

BASE DE DATOS NORMACEF FISCAL Y CONTABLE

Referencia: NFC051793

DGT: 25-07-2014

N.º CONSULTA VINCULANTE: V1999/2014

SUMARIO:

IVA. Lugar de realización del hecho imponible. Prestaciones de servicios. Regla general. Una sociedad se dedica a la ejecución de pruebas clínicas en sus laboratorios y ha suscrito un contrato con una sociedad suiza especializada en procesos de obtención, análisis, aislamiento, procesamiento y criopreservación de células madre obtenidas a partir de sangre del cordón umbilical. El proceso de análisis, aislamiento, procesamiento de las células, criopreservación y almacenamiento se realiza por una sucursal de la sociedad suiza establecida en Bélgica. En virtud del citado contrato asistirá a la sociedad suiza, realizando las funciones de agente de ventas o mediador comercial independiente, en la divulgación, promoción y desarrollo de los servicios de la sociedad suiza entre potenciales clientes españoles. En particular se dedica a la divulgación, promoción y desarrollo de los servicios de la sociedad suiza entre hospitales, clínicas y compañías de seguros, al objeto de captar clientes potenciales -padres españoles-, de los servicios de criopreservación de células madre del cordón umbilical prestados por la entidad suiza, dado que la sociedad no puede contratar efectivamente el servicio, solo apoyar a la sociedad suiza de manera puntual en caso de desviaciones de los procesos de logística (posibilidad de recoger las muestras a criopreservar o a suministrar el kit de recogida). Pues bien, de acuerdo con el art. 69.Uno.1º de la Ley 37/1992 (Ley IVA), los servicios prestados de asistencia a una sociedad suiza, en tanto que tienen por destinataria a una entidad establecida fuera del territorio de aplicación del Impuesto (en este caso, Suiza), no se entenderán realizados en el citado territorio y, por tanto, no estarán sujetos a dicho tributo. **Reglas especiales. Servicios no realizados en el TAI pero que son utilizados o explotados en el mismo.** No obstante lo anterior, el art. 70.Dos de la misma Ley 37/1992 (Ley IVA), 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. Ahora bien, para aplicar la regla del uso efectivo y disfrute a los servicios en cuestión, es necesario que el servicio sea utilizado por el destinatario en la realización de operaciones en el territorio de aplicación del Impuesto, sin embargo de la información disponible no parece que la entidad suiza realice servicios en el territorio español de aplicación del impuesto siendo en Bélgica donde parecen realizarse efectivamente todas las operaciones. En conclusión, no parece que pueda aplicarse la regla del mencionado art. 70.Dos de la misma Ley 37/1992 (Ley IVA) a los servicios prestados a la entidad suiza.

PRECEPTOS:

Ley 37/1992 (Ley IVA), arts. 69, 70 y 72.

Directiva 2006/112/CE del Consejo (Sistema Común del IVA), art. 59.bis.

Descripción sucinta de los hechos:

La consultante es una sociedad dedicada a la ejecución de pruebas clínicas en sus laboratorios que ha suscrito un contrato con una sociedad suiza especializada en procesos de obtención, análisis, aislamiento, procesamiento y criopreservación de células madre obtenidas a partir de sangre del cordón umbilical. El proceso de análisis, aislamiento, procesamiento de las células, criopreservación y almacenamiento se realiza por una sucursal de la sociedad suiza establecida en Bélgica.

En virtud del citado contrato la consultante asistirá a la sociedad suiza, realizando las funciones de agente de ventas o mediador comercial independiente, en la divulgación, promoción y desarrollo de los servicios de la sociedad suiza entre potenciales clientes españoles. En particular la consultante se dedica a la divulgación, promoción y desarrollo de los servicios de la sociedad suiza entre hospitales, clínicas y compañías de seguros, al objeto de captar clientes potenciales, padres españoles, de los servicios de criopreservación de células madre del cordón umbilical prestados por la entidad suiza, dado que la consultante no puede contratar efectivamente el servicio, solo apoyar a la sociedad suiza de manera puntual en caso de desviaciones de los procesos de logística (posibilidad de recoger las muestras a criopreservar o a suministrar el kit de recogida).

Cuestión planteada:

Sujeción de la operación al Impuesto sobre el Valor Añadido en España.

Contestación:

1.- A efectos de determinar cuándo los servicios referidos en el escrito de consulta deben considerarse realizados en el territorio de aplicación del Impuesto, habrá que analizar las reglas de localización contempladas en la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE de 29 de diciembre), concretamente en los artículos 69, 70 y 72 de la misma, que regulan las reglas generales y especiales de localización de las prestaciones de servicios.

Por lo que al objeto de consulta se refiere, los servicios descritos se localizarán de acuerdo con las siguientes reglas:

“Artículo 69. Lugar de realización de las prestaciones de servicios. Reglas generales.

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.

(...)

Dos. Por excepción de lo dispuesto en el número 2º 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 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:

a) Las cesiones y concesiones de derechos de autor, patentes, licencias, marcas de fábrica o comerciales y los demás derechos de propiedad intelectual o industrial, así como cualesquiera otros derechos similares.

b) La cesión o concesión de fondos de comercio, de exclusivas de compra o venta o del derecho a ejercer una actividad profesional.

c) Los de publicidad.

d) Los de asesoramiento, auditoría, ingeniería, gabinete de estudios, abogacía, consultores, expertos contables o fiscales y otros similares, con excepción de los comprendidos en el número 1º del apartado Uno del artículo 70 de esta Ley.

e) Los de tratamiento de datos y el suministro de informaciones, incluidos los procedimientos y experiencias de carácter comercial.

f) Los de traducción, corrección o composición de textos, así como los prestados por intérpretes.

g) Los de seguro, reaseguro y capitalización, así como los servicios financieros, citados respectivamente por el artículo 20, apartado Uno, números 16º y 18º, de esta Ley, incluidos los que no estén exentos, con excepción del alquiler de cajas de seguridad.

h) Los de cesión de personal.

i) El doblaje de películas.

j) Los arrendamientos de bienes muebles corporales, con excepción de los que tengan por objeto cualquier medio de transporte y los contenedores.

k) La provisión de acceso a las redes de gas natural situadas en el territorio de la Comunidad o a cualquier red conectada a dichas redes, a la red de electricidad, de calefacción o de refrigeración, y el transporte o distribución a través de dichas redes, así como la prestación de otros servicios directamente relacionados con cualesquiera de los servicios comprendidos en esta letra.

l) Las obligaciones de no prestar, total o parcialmente, cualquiera de los servicios enunciados en este número.

m) Los servicios prestados por vía electrónica.

n) Los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión y de televisión.”.

De acuerdo con los citados preceptos y, en concreto, con el artículo 69.Uno.1º de la Ley 37/1992, los servicios

prestados por la consultante asistir a una sociedad suiza, realizando las funciones de agente de ventas o mediador comercial independiente, en la divulgación, promoción y desarrollo de los servicios de criopreservación prestados por una sociedad suiza entre potenciales clientes españoles, en tanto que tienen por destinataria a una entidad establecida fuera del territorio de aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido (en este caso, Suiza), no se entenderán realizados en el citado territorio y, por tanto, no estarán sujetos a dicho tributo.

2.- No obstante lo anterior, el artículo 70.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.

En particular, dicho artículo 70.Dos, en su redacción dada por la Ley 2/2010, establece 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, Islas Canarias, Ceuta o Melilla, pero su utilización o explotación efectivas se realicen en dicho territorio:

1º. Los enunciados en las letras a) a m) del apartado Dos del artículo 69 de esta Ley, 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.

2º. Los de mediación en nombre y por cuenta ajena cuyo destinatario sea un empresario o profesional actuando como tal.

3º. Los de arrendamiento de medios de transporte.”.

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.

Al respecto, deben citarse, entre otras, las contestaciones a las consultas vinculantes, números V0680-09 y V1823-10, de 2 de abril de 2009 y 4 de agosto de 2010, respectivamente.

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 telecomunicaciones 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 austriacos 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, Canarias, Ceuta y Melilla.

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 individualizadamente 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.

La norma no lo distingue, por lo que tampoco procede hacer distinción en su interpretación, de forma que cualquier uso o utilización efectiva que se produzca en el territorio de aplicación del Impuesto, en cuanto se den el resto de requisitos que se vienen analizando, debe abrir la puerta a la aplicación de la norma.

Hay que añadir que admitida la aplicación parcial de la medida, se plantea la cuestión del criterio de ponderación que se debe utilizar para la determinación del uso o utilización efectivos que se produzcan en territorio de aplicación del Impuesto. Una vez más, parece que la única solución es la de ir caso por caso, determinando la medida en que cada prestación de servicios se ha utilizado en dicho territorio. A falta de cualquier otro criterio más ajustado a la realidad, se debe atender a la proporción de ingresos que se obtenga de las operaciones en que se haya usado el servicio de que se trate en la medida en que constituyan un input empresarial y el total de ingresos que obtenga la entidad destinataria de la prestación como consecuencia de su explotación.

En esta situación, ha de señalarse la referencia a la naturaleza de la prestación de servicios que se está analizando en cada momento y su comparación con las operaciones o la situación del destinatario.

Respecto a los servicios objeto de consulta, en la medida en que sean inputs empresariales, habrán de vincularse con las operaciones a las que sirvan. De cualquier forma, ha de insistirse en que la vinculación con las operaciones que se realicen por el empresario o profesional que contrata puede ser directa o indirecta, como es el caso. Así, se establece en la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea antes referida, cuando establece que: “una prestación de publicidad realizada por un proveedor establecido en la Comunidad en favor de un destinatario, final o intermedio, situado en un tercer Estado, se considera efectuada en la Comunidad, siempre y cuando la utilización y la explotación efectivas, en el sentido del artículo 9, apartado 3, letra b), de la Sexta Directiva, se lleven a cabo en el interior del Estado miembro de que se trata (...)”.

De acuerdo con lo dispuesto en los párrafos anteriores, los servicios prestados por la consultante a un empresario o profesional que actúe como tal y respecto del que no radique en el territorio de aplicación del Impuesto la sede de su actividad económica, o no tenga en el mismo un establecimiento permanente o, en su defecto, el lugar de su domicilio, a los que vayan destinados tales servicios, no se encontrarán sujetos al Impuesto sobre el Valor Añadido.

La Comisión Europea se ha pronunciado en su papel de trabajo nº 781 de 27 de enero de 2014 en el Comité IVA con respecto a la 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.

Por otra parte, estima la Comisión que la aplicación de la citada cláusula requiere tener en cuenta la actividad que realiza el destinatario del servicio 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.

Por tanto para aplicar la regla del uso efectivo y disfrute a los servicios objeto de consulta es necesario que el servicio sea utilizado por el destinatario en la realización de operaciones en el territorio de aplicación del Impuesto, sin embargo de la información aportada no parece que la entidad suiza realice servicios en el Territorio español de aplicación del impuesto siendo en Bélgica donde parecen realizarse efectivamente todas las operaciones.

En conclusión, no parece que pueda aplicarse la regla del artículo 70, apartado dos, de la Ley 37/1992 a los servicios prestados por la consultante a una entidad suiza.

4.- 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.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.