

## BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ093534

### TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA

Sentencia de 4 de julio de 2024

Sala 7.<sup>a</sup>

Asunto n.º C-179/23

#### SUMARIO:

**IVA. Hecho imponible.** *Prestación de servicios de operación a título oneroso.* Una entidad de gestión colectiva de derechos de autor y de derechos afines a los derechos de autor ejerce su actividad en forma de asociación de artistas intérpretes. En particular, tiene por objeto recaudar y repartir las remuneraciones adeudadas a los artistas intérpretes por los usuarios de sus prestaciones artísticas. Percibe, por este concepto, una comisión de gestión destinada a cubrir sus gastos de funcionamiento. Dado que el órgano jurisdiccional remitente ha considerado que las operaciones de recaudación, de reparto y de pago que son objeto del litigio principal forman parte de una actividad económica desarrollada por la entidad de gestión colectiva de que se trata como sujeto pasivo, en el sentido del art. 9.1 de la Directiva del IVA, sus dudas se refieren, en primer lugar, a la cuestión de si las prestaciones de servicios realizadas lo son «a título oneroso», en el sentido del art. 2.1.c) de la referida Directiva. De reiterada jurisprudencia se infiere que, para poder calificar una prestación de servicios de operación a título oneroso, únicamente se exige que exista una relación directa entre esa prestación y una contrapartida realmente recibida por el sujeto pasivo. Tal relación directa queda acreditada cuando existe entre quien efectúa la prestación y su destinatario una relación jurídica en cuyo marco se intercambian prestaciones recíprocas y la remuneración percibida por quien efectúa la prestación constituye el contravalor efectivo del servicio prestado al destinatario. Sin perjuicio de las comprobaciones que deba efectuar el órgano jurisdiccional remitente, resulta que, en virtud de las disposiciones de Derecho nacional antes mencionadas, entre la entidad de gestión colectiva de que se trata y los titulares de derechos que esta representa se crea una relación jurídica en cuyo marco se intercambian prestaciones recíprocas y que, de este modo, establece una relación directa entre las prestaciones de gestión colectiva realizadas por dicha entidad y la prestación dineraria efectuada por dichos titulares consistente en el abono de la comisión de gestión. En efecto, esa comisión solo se devenga en la medida en que estas prestaciones de gestión colectiva se realizan y constituye la contrapartida efectiva de estas. En este contexto, carece de pertinencia el hecho de que la entidad de gestión colectiva de que se trata sea una asociación sin ánimo de lucro, ya que la comisión de gestión solo está destinada a cubrir los gastos de dicha asociación. Conforme al art. 9.1 de la Directiva del IVA, serán considerados sujetos pasivos quienes realicen, con carácter independiente, alguna actividad económica, cualesquiera que sean los fines y los resultados de esa actividad. En estas circunstancias, unas operaciones de gestión colectiva como las que son objeto del litigio principal deben calificarse de prestaciones de servicios realizadas a título oneroso, en el sentido del art. 2.1.c), de la Directiva del IVA, en relación con sus arts.24.1 y 25.c). Dado que tales operaciones no están comprendidas en el ámbito de aplicación de la Directiva del IVA, no pueden tenerse en cuenta, ni por analogía con el art. 28 de dicha Directiva ni de otro modo, para cuestionar el carácter imponible de otra operación de la que consta que constituye una prestación de servicios efectuada a título oneroso en el sentido de dicha Directiva, sin que exista base alguna que se contemple a tal efecto en la propia Directiva. Los arts. 2.1.c), 24.1 y 25, letra c), de la Directiva del IVA deben interpretarse en el sentido de que una entidad de gestión colectiva de derechos de autor y derechos afines a los derechos de autor realiza una prestación de servicios, en el sentido de estas disposiciones, cuando, por un lado, recauda, reparte y paga, en virtud de la ley, a los titulares de derechos las remuneraciones que les adeudan determinados usuarios definidos por la ley y, por otro lado, retiene sobre estas remuneraciones una comisión de gestión que le adeudan los referidos titulares y que está destinada a cubrir los gastos ocasionados por esa actividad, en el supuesto de que las remuneraciones así percibidas por cuenta de dichos titulares no constituyan la contrapartida de prestaciones de servicios, en el sentido de esta Directiva, realizadas por los mismos titulares en favor de esos usuarios.

#### PRECEPTOS:

Directiva 2006/112/CE del Consejo (Sistema Común del IVA), arts. 2, 9, 24, 25, 28 y 29, 73 y 169.

Directiva 2014/26 del Parlamento Europeo y del Consejo (Gestión colectiva de los derechos de autor y derechos afines), art. 3.

#### PONENTE:

Doña A. Prechal.

En el asunto C-179/23,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por la Înalta Curte de Casatie si Justitie (Tribunal Supremo, Rumanía), mediante resolución de 15 de noviembre de 2022, recibida en el Tribunal de Justicia el 21 de marzo de 2023, en el procedimiento entre

**Centrul Român pentru Administrarea Drepturilor Artistilor Interpreți (Credidam)**

y

**Guvernul României,**

**Ministerul Finantelor,**

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Séptima),

integrado por el Sr. F. Biltgen, Presidente de Sala, la Sra. A. Prechal (Ponente), Presidenta de la Sala Segunda, en funciones de Juez de la Sala Séptima, y la Sra. M. L. Arastey Sahún, Juez;

Abogado General: Sr. M. Szpunar;

Secretario: Sr. A. Calot Escobar;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre del Centrul Român pentru Administrarea Drepturilor Artistilor Interpreți (Credidam), por las Sras. S. Braileanu y A.-M. Gheorghisan y por el Sr. M. Niculeasa, avocati;
- en nombre del Gobierno rumano, por las Sras. E. Gane, R. I. Hatieganu y A. Rotareanu, en calidad de agentes;
- en nombre de la Comisión Europea, por la Sra. A. Armenia y el Sr. M. Herold, en calidad de agentes;

vista la decisión adoptada por el Tribunal de Justicia, oído el Abogado General, de que el asunto sea juzgado sin conclusiones;

dicta la siguiente

### **Sentencia**

1. La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación de los artículos 24, apartado 1, y 25, letra c), de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DO 2006, L 347, p. 1; en lo sucesivo, «Directiva del IVA»).

2. Esta petición se ha presentado en el contexto de un litigio entre el Centrul Român pentru Administrarea Drepturilor Artistilor Interpreți (Credidam), por una parte, y el Guvernul României (Gobierno rumano) y el Ministerul Finantelor (Ministerio de Hacienda, Rumanía), por otra, en relación con una modificación normativa que somete al impuesto sobre el valor añadido (IVA) la actividad de las entidades de gestión colectiva de los derechos de autor y derechos afines a los derechos de autor relativa a la recaudación, el reparto y el pago de las remuneraciones adeudadas a los titulares de esos derechos, cuando tales remuneraciones no están comprendidas en el ámbito de aplicación de la Directiva del IVA.

### **Marco jurídico**

#### ***Derecho de la Unión***

*Directiva del IVA*

3. El artículo 2, apartado 1, letra c), de la Directiva del IVA dispone:

«Estarán sujetas al IVA las operaciones siguientes:

[...]

c) las prestaciones de servicios realizadas a título oneroso en el territorio de un Estado miembro por un sujeto pasivo que actúe como tal».

4. El artículo 9, apartado 1, de esa Directiva establece lo siguiente:

«Serán considerados “sujetos pasivos” quienes realicen con carácter independiente, y cualquiera que sea el lugar de realización, alguna actividad económica, cualesquiera que sean los fines o los resultados de esa actividad.

Serán consideradas “actividades económicas” todas las actividades de fabricación, comercio o prestación de servicios, incluidas las actividades extractivas, las agrícolas y el ejercicio de profesiones liberales o asimiladas. En particular será considerada actividad económica la explotación de un bien corporal o incorporeal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo.»

5. A tenor del artículo 24, apartado 1, de dicha Directiva:

«Serán consideradas “prestaciones de servicios” todas las operaciones que no constituyen una entrega de bienes.»

6. El artículo 25 de la Directiva del IVA tiene el siguiente tenor:

«Una prestación de servicios puede consistir, entre otras, en una de las operaciones siguientes:

[...]

c) la realización de un servicio en virtud de requerimiento coactivo de la autoridad pública o en su nombre o en los términos previstos por la [ley].»

7. El artículo 28 de esta Directiva establece:

«Cuando un sujeto pasivo que actúe en nombre propio, pero por cuenta ajena, medie en una prestación de servicios se considerará que ha recibido y realizado personalmente los servicios de que se trate.»

8. Con arreglo al artículo 73 de la citada Directiva:

«En el caso de las entregas de bienes y las prestaciones de servicios no comprendidas entre las enunciadas en los artículos 74 a 77, la base imponible estará constituida por la totalidad de la contraprestación que quien realice la entrega o preste el servicio obtenga o vaya a obtener, con cargo a estas operaciones, del adquiriente de los bienes, del destinatario de la prestación o de un tercero, incluidas las subvenciones directamente vinculadas al precio de estas operaciones.»

*Directiva 2014/26/UE*

9. El artículo 3 de la Directiva 2014/26 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 26 de febrero de 2014, relativa a la gestión colectiva de los derechos de autor y derechos afines y a la concesión de licencias multiterritoriales de derechos sobre obras musicales para su utilización en línea en el mercado interior (DO 2014, L 84, p. 72), establece:

«A efectos de la presente Directiva, se entenderá por:

a) “entidad de gestión colectiva”: toda organización autorizada, por ley o mediante cesión, licencia o cualquier otro acuerdo contractual para gestionar los derechos de autor o los derechos afines a los derechos de autor en nombre de varios titulares de derechos, en beneficio colectivo de esos titulares de derechos, como único o principal objeto, y que cumple al menos uno de los siguientes criterios:

i) ser propiedad o estar sometida al control de sus miembros, o

ii) carecer de ánimo de lucro;

[...]

h) "ingresos de derechos": los importes recaudados por una entidad de gestión colectiva en nombre de los titulares de derechos y derivados de un derecho exclusivo, de un derecho a remuneración o de un derecho a compensación;

i) "descuentos de gestión": el importe facturado, deducido o compensado por una entidad de gestión colectiva de los ingresos de derechos o de cualquier rendimiento derivado de la inversión de los ingresos de derechos para sufragar los gastos de gestión de los derechos de autor o derechos afines;

[...]

## **Derecho rumano**

### *Código Tributario*

**10.** El artículo 268 de la Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal (Ley n.º 227/2015, sobre el Código Tributario; en lo sucesivo, «Código Tributario»), titulado «Hecho imponible» dispone:

«1. Estarán sujetas al IVA en Rumanía las operaciones que reúnan las condiciones acumulativas siguientes:

a) las operaciones que, con arreglo a los artículos 270 a 272, constituyan o se asimilen a una entrega de bienes o a una prestación de servicios, comprendidas en el ámbito del IVA, realizadas a título oneroso; [...]

**11.** A tenor del artículo 271 del Código Tributario, titulado «Prestaciones de servicios»:

«1. Serán consideradas prestaciones de servicios todas las operaciones que no constituyen una entrega de bienes, tal como se define en el artículo 270.

2. Cuando un sujeto pasivo que actúe en nombre propio, pero por cuenta ajena, medie en una prestación de servicios, se considerará que ha recibido y realizado personalmente los servicios de que se trate.

3. Las prestaciones de servicios incluyen operaciones tales como:

a) el arrendamiento o la transmisión del uso de bienes en el marco de un contrato de arrendamiento financiero;

b) la cesión de bienes incorpóreos, representados o no por un título, y en particular la transferencia o la cesión de derechos de autor, patentes, licencias, marcas y otros derechos similares;

c) el compromiso de no ejercer actividades económicas, de no competir con otra persona o de tolerar actos o situaciones determinadas;

d) la realización de un servicio en virtud de requerimiento coactivo de la autoridad pública o en su nombre o en los términos previstos por la ley;

e) los servicios de intermediación efectuados por personas que actúen en nombre y por cuenta de terceros cuando intervengan en una entrega de bienes o prestación de servicios.»

### *Ley n.º 8/1996*

**12.** El artículo 144 de la Legea nr. 8/1996 privind dreptul de autor si drepturile conexe (Ley n.º 8/1996, sobre los Derechos de Autor y Derechos Afines a los Derechos de Autor), en su versión aplicable al litigio principal (*Monitorul Oficial al României*, parte I, n.º 489, de 14 de junio de 2018; en lo sucesivo, «Ley n.º 8/1996»), establece:

«1. Los autores o los titulares de derechos de autor y de derechos afines a los derechos de autor ejercerán los derechos que les reconoce la presente Ley, de forma individual o colectiva, en las condiciones previstas en la presente Ley.

[...]

**13.** De conformidad con el artículo 145 de la Ley n.º 8/1996:

«1. La gestión colectiva es obligatoria para ejercitar los siguientes derechos:

a) el derecho a remuneración compensatoria por copia privada;

- b) el derecho a una remuneración equitativa por los préstamos públicos establecido en el artículo 18, apartado 2;
- c) el derecho de radiodifusión de obras musicales;
- d) el derecho de los artistas intérpretes o ejecutantes y de los productores de fonogramas a una remuneración equitativa única por la comunicación al público y la radiodifusión de fonogramas publicados con fines comerciales o de reproducciones de dichos fonogramas;
- e) el derecho de retransmisión por cable;
- f) el derecho de retransmisión;
- g) el derecho a una compensación equitativa por las obras huérfanas.

2. Para las categorías de derechos previstas en el apartado 1, las entidades de gestión colectiva también representarán a los titulares de derechos que no les hubieren otorgado su mandato.»

#### 14. El artículo 150 de esa Ley dispone:

«1. A efectos de la presente Ley, las entidades de gestión colectiva son personas jurídicas constituidas por libre asociación que tienen como objeto único o principal de su actividad la gestión de derechos de autor o derechos afines a los derechos de autor, categorías de derechos, tipos de obras u otras prestaciones protegidas, que les sea confiada por varios autores o titulares de derechos de autor, en beneficio colectivo de estos.

2. [...] no se podrá transferir ni ceder a las entidades de gestión colectiva derechos de autor o derechos afines a los derechos de autor ni el ejercicio de tales derechos.

3. A efectos del apartado 1, la gestión colectiva de derechos, categorías de derechos, tipos de obras u otras prestaciones protegidas comprenderá la concesión de licencias, el control del uso de los derechos o tipos de obras gestionadas, la garantía del respeto de dichos derechos, la recaudación, el reparto y el pago de las cantidades adeudadas a los autores o a los titulares de derechos de autor o de derechos afines procedentes de las remuneraciones abonadas por la explotación de los derechos gestionados o de la inversión de los ingresos derivados de esos derechos.»

#### 15. El artículo 169 de dicha Ley establece:

«1. La gestión colectiva se ejercerá de conformidad con las siguientes normas:

[...]

b) las remuneraciones abonadas a las entidades de gestión colectiva no constituirán ni podrán equipararse a sus ingresos;

[...]

d) las cantidades recaudadas por una entidad de gestión colectiva se distribuirán y abonarán a sus miembros [...];

[...]

h) la comisión de gestión corresponderá al porcentaje retenido a los autores o a los titulares de derechos sobre los ingresos procedentes de derechos o sobre cualquier rendimiento resultante de la inversión de los ingresos procedentes de derechos, con el fin de cubrir todos los gastos ocasionados por el funcionamiento de la entidad de gestión colectiva, la recaudación, el reparto y el pago de las remuneraciones. La comisión adeudada por los miembros y los titulares de derechos directamente relacionados con la entidad de gestión colectiva será retenida en el momento del reparto y no podrá exceder del 15 % de las cantidades repartidas individualmente [...]».

*Reglamento de Aplicación de la Ley n.º 227/2015, sobre el Código Tributario, aprobado por el Decreto del Gobierno n.º 1/2016*

16. El número 8, apartados 12 y 13, del título VII del Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal, aprobat prin Hotărârea Guvernului nr. 1/2016 (Reglamento de Aplicación de la Ley n.º 227/2015 sobre el Código Tributario, aprobado por el Decreto del Gobierno n.º 1/2016), de 6 de enero de 2016 (*Monitorul Oficial al României*, parte I, n.º 22, de 13 de enero de 2016), en su versión modificada por el Hotărârea Guvernului nr. 354/2018 pentru modificarea și completarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal, aprobat prin Hotărârea Guvernului nr. 1/2016 (Decreto del Gobierno n.º 354/2018 por el que se modifica y completa el Reglamento de Aplicación de la Ley n.º 227/2015 sobre el Código Tributario, aprobado por el Decreto del Gobierno n.º 1/2016), de 16 de mayo de 2018 (*Monitorul Oficial al României*, parte I, n.º 442, de 25 de mayo de 2018), dispone:



«12. Con arreglo al artículo 271 del Código Tributario, los titulares de derechos de reproducción no realizan una prestación de servicios, a efectos del IVA, a los productores e importadores de soportes vírgenes y de aparatos de grabación y de reproducción de los que las entidades de gestión colectiva de derechos de autor y derechos afines a los derechos de autor perciben, por cuenta de esos titulares, pero en su propio nombre, la remuneración compensatoria sobre la venta de tales aparatos y soportes. El artículo 271, apartado 2, del Código Tributario no se aplica a la recaudación de la remuneración compensatoria por copia privada, ya que esta no constituye la contrapartida de una prestación de servicios comprendida en el ámbito de aplicación del IVA. Las entidades de gestión colectiva efectúan una prestación de servicios incluida en el ámbito de aplicación del impuesto en favor de los titulares de derechos de reproducción, cuya contrapartida es la comisión de gestión retenida sobre las cantidades percibidas.

3. El artículo 271, apartado 2, del Código Tributario se aplicará a los importes distintos de los contemplados en el apartado 12 percibidos por las entidades de gestión colectiva de derechos de autor y derechos afines procedentes de derechos gestionados.»

### **Litigio principal y cuestiones prejudiciales**

17. Credidam es una entidad de gestión colectiva de derechos de autor y de derechos afines a los derechos de autor que ejerce su actividad en forma de asociación de artistas intérpretes. En particular, tiene por objeto recaudar y repartir las remuneraciones adeudadas a los artistas intérpretes por los usuarios de sus prestaciones artísticas. Percibe, por este concepto, una comisión de gestión destinada a cubrir sus gastos de funcionamiento, que se retiene sobre dichas remuneraciones.

18. El 20 de julio de 2018, Credidam interpuso contra el Gobierno rumano, ante la Curtea de Apel Bucuresti (Tribunal Superior de Bucarest, Rumanía), un recurso de anulación del Decreto del Gobierno n.º 354/2018 por el que se modifica y completa el Reglamento de Aplicación del Código Tributario, en la medida en que este incorporó las disposiciones de los apartados 12 y 13 en el número 8 del título VII del Reglamento de Aplicación de la Ley n.º 227/2015 sobre el Código Tributario, aprobado por el Decreto del Gobierno n.º 1/2016, disposiciones a las que se ha hecho mención en el apartado 16 de la presente sentencia (en lo sucesivo, «disposiciones impugnadas»). Estas disposiciones establecen, en particular, que las remuneraciones por copia privada percibidas por las entidades de gestión colectiva por cuenta de los titulares de derechos no están comprendidas en el ámbito de aplicación del IVA, pero que las comisiones de gestión retenidas por dichas entidades sobre dichas remuneraciones están sujetas a este impuesto.

19. En apoyo de sus pretensiones, Credidam alegó que las disposiciones impugnadas eran contrarias a la Directiva del IVA, tal como fue interpretada por el Tribunal de Justicia en su sentencia de 18 de enero de 2017, SAWP (C-37/16, EU:C:2017:22), y por los órganos jurisdiccionales nacionales, por lo que respecta a la identificación de las operaciones de las entidades de gestión colectiva sujetas al IVA, en concreto por incluir entre estas las comisiones de gestión retenidas por dichas entidades sobre las remuneraciones adeudadas a los titulares de derechos.

20. Mediante sentencia de 21 de mayo de 2019, la Curtea de Apel Bucuresti (Tribunal Superior de Bucarest) estimó el recurso interpuesto por Credidam y anuló las disposiciones impugnadas. Según dicho órgano jurisdiccional, las comisiones de gestión de las entidades de gestión son accesorias a las remuneraciones de los titulares de derechos sobre las que se retienen, de modo que, cuando esas remuneraciones no están comprendidas en el ámbito de aplicación de la Directiva del IVA, como en el caso de la remuneración por copia privada, lo mismo debe ocurrir con las comisiones de gestión correspondientes.

21. El Gobierno rumano y el Ministerio de Hacienda, que intervino en apoyo del Gobierno rumano en primera instancia, interpusieron recurso de casación ante la Înalta Curte de Casatie si Justitie (Tribunal Supremo, Rumanía), que es el órgano jurisdiccional remitente. En apoyo de su recurso de casación, alegan que las disposiciones impugnadas identificaron correctamente las operaciones de las entidades de gestión colectiva sujetas al IVA, en particular por lo que respecta a esas comisiones de gestión.

22. Ante este órgano jurisdiccional, el Gobierno rumano y el Ministerio de Hacienda sostienen que estas disposiciones, en la medida en que consideran que las entidades de gestión colectiva son sujetos pasivos del IVA y que las comisiones de gestión que perciben de los titulares de derechos representan la contrapartida de una prestación efectuada en favor de estos, son conformes con el Derecho de la Unión y siguen, por otra parte, las directrices del Comité del IVA adoptadas en su 111.ª reunión de 30 de noviembre de 2018. Además, señalan que el

Tribunal de Justicia, en la sentencia de 18 de enero de 2017, SAWP (C-37/16, EU:C:2017:22), no se pronunció sobre la cuestión de si tales comisiones están sujetas al IVA.

**23.** Credidam, por su parte, alegó que las comisiones de gestión retenidas sobre remuneraciones que no están sujetas al IVA —entre las que se incluyen, por lo demás, no solo la remuneración por copia privada, sino también la remuneración equitativa por otras categorías de derechos de autor y de derechos afines a los derechos de autor— tampoco están comprendidas en el ámbito de aplicación de la Directiva del IVA, en la medida en que dichas comisiones revisten un carácter accesorio respecto de tales remuneraciones y, por tanto, siguen el régimen fiscal de estas.

**24.** Según Credidam, en cualquier caso, aun suponiendo que dichas comisiones no revistan carácter accesorio, no podrían considerarse la contrapartida de una prestación, puesto que no existe, entre las entidades de gestión colectiva y los titulares de derechos, ninguna relación jurídica en cuyo marco se intercambian prestaciones recíprocas, ya que la obligación de pagar las referidas comisiones viene impuesta por la ley, que determina también su importe como un porcentaje de esas remuneraciones.

**25.** El órgano jurisdiccional remitente señala que, si bien puede pronunciarse, sobre la base de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, sobre el régimen fiscal que debe aplicarse a las remuneraciones percibidas por las entidades de gestión colectiva por cuenta de los titulares de derechos, no sucede lo mismo con el régimen aplicable a las comisiones de gestión retenidas sobre esas remuneraciones.

**26.** A este respecto, en primer lugar, ese órgano jurisdiccional parte de la premisa de que las entidades de gestión colectiva tienen la condición de sujetos pasivos en el sentido de la Directiva del IVA en la medida en que ejercen una actividad económica consistente principalmente en representar los intereses de los titulares de derechos cuyo repertorio gestionan y en servir de intermediarios en las relaciones jurídicas entre los titulares de derechos y los usuarios finales.

**27.** No obstante, se pregunta si tales operaciones de gestión realizadas respecto de los titulares de derechos constituyen prestaciones de servicios realizadas a título oneroso, en el sentido de esa Directiva, dado que las comisiones de gestión retenidas en concepto de esas operaciones se adeudan en virtud de la ley, con independencia de que la gestión colectiva de los derechos sea obligatoria o facultativa y de que los titulares de derechos tengan o no la condición de miembros de la entidad de gestión colectiva.

**28.** En segundo lugar, el referido órgano jurisdiccional precisa que, en una situación como la que fue objeto del asunto que dio lugar a la sentencia de 21 de enero de 2021, UCMR — ADA (C-501/19, EU:C:2021:50), en la que una entidad de gestión colectiva mediaba, en el sentido del artículo 28 de la Directiva del IVA, en una prestación de servicios realizada por el titular de derechos en favor del usuario final, la entidad de gestión colectiva debe enviar a los usuarios finales una factura que incluya el IVA calculado sobre el importe total de la remuneración percibida por dicha entidad, incluido el porcentaje de esa remuneración correspondiente a la comisión de gestión. En tal supuesto, la comisión de gestión estaría sujeta al IVA como parte de la remuneración percibida por cuenta de los titulares de derechos.

**29.** Sin embargo, se plantea la cuestión de si la comisión de gestión también está comprendida en el ámbito de aplicación de la Directiva del IVA cuando la remuneración a la que se refiere no es la contrapartida de una prestación de servicios sujeta al IVA, como la remuneración por copia privada. En este supuesto, el órgano jurisdiccional remitente no excluye, a este respecto, que la entidad de gestión colectiva pueda beneficiarse, por lo que a esa comisión se refiere, del mismo régimen fiscal que el aplicable a la propia remuneración, por analogía con la solución adoptada en la sentencia de 14 de julio de 2011, Henfling y otros (C-464/10, EU:C:2011:489), apartado 36, según la cual la relación jurídica entre el comitente y el comisionista está exenta de IVA cuando la prestación de servicios en la que este actúa como intermediario está a su vez exenta de IVA.

**30.** Así pues, según el órgano jurisdiccional remitente, es preciso determinar si, suponiendo que la comisión de gestión retenida por la entidad de gestión colectiva constituya la contrapartida de una operación distinta de la operación consistente en percibir la remuneración debida al titular de los derechos, la primera operación reviste, en relación con la segunda, un carácter autónomo o un carácter accesorio.

**31.** En estas circunstancias, la Înalta Curte de Casatie si Justitie (Tribunal Supremo) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1) En relación con los titulares de los derechos de autor o derechos afines a los derechos de autor, la actividad de las entidades de gestión colectiva de recaudación, [de] reparto y [de] pago de la remuneración, que tiene como contraprestación la comisión que perciben tales entidades, ¿constituye una prestación de servicios en el sentido de los artículos 24, apartado 1, y 25, letra c), de la Directiva [del IVA]?

2) En caso de respuesta afirmativa a la primera cuestión prejudicial, ¿constituye una prestación de servicios, en el sentido de la Directiva del IVA, la actividad de las entidades de gestión colectiva en relación con los titulares de los derechos, aun cuando se considere que estos últimos, por cuenta de los cuales dichas entidades de gestión colectiva perciben la remuneración, no efectúan una prestación de servicios en favor de los usuarios obligados al pago de la remuneración?»

## Sobre las cuestiones prejudiciales

**32.** De las explicaciones facilitadas por el órgano jurisdiccional remitente, conforme al resumen que de ellas se hace en los apartados 28 y 29 de la presente sentencia, se desprende que sus dudas se refieren al trato fiscal que debe dispensarse, a efectos de la Directiva del IVA, a la actividad de gestión realizada por una entidad de gestión colectiva de derechos de autor y derechos afines a los derechos de autor en beneficio de los titulares de derechos interesados, en el supuesto de que esa actividad no guarde relación alguna con eventuales hechos imponibles realizados por esos titulares.

**33.** En estas circunstancias, ha de considerarse que, mediante sus dos cuestiones prejudiciales, que procede examinar conjuntamente, el órgano jurisdiccional remitente desea saber, en esencia, si los artículos 2, apartado 1, letra c), 24, apartado 1, y 25, letra c), de la Directiva del IVA deben interpretarse en el sentido de que una entidad de gestión colectiva de derechos de autor y derechos afines a los derechos de autor realiza una prestación de servicios, en el sentido de estas disposiciones, cuando, por un lado, recauda, reparte y paga, en virtud de la ley, a los titulares de derechos las remuneraciones que les adeudan los usuarios definidos por la ley y, por otro lado, retiene sobre estas remuneraciones una comisión de gestión que le adeudan los referidos titulares y que está destinada a cubrir los gastos ocasionados por esa actividad, en el supuesto de que las remuneraciones así percibidas por cuenta de dichos titulares no constituyan la contrapartida de prestaciones de servicios, en el sentido de esta Directiva, realizadas por los mismos titulares en favor de esos usuarios.

**34.** Con arreglo al artículo 2, apartado 1, letra c), de la Directiva del IVA, estarán sujetas al IVA las prestaciones de servicios realizadas a título oneroso en el territorio de un Estado miembro por un sujeto pasivo que actúe como tal. Además, en virtud del artículo 24, apartado 1, de esta Directiva, todas las operaciones que no constituyen una entrega de bienes deberán considerarse prestaciones de servicios. El artículo 25 de dicha Directiva enumera, con carácter indicativo, tres operaciones que constituyen prestaciones de servicios, entre ellas la que figura en su letra c), que consiste en la realización de un servicio en virtud de requerimiento coactivo de la autoridad pública o en su nombre o en los términos previstos por la ley.

**35.** Dado que el órgano jurisdiccional remitente ha considerado que las operaciones de recaudación, de reparto y de pago que son objeto del litigio principal forman parte de una actividad económica desarrollada por la entidad de gestión colectiva de que se trata como sujeto pasivo, en el sentido del artículo 9, apartado 1, de la Directiva del IVA, sus dudas se refieren, en primer lugar, a la cuestión de si las prestaciones de servicios realizadas lo son «a título oneroso», en el sentido del artículo 2, apartado 1, letra c), de la referida Directiva.

**36.** A este respecto, de reiterada jurisprudencia se infiere que, para poder calificar una prestación de servicios de operación a título oneroso, únicamente se exige que exista una relación directa entre esa prestación y una contrapartida realmente recibida por el sujeto pasivo. Tal relación directa queda acreditada cuando existe entre quien efectúa la prestación y su destinatario una relación jurídica en cuyo marco se intercambian prestaciones recíprocas y la remuneración percibida por quien efectúa la prestación constituye el contravalor efectivo del servicio prestado al destinatario (sentencia de 15 de abril de 2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA, C-846/19, EU:C:2021:277, apartado 36).

**37.** En el presente asunto, según las indicaciones facilitadas por el órgano jurisdiccional remitente, por un lado, la entidad de gestión colectiva de que se trata, es decir, Credidam, realiza en beneficio de los titulares de derechos que representa, en particular, prestaciones de gestión en virtud del régimen de gestión colectiva obligatorio previsto en el artículo 145 de la Ley n.º 8/1996, entre ellas, las relativas al «derecho a remuneración compensatoria por copia privada» establecido en el apartado 1, letra a), de dicho artículo 145, comparables a las prestaciones que fueron objeto del asunto que dio lugar a la sentencia de 18 de enero de 2017, SAWP (C-37/16, EU:C:2017:22). Estas prestaciones de gestión colectiva comprenden, en particular, a tenor del artículo 150, apartado 3, de esa Ley,



«la recaudación, el reparto y el pago de las cantidades adeudadas a los autores o a los titulares de derechos de autor o de derechos afines» en concepto de sus derechos.

**38.** Por otro lado, con arreglo al artículo 169, apartado 1, letra h), de dicha Ley, los titulares de derechos adeudarán a la entidad de gestión colectiva una comisión de gestión fijada como máximo en el 15 % de las cantidades percibidas, destinada a «cubrir todos los gastos ocasionados por el funcionamiento de la entidad de gestión colectiva, la recaudación, el reparto y el pago de las remuneraciones» y que se retiene en el momento del reparto de las cantidades adeudadas.

**39.** Así pues, sin perjuicio de las comprobaciones que deba efectuar el órgano jurisdiccional remitente, resulta que, en virtud de las disposiciones de Derecho nacional antes mencionadas, entre la entidad de gestión colectiva de que se trata y los titulares de derechos que esta representa se crea una relación jurídica en cuyo marco se intercambian prestaciones recíprocas y que, de este modo, establece una relación directa entre las prestaciones de gestión colectiva realizadas por dicha entidad y la prestación dineraria efectuada por dichos titulares consistente en el abono de la comisión de gestión. En efecto, esa comisión solo se devenga en la medida en que estas prestaciones de gestión colectiva se realizan y constituye la contrapartida efectiva de estas.

**40.** Esta apreciación no queda desvirtuada por la circunstancia de que la realización de las prestaciones de gestión colectiva de que se trata y la liquidación de la comisión de gestión debida por este concepto estén reguladas por la ley (véase, en este sentido, la sentencia de 21 de enero de 2021, UCMR — ADA, C-501/19, EU:C:2021:50, apartados 36 y 37). En efecto, por un lado, como se ha señalado en el apartado anterior de esta sentencia, en el presente asunto es precisamente esa regulación mediante ley la que establece una relación directa entre la realización de esas prestaciones y el pago de la comisión de gestión. Por otro lado, el artículo 25, letra c), de la Directiva del IVA prevé expresamente que una prestación de servicios puede consistir en la realización de un servicio en los términos previstos por la ley.

**41.** En este contexto, carece de pertinencia el hecho de que la entidad de gestión colectiva de que se trata sea una asociación sin ánimo de lucro, ya que la comisión de gestión solo está destinada a cubrir los gastos de dicha asociación. En efecto, según el artículo 9, apartado 1, de la Directiva del IVA, serán considerados sujetos pasivos quienes realicen, con carácter independiente, alguna actividad económica, cualesquiera que sean los fines y los resultados de esa actividad (véase, en este sentido, la sentencia de 29 de octubre de 2015, Sudaçor, C-174/14, EU:C:2015:733, apartados 39 y 40).

**42.** En estas circunstancias, unas operaciones de gestión colectiva como las que son objeto del litigio principal deben calificarse de prestaciones de servicios realizadas a título oneroso, en el sentido del artículo 2, apartado 1, letra c), de la Directiva del IVA, en relación con sus artículos 24, apartado 1, y 25, letra c).

**43.** En segundo lugar, el órgano jurisdiccional remitente precisa que las operaciones de gestión colectiva también pueden tener lugar en el contexto de prestaciones de servicios realizadas por los propios titulares de derechos y deben considerarse entonces como integrantes de una mediación de la entidad de gestión colectiva en esas prestaciones, situación a la que se aplica el artículo 28 de la Directiva del IVA.

**44.** Ahora bien, según dicho órgano jurisdiccional, la aplicación de ese artículo 28, tal como lo interpretó el Tribunal de Justicia en su sentencia de 14 de julio de 2011, Henfling y otros (C-464/10, EU:C:2011:489), apartado 36, tendría como consecuencia que la comisión de gestión estuviera entonces sujeta al IVA como parte de las remuneraciones percibidas por cuenta de los titulares de derechos y seguiría el régimen fiscal aplicable a estas. En este contexto, se pregunta si tal solución no es igualmente válida, por analogía, cuando, como en el presente asunto, las remuneraciones sobre las que se retiene la comisión de gestión no constituyen la contrapartida de una prestación de servicios comprendida en el ámbito de aplicación de la Directiva del IVA y, por tanto, no están gravadas.

**45.** A este respecto, debe recordarse que, según reiterada jurisprudencia, la toma en consideración de la realidad económica y mercantil constituye un criterio fundamental para la aplicación del sistema común del IVA (sentencia de 12 de noviembre de 2020, ITH Comercial Timisoara, C-734/19, EU:C:2020:919, apartado 48).

**46.** Según el artículo 28 de la Directiva del IVA, es cierto que cuando un sujeto pasivo que actúe en nombre propio, pero por cuenta ajena, medie en una prestación de servicios, se considerará que ha recibido y realizado personalmente los servicios de que se trate.

**47.** Así pues, esa disposición crea la ficción jurídica de dos prestaciones de servicios idénticas realizadas consecutivamente. En virtud de esta ficción, se considera que el operador, que actúa como intermediario en la

prestación de servicios y que es el comisionista, recibió, en un primer momento, los servicios en cuestión del operador por cuya cuenta actúa, que es el comitente, antes de prestar personalmente, en un segundo momento, esos servicios al cliente (sentencia de 4 de mayo de 2017, Comisión/Luxemburgo, C-274/15, EU:C:2017:333, apartado 86 y jurisprudencia citada).

**48.** Sin embargo, como ha señalado el órgano jurisdiccional remitente y han subrayado también el Gobierno rumano y la Comisión Europea, el artículo 28 de la Directiva del IVA no es aplicable en un supuesto como el que es objeto del litigio principal, ya que los titulares de derechos no realizan ninguna prestación de servicios en la que actúe como intermediaria la entidad de gestión colectiva.

**49.** En efecto, en el presente asunto, habida cuenta de la realidad económica y comercial de la actividad de que se trata, solo existen, a efectos de la aplicación de la Directiva del IVA, las prestaciones de servicios realizadas directamente a los titulares de derechos por la entidad de gestión de que se trata, cuya comisión de gestión constituye la contrapartida efectiva de estas, que consisten en la recaudación, el reparto y el pago de las remuneraciones a que se refiere el litigio principal.

**50.** El hecho de que tales prestaciones impliquen percibir de los usuarios y por cuenta de esos titulares de derechos remuneraciones derivadas de una relación jurídica entre esas partes que no da lugar como tal a hechos imponibles y, en concreto, a prestaciones de servicios, en el sentido de la Directiva del IVA —como la que confiere a los referidos titulares, respecto de esos usuarios, derecho a una remuneración por copia privada—, y que, por tanto, sean «accesorias» a la ejecución de operaciones no sujetas al IVA no puede privar a dichas prestaciones, realizadas por la entidad de gestión colectiva, de su carácter imponible a efectos del IVA.

**51.** En este contexto, procede recordar que, si bien es cierto que la Directiva del IVA asigna un ámbito de aplicación muy amplio al IVA, dicho impuesto solo contempla las actividades de carácter económico. A este respecto, el Tribunal de Justicia precisó que una actividad únicamente podrá calificarse de actividad económica, a efectos del artículo 9, apartado 1, párrafo segundo, de la Directiva del IVA, cuando se corresponda con alguna de las operaciones a las que se refiere el artículo 2, apartado 1, de esa Directiva (sentencia de 15 de abril de 2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA, C-846/19, EU:C:2021:277, apartados 31 y 32 y jurisprudencia citada), entre ellas las prestaciones de servicios realizadas a título oneroso.

**52.** De ello se deduce que unas operaciones no imponibles como las mencionadas en el apartado 50 de la presente sentencia no pueden calificarse de «actividad económica» a efectos de la Directiva del IVA y, por tanto, no se incluyen en su ámbito de aplicación. (véase, en este sentido, la sentencia de 18 de enero de 2017, SAWP, C-37/16, EU:C:2017:22, apartado 32).

**53.** En estas circunstancias, dado que tales operaciones no están comprendidas en el ámbito de aplicación de la Directiva del IVA, no pueden tenerse en cuenta, ni por analogía con el artículo 28 de dicha Directiva ni de otro modo, para cuestionar el carácter imponible de otra operación de la que consta que constituye una prestación de servicios efectuada a título oneroso en el sentido de dicha Directiva, sin que exista base alguna que se contemple a tal efecto en la propia Directiva.

**54.** Asimismo, habida cuenta de lo señalado en el apartado 49 de la presente sentencia, tampoco procede tener en cuenta dichas operaciones a la luz de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, derivada, en particular, de los apartados 40 a 42 de la sentencia de 4 de marzo de 2021, Frenetikexito (C-581/19, EU:C:2021:167), relativa a la posibilidad de considerar, en su caso, que una operación económica está compuesta por una prestación de servicios principal y una o varias prestaciones de servicios accesorias.

**55.** De cuanto antecede se desprende que los artículos 2, apartado 1, letra c), 24, apartado 1, y 25, letra c), de la Directiva del IVA deben interpretarse en el sentido de que una entidad de gestión colectiva de derechos de autor y derechos afines a los derechos de autor realiza una prestación de servicios, en el sentido de estas disposiciones, cuando, por un lado, recauda, reparte y paga, en virtud de la ley, a los titulares de derechos las remuneraciones que les adeudan determinados usuarios definidos por la ley y, por otro lado, retiene sobre estas remuneraciones una comisión de gestión que le adeudan los referidos titulares y que está destinada a cubrir los gastos ocasionados por esa actividad, en el supuesto de que las remuneraciones así percibidas por cuenta de dichos titulares no constituyan la contrapartida de prestaciones de servicios, en el sentido de esta Directiva, realizadas por los mismos titulares en favor de esos usuarios.

**Costas**

**56.** Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional remitente, corresponde a este resolver sobre las costas. Los gastos efectuados por quienes, no siendo partes del litigio principal, han presentado observaciones ante el Tribunal de Justicia no pueden ser objeto de reembolso.

En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia (Sala Séptima) declara:

**Los artículos 2, apartado 1, letra c), 24, apartado 1, y 25, letra c), de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, deben interpretarse en el sentido de que una entidad de gestión colectiva de derechos de autor y derechos afines a los derechos de autor realiza una prestación de servicios, en el sentido de estas disposiciones, cuando, por un lado, recauda, reparte y paga, en virtud de la ley, a los titulares de derechos las remuneraciones que les adeudan determinados usuarios definidos por la ley y, por otro lado, retiene sobre estas remuneraciones una comisión de gestión que le adeudan los referidos titulares y que está destinada a cubrir los gastos ocasionados por esa actividad, en el supuesto de que las remuneraciones así percibidas por cuenta de dichos titulares no constituyan la contrapartida de prestaciones de servicios, en el sentido de esta Directiva, realizadas por los mismos titulares en favor de esos usuarios.**

Firmas

\* Lengua de procedimiento: rumano.

Fuente: sitio internet del Tribunal de Justicia.