrativa.”.

En términos similares, el artículo 24 del Reglamento de facturación dispone que:

“Se considerarán de naturaleza tributaria, a efectos de la interposición de la correspondiente reclamación económico-administrativa, las controversias que puedan producirse en relación con la expedición, rectificación o remisión de facturas y demás documentos a que se refiere este Reglamento, cuando estén motivadas por hechos o cuestiones de derecho de dicha naturaleza.”.

9.- 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.