NUM-CONSULTA: V0470-17

ORGANO: SG de Impuestos sobre el Consumo

FECHA-SALIDA: 23/02/2017

NORMATIVA: Ley 37/1992 arts. 4, 5, 69-uno-1º, 69-tres, 164-uno-3º

DESCRIPCION-HECHOS: El consultante, establecido en el territorio de aplicación del Impuesto, es director y coproductor de una película que está disponible para su visionado web a través de una plataforma localizada y cuya entidad gestora se encuentra establecida en República Checa. La empresa gestora de la plataforma comunicará periódicamente el importe que el consultante debe facturar por los visionados del mismo periodo.

CUESTION-PLANTEADA: Facturación de la operación.

CONTESTACION-COMPLETA:

1.- De conformidad con el artículo 4 de la Ley 37/1992, de 28 de noviembre (BOE de 29 de noviembre), del Impuesto sobre el Valor Añadido, 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.”.

El concepto de empresario o profesional es objeto de estudio por el artículo 5 del mismo texto legal que establece que:

“Uno. A los efectos de lo dispuesto en esta Ley, se reputarán empresarios o profesionales:

a) Las personas o entidades que realicen las actividades empresariales o profesionales definidas en el apartado siguiente de este artículo.

(...)

Dos. 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.

(...).”.

Los citados preceptos son de aplicación general y, por tanto, también al consultante, que, consecuentemente, tendrá la condición de empresario o profesional en cuanto ordene un conjunto de medios personales y materiales, con independencia y bajo su responsabilidad, para desarrollar una actividad empresarial o profesional, mediante la realización continuada de entregas de bienes o prestaciones de servicios, asumiendo el riesgo y ventura que pueda producirse en el desarrollo de la actividad, siempre que las mismas se realicen a título oneroso.

2.- Por otra parte, el consultante ha suscrito un contrato con una entidad establecida en República Checa, propietaria de una plataforma de visionado de películas que permite a las personas que así lo deseen ver las películas del consultante a través de la plataforma en Internet creada al efecto por la citada entidad checa.

De acuerdo con la escasa información aportada con el escrito de consulta parece deducirse que entidad checa presta un servicio de mediación para la distribución y visualización de las películas del consultante, que recibirá una comisión por cada visualización de cada película.

En estas circunstancias, será necesario determinar la naturaleza del servicio de visualización de películas objeto de consulta.

En cuanto a la naturaleza de los servicios objeto de consulta, debe señalarse que los servicios prestados por vía electrónica son objeto de definición por el artículo 69.Tres de la Ley 37/1992, que establece que:

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

(...)

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:

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.

(...).”.

La definición anterior es trasposición de lo dispuesto en el anexo II de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, que ofrece un listado no exhaustivo de servicios electrónicos.

El contenido de dicho anexo queda complementado con lo dispuesto en el artículo 7 y el anexo I del Reglamento (UE) 282/2011 del Consejo, de 15 de marzo, por el que se aprueban las disposiciones de aplicación de la Directiva 2006/112/CE en los que se mencionan con mayor detalle los servicios que deben ser considerados como prestados por vía electrónica.

Por otra parte, el anexo II de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, ofrece un listado no exhaustivo de servicios electrónicos cuya trasposición al ordenamiento jurídico interno se efectúa a través del artículo 69.Tres.4º de la Ley 37/1992, antes transcrito. En concreto, según dicho anexo, se consideran servicios prestados por vía electrónica, entre otros:

“1) Suministro y alojamiento de sitios informáticos, el mantenimiento a distancia de programas y de equipos;

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;

5) Suministro de enseñanza a distancia.”.

Por último, el artículo 7 del Reglamento de Ejecución (UE) nº 282/2011 del Consejo de 15 de marzo de 2011, por el que se establecen disposiciones de aplicación de la Directiva 2006/112/CE, señala al respecto lo siguiente:

“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:

a) el suministro de productos digitalizados en general, incluidos los programas informáticos, sus modificaciones y sus actualizaciones;

(...)

f) los servicios enumerados en el anexo I.

3. El apartado 1 no abarcará, en particular, los casos siguientes:

a) los servicios de radiodifusión y televisión;

b) los servicios de telecomunicaciones;

(...)

m) Los servicios de publicidad, como los incluidos en periódicos, carteles o por televisión.

(...).”.

Por su parte, el anexo I del Reglamento (UE) nº 282/2011 referido, desarrolla el artículo 7 de dicho Reglamento y señala:

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

(...)

c) Acceso o descarga de películas;”.

(...).”.

De acuerdo con todo lo anterior, el visionado en línea de películas a través de una plataforma web constituye una prestación de servicios efectuada por vía electrónica, a los efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido.

3.- Por otro lado, en relación con la naturaleza de los servicios que se intercambian el consultante y la entidad checa, el artículo 11, apartado dos, número 15º, de la Ley 37/1992, establece que tendrán la consideración de prestaciones de servicios:

“15º. Las operaciones de mediación y las de agencia o comisión cuando el agente o comisionista actúe en nombre ajeno. Cuando actúe en nombre propio y medie en una prestación de servicios se entenderá que ha recibido y prestado por sí mismo los correspondientes servicios”.

En este sentido, conviene también tener en cuenta lo que dispone el artículo 9 bis del Reglamento de Ejecución (UE) 282/2011 del Consejo, de 15 de marzo, introducido en este texto normativo, con efectos desde el 1 de enero de 2015, por el Reglamento (UE) nº 1042/2013, del Consejo, de 7 de octubre de 2013, el cual establece lo siguiente:

“1. A efectos del artículo 28 de la Directiva 2006/112/CE, cuando se presten servicios por vía electrónica a través de una red de telecomunicaciones, de una interfaz o de un portal, como por ejemplo un mercado de aplicaciones, se presumirá que un sujeto pasivo que toma parte en la prestación actúa en nombre propio pero por cuenta del prestador de dichos servicios, salvo que el prestador sea reconocido expresamente como tal por ese sujeto pasivo y que ello quede reflejado en los acuerdos contractuales entre las partes.

Para que se considere que el prestador de servicios por vía electrónica ha sido reconocido expresamente como tal por el sujeto pasivo, deberán cumplirse las siguientes condiciones:

a) la factura emitida o facilitada por cada sujeto pasivo que participe en la prestación de los servicios por vía electrónica deberá indicar con precisión cuáles son tales servicios y el prestador de estos servicios;

b) el recibo o la factura que se haya emitido o facilitado al cliente deberá indicar con precisión los servicios prestados por vía electrónica y el prestador de estos servicios.

A efectos del presente apartado, un sujeto pasivo que, respecto a la prestación de servicios efectuada por vía electrónica, autorice el cargo al cliente o la prestación de los servicios, o fije los términos y las condiciones generales de la prestación, no podrá indicar expresamente a otra persona como prestadora de dichos servicios.

2. Se aplicará asimismo el apartado 1 cuando los servicios telefónicos prestados a través de internet, incluido el protocolo de transmisión de la voz por internet (VoIP), se presten a través de una red de telecomunicaciones, una interfaz o un portal como un mercado de aplicaciones y en las mismas condiciones que las establecidas en dicho apartado.

3. Lo dispuesto en el presente artículo no se aplicará a los sujetos pasivos que se encarguen solamente del procesamiento de los pagos relativos a servicios prestados por vía electrónica o a servicios telefónicos prestados a través de internet, incluido el protocolo de transmisión de la voz por internet (VoIP), y que no participen en la prestación de esos servicios telefónicos o prestados por vía electrónica.”.

De acuerdo con lo anterior y a falta de un mayor detalle del escrito de consulta, puede presumirse que la entidad checa actúa en nombre propio pero por cuenta del consultante en la prestación de servicios electrónicos consistentes en la visualización de películas a través de su plataforma web por lo que, de conformidad con el citado artículo 11.Dos.15º de la Ley 37/1992, estaremos ante dos prestaciones de servicios efectuadas por vía electrónica en cadena: la que realiza en nombre propio el consultante a favor de la entidad checa titular de la

plataforma web y la que esta última realiza, como se ha señalado, igualmente en nombre propio, a los clientes finales.

4.- Las reglas aplicables al efecto de determinar cuándo los servicios prestados por vía electrónica han de entenderse realizados en el territorio de aplicación del Impuesto se contienen en los artículos 69 y 70 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.

En particular y por lo que respecta a los servicios prestados por vía electrónica por parte del consultante a la entidad checa, habrá que estar a lo dispuesto por el artículo 69.Uno.1º de la Ley 37/1992, el cual 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.

(...).”.

En consecuencia, el consultante prestará un servicio por vía electrónica a la entidad checa que, de acuerdo con la información contenida en el escrito de consulta, no se entenderá realizado en el territorio de aplicación del Impuesto estando, por tanto, no sujeto al Impuesto sobre el Valor Añadido, al ser su destinatario un empresario o profesional no establecido en dicho territorio.

5.- Por otra parte, las obligaciones de los sujetos pasivos vienen recogidas en el apartado uno del artículo 164 de la Ley 37/1992, según el cual:

“Uno. Sin perjuicio de lo establecido en el Título anterior, los sujetos pasivos del impuesto estarán obligados, con los requisitos, límites y condiciones que se determinen reglamentariamente, a:

(...)

3.º Expedir y entregar factura de todas sus operaciones, ajustada a lo que se determine reglamentariamente.

(...).”.

El desarrollo de la obligación de expedir factura de los sujetos pasivos del impuesto se efectúa por el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación aprobado por el Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre (BOE del 1 de diciembre) en cuyo apartado 1 del artículo 2 se señala que:

“1. De acuerdo con el artículo 164.Uno.3.º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, los empresarios o profesionales están obligados a expedir factura y copia de esta por las entregas de bienes y prestaciones de servicios que realicen en el desarrollo de su actividad, incluidas las no sujetas y las sujetas pero exentas del Impuesto, en los términos establecidos en este Reglamento y sin más excepciones que las previstas en él. Esta obligación incumbe asimismo a los empresarios o profesionales acogidos a los regímenes especiales del Impuesto sobre el Valor Añadido.

(...).”.

El consultante deberá expedir factura con arreglo a lo dispuesto por este reglamento de facturación, según se deduce del apartado 3 del mismo artículo:

“3. La obligación de expedir factura a que se refieren los apartados anteriores, se ajustará a las normas establecidas en este Reglamento, en los siguientes supuestos:

(...)

b) Cuando el proveedor o prestador esté establecido en el territorio de aplicación del Impuesto o tenga en el mismo un establecimiento permanente o, en su defecto, el lugar de su domicilio o residencia habitual, a partir del cual se efectúa la entrega de bienes o prestación de servicios y dicha entrega o prestación, conforme a las reglas de localización aplicables a las mismas, no se entienda realizada en el territorio de aplicación del Impuesto, en los siguientes supuestos:

a') Cuando la operación esté sujeta en otro Estado miembro, el sujeto pasivo del Impuesto sea el destinatario para quien se realice la operación y la factura no sea materialmente expedida por este último en nombre y por cuenta del proveedor del bien o prestador del servicio.

b') Cuando la operación se entienda realizada fuera de la Comunidad.”.

De acuerdo con lo establecido en el apartado 4 del artículo 4 del Reglamento de Facturación, el consultante no podrá emitir factura simplificada, por lo que el contenido de la factura a emitir por el consultante será el previsto en el artículo 6 del citado reglamento.

6.- 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.