

NUM-CONSULTA: V4124-15

ORGANO: SG de Impuestos sobre el Consumo

FECHA-SALIDA: 21/12/2015

NORMATIVA: Ley 37/1992 art. 69

DESCRIPCION-HECHOS: La consultante es una empresa española que se dedica a prestar servicios de traducción a empresarios no establecidos en la Comunidad.

CUESTION-PLANTEADA: 1. ¿Debe la consultante repercutir el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) por la prestación del servicio de traducción a dos empresas con sedes en Japón y Rusia, respectivamente?

2. ¿Y cuándo el destinatario de los servicios no sea un empresario o profesional y esté establecido fuera de la Comunidad?

CONTESTACION-COMPLETA: 1.- La sujeción al Impuesto sobre el Valor Añadido de los servicios que presta la consultante en el territorio de aplicación del Impuesto deberá realizarse conforme a las reglas de localización de servicios contenidas en los artículos 69, 70 y 72 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE de 29 de diciembre).

La regla general de localización de las prestaciones de servicios viene regulada en el artículo 69 de la citada Ley, cuyos apartado uno, dos y tres disponen 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.

Dos. Por excepción de lo dispuesto en el número 2.º del apartado Uno del presente artículo, no se entenderán realizados en el territorio de aplicación del Impuesto los servicios que se enumeran a continuación cuando el destinatario de los mismos no sea un empresario o profesional actuando como tal y esté establecido o tenga su domicilio o residencia habitual fuera de la Comunidad, salvo en el caso de que dicho destinatario esté establecido o tenga su domicilio o residencia habitual en las Islas Canarias, Ceuta o Melilla:

(...)

f) Los de traducción, corrección o composición de textos, así como los prestados por intérpretes.

(...)

Tres. A efectos de esta Ley, se entenderá por:

1º. Sede de la actividad económica: lugar en el que los empresarios o profesionales centralicen la gestión y el ejercicio habitual de su actividad empresarial o profesional.

2º. Establecimiento permanente: cualquier lugar fijo de negocios donde los empresarios o profesionales realicen actividades empresariales o profesionales.

(...).”.

Por su parte, el artículo 70. Dos establece:

“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.- De acuerdo con lo dispuesto en los párrafos anteriores, y en relación con la primera cuestión planteada, cabe señalar que los servicios prestados por la consultante a un empresario o profesional que actúe como tal y respecto del que no radique en el territorio de aplicación del Impuesto la sede de su actividad económica, o no tenga en el mismo un establecimiento permanente o, en su defecto, el lugar de su domicilio, a los que vayan destinados tales servicios de traducción, no se encontrarán sujetos al Impuesto sobre el Valor Añadido.

No obstante, en la medida que los destinatarios de la consultante son empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto, podría ser de aplicación lo establecido en el artículo 70.Dos anteriormente transcrito.

En este sentido 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.

Al respecto, deben citarse, entre otras, las contestaciones a las consultas vinculantes, números V0680-09 y V1823-10, de 2 de abril de 2009 y 4 de agosto de 2010, respectivamente.

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 telecomunicaciones 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 individualizadamente 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.

Por otra parte, 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 el cliente de la consultante, en la realización de operaciones llevadas a cabo en el territorio de aplicación del Impuesto.

4.- Por último, en relación con los servicios de traducción prestados a quien no tenga la condición de empresario o profesional actuando como tal, que no se encuentre establecido en la Comunidad, Canarias, Ceuta o Melilla, de conformidad con el artículo 69. Dos, dichos servicios no se entenderán realizados en el territorio de aplicación del Impuesto y, por tanto, no estarán sujetos al Impuesto sobre el Valor Añadido.

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.