

Resultados

SECRETARÍA DE ESTADO DE HACIENDA
DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS
Consultas Vinculantes

Documento seleccionado	
Nº de consulta	V1722-24
Órgano	SG de Impuestos sobre el Consumo
Fecha salida	15/07/2024
Normativa	Ley 37/1992 arts. 69-Uno, 69-Tres, 70-Uno-4º y 8º
Descripción de hechos	La entidad consultante es promotora de eventos que pueden ser congresos, ferias, conciertos o competiciones deportivas que se realizarían en España y a los que se puede acceder de forma presencial o de forma virtual.
Cuestión planteada	Lugar de realización de los servicios de venta de entradas en el Impuesto sobre el Valor Añadido.
Contestación completa	1.- Esta contestación sustituye a la anterior de 12 de marzo de 2024, número V0345-24. 2.- 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.”. El artículo 5 de la Ley del impuesto señala 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. No obstante, no tendrán la consideración de empresarios o profesionales quienes realicen exclusivamente entregas de bienes o prestaciones de servicios a título gratuito, sin perjuicio de lo establecido en la letra siguiente. (...).”. Define el artículo 5, en su apartado dos, de la Ley del impuesto las actividades empresariales o profesionales como “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.”. De acuerdo con lo anterior, la consultante tiene, a los efectos del impuesto, la condición de empresario o profesional y las operaciones efectuadas deben ser calificadas como prestaciones de servicios que estarán sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido cuando se entiendan realizadas en el territorio de aplicación del impuesto. 3.- El artículo 70.uno, números 3º y 7º de la Ley 37/1992, relativos al lugar de realización de las prestaciones de servicios, reglas especiales, preceptúa lo siguiente: “Uno. Se entenderán prestados en el territorio de aplicación del Impuesto los siguientes servicios: (...)

3.º El acceso a manifestaciones culturales, artísticas, deportivas, científicas, educativas, recreativas o similares, como las ferias y exposiciones, y los servicios accesorios al mismo, siempre que su destinatario sea un empresario o profesional actuando como tal y dichas manifestaciones tengan lugar efectivamente en el citado territorio.

(...)

7º. Los que se enuncian a continuación, cuando se presten materialmente en dicho territorio y su destinatario no sea un empresario o profesional actuando como tal:

(...)

c) Los servicios relacionados con manifestaciones culturales, artísticas, deportivas, científicas, educativas, recreativas, juegos de azar o similares, como las ferias y exposiciones, incluyendo los servicios de organización de los mismos y los demás servicios accesorios a los anteriores.”.

El servicio de acceso a eventos como congresos, conciertos, espectáculos deportivos o ferias, cualquiera que sea su destinatario, empresario o profesional actuando como tal (artículo 70.uno.3º de la Ley 37/1992) o no (artículo 70.Uno.7º de la Ley 37/1992) se entenderá realizado en el territorio de aplicación del impuesto español cuando el referido evento se realice materialmente en dicho territorio.

Por tanto, el servicio de acceso objeto de consulta estará sujeto al Impuesto sobre el Valor Añadido, cuando el mismo se realice materialmente en el territorio de aplicación del Impuesto.

4.- Asimismo, la consultante manifiesta que también se puede prestar el servicio de acceso al que da lugar la venta de las entradas para la visualización de dichos eventos en directo, en términos del sector audiovisual, en “streaming” (transmisión en directo).

Define el artículo 69, apartado Tres, número 4º, de la Ley 37/1992 los servicios prestados por vía electrónica como “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 concepto de servicios prestados por vía electrónica es un concepto del derecho de la Unión que debe interpretarse de acuerdo con lo dispuesto tanto en la Directiva 2006/112/CE del Consejo (DO L 347 de 11 de diciembre), de 28 de noviembre, relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido como lo dispuesto en el Reglamento de ejecución número 282/2011 del Consejo, de 15 de marzo, por el que se establecen disposiciones de aplicación de la Directiva 2006/112/CE.

De acuerdo con el Anexo II, apartados 2), 3) y 4), de la Directiva del impuesto tienen la consideración de servicios prestados vía electrónica:

“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;”.

Por su parte, el artículo 7 del Reglamento de ejecución citado desarrolla dicho concepto en los siguientes términos:

“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.”.

De este modo, para que un servicio se categorice como servicio prestado por vía electrónica resulta necesario analizar el mismo esté básicamente automatizado y requiere una intervención humana mínima, y que no tenga viabilidad al margen de la tecnología de la información, condiciones necesarias para ser considerados como tales. Por el contrario, no tendrá la condición de servicio

prestado por vía electrónica aquel que no cumpla tales requisitos, aunque se utilice un canal electrónico para prestar el servicio.

El criterio tradicional de este Centro directivo que los servicios de difusión de imágenes, música, películas y de emisiones y manifestaciones políticas, culturales, artísticas, deportivas, científicas o de ocio constituyen servicios prestados por vía electrónica, incluso cuando son prestados en “streaming” mediante la transmisión en directo de estos eventos. No obstante, en determinados supuestos, cuando es el propio creador del contenido quien utiliza internet para comunicarse en directo con su cliente, estos servicios no tienen la consideración de servicios prestados por vía electrónica, dado que internet, a través de una videoconferencia, solo es el canal por el que el creador del contenido presta directamente sus servicios en directo al cliente.

Este criterio ha sido recogido, entre otras, en la contestación vinculante de 30 de octubre de 2020, número V3247-20, que analiza el supuesto de un empresario o profesional que realiza bailes (por tanto, de forma directa, sin perjuicio de que esté creando el contenido transmitido cuya difusión futura por internet puede constituir un servicio prestado por vía electrónica) para sus clientes en directo a través de internet, y, más recientemente, en la de 9 de abril de 2024, número V0526-24, en la que se analiza el supuesto de un empresario o profesional que realiza la actividad de astrólogo (igualmente en directo) a través de internet, pero que no constituyen propiamente la transmisión en “streaming” de contenidos digitales, sino el canal para relacionarse con sus clientes para la prestación del servicio.

En estas circunstancias, el servicio de inscripción en línea a los eventos objeto de consulta, para que el cliente pueda acceder a través de internet en directo al mismo, prestado por la consultante como organizador del evento (por tanto, de forma directa, sin perjuicio de que esté creando el contenido transmitido cuya difusión futura por internet puede constituir un servicio prestado por vía electrónica) no tiene la consideración, en las condiciones señaladas, de un servicio prestado por vía electrónica.

También es importante señalar a efectos de la no calificación del servicio de inscripción en línea al referido evento como un servicio prestado por vía electrónica que, sin perjuicio de que el acceso al mismo se realice por medios telemáticos en directo “via streaming”, el evento no está básicamente automatizado, precisa de una importante intervención humana en su organización y desarrollo, y tiene viabilidad al margen de la tecnología de la información.

No obstante, como se ha señalado, sí constituirá un servicio prestado por vía electrónica su futura difusión a través de internet o cuando dicho contenido se transmita a un tercero para que éste, a su vez, lo retransmita en directo dentro de sus servicios de acceso a contenidos digitales.

En consecuencia, los servicios que va a efectuar la consultante podrían tener la consideración de un servicio de acceso a una manifestación musical, lúdica, deportiva, feria o congreso, o de un servicio prestado por vía electrónica, en las condiciones señaladas.

5.- Por otra parte, la importancia creciente de estos servicios se ha puesto de manifiesto en la Directiva (UE) 2022/542 del Consejo, de 5 de abril, de 2022 por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE, con entrada en vigor para el 1 de enero de 2025, en relación con las reglas referentes al lugar de realización de estos servicios de “streaming” o transmisión en directo, que, en su considerando 18 señala, en relación con estos servicios, lo siguiente:

“(18) Con el fin de garantizar la tributación en el Estado miembro en que se disfruta el servicio, es necesario que todos los servicios que puedan prestarse al cliente por medios electrónicos se puedan gravar en el lugar en que el cliente esté establecido, tenga su domicilio permanente o resida habitualmente. Por tanto, es necesario modificar las normas que rigen el lugar de la prestación de servicios en relación con dichas actividades.”.

Siguiendo lo previsto en el considerando 18, la Directiva (UE) 2022/542 se modifica, con efectos 1 de enero de 2025, los artículos 53 y 54.1 de la Directiva 2006/112/CE referentes a lugar de realización (localización) del servicio de acceso a eventos y manifestaciones culturales para señalar lo siguiente:

“Subsección 4

Prestaciones de servicios culturales, artísticos, deportivos, científicos, educativos, recreativos o similares, servicios accesorios de transporte, tasación de bienes muebles y ejecuciones de obra sobre dichos bienes

Artículo 53

El lugar de prestación a un sujeto pasivo de servicios de acceso a manifestaciones culturales, artísticas, deportivas, científicas, educativas, recreativas o similares, como las ferias o exposiciones, así como de los servicios accesorios en relación con el acceso, será aquel en donde tengan lugar efectivamente las manifestaciones.

El presente artículo no se aplicará al acceso a las manifestaciones a que se refiere el párrafo primero cuando la asistencia sea virtual.

Artículo 54

1. El lugar de prestación de servicios y de servicios accesorios a personas que no tengan la condición de sujeto pasivo, relacionados con manifestaciones culturales, artísticas, deportivas, científicas, educativas, recreativas o similares, como las ferias o exposiciones, con inclusión de la prestación de servicios de los organizadores de esas actividades, será aquel en donde se lleven a cabo materialmente esas manifestaciones.

No obstante, cuando los servicios y servicios auxiliares estén relacionados con actividades que se transmitan en continuo o se ofrezcan virtualmente de cualquier otra manera, se considerará que el lugar de prestación es el lugar en el que la persona que no tenga la condición de sujeto pasivo esté establecida o domiciliada o resida habitualmente.”.

Por tanto, cuando el servicio de acceso (venta de entradas) a estas manifestaciones de carácter cultural, artísticas, deportivas, científicas, educativas, recreativas o similares, incluidas las ferias o exposiciones, se refiera a su visualización mediante su transmisión en directo, la Directiva (UE) 2022/542 prevé, desde 1 de enero de 2025, que tales servicios, incluso cuando no tengan la consideración de servicios prestados por vía electrónica, con independencia de que su destinatario sea un empresario o profesional, actuando como tal, o un consumidor final, se entiendan siempre realizados y queden sujetos al Impuesto en lugar donde se encuentre establecido el destinatario.

Es importante señalar, que esta regla es únicamente de aplicación en la actualidad cuando estos eventos tengan la consideración de servicios prestados por vía electrónica. En otro caso, actualmente quedan sujetos a tributación en el territorio donde materialmente se desarrolla el evento.

Esta nuevo enfoque, se corresponde, por lo demás, con las conclusiones adoptadas por el Comité del IVA, en su reunión de 19 de abril de 2021, relativas al análisis de las implicaciones de la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (Sala Primera) de 8 de mayo de 2019, en el asunto C-568/17-L.W. Geelen, referente al lugar de realización de una actividad recreativa consistente en la visualización de sesiones interactivas de carácter erótico filmadas y retransmitidas en directo a través de internet.

A estos efectos, una gran mayoría de Estados miembros señalaron que el lugar de realización de servicios virtuales deberá ser el lugar donde se encuentre el cliente final. Y que, a tal efecto, serán válidos los criterios generales referentes al lugar de realización (localización) de servicios previstos en los artículos 23 a 25 del Reglamento de Ejecución 282/2011 del Consejo, de 15 de marzo de 2011, por el que se establecen disposiciones de aplicación de la Directiva 2006/112/CE relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido.

Pues bien, una vez determinado el marco normativo aplicable a los servicios prestados de forma virtual o en streaming y su tributación futura, procede analizar el lugar de realización de estos servicios, de conformidad con la normativa actual.

6.- Por otra parte, las reglas referentes al lugar de realización de las prestaciones de servicios se contienen en los artículos 69, 70 y 72 de la Ley del Impuesto.

El artículo 69, apartado uno, establece 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.

2.º 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.”.

Las reglas generales del artículo 69 sólo se aplicarán en defecto de regla especial, en este sentido, en el caso de que los servicios prestados por la consultante tengan la consideración de un servicio de acceso a una manifestación musical, lúdica, deportiva, feria o congreso, presencial o en línea, deberá tenerse en cuenta que los números 3.º y 7.º del artículo 70.Uno de la Ley 37/1992, establecen que:

“Uno. Se entenderán prestados en el territorio de aplicación del Impuesto los siguientes servicios:

(...)

3.º El acceso a manifestaciones culturales, artísticas, deportivas, científicas, educativas, recreativas o similares, como las ferias y exposiciones, y los servicios accesorios al mismo, siempre que su

destinatario sea un empresario o profesional actuando como tal y dichas manifestaciones tengan lugar efectivamente en el citado territorio.

(...)

7.º Los que se enuncian a continuación, cuando se presten materialmente en dicho territorio y su destinatario no sea un empresario o profesional actuando como tal:

(...)

c) Los servicios relacionados con manifestaciones culturales, artísticas, deportivas, científicas, educativas, recreativas, juegos de azar o similares, como las ferias y exposiciones, incluyendo los servicios de organización de los mismos y los demás servicios accesorios a los anteriores.”.

De acuerdo con los anteriores preceptos, en el caso objeto de consulta, resultan aplicables las citadas reglas especiales, de modo que cuando se trate de un servicio de acceso a la manifestación musical, lúdica, deportiva, feria o congreso, tanto en la modalidad presencial como en línea objeto de consulta, se entenderán prestados en el territorio español de aplicación del Impuesto y estará sujeto al Impuesto sobre el Valor Añadido cuando el evento o manifestación se realice materialmente en dicho territorio.

En otro caso, no estarán sujetos al Impuesto sobre el Valor Añadido.

No obstante, como se ha señalado a partir del 1de enero de 2025, estos servicios de acceso a una manifestación musical, lúdica, deportiva, feria o congreso en su modalidad en línea (acceso virtual en “streaming” o transmisión de directo) incluso aunque no tengan la consideración de servicios prestados por vía electrónica, se entenderán realizados en el territorio de aplicación del Impuesto cuando su destinatario, ya sea empresario o profesional o consumidor final, se encuentre establecido o tenga su residencia o domicilio habitual en dicho territorio estando, en esas circunstancias, sujetos al Impuesto sobre el Valor Añadido.

7.- Con independencia de lo anterior cuando los servicios objeto de consulta tengan la consideración de servicios prestados por vía electrónica, deberá tenerse en cuenta que, sin perjuicio de lo señalado en el referido artículo 69.Uno.1º cuando su destinatario es un empresario o profesional actuando como tal, el artículo 70.Uno, apartados 4º y 8º de la Ley 37/1992, dispone la siguiente regla especial aplicable a los servicios prestados por vía electrónica cuyo destinatario no es un empresario o profesional actuando como tal,

“Artículo 70. Lugar de realización de las prestaciones de servicios. Reglas especiales.

Uno. Se entenderán prestados en el territorio de aplicación del Impuesto los siguientes servicios:

(...)

4º. Los prestados por vía electrónica, de telecomunicaciones y de radiodifusión y televisión, cuando el destinatario no sea un empresario o profesional actuando como tal, siempre que éste se encuentre establecido o tenga su residencia o domicilio habitual en el territorio de aplicación del impuesto, en los siguientes casos:

a) Cuando concurren los siguientes requisitos:

a’) que sean efectuados por un empresario o profesional que actúe como tal establecido únicamente en otro Estado miembro por tener en el mismo la sede de su actividad económica, o su único establecimiento o establecimientos permanentes en la Comunidad, o, en su defecto, el lugar de su domicilio permanente o residencia habitual; y

b’) que se haya superado el límite previsto en el artículo 73 de esta Ley o que se haya ejercitado la opción de tributación en destino prevista en dicho artículo.

b) Que sean efectuados por un empresario o profesional que actúe como tal distinto de los referidos en la letra a’) de la letra a) anterior.

(...)

8º. Los prestados por vía electrónica, de telecomunicaciones y de radiodifusión y televisión, que sean efectuados por un empresario o profesional que actúe como tal establecido únicamente en el territorio de aplicación del impuesto por tener en el mismo la sede de su actividad económica, o su único establecimiento o establecimientos permanentes en la Comunidad, o, en su defecto, el lugar de su domicilio permanente o residencia habitual y se cumplan los siguientes requisitos:

a) que el destinatario no sea un empresario o profesional actuando como tal, siempre que este se encuentre establecido o tenga su residencia o domicilio habitual en otro Estado miembro; y

b) que no se haya superado el límite previsto en el artículo 73 de esta Ley, ni se haya ejercitado la opción de tributación en destino prevista en dicho artículo.”.

De acuerdo con lo anterior, y sin perjuicio del límite previsto en el citado artículo 73 de la Ley 37/1992, se puede concluir lo siguiente:

(i) Estarán sujetos al Impuesto sobre el Valor Añadido español los servicios de acceso a los eventos en “streaming”, transmisión en directo, que tengan la consideración de servicios prestados por vía electrónica de entre los que son objeto de consulta, efectuados por la consultante cuando su destinatario (empresario o consumidor final) se encuentre establecido o tenga su residencia o domicilio habitual en el territorio de aplicación del impuesto.

La consultante será sujeto pasivo del Impuesto sobre el Valor Añadido correspondiente a dichos servicios.

(ii) Por el contrario, los servicios de acceso en “streaming”, transmisión en directo, de los eventos que constituyan servicios prestados por vía electrónica prestados a destinatarios establecidos en otros Estados miembros se entenderán localizados en el territorio donde los mismos estén establecidos.

A los servicios cuyo destinatario sea un empresario o profesional actuando como tal establecido en otro Estado miembro, les será de aplicación la regla de inversión del sujeto pasivo y, por tanto, será sujeto pasivo el empresario o profesional destinatario del mismo que deberá liquidar el Impuesto correspondiente, en la medida que la consultante no esté establecida en dichos territorios.

Por el contrario, los servicios cuyo destinatario no tenga la condición de empresario o profesional quedarán sujetos al Impuesto en el Estado miembro donde se encuentre establecido el consumidor final destinatario y deberán ser declarados por la entidad consultante.

Para estos últimos servicios podrían ser, en su caso, de aplicación, por parte de la entidad consultante, alguno de los regímenes de ventanilla única (OSS, en su acrónimo inglés) que permitirá a la consultante evitar registrarse a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido en cada Estado Miembro de consumo, pudiendo, por el contrario:

- Registrarse a efectos del Impuesto electrónicamente en un solo Estado miembro para todas las ventas de bienes y servicios (como es el caso de la presente consulta al tratarse de prestaciones de servicios por vía electrónica), que reúnan los requisitos, realizadas a clientes ubicados en cualquiera de los otros Estados miembros;

- Presentar una única declaración del IVA electrónica en el Estado miembro de identificación y liquidar en un único pago el IVA devengado por todas estas ventas de bienes y servicios;

En este sentido, al estar la consultante establecida en la Unión (España) el régimen de ventanilla que resultará de aplicación será el régimen de la Unión.

El régimen de la Unión está previsto en la Sección 3ª del Capítulo XI del Título IX de la Ley del Impuesto y comprende los artículos 163 unvíces a 163 quatervíces.

Este régimen es transposición de lo previsto en los artículos 369 bis a 369 duodecies de la Directiva 2006/112/CE.

Este régimen permite a los empresarios que presten servicios a destinatarios que no tengan la condición de empresarios o profesionales declarar y pagar el Impuesto sobre el Valor Añadido en cada uno de los Estados miembros a través de un sistema de ventanilla única.

Este sistema de ventanilla única requiere la elección de un Estado miembro de identificación en donde presentar las declaraciones.

No obstante, para los empresarios o profesionales, como la consultante, que tengan su sede de actividad económica en el territorio de aplicación del impuesto, el artículo 163 unvíces.Tres.a) de la Ley 37/1992, señala que el Reino de España será su Estado miembro de identificación.

(iii) Los servicios de “streaming”, transmisión de directo, de eventos que tengan la consideración de servicios prestados por vía electrónica a destinatarios establecidos en terceros Estados estarán no sujetos al Impuesto sobre el Valor Añadido.

8.- 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.