

Consulta Vinculante V0135-15, de 19 de enero de 2015 de la Subdirección General de Impuestos sobre el Consumo

LA LEY 184/2015

IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO. Hecho imponible. Lugar de realización del hecho imponible. Titular por cesión en exclusiva de los derechos de gestión y comercialización de espacios y venta de entradas en el Campeonato del Mundo de Motociclismo. Lugar de realización de los servicios. Objeto de venta de entradas que permiten un acceso a zonas restringidas y a un servicio de catering. Los servicios prestados, pese a su naturaleza heterogénea, tienen una única finalidad que es disfrutar de un evento deportivo, por lo que pueden calificarse como un único servicio que se localizará en el lugar de celebración del evento. En relación a los arrendamientos de un bien inmueble para montaje de stand de venta, cuando el evento deportivo se celebre en territorio de aplicación del impuesto (IVA), la cesión de los espacios se encontrara sujeta al mismo.

DESCRIPCIÓN

La entidad consultante es titular por cesión en exclusiva de los derechos de gestión y comercialización de espacios y venta de entradas en el Campeonato del Mundo de Motociclismo.

CUESTIÓN

Localización de dichos servicios.

CONTESTACIÓN

1.- La entidad consultante es titular por cesión en exclusiva de los derechos de gestión y comercialización de espacios y la venta de entradas para el Campeonato del Mundo de Motociclismo. En el desarrollo de dicha actividad, el consultante realiza las siguientes operaciones:

- Cede espacios en áreas habilitadas en los circuitos para que sus clientes puedan instalar stands comerciales o promocionales. Los costes de organización y montaje de dichos stands son asumidos por tales clientes.
- Comercializa entradas de acceso Premium a los eventos del campeonato. Dichas entradas dan acceso al espectáculo en condiciones especiales.
- Por último, comercializa entradas especiales que permiten beneficiarse de determinados servicios de "personalización" de un área específica tales como incluir en un espacio materiales publicitarios o promocionales de sus marcas.

El interesado quiere conocer el lugar de localización de tales servicios.

2.- Los artículos 44 (LA LEY 11857/2006) y 45 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre (LA LEY 11857/2006), relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido, regulan las reglas generales de localización de los servicios disponiendo lo siguiente:

"Artículo 44

El lugar de prestación de servicios a un sujeto pasivo que actúe como tal será el lugar en el que este tenga la sede de su actividad económica. No obstante, si dichos servicios se prestan a un establecimiento permanente del sujeto pasivo que esté situado en un lugar distinto de aquel en el que tenga la sede de su actividad económica, el lugar de prestación de dichos servicios será el lugar en el que esté situado ese establecimiento permanente. En defecto de tal sede de actividad económica o establecimiento permanente, el lugar de prestación de los servicios será el lugar en el que el sujeto pasivo al que se presten tales servicios tenga su domicilio o residencia habitual.

Artículo 45

El lugar de prestación de servicios a una persona que no tenga la condición de sujeto pasivo será el lugar en el que el proveedor de los servicios tenga la sede de su actividad económica. No obstante, si dichos servicios se prestan desde un establecimiento permanente del proveedor que esté situado en un lugar distinto de aquel en el

que tenga la sede de su actividad económica, el lugar de prestación de dichos servicios será el lugar en el que esté situado ese establecimiento permanente. En defecto de tal sede de actividad económica o establecimiento permanente, el lugar de prestación de servicios será el lugar en el que el proveedor de tales servicios tenga su domicilio o residencia habitual."

Dichos artículos han sido objeto de trasposición por el artículo 69, apartado uno, de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre (LA LEY 3625/1992), del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE del 29 de diciembre), que, en relación con la localización de prestaciones de servicios, dispone la siguiente regla general:

"Uno. Las prestaciones de servicios se entenderán realizadas en el territorio de aplicación del Impuesto, sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado siguiente de este artículo y en los artículos 70 y 72 de esta Ley, en los siguientes casos:

1º. Cuando el destinatario sea un empresario o profesional que actúe como tal y radique en el citado territorio la sede de su actividad económica, o tenga en el mismo un establecimiento permanente o, en su defecto, el lugar de su domicilio o residencia habitual, siempre que se trate de servicios que tengan por destinatarios a dicha sede, establecimiento permanente, domicilio o residencia habitual, con independencia de dónde se encuentre establecido el prestador de los servicios y del lugar desde el que los preste.

2º. Cuando el destinatario no sea un empresario o profesional actuando como tal, siempre que los servicios se presten por un empresario o profesional y la sede de su actividad económica o establecimiento permanente desde el que los preste o, en su defecto, el lugar de su domicilio o residencia habitual, se encuentre en el territorio de aplicación del Impuesto. "

No obstante esta regla general tanto la Directiva 2006/112/CE (LA LEY 11857/2006) como la Ley 37/1992 (LA LEY 3625/1992) recogen un conjunto de reglas especiales cuya aplicación será, en todo caso, preferente a la anterior regla general.

En el ámbito europeo el artículo 47 recoge una regla especial para servicios vinculados con bienes inmuebles mientras que los artículos 53 y 54 regulan reglas especiales para prestaciones de servicios deportivos.

Dichas reglas de localización han sido objeto de trasposición al ordenamiento jurídico español por el artículo 70, apartado uno, de la Ley 37/1992 (LA LEY 3625/1992) que, en virtud de lo previsto en sus apartados 1º, 3 y 7º, entiende prestados en territorio de aplicación del Impuesto, los siguientes servicios:

"1º Los servicios relacionados con bienes inmuebles que radiquen en el citado territorio.

Se considerarán relacionados con bienes inmuebles, entre otros, los siguientes servicios:

a) El arrendamiento o cesión de uso por cualquier título de dichos bienes, incluidas las viviendas amuebladas.

(...)

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

(...)

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

(...)

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

(...).".

Una vez delimitada la normativa aplicable, procede analizar la localización de los servicios controvertidos.

1.- Cesión de espacios en áreas habilitadas.

A efectos de determinar el lugar de realización de los servicios relacionados con la cesión de espacios a clientes que, posteriormente instalarán y montarán stands, debe analizarse si se puede aplicar la regla especial relativa a servicios relacionados con bienes inmuebles o, por el contrario, la regla general de localización de prestaciones de servicios.

En el análisis de esta cuestión debe tenerse en cuenta la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea contenida en la sentencia de fecha 27 de octubre de 2011, asunto C-530/09 (LA LEY 198452/2011), Inter-Mark Group.

En dicha sentencia, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea se plantea la naturaleza de los servicios consistentes en la puesta a disposición temporal de puestos en ferias y exposiciones para clientes, lo que conlleva, generalmente, el diseño, construcción, arrendamiento, montaje y desmontaje de los referidos puestos o stands.

En concreto, según el Tribunal de Luxemburgo, tales servicios pueden responder a los siguientes conceptos:

Servicios de publicidad, cuando por las características propias del puesto pueda concluirse que el mismo ha sido concebido con fines publicitarios (apartados 18 a 20 de la sentencia);

Servicios relacionados con la organización de ferias y exposiciones, cuando tales servicios tienen por objeto la concepción y puesta a disposición temporal de un puesto para una feria o exposición específica, o de un puesto correspondiente a un modelo cuya forma, tamaño, composición material o aspecto han sido fijados por el organizador de una feria o exposición determinada (apartados 23 a 26 de la sentencia);

Servicios consistentes en el arrendamiento de bienes muebles corporales, cuando, no resultando de aplicación ninguno de los supuestos anteriores, la puesta a disposición temporal, a cambio de retribución, de los elementos materiales constitutivos del puesto deba considerarse como el elemento determinante de dicha prestación (apartado 28 de la sentencia).

La sentencia concluye que cualquiera que sea la calificación que pudiera otorgarse a tales servicios conforme a la jurisprudencia, al no constituir un supuesto subsumible en la regla especial del artículo 70 de la Ley 37/1992 (LA LEY 3625/1992), sería de aplicación la regla general de localización de servicios prevista en el artículo 69, apartado uno de la mencionada Ley, es decir, se localizarían en el lugar en el que el destinatario tenga la sede de su actividad económica, de tal forma que si el destinatario es un empresario no establecido en el territorio de aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido español dichos servicios no estarán sujetos a dicho impuesto, pero si dicho empresario está establecido en dicho territorio sí estarán sujetos al Impuesto sobre el Valor Añadido.

El servicio objeto de consulta no se refiere a ninguno de los mencionados en la citada sentencia por lo que los criterios reflejados en dicha resolución no deben entenderse aplicables a la cuestión controvertida.

La cesión de espacios para instalar stands es, sin duda, una prestación de servicios relacionada con bienes inmuebles.

Procede, a continuación, verificar si el vínculo que une los servicios en cuestión a estos bienes inmuebles es suficiente. El sistema del artículo 70 uno, 1º de la Ley del Impuesto (actual artículo 47 de la Directiva 2006/112/CE (LA LEY 11857/2006) relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido) se opone a que el ámbito de aplicación de esta regla especial se extienda a cualquier prestación de servicios que presente un vínculo, por débil que sea, con un bien inmueble, puesto que hay un gran número de servicios relacionados de un modo u otro con un bien inmueble.

El Tribunal de Justicia de la Unión Europea en su sentencia Heger Rudi GMBH (Asunto 166/05) establece que sólo están comprendidas en el ámbito de aplicación del artículo 9, apartado 2, letra a), de la Sexta Directiva (actual 47 de la Directiva 2006/112/CE (LA LEY 11857/2006) y artículo 70.uno.1º de la Ley del Impuesto), las prestaciones de servicios que guarden una relación lo suficientemente directa con un bien inmueble. Este tipo de relación caracteriza, por otro lado, a todas las prestaciones de servicios enumeradas en dicha disposición.

El servicio objeto de consulta se refiere exclusivamente al arrendamiento de un bien inmueble (espacios de venta) siendo el arrendatario quién podrá, en una etapa posterior, montar y organizar un stand para la venta o promoción de sus productos.

Se trata pues del supuesto previsto en la letra a) del artículo 70, apartado uno, número 1º, que califica el arrendamiento o cesión de uso de una instalación como una prestación de servicios relacionada con un bien inmueble.

En consecuencia, cuando el evento deportivo se celebre en territorio de aplicación del impuesto, la cesión de los espacios se encontrara sujeta al Impuesto.

2.- Venta de entradas

Los accesos a los eventos deportivos se rigen por la regla de localización prevista en el apartado 3 del artículo 70, apartado uno, de la Ley 37/1992 (LA LEY 3625/1992), es decir, que estarán sujetos al Impuesto cuando el evento deportivo se celebre en el mismo.

Otra de las dudas que se plantean en el escrito concierne a si el servicio de acceso prestado es único o si, por el contrario, puede dividirse en una o varias prestaciones de servicios independientes.

En relación con la cuestión planteada, es necesario tener en cuenta lo señalado por el Tribunal de Justicia de la

Unión Europea, entre otras, en sus sentencias de 25 de febrero de 1999, C-349/96 (LA LEY 37424/1999), y de 29 de marzo de 2007, C-111/05 (LA LEY 8921/2007), en las que dicho Tribunal se planteó cuáles deben ser los criterios para decidir, en materia del Impuesto sobre el Valor Añadido, si una operación que está compuesta por varios elementos debe ser considerada como una prestación única o como dos o más prestaciones diferentes que deben ser apreciadas separadamente.

En este sentido, el Tribunal ha señalado en su sentencia de 25 de febrero de 1999 que, en relación con la consideración de una operación como una prestación única o como varias prestaciones principales distintas de la principal, hay que considerar si uno o varios elementos constituyen la prestación principal o, a la inversa, si uno o varios elementos deben ser considerados como una o varias prestaciones accesorias que comparten el trato fiscal de la prestación principal. Una prestación debe ser considerada accesoria de una prestación principal, cuando no constituye para la clientela un fin en sí, sino el medio de disfrutar en las mejores condiciones del servicio principal del prestador (sentencia de 22 de octubre de 1998, Madgett y Baldwin, asuntos acumulados C-308/96 y C-94/97).

Por otra parte, en la sentencia de 29 de marzo de 2007, el Tribunal señala que existe una prestación única cuando dos o varios elementos o actos que el sujeto pasivo realiza para el cliente se encuentran tan estrechamente ligados que objetivamente forman una sola prestación económica indisoluble cuyo desglose resultaría artificial de forma que todos los elementos que integran la operación de que se trata resultan necesarios para llevarla a cabo y están estrechamente vinculados entre sí (sentencia Levob Verzekeringen y OV Bank, antes citada,).

Por lo tanto, habrá que estar a los criterios anteriores para considerar, si el servicio controvertido, da lugar a operaciones que están formadas por prestaciones diferentes e independientes a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido o bien si tales prestaciones deben considerarse accesorias a una principal por no constituir un fin en sí mismas, sino contribuir a la mejor prestación de dicho servicio principal.

Del escrito presentado resulta que la entidad vende entradas que permiten un acceso a zonas restringidas y a un servicio de catering. Los servicios prestados, pese a su naturaleza heterogénea, tienen una única finalidad que es disfrutar de un evento deportivo, por lo que pueden calificarse como un único servicio que se localizará en el lugar de celebración del evento, cuya localización se regirá por lo dispuesto en el artículo 70, apartado uno, número 3º de la Ley del Impuesto.

3.- Servicios de personalización

Los servicios de personalización se prestan exclusivamente a determinados clientes VIP. Cuando el cliente adquiere un determinado número de entradas, puede contratar, de forma separada y por un precio distinto, que una determinada zona del área VIP se personalice con su material promocional, de forma que se identifique por sus invitados al evento.

En este caso, y siguiendo los criterios indicados por el Tribunal de Justicia en su sentencia Inter-Mark Group, anteriormente referida, debe considerarse tales servicios como publicidad y, por tanto, será de aplicación la regla general del artículo 69, uno, 1º, que localiza los mismos en la sede del destinatario cuando el mismo tiene la condición de empresario o profesional.

3.- 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 (LA LEY 1914/2003).