

SECRETARÍA DE ESTADO DE HACIENDA
DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS
Consultas Vinculantes

NUM-CONSULTA V1204-19

ORGANO SG de Impuestos sobre el Consumo

FECHA-SALIDA 29/05/2019

NORMATIVA Ley 37/1992 arts. 4, 5, 11, 69, 70-Dos,

DESCRIPCION-HECHOS La consultante es una mercantil establecida fuera de la Comunidad que tiene por actividad la adquisición de contenido audiovisual que va adquirir unos derechos audiovisuales de una mercantil establecida en el territorio de aplicación del Impuesto para, posteriormente, cederlos a otra entidad establecida en Holanda que será la encargada de su explotación en distintos Estados miembros.

CUESTION-PLANTEADA Si dicha cesión de derechos que va a recibir la consultante se encontraría sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido.

CONTESTACION-COMPLETA 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), 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."

El apartado dos, letras a) y b), del mismo precepto señala que "se entenderán realizadas en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional:

a) Las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por las sociedades mercantiles, cuando tengan la condición de empresario o profesional.

b) Las transmisiones o cesiones de uso a terceros de la totalidad o parte de cualesquiera de los bienes o derechos que integren el patrimonio empresarial o profesional de los sujetos pasivos, incluso las efectuadas con ocasión del cese en el ejercicio de las actividades económicas que determinan la sujeción al Impuesto."

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.

b) Las sociedades mercantiles, salvo prueba en contrario.

(...).".

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."

2.- Por otra parte, el artículo 11, apartado uno, de la citada Ley preceptúa lo siguiente:

“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.”.

El apartado dos, número 4º de dicho precepto dispone que, en particular, se considerarán prestaciones de servicios:

“4º. Las cesiones y concesiones de derechos de autor, licencias, patentes, marcas de fábrica y comerciales y demás derechos de propiedad intelectual e industrial.”.

Por su parte, el artículo 69.Tres del mismo texto legal define a los servicios prestados por vía electrónica como:

“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:

(...)

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.

(...).”.

De acuerdo con lo anterior, tanto la consultante como la entidad mercantil a la que va a adquirir los derechos de explotación de contenidos audiovisuales tienen la condición de empresario o profesional y las prestaciones de servicios que efectúen en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional quedarán sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido cuando se entiendan realizadas en el territorio de aplicación del impuesto.

3.- En relación con ello, el lugar de realización del hecho imponible prestaciones de servicios se encuentra regulado en los artículos 69, 70 y 72 de la Ley del Impuesto estableciendo el artículo 69, en su apartado uno, 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.

(...).”.

En consecuencia, los servicios de cesión de derechos de la propiedad intelectual efectuados a favor de la consultante no establecida en la Comunidad, no estarán sujetos al Impuesto sobre el Valor Añadido en la medida que su destinataria es un empresario actuando como tal cuya sede actividad económica no se encuentra situada en el territorio de aplicación del Impuesto, ni dispone en dicho territorio un establecimiento permanente, o, en su defecto, su residencia o domicilio habitual, destinatarios del servicio.

4.- No obstante lo anterior, el artículo 70, apartado 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 y dispone 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:

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

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

3.º Los de arrendamiento de medios de transporte.

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

A estos efectos, los servicios de cesión derechos objeto de **consulta**, se encuentran entre los incluidos en el referido artículo 70.Dos de la Ley 37/1992.

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 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.

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 individualiza 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.

5.- 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 cláusula 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 lo 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 consultante, en la realización de operaciones sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido en el territorio de aplicación del Impuesto.

En estas circunstancias si los derechos de la propiedad intelectual adquiridos por la consultante no van a ser utilizados para la realización de operaciones sujetas al Impuesto en el territorio de aplicación del Impuesto por la misma, lo que parece cumplirse en el supuesto objeto de **consulta** ya que, según manifiesta en su escrito, la misma va a ceder dichos derechos a otra entidad establecida en otro Estado miembro, los servicios objeto de **consulta** prestados a la consultante no estarán sujetos al Impuesto sobre el Valor Añadido por aplicación del referido artículo 70.Dos de la Ley 37/1992.

6.- Por último, se informa que, en relación con las dudas suscitadas sobre el lugar de realización de los hechos imposables, entrega de bienes y prestaciones de servicios, la Agencia Estatal de Administración Tributaria ha incorporado en los portales del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) y Suministro Inmediato de Información del IVA (SII) un nuevo servicio de ayuda e información al contribuyente denominado "Localizador", creado para resolver las principales dudas planteadas cuando el empresario o profesional realiza este tipo de operaciones con clientes o proveedores no establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto.

En concreto, esta herramienta permite conocer el lugar de realización de las entregas de bienes, distinguiendo entre entregas interiores, intracomunitarias y con destino a terceros países.

En concreto, puede obtenerse información sobre donde se localiza la entrega de un bien, si está sujeta o exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido, quién debe declarar el Impuesto devengado en la operación o cómo se declara en caso de no estar sujeta o exenta en el territorio de aplicación del impuesto español; también indicará si en la factura se debe o no repercutir dicho Impuesto.

En relación con las prestaciones de servicios, la herramienta indica dónde se localiza la prestación de servicios y, por tanto, si está sujeto al Impuesto sobre el Valor Añadido, quién debe declarar el Impuesto devengado en la operación o cómo se declara en caso de que la prestación de servicios no esté sujeta en el territorio de aplicación del impuesto español; también indicará si en la factura se debe o no repercutir el Impuesto.

A estos efectos, podrá contactar con la Agencia Estatal de Administración Tributaria a través de su sede electrónica: <http://www.aeat.es>, o en la siguiente dirección:

<https://www2.agenciatributaria.gob.es/soporteaeat/Formularios.nsf/Localizador>

7.- 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.