



Consulta Vinculante

Concepto impositivo

Impuesto sobre el Valor Añadido

Consulta Tributaria

6396/2013

Gertaeren azalpen laburra / Descripción de los hechos

La consultante es una entidad que se dedica al desarrollo y venta de aplicaciones por internet. Estas aplicaciones se venden a través de las plataformas de dos compañías no residentes que actúan como intermediarias, y que, por lo tanto, le cobran las correspondientes comisiones. En concreto, las sociedades intermediarias cobran a los clientes finales el importe total de los productos que venden (de las aplicaciones que se descargan a través de sus plataformas), y abonan a la consultante la diferencia entre dicho importe total y sus comisiones. Las descargas de las aplicaciones informáticas que desarrolla la compareciente se realizan en España, en la Unión Europea y en el resto del mundo, y los adquirentes son personas físicas que actúan como consumidores finales.

Gai den Arazoa / Cuestión Planteada

Desea saber:

- 1) Si las comisiones que debe abonar a las empresas intermediarias resultan deducibles en el Impuesto sobre Sociedades.
- 2) Cómo deben facturarle sus servicios las compañías intermediarias, teniendo en cuenta que se trata de entidades residentes en el extranjero.
- 3) Cómo tributan en el ámbito del Impuesto sobre el Valor Añadido los ingresos que obtiene.

Erantzuna / Contestación

De los datos aportados en el escrito de consulta, se puede deducir que nos encontramos ante una entidad que vende aplicaciones informáticas por internet a consumidores finales, utilizando, para ello, los servicios de dos compañías que gestionan las plataformas en las que se encuentran alojadas las citadas aplicaciones, a través de las cuales los adquirentes pueden descargárselas en sus equipos. Estas entidades, que actúan como intermediarias entre la compareciente y los clientes finales, operan por cuenta ajena, de forma que únicamente perciben una comisión por las descargas de los productos de aquélla (de la compareciente) que realizan

Bilbao, a 27 de noviembre de 2013



Fdo.: Juan Sebastian Sanz Buerba

los compradores a través de sus respectivas plataformas. La consultante recibe el importe total de la venta de sus aplicaciones, abonado por los consumidores finales, menos las comisiones correspondientes a las entidades que prestan el servicio de intermediación y descarga.

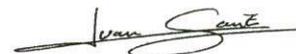
1) Aclarado lo anterior, en lo que respecta al Impuesto sobre Sociedades, es de aplicación la Norma Foral 3/1996, de 26 de junio, del Impuesto sobre Sociedades (NFIS), cuyo artículo 10.3 dispone que: "3. *En el régimen de estimación directa la base imponible se calculará corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en la presente Norma Foral, el resultado contable determinado de acuerdo con las normas previstas en el Código de Comercio, en las demás leyes relativas a dicha determinación y en las disposiciones que se dicten en desarrollo de las citadas normas*".

Consecuentemente, en el Impuesto sobre Sociedades, la base imponible se calcula corrigiendo el resultado contable mediante la aplicación de los preceptos recogidos en la NFIS. Por lo que, como regla general, un gasto será deducible a efectos del Impuesto en la medida en que tenga esta misma consideración en el ámbito contable, se cumplan los requisitos imputación temporal e inscripción contable previstos en el artículo 20 de la misma NFIS, y no exista ningún precepto en la normativa tributaria que establezca lo contrario.

En el ámbito mercantil y contable, el artículo 36.2 del Código de Comercio, en su redacción dada por el artículo 1.Uno de la Ley 16/2007, de 4 de julio, de reforma y adaptación de la legislación mercantil en materia contable para su armonización internacional con base en la normativa de la Unión Europea, establece que: "2. *Los elementos de la cuenta de pérdidas y ganancias y del estado que refleje los cambios en el patrimonio neto del ejercicio son: (...) b) Gastos: decrementos en el patrimonio neto durante el ejercicio, ya sea en forma de salidas o disminuciones en el valor de los activos, o de reconocimiento o aumentos de los pasivos, siempre que no tengan su origen en distribuciones a los socios o propietarios. Los ingresos y gastos del ejercicio se imputarán a la cuenta de pérdidas y ganancias y formarán parte del resultado, excepto cuando proceda su imputación directa al patrimonio neto, en cuyo caso se presentarán en el estado que muestre los cambios en el patrimonio neto, de acuerdo con lo previsto en la presente sección o en una norma reglamentaria que la desarrolle*".

En este mismo sentido, el apartado 4.5 del Marco Conceptual de la Contabilidad, contenido en la Primera Parte del Plan General de Contabilidad (PGC), aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, determina que: "*Los elementos que, cuando cumplan los criterios de reconocimiento que se establecen posteriormente, se registran en el balance, son: (...) 5. Gastos: decrementos en el patrimonio neto de la empresa durante el ejercicio, ya sea en forma de salidas o disminuciones en el valor de los activos, o de reconocimiento o aumento de*

Bilbao, a 27 de noviembre de 2013



Fdo.: Juan Sebastian Sanz Buerba

valor de los pasivos, siempre que no tengan su origen en distribuciones, monetarias o no, a los socios o propietarios, en su condición de tales. Los ingresos y gastos del ejercicio se imputarán a la cuenta de pérdidas y ganancias y formarán parte del resultado, excepto cuando proceda su imputación directa al patrimonio neto, en cuyo caso se presentarán en el estado de cambios en el patrimonio neto, de acuerdo con lo previsto en la segunda parte de este Plan General de Contabilidad o en una norma que lo desarrolle".

A lo que el apartado 5.4 del citado Marco Conceptual de la Contabilidad añade que: "4. *El reconocimiento de un gasto tiene lugar como consecuencia de una disminución de los recursos de la empresa, y siempre que su cuantía pueda valorarse o estimarse con fiabilidad. Por lo tanto, conlleva el reconocimiento simultáneo o el incremento de un pasivo, o la desaparición o disminución de un activo y, en ocasiones, el reconocimiento de un ingreso o de una partida de patrimonio neto. (...)*".

Estas mismas reglas se recogen, en términos análogos, en el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas, aprobado por Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre.

Consecuentemente, en la medida en que las comisiones por las que se pregunta tienen la consideración de gasto a efectos contables para la entidad consultante, también resultarán deducibles para ella en el Impuesto sobre Sociedades, al no existir ningún precepto de carácter fiscal que lo impida.

En el supuesto de que la entidad venda sus aplicaciones a las compañías intermediarias que gestionan las plataformas a través de las que se realizan las descargas (y no a los consumidores finales), las comisiones por las que pregunta tendrán la consideración de descuentos sobre el precio de venta de dichas aplicaciones y, en consecuencia, de menor ingreso por este concepto.

2) Con respecto a las cuestiones relativas al Impuesto sobre el Valor Añadido, es de aplicación la Norma Foral 7/1994, de 9 de noviembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (NFIVA), cuyo artículo 4 prevé que: "*Uno. 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. (...)*".

Bilbao, a 27 de noviembre de 2013



Fdo.: Juan Sebastian Sanz Buerba

Zerga Doktrinaren Zerbitzuburua
El Jefe del Servicio de Doctrina Tributaria

Mientras que el artículo 5 de la misma NFIVA señala que: *"Uno. A los efectos de lo dispuesto en esta Norma Foral, 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. b) Las sociedades mercantiles, salvo prueba en contrario. (...) 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. (...)"*.

Por su parte, el artículo 11 de la NFIVA establece que: *"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 Norma Foral, no tenga la consideración de entrega, adquisición intracomunitaria o importación de bienes. Dos. En particular se considerarán prestaciones de servicios: (...) 15. 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 conformidad con lo indicado en este artículo 11.Uno.15 de la NFIVA, en el ámbito del Impuesto sobre el Valor Añadido, las operaciones de mediación, agencia o comisión, reciben distinto tratamiento, en función de si el mediador actúa frente al destinatario en nombre propio, o en nombre ajeno. A estos efectos, debe tenerse en cuenta que el destinatario de una operación es quien ocupa la posición de acreedor en la relación jurídica en la que el empresario o profesional que debe realizar dicha operación ostenta la condición de deudor, y en la que la entrega de bienes o la prestación de servicios de que se trate constituye la prestación. Por obligación debe entenderse el vínculo jurídico que liga a dos (o más) personas, en virtud del cual una de ellas (deudor) queda sujeta al deber de realizar una prestación (un cierto comportamiento) a favor de la otra (acreedor), correspondiendo a este último el correlativo poder (derecho de crédito) para pretender y exigir la prestación.

Así, cuando se intermedia en la compra (lo que ocurre en los supuestos en los que el destinatario de la mediación es el comprador), o en la venta (cuando la mediación se realiza en favor del vendedor) de servicios, debe concretarse si el intermediario actúa en nombre propio, o si lo hace en nombre ajeno. Si actúa en nombre propio, se producen dos prestaciones de

Bilbao, a 27 de noviembre de 2013



Fdo.: Juan Sebastian Sanz Buerba

servicios de igual naturaleza en cadena: a) un primer servicio del proveedor al intermediario; y b) un segundo servicio, de la misma naturaleza, efectuado por este intermediario en beneficio del cliente final. Por el contrario, cuando el intermediario actúa en nombre ajeno (de modo que el comprador y el vendedor suscriben los oportunos contratos de prestación de servicios en su propio nombre), también existen dos prestaciones de servicios, pero de distinta naturaleza: un servicio principal, realizado por el vendedor en beneficio del comprador, y un servicio de intermediación, realizado por el intermediario en interés del destinatario del mismo (esto es, del comprador, o del vendedor, según el caso).

Por ello, en un supuesto como el planteado, debe determinarse, en primer lugar, si las entidades que gestionan las plataformas a través de las que se realizan las descargas actúan frente a los compradores en nombre propio, o en nombre de la entidad compareciente, para lo cual habrá que estar a la naturaleza de las obligaciones contractuales derivadas de los acuerdos que suscriben los consumidores con las entidades que prestan los servicios de intermediación y de descargas online, pudiéndose tener en cuenta, entre otras circunstancias, quién asume el riesgo de pérdida en caso de impago por parte del consumidor final, quién asume la responsabilidad en el supuesto de mal funcionamiento de la aplicación electrónica, o quién fija el precio final del producto a satisfacer por el cliente.

Si, de acuerdo con todo lo anterior, las entidades intermediarias actúan en nombre propio frente a los clientes finales, debe concluirse que, al menos a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, dichas entidades adquieren a la consultante las aplicaciones en cuestión, y se las revenden a los consumidores. De modo que la compareciente presta sus servicios a las intermediarias, y éstas a los clientes finales.

Por el contrario, si las compañías intermediarias actúan en nombre ajeno frente a los clientes, procede entender que es la compareciente quien vende las aplicaciones a estos últimos, mientras que las citadas compañías, titulares de las plataformas por las que se pregunta, le prestan servicios de intermediación a ella (a la compareciente).

En lo que respecta a la naturaleza de los servicios en cuestión, el artículo 69.Tres, apartado 4º, de la NFIVA determina que: *"Tres. A efectos de esta Norma Foral, 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*

Bilbao, a 27 de noviembre de 2013



Fdo.: Juan Sebastian Sanz Buerba

Zerga Doktrinaren Zerbitzularia
El Jefe del Servicio de Doctrina Tributaria

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. (...)"

Asimismo, 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 ha llevado a cabo a través del artículo 69.Tres.4º de la NFIVA, 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".

En este mismo sentido, 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 que: "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

Bilbao, a 27 de noviembre de 2013



Fdo.: Juan Sebastian Sanz Buerba

turística, espacios de juego, albergue de sitios, acceso a debates en línea, etc.); f) los servicios enumerados en el anexo I. (...)"

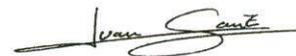
Asimismo, el anexo I del citado Reglamento de Ejecución (UE) nº 282/2011 del Consejo, de 15 de marzo de 2011, dispone, en extracto, que: "**ANEXO I. Artículo 7 del presente Reglamento: (...)2) Punto 3 del anexo II de la Directiva 2006/112/CE: a) acceso o descarga de programas informáticos, como por ejemplo programas de gestión/contabilidad, o programas antivirus, así como de sus actualizaciones; (...) 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. 4) Punto 4 del anexo II de la Directiva 2006/112/CE: a) acceso o descarga de música en ordenadores personales y teléfonos móviles; b) acceso o descarga de melodías, fragmentos musicales, tonos de llamada u otros sonidos; c) acceso o descarga de películas; d) descarga de juegos a ordenadores personales y teléfonos móviles; e) acceso automatizado a juegos en línea que dependan de Internet, o de otra red electrónica similar, en los que los jugadores se encuentren en lugares diferentes. (...)"**

De acuerdo con todo lo anterior, tanto los servicios de descarga de contenidos digitales que realiza la entidad consultante, como los que prestan las compañías titulares de las plataformas a través de las que se llevan a cabo las descargas en cuestión, se califican como servicios prestados por vía electrónica.

2.1 Actuación de las entidades titulares de las plataformas en nombre propio.

En el supuesto de que, tal y como parece desprenderse de los datos aportados, la entidad consultante no mantenga comunicación directa con los adquirentes de sus aplicaciones, ni fije las reglas y condiciones de la prestación del servicio electrónico, ni tampoco ordene el modo en el que ha de hacerse efectivo el cobro de la contraprestación que deben satisfacer los adquirentes, de manera que sean las compañías titulares de las plataformas de descarga quienes establezcan las condiciones del suministro, quienes tengan el conocimiento y la relación directa con los adquirentes de las aplicaciones y quienes determinen las modalidades y condiciones del suministro, así como del pago del precio, procederá entender que dichas compañías titulares de

Bilbao, a 27 de noviembre de 2013



Fdo.: Juan Sebastian Sanz Buerba

las plataformas de descarga operan en nombre propio frente a los adquirentes, a quienes prestan el mismo servicio que reciben de la compareciente.

Con lo que, en ese caso, es decir, siendo así las cosas, estaremos ante dos prestaciones de servicios realizadas por vía electrónica en cadena: 1) la que realiza la consultante en nombre propio a favor de las entidades extranjeras titulares de las plataformas en la que se alojan las aplicaciones (y desde las que pueden descargárselas los compradores); y 2) la que realizan estas últimas, igualmente en nombre propio, a los adquirentes de la aplicación.

Sobre este particular, el Reglamento de Ejecución (UE) nº 1042/2013, del Consejo, de 7 de octubre de 2013, por el que se modifica el Reglamento de Ejecución (UE) nº 282/2011, en lo relativo al lugar de realización de las prestaciones de servicios (DOUE de 26 de octubre de 2013), aplicable a partir del 1 de enero de 2015, señala en su considerando 4) que: *"Es necesario precisar quién es el prestador a efectos del impuesto sobre el valor añadido (IVA) cuando la prestación de servicios efectuada por vía electrónica o los servicios telefónicos prestados a través de internet se efectúan a través de redes de telecomunicaciones, de una interfaz o de un portal"*.

Motivo por el cual, dicho Reglamento de Ejecución (UE) nº 1042/2013, del Consejo, de 7 de octubre de 2013, incluye un nuevo artículo, el 9 bis, en el Reglamento de Ejecución (UE) nº 2828/2011, según el cual, a partir del citado 1 de enero de 2015: *"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. (...) 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*

Bilbao, a 27 de noviembre de 2013



Fdo.: Juan Sebastian Sanz Buerba

internet (VoIP), y que no participen en la prestación de esos servicios telefónicos o prestados por vía electrónica.»".

De modo que, por expresa disposición legal, a partir del 1 de enero de 2015, en supuestos como el planteado, se presumirá que el titular del portal (del mercado de aplicaciones) actúa en nombre propio (aun cuando sea por cuenta del vendedor de las citadas aplicaciones), salvo que reconozca expresamente lo contrario, y así quede reflejado en los acuerdos contractuales entre las partes, para lo cual, deberán cumplirse las siguientes condiciones: a) las facturas emitidas por cada sujeto pasivo que participe en la prestación de los servicios por vía electrónica deberán indicar con precisión cuáles son tales servicios y quién es su prestador; y b) las facturas que se faciliten al cliente deberán indicar con precisión los servicios prestados por vía electrónica y quién es el prestador de los mismos.

Además, se añade que los contribuyentes que autoricen los cargos a los clientes, o la prestación de los servicios, o que fijen los términos y las condiciones generales de las prestaciones, no podrán indicar expresamente a otra persona como prestadora de dichos servicios (es decir, que no podrán indicar que actúan en nombre ajeno).

Aclarado lo anterior, las reglas aplicables de cara a determinar cuándo los servicios prestados por vía electrónica se entienden localizados dentro del territorio de aplicación del Impuesto, se contienen en los artículos 69 y 70 de la NFIVA.

Así, el artículo 69 de la NFIVA prevé 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 Norma Foral, en los siguientes casos: 1. 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. 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. Dos.- Por excepción de lo dispuesto en el número 2 del apartado uno del presente artículo, no se entenderán realizados en el territorio de aplicación del Impuesto los servicios que se enumeran a continuación cuando el destinatario de los mismos no sea un empresario o profesional actuando como tal y esté*

Bilbao, a 27 de noviembre de 2013

Fdo.: Juan Sebastian Sanz Buerba

establecido o tenga su domicilio o residencia habitual fuera de la Comunidad, salvo en el caso de que dicho destinatario esté establecido o tenga su domicilio o residencia habitual en las Islas Canarias, Ceuta o Melilla y se trate de los servicios a que se refieren las letras a) a l) siguientes: (...) m) Los servicios prestados por vía electrónica. Tres.- A efectos de esta Norma Foral, se entenderá por: (...) 4. 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".

De conformidad con todo lo indicado, los servicios objeto de consulta, consistentes en el suministro de aplicaciones informáticas para su descarga posterior por parte de los clientes finales, prestados por la entidad compareciente (quien se encuentra establecida en el ámbito de aplicación del Impuesto) a empresarios establecidos en el extranjero no están sujetos aquí al Impuesto sobre el Valor Añadido, sino que, en su caso, lo estarán en el territorio, o territorios, donde se encuentren establecidas las compañías titulares de las plataformas informáticas en las que se alojan las referidas aplicaciones (de los mercados de aplicaciones), sobre lo que nada se dice en el escrito presentado.

No obstante, en el supuesto de que las entidades titulares de los mercados de aplicaciones a las que se prestan los servicios en cuestión no estén establecidas en la Comunidad, en las Islas Canarias, o en Ceuta o Melilla, deberá atenderse, además, a lo indicado en el artículo 70.Dos de la NFIVA, según el que: "*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, Islas Canarias, Ceuta o Melilla, pero su utilización o explotación efectivas se realicen en dicho territorio: 1.º Los enunciados en las letras a) a m) del apartado dos del artículo 69 de esta Norma Foral, cuyo destinatario sea un empresario o profesional actuando como tal, y los enunciados en la letra n) de dicho apartado dos del artículo 69, cualquiera que sea su destinatario. (...)*".

Bilbao, a 27 de noviembre de 2013



Fdo.: Juan Sebastian Sanz Buerba

Zerga Doktrinaren Zerbitzuburua
El Jefe del Servicio de Doctrina Tributaria

Este precepto recoge una regla especial de gravamen, de carácter económico, basada en la utilización o explotación efectiva de determinados servicios, para los cuales la regla general del artículo 69.Uno.1º de la NFIVA, arriba transcrito, determinaría su no sujeción al Impuesto.

Muy resumidamente, esta regla afecta a los servicios que se utilizarán o explotarán efectivamente, desde un punto de vista económico, en el territorio de aplicación del Impuesto.

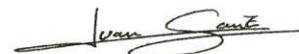
En el supuesto planteado, los servicios prestados por la consultante a un cliente empresario o profesional establecido fuera de la Comunidad, de las Islas Canarias, de Ceuta y de Melilla, podrían ser utilizados por dicho cliente para, a su vez, realizar operaciones en el territorio de aplicación del Impuesto. Lo que, atendiendo al artículo 70.Uno.4º de la NFIVA, ocurrirá cuando el empresario establecido fuera de los citados territorios preste servicios por vía electrónica a particulares (no empresarios ni profesionales) que estén establecidos, tengan su residencia o domicilio habitual en el ámbito de aplicación del Impuesto.

Por consiguiente, en la medida en que los servicios electrónicos prestados por la consultante a clientes radicados fuera de la Comunidad, de las Islas Canarias, de Ceuta y de Melilla, vayan a ser utilizados por éstos para realizar servicios que, a su vez, se localicen dentro del ámbito de aplicación del Impuesto, conforme al artículo 70.Uno.4º de la NFIVA, dichos servicios estarán sujetos aquí al Impuesto, por aplicación del artículo 70.Dos 1º de la misma NFIVA.

En el caso de que las compañías titulares de los mercados de aplicaciones estén establecidas en el territorio de otro Estado de la Comunidad, y, por lo tanto, los servicios que les presta la entidad compareciente se localicen en ellos, serán las citadas compañías quienes ostenten allí la condición de sujetos pasivos del Impuesto, por aplicación de la regla de inversión vigente en la normativa de los citados Estados, equivalente a la regulada en el artículo 84.Uno.2º a) de la NFIVA (y en el artículo 196 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido).

No obstante, la entidad consultante deberá cumplir las demás obligaciones tributarias que le impone la normativa reguladora del Impuesto sobre el Valor Añadido. En concreto, la entidad deberá atender a lo previsto en el artículo 164 de la NFIVA, según el que: *"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: (...) 2.º Solicitar de la Administración el número de identificación fiscal y comunicarlo y acreditarlo en los supuestos que se establezcan. 3.º Expedir y entregar factura de todas sus operaciones, ajustada a lo que se determine reglamentariamente. (...) 5.º Presentar periódicamente o a requerimiento de la*

Bilbao, a 27 de noviembre de 2013



Fdo.: Juan Sebastian Sanz Buerba

Administración, información relativa a sus operaciones económicas con terceras personas. (...)".

La obligación de expedir y entregar factura se encuentra desarrollada en el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado mediante Decreto Foral 4/2013, de 22 de enero, cuyo artículo 2 determina que: "1. De acuerdo con el artículo 164.Uno.3.º de la Norma Foral 7/1994, de 9 de noviembre, 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. (...) 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".

Según este artículo 2.1 del Reglamento de Facturación, los empresarios o profesionales están obligados a expedir factura y copia de la misma por todas 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, sin más excepciones que las expresamente recogidas en dicho Reglamento. Esta obligación también afecta a las operaciones que estén sujetas en otro Estado miembro, o que se entiendan realizadas fuera de la Comunidad.

En consecuencia con lo anterior, la entidad consultante deberá emitir factura por los servicios de descarga online que lleve a cabo, con independencia de que los mismos se entiendan realizados en el ámbito de otro Estado miembro, o fuera de la Comunidad.

Los servicios que, conforme a todo lo anterior, se entiendan localizados en el territorio de otro Estado miembro, en el que el adquirente ostentará la condición de sujeto pasivo, por aplicación de la regla de inversión regulada en el artículo 196 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor

Bilbao, a 27 de noviembre de 2013



Fdo.: Juan Sebastian Sanz Buerba

añadido (que se corresponde con el artículo 84.Uno.2 de la NFIVA), deben ser objeto de declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias, según se indica en el artículo 79 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido (RIVA), aprobado mediante Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, de conformidad con el cual: *"Estarán obligados a presentar la declaración recapitulativa los empresarios y profesionales, incluso cuando tengan dicha condición con arreglo a lo dispuesto en el apartado cuatro del artículo 5 de la Ley del Impuesto, que realicen cualquiera de las siguientes operaciones: (...) 3.º Las prestaciones intracomunitarias de servicios. A efectos de este Reglamento, se considerarán prestaciones intracomunitarias de servicios las prestaciones de servicios en las que concurren los siguientes requisitos: a) Que, conforme a las reglas de localización aplicables a las mismas, no se entiendan prestadas en el territorio de aplicación del Impuesto. b) Que estén sujetas y no exentas en otro Estado miembro. c) Que su destinatario sea un empresario o profesional actuando como tal y radique en dicho Estado miembro 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, o que dicho destinatario sea una persona jurídica que no actúe como empresario o profesional pero tenga asignado un número de identificación a efectos del Impuesto suministrado por ese Estado miembro. d) Que el sujeto pasivo sea dicho destinatario. (...)"*.

Cuando, de acuerdo con lo dispuesto en este artículo 79.3º del RIVA, una operación se califica como prestación intracomunitaria de servicios, su realización determina que se deba informar de ella en la declaración recapitulativa, Modelo 349.

En estos casos, tanto el prestador como el destinatario de los servicios intracomunitarios deben disponer de un número de identificación fiscal atribuido por sus respectivas Administraciones tributarias.

2.2 Actuación de las titulares de las plataformas informáticas en nombre ajeno.

Si, en contra de todo lo anterior, las entidades titulares de las plataformas informáticas actuaran frente a los compradores en nombre y por cuenta ajena, de modo que su labor se limitara a poner en relación a las partes (a vendedor y a comprador), para que ellas celebren los contratos en su propio nombre, a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, existirán los siguientes servicios, ambos prestados por vía electrónica:

- El servicio de descarga de contenidos digitales realizado por la entidad consultante a favor de los consumidores finales, utilizando para ello los servicios de los titulares de las plataformas en las que dichos contenidos se encuentran alojados.

Bilbao, a 27 de noviembre de 2013



Fdo.: Juan Sebastian Sanz Buerba

- El servicio de mediación prestado por los titulares de las citadas plataformas a la consultante (proveedora de los contenidos digitales).

De cara a determinar si los servicios objeto de consulta deben o no considerarse realizados en el territorio de aplicación del impuesto, procede atender, igualmente, a lo previsto en el artículo 69 de la NFIVA, ya transcrito.

De acuerdo con lo dispuesto en el citado artículo 69 de la NFIVA, los servicios consistentes en el suministro online de aplicaciones informáticas en favor de particulares (no empresarios ni profesionales), estarán sujetos al Impuesto sobre el Valor Añadido cuando dichos particulares estén establecidos, o tengan su residencia o domicilio: 1) en el territorio de aplicación del Impuesto; o 2) en el territorio de otro Estado miembro. Por el contrario, no estarán sujetos al Impuesto sobre el Valor Añadido, los servicios descritos que se presten a particulares establecidos, o con domicilio o residencia habitual fuera de la Comunidad (incluidas las Islas Canarias, Ceuta y Melilla).

Por su parte, los servicios de mediación prestados por las compañías titulares de las plataformas en las que se alojan las aplicaciones informáticas que vende la consultante estarán sujetos al Impuesto sobre el Valor Añadido, en la medida en que su destinatario (la compareciente) se encuentra establecido en el territorio de aplicación del Impuesto.

En lo que se refiere al sujeto pasivo de las operaciones analizadas, resulta de aplicación el artículo 84 de la NFIVA, donde se indica que: *"Uno.- Serán sujetos pasivos del Impuesto: 1.º 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. 2.º Los empresarios o profesionales para quienes se realicen las operaciones sujetas al Impuesto en los supuestos que se indican a continuación: a) Cuando las mismas se efectúen por personas o entidades no establecidas en el territorio de aplicación del Impuesto. (...)"*.

En consecuencia con lo anterior, en la prestación de servicios de descargas online efectuada por la entidad consultante, el sujeto pasivo de las operaciones que se entiendan realizadas en el territorio de aplicación del Impuesto, será la propia entidad consultante.

Adicionalmente, en lo que respecta a los servicios de mediación prestados por las compañías no residentes en su favor, será también la entidad compareciente quien tenga la condición de sujeto pasivo, por aplicación de la denominada regla de inversión del sujeto pasivo del artículo 84.Uno.2 a) de la NFIVA..

Bilbao, a 27 de noviembre de 2013



Fdo.: Juan Sebastian Sanz Buerba

Además, la compareciente también deberá expedir las oportunas facturas para documentar las operaciones que realice a favor de los adquirentes finales de las aplicaciones, con independencia de que se entiendan localizadas dentro del ámbito de aplicación del Impuesto, o fuera de la Comunidad, atendiendo a lo dispuesto en el artículo 2 del Reglamento de Facturación, ya analizado. En consecuencia, la consultante deberá emitir factura por los servicios de descarga online que lleve a cabo, al margen de que los mismos se encuentren o no sujetos al Impuesto.

En lo que se refiere a los servicios de mediación que percibe, serán las compañías prestadoras de los mismos quienes deban emitir las facturas correspondientes, aun cuando el sujeto pasivo de estos servicios sea su destinatario (es decir, la entidad consultante).

De otra parte, en lo que se refiere a la cumplimentación del Modelo 349, los servicios electrónicos prestados por la compareciente a consumidores finales se entenderán prestados en el territorio de aplicación del Impuesto, o fuera de la Comunidad, y sus destinatarios serán particulares, no empresarios ni profesionales, por lo que no deberán ser incluidos en el Modelo 349 de resumen recapitulativo de operaciones con sujetos pasivos de la Unión Europea.

No obstante, sí deberán consignarse en dicha declaración, Modelo 349, los servicios de intermediación prestados por compañías residentes en otros Estados miembros a favor de la compareciente, tal y como expresamente se señala en el artículo 79.4.º del RIVA, según el que: *"Estarán obligados a presentar la declaración recapitulativa los empresarios y profesionales, incluso cuando tengan dicha condición con arreglo a lo dispuesto en el apartado cuatro del artículo 5 de la Ley del Impuesto, que realicen cualquiera de las siguientes operaciones: (...) 4.º Las adquisiciones intracomunitarias de servicios. A efectos de este Reglamento, se considerarán adquisiciones intracomunitarias de servicios las prestaciones de servicios sujetas y no exentas en el territorio de aplicación del Impuesto que sean prestadas por un empresario o profesional cuya sede de actividad económica o establecimiento permanente desde el que las preste o, en su defecto, el lugar de su domicilio o residencia habitual, se encuentre en la Comunidad pero fuera del territorio de aplicación del Impuesto"*.

Por último, debe indicarse que, a partir del 1 de enero de 2015, los servicios electrónicos prestados por proveedores establecidos en la Comunidad a particulares también residentes o establecidos en la Comunidad se entenderán localizados en el territorio donde radique el establecimiento, domicilio o residencia del adquirente, y no del prestador, para lo cual se articulará un sistema de mini ventanilla única, con declaración centralizada en el Estado de establecimiento del proveedor.

Bilbao, a 27 de noviembre de 2013

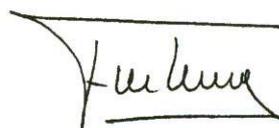


Fdo.: Juan Sebastian Sanz Buerba

Todo lo cual se le comunica con el alcance y los efectos previstos en el artículo 86 de la Norma Foral 2/2005, del 10 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia.

Bilbao, a 27 de noviembre de 2013

El Director General de Hacienda



Fdo.: Felix Ayarza Palma.