


☰ Índice

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

 Documentos relacionados

- Legislación

Cita Ley 28/2014 de 27 noviembre de 2014. Se modifican la Ley 37/1992, de IVA la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias, la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, y la Ley 16/2013, de 29 de octu

Cita art. 59 bis de Dir. 112/2006 de 28 noviembre de 2006. Sistema común del impuesto sobre el valor añadido.

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

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

NUM-CONSULTA

V2209-17

ORGANO

SG de Impuestos sobre el Consumo

FECHA-SALIDA

04/09/2017

NORMATIVA

Ley 37/1992 arts. 69, 70-Dos y 93

ANTECEDENTES DE HECHO

La consultante es una persona física, profesional que presta servicios a una entidad residente en México consistentes en dirigir la representación de varios artistas de dicha entidad. En particular, los servicios consistirán en el marketing, promoción y gestión de redes sociales con el fin de potenciar la carrera de los artistas.

CUESTION-PLANTEADA

CUESTIÓN PLANTEADA

Localización de dichos servicios a efectos de su sujeción en el Impuesto sobre el Valor Añadido.

CONTESTACION-COMPLETA

RESPUESTA

1.- El artículo 69.Uno de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE del 29) 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:

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.

(...).”.

De acuerdo con lo anterior, los servicios prestados a la entidad establecida en México se localizarán o no en el territorio de aplicación del Impuesto según el destinatario de tales servicios tenga o no la condición de empresario o profesional y esté establecido o no en el citado territorio.

Según se desprende del escrito de consulta el destinatario de los servicios prestados por la consultante es una entidad no establecida en el territorio de aplicación del Impuesto. En tales circunstancias, la prestación de servicios objeto de consulta quedará no sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido.

2.- No obstante lo anterior, el artículo 70.Dos de la Ley 37/1992 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, en su redacción dada por la Ley 28/2014, de 27 de noviembre, que modifica, entre otras, la Ley 37/1992 (BOE de 28 de noviembre), 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, pero su utilización o explotación efectivas se realicen en dicho territorio:

1º. Los enunciados en el apartado Dos del artículo 69 de esta Ley, cuyo destinatario sea un empresario o profesional actuando como tal.

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

3º. Los de arrendamiento de medios de transporte.

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

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. En particular, entre otras, en la contestación a consulta vinculante de 1 de junio de 2016, número V2393-16, en relación con la aplicación del artículo 70.Dos de la Ley 37/1992.

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.

2º. Con carácter general, tales servicios deben ser prestados a empresarios o profesionales actuando como tales, salvo cuando se trate de servicios de prestados por vía electrónica, telecomunicaciones, radiodifusión o televisión 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, 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 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 de forma individualizada 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.

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.

3.- Por otra parte, La Comisión Europea se ha pronunciado recientemente sobre la interpretación y 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.

Estima al Comisión que la aplicación de la citada clausula 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, esto es la entidad no establecida cliente de la consultante en la realización de operaciones sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido en el territorio de aplicación del Impuesto.

4.- Por último, en el supuesto objeto de consulta, podría suceder que las prestaciones de servicios que realiza la consultante sirvan tanto para que su cliente realice operaciones en el territorio de aplicación del Impuesto, como fuera de él.

A estos efectos, debe señalarse que aunque el artículo 70.Dos no recoge de forma específica una utilización parcial, cualquier uso o utilización efectiva, en los términos señalados, que se produzca en el territorio de aplicación del Impuesto, cumplidos el resto de requisitos, deberá dar lugar a la aplicación de la norma.

No obstante, como se establece, entre otras, en contestación a la consulta vinculante de 14 de diciembre de 2015, número V3966-15, 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 producen 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 obtengan de las operaciones realizadas por la consultante sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido en el territorio de aplicación del Impuesto, en que se hayan usado los servicios de marketing, promoción y gestión de redes sociales objeto de consulta, en la medida en que constituyen un “input empresarial”, respecto del total de ingresos que obtenga como consecuencia de su uso o explotación.

5.- 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>