

BUSCADOR

Resultados

**SECRETARÍA DE ESTADO DE HACIENDA
DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS
Consultas Vinculantes**

Documento seleccionado

Nº de consulta	V0932-21
Órgano	SG de Impuestos sobre el Consumo
Fecha salida	15/04/2021
Normativa	Ley 37/1992 art. 69 y 70-Dos
Descripción de hechos	El consultante, dado de alta como profesional para la publicidad y las relaciones públicas, va a realizar unos videos que luego subirá a una plataforma de internet gestionada desde Estados Unidos. El consultante emite todos los meses una factura a la plataforma por los servicios prestados.
Cuestión planteada	Sujeción al Impuesto sobre el Valor Añadido de los servicios prestados por el consultante.
Contestación completa	<p>1.- De conformidad con el artículo 4.Uno de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del impuesto sobre el valor añadido (BOE del 29 de diciembre) 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 de la Ley del impuesto señala que:</p> <p>“Uno. A los efectos de lo dispuesto en esta Ley, se reputarán empresarios o profesionales:</p> <p>a) Las personas o entidades que realicen las actividades empresariales o profesionales definidas en el apartado siguiente de este artículo.</p> <p>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.</p> <p>(...).”.</p> <p>Define el artículo 5, en su apartado dos, de la Ley del impuesto las actividades empresariales o profesionales como “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.”.</p> <p>El apartado dos del mismo artículo define las actividades empresariales o profesionales como “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>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.”.</p> <p>Adicionalmente, el artículo 11 de la Ley del impuesto define el hecho imponible prestación de servicios como “toda operación sujeta al citado tributo que, de acuerdo con esta Ley, no tenga la consideración de entrega, adquisición intracomunitaria o importación de bienes.”.</p> <p>El apartado Dos del mismo artículo precisa que:</p> <p>“Dos. En particular, se considerarán prestaciones de servicios:</p> <p>1.º El ejercicio independiente de una profesión, arte u oficio.</p>

(...):”.

En base a lo anterior, la consultante tiene, a los efectos del impuesto, la condición de empresario o profesional y las operaciones efectuadas deben ser calificadas como prestaciones de servicios que estarán sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido cuando se entiendan realizadas en el territorio de aplicación del impuesto.

2.- De conformidad con el escrito de la consulta, el consultante presta un servicio consistente en suministrar unos vídeos para su visionado a través de una plataforma de internet.

Define el artículo 69, apartado Tres, número 4º, de la Ley 37/1992 los servicios prestados vía electrónica como “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.”.

El concepto de servicios prestados por vía electrónica es un concepto comunitario que debe interpretarse de acuerdo con lo dispuesto tanto en la Directiva 2006/112/CE del Consejo (DO L 347 de 11 de diciembre), de 28 de noviembre, relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido como lo dispuesto en el Reglamento de ejecución número 282/2011 del Consejo, de 15 de marzo, por el que se establecen disposiciones de aplicación de la Directiva 2006/112/CE.

De acuerdo con el Anexo II, apartados 2), 3) y 4), de la Directiva del impuesto tienen la consideración de servicios prestados vía electrónica:

- “2) Suministro de programas y su actualización;
- 3) Suministro de imágenes, texto e información y la puesta a disposición de bases de datos;
- 4) Suministro de música, películas y juegos, incluidos los de azar o de dinero, y de emisiones y manifestaciones políticas, culturales, artísticas, deportivas, científicas o de ocio;”.

En desarrollo de lo anterior, el artículo 7 del Reglamento 282/2011, señala que:

“1. Las «prestaciones de servicios efectuadas por vía electrónica» contempladas en la Directiva 2006/112/CE abarcarán los servicios prestados a través de Internet o de una red electrónica que, por su naturaleza, estén básicamente automatizados y requieran una intervención humana mínima, y que no tengan viabilidad al margen de la tecnología de la información.

2. El apartado 1 abarcará, en particular, los casos siguientes:

(...)

f) los servicios enumerados en el anexo I.

(...):”.

En desarrollo de lo anterior, el Anexo I del Reglamento 282/2011 señala que entre los servicios que deben entenderse comprendidos dentro del apartado 4) del Anexo II de la Directiva del impuesto los siguientes:

“4) Punto 4 del anexo II de la Directiva 2006/112/CE:

- a) acceso o descarga de música en ordenadores personales y teléfonos móviles;
- b) acceso o descarga de melodías, fragmentos musicales, tonos de llamada u otros sonidos;
- c) acceso o descarga de películas;
- d) descarga de juegos a ordenadores personales y teléfonos móviles;
- e) acceso automatizado a juegos en línea que dependan de Internet, o de otra red electrónica similar, en los que los jugadores se encuentren en lugares diferentes;
- f) recepción de programas de radio o televisión distribuidos a través de la red de radiodifusión o televisión, de internet o de redes electrónicas similares, para escucharlos o verlos en el momento

elegido por el usuario y previa petición individual de este último basándose en un catálogo de programas seleccionado por el prestador del servicio de comunicación, como por ejemplo, televisión o vídeo a la carta;

g) recepción de programas de radio o televisión distribuidos a través de internet o de redes electrónicas similares (IP streaming), salvo que se transmitan o retransmitan simultáneamente a través de las redes tradicionales de radio o televisión;

h) suministro de contenidos de audio y **audiovisual** es a través de las redes de comunicaciones que no sean facilitados por un prestador de servicios de comunicación bajo su responsabilidad editorial;

i) entrega subsiguiente de producciones de audio o **audiovisual** es de un prestador de servicios de comunicación a través de las redes de comunicaciones por una persona distinta de dicho prestador.”.

De acuerdo con lo anterior, el servicio prestado por el consultante consistente en suministrar un contenido **audiovisual** en formato electrónico para su visionado a través de una plataforma de internet tendría la consideración de un servicio prestado por vía electrónica.

3.- Las reglas referentes a la determinación del lugar de realización de las prestaciones de servicios se contienen en los artículos 69, 70 y 72 de la Ley 37/1992, señalando el artículo 69 que:

“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.

(...).”.

De conformidad con lo expuesto, los servicios prestados por la consultante se realizan para un único cliente, un empresario establecido en Estados Unidos. En estas circunstancias los servicios objeto de consulta no estarán sujetos al Impuesto sobre el Valor Añadido.

4.- No obstante lo anterior, el artículo 70, apartado dos, de la Ley 37/1992, con la nueva redacción dada por el artículo 68 de la Ley 11/2020, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2021 (BOE de 31 de diciembre), establece un criterio de gravamen económico basado en la utilización o explotación efectiva de determinados servicios para los cuales las reglas referentes al lugar de realización de las prestaciones 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, Islas Canarias, Ceuta y Melilla, 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 grabación de videos 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, de conformidad con la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE), manifestado en su sentencia de 19 de febrero de 2009, asunto C-1/08, Athesia Druck Srl.

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.

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, Islas Canarias, Ceuta o 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.

Por lo tanto, 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.

Por otra parte, la Comisión Europea se ha pronunciado sobre la interpretación y aplicación de la norma de uso efectivo y disfrute a servicios relativos a estudios de mercado. Estima la 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 y 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.

No obstante lo anterior, el Tribunal Supremo en sus sentencias de 16 de diciembre de 2019, número 1782/2019 (Rec. 6477/2018), y de 17 de diciembre de 2019, número 1817/2019 (Rec. 6274/2018), en las que se analiza la sujeción al Impuesto de determinados servicios prestados a favor de un empresario o profesional no establecido en la Comunidad por aplicación de la regla de uso y disfrute contenida en el artículo 70.Dos de la Ley, de conformidad con la jurisprudencia del TJUE, concluye que la regla de uso y explotación efectivos prevista en el artículo 70.Dos de la Ley 37/1992 resultará de aplicación en aquellos supuestos en los que los servicios prestados por la entidad establecida en el territorio de aplicación del impuesto a una entidad establecida fuera de la Comunidad, ya sea ésta su destinataria inicial o final, sean usados o explotados efectivamente en el territorio de aplicación del Impuesto.

En todo caso, debe hacerse referencia a la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central (en adelante TEAC), de 22 de julio de 2020 (procedimiento 00-01532-2017), en la que se analiza el lugar de realización de una prestación de servicios publicitarios por parte de una entidad establecida en el territorio de aplicación del Impuesto a entidades no establecidas en la Comunidad, en la que el TEAC mantiene los fundamentos y criterios recogidos en contestaciones vinculantes de este Centro directivo, como la de 28 de febrero de 2013, número V0629-13, de tal forma que la interpretación del artículo 70.Dos de la Ley debe realizarse de conformidad con la jurisprudencia del TJUE, de conformidad con lo señalado en la referida sentencia de 19 de febrero de 2009, asunto C-1/08, Athesia Druck Srl en la que 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).

En la referida sentencia, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea puso de manifiesto lo siguiente:

“38 Habida cuenta de todas las consideraciones anteriores, procede responder a la cuestión prejudicial planteada lo siguiente:

- En materia de prestaciones de publicidad, cuando el destinatario de la prestación está establecido fuera del territorio de la Comunidad, el lugar de la prestación se fija, en principio, conforme al artículo 9, apartado 2, letra e), de la Sexta Directiva, en el domicilio del destinatario. Sin embargo, los Estados miembros pueden hacer uso de la facultad prevista en el artículo 9, apartado 3, letra b), de la Sexta Directiva y, como excepción a dicho principio, fijar el lugar de la prestación de servicios de que se trata en el interior del Estado miembro.

- Si se recurre a la facultad prevista en el artículo 9, apartado 3, letra b), de la Sexta Directiva, una prestación de publicidad realizada por un proveedor establecido en la Comunidad en favor de un destinatario, final o intermedio, situado en un tercer Estado, se considera efectuada en la Comunidad, siempre y cuando la utilización y la explotación efectivas, en el sentido del artículo 9, apartado 3, letra b), de la Sexta Directiva, se lleven a cabo en el interior del Estado miembro de que se trata; esto sucede, en materia de prestaciones de publicidad, cuando los mensajes publicitarios objeto de la prestación se difunden desde el Estado miembro de que se trata.”.

Con base en lo anterior, el TEAC concluye lo siguiente en su resolución:

“El TJUE, por tanto, establece claramente que en prestaciones de servicios de publicidad, el país en el que se realiza la utilización y explotación efectivas es aquel desde el que se difunden los mensajes publicitarios, con independencia de que esa utilización la haga el destinatario inicial de la operación, o el destinatario ulterior en la cadena.

(...).”.

En consecuencia, la regla de uso y explotación efectiva prevista en el artículo 70.Dos de la Ley 37/1992 resultará de aplicación en aquellos supuestos en los que los servicios prestados por el consultante, profesional establecido en el territorio de aplicación del impuesto a una entidad establecida fuera de la Comunidad, con excepción de Canarias, Ceuta o Melilla, ya sea ésta su destinataria inicial o final, sean usados o explotados efectivamente en el territorio de aplicación del Impuesto, con independencia de que dichas destinataria realice en el referido territorio operaciones sujetas al Impuesto o no.

A estos efectos, debe señalarse que dicho uso o explotación efectivos en el territorio de aplicación del impuesto deberá analizarse caso por caso y se trataría de una cuestión de hecho respecto de la que este Centro directivo no puede pronunciarse y será el propio interesado quien habrá de presentar, en su caso, los medios de prueba que, conforme a derecho, sirvan para justificar tal circunstancia, los cuales serán valorados por la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

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.