CONSULTA TRIBUTOS REF

CONSULTA NÚM. 1487 (18/04/2012)

PERSONA O ENTIDAD CONSULTANTE	**DOMICILIO**
CONCEPTO IMPOSITIVO Impuesto General Indirecto Canario	**NORMATIVA APLICABLE** Art. 5.7 Ley 20/1991 Art. 17.Uno.1 Ley 20/1991 Art. 17.Tres.Uno.8 Ley 20/1991

CUESTIÓN PLANTEADA

La entidad consultante, un organismo autónomo de carácter administrativo adscrito a una Consejería del Gobierno de Canarias, manifiesta que se adjudicó el contrato de servicio consistente en la realización del diseño, decoración, montaje, desmontaje, almacenamiento y adaptación del stand institucional del organismo autónomo en el XXV Salón de Gourtmets en Madrid y en la Feria Nacional del Vino (FENAVIN) de Ciudad Real.

La empresa adjudicataria tiene su domicilio fiscal en la Península.

Se consulta por la localización de las prestaciones de servicio citadas, a efectos de su tributación o no por el IGIC.

CONTESTACIÓN VINCULANTE

Primero.- A los efectos de lo establecido en el artículo 17 de la Ley 20/1991, un organismo autónomo se reputará empresario o profesional actuando como tal respecto de todos los servicios que les sean prestados.

Segundo. Los servicios de diseño, decoración, montaje, desmontaje, almacenamiento y adaptación de un stand prestados de forma personalizada por una empresa no establecida en Canarias al organismo autónomo con domicilio en Canarias, tendrá la consideración de servicio publicitario sujeta al IGIC por aplicación de la regla general de localización de las prestaciones de servicio a que se refiere el artículo 17.Uno.1 de la Ley 20/1991, con independencia donde se encuentra establecida la empresa adjudicataria.

Visto el escrito presentado por , en el que formula consulta tributaria acerca del Impuesto General Indirecto Canario (en adelante, IGIC), esta Dirección General de Tributos, en uso de la atribución conferida en la Disposición Adicional Décima.Tres de la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias (en adelante, Ley 20/1991), en relación con el articulo 23.2.t) del Reglamento Orgánico de la Consejería de Economía y Hacienda aprobado por Decreto 12/2004, de 10 de febrero, emite la siguiente contestación:

PRIMERO.- La entidad consultante, un organismo autónomo de carácter administrativo adscrito a una Consejería del Gobierno de Canarias, manifiesta que se adjudicó el contrato de servicio consistente en la realización del diseño, decoración, montaje, desmontaje, almacenamiento y adaptación del stand institucional del organismo autónomo en el XXV Salón de Gourtmets en Madrid y en la Feria Nacional del Vino (FENAVIN) de Ciudad Real.

La empresa adjudicataria tiene su domicilio fiscal en la Península.

Se consulta por la localización de las prestaciones de servicio citadas, a efectos de su tributación o no por el IGIC.

SEGUNDO.- Antes de contestar esta consulta tributaria, esta Dirección General ha solicitado el informe previo de la Disposición Adicional Décima.Tres de la Ley 20/1991 al Ministerio de Economía y Hacienda, al referirse la consulta a los criterios de localización del hecho imponible de las prestaciones de servicio. El informe de la Subdirección General de Impuestos sobre el Consumo del Ministerio de Economía y Hacienda señala:

"Primero. La sujeción al Impuesto sobre el Valor Añadido de los servicios relativos al montaje y desmontaje de stands en ferias objeto de consulta deberá realizarse conforme a las reglas de localización de servicios contenidas en los artículos 69, 70 y 72 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (Boletín Oficial del Estado del 29).

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:

"Uno. Las prestaciones de servicios se entenderán realizadas en el territorio de aplicación de/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:

1°. 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 e! 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 de/lugar desde el que los preste.

2°. 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.

Dos. Por excepción de lo dispuesto en el número 2° de! apartado Uno del presente artículo, no se entenderán realizados en el territorio de aplicación del Impuesto los servicios que se enumeran a continuación cuando el destinatario de los mismos no sea un empresario o profesional actuando como tal y esté establecido o tenga su domicilio o residencia habitual fuera de la Comunidad; salvo en el caso de que dicho destinatario esté establecido o tenga su domicilio o residencia habitual en las Islas Canarias, Ceuta o Melilla y se trate de los servicios a que se refieren las letras a) a l) siguientes:

(....)

c) Los de publicidad.

(....)"

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

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

(...)

3°. 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°. 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.

Segundo.- Por lo que se refiere a los servicios de montaje e instalación de stands y pabellones en ferias y exposiciones, en todo caso sin guardar relación con los servicios propios de organización de tales ferias, ha sido doctrina reiterada de esta Dirección General considerar dichos servicios como directamente relacionados con inmuebles y, por tanto, sujetos al Impuesto sobre el Valor Añadido en aquellos casos en que los inmuebles en los que se desarrollaban las ferias o exposiciones correspondientes se encontraban en el citado territorio de aplicación del Impuesto.

En este sentido, de acuerdo con la Resolución de este Centro Directivo de 12 de diciembre de 1988, "se considerarán directamente relacionados con bienes inmuebles los servicios de construcción, montaje, decoración y mantenimiento del pabellón de una feria o muestra y la puesta de dicho pabellón a disposición del usuario durante todo el tiempo que dure el certamen,

manteniendo en todo momento el prestador de dichos servicios la propiedad de los materiales aportados y quedando obligado a retirarlos a su cargo y responsabilidad cuando termine el certamen.

Los citados servicios se entenderán realizados en el territorio donde se construyan y ubiquen los pabellones cuyo uso se ceda.".

No obstante lo anterior, este criterio doctrinal precisa ser revisado a la luz de la reciente jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (el Tribunal, en lo sucesivo). En efecto, en la sentencia de fecha 27 de octubre de 2011, recaída en el asunto C lnter-Mark Group, el Tribunal llega a una interpretación de la norma distinta de la que hasta ahora se venía manteniendo.

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, igualmente, el diseño, construcción, arrendamiento, montaje y desmontaje de los referidos puestos o stands.

En un primer momento, el Tribunal, en los apartados 18 a 20 de la mencionada sentencia, delibera acerca de la consideración de los servicios sobre los que versa el asunto litigioso como prestaciones de publicidad. En concreto, establece lo siguiente:

"18. A este respecto, procede recordar que, como ha declarado el Tribunal de Justicia, es suficiente con que una operación de promoción implique la transmisión de un mensaje destinado a informar al público acerca de la existencia y cualidades de un producto o servicio, 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, de idéntico contenido al del artículo 56, apartado 1, letra b), de la Directiva 2006/112 (véase, en este sentido, la sentencia Comisión/Francia, antes citada, apartado 18).

- 19. Lo mismo puede decirse de toda operación que forme parte indisociable de una campaña publicitaria y contribuya, por ello, a la transmisión del mensaje publicitario. Así sucede con la fabricación de soportes utilizados para una publicidad determinada (véase la sentencia Comisión/Francia, antes citada, apartado 19).

- 20. De lo anterior se desprende que la prestación de servicios de concepción y puesta a disposición temporal de un puesto en una feria de muestras o exposición debe considerarse como una prestación de publicidad en el sentido del artículo 56, apartado 1, letra b), de la Directiva 2006/112, cuando el puesto se utiliza para la transmisión de un mensaje destinado a informar al público acerca de la existencia y cualidades del producto o servicio que oferta el destinatario de la prestación de servicios, a fin de incrementar sus ventas, o cuando forme parte indisociable de una campaña publicitaria y contribuya a la transmisión del mensaje publicitario. Así sucede, en particular, cuando el puesto constituye el soporte para la transmisión de un mensaje por el que se informe al público de la existencia o cualidades de los productos o cuando se utiliza para la organización de eventos promocionales.

En el supuesto de que la prestación de servicios en cuestión no cumpla las condiciones para ser considerada prestación de publicidad según los términos a que se refiere la sentencia parcialmente reproducida, el Tribunal aborda la posibilidad de calificar tales servicios como accesorios a la organización de ferias y exposiciones.

Así, el apartado 24 de la aludida sentencia determina que "(...) una prestación de servicios como la contemplada por la cuestión prejudicial puede calificarse de prestación accesoria en el sentido del artículo 52, letra a), de la Directiva 2006/112, cuando tiene por objeto la concepción y puesta a disposición temporal de un puesto para una feria de muestras o exposición de tema cultural, artístico, deportivo, científico, docente, recreativo, de entretenimiento o similar, o de un puesto correspondiente a un modelo cuya forma, tamaños composición material o aspecto han sido fijados por el organizador de una feria o exposición determinada.".

No obstante lo anterior, para la aplicación de dicha calificación el Tribunal establece una exigencia adicional al señalar, en los apartados 25 y 26 de la sentencia, lo siguiente:

"25 (...) el diseño y puesta a disposición temporal de un puesto que se utilice en una feria o en una exposición específica deben considerarse constitutivos de una prestación accesoria a la actividad ejercida por el organizador de dicha feria o exposición, incluida en el artículo 52, letra a), de la Directiva 2006/112.

26. A este respecto, es necesario que el puesto se ponga a disposición para una feria o exposición que tenga lugar, bien en una sola ocasión, bien de manera repetida, en un lugar determinado. Dado que el artículo 52, letra a), de la Directiva 2006/112 exige la percepción del IVA en el lugar en que la prestación se ha ejecutado materialmente, la aplicación de esta disposición al suministro de un puesto que se utiliza en multitud de ferias o exposiciones en distintos Estados miembros podía resultar excesivamente compleja y comprometer, por tanto, la percepción fiable y correcta del IVA."

Por consiguiente, de acuerdo con la jurisprudencia anteriormente comentada, los servicios relacionados con un puesto en una feria o exposición se calificarán, en principio, de una u otra forma atendiendo a las características propias del stand.

De este modo, en la medida en que los stands sean montados de forma personalizada, atendiendo a las exigencias individuales de los expositores en lo referente al aspecto y funcionalidad de los mismos, los servicios relacionados con dichos stands podrán calificarse como prestaciones publicitarias toda vez que los stands en si mismos constituyan un atractivo para la difusión de las cualidades de los productos del expositor y, por tanto, sean concebidos con fines publicitarios. Por el contrario, si los stands responden a modelos uniformes y no individualizados según los requerimientos de los expositores por seguir unas pautas fijadas por el organizador del evento, los servicios que tengan por objeto dichos stands podrán considerarse accesorios a la organización de ferias o exposiciones siempre que la feria se celebre una sola vez o varias veces pero en el mismo lugar.

Finalmente, de no poder encuadrar los servicios en ninguna de las dos categorías anteriores, el Tribunal, descartando la posibilidad de considerarlos como servicios relacionados con bienes inmuebles (apartado 29 de la sentencia comentada), los califica como arrendamiento de bienes muebles corporales.

Tercero.- Por lo tanto, si el organismo autónomo, destinatario de los servicios de diseño, decoración, montaje y desmontaje de un stand, tiene la condición de empresario, los citados servicios no estarán sujetos al Impuesto.

Si el organismo autónomo no es un empresario o profesional actuando como tal, estarán sujetos al Impuesto sobre el Valor Añadido los servicios consultados si se prestan por empresario o

profesional establecido en el territorio de aplicación del Impuesto, sin que dicho organismo autónomo tenga derecho a la deducción del mismo."

TERCERO.- El número Uno del artículo 17 de la Ley 20/1991 establece las siguientes reglas generales para la localización de las prestaciones de servicio en el IGIC:

"Uno. Reglas generales.

Las prestaciones de servicios se entenderán realizadas en el territorio de aplicación del Impuesto en los siguientes casos:

1. 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….

2. 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.

3. Por excepción a lo expresado en el número 2 anterior, no se entenderán realizados en el territorio de aplicación del Impuesto:

a) Los servicios que se enumeran a continuación cuando el destinatario de los mismos esté establecido o tenga su domicilio o residencia habitual fuera de la Unión Europea:

…

Los de publicidad. (…)"

Por otra parte, el artículo 17.Tres.Uno.8 de la Ley 20/1991 dispone:

"8. 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:

a) Los servicios accesorios a los transportes tales como la carga y descarga, transbordo, manipulación y servicios similares.

b) Los trabajos y las ejecuciones de obra realizados sobre bienes muebles corporales y los informes periciales, valoraciones y dictámenes relativos a dichos bienes.

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."

Por último, el artículo 5.7 de la Ley 20/1991 la siguiente presunción legal:

"7. A los solos efectos de lo dispuesto en el artículo 17 de esta Ley, además de los que ya tengan tal consideración de acuerdo con lo dispuesto en el artículo, se reputarán empresarios o profesionales actuando como tales respecto de todos los servicios que les sean prestados:

1.º Quienes realicen actividades empresariales o profesionales simultáneamente con otras que no estén sujetas al Impuesto de acuerdo con lo dispuesto en el número 1 del artículo 4 de esta Ley.

2.º Las personas jurídicas que no actúen como empresarios o profesionales."

Del texto de la consulta se desprende que nos encontramos ante una prestación de servicio publicitaria puesto que el stand es diseñado y montado de forma personalizada.

Conforme a la regla general establecida en el artículo 17.Uno.1 de la Ley 20/1991, los servicios de diseño, decoración, montaje y desmontaje de un stand estarán sujetos al IGIC cuando su destinatario sea un empresario o profesional que actúe como tal o una persona jurídica que no actúe como empresario o profesional, y radique en las Islas Canarias 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 en los términos señalados en el artículo 17.Dos de la Ley 20/1991.

Llegado a este punto debe señalarse que incluso aunque el servicio no tuviera la consideración de servicio publicitario (por no tratarse de un stand diseñado y montado de forma personalizada), sino de servicio accesorio a la organización de ferias o exposiciones, el resultado sería el mismo: la sujeción al IGIC de la operación por aplicación de la regla general establecida en el artículo 17.Uno.1 de la Ley 20/1991, puesto que no sería de aplicación la regla especial de localización establecida en el artículo 17.Tres.Uno.8 de la Ley 20/1991 aplicable exclusivamente cuando el destinatario es un particular.

El artículo 27.1.4º, de la Ley 20/1991, establece un tipo general aplicable a los bienes y servicios que no se encuentren sometidos ni al tipo cero, ni al reducido, ni a los incrementados y cuyo importe estará comprendido entre el 3 y el 6 por 100, ambos inclusive. La Disposición adicional octava. Uno.3 establece el tipo general del 5 por 100 del IGIC.

CUARTO. En definitiva, es criterio vinculante de esta Dirección General de Tributos que:

Primero.- A los efectos de lo establecido en el artículo 17 de la Ley 20/1991, un organismo autónomo se reputará empresario o profesional actuando como tal respecto de todos los servicios que les sean prestados.

Segundo. Los servicios de diseño, decoración, montaje, desmontaje, almacenamiento y adaptación de un stand prestados de forma personalizada por una empresa no establecida en Canarias al organismo autónomo con domicilio en Canarias, tendrá la consideración de servicio publicitario sujeta al IGIC por aplicación de la regla general de localización de las prestaciones de

servicio a que se refiere el artículo 17.Uno.1 de la Ley 20/1991, con independencia donde se encuentra establecida la empresa adjudicataria.

La presente consulta se emite conforme a la legislación vigente a la fecha de firma de la misma y a los efectos que establece la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Santa Cruz de Tenerife, 18 de abril de 2012

EL DIRECTOR GENERAL DE TRIBUTOS

Alberto Génova Galván