

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

**Documento seleccionado**

<b>Nº de consulta</b>	V2660-20
<b>Órgano</b>	SG de Impuestos sobre el Consumo
<b>Fecha salida</b>	17/08/2020
<b>Normativa</b>	Ley 37/1992 arts. 4-Uno; 5-Uno-a), b) y Dos; 11-Dos-15º; 69-Uno-1º; 69-Tres-4º; 75-Uno-2º; 78-Uno; 84-Uno-1º; 90-Uno-
<b>Descripción de hechos</b>	La empresa consultante ha desarrollado una herramienta informática que permite a artistas <b>musica</b> les, productores y agentes poner sus repertorios <b>musica</b> les a disposición de plataformas digitales, con el fin de que el consumidor final pueda escucharlos en línea. Mediante el uso de esta herramienta informática, presta a sus clientes un servicio de intermediación con dichas plataformas digitales, que puede incluir el cobro a las mismas de los derechos de autor de los contenidos utilizados por el consumidor. Además, ofrece una modalidad de servicio que incluye también el ejercer ciertas funciones de administración de los contenidos, sin asumir para ello la titularidad directa ni indirecta de los derechos de autor sobre los mismos. En cuanto a la relación entre los clientes de la consultante y las plataformas digitales de música, aquéllos pueden adherirse al contrato que la consultante tiene con las mismas o bien negociar directamente sus propias condiciones.
<b>Cuestión planteada</b>	Consideración de los servicios prestados por la consultante como servicios prestados por vía electrónica y tributación de los mismos en el Impuesto sobre el Valor Añadido, en concreto, lugar de realización, sujeto pasivo, devengo, base imponible, tipo impositivo y deducibilidad de las cuotas soportadas por los clientes receptores de los servicios de la consultante.
<b>Contestación completa</b>	<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>Por su parte, el artículo 5 de la Ley 37/1992 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>(...)</p> <p>b) Las sociedades mercantiles, salvo prueba en contrario.</p> <p>(...).”.</p> <p>A este respecto, el apartado dos del artículo 5 de la Ley del impuesto señala 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.”.</p> <p>Adicionalmente, establece el artículo 11 de la Ley del Impuesto que:</p> <p>“Uno. 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.</p> <p>(...).</p> <p>Dos. En particular, se considerarán prestaciones de servicios:</p> <p>(...)</p>

15.º 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.

(...):”.

De acuerdo con lo anterior, la consultante tendrá, a los efectos del impuesto, la condición de empresario o profesional y el acceso a las plataformas digitales que ofrece a través de su programa informático constituye una prestación de servicios que estará sujeta al Impuesto en la medida en que se entienda realizada en el territorio de aplicación del Impuesto.

2.- Respecto de la naturaleza de los servicios prestados por la consultante, según la descripción contenida en el escrito de la consulta consisten en la puesta a disposición de una herramienta informática a través de la cual sus clientes, titulares de repertorios **musica** les, pueden incluir los repertorios en su música en plataformas digitales, pudiéndose acompañar este servicio principal de otros complementarios como es el cobro de los derechos de autor correspondientes a la utilización de dicha música por los usuarios de las plataformas, o determinadas funciones de administración de tales contenidos y la negociación de las condiciones de adhesión de sus clientes a la plataformas digitales.

En este sentido, los servicios prestados vía electrónica son definidos por el artículo 69.Tres, ordinal 4º, de la Ley 37/1992 de la siguiente manera:

“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 transposición 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.

Son definidos asimismo los servicios prestados vía electrónica por el artículo 7 del Reglamento 282/2011 del Consejo, de 15 de marzo, por el que se establecen disposiciones de aplicación de la Directiva 2006/112/CE relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido de la siguiente manera:

“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;
- b) los servicios consistentes en ofrecer o apoyar la presencia de empresas o particulares en una red electrónica, como un sitio o una página web;
- c) los servicios generados automáticamente desde un ordenador, a través de Internet o de una red electrónica, en respuesta a una introducción de datos específicos efectuada por el cliente;
- d) la concesión, a título oneroso, del derecho a comercializar un bien o servicio en un sitio de Internet que funcione como un mercado en línea, en el que los compradores potenciales realicen sus ofertas por medios automatizados y la realización de una venta se comunique a las partes mediante un correo electrónico generado automáticamente por ordenador;
- e) los paquetes de servicios de Internet relacionados con la información y en los que el componente de telecomunicaciones sea una parte secundaria y subordinada (es decir, paquetes de servicios que vayan más allá del simple acceso a Internet y que incluyan otros elementos como páginas de contenido con vínculos a noticias, información meteorológica o turística, espacios de juego, albergue de sitios, acceso a debates en línea, etc.);
- f) los servicios enumerados en el anexo I.

(...):”.

Por otra parte, como ya se ha indicado anteriormente, el artículo 11 de la Ley 37/1992 define las prestaciones 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.”.

Señala el apartado dos del mismo precepto que “en particular, se considerarán prestaciones de servicios:

(...)

15.º 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.

(...).”.

Debe recordarse que es criterio de este Centro directivo (manifestado, entre otras, en la contestación vinculante de 10 de octubre de 2014, consulta V2722-14) que, a pesar de que los servicios de mediación prestados por las plataformas y portales en internet se realizan a través de una página web y por medios electrónicos, este servicio habrá de ser calificado como servicio de mediación cuando no se limiten al mero suministro programas y su actualización o al alojamiento y mantenimiento de sitios informáticos.

De acuerdo con todo lo anterior, los servicios prestados por la consultante tendrán la calificación de servicios prestados por vía electrónica cuando se limiten a la puesta a disposición de una herramienta informática, programa informático facilitado a través de internet y se trate de servicios esencialmente automatizados, y de servicios de mediación cuando además del suministro del programa se presten otros servicios como el cobro de los derechos de autor, gestión de contenido, negociación de condiciones de adhesión a la plataformas digitales, de tal forma que la consultante, aunque sea a través de la web, realiza una función proactiva de intermediación en las operaciones de cesión de los repertorios **musica** les de sus clientes que supongan una intervención cualificada, no esencialmente automatizada.

Por otra parte, del escrito de consulta parece deducirse que cuando la consultante presta un servicio de mediación entre los autores y productores **musica** les y las plataformas digitales que permiten el consumo de esa música a los usuarios finales, dicha mediación no se realiza en nombre propio, dado que los clientes contratan directamente con las plataformas **musica** les, ya sea utilizando el contrato modelo firmado por estas con la consultante, ya sea negociando sus propias condiciones.

Por otra parte, a pesar de que esta mediación se efectúe mediante el uso de un programa informático, de la descripción de hechos se deduce que es habitual la prestación de servicios complementarios, como el cobro de los derechos de autor en nombre y por cuenta del cliente o ciertas funciones de administración de los contenidos que se cargan en las plataformas **musica** les.

Por tanto, con carácter general deberá calificarse la prestación de servicios por la consultante como un servicio de mediación en nombre y por cuenta ajena a que se refiere el artículo 11.Dos.15º de la Ley 37/1992. Únicamente en aquellos casos en que la consultante no realice ninguna otra función distinta de la puesta a disposición del programa informático en las condiciones señaladas, deberá calificarse como servicio prestado por vía electrónica.

3.- Las reglas referentes al lugar de realización de las prestaciones de servicios son objeto de regulación en los artículos 69, 70 y 72 de la Ley 37/1992 señalando el primero de ellos 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.

(...).”.

De acuerdo con lo anterior, cuando el destinatario sea un empresario o profesional actuando como tal, y con independencia de cómo se califique el servicio prestado por la consultante, éste estará sujeto al Impuesto sobre el Valor Añadido si el destinatario dispone en el territorio de aplicación del impuesto de su sede de actividad económica o de un establecimiento permanente o, en su defecto, dispone en dicho lugar de su domicilio o residencia habitual siendo destinatarios del servicio dicha sede, establecimiento, domicilio o residencia.

Del escrito de consulta resulta que los destinatarios del servicio prestado por la consultante son los músicos y productores que utilizan su herramienta informática para acceder a las plataformas digitales en las que comercializan su música. Por lo tanto, dado que se trata de empresarios o profesionales, en la medida en que los mismos estén establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto, el servicio prestado por la consultante estará sujeto al Impuesto sobre el Valor Añadido español.

Cuando dichos destinatarios empresarios o profesionales no se encuentren establecidos ni dispongan de establecimientos permanente en el territorio de aplicación del Impuesto los servicios no estarán sujetos al Impuesto sobre el Valor Añadido.

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 mediación y, en su caso, prestados por vía electrónica 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 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.

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 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.

6.- No obstante, los criterios expuestos deben ser matizados como consecuencia de las recientes sentencias del Tribunal Supremo 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.

En particular, en la sentencia de 16 de diciembre el Tribunal también considera que deberán estar sujetos al Impuesto sobre el Valor Añadido los servicios prestados desde el territorio de aplicación del Impuesto a una entidad no establecida en la Comunidad aun cuando ésta no es la destinataria final de los mismos sino que, a su vez, los refactura a otra sociedad no establecida en dicho territorio, en la medida en que el uso efectivo de los mismos se realiza en el territorio de aplicación del Impuesto.

El Tribunal Supremo, de conformidad con la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, 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.

A estos efectos, será necesario que el servicio sea utilizado por la entidad destinataria inicial o final en la realización de operaciones sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido en el territorio de aplicación del Impuesto, tengan o no la condición de sujetos pasivos de las mismas.

7.- En relación con el devengo del Impuesto, el artículo 75 de la Ley del Impuesto establece:

“Uno. Se devengará el Impuesto:

(...).

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

(...).

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.

(...).

Dos. No obstante lo dispuesto en el apartado anterior, en las operaciones sujetas a gravamen que originen pagos anticipados anteriores a la realización del hecho imponible el Impuesto se devengará en el momento del cobro total o parcial del precio por los importes efectivamente percibidos.

Lo dispuesto en el párrafo anterior no será aplicable a las entregas de bienes comprendidas en el artículo 25 de esta Ley.”.

Así pues, con carácter general, el devengo del Impuesto en el caso de los servicios prestados por la consultante se producirá en el momento en que resulte exigible la parte del precio correspondiente a cada percepción de los mismos.

6.- En cuanto al sujeto pasivo, según el artículo 84.Uno.1º de la Ley 37/1992, serán sujetos pasivos del Impuesto “las personas físicas o jurídicas que tengan la condición de empresarios o profesionales y realicen las entregas de bienes o presten los servicios sujetos al Impuesto, salvo lo dispuesto en los números siguientes”.

Se considerará, por tanto, como sujeto pasivo en los servicios objeto de consulta cuando estén sujetos al Impuesto sobre el Valor Añadido en el territorio de aplicación del Impuesto, la propia sociedad consultante prestadora de los mismos.

Por lo que se refiere a la base imponible, el artículo 78.Uno de la Ley 37/1992 establece que “estará constituida por el importe total de la contraprestación de las operaciones sujetas al mismo procedente del destinatario o de terceras personas”.

Así pues, la base imponible será la contraprestación pactada entre la consultante y los clientes como contraprestación por la mediación y, en su caso, otros servicios complementarios prestados por esta.

En cuanto al tipo impositivo aplicable, según el artículo 90.Uno de la Ley del Impuesto, “El impuesto se exigirá al tipo del 21 por ciento, salvo lo dispuesto en el artículo siguiente.”.

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.

