

SECRETARÍA DE ESTADO DE HACIENDA
DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS
Consultas Vinculantes

NUM-CONSULTA	V0656-11
ORGANO	SG de Impuestos sobre el Consumo
FECHA-SALIDA	15/03/2011
NORMATIVA	Ley 37/1992 arts. 20-Uno-9º, 69-Uno, 70-Uno-3º y 84-Uno-
DESCRIPCION-HECHOS	<p>La entidad consultante es una sociedad establecida en Luxemburgo y sin establecimiento permanente en el territorio de aplicación del Impuesto cuya actividad económica consiste en la prestación de servicios de organización de escuelas, cursos y seminarios, conferencias con fines comerciales y reuniones y mesas redondas para el intercambio de conocimiento especializado.</p> <p>En ocasiones estas actividades se desarrollan en el territorio de aplicación del Impuesto.</p> <p>Los servicios se facturan a las compañías empleadoras de las personas asistentes a tales eventos , las cuales pueden estar o no establecidas en el territorio de aplicación del Impuesto.</p>
CUESTION-PLANTEADA	<ul style="list-style-type: none">- Sujeción al Impuesto sobre el Valor añadido de las operaciones descritas.- Sujeto pasivo.- Posibilidad de aplicar la exención prevista en el artículo 20.Uno.9º de la Ley 37/1992 a los servicios consistentes en la organización de escuelas, cursos y seminarios en el ámbito de la auditoría, asesoramiento fiscal y financiero y consultoría.
CONTESTACION-COMPLETA	<p>1.- El artículo 20, apartado uno, número 9º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (Boletín Oficial del Estado de 29), dispone que estarán exentas del mencionado Impuesto las siguientes operaciones:</p> <p>"9º. La educación de la infancia y de la juventud, la guarda y custodia de niños, la enseñanza escolar, universitaria y de posgraduados, la enseñanza de idiomas y la formación y reciclaje profesional, realizadas por entidades de derecho público o entidades privadas autorizadas para el ejercicio de dichas actividades.</p> <p>La exención se extenderá a las prestaciones de servicios y entregas de bienes directamente relacionadas con los servicios enumerados en el párrafo anterior, efectuadas, con medios propios o ajenos, por las mismas empresas docentes o educativas que presten los mencionados servicios.</p> <p>(...)"</p> <p>2.- Es criterio de este Centro Directivo y así se ha hecho constar, entre otras, en contestaciones a consultas vinculantes con número de referencia V0270-11, de 7 de febrero ó V2524-10, de 22 de noviembre, el considerar que la exención prevista en el artículo 20, apartado uno, número 9º, de la Ley del Impuesto está supeditada al cumplimiento de dos requisitos:</p> <p>a) Un requisito subjetivo, es decir, que las citadas actividades sean realizadas por entidades de Derecho público o entidades privadas autorizadas para el ejercicio de dichas actividades.</p> <p>La referencia a las entidades privadas autorizadas previsto en el artículo 20, apartado uno, número 9º, de la Ley 37/1992, debe interpretarse, de conformidad con la jurisprudencia del Tribunal de Luxemburgo, en atención a la clase o naturaleza de las actividades desarrolladas por la entidad privada autorizada o centro de enseñanza en cuestión, de forma que dicho centro se considerará autorizado o reconocido, a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, cuando sus actividades sean única o principalmente enseñanzas incluidas en algún plan de estudios que haya sido objeto del mencionado reconocimiento o autorización, bien sea por la legislación de la propia Comunidad o por la del Estado que resulte aplicable.</p> <p>Asimismo, a estos efectos tendrán la consideración de centros educativos aquellas unidades económicas integradas por un conjunto de medios materiales y humanos ordenados con carácter de permanencia con la finalidad de prestar de manera continuada servicios de enseñanza.</p>

b) Un requisito objetivo. Como ha señalado el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, la enseñanza es aquella actividad que supone la transmisión de conocimientos y de competencias entre un profesor y los estudiantes, acompañada, además, de un conjunto de otros elementos que incluyen los correspondientes a las relaciones que se establecen entre profesores y estudiantes y los que componen el marco organizativo del centro en el que se imparte la formación, siempre y cuando dichas actividades no revistan un carácter meramente recreativo.

La competencia para determinar si las materias que son objeto de enseñanza por un determinado centro educativo se encuentran o no incluidas en algún plan de estudios del sistema educativo a efectos de la aplicación de la mencionada exención y teniendo en cuenta a tal fin los criterios anteriormente expuestos, corresponde al Ministerio de Educación.

De acuerdo con lo expuesto, a la entidad consultante le será de aplicación la exención relativa a servicios educativos consistentes en la **organización** de escuelas, cursos y seminarios en el ámbito de la auditoría, asesoramiento fiscal y financiero y consultoría cuando concurren los requisitos previstos en el precepto reproducido, lo que no parece ser el caso, puesto que, según se desprende de la información aportada por la entidad consultante, no se reúnen los requisitos de permanencia y continuidad necesarios para ostentar la calificación de centro educativo.

3.- Los criterios de localización, a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, de las prestaciones de servicios se encuentran recogidos en los artículos 69, 70 y 72 de la Ley 37/1992.

En lo que respecta a los servicios objeto de consulta, estos artículos disponen lo siguiente:

“Artículo 69. Lugar de realización de las prestaciones de servicios. Reglas generales.

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.

(...)

Artículo 70. Lugar de realización de las prestaciones de servicios. Reglas especiales.

Uno. Se entenderán prestados en el territorio de aplicación del Impuesto los siguientes servicios:

(...)

3º. Los relacionados con manifestaciones culturales, artísticas, deportivas, científicas, educativas, recreativas, juegos de azar o similares, como las ferias o exposiciones, incluyendo los servicios de **organización** de los mismos y los demás servicios accesorios a los anteriores, cuando se presten materialmente en dicho territorio, cualquiera que sea su destinatario.

(...)”

Por otra parte, la Ley 2/2010, de 1 de marzo, por la que se transponen determinadas Directivas en el ámbito de la imposición indirecta y se modifica la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes para adaptarla a la normativa comunitaria establece lo siguiente en su disposición transitoria primera:

“Disposición transitoria primera. Lugar de realización en el Impuesto sobre el Valor Añadido de los servicios de acceso relativos a manifestaciones culturales, artísticas o deportivas, ferias y exposiciones prestados a un empresario o profesional actuando como tal.

A partir del 1 de enero de 2011, el número 3.º del apartado Uno del artículo 70 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, quedará redactado de la siguiente forma:

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.”

4.- De conformidad con los artículos expuestos anteriormente, los servicios prestados por la sociedad consultante se localizarán de la siguiente manera, según el caso:

a) **Organización** de escuelas, cursos y seminarios en el ámbito de la auditoría, asesoramiento fiscal y financiero y consultoría.

De acuerdo con el artículo 70.Uno. 3º citado, hasta el 31 de diciembre de 2010, tales servicios se entenderán realizados en el territorio de aplicación del Impuesto cuando se presten materialmente en dicho territorio, con independencia del lugar donde estén establecidos sus destinatarios.

Este mismo criterio resultará de aplicación a partir del 1 de enero de 2011, puesto que los servicios prestados constituyen el acceso a las manifestaciones culturales o educativas organizadas por el consultante.

b) **Organización** de conferencias con fines comerciales.

A efectos de establecer las reglas de localización aplicables al caso, será necesario determinar previamente si estos servicios deben calificarse como servicios de acceso a manifestaciones culturales, educativas o similares o bien si deben calificarse como servicios de publicidad.

Al respecto, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea ha precisado el concepto de publicidad, entre otras, en su sentencia de 17 de noviembre de 1993, Asunto 073/92, Comisión contra España, de acuerdo con los siguientes términos:

“(…)

14. Procede hacer constar que el concepto de publicidad implica necesariamente la difusión de un mensaje destinado a informar a los consumidores acerca de la existencia y cualidades de un producto o de un servicio, a fin de incrementar sus ventas; aunque la difusión de ese mensaje se lleve a cabo habitualmente a través de palabras, de escritos y/o de imágenes, por medio de la prensa, la radio y/o la televisión, también puede llevarse a cabo mediante la utilización, parcial o incluso exclusiva, de otros medios.

15. A efectos de determinar, en caso de utilización exclusiva de otros medios, si la operación de que se trata constituye una prestación de publicidad en el sentido de la letra e) del apartado 2 del artículo 9 de la Sexta Directiva, deberán tenerse en cuenta, en cada caso, todas las circunstancias que rodeen dicha prestación. Existirá una de esas circunstancias, que permita calificar como "publicidad" a una prestación, cuando los medios utilizados hayan sido proporcionados por una agencia de publicidad. No obstante, este carácter del que presta el servicio no constituye un requisito indispensable para poder calificarlo como publicidad. En efecto, no puede excluirse que una prestación de publicidad pueda efectuarse por una empresa que no se dedique exclusivamente, ni siquiera principalmente, a la publicidad, por más que tal supuesto resulte poco probable.

16. Así pues, será suficiente con que una operación de promoción, como la venta de mercancías a precio reducido, la distribución gratuita de productos, la prestación de servicios a precio reducido o gratuitamente, o la **organización** de un cóctel o de un banquete, implique la transmisión de un mensaje destinado a informar al público acerca de la existencia y cualidades del producto o servicio que sea objeto de la referida operación de promoción, a fin de incrementar sus ventas, para que se la pueda calificar de prestación de publicidad en el sentido de la letra e) del apartado 2 del artículo 9 de la Sexta Directiva.

(…)

En términos similares se recoge el concepto de servicios de publicidad en el apartado 1 del artículo 23 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por Real Decreto 1624/1992, de 29 de Diciembre (Boletín Oficial del Estado de 31), según el cual:

“1. En los servicios de publicidad a que se refiere la letra c) del apartado dos del artículo 69 de la Ley del Impuesto se entenderán comprendidos también los servicios de promoción que impliquen la transmisión de un mensaje destinado a informar acerca de la existencia y cualidades del producto o servicio objeto de publicidad.

No se comprenden en los citados servicios de promoción los de **organización** para terceros de ferias y exposiciones de carácter comercial a que se refiere el número 3.º del apartado uno del artículo 70 de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido.”

Según se indica en el escrito de consulta, este tipo de conferencias organizadas por la entidad consultante tienen por objeto promocionar los servicios de las compañías asistentes, las cuales invitan a profesionales de algunos de sus clientes más relevantes informándoles de las últimas tendencias en los diferentes sectores o industrias del negocio y del catálogo de ideas y productos que podrían ofrecerse para atender las necesidades de sus clientes.

De acuerdo con todo lo anterior, los servicios prestados por la entidad consultante, consistentes en la **organización** de conferencias con fines comerciales, deben calificarse como servicios de publicidad a efectos de la aplicación de las reglas de localización contenidas en la Ley del Impuesto.

En este mismo sentido se ha manifestado este Centro Directivo con anterioridad, entre otras, en su contestación a consulta con número de referencia 0336-03, de 4 de marzo de 2003, en la cual se establecía lo siguiente al respecto:

“En efecto, si el Tribunal ha considerado que la **organización** de un cóctel o de un banquete en favor de un tercero, que implique la transmisión de un mensaje destinado a informar al público acerca de la existencia y cualidades de un producto o servicio que sea objeto de promoción, es una prestación de publicidad, de igual manera deben calificarse los servicios que prestan los organizadores de convenciones a sus clientes, pues los servicios que prestan los organizadores de convenciones consistirían precisamente en un servicio de promoción que implicaría la información al público asistente a la convención acerca de la existencia y cualidades de los servicios o productos del organizador de la convención, tal y como se recoge expresamente en el citado artículo 21.3 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido.”.

Por tanto, a efectos de determinar el lugar de realización del hecho imponible en estos casos, resultarán de aplicación, a falta de una regla especial, las reglas especiales contenidas en el artículo 69. Uno de la Ley 37/1992. De esta manera, dado que el consultante únicamente presta este tipo de servicios a compañías que tienen la condición de empresarios, tales servicios se entenderán realizados en el territorio de aplicación del Impuesto cuando radique en el citado territorio la sede de la actividad económica de dichas compañías, o bien cuando éstas tengan 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 y todo ello con independencia de dónde se presten materialmente tales servicios.

c) **Organización** y coordinación de reuniones y mesas redondas entre profesionales de distintas entidades con la finalidad de que compartan el conocimiento y las experiencias profesionales.

Según la entidad consultante, el objetivo de estos **eventos** es el fomento de las relaciones de profesionales sitos en diferentes jurisdicciones trabajando en las mismas áreas de negocio, para que se pueda alcanzar el mercado como una **organización** completa, compartiendo conocimiento, estrategias y productos.

Se trata, por tanto, de servicios de carácter cultural, educativo o similar que, de conformidad con el artículo 70.Uno. 3º citado, hasta el 31 de diciembre de 2010, se entenderán realizados en el territorio de aplicación del Impuesto cuando se presten materialmente en dicho territorio, con independencia del lugar donde estén establecidos sus destinatarios.

Este mismo criterio resultará de aplicación a partir del 1 de enero de 2011, puesto que los servicios prestados constituyen el acceso a tales manifestaciones organizadas por el consultante.

5.- Con respecto al sujeto pasivo, el apartado uno del artículo 84 de la Ley del Impuesto dispone, en extracto, lo siguiente:

“Uno. Serán sujetos pasivos del Impuesto:

1º. Las personas físicas o jurídicas que tengan la condición de empresarios o profesionales y realicen las entregas de bienes o presten los servicios sujetos al Impuesto, salvo lo dispuesto en los números siguientes.

2º. Los empresarios o profesionales para quienes se realicen las operaciones sujetas al Impuesto en los supuestos que se indican a continuación:

a) Cuando las mismas se efectúen por personas o entidades no establecidas en el territorio de aplicación del Impuesto.

No obstante, lo dispuesto en esta letra no se aplicará en los siguientes casos:

a') Cuando se trate de prestaciones de servicios en las que el destinatario tampoco esté establecido en el territorio de aplicación del Impuesto, salvo cuando se trate de prestaciones de servicios comprendidas en el número 1º del apartado uno del artículo 69 de esta Ley.

(...)”

Por consiguiente, en los servicios prestados por la entidad consultante que, de conformidad con todo lo señalado anteriormente, se entiendan realizados en el territorio de aplicación del Impuesto por aplicación de lo dispuesto en el artículo 69.Uno.1º de la Ley 87/1992, se considerará que son sujetos pasivos los destinatarios de tales servicios, con independencia de dónde se encuentren establecidos. En el caso de servicios que se localicen en dicho territorio de conformidad con la regla especial prevista en el artículo 70.Uno.3º de la Ley del Impuesto, será sujeto pasivo la entidad consultante, como ocurre con los servicios de **organización** de escuelas, cursos y seminarios en el ámbito de la auditoría, asesoramiento fiscal y financiero y consultoría y los servicios de **organización** y coordinación de reuniones y mesas redondas entre profesionales de distintas entidades con la finalidad de que compartan el conocimiento y las experiencias profesionales.

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.

