

SECRETARÍA DE ESTADO DE HACIENDA
DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS
Consultas Vinculantes

NUM-CONSULTA	V0056-19
ORGANO	SG de Impuestos sobre el Consumo
FECHA-SALIDA	04/01/2019
NORMATIVA	Ley 37/1992 arts. 4, 5, 11, 75, 78, 80 y 89.
DESCRIPCION-HECHOS	<p>La entidad consultante es una entidad privada sin ánimo de lucro, dedicada a la defensa y gestión colectiva de los derechos de autor de la propiedad intelectual, cuya misión consiste en recaudar derechos de la propiedad intelectual en nombre propio pero por cuenta de sus socios.</p> <p>Uno de los derechos que gestiona y recauda la consultante es la denominada compensación equitativa por copia privada, cobrando a sus socios una cuantía por la gestión en la recaudación de la misma. Dicha cuantía no será conocida, en la mayoría de los casos, hasta que la entidad consultante reparta la compensación equitativa por copia privada a sus titulares.</p> <p>Por otra parte, algunos de los destinatarios del servicio de gestión en la recaudación de la compensación equitativa por copia privada son bien titulares de derechos miembros de entidades de gestión españolas pero tienen residencia fiscal fuera de España y en otro país de la Unión Europea o bien son titulares de derechos representados por entidades de gestión extranjeras con residencia fiscal en otro país de la Unión Europea.</p>
CUESTION-PLANTEADA	<p>1.- Devengo del servicio de gestión en la recaudación de la compensación equitativa por copia privada.</p> <p>2.- Base imponible del servicio.</p> <p>3.- Devolución de la compensación por copia privada.</p>
CONTESTACION-COMPLETA	<p>1.- La tributación en el ámbito del Impuesto sobre el Valor Añadido del servicio de gestión en la recaudación de la compensación equitativa por copia privada ha sido analizada por este Centro directivo en la contestación a consulta vinculante de fecha 10 de enero de 2018, número de referencia V0032-18, en cuyo apartado séptimo se disponía lo siguiente:</p> <p>“7.- En relación con los servicios de gestión en la recaudación de la compensación equitativa por copia privada prestados por la entidad consultante, debe tenerse en cuenta que el artículo 20.Uno.18º de la Ley 37/1992 establece la exención del Impuesto sobre el Valor Añadido en relación con una serie de operaciones financieras.</p> <p>“a) Los depósitos en efectivo en sus diversas formas, incluidos los depósitos en cuenta corriente y cuentas de ahorro, y las demás operaciones relacionadas con los mismos, incluidos los servicios de cobro o pago prestados por el depositario en favor del depositante.</p> <p>La exención no se extiende a los servicios de gestión de cobro de créditos, letras de cambio, recibos y otros documentos. Tampoco se extiende la exención a 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.</p> <p>No se considerarán de gestión de cobro las operaciones de abono en cuenta de cheques o talones.</p>

b) La transmisión de depósitos en efectivo, incluso mediante certificados de depósito o títulos que cumplan análoga función.

(...).”

Este número 18º del apartado uno del artículo 20 de la Ley es transposición al derecho interno de lo dispuesto por el artículo 135 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido (DO L 347 de 11.12.2006).

Por tanto, las comisiones pagadas por la prestación de servicios de gestión de cobro prestados por la entidad consultante son operaciones sujetas y no exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido debiendo la consultante repercutir la cuota correspondiente a los sujetos acreedores de la compensación cuya recaudación gestiona mediante la expedición de una factura.

De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 78 de la Ley 37/1992, la base imponible sobre la que se aplicará el tipo general del 21 por ciento será la acordada por las partes por la prestación del servicio de recaudación llevado a cabo por la entidad consultante, sin que proceda aplicar neteo o compensación alguna entre las cantidades que tenga que percibir la consultante por dicho servicio de los sujetos acreedores de la compensación y las que tenga que abonar aquella a estos últimos.”.

2.- El artículo 75 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE de 29 de diciembre), se ocupa de regular las reglas de devengo de dicho Impuesto. El apartado uno, número 2º, párrafo primero, de dicho precepto establece que se devengará el Impuesto:

“2º. En las prestaciones de servicios, cuando se presten, ejecuten o efectúen las operaciones gravadas.”.

En relación con el servicio de gestión en la recaudación de la compensación equitativa por copia privada prestado por la entidad consultante, esta Dirección General, en contestación a consulta vinculante de fecha 27 de junio de 2011, número de referencia V1658-11, estableció lo siguiente:

“(...) De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 75, apartado uno, número 2º de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, en las prestaciones de servicios, como es el caso de las operaciones de gestión de cobro, se devengará el Impuesto cuando se presten, ejecuten o efectúen las operaciones gravadas.

Por otra parte, el apartado dos del mencionado artículo 75 dispone que 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.

Por consiguiente, en las prestaciones de servicios objeto de consulta el devengo del Impuesto se produce cuando se presten los referidos servicios con independencia de que la contraprestación se satisfaga después de prestados los mismos, salvo que se realicen pagos anticipados por dichas operaciones, en cuyo caso el Impuesto se devenga en el momento del cobro total o parcial del precio por los importes efectivamente percibidos.

(...).”

Por consiguiente, el servicio de gestión en la recaudación de la compensación equitativa por copia privada prestado por la consultante, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 75.1º de la Ley 37/1992, se devengará una vez finalizada la prestación del servicio. Considerando que se trata de un servicio complejo que precisa la identificación del sujeto deudor, la gestión del cobro, la gestión de impagados, cálculo de la comisión y reparto a los autores, editores, artistas, etc., de la compensación, con lo que cabe concluir que la prestación del servicio de gestión en la recaudación de la misma se devenga en el momento en que la entidad consultante realiza el reparto de la compensación equitativa por copia privada a los sujetos acreedores de la misma conforme a lo dispuesto legalmente.

Sin perjuicio de lo establecido anteriormente, se debe tener en cuenta lo dispuesto en el apartado dos del artículo 75 de la Ley del Impuesto según el cual:

“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.

Lo dispuesto en el párrafo anterior no será aplicable a las entregas de bienes comprendidas en el artículo 25 de esta Ley.”.

En consecuencia, a efectos de determinar el devengo de la prestación del servicio por parte de la entidad consultante consistente en la gestión en la recaudación de la compensación equitativa por copia privada, se estará al momento en que la misma efectúe el reparto de dicha compensación a sus titulares, salvo que se efectúen pagos anticipados por dicho servicio en cuyo caso el devengo tendrá lugar en el momento en que materialmente la consultante perciba dicho pago, es decir, tenga lugar el cobro efectivo, con independencia de la contabilización del ingreso derivado de la prestación del mismo.

3.- Por otra parte, el artículo 78, apartado uno, de la Ley 37/1992 dispone que 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.

Por su parte, el artículo 80, apartado seis, de la misma norma específica que si el importe de la contraprestación no resultara conocido en el momento del devengo del Impuesto, el sujeto pasivo deberá fijarlo provisionalmente aplicando criterios fundados, sin perjuicio de su rectificación cuando dicho importe fuera conocido.

Según los hechos contenidos en el escrito de consulta, el importe de la cuantía a percibir por la entidad consultante por la prestación del servicio de gestión en la recaudación de la compensación equitativa por copia privada no es conocido, generalmente, hasta el momento en que tiene lugar su reparto a los titulares así como, tampoco, qué porcentaje de la misma constituye la base imponible del servicio sujeto al Impuesto sobre el Valor Añadido, en la medida que parte de sus destinatarios, empresarios o profesionales, no se encuentran establecidos en España, lo que llevaría, en esos casos, a localizar el servicio fuera del territorio de aplicación del Impuesto español conforme a lo establecido en el artículo 69.Uno.1º de la Ley 37/1992.

En virtud de lo anterior, si en el momento en que deba fijarse la base imponible por haberse producido el devengo del Impuesto de acuerdo con el artículo 75 de la Ley 37/1992, aquella no fuera conocida con certeza por las circunstancias anteriormente señaladas, deberá determinarse dicha base imponible provisionalmente conforme a criterios fundados, procediendo posteriormente, cuando sea conocida, a rectificar su importe según lo previsto en los artículos 80.Seis y 89 de la Ley del Impuesto. A estos efectos, se podrán tener en cuenta los datos reales históricos de ejercicios anteriores para la determinación provisional de la base imponible.

4.- En relación con la cuestión relativa a la devolución de la compensación por copia privada en los casos en que así esté previsto legalmente, debe señalarse que dicha cuestión fue abordada en la contestación de este Centro directivo a la consulta vinculante de fecha 10 de enero de 2018, número de referencia V0032-18, en la que se distinguían dos supuestos:

1º. Cuando el adquirente en la cadena de distribución comercial de los equipos, aparatos o soportes materiales de reproducción sea alguno de los sujetos beneficiarios de la excepción de pago de la compensación equitativa de acuerdo con el artículo 25.7 del Texto Refundido la Ley de Propiedad Intelectual, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/1996, de 12 de abril, y cuente con la debida certificación (supuestos exceptuados «ex ante» del pago de la compensación).

En estos casos, el empresario o profesional que ha efectuado la venta o cesión de los equipos, aparatos o soportes materiales de reproducción a uno de dichos sujetos sin incluir la compensación en la base imponible de su operación, podrá solicitar el reembolso del importe de la compensación a las entidades de gestión de derechos de propiedad intelectual, sin que la devolución por estas del importe de la compensación constituya operación alguna a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido.

2º. Cuando el adquirente en la cadena de distribución comercial de los equipos, aparatos o soportes materiales de reproducción sea alguno de los sujetos beneficiarios de la excepción de pago de la compensación equitativa de acuerdo con el artículo 25.7, pero no cuenten con la debida certificación, o bien sea alguna de las personas jurídicas o físicas a que se refiere el artículo 25.8 del Texto Refundido la Ley de Propiedad Intelectual (supuestos de reembolso «ex post»).

En tal caso, el empresario o profesional que ha efectuado la venta o cesión de los equipos, aparatos o soportes materiales de reproducción a uno de dichos sujetos, habrá repercutido al mismo el importe de la compensación equitativa. Este importe habrá formado parte de la base imponible de la operación sobre la que se aplicó la repercusión del Impuesto sobre el Valor Añadido con ocasión de la entrega o la cesión del uso del bien. No obstante, en la medida en que el destinatario de la repercusión tiene derecho al reembolso de la compensación, procederá, en su caso, la rectificación de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido repercutidas por la parte de base imponible que se corresponda con el importe de la compensación objeto de reembolso conforme al procedimiento previsto en el artículo 89 de la Ley 37/1992.

Dicha rectificación de la repercusión del Impuesto sobre el Valor Añadido deberá efectuarse por el empresario o profesional que efectuó la venta o cesión de los equipos, aparatos o soportes materiales de reproducción y en cuya base imponible incluyó el importe de la compensación equitativa por copia privada, procediendo a reintegrar al destinatario de la operación el importe de las cuotas repercutidas en exceso. Por su parte, las entidades de gestión de derechos de propiedad intelectual deberán, en su caso, proceder al reembolso a dicho destinatario del importe de la compensación.

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.