

SECRETARÍA DE ESTADO DE HACIENDA
DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS
Consultas Vinculantes

NUM-CONSULTA	V0010-16
ORGANO	SG de Impuestos sobre el Consumo
FECHA-SALIDA	05/01/2016
NORMATIVA	Ley 37/1992, de 28 de diciembre, artículos 69 y 70. Reglamento 282/2011, de 15 de marzo, del Consejo por el que se aprueban las disposiciones de aplicación de la Directiva 2006/112/CE, artículos 19 y 20.
DESCRIPCION-HECHOS	Una sociedad dedicada a la organización de eventos y congresos está organizando un congreso internacional en el que participarán empresas y organizaciones de diversos países. Obtendrá ingresos como consecuencia de la venta de entradas al evento y de los patrocinadores del evento .
CUESTION-PLANTEADA	Sujeción de las operaciones al Impuesto sobre el Valor Añadido, y forma en que la consultante puede calificar a los destinatarios entre empresarios o profesionales o particulares a efectos de la sujeción de las operaciones.
CONTESTACION-COMPLETA	<p>1.- Este Centro Directivo ha señalado, entre otras en la contestación a la consulta vinculante de 20 de enero de 2015, que el servicio de organización de congresos, en las condiciones objeto de consulta, suelen componerse de una pluralidad de elementos estrechamente ligados y que forman una única prestación.</p> <p>Por otra parte, en relación con los contratos de patrocinio, es criterio de este Centro Directivo establecido, entre otras, en la contestación a la consulta vinculante de 14 de febrero de 2013, número V0444-13, que:</p> <p>“La Ley 34/1988, de 11 de noviembre, general de publicidad (BOE del 15), define en su artículo 24 el concepto de publicidad de la siguiente forma: “El contrato de patrocinio publicitario es aquél por el que el patrocinado, a cambio de una ayuda económica para la realización de su actividad deportiva, benéfica, cultural, científica o de otra índole, se compromete a colaborar en la publicidad del patrocinador.”.</p> <p>Por tanto, en el contrato de patrocinio, el patrocinador aporta una ayuda económica al patrocinado a cambio de que éste dé publicidad al patrocinador. En tal caso, estaríamos ante una prestación de servicios sujeta y no exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido.”.</p> <p>Por tanto, tanto el servicio de organización de congresos (a considerar como un servicio complejo a ser analizado en su conjunto) prestado en las condiciones descritas en el escrito de la consulta, como el contrato de patrocinio, suponen prestaciones de servicios sujetas y no exentas del impuesto.</p> <p>2.- La localización de las prestaciones de servicios debe efectuarse de conformidad con lo establecido en los artículos 69 y 70 de la Ley del Impuesto que contienen, respectivamente, las reglas generales y especiales de localización de servicios.</p> <p>De esta forma, el artículo 69 de la Ley 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>1.º 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> <p>2.º 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</p>

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.

(...).”.

Adicionalmente, se debe tener en cuenta que el artículo 70 de la Ley del Impuesto establece que:

“Uno. 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.

(...)

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.

(...).”.

De conformidad con lo anterior, los servicios prestados por la entidad consultante a otros empresarios o profesionales participantes en el congreso, a los que cobra una entrada por su acceso, deberán localizarse conforme a la regla especial contenida en el artículo 70.º Uno.3º anteriormente reproducido y que supone la sujeción al Impuesto sobre el valor añadido en la medida en que el congreso tenga lugar efectivamente en el territorio de aplicación del Impuesto como parece ocurrir en el supuesto planteado en la consulta.

Igualmente, también en el caso en el que el destinatario sea un particular y no tenga la condición de empresario o profesional el **servicio** deberá localizarse en el territorio de aplicación del Impuesto en virtud del ordinal 7º del artículo 70 de la Ley del Impuesto dado que el congreso tiene lugar en dicho ámbito espacial.

3.- Respecto del **servicio** de publicidad prestado por la entidad consultante a aquellos con los que haya suscrito un convenio de patrocinio, debe señalarse que no contiene el artículo 70 de la ley del Impuesto ninguna regla especial aplicable a servicios de tal naturaleza con lo que, conforme al artículo 69 de la Ley del Impuesto, se localizarán en el territorio de aplicación del Impuesto únicamente cuando el destinatario del **servicio** tenga la sede de su actividad económica o un establecimiento permanente o, en su defecto su domicilio o residencia habitual que fueran destinatarios del **servicio**, en el territorio de aplicación del Impuesto. En caso contrario, cuando el destinatario no estuviera establecido en dicho ámbito espacial, el **servicio** de patrocinio no estaría sujeto al Impuesto.

No obstante, lo anterior, el artículo 70, apartado Dos, de la Ley 37/1992 establece un criterio de gravamen económico basado en la utilización o explotación efectiva de determinados servicios para los cuales las reglas de localización de servicios determinarían la no sujeción al Impuesto, en los siguientes términos:

“Dos. Asimismo, se considerarán prestados en el territorio de aplicación del Impuesto los servicios que se enumeran a continuación cuando, conforme a las reglas de localización aplicables a estos servicios, no se entiendan realizados en la Comunidad, pero su utilización o explotación efectivas se realicen en dicho territorio:

1º. Los enunciados en el apartado Dos del artículo 69 de esta Ley, cuyo destinatario sea un empresario o profesional actuando como tal.

(...).”.

Servicios entre los que se incluyen los servicios de publicidad objeto de consulta.

Este centro directivo se ha pronunciado reiteradamente en relación con los requisitos que deben concurrir para que la referida cláusula de invalidación del criterio de gravamen jurídico o basado en la ruta contractual, resulte procedente.

Al respecto, deben citarse, entre otras, las contestaciones a las consultas vinculantes, números V0680-09 y V1823-10, de 2 de abril de 2009 y 4 de agosto de 2010, respectivamente.

En esencia, dichos requisitos son los siguientes:

1º. Los servicios para los cuales puede resultar aplicable el artículo 70.Dos son, exclusivamente, los citados de forma expresa en dicho precepto de la Ley 37/1992.

2º. Con carácter general, tales servicios deben ser prestados a empresarios o profesionales actuando como tales.

En todo caso, deberá atenderse al destinatario real del **servicio** .

Al respecto, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, en su sentencia de 19 de febrero de 2009, asunto C-1/08, Athesia Druck Srl, estableció la procedencia de la citada cláusula a los servicios publicitarios prestados por un proveedor comunitario a un empresario establecido en un país tercero, cuando la utilización efectiva del **servicio** no iba a ser realizada por este último sino por clientes del mismo (clientes austríacos o alemanes de acuerdo con la descripción que se contienen en la sentencia) en un Estado miembro de la Comunidad (Italia).

3º. La aplicación de lo dispuesto en el artículo 69.Uno.1º de la Ley 37/1992 a los servicios de que se trate, extrapolada a toda la Comunidad, debe conducir a que la localización de los mismos tenga lugar fuera de dicha Comunidad.

4º. Los servicios concernidos deberán utilizarse o explotarse efectivamente desde un punto de vista económico en el territorio de aplicación del Impuesto.

Este último requisito deberá valorarse individualizadamente de acuerdo con la naturaleza del **servicio** de que se trate.

Asimismo, tratándose de operaciones entre empresarios o profesionales, el **servicio** respecto del cual se cuestione la aplicabilidad de la norma ha de ser un **servicio** que de alguna forma, directa o indirecta, esté relacionado con las operaciones que se efectúen en el territorio de aplicación del Impuesto.

En el presente caso, para apreciar la aplicabilidad del criterio de uso efectivo de los servicios objeto de consulta en el territorio de aplicación del Impuesto, habrá de actuarse en dos fases:

1ª) Han de localizarse las operaciones a las que sirva o en relación con las cuales se produzca la utilización o explotación efectiva del **servicio** de que se trate. Únicamente si esta localización conduce a considerar dichas operaciones realizadas en el territorio de aplicación del Impuesto cabrá la aplicación de lo dispuesto en el artículo 70.Dos de la Ley 37/1992.

2ª) Ha de determinarse la relación de tales operaciones con la prestación de servicios que se trata de localizar, al efecto de apreciar si efectivamente se produce la utilización o explotación efectivas de la misma en la realización de las operaciones a que se refiere el ordinal anterior o no es así. Esta relación puede ser directa o indirecta.

Respecto a los servicios objeto de consulta, en la medida en que sean inputs empresariales, habrán de vincularse con las operaciones a las que sirvan. De cualquier forma, ha de insistirse en que la vinculación con las operaciones que se realicen por el empresario o profesional que contrata puede ser directa o indirecta, como es el caso. Así, se establece en la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea antes referida, cuando establece que: “una prestación de publicidad realizada por un proveedor establecido en la Comunidad en favor de un destinatario, final o intermedio, situado en un tercer Estado, se considera efectuada en la Comunidad, siempre y cuando la utilización y la explotación efectivas, en el sentido del artículo 9, apartado 3, letra b), de la Sexta Directiva, se lleven a cabo en el interior del Estado miembro de que se trata (...)”.

4.- La Comisión Europea se ha pronunciado en su papel de trabajo nº 781 de 27 de enero de 2014 en el Comité IVA con respecto a la aplicación de la norma de uso efectivo y disfrute a servicios relativos a estudios de mercado.

La Comisión establece en primer lugar que no se puede admitir un criterio de interpretación del artículo 59 bis de la Directiva 2006/112 /CE que se base en la realización material del **servicio** por parte del proveedor.

Considera la Comisión que la cláusula de uso efectivo se debe referir a una actividad del destinatario del **servicio** que lo consume en un determinado lugar, pero nunca el lugar donde se realiza la actividad del proveedor, En consecuencia, rechaza en primer lugar, que el mero hecho de que el proveedor realice el **servicio** en un determinado Estado miembro suponga la aplicación automática de la cláusula de uso efectivo.

Por otra parte, estima la Comisión que la aplicación de la citada cláusula requiere tener en cuenta la actividad que realiza el destinatario del **servicio** en el Estado miembro donde materialmente se lleva a cabo el mismo. En este sentido, la Comisión considera que si el destinatario del **servicio** está llevando a cabo, o tiene previsto realizar, operaciones sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido en tal Estado miembro a las que se refiera el **servicio** en cuestión, cabría establecer un vínculo que permita la aplicación de la cláusula de uso efectivo.

Por tanto para aplicar la regla del uso efectivo y disfrute a los servicios objeto de consulta es necesario que el **servicio** sea utilizado por el destinatario en la realización de aquellas

operaciones que esté llevando a cabo o tenga previsto realizar en el Estado miembro donde se realiza materialmente el **servicio** .

En conclusión, si los empresarios destinatarios de los servicios publicitarios derivados de los contratos de patrocinio, no establecidos en el Comunidad, no realizan ninguna actividad en territorio de aplicación del Impuesto ni tienen previsto realizarla en el futuro cabe concluir la no aplicación de la cláusula del artículo 70, apartado Dos de la Ley del Impuesto anteriormente citado.

5.- Por otra parte, en relación con la determinación del lugar de establecimiento del destinatario de la operación debe aquí tenerse en cuenta lo dispuesto en el Reglamento (UE) 282/2011, de 15 de marzo, del Consejo, por el que se establecen las disposiciones de aplicación de la Directiva 2006/112/CE, relativa al sistema común del Impuesto sobre el valor añadido, que establece en su artículo 20 lo siguiente:

“Cuando una prestación de servicios se realice para un sujeto pasivo, o una persona jurídica que no tenga la condición de sujeto pasivo y sea considerada como tal, se inscriba en el ámbito del artículo 44 de la Directiva 2006/112/CE y dicho sujeto pasivo esté establecido en un único país o, a falta de una sede de actividad económica o de un establecimiento permanente, tenga su domicilio y residencia habitual en un único país, dicha prestación de servicios se gravará en ese país.

El prestador establecerá ese lugar basándose en la información comunicada por el cliente y comprobará la exactitud de la misma a través de medidas normales de seguridad comercial, como las relativas a los controles de identidad o de pago.

Dicha información podrá incluir un número de identificación a efectos de IVA atribuido por el Estado miembro en el que el cliente esté establecido.”.

6.- Por último, respecto de la calificación de los participantes como empresario o profesional o consumidor final, debe señalarse que el Reglamento (UE) 282/2011 del Consejo, en su artículo 19, establece que:

“A efectos de la aplicación de las normas relativas al lugar de realización de la prestación de servicios establecidas en los artículos 44 y 45 de la Directiva 2006/112/CEE, se considerará que un sujeto pasivo, o una persona jurídica que no tenga la condición de sujeto pasivo y sea considerada como tal, que reciba servicios para fines exclusivamente privados, incluidos los de su personal, no tiene la condición de sujeto pasivo.

Salvo que disponga de información que indique lo contrario, como la relativa a la naturaleza de los servicios prestados, el prestador podrá considerar que los servicios están destinados a los fines de la actividad económica del cliente cuando, para la operación en cuestión, el cliente le haya comunicado su número de identificación individual a efectos del IVA.

Cuando un mismo y único **servicio** se destine tanto a fines privados, incluidos los del personal del cliente, como a los fines de la actividad económica, la prestación de dicho **servicio** estará sujeta exclusivamente al artículo 44 de la Directiva 2006/112/CE, siempre que no exista ninguna práctica abusiva.”.

7.- 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.