

[Nueva Consulta](#) [Ver Consulta](#)

derechos de autor

[Anterior](#) [Siguiente](#)

NUM-CONSULTA V0722-15

ORGANO SG de Impuestos sobre el Consumo

FECHA-SALIDA 04/03/2015

NORMATIVA Ley 37/1992 arts. 4, 75-uno-2, 78, 80-seis

DESCRIPCION-HECHOS La entidad consultante se dedica a la defensa y gestión colectiva de los derechos de propiedad intelectual de sus socios, su misión consiste en la protección y reparto de la remuneración de los socios por la utilización de sus obras (reproducción, distribución, comunicación pública, transformación y copia privada) y la gestión de licencias entre los usuarios.

En los contratos de cesión de derechos de autor que suscribe la consultante la contraprestación se determina en función de la información facilitada por el usuario en el momento inicial de la firma del contrato. Las tarifas se aplican de conformidad con dicha información. En muchos contratos la información necesaria para la fijación de las tarifas no la puede proporcionar el usuario en el momento de la firma del contrato sino en un momento posterior.

CUESTION-PLANTEADA Devengo del Impuesto. Base imponible.

CONTESTACION-COMPLETA 1.- 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 lo que se devengará el Impuesto:

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

El apartado uno, número 7º, de dicho precepto, que es la regla que el devengo en las prestaciones de servicios de tracto sucesivo, establece lo siguiente:

“Uno. Se devengará el Impuesto:

(...)

7º. En los arrendamientos, en los suministros y, en general, en las operaciones de tracto sucesivo o continuado, en el momento en que resulte exigible la parte del precio que comprenda cada percepción.

No obstante, cuando no se haya pactado precio o cuando, habiéndose pactado, no se haya determinado el momento de su exigibilidad, o la misma se haya establecido con una periodicidad superior a un año natural, el devengo del Impuesto se producirá a 31 de diciembre de cada año por la parte proporcional correspondiente al periodo transcurrido desde el inicio de la operación, o desde el anterior devengo, hasta la citada fecha.

Se exceptúan de lo dispuesto en los párrafos anteriores las operaciones a que se refiere el párrafo segundo del número 1º precedente.”.

2.- El informe, de fecha 25 de mayo de 2010, de la Abogacía del Estado de la Secretaría de Estado de Hacienda y Presupuestos, del Ministerio de Economía y Hacienda, solicitado por este Centro Directivo, en relación con la distinción entre los conceptos de arrendamiento de obra y de servicios, señala lo siguiente:

“La distinción entre el arrendamiento de servicios, locatio conducto operarum, y el arrendamiento de obra, locatio conductio operis, ex artículo 1544 del Código Civil, como señala el Tribunal Supremo “(...) radica en el objeto inmediato de la obligación del arrendador, de manera que si este se obliga a la prestación de servicios o de trabajo o de una actividad en sí misma, no del resultado que aquella prestación produce, el arrendamiento es de servicios y, en cambio si se obliga a la prestación del resultado, sin consideración al trabajo que lo crea, el arrendamiento es de obra sin que para suponer la existencia de un contrato de ésta última especie sea suficiente que la actividad se prometa en dirección a un resultado determinado (...) (STS de 10 de septiembre de 1975, y en el mismo sentido SSTS de 4 de febrero de 1950, 19 de junio de 1982, 29 de octubre de 1983, 30 de mayo de 1987 y 25 de marzo de 1988 entre otras muchas).

A diferencia del arrendamiento de obra cuya prestación es un resultado futuro, el arrendamiento de servicios exige que la prestación sea continuada y periódica en el tiempo, es decir de tracto sucesivo.

El negocio de tracto sucesivo exige una duración sostenida en el tiempo, por cuanto las partes sólo alcanzan a satisfacer la necesidad objeto de aquel si la relación se dilata o sostiene en el tiempo; de modo que la continuidad y la periodicidad de la solutio es una condición esencial de este tipo de negocios, siendo la duración un elemento causal.”.

Asimismo, el informe de la Asesoría Jurídica de la Secretaría de Estado y Presupuestos del Ministerio de Economía y Hacienda, de fecha 26 de septiembre de 2011, en cuanto a la consideración como de tracto sucesivo de las operaciones objeto de consulta relativas a dicho informe, establece lo siguiente:

“En nuestro informe de 18 de octubre de 2010 a ese centro directivo sobre los criterios que ha de reunir un contrato para ser calificado de tracto sucesivo señalamos lo siguiente:

No existe en nuestra legislación civil una configuración legal de la distinción entre contratos de tracto único y de tracto sucesivo, tampoco hay una doctrina jurisprudencial general sobre los requisitos que ha de reunir cada contrato para poder calificarse como de tracto único o sucesivo, sin perjuicio de pronunciamientos singulares sobre las distintas tipologías contractuales.

En suma, la distinción entre contratos de uno u otro carácter es esencialmente de elaboración doctrinal.

(...)

En definitiva, el contrato de tracto sucesivo exige una duración sostenida en el tiempo, por cuanto las partes sólo alcanzan a satisfacer la necesidad objeto de aquel si la relación se dilata en el tiempo, de modo que la continuidad y la periodicidad de la solutio es una condición esencial de este tipo de negocios, siendo la duración un elemento causal.

Determinada la construcción doctrinal, su generalidad ha de ser objeto de concreción particular en la interpretación singular de cada relación contractual, sin que pueda determinarse a priori una relación pormenorizada y limitada de características de los contratos de tracto sucesivo.”.

El Tribunal Económico Administrativo Central (en adelante TEAC), en su resolución de 26 de enero de 2010 (Nº de resolución 2687/2007), en su fundamento de derecho quinto, establece lo siguiente:

“Debemos distinguir, pues, a efectos de devengo entre operaciones de tracto sucesivo y los contratos de resultado de duración prolongada en los que, se van produciendo actuaciones que dan lugar a pagos, pero que no son el objeto del contrato, que contempla la finalización de una obra.

[Página siguiente](#)

[Nueva Consulta](#) [Ver Consulta](#)

derechos de autor

[Anterior](#) [Siguiente](#)

[Página anterior](#)

**CONTESTACION-
COMPLETA**

En los contratos de ejecución de obra, cuya prestación es un resultado futuro, la dilación en el tiempo es necesaria para la producción de la obra, en la medida en que la propia prestación define el tiempo de duración, pero su ejecución no es única. Por ello, no es imaginable un contrato de ejecución de obra de duración indefinida, como sí puede ocurrir en las operaciones de tracto sucesivo.

Estas últimas son aquellas que imponen al deudor un comportamiento permanente o actos de ejecución reiterada durante cierto tiempo. El cumplimiento del contrato exige que el prestador realice una serie de actos de ejecución, repetidos e iguales. En el contrato de tracto sucesivo la función económico social del mismo impone una duración sostenida en el tiempo. La dilación en el tiempo, a diferencia de lo que ocurre con un contrato de resultado futuro y de duración prolongada, si bien conveniente para las partes, no es necesaria. Esta puede ser definida por las partes sin que ello afecte a la prestación, y puede ocurrir que se prolongue indefinidamente en el tiempo.

Pues bien, aplicar las reglas de devengo previstas en la Ley 37/1992 para las operaciones de tracto sucesivo, a todas las operaciones que se prolonguen en el tiempo y den lugar a pagos parciales, equivale a ignorar la diferencia entre las distintas operaciones y obligaciones en el sentido apuntado.”.

En el mismo sentido la resolución del TEAC de la misma fecha (Nº de resolución 2611/2007).

Asimismo, el TEAC en su resolución, de fecha 23 de marzo de 2010 ((Nº de resolución 5554/2008), en su fundamento jurídico octavo, tiene declarado lo siguiente:

“La respuesta debe ser negativa. La diferencia entre las obligaciones transitorias y de tracto sucesivo estriba en que en las primeras la prestación ha de ser realizada en virtud de un acto aislado o de varios actos aislados, y que se extinguen tan pronto como dichos actos han sido cumplidos.

Por el contrario, son obligaciones de tracto sucesivo aquéllas que imponen al deudor actos de ejecución reiterada durante cierto tiempo. Son características de estos contratos:

a) Los actos de ejecución reiterada son iguales e idénticos entre sí, lo que los diferencia de las obligaciones múltiples (o compuestas) conjuntivas.

b) Dichos actos se repiten en el tiempo a lo largo de la duración del contrato.

Lo que distingue a las obligaciones de tracto único de las de tracto sucesivo no es, pues, la duración del contrato, o que la prestación deba ser cumplida en virtud de uno o varios actos, sino que dichos actos son iguales y repetidos en el tiempo.

Así, un contrato de ejecución de obra es un contrato prolongado en el tiempo, y la prestación entraña una serie de actos de ejecución, pero no se trata de obligaciones de tracto sucesivo consistentes en la repetición en el tiempo de actos idénticos.”.

De acuerdo con lo expuesto, la prestación de servicios, consistente en la cesión de derechos de autor, que una determinada entidad de gestión de derechos de autor efectúa en favor de otra persona física o jurídica no tiene la consideración de prestación de servicios de tracto sucesivo.

El devengo de dichas operaciones se determina conforme a lo establecido en el artículo 75, apartado uno, número 2º de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, cuando se presten los servicios de cesión de los citados derechos, es decir, cuando se ceden los citados derechos.

El devengo del impuesto esta específicamente previsto en la ley y no depende del momento en que el consultante tenga conocimiento de las actividades del cesionario.

3.- El artículo 78, apartado uno, de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, 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.

4.- En relación con los deberes de repercusión y facturación, en virtud de lo dispuesto en el artículo 88 de la Ley 37/1992, los sujetos pasivos deberán repercutir íntegramente el importe del Impuesto sobre aquél para quien se realice la operación, prestación de servicios sujeta y no exenta, gravada, quedando éste obligado a soportarlo siempre que la repercusión se ajuste a lo dispuesto en esta Ley, cualesquiera que fueran las estipulaciones existentes entre ellos.

La repercusión se efectuará mediante la expedición y entrega de la correspondiente factura ajustada a lo dispuesto en dicho artículo y en el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por el artículo primero del Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre.

De conformidad con lo previsto en el artículo 11 del citado Reglamento, las facturas deberán ser expedidas en el momento de realizarse la operación. No obstante, cuando el destinatario de la operación sea un empresario o profesional que actúe como tal, las facturas deberán expedirse antes del día 16 del mes siguiente a aquél en que se haya producido el devengo del Impuesto correspondiente a la citada operación.

Por tanto, la entidad consultante cedente de los derechos deberá repercutir el importe del Impuesto por los servicios prestados sobre el destinatario de los mismos.

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.