

SECRETARÍA DE ESTADO DE HACIENDA
DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS
Consultas Vinculantes

NUM-CONSULTA	V0601-15
ORGANO	SG de Impuestos sobre el Consumo
FECHA-SALIDA	18/02/2015
NORMATIVA	Ley 37/1992 arts. 4, 5, 11 y 69. Reglamento de Ejecución (UE) 282/2011 arts.7, 9 y 9bis
DESCRIPCION-HECHOS	La entidad consultante, dedicada a la edición, publicación y comercialización de libros en formato electrónico, distribuye los libros electrónicos a través de dos plataformas de venta en Internet de titularidad de dos empresas establecidas en los Estados Unidos de América.
CUESTION-PLANTEADA	Sujeción al Impuesto.
CONTESTACION-COMPLETA	<p>1.- El artículo 4, apartado uno, de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, (BOE de 29 de diciembre), establece que "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, apartado uno, letra a) de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido dispone que, a los efectos de lo dispuesto en dicha 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 dicho artículo.</p> <p>En este sentido, el apartado dos de este artículo 5 define las actividades empresariales o profesionales en los siguientes términos:</p> <p>"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.</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>Por tanto, la consultante tendrá la condición de empresarios o profesional a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido en la medida que ordena un conjunto de medios personales y materiales, con independencia y bajo su responsabilidad, para desarrollar una actividad empresarial mediante la realización continuada de entregas de bienes o prestaciones de servicios, asumiendo el riesgo y ventura que pueda producirse en el desarrollo de tal actividad.</p> <p>En consecuencia, la consultante tiene la consideración de empresario o profesional a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido en relación con la actividad de edición, publicación y venta de libros en formato electrónico.</p> <p>2.- Por otra parte, la consultante ha suscrito un contrato con dos entidades establecidas en los Estados Unidos de América, propietarias de plataformas de descargas que permiten a las personas que deseen adquirir sus libros electrónicos en cualquier parte del mundo descargarlos directamente a través de la plataforma en Internet creada al efecto por las citadas entidades americanas.</p> <p>De acuerdo con la escasa información aportada con el escrito de consulta parece deducirse que las entidades americanas realizan un servicio de mediación para la venta de libros electrónicos alojados en sus respectivas plataformas, recibiendo una comisión que se</p>

establece en función del precio de venta de cada libro electrónico.

En estas circunstancias, será necesario determinar la naturaleza del servicio de venta de libros electrónicos objeto de consulta.

El artículo 69.Tres, número 4º, de la Ley del Impuesto establece que “a efectos de esta Ley, se entenderá por:

(...)

4º. 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.”.

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, previamente reproducido. 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 su parte, 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;
- 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.

(...).”.

Asimismo, el anexo I de este mismo Reglamento, dispone, en extracto, lo que sigue:

“ANEXO I

Artículo 7 del presente Reglamento

(...)

3) Punto 3 del anexo II de la Directiva 2006/112/CE:

a) acceso o descarga de fondos de escritorio;

b) acceso o descarga de imágenes fotográficas o pictóricas o de salvapantallas;

c) contenido digitalizado de libros y otras publicaciones **electrónicas** ;

d) **suscripción** a periódicos y **revistas** en línea;

e) weblogs y estadísticas de sitios web;

f) noticias en línea, información sobre el tráfico y pronósticos meteorológicos;

g) información en línea generada automáticamente por programas informáticos tras la introducción de datos específicos por el cliente, como datos jurídicos y financieros, por ejemplo, datos sobre la Bolsa continuamente actualizados;

h) suministro de espacio publicitario como, por ejemplo, banners en un sitio web o página web;

i) uso de motores de búsqueda y de directorios de Internet.

(...).”.

De acuerdo con todo lo anterior, debe concluirse que el suministro de libros electrónicos a través de una plataforma de venta en Internet constituye una prestación de servicios efectuada por vía electrónica, a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido.

3.- Por otro lado, en relación con la naturaleza de los servicios que se intercambian la consultante y las entidades americanas, 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 las entidades americanas actúan en nombre propio pero por cuenta de la entidad consultante en la prestación de servicios electrónicos consistentes en la descarga de libros electrónicos 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 prestados por vía electrónica en cadena: la que realiza en nombre propio la consultante a favor de las entidades americanas titulares de las plataformas de descargas y la que éstas últimas realizan, como se ha señalado, igualmente en nombre propio, a los adquirentes de los libros electrónicos.

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 de la consultante a las entidades americanas, 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, la entidad consultante prestará un servicio por vía electrónica a las entidades americanas 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.- 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.