

SECRETARÍA DE ESTADO DE HACIENDA
DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS
Consultas Vinculantes

NUM-CONSULTA	V1795-13
ORGANO	SG de Impuestos sobre el Consumo
FECHA-SALIDA	31/05/2013
NORMATIVA	Ley 37/1992 arts. 69-uno-1º, 70-uno-1º, 3º, 5º y 7º, 90-uno, 91-uno-2-2º y 9º
DESCRIPCION-HECHOS	<p>La entidad consultante se dedica a la organización y gestión de ferias de índole comercial, que tienen lugar en una capital del territorio de aplicación del IVA español. En concreto, los servicios prestados a los expositores de las ferias son, entre otros, los siguientes: alquiler de suelo, de stands (que comprende el montaje y desmontaje, decoración, mobiliario e instalación de equipos audiovisuales), seguro, venta de entradas, consumos de luz y agua, servicios de azafatas, controladores y monitores, transporte, catering, arrendamiento de instalaciones y salas para celebrar eventos, conciertos y reuniones. Todos los servicios se prestan a empresarios o profesionales, establecidos o no en el territorio de aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido español.</p>
CUESTION-PLANTEADA	<p>Tributación de dichas operaciones. Tipo impositivo aplicable.</p>
CONTESTACION-COMPLETA	<p>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), dispone que “estarán 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”.</p> <p>Por su parte, el artículo 11 de la misma Ley 37/1992 califica como prestación de servicios “toda operación sujeta al citado tributo que, de acuerdo con esta Ley, no tenga la consideración de entrega, adquisición intracomunitaria o importación de bienes”.</p> <p>En particular, según señala el apartado dos del citado artículo 11, se considerarán prestaciones de servicios:</p> <p>“(…)”</p> <p>3º. Las cesiones del uso o disfrute de bienes.</p> <p>(…)”</p> <p>14º. La explotación de ferias y exposiciones.</p> <p>(…)”.</p> <p>Por lo tanto, las operaciones realizadas por la entidad consultante, relativas a la organización de ferias o a la cesión de espacios para la celebración de dichos eventos por terceros, tienen la consideración de prestación de servicios a efectos del artículo 11 de la Ley 37/1992.</p> <p>2.- Las reglas de localización de las operaciones en el Impuesto sobre el Valor Añadido se regulan en los artículos 69 a 72 de la Ley 37/1992.</p> <p>La regla general de localización de las prestaciones de servicios viene regulada en el artículo 69 de la citada Ley cuyo apartado uno dispone lo siguiente:</p> <p>“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:</p> <p>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.</p>

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.”.

Dentro de las reglas especiales de localización, conforme a lo dispuesto en el artículo 70, apartado uno de la Ley 37/1992, se entenderán prestados en el territorio de aplicación del Impuesto los siguientes servicios:

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

(...)

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.

(...)

5º. A) Los de restauración y catering en los siguientes supuestos:

(...)

b) Los restantes servicios de restauración y catering cuando se presten materialmente en el territorio de aplicación del Impuesto.

(...)

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.

(...).”.

A efectos de determinar el lugar de realización de los servicios prestados por la entidad consultante debe tenerse en cuenta, igualmente, 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, 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).

En consecuencia, 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, 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.

En el supuesto de que los servicios que se enuncian en el escrito de consulta se presten de forma independiente e individualizada al propio de diseño, construcción, decoración, arrendamiento, montaje y desmontaje de los referidos puestos o stands, se estará, en su caso, a la naturaleza de los servicios prestados.

En particular, se entienden prestados en el territorio de aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido español, estando, por tanto, sujetos a dicho Impuesto, los servicios de arrendamiento de instalaciones, salas, locales, auditorios y salones, que tienen la consideración de servicios relacionados con bienes inmuebles ubicados en dicho territorio (Ley 37/1992 artículo 70, apartado uno, número 1º), así como los de restauración y catering prestados en el citado territorio (Ley 37/1992 artículo 70, apartado uno, número 5º, letra b)) y los de acceso (entrada) a dichos **eventos** .

3.- En otro orden de cosas, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en sus sentencias de fecha 25 de febrero de 1999, C-349/96, y de 29 de marzo de 2007, C-111/05, 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.

Señala el Tribunal en la primera de dichas sentencias lo siguiente:

“27. Con carácter preliminar, es preciso recordar que la cuestión relativa a la extensión de una operación tiene una importancia particular desde el punto de vista del IVA, tanto para determinar el lugar de las prestaciones de servicios como para aplicar el tipo impositivo o, como en el presente asunto, para aplicar las disposiciones relativas a la exención previstas por la Sexta Directiva. Además, hay que señalar que, debido a la diversidad de transacciones comerciales, es imposible dar una respuesta exhaustiva sobre la manera de abordar correctamente el problema en todos los casos.

28. Sin embargo, como declaró el Tribunal de Justicia en la sentencia de 2 de mayo de 1996, Faaborg-Gelting Linien (C-231/94, Rec. p. I-2395), apartados 12 a 14, acerca de la calificación de la explotación de un restaurante, cuando la operación controvertida está constituida por un conjunto de elementos y de actos, primeramente procede tomar en consideración todas las circunstancias en las que se desarrolle la operación de que se trate.

29. A este respecto, teniendo en cuenta la doble circunstancia de que, por una parte, del apartado 1 del artículo 2 de la Sexta Directiva se deduce que cada prestación de servicio normalmente debe ser considerada como distinta e independiente y que, por otra, la prestación constituida por un único servicio desde el punto de vista económico, no debe ser desglosada artificialmente para no alterar la funcionalidad del sistema del IVA, es importante buscar los elementos característicos de la operación controvertida para determinar si el sujeto pasivo realiza para el consumidor, considerado como un consumidor medio, varias prestaciones principales distintas o una prestación única.

30. Hay que señalar que se trata de una prestación única, en particular, en el caso de autos, en el que ha de 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 trato fiscal que 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, Rec. p. I-0000, apartado 24).

31. En estas circunstancias, el hecho de que se facture un precio único no tiene importancia decisiva. Es cierto que cuando un prestador proporciona a sus clientes una prestación de servicio compuesta por varios elementos contra el pago de un precio único, éste puede abogar en favor de la existencia de una prestación única. Sin embargo, pese al precio único, si de las circunstancias descritas en los apartados 7 a 10 de la presente sentencia se desprende que los clientes entienden comprar dos prestaciones distintas, a saber, una prestación de seguro y una prestación de servicio de registro de tarjetas, entonces sería preciso aislar la parte del precio único relativa a la prestación de seguro, que, en todo caso, quedaría exenta. Para ello, debe seguirse el método de cálculo o de apreciación más sencillo posible (véase, en este sentido, la sentencia Madgett y Baldwin, antes citada, apartados 45 y 46).”.

La sentencia de 29 de marzo de 2007, señala, por su parte, 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 indisociable 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.

“22. Teniendo en cuenta la doble circunstancia de que, por una parte, del artículo 2, punto 1, de la Sexta Directiva se desprende que cada operación debe normalmente considerarse distinta e independiente y que, por otra, la operación constituida por una única prestación desde el punto

de vista económico no debe desglosarse artificialmente para no alterar la funcionalidad del sistema del IVA, es importante buscar, en primer lugar, los elementos característicos de la operación controvertida para determinar si el sujeto pasivo realiza para el cliente varias prestaciones principales distintas o una prestación única (véanse, por analogía, las sentencias antes citadas CPP, apartado29, y Levob Verzekeringen y OV Bank, apartado20).

23. A este respecto, el Tribunal de Justicia ha declarado 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 (sentencia Levob Verzekeringen y OV Bank, antes citada, apartado22).

24. En el presente asunto, el contrato proyectado por la sociedad NN tiene por objeto la cesión, una vez concluidas la instalación y las pruebas de funcionamiento, de un cable instalado y listo para funcionar.

25. De ello se desprende, por una parte, que todos los elementos que integran la operación de que se trata en el litigio principal resultan necesarios para llevarla a cabo y, por otra parte, que están estrechamente vinculados entre sí. En estas circunstancias, no puede considerarse, sin caer en la artificiosidad, que el cliente vaya a adquirir, primero, el cable de fibra óptica y, a continuación y del mismo proveedor, los servicios correspondientes a su instalación (véase, por analogía, la sentencia Levob Verzekeringen y OV Bank, antes citada, apartado24).".

Por tanto, en el supuesto de que exista una operación que tenga carácter accesorio respecto de otra que tenga carácter principal, realizadas ambas (operación accesorio y operación principal) para un mismo destinatario, la prestación que tenga carácter accesorio no tributará de manera autónoma e independiente por el Impuesto sobre el Valor Añadido, sino que seguirá el régimen de tributación por dicho Impuesto que corresponda a la operación principal de la que dependa.

Según la información contenida en el escrito de consulta presentado, los servicios prestados por la entidad consultante relativos a la cesión de espacios para stands en una determinada feria conllevan, generalmente, para su destinatario contratar con la consultante algunos de los otros servicios que se citan en el escrito de consulta.

Con arreglo a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea y a la naturaleza propia de las operaciones objeto de consulta, las operaciones de diseño, construcción, decoración, arrendamiento, montaje y desmontaje de los referidos puestos o stands en ferias puede considerarse como operación principal y los servicios de azafatas y otros servicios pueden considerarse como operaciones accesorias, cuando no constituyan para el destinatario un fin en sí, sino el medio de disfrutar en las mejores condiciones del servicio principal del prestador.

Por tanto, en el supuesto de que exista una operación que tenga carácter accesorio respecto de otra que tenga carácter principal, realizadas ambas (operación accesorio y operación principal) para un mismo destinatario, la prestación que tenga carácter accesorio no tributará de manera autónoma e independiente por el Impuesto sobre el Valor Añadido, sino que seguirá el régimen de tributación por dicho Impuesto que corresponda a la operación principal de la que dependa. El resto de servicios que se presten de forma independiente como el arrendamiento de instalaciones para la realización de congresos, etc, tributarán como operaciones independientes de la principal.

De acuerdo con la información facilitada en dicho escrito de consulta, las operaciones de consulta pueden considerarse como de **organización** de ferias en las que se presta un servicio complejo, que comprende la prestación principal de diseño, construcción, decoración, arrendamiento, montaje y desmontaje de los referidos puestos o stands y otra serie de prestaciones accesorias, de diversa naturaleza.

4.- El artículo 90, apartado uno, de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, según redacción dada por el artículo 23 del Real Decreto-ley 20/2012, de 13 de julio, de medidas para garantizar la estabilidad presupuestaria y de fomento de la competitividad (BOE de 14 de julio), vigente desde el 1 de septiembre de 2012, establece que el Impuesto sobre el Valor Añadido se exigirá al tipo impositivo del 21 por ciento, salvo lo previsto en el artículo 91 siguiente.

Por su parte, el artículo 91, apartado uno, 2, números 2º y 9º de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, según la redacción dada a dicho precepto por el artículo 23, apartado dos del Real Decreto-ley 20/2012, vigente desde el 1 de septiembre del año 2012, determina que se aplicará el tipo impositivo del 10 por ciento a las prestaciones de servicios siguientes:

"Uno. Se aplicará el tipo del 10 por ciento a las operaciones siguientes:

(...)

2. Las prestaciones de servicios siguientes:

(...)

2.º Los servicios de hostelería, acampamento y balneario, los de restaurantes y, en general, el suministro de comidas y bebidas para consumir en el acto, incluso si se confeccionan previo encargo del destinatario.

Se exceptúan de lo dispuesto en el párrafo anterior, los servicios mixtos de hostelería, espectáculos, discotecas, salas de fiesta, barbacoas u otros análogos.

(...)

9.º Las exposiciones y ferias de carácter comercial.”.

De acuerdo con lo expuesto, se aplicará el tipo impositivo del 10 por ciento a los servicios de **organización** de las ferias y exposiciones objeto de consulta y servicios accesorios a los mismos, así como a la prestación, individualizada e independiente, de los servicios de bar y restaurante, así como a los de acceso (entrada) a dichos **eventos** .

El resto de servicios que, en su caso, se presten de forma independiente e individualizada al de **organización** de las ferias y exposiciones objeto de consulta, tributan al tipo general del 21 por ciento, como es el caso particular, entre otros que se citan en el escrito de consulta, del arrendamiento de instalaciones y salas para celebrar **eventos** , conciertos y reuniones.

5 - 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.