

**Resultados**

**SECRETARÍA DE ESTADO DE HACIENDA  
DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS  
Consultas Vinculantes**

**Documento seleccionado**

**Nº de consulta**      **V2880-23**

**Órgano**            SG de Impuestos sobre el Consumo

**Fecha salida**    25/10/2023

**Normativa**        Ley 37/1992 art. 69-Uno-1º

**Descripción de hechos**    La consultante organiza "clinics" sobre fútbol en territorio de aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido siendo los destinatarios de los servicios que presta equipos, escuelas o academias establecidos fuera del territorio de aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Los citados "clinics" tienen por principal objetivo el aprendizaje del deporte del fútbol e incluyen la formación con entrenadores y profesionales y la práctica de partidos amistosos. Asimismo, la consultante organiza el hospedaje y actividades lúdicas.

**Cuestión planteada**        Si la organización de los "clinics" consultados está sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido.

**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 "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 una serie de eventos deportivos entre cuyas actuaciones se incluyen la organización de actuaciones de formación deportiva, organización de partidos amistosos, así como de los servicios de alojamiento o ciertas actividades lúdicas... Estas operaciones efectuadas a favor de los destinatarios indicados en el escrito de consulta 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 el consultante a favor del destinatario.

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 C-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 los clubes, escuelas o academias destinatarios 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 la contestación vinculante de fecha 27 de enero de 2016, número V0337-16.

Como tal servicio único o complejo de organización de congresos o eventos empresariales, lo que en la condiciones señaladas es aplicable a los servicios objeto de consulta, de organización de eventos deportivos, 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 contestación 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 este sentido, el capítulo VI del título IX de la Ley 37/1992, artículos 141 a 147, regula el régimen especial denominado "de las agencias de viajes", que de conformidad con lo dispuesto en el apartado uno del artículo 141 de la Ley 37/1992 se aplicará a:

"(...)1.º A las operaciones realizadas por las agencias de viajes cuando actúen en nombre propio respecto de los viajeros y utilicen en la realización del viaje bienes entregados o servicios prestados por otros empresarios o profesionales.

A efectos de este régimen especial, se considerarán viajes los servicios de hospedaje o transporte prestados conjuntamente o por separado y, en su caso, con otros de carácter accesorio o complementario de los mismos.

2.º A las operaciones realizadas por los organizadores de circuitos turísticos y cualquier empresario o profesional en los que concurren las circunstancias previstas en el número anterior.

(...)"

De acuerdo con lo indicado previamente, cuando el empresario o profesional que presta un servicio de organización del congreso o evento empresarial al promotor, tenga o no la consideración de agencias de viajes, incluya entre sus prestaciones algún servicio de alojamiento o transporte, parecería artificial excluir de este servicio único compuesto por una pluralidad de elementos íntimamente ligados aquellas prestaciones de servicios de transporte o de alojamiento que sean accesorias, pero complementarias, del propio servicio único de organización del congreso o del evento empresarial.

En estas circunstancias, estos servicios de alojamiento o transportes prestados por el organizador del evento no estarían sometidos al régimen especial de las agencias de viajes, sino que se incluirían dentro de los que componen la prestación de servicios única que estará sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido cuando se entienda realizada en el territorio de aplicación del Impuesto.

Este criterio ha sido recogido, entre otras, en las contestaciones vinculantes de este Centro directivo, de 4 y 25 de mayo de 2016, con números de referencia V1927-16 y V2311-16, respectivamente.

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 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 destinataria.

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:

"3.º 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:

"7.º 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 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 para los equipos, escuelas o academias establecidos fuera del territorio de aplicación del impuesto sobre el valor añadido, incluyendo en otros estados de la Unión Europea o de fuera de la Unión Europea, por lo que dicho servicio no se entiende realizado en dicho ámbito espacial de aplicación del impuesto sobre el valor añadido y, por tanto, la entidad consultante no deberá repercutir cuota alguna del impuesto en la prestación de dichos servicios.

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, en su caso, a un evento deportivo 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.

5.- Por otra parte, se informa que, en relación con las dudas suscitadas sobre el lugar de realización de los hechos imponibles, 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.sede.agenciatributaria.gob.es/>, o en la siguiente dirección:

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

6.- 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.