

SECRETARÍA DE ESTADO DE HACIENDA
DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS
Consultas Vinculantes

NUM-CONSULTA	V2849-10
ORGANO	SG de Impuestos sobre el Consumo
FECHA-SALIDA	30/12/2010
NORMATIVA	Ley 37/1992 arts. 4, 11, 69-Uno, 70-Uno- 1º y 3º, 75-Dos, 89, 90-Uno, 91-Uno-2-13º-
DESCRIPCION-HECHOS	<p>La consultante es una institución ferial dedicada a la organización y gestión de ferias de índole comercial, técnico o cultural, de cualquier ámbito territorial, incluso internacional.</p> <p>Asimismo, también cede salas o pabellones a terceros para la celebración de convenciones y congresos por parte de éstos.</p>
CUESTION-PLANTEADA	<p>Lugar de realización del hecho imponible.</p> <p>Tratamiento de los pagos anticipados efectuados en el ejercicio 2010 por empresarios no establecidos en el territorio de aplicación del impuesto con respecto a servicios de organización de ferias que tendrán lugar en 2011.</p> <p>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), 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, la operación realizada por la sociedad consultante relativa a la organización de una feria o a la cesión de espacios para la celebración de dichos eventos por terceros es una prestación de servicios a efectos del artículo 11 de la Ley 37/1992.</p> <p>2.- El Tribunal de Justicia de la Unión Europea en sus sentencias de 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.</p> <p>Señala el Tribunal en la primera de dichas sentencias lo siguiente:</p> <p>“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.</p>

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 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 (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.”.

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 indisoluble 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, apartado 29, y Levob Verzekeringen y OV Bank, apartado 20).

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, apartado 22).

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, apartado 24).”.

A partir de las premisas establecidas en los citados asuntos C-349/96 y C-111/05, esta Dirección General ha establecido su criterio en asuntos similares al consultado, entre otras, en su contestación a consulta vinculante con número de referencia V1534/09, de 25 de junio.

De acuerdo con estos criterios, los servicios prestados por la consultante constituyen, o bien servicios de **organización** de ferias o bien servicios de cesión de espacios para la celebración de dichos eventos por terceros, pero, en todo caso, de carácter complejo por cuanto suelen componerse de una pluralidad de elementos estrechamente ligados y que forman una única prestación.

3.- Los criterios de localización a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido en 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.

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.

(...)

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:

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

Se considerarán relacionados con bienes inmuebles, entre otros, los siguientes servicios:

a) El arrendamiento o cesión de uso por cualquier título de dichos bienes, incluidas las viviendas amuebladas.

(...)

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 complejos en la **organización** de ferias prestados por la consultante, así como la cesión de espacios para la celebración de dichos eventos por terceros se entenderán localizados en el territorio de aplicación del impuesto durante el año 2010 cuando estas manifestaciones tengan lugar efectivamente en el mismo.

Lo mismo sucederá respecto de los servicios tales como catering, montaje y desmontaje de stands, iluminación, alquiler de mobiliario, acceso a redes WI-FI en la celebración de eventos... etc., los cuales son considerados como accesorios a la **organización** del **evento** según la doctrina de esta Dirección General (consulta de 23 de octubre de 2008, nº V1907-08).

La doctrina, uniforme para todos los países comunitarios, consiste en considerar que los servicios prestados con ocasión de ferias y exposiciones (alquiler de "stands" para la exhibición, construcción de los "stands", alquiler de mobiliario y otros servicios), constituyen una prestación única a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, de forma tal, que no se cabe fraccionarlas o dividir las en varias prestaciones al objeto de dar a cada una de ellas su tratamiento específico. Se trata, bien de servicios relacionados directamente con inmuebles, en particular, con el inmueble en el que se desarrollase la feria, exposición o congreso, bien de servicios accesorios a los propios de los organizadores de tales eventos. En cualquier caso, la regla que se aplica en el conjunto de Estados miembros de la Unión Europea, es la de considerar estos

servicios prestados en el territorio en el que se desarrolle la feria o exposición en cuestión, conclusión a la que conduce cualquiera de las dos consideraciones.

5.- No obstante, en lo que se refiere al **servicio** complejo de **organización** de ferias por la consultante, a partir del día 1 de enero de 2011 este **servicio** pasará a tributar según la regla general establecida en el artículo 69.Uno de la Ley 37/1992, esto es, se entenderán localizados en el territorio de aplicación del Impuesto cuando el destinatario no sea un empresario o profesional.

En el caso de que el destinatario sí tenga la consideración de empresario o profesional, estos servicios se localizarán en el territorio donde radique la sede de su actividad económica, o tenga 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.

Teniendo en cuenta que, como se establecía en el punto anterior, los servicios accesorios antes citados constituyen con la principal una prestación única, el régimen establecido en este punto para los servicios consistentes en la **organización** de ferias será aplicable a los servicios accesorios a los mismos.

6.- De acuerdo con la información contenida en el escrito de consulta los servicios prestados por la entidad consultante pueden ser de varios tipos:

a) Ferias propias.

Son ferias organizadas y comercializadas por la propia entidad consultante, siendo ésta la propietaria de las mismas.

En estos casos, la entidad consultante cede el espacio y presta los servicios necesarios para la **organización** y desarrollo de la feria tales como el montaje de stands limpieza, telecomunicaciones, mobiliario, etc.

Estos servicios se prestan directamente a sus clientes expositores.

De lo anterior se desprende que el **servicio** principal junto con los servicios accesorios prestados por el consultante constituyen, en esencia, algo más que la mera cesión de uso de un inmueble, es decir, se trata de un **servicio** complejo de **organización** de ferias que se localizará de conformidad con las reglas generales establecidas en el artículo 69.Uno de la Ley 37/1992.

b) Ferias ajenas.

Son ferias organizadas y comercializadas por un tercero, siendo este último el propietario de las mismas, si bien se subcontrata a la entidad consultante para su **organización**.

Dentro de este grupo se pueden distinguir dos tipos:

b.1) La entidad consultante cede al organizador de la feria el espacio necesario para el desarrollo de la feria y le presta determinados servicios obligatorios (seguro, derechos de montaje y energía eléctrica)

Por otra parte, la entidad consultante presta a los expositores determinados servicios optativos tales como limpieza, servicios de azafatas, telecomunicaciones, mobiliario, etc.).

De lo anterior se desprende que el sujeto pasivo está prestando dos servicios distintos a sujetos pasivos diferentes.

Por un lado, se encontraría el **servicio** principal junto con sus servicios accesorios prestados al organizador de la feria, que constituyen, en esencia, un **servicio** de cesión de uso de un inmueble, localizándose, por tanto, de conformidad con la regla especial establecida el artículo 70.Uno-1º de la Ley 37/1992.

Por otro lado, se encontrarían los servicios de **organización** de la feria junto con sus servicios accesorios prestados a cada uno de los expositores, que constituyen, en esencia, un **servicio** complejo de **organización** de ferias localizándose, por tanto, de conformidad con las reglas generales establecidas en el artículo 69.Uno de la Ley 37/1992.

b.2) La entidad consultante cede al organizador de la feria el espacio necesario para el desarrollo de la feria y le presta determinados servicios obligatorios (seguro, derechos de montaje y energía eléctrica) y otros servicios optativos (limpieza, servicios de azafatas, telecomunicaciones, mobiliario, etc.).

En este caso será necesario valorar si los servicios prestados por el consultante constituyen esencialmente, en su conjunto, un **servicio** de **organización** de ferias o un arrendamiento o cesión de uso del inmueble. Ello dependerá fundamentalmente del número, volumen e importancia relativa de los servicios optativos contratados.

7.- Por otro lado, la entidad consultante también cede salas o pabellones a terceros para la celebración de convenciones y congresos por parte de éstos, pudiéndose efectuar con o sin

exposición.

Asimismo la entidad consultante ofrece un catálogo de servicios optativos que pueden ser contratados junto con la cesión del espacio (el texto de la consulta no suministra más información al respecto sobre las características de tales servicios).

De lo anterior parece desprenderse que el consultante estará realizando esencialmente un arrendamiento o cesión de uso de un inmueble por lo que se tratará de un **servicio** incluido en el artículo 70.Uno.1º.a) de la Ley 37/1992, es decir, de un **servicio** relacionado con bienes inmuebles que se localizará o se entenderá prestado en el lugar donde radique el bien inmueble cuyo uso se cede. Además, como se ha señalado en el apartado 6 de la presente contestación, los servicios accesorios a dicho arrendamiento o cesión también se entenderán realizados en el lugar en que radique el bien inmueble objeto de cesión.

8.- Finalmente, la entidad consultante pregunta sobre el tratamiento con respecto al Impuesto sobre el Valor Añadido de los pagos anticipados, realizados durante el año 2010, correspondientes a servicios de **organización** de ferias y exposiciones que tendrán lugar efectivamente en el territorio de aplicación del impuesto durante el ejercicio 2011 pero que se prestarán a empresarios no establecidos en el señalado territorio.

De acuerdo con el apartado dos del artículo 75 de la Ley 37/1992, en las operaciones sujetas a gravamen que originen pagos anticipados anteriores a la realización del hecho imponible el impuesto se devengará en el momento del cobro total o parcial del precio por los importes efectivamente percibidos.

Por lo tanto, dado que, de acuerdo con la legislación vigente en 2010, los servicios complejos en la **organización** de ferias prestados por la consultante se entenderán localizados en el territorio de aplicación del Impuesto cuando estas manifestaciones tengan lugar efectivamente en el mismo, los pagos anticipados, realizados durante este mismo año y correspondientes a tales servicios, originarán el devengo del Impuesto por los importes efectivamente cobrados.

Sin embargo, puesto que, como se ha señalado previamente, a partir del día 1 de enero de 2011 los servicios complejos en la **organización** de ferias pasarán a tributar según la regla general establecida en el artículo 69.Uno de la Ley 37/1992, los controvertidos servicios no se entenderán localizados en el territorio de aplicación del Impuesto cuando el destinatario sea un empresario o profesional no establecido en dicho territorio.

Por tanto, en estos casos, los pagos anticipados efectuados durante el ejercicio 2010 no lo habrán sido en relación con operaciones sujetas a gravamen, como así preceptúa el artículo 75.Dos de la Ley 37/1992, por lo que los importes correspondientes a las cuotas impositivas repercutidas como consecuencia de tales anticipos deberán ser objeto de rectificación tal y como así prevé el artículo 89 de la Ley 37/1992.

9.- Respecto al tipo impositivo aplicable, el artículo 90 de la Ley 37/1992 señala que el impuesto se exigirá al tipo del 18 por ciento, salvo lo dispuesto en el artículo siguiente.

No obstante, de conformidad con el artículo 91.Uno. 2.13º de la misma Ley, tributarán al tipo impositivo reducido del 8 por ciento las prestaciones de servicios consistentes en la **organización** de exposiciones y ferias de carácter comercial que se entiendan realizadas en el territorio español de aplicación del impuesto

10.- 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.