

SECRETARÍA DE ESTADO DE HACIENDA
DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS
Consultas Vinculantes

NUM-CONSULTA **V1239-19**

ORGANO SG de Impuestos sobre el Consumo

FECHA-SALIDA 30/05/2019

NORMATIVA Ley 37/1992 arts. 4, 5, 7-8º y 9º, 69, 70, 92, 94, 103

DESCRIPCION-HECHOS La entidad consultante ha suscrito un acuerdo con una entidad establecida en Suiza que no dispone en España de establecimiento permanente, para la organización de un evento deportivo internacional en el territorio de aplicación del Impuesto.

CUESTION-PLANTEADA Tratamiento de las operaciones a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido

CONTESTACION-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 están sujetas al impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el ámbito espacial del impuesto por empresarios o profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, incluso si se efectúan en favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que las realicen.

Por otra parte, el artículo 5 del mismo texto legal establece que:

“Uno. A los efectos de lo dispuesto en esta Ley, se reputarán empresarios o profesionales:

a) Las personas o entidades que realicen las actividades empresariales o profesionales definidas en el apartado siguiente de este artículo.

(...)

Dos. Son actividades empresariales o profesionales las que impliquen la ordenación por cuenta propia de factores de producción materiales y humanos o de uno de ellos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.

En particular, tienen esta consideración las actividades extractivas, de fabricación, comercio y prestación de servicios, incluidas las de artesanía, agrícolas, forestales, ganaderas, pesqueras, de construcción, mineras y el ejercicio de profesiones liberales y artísticas.

(...).”.

Estos preceptos son de aplicación general y, por tanto, también para la entidad consultante que, consecuentemente, tendrá la condición de empresario a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido cuando ordene un conjunto de medios personales y materiales, con independencia y bajo su responsabilidad, para desarrollar una actividad empresarial o profesional, sea de fabricación, comercio, de prestación de servicios, etc., mediante la realización continuada de entregas de bienes o prestaciones de servicios, asumiendo el riesgo y ventura que pueda producirse en el desarrollo de la actividad.

2.- Por otra parte, el artículo 11 de la Ley del Impuesto define las prestaciones de servicios de manera residual 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.”.

De acuerdo con la información que acompaña el escrito de consulta, las operaciones realizadas por la consultante, consisten en llevar a cabo todas las actuaciones necesarias para la organización de un evento deportivo internacional que va a celebrarse en el territorio de aplicación del Impuesto, para una entidad no establecida en dicho territorio, actuaciones que incluyen, entre otras, la coordinación de todos los participantes del evento, incluidas las Administraciones Públicas, la planificación del operativo para su celebración, la dirección de los proyectos requeridos, la realización de las labores de asesoramiento, el alquiler y cesión de las instalaciones, infraestructuras y espacios necesarios para la celebración del evento, el reclutamiento de los efectivos, la contratación de los suministros, de los proveedores de bienes y servicios y de la asistencia técnica, la tramitación y solicitud de permisos necesarios, el aseguramiento de riesgos, y en general, la contratación y coordinación de todas las actuaciones necesarias para la celebración del evento efectuados a favor de la entidad no establecida.

Estas operaciones efectuadas a favor de la entidad no establecida estarán sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido en el territorio de aplicación del Impuesto español cuando, de conformidad con las reglas de localización del hecho imponible, las operaciones se entiendan realizadas en dicho territorio.

3.- No obstante, con carácter previo, será necesario, a estos efectos, determinar si las operaciones que va a efectuar la consultante constituyen un conjunto de prestaciones de servicios y, en su caso de entregas de bienes, independientes o estamos en presencia de un servicio complejo de organización de eventos comprensivo de todas las actividades descritas en el punto anterior de esta contestación que va a efectuar la consultante a favor del organizador.

Por lo que se refiere al carácter accesorio o complementario de los referidos servicios en relación con los demás que componen el servicio consultado, es criterio reiterado de este Centro directivo derivado de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea manifestado, entre otras, en sus sentencias de 25 de febrero de 1999, Card Protection Plan Ltd (CPP), asunto C-349/96, de 2 de mayo de 1996, Faaborg-Gelting Linien, asunto C-231/94, y de 22 de octubre de 1998, Madgett y Baldwin, asuntos acumulados C-308/96 y C-94/97, y la de 27 de octubre de 2005, Levob Verzekeringen, asunto 41/04 que cuando una operación está constituida por un conjunto de elementos y de actos, procede tomar en consideración todas las circunstancias en las que se desarrolla la operación en cuestión, para determinar, por una parte, si se trata de dos o más prestaciones distintas o de una prestación única.

El Tribunal de Justicia ha declarado que se trata de una prestación única, en particular, en el caso de que deba considerarse que uno o varios elementos constituyen la prestación principal, mientras que, a la inversa, uno o varios elementos deben ser considerados como una o varias prestaciones accesorias que comparten el tratamiento fiscal de la prestación principal.

De esta forma, con independencia de que se facture por un precio único o se desglose el importe correspondiente a los distintos elementos, una prestación debe ser considerada accesorio 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.

En base a lo anterior, parece que en el supuesto considerado se dan las circunstancias necesarias para determinar que constituye para el destinatario un fin en sí mismo y, por consiguiente, las prestaciones de servicios y, en su caso, entrega de bienes, que va a efectuar la consultante a favor de la entidad no establecida constituye un servicio único de organización de un evento empresarial, en este caso, de carácter deportivo, en los términos que ya fue establecido por este Centro directivo, en relación con el servicio único de organización de congresos o eventos empresariales, entre otras, en contestación a consulta vinculante de fecha 27 de enero de 2016, número V0337-16.

Como tal servicio único o complejo de organización de congresos o eventos empresariales, el mismo deberá comprender, de forma integral, todo lo necesario para su celebración, estando compuesto de una pluralidad de elementos estrechamente ligados y que forman una única prestación, que sean facturados de forma conjunta, como, pudieran ser entre otros: el servicio de localización y reserva o alquiler de locales o recintos para la celebración, contratación de pólizas de

seguros y gestión de permisos administrativos, acondicionamiento y decoración del espacio, incluyendo mobiliario, personal de servicio, traducción y otros de apoyo; dirección, gestión y secretaría técnica y administrativa del evento y, en su caso, gastos de estancia, manutención y transporte de los congresistas y ponentes, entre los que se puede incluir algún servicio recreativo como una comida o cena que no sea de trabajo o alguna visita cultural. De acuerdo con este último razonamiento, cuando el empresario o profesional que presta un servicio de organización del congreso o evento empresarial al promotor, incluya entre sus prestaciones algún servicio de los anteriormente aludidos, parecería artificial excluir de este servicio único compuesto por una pluralidad de elementos íntimamente ligados aquellas prestaciones de servicios que sean accesorias, pero complementarias, del propio servicio único de organización del congreso o del evento empresarial.

De esta forma, cuando la consultante, preste servicios de organización de eventos empresariales, el servicio tendrá la consideración de un servicio único de organización de los referidos servicios.

No obstante, deberá tenerse en cuenta que, cuando la consultante, o cualquier otro empresario o profesional, se limite a prestar de forma aislada e independiente uno o varios de los servicios que componen el servicio complejo de organización de ferias, congresos, o eventos empresariales y, en general, cuando los servicios prestados no puedan calificarse por sí solos de servicios complejos de esta naturaleza, atendiendo a los criterios señalados, entre otras, en la consulta vinculante de 15 de diciembre de 2014, número V3333-14, cada prestación de servicios quedará sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido de manera independiente, según las normas que le sean aplicables.

De acuerdo con estos criterios, se deberá valorar en cada caso concreto si los servicios prestados pueden tener la consideración de accesorios de la operación principal.

En el caso planteado en la consulta, tal y como se ha señalado, parece que los distintos servicios prestados por la consultante no constituyen un fin en sí mismos, sino el medio de disfrutar en las mejores condiciones del servicio principal consistente en la organización de un gran evento deportivo que comprende, de forma integral, todo lo necesario para su celebración, estando compuesto de una pluralidad de elementos estrechamente ligados y que forman una única prestación a favor de la entidad no establecida.

4.- Por otra parte, el artículo 69.Uno.1º de la 37/1992, establece la regla general referente al lugar de realización de las prestaciones de servicios cuando su destinatario es otro empresario o profesional, en los siguientes términos:

“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.”.

Por otra parte, en relación con el servicio de acceso a este tipo de eventos, dentro de las reglas especiales de localización, el artículo 70.Uno.3º de la Ley del Impuesto establece que se entenderán prestados en el territorio de aplicación del Impuesto los siguientes servicios:

“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.”.

Por su parte, el número 7º del mismo artículo 70.Uno de la Ley dispone que también se entienden prestados en el territorio de aplicación del Impuesto los siguientes servicios:

“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.”.

En consecuencia, la prestación de servicios única de organización de un evento deportivo internacional que va a realizar la consultante, cuyo destinatario es un empresario o profesional a efectos del Impuesto, quedará sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido en el territorio de aplicación del Impuesto cuando la sede de la actividad económica del destinatario del servicio se encuentre en dicho territorio, o tenga en el mismo un establecimiento permanente o, en su defecto, el lugar de su domicilio o residencia habitual, destinatarios del servicio, de conformidad con la regla general establecida en el transcrito artículo 69.Uno.1º de la Ley del Impuesto.

Por su parte, si el destinatario no es un empresario o profesional actuando como tal, la referida prestación única se entenderá en todo caso realizada en el territorio de aplicación del Impuesto cuando se preste materialmente en el mismo.

Igualmente se entenderá realizado en el territorio de aplicación del Impuesto el servicio de acceso al evento deportivo objeto de consulta cuando no constituyan para su destinatario, ya se trate de un empresario o profesional o de una persona que no actúe como tal, un servicio complejo de organización en los términos señalados en el apartado anterior, sino que recoja el mero derecho de entrada, o asistencia a los mismos.

Por último, y de conformidad con lo anterior, la prestación de servicios única de organización del evento deportivo objeto de consulta, no estará sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido, cuando su destinatario empresario o profesional no tenga su sede de actividad económica, ni un establecimiento permanente, domicilio o residencia habitual, destinatarios del servicio, en el territorio de aplicación del Impuesto, como parece ser el caso objeto de consulta, por lo que dicho servicio no se entiende realizado en dicho ámbito espacial.

Por tanto, la entidad consultante no deberá repercutir cuota alguna del impuesto en la prestación de dichos servicios.

5.- Por otra parte, se informa que, en relación con las dudas suscitadas sobre el lugar de realización de los hechos imposables, entrega de bienes y prestaciones de servicios, la Agencia Estatal de Administración Tributaria ha incorporado en los portales del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) y Suministro Inmediato de Información del IVA (SII) un nuevo servicio de ayuda e información al contribuyente denominado “Localizador”, creado para resolver las principales dudas planteadas cuando el empresario o profesional realiza este tipo de operaciones con clientes o proveedores no establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto.

En concreto, esta herramienta permite conocer el lugar de realización de las entregas de bienes, distinguiendo entre entregas interiores, intracomunitarias y con destino a terceros países.

En concreto, puede obtenerse información sobre donde se localiza la entrega de un bien, si está sujeta o exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido, quién debe declarar el Impuesto devengado en la operación o cómo se declara en caso de no estar sujeta o exenta en el territorio de aplicación del impuesto español; también indicará si en la factura se debe o no repercutir dicho impuesto.

En relación con las prestaciones de servicios, la herramienta indica dónde se localiza la prestación de servicios y, por tanto, si está sujeto al Impuesto sobre el Valor Añadido, quién debe declarar el Impuesto devengado en la operación o cómo se declara en caso de que la prestación de servicios no esté sujeta en el territorio de aplicación del impuesto español; también indicará si en la factura se debe o no repercutir el Impuesto.

A estos efectos, podrá contactar con la Agencia Estatal de Administración Tributaria a través de su sede electrónica: <http://www.aeat.es>, o en la siguiente dirección:

<https://www2.agenciatributaria.gob.es/soporteaeat/Formularios.nsf/Localizador>.

6.- Por su parte, las operaciones de las que va a ser destinataria la consultante quedarán también sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido cuando sean prestadas por un empresario o profesional a efectos del Impuesto y conforme, a las referidas reglas de localización del hecho imponible se entiendan realizadas en el territorio de aplicación del Impuesto.

A estos efectos, en el texto de la consulta se señala que para la organización del evento deportivo la entidad consultante suscribirá acuerdos con distintos proveedores de bienes o servicios, como el propietario del estadio deportivo donde se celebrará el evento, y con Administraciones Públicas, como el Ayuntamiento de la localidad donde este se realiza.

En relación con las actuaciones de las Administraciones públicas, el artículo 7, apartados 8º y 9º de la Ley establecen lo siguiente:

“8º. A) Las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas directamente por las Administraciones Públicas, así como las entidades a las que se refieren los apartados C) y D) de este número, sin contraprestación o mediante contraprestación de naturaleza tributaria.

B) A estos efectos se considerarán Administraciones Públicas:

a) La Administración General del Estado, las Administraciones de las Comunidades Autónomas y las Entidades que integran la Administración Local.

b) Las Entidades Gestoras y los Servicios Comunes de la Seguridad Social.

c) Los Organismos Autónomos, las Universidades Públicas y las Agencias Estatales.

d) Cualquiera entidad de derecho público con personalidad jurídica propia, dependiente de las anteriores que, con independencia funcional o con una especial autonomía reconocida por la Ley tengan atribuidas funciones de regulación o control de carácter externo sobre un determinado sector o actividad.

No tendrán la consideración de Administraciones Públicas las entidades públicas empresariales estatales y los organismos asimilados dependientes de las Comunidades Autónomas y Entidades locales.

(...).”.

Por tanto, según este precepto, y por lo que se refiere a las entregas de bienes o prestaciones de servicios que realice el Ayuntamiento de la ciudad anfitriona del evento deportivo para la entidad consultante, no estarán sujetas aquellas operaciones realizadas por dicho Ayuntamiento, sin contraprestación o con contraprestación de naturaleza tributaria, en los términos señalados en el referido artículo 7.8º de la Ley 37/1992.

Por otra parte, tampoco estarán sujetas las concesiones y autorizaciones administrativas en los términos señalados en el apartado 9º del artículo 7 de la Ley:

“9º. Las concesiones y autorizaciones administrativas, con excepción de las siguientes:

a) Las que tengan por objeto la cesión del derecho a utilizar el dominio público portuario.

b) Las que tengan por objeto la cesión de los inmuebles e instalaciones en aeropuertos.

c) Las que tengan por objeto la cesión del derecho a utilizar infraestructuras ferroviarias.

d) Las autorizaciones para la prestación de servicios al público y para el desarrollo de actividades comerciales o industriales en el ámbito portuario.”.

La concesión administrativa es un negocio jurídico público en virtud del cual las Administraciones Públicas conceden a los particulares la explotación de una parcela de actuación originariamente pública, bien cediendo la explotación de bienes de dominio público o bien cediendo la gestión de servicios públicos. La característica fundamental de esta institución reside en que la Administración pública concedente conserva en todo momento potestades de control, que le permiten asegurar el cumplimiento del fin contemplado por el ordenamiento jurídico; corolario de estas

potestades de la Administración pública, es el derecho a la reversión de los bienes una vez concluida la concesión.

En la medida en que el objeto explotado en estas instituciones tiene la naturaleza de servicio público y lo que se concede es la autorización o licencia para su explotación, la Ley declara la no sujeción al tributo, aunque la contraprestación que se debe satisfacer tenga la naturaleza de precio público.

Por otra parte, por lo que se refiera al acuerdo de la cesión del uso de las instalaciones de un estadio deportivo para la celebración del evento suscrito por la consultante con el propietario del estadio, se trata de servicios relacionados con bienes inmuebles que, de conformidad con el artículo 70.Uno.1º de la Ley 37/1992, se entenderán realizados en el territorio de aplicación del Impuesto cuando dichas instalaciones radiquen en el citado territorio.

En efecto, entre los servicios relacionados con bienes inmuebles recoge la letra a) del citado número 1º del apartado Uno del Artículo 70 de la Ley: “a) El arrendamiento o cesión de uso por cualquier título de dichos bienes, incluidas las viviendas amuebladas.”.

8.- Por último, en relación con el ejercicio del derecho a la deducción del Impuesto sobre el Valor Añadido soportado por la consultante, las normas y requisitos para el ejercicio del derecho a la deducción se contienen en el Capítulo I del Título VIII de la Ley 37/1992 (artículos 92 a 114).

A estos efectos, el artículo 92, apartado uno, de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido dispone lo siguiente:

“Los sujetos pasivos podrán deducir de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido devengadas por las operaciones gravadas que realicen en el interior del país las que, devengadas en el mismo territorio, hayan soportado por repercusión directa o correspondan a las siguientes operaciones:

1.º Las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por otro sujeto pasivo del Impuesto.

(...).”.

Por su parte el artículo 94 señala que:

“Uno. Los sujetos pasivos a que se refiere el apartado uno del artículo anterior podrá deducir las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido comprendidas en el artículo 92 en la medida en que los bienes o servicios, cuya adquisición o importación determinen el derecho a la deducción, se utilicen por el sujeto pasivo en la realización de las siguientes operaciones:

1.º Las efectuadas en el ámbito espacial de aplicación del impuesto que se indican a continuación:

a) Las entregas de bienes y prestaciones de servicios sujetas y no exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido.

(...)

2.º Las operaciones realizadas fuera del territorio de aplicación del impuesto que originarían el derecho a la deducción si se hubieran efectuado en el interior del mismo.

(...).”.

En consecuencia, el servicio de organización de un evento deportivo prestado por la consultante para un empresario o profesional no establecimiento en el territorio de aplicación del Impuesto, y que por no entenderse realizado en dicho ámbito espacial no estarán sujetos al Impuesto sobre el Valor Añadido en los términos señalados en los apartados anteriores de esta contestación, son operaciones que sí permiten a la consultante deducir las cuotas soportadas en el territorio español de aplicación del Impuesto para su realización, siempre que se cumplan el resto de los requisitos previstos en la Ley para hacer efectivo el derecho a la deducción.

9.- 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.