

Dirección General de Tributos — Consulta vinculante Vo486-22

Fuente: https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=Vo486-22 — recuperado 2026-09-10

SECRETARÍA DE ESTADO DE HACIENDA
DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS
Consultas Vinculantes

Documento seleccionado

Nº de consulta	Vo486-22
Órgano	SG de Impuestos sobre el Consumo
Fecha salida	10/03/2022
Normativa	Ley 37/1992 arts. 4, 5, 8, 11, 69 y 70.
Descripción de hechos	El consultante es una persona física que se dedica a la venta de ilustraciones transformadas mediante Photoshop (transformación de fotografías elaborando piezas únicas) mediante una subasta por Internet. No obstante, el objeto de la venta no son las ilustraciones en sí sino NFT, esto es, tokens no fungibles que otorgan al comprador derechos de uso pero en ningún caso los derechos subyacentes a la propiedad de la obra.
Cuestión planteada	Tributación en el Impuesto sobre el Valor Añadido de los servicios prestados por el consultante.
Contestación completa	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 a favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que las realicen.”. Por otra parte, de acuerdo con lo establecido en el artículo 5.uno de la citada Ley 37/1992, se reputarán empresarios o profesionales, a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido:

“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.

(...).”.

En este sentido, el apartado dos, de este artículo 5, establece que “son actividades empresariales o profesionales las que impliquen la ordenación por cuenta propia de factores de producción materiales y humanos o de uno de ellos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.

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.”.

Adicionalmente, el artículo 11 de la Ley del impuesto define el hecho imponible prestación de servicios como “toda operación sujeta al citado tributo que, de acuerdo con esta Ley, no tenga la consideración de entrega, adquisición intracomunitaria o importación de bienes.”.

El apartado Dos del mismo artículo precisa que:

“Dos. En particular, se considerarán prestaciones de servicios:

1.º El ejercicio independiente de una profesión, arte u oficio.

(...).”.

Por su parte, el artículo 8 de la Ley 37/1992 dispone que

“Uno. Se considerará entrega de bienes la transmisión del poder de disposición sobre bienes corporales, incluso si se efectúa mediante cesión de títulos representativos de dichos bienes.”.

En consecuencia, el consultante tiene la condición de empresario o profesional y estarán sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido las entregas de bienes y prestaciones de servicios que en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional realice en el territorio de aplicación del Impuesto.

2.- No obstante, si la persona física consultante realizase siempre las entregas de bienes o prestaciones de servicios sin contraprestación, lo cual no parece concurrir en el supuesto objeto de consulta, no adquiriría la condición de empresario o profesional a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido y, por tanto, las operaciones por él realizadas no quedarían sujetas al mismo.

Por otra parte, debe decirse que la frecuencia o habitualidad con la que un empresario o profesional presta sus servicios no tiene relevancia en lo que respecta a la consideración de esa persona física como empresario o profesional a los efectos del Impuesto, en la medida en que exista la concurrencia de la ordenación de unos medios de producción que impliquen la voluntad de intervenir en el mercado, aunque sea de forma ocasional.

Así se ha manifestado por este Centro directivo en, entre otras, la contestación vinculante de 21 de mayo del 2012, número V1102-12, en la que se señaló que no “puede predicarse que una persona o entidad tiene la consideración, o no, de empresario o profesional a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido y, por tanto, de sujeto pasivo de dicho Impuesto, de forma intermitente en el tiempo, en función del tipo de operaciones que realice, sean estas a título gratuito u oneroso.”.

No obstante, dichas personas físicas no tendrían la consideración de empresarios o profesionales cuando realicen dicha operación, de forma puntual y aislada y sin intención de continuidad, efectuada al margen de una actividad empresarial o profesional.

A los efectos de la presente contestación, y ante la escasa información suministrada, se partirá de la hipótesis de que el consultante, creador del contenido digital objeto de comercialización, actúa como empresario o profesional a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido.

3.- Por otra parte, se indica por el consultante que su actividad de venta de NFT (“non fungible tokens”, cuya naturaleza se analizará en los siguientes apartados) se realiza mediante subasta en línea a través de las correspondientes plataformas de forma que las mismas gestionan la venta si bien no pueden suministrar al consultante la identidad del comprador toda vez que la transacción se realiza mediante “nicks”, esto es, alias o apodo que los compradores adoptan para realizar sus operaciones en la red.

En este sentido, y respecto del papel de dichos intermediarios o comisionistas, cabe destacar que el artículo 8.Dos.6º de la Ley 37/1992 califica como entrega de bienes a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido “las transmisiones de bienes entre comitente y comisionista que actúe en nombre propio efectuadas en virtud de contratos de comisión de venta o comisión de compra.”.

En el mismo sentido, pero en relación con la prestación de servicios, el artículo 11.Dos.15º de la Ley del Impuesto establece que igualmente tienen la consideración de prestación de servicios “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.”.

Por tanto, ya estemos ante entregas de bienes o prestaciones de servicios, es fundamental, a efectos del Impuesto, dilucidar si el intermediario, que actuará por cuenta ajena en todo caso, actúa en nombre propio o bien en nombre ajeno. En el primer caso, y tratándose de entregas de bienes, debe entenderse que se producen dos

entregas de bienes en los casos de comisión de venta, esto es, la realizada por el comitente al comisionista y la de éste al cliente. En caso de prestaciones de servicios, y actuando el comisionista en nombre propio, se entiende que éste recibe y presta los correspondientes servicios.

Por el contrario, en caso que el intermediario actuase en nombre ajeno y no en nombre propio, tendríamos, o bien, una sola entrega de bienes o una prestación de servicio directamente del comitente, en nuestro caso, el consultante, al cliente final y ello con independencia del servicio de mediación prestado por el intermediario al anterior, al cliente, o a ambos a la vez.

Por tanto, a la hora de determinar quién está entregando o prestando el bien o servicio digital objeto de consulta, será necesario conocer si el operador de red que gestiona la subasta, en la realización de dichas operaciones, actúa en nombre del consultante o bien en nombre propio. Para ello, habrá que estar a la naturaleza de las obligaciones contractuales derivadas del acuerdo suscrito entre las partes, pudiéndose tener en cuenta, entre otras circunstancias, quién asume el riesgo de pérdida en caso de impago por parte del comprador, quién asume la responsabilidad en caso de mal funcionamiento del producto digital o quién establece el precio final del producto digital satisfecho por el cliente.

Del escrito de consulta no puede deducirse en calidad de qué actúa la entidad encargada de la gestión de la subasta en línea, esto es, si en nombre propio o ajeno, si bien el hecho de que se aluda a que la misma no puede proporcionar al consultante la identidad concreta del comprador parece indicar que su labor de intermediación se limita a actuar en nombre ajeno y no en nombre propio, de suerte que la transacción objeto de consulta parece realizarse entre el consultante y el comprador del bien o servicio digital correspondiente y que la operación debe facturarse por el propio consultante al comprador del NFT. Sobre esta hipótesis se contestará la presente consulta.

4.- Por lo que respecta a la naturaleza de la operación objeto de consulta, en primer lugar, hay que determinar si nos encontramos ante una entrega de bienes o la prestación de un servicio a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido.

En este sentido, los NFT o ‘tokens’ no fungibles” son certificados digitales de autenticidad que, mediante la tecnología blockchain (la misma que se emplea en las criptomonedas) se asocia a un único archivo digital. Por tanto, los NFT actúan como activos digitales únicos que no se pueden cambiar entre sí, ya que no hay dos iguales y cuyo subyacente puede ser todo aquello que pueda representarse digitalmente tales como una imagen, un gráfico, un vídeo, música o cualquier otro contenido de carácter digital, incluso obras de arte como pueden ser, en su caso, las que son objeto de consulta.

En cuanto al proceso de creación de los NFT, parece que una vez generado el correspondiente archivo digital (imagen o video, por ejemplo), se subiría este a una plataforma, en la que, a través de la tecnología blockchain, tiene lugar la generación del NFT. De esta forma, parecen existir dos activos digitales con entidad propia, esto es,

por un lado, el archivo digital subyacente y, por otro, el “token no fungible” o NFT que representaría la propiedad digital del archivo digital subyacente.

Cabe destacar, no obstante, que lo que va a ser objeto de transmisión, a través de las correspondientes plataformas en línea, es el propio NFT y no el archivo digital subyacente.

En este sentido cabe destacar que el concepto de entrega de bienes que regula la Ley 37/1992 en su artículo 8, está igualmente definido por la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido (DO L 347 de 11.12.2006), cuyo artículo 14.1. lo configura como “la transmisión del poder de disposición sobre un bien corporal con las facultades atribuidas a su propietario.”.

En la interpretación de este concepto es necesario tener en consideración la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, entre otras, en sus sentencia de 8 de febrero de 1990, Shipping and Forwarding Enterprise Safe BV, Asunto C-320/88 que analiza una operación en la que una entidad había transmitido a otra el derecho a disponer de un inmueble, así como a los cambios de valor en el mismo, sus frutos y cargas, comprometiéndose igualmente a efectuar la transmisión de la propiedad jurídica sobre el mismo dentro de un plazo determinado.

Del contenido de esta sentencia se deduce, en primer lugar, que el concepto de entrega de bienes a los efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido no es un concepto que admita su análisis únicamente desde el punto de vista del ordenamiento jurídico de los Estados miembros, sino que se trata de un concepto de derecho comunitario que, por tanto, precisa de una interpretación también comunitaria.

En este sentido cabe destacar que, a la fecha de contestación de la presente consulta, no existe aún ningún pronunciamiento del Tribunal de Justicia de la Unión Europea sobre la naturaleza de este tipo de activos digitales, a diferencia de lo que ocurre con las criptomonedas y diversas operaciones relacionadas con las mismas que ya ha sido objeto de análisis por dicho Tribunal y cuyas conclusiones se recogen en la doctrina de este Centro directivo.

Por todas, la contestación vinculante de 5 de noviembre de 2021, número V2679-21, donde se concluye que los bitcoins, criptomonedas y demás monedas digitales son divisas por lo que los servicios financieros vinculados con las mismas están exentos del Impuesto sobre el Valor Añadido en los términos establecidos en el artículo 20.Uno.18º de la Ley 37/1992.

No obstante, entiende este Centro directivo que los NFT objeto de consulta no participarían de la naturaleza de las criptomonedas y demás divisas digitales al no configurarse como divisas ni tratarse de bienes fungibles.

Por otra parte, parece que tampoco procedería la calificación de la venta de los “token” objeto de consulta como entregas de bienes dado que parece que, en todo caso, el bien subyacente no será la propia fotografía digital como bien corporal existente, de forma

que la tenencia del NFT no parece dar derecho, en su caso, a la adquisición de dicho bien corporal sino que el bien subyacente parece que tiene, igualmente, carácter digital. En definitiva, el objeto de la transacción parece consistir en el propio certificado digital de autenticidad que representa el NFT sin que tenga lugar la entrega física del archivo de imagen ni del propio archivo digital asociado al mismo.

Por su parte, el artículo 69.Tres, ordinal 4º, de la Ley 37/1992 define los servicios prestados vía electrónica de la siguiente manera:

“4.º Servicios prestados por vía electrónica: aquellos servicios que consistan en la transmisión enviada inicialmente y recibida en destino por medio de equipos de procesamiento, incluida la compresión numérica y el almacenamiento de datos, y enteramente transmitida, transportada y recibida por cable, radio, sistema óptico u otros medios electrónicos y, entre otros, los siguientes:

- a) El suministro y alojamiento de sitios informáticos.
- b) El mantenimiento a distancia de programas y de equipos.
- c) El suministro de programas y su actualización.
- d) El suministro de imágenes, texto, información y la puesta a disposición de bases de datos.
- e) El suministro de música, películas, juegos, incluidos los de azar o de dinero, y de emisiones y manifestaciones políticas, culturales, artísticas, deportivas, científicas o de ocio.
- f) El suministro de enseñanza a distancia.

A estos efectos, el hecho de que el prestador de un servicio y su destinatario se comuniquen por correo electrónico no implicará, por sí mismo, que el servicio tenga la consideración de servicio prestado por vía electrónica.”.

La definición anterior es transposición de lo dispuesto en el anexo II de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, que ofrece un listado no exhaustivo de servicios electrónicos.

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

“1. Las «prestaciones de servicios efectuadas por vía electrónica» contempladas en la Directiva 2006/112/CE abarcarán los servicios prestados a través de Internet o de una red electrónica que, por su naturaleza, estén básicamente automatizados y requieran una intervención humana mínima, y que no tengan viabilidad al margen de la tecnología de la información.

2. El apartado 1 abarcará, en particular, los casos siguientes:

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

(...).”.

En este sentido cabe destacar, igualmente, el criterio de este Centro directivo, en relación con los servicios prestados por artistas de forma digital, por todas, la contestación vinculante de 23 de febrero de 2016, número VO716-16, donde establece lo siguiente, en relación con un escultor que presta servicios de modelado digital:

“De lo anterior se pone de manifiesto que la consultante presta servicios por vía electrónica en la medida que suministra contenidos digitales (ficheros de dibujos y grabados no personalizados) que sus clientes pueden descargar a través de internet, u otro medio electrónico.

No obstante si el consultante realiza prestaciones de servicios consistentes en el diseño personalizado de un determinado dibujo o escultura que es enviado por correo electrónico u otro medio electrónico, al cliente una vez realizado el mismo, deberá entenderse que esta prestación de servicios no supondrá, de acuerdo con la información contenida en el escrito de consulta, un servicio prestado por vía electrónica.”.

En el mismo sentido se ha pronunciado este Centro directivo en la contestación vinculante de 1 de octubre de 2019, número V2689-19 y la de 14 de enero de 2021, número VO025-21.

Así, de la escasa información suministrada, y a falta de otros elementos probatorios, parece deducirse que en el supuesto objeto de consulta no existe un encargo por parte del cliente de la obra que implique la personalización de un determinado diseño o fotografía sino que se trata de fotografías que, en su caso, son objeto de transformación por el artista mediante un programa informático y que son objeto de venta si bien, por la propia tecnología blockchain utilizada, se convierten en bienes digitales únicos y originales, puesto que no existe otro activo digital idéntico, siendo objeto de transmisión, además, no el propio archivo digital de la fotografía, sino el certificado digital de autenticidad que representa el NFT.

En definitiva, los servicios denominados de arte digital que se concretan en la venta del NFT objeto de consulta se podrían calificar como servicios prestados por vía electrónica que, en caso de entenderse realizados en el territorio de aplicación del Impuesto, deben tributar al tipo general del Impuesto del 21 por ciento.

5.- Por su parte, en relación con el lugar de realización de los servicios objeto de consulta, el artículo 69.Uno de la Ley del Impuesto dispone 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.

(...).”.

Del escrito de consulta parece deducirse que los adquirentes de los NFT no son empresarios o profesionales actuando como tales, sino que se trata de consumidores finales y sobre esta hipótesis se contestará la presente consulta.

En relación con los servicios prestados por vía electrónica cuando el destinatario no tiene la condición de empresario o profesional sus reglas de localización se regulan en el artículo 70.Uno.4º y 8º de la Ley 37/1992, que dispone lo siguiente:

“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.”.

En este sentido, el artículo 73 de la Ley 37/1992 recoge el umbral máximo de servicios y ventas a distancia intracomunitarias de bienes que permite mantener la tributación en origen señalando a tal efecto lo siguiente:

“A los efectos previstos en el artículo 68.Tres.a) y b) de esta Ley, y en el artículo 70.Uno.4.º y 8.º de esta Ley, el límite referido será de 10.000 euros para el importe total, excluido el impuesto, de dichas entregas de bienes y/o prestaciones de servicios realizadas en la Comunidad, durante el año natural precedente, o su equivalente en su moneda nacional.

Cuando las operaciones efectuadas durante el año en curso superen el límite indicado en el párrafo anterior, será de aplicación lo establecido en el artículo 68.Tres.a) de esta Ley y en el artículo 70.Uno.4.º.a) de esta Ley.

Los empresarios o profesionales que realicen estas operaciones podrán optar, en el Estado miembro de inicio de la expedición o transporte de los bienes con destino al

cliente o en el que estén establecidos, tratándose de las prestaciones de servicios, por la tributación de las mismas como si el límite previsto en el párrafo primero hubiera excedido los 10.000 euros. Cuando se trate de empresarios o profesionales que estén establecidos en el territorio de aplicación del impuesto y sea dicho territorio desde el que presten los servicios o el de inicio de la expedición o transporte de los bienes, la opción se realizará en la forma que reglamentariamente se establezca y comprenderá, como mínimo, dos años naturales.

Para la aplicación del límite a que se refiere este artículo debe considerarse que el importe de la contraprestación de las operaciones no podrá fraccionarse a estos efectos.”.

Desde 1 de julio de 2021, este umbral incluye no solo los servicios prestados por vía electrónica, de telecomunicaciones y radiodifusión en las condiciones fijadas en el artículo 70.uno.4º y 8º de la Ley 37/1992 sino también las ventas a distancia intracomunitarias de bienes del artículo 68.Tres.a) y b) de la Ley del Impuesto.

En este sentido es preciso señalar que el umbral de 10.000 euros se aplica de forma global a todas las ventas a distancia intracomunitarias de bienes y servicios incluidos en el mismo.

Tampoco se tendrán en cuenta las entregas interiores efectuadas en el territorio de aplicación del Impuesto en la medida que no constituyen ventas a distancia intracomunitarias de bienes.

Esto significa que, hasta que superen los 10.000 euros, el consultante podrá seguir tributando por sus servicios prestados por vía electrónica sujetos al Impuesto sobre el Valor Añadido español.

Por tanto, están sujetos al Impuesto sobre el Valor Añadido los servicios prestados por el artista consultante, establecido únicamente en el territorio de aplicación del Impuesto, 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 así como en aquellos supuestos en los que concurran los requisitos previstos en el artículo 70, apartado uno, número 8º de la Ley del Impuesto.

De esta forma, estarán también sujetos al Impuesto los servicios prestados por el consultante cuyos destinatarios no sean empresarios o profesionales actuando como tales, que estén establecidos o tengan su residencia o domicilio habitual en otro Estado Miembro, cuando el importe total, excluido el Impuesto, de los servicios prestados por el consultante a dichos destinatarios no haya excedido durante el año natural precedente la cantidad de 10.000 euros, o su equivalente en su moneda nacional, siempre que no hubiera optado por la tributación en dichos Estados miembros aunque no hubiera superado dicho límite.

A estos efectos, el consultante podrá decidir no aplicar el umbral de los 10.000 euros y aplicar la regla especial del artículo 70.Uno.8º de la Ley que permite hacer tributar

estos servicios en el Estado miembro de consumo. Esta opción comprenderá, como mínimo, dos años naturales.

El ejercicio de esta opción ha sido objeto de desarrollo por el artículo 22 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido aprobado por el artículo 1 del Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre (BOE del 31 de diciembre), en su redacción dada por el Real Decreto 424/2021, de 15 de junio (BOE de 16 de junio), en vigor desde el 1 de julio de 2021, que dispone lo siguiente:

“Los empresarios o profesionales que hubiesen optado por la tributación fuera del territorio de aplicación del Impuesto de las entregas de bienes comprendidas en el artículo 68.Cuatro de la Ley del Impuesto y de las prestaciones de servicios previstas en el artículo 70.Uno.8.º de la Ley del Impuesto, conforme a lo previsto en el artículo 73 de la misma, deberán justificar ante la Administración tributaria que tanto las entregas realizadas como los servicios efectuados han sido declarados en otro Estado miembro, salvo en el supuesto de que dichas operaciones tributen por el régimen especial previsto en la sección 3.ª del capítulo XI del título IX de la Ley del Impuesto.

Dicha justificación podrá efectuarse, en particular, mediante la presentación de los justificantes de declaración-liquidación o de ingreso del IVA devengado o adeudado en dicho Estado miembro.

Las mencionadas opciones deberán ser reiteradas por el empresario o profesional una vez transcurridos dos años naturales, quedando, en caso contrario, automáticamente revocadas.”.

Por tanto, este Centro directivo le informa de que a efectos de que los servicios prestados por el consultante queden sujetos al Impuesto sobre el Valor Añadido, el umbral cuantitativo de 10.000 euros, o su equivalente en la moneda nacional que corresponda, Impuesto sobre el Valor Añadido excluido, opera en cómputo anual a nivel comunitario (destinatarios establecidos en otros Estados miembros, distintos del territorio de aplicación del Impuesto) por referencia al año natural precedente o al año en curso, hasta que se supere dicho límite.

Por otra parte, en la medida de que el prestador del servicio electrónico este establecido en el territorio de aplicación del Impuesto y que los destinatarios del servicio sean personas que no tienen la condición de empresario o profesional y estén establecidas o tengan su domicilio o residencia habitual en un Estado miembro de la Comunidad, estos servicios, salvo que no se supere el límite de 10.000 euros previsto en el apartado 8º del artículo 70.Uno, se entienden prestados en cada Estado miembro de residencia del consumidor final, estando obligado el consultante a tributar en cada Estado miembro de residencia de su cliente final.

En cualquier caso, desde el momento en que el consultante supere el umbral de los 10.000 euros, la regla general referente al lugar de realización de estas operaciones, anteriormente citada, será de aplicación y el Impuesto sobre el Valor Añadido será debido en cada Estado miembro de consumo.

En los supuestos de opción por tributación en destino o superar el umbral, el consultante podrá optar por registrarse en el régimen de la Unión previsto en la Sección 3ª del Capítulo XI del Título IX de la Ley del Impuesto y que se analiza en el apartado 6 de esta contestación.

En otro caso, deberá darse de alta y abonar el Impuesto sobre el Valor Añadido en cada uno de los Estados miembros en los que se entiendan realizados los servicios prestados por vía electrónica.

6.- 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 unvicies a 163 quatervicies.

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 establecidos en la Comunidad pero no en el Estado miembro de consumo que presten servicios que se consideren prestados en este último, a destinatarios que no tengan la condición de empresario o profesional, declarar y pagar el Impuesto sobre el Valor Añadido en cada uno de los Estados miembros a través de un sistema de ventanilla única (OSS, en su acrónimo inglés).

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 entidad consultante, que tengan su sede de actividad económica en el territorio de aplicación del impuesto, el artículo 163 unvicies.Tres.a) de la Ley 37/1992, señala que el Reino de España será su Estado miembro de identificación.

En tal caso, el artículo 163 duovicies de la citada Ley del Impuesto, señala en su apartado Uno que la consultante deberá:

“a) Disponer del número de identificación fiscal al que se refiere el artículo 164.Uno.2.º de esta Ley.

b) Declarar la fecha de inicio, modificación o cese de sus operaciones comprendidas en este régimen especial. Dicha declaración se presentará por vía electrónica.

c) Presentar por vía electrónica una declaración-liquidación del impuesto sobre el valor añadido por cada trimestre natural, independientemente de que haya realizado operaciones a las que se les aplique el presente régimen especial. La declaración-liquidación se presentará durante el mes siguiente al del período al que se refiere la misma.

Esta declaración-liquidación deberá incluir el número de identificación fiscal asignado al empresario o profesional por la Administración tributaria previsto en la letra a) anterior y, por cada Estado miembro de consumo en que se haya devengado el impuesto, el valor total de las operaciones gravadas por este régimen, excluido el impuesto sobre el valor añadido que grave la operación, durante el período al que se

refiere la misma, la cantidad global del impuesto correspondiente a cada Estado miembro, desglosado por tipos impositivos y el importe total, resultante de la suma de todas estas, que debe ser ingresado en España.

Cuando los bienes se expidan o transporten desde Estados miembros distintos de España, la declaración-liquidación deberá incluir también el valor total, excluido el impuesto sobre el valor añadido que grave la operación, durante el período al que se refiere la misma, la cantidad global del impuesto correspondiente, desglosado por tipos impositivos y el importe total, resultante de la suma de todas estas, para las siguientes entregas a las que resulte aplicable este régimen, por cada Estado miembro desde el que se hayan expedido o transportado tales bienes:

a') Las ventas a distancia intracomunitarias de bienes distintas de las realizadas con arreglo al artículo 8 bis.b) de esta Ley o su equivalente en la legislación de dicho Estado miembro.

b') Las ventas a distancia intracomunitarias de bienes y las entregas de bienes cuando la expedición o transporte de dichos bienes comience y acabe en el mismo Estado miembro efectuadas por un empresario o profesional de conformidad con lo dispuesto en artículo 8 bis.b) de esta Ley o su equivalente en la legislación de dicho Estado miembro.

En lo que respecta a las entregas de bienes a que se refiere la letra a'), la declaración-liquidación incluirá también el número de identificación individual a efectos del impuesto sobre el valor añadido o el número de identificación fiscal asignado por cada Estado miembro desde el que se hayan expedido o transportado tales bienes.

En lo que respecta a las entregas de bienes a que se refiere la letra b'), la declaración-liquidación incluirá también el número de identificación individual a efectos del impuesto sobre el valor añadido o el número de identificación fiscal asignado por cada Estado miembro desde el que se hayan expedido o transportado tales bienes, cuando se disponga del mismo.

La declaración-liquidación incluirá la información a que se hace referencia en esta letra c), desglosada por Estado miembro de consumo.

Cuando el empresario o profesional tenga uno o más establecimientos permanentes en Estados miembros distintos de España, desde los que preste los servicios a que se refiere este régimen especial, deberá incluir en sus declaraciones-liquidaciones el importe total de dichas prestaciones de servicios, por cada Estado miembro en que tenga un establecimiento permanente, junto con el número de identificación individual a efectos del impuesto sobre el valor añadido, o el número de identificación fiscal de dicho establecimiento permanente, y desglosado por Estado miembro de consumo.

Si el importe de la contraprestación de las operaciones se hubiera fijado en moneda distinta del euro, el mismo se convertirá a euros aplicando el tipo de cambio válido que corresponda al último día del período de liquidación. El cambio se realizará siguiendo

los tipos de cambio publicados por el Banco Central Europeo para ese día o, si no hubiera publicación correspondiente a ese día, del día siguiente.

Cualquier modificación posterior de las cifras contenidas en las declaraciones-liquidaciones presentadas, deberá efectuarse, en el plazo máximo de tres años a partir de la fecha en que debía presentarse la declaración-liquidación inicial, a través de una declaración-liquidación periódica posterior, en la forma y el contenido que se determine reglamentariamente.

d) Ingresar el impuesto correspondiente a cada declaración-liquidación, haciendo referencia a la declaración específica a la que corresponde. El importe se ingresará en euros en la cuenta bancaria designada por la Administración tributaria, dentro del plazo de presentación de la declaración.

e) Mantener un registro de las operaciones incluidas en este régimen especial. Este registro deberá llevarse con la precisión suficiente para que la Administración tributaria del Estado miembro de consumo pueda comprobar si la declaración mencionada en la letra c) anterior es correcta.

Este registro estará a disposición tanto del Estado miembro de identificación como del de consumo en los términos previstos en el artículo 47 decies del Reglamento (UE) n.º 904/2010 del Consejo de 7 de octubre de 2010, relativo a la cooperación administrativa y la lucha contra el fraude en el ámbito del impuesto sobre el valor añadido.

El empresario o profesional deberá conservar este registro durante un período de diez años desde el final del año en que se hubiera realizado la operación.

f) Expedir y entregar factura, ajustada a lo que se determine reglamentariamente.”.

La opción por la aplicación del régimen de la Unión se desarrolla en el artículo 61 terdecies del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, en su redacción dada por el Real Decreto 424/2021, de 15 de junio, en vigor desde el 1 de julio de 2021, que establece lo siguiente:

“1. La opción por alguno de los regímenes especiales a los que se refiere este capítulo se realizará a través de la presentación, en el Estado miembro de identificación, de la correspondiente declaración de inicio en los regímenes especiales y surtirá efecto:

a) a partir del primer día del trimestre natural siguiente a la presentación de la indicada declaración, en el caso del régimen exterior de la Unión y del régimen de la Unión; o

b) desde el día en que se haya asignado al empresario o profesional, o al intermediario que actúe por su cuenta, el número individual de identificación a efectos del Impuesto para el régimen de importación.

En el caso de que el Reino de España sea el Estado miembro de identificación la declaración de inicio se regula en los artículos 163 noniesdecies, 163 duovicies y 163 septvicies de la Ley del Impuesto.

No obstante lo anterior, en el régimen exterior de la Unión o el régimen de la Unión, cuando un empresario o profesional inicie las operaciones incluidas en estos regímenes especiales con carácter previo a la fecha de efectos a la que se refiere la letra a) anterior, el régimen especial correspondiente surtirá efecto a partir de la fecha de la primera entrega o prestación de servicios, siempre y cuando el empresario o profesional presente dicha declaración de inicio a más tardar el décimo día del mes siguiente a la fecha de inicio de las mismas.

Lo establecido en este apartado se entiende sin perjuicio de la facultad de la Administración tributaria del Estado miembro de identificación de denegar el registro a los regímenes especiales a que se refiere este capítulo cuando el empresario o profesional no cumpla las condiciones para acogerse a los regímenes en cuestión.”.

Por último, en cuanto a las obligaciones formales que acarrea dicho régimen especial, el artículo 61 sexiesdecies del Reglamento del Impuesto señala, para el régimen de la Unión, lo siguiente:

“1. Los empresarios y profesionales acogidos al régimen exterior de la Unión y al régimen de la Unión han de llevar un registro de las operaciones incluidas en estos regímenes especiales, con el detalle suficiente para que la Administración tributaria del Estado miembro de consumo pueda comprobar los datos incluidos en las declaraciones del Impuesto. A tal efecto, dicho registro deberá contener la siguiente información:

- a) el Estado miembro de consumo en el que hayan realizado las operaciones;
- b) el tipo de prestación de servicios realizada o la descripción y la cantidad de los bienes entregados;
- c) la fecha de realización de la operación;
- d) la base imponible con indicación de la moneda utilizada;
- e) cualquier aumento o reducción posterior de la base imponible;
- f) el tipo del Impuesto aplicado;
- g) el importe adeudado del Impuesto con indicación de la moneda utilizada;
- h) la fecha y el importe de los pagos recibidos;
- i) cualquier anticipo recibido antes de la realización de la operación;
- j) la información contenida en la factura, en caso de que se haya emitido;
- k) la información utilizada para determinar el lugar de establecimiento del cliente, o su domicilio o residencia habitual, tratándose de prestaciones de servicios, y, en el caso de bienes, la información utilizada para determinar el lugar donde comienza y termina la expedición o el transporte de los mismos;

l) cualquier prueba de posibles devoluciones de bienes, incluida la base imponible y el tipo del impuesto aplicado.”.

Este régimen especial ha sido objeto de desarrollo por las siguientes Órdenes ministeriales:

- la Orden HAC/610/2021, de 16 de junio, que regula el modelo 369 de autoliquidación para los regímenes especiales en donde la consultante tendrá que declarar la totalidad de ventas a distancia intracomunitarias de bienes que realice, y

- la Orden HAC/611/2021, de 16 de junio, que regula el formulario 035 de declaración censal que tendrá que presentar la consultante en caso de acogerse a dicho régimen especial y en donde deberá declarar el inicio, modificación o cese en la aplicación del régimen especial.

7.- Finalmente, en caso que el destinatario, consumidor final, esté establecido o tenga su domicilio o residencia habitual en un país o territorio tercero a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido (tales como Canarias, Ceuta y Melilla), los servicios objeto de consulta no estarían sujetos al Impuesto sobre el Valor Añadido, salvo que fuera de aplicación la regla de cierre prevista en el artículo 70.Dos de la Ley del Impuesto.

8.- El artículo 70, apartado dos, de la Ley 37/1992, con la nueva redacción dada por el artículo 68 de la Ley 11/2020, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2021 (BOE de 31 de diciembre), establece un criterio de gravamen económico basado en la utilización o explotación efectiva de determinados servicios para los cuales las reglas referentes al lugar de realización de las prestaciones de servicios determinarían la no sujeción al Impuesto y dispone lo siguiente:

“Dos. Asimismo, se considerarán prestados en el territorio de aplicación del Impuesto los servicios que se enumeran a continuación cuando, conforme a las reglas de localización aplicables a estos servicios, no se entiendan realizados en la Comunidad, Islas Canarias, Ceuta o Melilla, pero su utilización o explotación efectivas se realicen en dicho territorio:

1.º Los enunciados en el apartado Dos del artículo 69 de esta Ley, cuyo destinatario sea un empresario o profesional actuando como tal.

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

3.º Los de arrendamiento de medios de transporte.

4.º Los prestados por vía electrónica, los de telecomunicaciones, de radiodifusión y de televisión.”.

En consecuencia, a los servicios objeto de consulta en la medida que se califiquen como prestaciones de servicios por vía electrónica podría serles aplicación lo establecido en el referido artículo 70.Dos de la Ley 37/1992.

Este Centro directivo se ha pronunciado reiteradamente en relación con los requisitos que deben concurrir para que la referida cláusula de invalidación del criterio de gravamen jurídico o basado en la ruta contractual, resulte procedente, de conformidad con la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE), manifestado en su sentencia de 19 de febrero de 2009, asunto C-1/08, Athesia Druck Srl.

En esencia, dichos requisitos son los siguientes:

1º. Los servicios para los cuales puede resultar aplicable el artículo 70.Dos son, exclusivamente, los citados de forma expresa en dicho precepto de la Ley 37/1992.

2º. Con carácter general, tales servicios deben ser prestados a empresarios o profesionales actuando como tales, salvo cuando se trate de servicios de prestados por vía electrónica, telecomunicaciones, radiodifusión o televisión o arrendamiento de medios de transporte, en cuyo caso los destinatarios podrán ser, asimismo, particulares.

En todo caso, deberá atenderse al destinatario real del servicio.

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, exceptuadas las Islas Canarias, Ceuta o 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 de forma individualizada de acuerdo con la naturaleza del servicio de que se trate.

Asimismo, tratándose de operaciones entre empresarios o profesionales, el servicio respecto del cual se cuestione la aplicabilidad de la norma ha de ser un servicio que, de alguna forma, directa o indirecta, esté relacionado con las operaciones que se efectúen en el territorio de aplicación del Impuesto.

Por otra parte, es preciso señalar que el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, en su reciente sentencia de 15 de abril de 2021, asunto C-593/19, SK Telecom, ha señalado respecto a la aplicación de dicha cláusula lo siguiente:

“43 Habida cuenta del tenor del artículo 59 bis, párrafo primero, letra b), de dicha Directiva y de su ubicación en la subsección 10, titulada «Medidas destinadas a evitar los casos de doble imposición y de no imposición», de la sección 3 del capítulo 3 del título V de la misma Directiva, procede considerar que la facultad que ofrece esta disposición no solo se inscribe en el contexto de la prevención de distorsiones de la competencia, sino que también pretende evitar los casos de doble imposición y de no imposición.

44 De ello se deduce que los Estados miembros pueden hacer uso de la facultad prevista en el artículo 59 bis, párrafo primero, letra b), de la referida Directiva cuando tal uso tenga como único efecto paliar una situación de no imposición en el seno de la Unión, lo que, según la información de que dispone el Tribunal de Justicia, era el caso de los servicios de itinerancia controvertidos en el litigio principal.

45 En segundo lugar, como señaló el Abogado General en el punto 88 de sus conclusiones, debe precisarse que, a efectos de la aplicación de esta disposición, los eventuales casos de doble imposición, de no imposición o de distorsiones de la competencia han de apreciarse en función del tratamiento fiscal dispensado a los servicios en cuestión en los Estados miembros, sin que proceda tener en cuenta el régimen fiscal al que están sometidos dichos servicios en el país tercero de que se trate.”.

De acuerdo con dicha sentencia la aplicación de la cláusula de uso y explotación efectiva es independiente del régimen fiscal establecido en el tercer Estado.

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.

Por otra parte, la Comisión Europea se ha pronunciado sobre la interpretación y aplicación de la norma de uso efectivo y disfrute a servicios relativos a estudios de mercado. Estima la Comisión que la aplicación de la citada cláusula requiere tener en cuenta la actividad que realiza el destinatario del servicio en el Estado miembro donde materialmente se lleva a cabo el mismo y 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.

No obstante lo anterior, el Tribunal Supremo en sus sentencias de 16 de diciembre de 2019, número 1782/2019 (Rec. 6477/2018), y de 17 de diciembre de 2019, número 1817/2019 (Rec. 6274/2018), en las que se analiza la sujeción al Impuesto de

determinados servicios prestados a favor de un empresario o profesional no establecido en la Comunidad por aplicación de la regla de uso y disfrute contenida en el artículo 70.Dos de la Ley, de conformidad con la jurisprudencia del TJUE, concluye que la regla de uso y explotación efectivos prevista en el artículo 70.Dos de la Ley 37/1992 resultará de aplicación en aquellos supuestos en los que los servicios prestados por la entidad establecida en el territorio de aplicación del impuesto a una entidad establecida fuera de la Comunidad, ya sea ésta su destinataria inicial o final, sean usados o explotados efectivamente en el territorio de aplicación del Impuesto.

En todo caso, debe hacerse referencia a la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central (en adelante TEAC), de 22 de julio de 2020 (procedimiento 00-01532-2017), en la que se analiza el lugar de realización de una prestación de servicios publicitarios por parte de una entidad establecida en el territorio de aplicación del Impuesto a entidades no establecidas en la Comunidad, en la que el TEAC mantiene los fundamentos y criterios recogidos en contestaciones vinculantes de este Centro directivo, como la de 28 de febrero de 2013, número VO629-13, de tal forma que la interpretación del artículo 70.Dos de la Ley debe realizarse de conformidad con la jurisprudencia del TJUE, de conformidad con lo señalado en la referida sentencia de 19 de febrero de 2009, asunto C-1/08, Athesia Druck Srl en la que estableció la procedencia de la citada cláusula a los servicios publicitarios prestados por un proveedor comunitario a un empresario establecido en un país tercero, cuando la utilización efectiva del servicio no iba a ser realizada por este último sino por clientes del mismo (clientes austríacos o alemanes de acuerdo con la descripción que se contienen en la sentencia) en un Estado miembro de la Comunidad (Italia).

En la referida sentencia, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea puso de manifiesto lo siguiente:

“38 Habida cuenta de todas las consideraciones anteriores, procede responder a la cuestión prejudicial planteada lo siguiente:

- En materia de prestaciones de publicidad, cuando el destinatario de la prestación está establecido fuera del territorio de la Comunidad, el lugar de la prestación se fija, en principio, conforme al artículo 9, apartado 2, letra e), de la Sexta Directiva, en el domicilio del destinatario. Sin embargo, los Estados miembros pueden hacer uso de la facultad prevista en el artículo 9, apartado 3, letra b), de la Sexta Directiva y, como excepción a dicho principio, fijar el lugar de la prestación de servicios de que se trata en el interior del Estado miembro.

- Si se recurre a la facultad prevista en el artículo 9, apartado 3, letra b), de la Sexta Directiva, 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; esto sucede, en materia de prestaciones de publicidad, cuando los mensajes publicitarios objeto de la prestación se difunden desde el Estado miembro de que se trata.”.

Con base en lo anterior, el TEAC concluye lo siguiente en su resolución:

“El TJUE, por tanto, establece claramente que en prestaciones de servicios de publicidad, el país en el que se realiza la utilización y explotación efectivas es aquel desde el que se difunden los mensajes publicitarios, con independencia de que esa utilización la haga el destinatario inicial de la operación, o el destinatario ulterior en la cadena.

(...).”.

En consecuencia, la regla de uso y explotación efectiva prevista en el artículo 70.Dos de la Ley 37/1992 resultará de aplicación en aquellos supuestos en los que los servicios prestados por la entidad establecida en el territorio de aplicación del impuesto a una entidad establecida fuera de la Comunidad, exceptuadas las Islas Canarias, Ceuta y Melilla, ya sea ésta su destinataria inicial o final, sean usados o explotados efectivamente en el territorio de aplicación del Impuesto, con independencia de que cualquiera de dichas destinatarias realice en el referido territorio operaciones sujetas al Impuesto o no.

A estos efectos, debe señalarse que dicho uso o explotación efectivos en el territorio de aplicación del impuesto deberá analizarse caso por caso y se trataría de una cuestión de hecho respecto de la que este Centro directivo no puede pronunciarse y será el propio interesado quien habrá de presentar, en su caso, los medios de prueba que, conforme a derecho, sirvan para justificar tal circunstancia, los cuales serán valorados por la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

9.- El consultante plantea la problemática existente en las transacciones objeto de consulta en relación con la determinación del lugar donde está establecido el cliente dado que dichas transacciones se llevan a cabo a través de plataformas on line de forma anónima toda vez que dichos clientes se identifican únicamente mediante sus “nicks” o alias.

En este sentido, cabe destacar que el 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 relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DOUE de 23 de marzo) contiene una serie de reglas para determinar la ubicación del cliente de los servicios tecnológicos como los que son objeto de consulta.

Así, el artículo 24 bis del Reglamento de Ejecución 282/2011 establece determinadas presunciones de ubicación para los servicios referidos:

“1. A efectos de los artículos 44, 58 y 59 bis de la Directiva 2006/112/CE, cuando un prestador de servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión y televisión, o de servicios prestados por vía electrónica, preste dichos servicios en ubicaciones tales como una cabina telefónica, una zona de acceso inalámbrico WIFI, un cibercafé, un restaurante o el vestíbulo de un hotel, en las que ese prestador requiera la presencia física en ese lugar del destinatario de los servicios, se presumirá que el cliente está

establecido, tiene su domicilio o su residencia habitual en dicha ubicación y que es en ella donde tiene lugar el uso y disfrute efectivo del servicio.

2. Cuando la ubicación mencionada en el apartado 1 del presente artículo esté situada a bordo de un buque, un avión o un tren que lleve a cabo un transporte de pasajeros dentro de la Comunidad de conformidad con lo dispuesto en los artículos 37 y 57 de la Directiva 2006/112/CE, el país de la ubicación será el país de partida del transporte de pasajeros.”.

Por su parte, el artículo 24 ter del referido Reglamento de Ejecución, establece las siguientes presunciones:

“A efectos del artículo 58 de la Directiva 2006/112/CE, en el caso de los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión y televisión, o de la prestación de servicios efectuada por vía electrónica, prestados a una persona que no tenga la condición de sujeto pasivo:

a) a través de su línea fija terrestre, se presumirá que el cliente está establecido, tiene su domicilio o su residencia habitual, en el lugar de instalación de la línea fija terrestre;

b) a través de redes móviles, se presumirá que el cliente está establecido, tiene su domicilio o su residencia habitual en el país identificado por el código de teléfono móvil nacional de la tarjeta SIM utilizada para la recepción de dichos servicios;

c) para los que sea necesario utilizar un dispositivo descodificador o similar o una tarjeta de televisión, y en los que no se utilice una línea fija terrestre, se presumirá que el cliente está establecido, tiene su domicilio o su residencia habitual, en el lugar donde se encuentre el descodificador o dispositivo similar o, si ese lugar no se conociera, en el lugar al que se envíe la tarjeta de televisión para ser utilizada en ese lugar;

d) en circunstancias distintas de las mencionadas en los artículos 24 bis y en las letras a), b) y c) del presente artículo, se presumirá que el cliente está establecido o tiene su domicilio o residencia habitual en el lugar que sea determinado como tal por el prestador basándose en dos elementos de prueba no contradictorios de los enumerados en el artículo 24 septies del presente Reglamento.

Sin perjuicio de lo dispuesto en el párrafo primero, letra d), en lo que respecta a las prestaciones de servicios contempladas en la citada letra, cuando el valor total de tales servicios, excluido el IVA, prestados por un sujeto pasivo desde la sede de su empresa o desde un establecimiento permanente ubicado en un Estado miembro no exceda de 100 000 EUR o su contravalor en moneda nacional, durante el año civil corriente y el anterior, la presunción será que el cliente está establecido o tiene su domicilio o residencia habitual en el lugar que sea determinado como tal por el prestador basándose en un elemento de prueba de los enumerados en el artículo 24 septies, letras a) a e), facilitado por una persona, distinta del prestador y del cliente, que intervenga en la prestación de los servicios.

Si en el curso de un año civil se supera el umbral fijado en el párrafo segundo, dicho párrafo dejará de aplicarse a partir de ese momento y hasta que vuelvan a cumplirse las condiciones que en él se establecen.

El valor del mencionado importe en moneda nacional se calculará aplicando el tipo de cambio publicado por el Banco Central Europeo en la fecha de adopción del Reglamento de Ejecución (UE) 2017/2459.”.

10.- 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.