Resultados

SECRETARÍA DE ESTADO DE HACIENDA
DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS
Consultas Vinculantes

Documento seleccionado

Nº de consulta	**V1723-24**
Órgano	SG de Impuestos sobre el Consumo
Fecha salida	15/07/2024
Normativa	Ley 37/1992 arts. 69, 70
Descripción de hechos	La consultante es una entidad sin ánimo de lucro establecida en Suiza que va a organizar un congreso internacional en Barcelona sobre medicina respiratoria. El evento tendrá un carácter híbrido de forma que el programa será accesible de manera presencial, con aforos reducidos, así como en línea. En concreto, las modalidades de acceso son las siguientes: - Inscripción presencial que permite, asimismo, el acceso en línea, dado que las grabaciones estarán disponibles durante determinado lapso de tiempo con posterioridad a su celebración. - Inscripción en línea que permite el acceso en remoto en la fecha del evento, a tiempo real, sin perjuicio que las grabaciones estarán, asimismo, disponibles durante determinado lapso de tiempo con posterioridad a su celebración. Junto con lo anterior, con posterioridad a la celebración del congreso, se organizan unas sesiones ("semana de posgrado"), en la modalidad exclusivamente en línea, para cuyo acceso será necesario abonar una tarifa adicional. El acceso a dicho congreso permite a sus asistentes la obtención de créditos que atestiguarían actualización y reciclaje profesional. Además, se permite la participación en el congreso de organizaciones de la industria a las cuales se les factura los servicios de realizar sesiones de la industria, stands de exposición y otros servicios auxiliares.
Cuestión planteada	1.- Tributación de los derechos de acceso cobrados a los visitantes al congreso médico, tanto en la modalidad presencial, como en línea, a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, y tanto si se trata de personas físicas (consumidores finales) como de entidades españolas, europeas o situadas en países terceros, actuando como empresarios o profesionales. 2.- Tratamiento de los importes cobrados a las empresas de la industria (españolas, europeas o situadas en países terceros) cuando contratan con el consultante todos los servicios necesarios para tener presencia en el congreso. 3.- En caso que la entidad entre en prorrata en el desarrollo de su actividad y realice actividades exentas, si debe incluirse en el denominador operaciones no sujetas en el territorio de aplicación del Impuesto, pero vinculadas al congreso, así como operaciones sujetas en dicho territorio en la que sea de aplicación el mecanismo de inversión del sujeto pasivo.
Contestación completa	1.- Esta contestación sustituye a la anterior de 5 de mayo de 2022, número V0996-22. 2.- 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), establece 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.”. El apartado dos, letras a) y b), del mismo precepto señala que “se entenderán realizadas en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional:

a) Las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por las sociedades mercantiles, cuando tengan la condición de empresario o profesional.

b) Las transmisiones o cesiones de uso a terceros de la totalidad o parte de cualesquiera de los bienes o derechos que integren el patrimonio empresarial o profesional de los sujetos pasivos, incluso las efectuadas con ocasión del cese en el ejercicio de las actividades económicas que determinan la sujeción al Impuesto.”.

Por otra parte, de acuerdo con lo establecido en el artículo 5.uno de la citada Ley 37/1992, se reputarán empresarios o profesionales, a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido:

“a) Las personas o entidades que realicen las actividades empresariales o profesionales definidas en el apartado siguiente de este artículo.

No obstante, no tendrán la consideración de empresarios o profesionales quienes realicen exclusivamente entregas de bienes o prestaciones de servicios a título gratuito, sin perjuicio de lo establecido en la letra siguiente.

b) Las sociedades mercantiles, salvo prueba en contrario.

(…)”.

En este sentido, el apartado dos, de este artículo 5, establece que “son actividades empresariales o profesionales las que impliquen la ordenación por cuenta propia de factores de producción materiales y humanos o de uno de ellos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.

En particular, tienen esta consideración las actividades extractivas, de fabricación, comercio y prestación de servicios, incluidas las de artesanía, agrícolas, forestales, ganaderas, pesqueras, de construcción, mineras y el ejercicio de profesiones liberales y artísticas.

(…).”.

En consecuencia, la consultante tiene la condición de empresario o profesional y estarán sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido las entregas de bienes y prestaciones de servicios que en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional realice en el territorio de aplicación del Impuesto.

3.- De acuerdo con el escrito de consulta y los hechos recogidos anteriormente, la consultante realiza varias operaciones, como son:

-La inscripción de los asistentes en el congreso, ya sea en la modalidad en línea o presencial. Ambas modalidades permiten el acceso a las grabaciones de las sesiones durante determinado lapso de tiempo con posterioridad a su celebración.

-El acceso a unas sesiones posteriores (“semana de posgrado”), en la modalidad exclusivamente en línea.

-La participación en el congreso de organizaciones de la industria, a los cuales se les prestan servicios por organizar sesiones de la industria, stands de exposición y otros servicios auxiliares.

Dichas operaciones constituyen prestaciones de servicios de acuerdo con el artículo 11 de la Ley 37/1992:

“Uno. A los efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, se entenderá por 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.

Dos. En particular, se considerarán prestaciones de servicios:

(…)

14.º La explotación de ferias y exposiciones.

(…).”.

En relación con el servicio de inscripción de los asistentes en el congreso, ya sea en la modalidad en línea o presencial, junto con el servicio de acceso a las grabaciones de las sesiones durante determinado periodo de tiempo con posterioridad a su celebración, es criterio reiterado de este Centro directivo derivado de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea manifestada, entre otras, en sus sentencias de 25 de febrero de 1999, Card Protection Plan Ltd (CPP), asunto C-349/96, de 2 de mayo de 1996, Faaborg-Gelting Linien, asunto C-231/94, y de 22 de octubre de 1998, Madgett y Baldwin, asuntos acumulados C-308/96 y C-94/97, y la de 27 de octubre de 2005, Levob Verzekeringen, asunto C-41/04, que cuando una operación está constituida por un conjunto de elementos y de actos, procede tomar en consideración todas las circunstancias en las que se desarrolla la operación en cuestión, para determinar, por una parte, si se trata de dos o más prestaciones distintas o de una prestación única.

De la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se desprende que, en determinadas circunstancias, varias prestaciones formalmente distintas, deben considerarse como una operación única cuando no

son independientes (sentencia de 27 de junio de 2013, RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland, asunto C-155/12).

El Tribunal de Justicia ha declarado que se trata de una prestación única, en particular, en el caso de que deba 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 tratamiento fiscal de la prestación principal.

De esta forma, con independencia de que se facture por un precio único o se desglose el importe correspondiente a los distintos elementos, 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.

En este sentido, el acceso a las grabaciones de las sesiones del congreso durante determinado periodo de tiempo con posterioridad a su celebración para los asistentes al mismo, ya sea en línea o presencial, parece que cumple los requisitos señalados y tiene para dichos asistentes la condición de servicio accesorio, puesto que dicho servicio no constituirá un fin en sí mismo para sus destinatarios, sino una forma de disfrutar en mejores condiciones del servicio principal de la consultante. Esto es, la asistencia al propio congreso médico presencial o en línea, por lo que el tratamiento de dicha operación accesoria sería el correspondiente a la prestación principal.

4.- Por otra parte, será necesario determinar si la inscripción de los asistentes en el congreso en su modalidad en línea, junto con el servicio accesorio de acceso a las grabaciones de las sesiones durante un periodo de tiempo posterior a su celebración constituye un servicio prestado por vía electrónica, o, por el contrario, constituye el servicio de acceso a manifestaciones culturales, científicas, educativas, recreativas o similares, como las ferias y exposiciones.

En este sentido, define el artículo 69, apartado Tres, número 4º, de la Ley 37/1992 los servicios prestados por vía electrónica como “aquellos servicios que consistan en la transmisión enviada inicialmente y recibida en destino por medio de equipos de procesamiento, incluida la compresión numérica y el almacenamiento de datos, y enteramente transmitida, transportada y recibida por cable, radio, sistema óptico u otros medios electrónicos y, entre otros, los siguientes:

a) El suministro y alojamiento de sitios informáticos.

b) El mantenimiento a distancia de programas y de equipos.

c) El suministro de programas y su actualización.

d) El suministro de imágenes, texto, información y la puesta a disposición de bases de datos.

e) El suministro de música, películas, juegos, incluidos los de azar o de dinero, y de emisiones y manifestaciones políticas, culturales, artísticas, deportivas, científicas o de ocio.

f) El suministro de enseñanza a distancia.

A estos efectos, el hecho de que el prestador de un servicio y su destinatario se comuniquen por correo electrónico no implicará, por sí mismo, que el servicio tenga la consideración de servicio prestado por vía electrónica.”.

El concepto de servicios prestados por vía electrónica es un concepto del derecho de la Unión que debe interpretarse de acuerdo con lo dispuesto tanto en la Directiva 2006/112/CE del Consejo (DO L 347 de 11 de diciembre), de 28 de noviembre, relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido como lo dispuesto en el Reglamento de ejecución número 282/2011 del Consejo.

De acuerdo con el Anexo II, apartados 2), 3) y 4), de la Directiva tienen la consideración de servicios prestados vía electrónica:

“2) Suministro de programas y su actualización;

3) Suministro de imágenes, texto e información y la puesta a disposición de bases de datos;

4) Suministro de música, películas y juegos, incluidos los de azar o de dinero, y de emisiones y manifestaciones políticas, culturales, artísticas, deportivas, científicas o de ocio;”.

Por su parte, el artículo 7 del Reglamento de ejecución citado desarrolla dicho concepto en los siguientes términos:

“1. Las «prestaciones de servicios efectuadas por vía electrónica» contempladas en la Directiva 2006/112/CE abarcarán los servicios prestados a través de Internet o de una red electrónica que, por su naturaleza, estén básicamente automatizados y requieran una intervención humana mínima, y que no tengan viabilidad al margen de la tecnología de la información.”.

De este modo, para que un servicio se categorice como servicio prestado por vía electrónica resulta necesario analizar el mismo esté básicamente automatizado y requiere una intervención humana mínima, y que no tenga viabilidad al margen de la tecnología de la información, condiciones necesarias para ser considerados como tales. Por el contrario, no tendrá la condición de servicio prestado por vía electrónica aquel que no cumpla tales requisitos, aunque se utilice un canal electrónico para prestar el servicio.

El criterio tradicional de este Centro directivo que los servicios de difusión de imágenes, música, películas y de emisiones y manifestaciones políticas, culturales, artísticas, deportivas, científicas o de ocio constituyen servicios prestados por vía electrónica, incluso cuando son prestados en "streaming" mediante la transmisión en directo de estos eventos. No obstante, en determinados supuestos, cuando es el propio creador del contenido quien utiliza internet para comunicarse en directo con su cliente, estos servicios no tienen la consideración de servicios prestados por vía electrónica, dado que internet, a través de una videoconferencia, solo es el canal por el que el creador del contenido presta directamente sus servicios en directo al cliente.

Este criterio ha sido recogido, entre otras, en la contestación vinculante de 30 de octubre de 2020, número V3247-20, que analiza el supuesto de un empresario o profesional que realiza bailes (por tanto, de forma directa, sin perjuicio de que esté creando el contenido transmitido cuya difusión futura por internet puede constituir un servicio prestado por vía electrónica) para sus clientes en directo a través de internet, y, más recientemente, en la de 9 de abril de 2024, número V0526-24, en la que se analiza el supuesto de un empresario o profesional que realiza la actividad de astrólogo (igualmente en directo) a través de internet, pero que no constituyen propiamente la transmisión en "streaming" de contenidos digitales, sino el canal para relacionarse con sus clientes para la prestación del servicio.

En estas circunstancias, el servicio de inscripción en línea al congreso objeto de consulta, para que el congresista pueda acceder a través de internet en directo al mismo, efectuado por el propio organizador del congreso (por tanto, de forma directa, sin perjuicio de que esté creando el contenido transmitido cuya difusión futura por internet puede constituir un servicio prestado por vía electrónica) no tiene la consideración, en las condiciones señaladas, de un servicio prestado por vía electrónica.

También es importante señalar a efectos de la no calificación del servicio de inscripción en línea al congreso como un servicio prestado por vía electrónica que, sin perjuicio de que el acceso al mismo se realizará por medios telemáticos para su participación en directo "via streaming", este evento no está básicamente automatizado, precisa de una importante intervención humana en su organización y desarrollo, y tiene viabilidad al margen de la tecnología de la información.

No obstante, como se ha señalado, sí constituirá un servicio prestado por vía electrónica su futura difusión a través de internet o cuando dicho contenido se transmita a un tercero para que éste, a su vez, lo retransmita en directo dentro de sus servicios de acceso a contenidos digitales.

5.- Por otra parte, respecto a las reglas referentes al lugar de realización de estas operaciones, la regla general se contiene en el artículo 69.Uno de la Ley 37/1992, que señala que:

"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:

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.

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 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.".

Dichas reglas generales se aplican en defecto de una regla especial. En este sentido, según los números 3.º y 7.º del artículo 70.Uno de la Ley 37/1992:

"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 acuerdo con los anteriores preceptos, en el caso objeto de consulta, resultan aplicables las citadas reglas especiales, de modo que el servicio de inscripción al congreso tanto en la modalidad presencial como en línea objeto de consulta, así como el servicio accesorio de acceso a las grabaciones de las sesiones durante determinado periodo de tiempo tras su celebración, se entenderán prestados en el territorio español de aplicación del Impuesto, cualquiera que sea su destinatario, al celebrarse el mismo en dicho territorio, y quedará sujeto al Impuesto sobre el Valor Añadido.

Por otra parte, la importancia creciente de estos servicios se ha puesto de manifiesto en la Directiva (UE) 2022/542 del Consejo, de 5 de abril, de 2022 por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE, con entrada en vigor para el 1 de enero de 2025, en relación con las reglas referentes al lugar de realización de estos servicios de "streaming" o transmisión en directo, que, en su considerando 18 señala, en relación con estos servicios, lo siguiente:

"(18) Con el fin de garantizar la tributación en el Estado miembro en que se disfruta el servicio, es necesario que todos los servicios que puedan prestarse al cliente por medios electrónicos se puedan gravar en el lugar en que el cliente esté establecido, tenga su domicilio permanente o resida habitualmente. Por tanto, es necesario modificar las normas que rigen el lugar de la prestación de servicios en relación con dichas actividades.".

Siguiendo lo previsto en el considerando 18, la Directiva (UE) 2022/542 se modifica, con efectos 1 de enero de 2025, los artículos 53 y 54.1 de la Directiva 2006/112/CE referentes a lugar de realización (localización) del servicio de acceso a eventos y manifestaciones culturales para señalar lo siguiente:

"Subsección 4

Prestaciones de servicios culturales, artísticos, deportivos, científicos, educativos, recreativos o similares, servicios accesorios de transporte, tasación de bienes muebles y ejecuciones de obra sobre dichos bienes

Artículo 53

El lugar de prestación a un sujeto pasivo de servicios de acceso a manifestaciones culturales, artísticas, deportivas, científicas, educativas, recreativas o similares, como las ferias o exposiciones, así como de los servicios accesorios en relación con el acceso, será aquel en donde tengan lugar efectivamente las manifestaciones.

El presente artículo no se aplicará al acceso a las manifestaciones a que se refiere el párrafo primero cuando la asistencia sea virtual.

Artículo 54

1. El lugar de prestación de servicios y de servicios accesorios a personas que no tengan la condición de sujeto pasivo, relacionados con manifestaciones culturales, artísticas, deportivas, científicas, educativas, recreativas o similares, como las ferias o exposiciones, con inclusión de la prestación de servicios de los organizadores de esas actividades, será aquel en donde se lleven a cabo materialmente esas manifestaciones.

No obstante, cuando los servicios y servicios auxiliares estén relacionados con actividades que se transmitan en continuo o se ofrezcan virtualmente de cualquier otra manera, se considerará que el lugar de prestación es el lugar en el que la persona que no tenga la condición de sujeto pasivo esté establecida o domiciliada o resida habitualmente.".

Por tanto, cuando el servicio de acceso a estas manifestaciones de carácter cultural, artísticas, deportivas, científicas, educativas, recreativas o similares, incluidas las ferias o exposiciones, se refiera a su visualización mediante su transmisión en directo, la Directiva (UE) 2022/542 prevé, desde 1 de enero de 2025, que tales servicios, incluso cuando no tengan la consideración de servicios prestados por vía electrónica como en el supuesto objeto de consulta, con independencia de que su destinatario sea un empresario o profesional, actuando como tal, o un consumidor final, se entiendan siempre realizados y queden sujetos al Impuesto en lugar donde se encuentre establecido el destinatario.

Esta nuevo enfoque, se corresponde, por lo demás, con las conclusiones adoptadas por el Comité del IVA, en su reunión de 19 de abril de 2021, relativas al análisis de las implicaciones de la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (Sala Primera) de 8 de mayo de 2019, en el asunto C-568/17-L.W. Geelen, referente al lugar de realización de una actividad recreativa consistente en la visualización de sesiones interactivas de carácter erótico filmadas y retransmitidas en directo a través de internet.

A estos efectos, una gran mayoría de Estados miembros señalaron que el lugar de realización de servicios virtuales deberá ser el lugar donde se encuentre el cliente final. Y que, a tal efecto, serán válidos los criterios generales referentes al lugar de realización (localización) de servicios previstos en los artículos 23 a 25 del Reglamento de Ejecución 282/2011 del Consejo, de 15 de marzo de 2011, por el que se establecen disposiciones de aplicación de la Directiva 2006/112/CE relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido.

6.- Por otra parte, en relación con la prestación de servicios de acceso a unas sesiones posteriores, denominada “la semana de posgrado” en la modalidad exclusivamente en línea, estos servicios se concretan en el acceso a un evento virtual de una semana de duración dedicado a los cursos de posgrado, donde los médicos tendrán la oportunidad de alinear sus procedimientos actuales con las mejores prácticas clínicas más recientes. Estas sesiones teóricas incluyen tiempo dedicado a la interacción entre los participantes y el profesorado.

A estos efectos, tal y como se ha señalado, de conformidad con el artículo 69, apartado Tres, número 4º, letra f) de la Ley 37/1992, constituye un servicio prestado por vía electrónica:

“f) El suministro de enseñanza a distancia.”.

Por otra parte, el artículo 7.3.j) del Reglamento (UE) nº 282/2011 del Consejo, de 15 de marzo de 2011 por el que se establecen disposiciones de aplicación de la Directiva 2006/112/CE relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DOUE del 23 de marzo) preceptúa que las prestaciones de servicios efectuadas por vía electrónica, en particular, no abarcarán “los servicios de enseñanza en los que el contenido del curso sea impartido por un profesor por Internet o a través de una red electrónica, es decir, por conexión remota.”.

Por su parte, la Directiva 2006/112/CE incluye el suministro de enseñanza a distancia en la lista indicativa de servicios suministrados por vía electrónica recogida en su Anexo II.

Por otro lado, el punto (5) del Anexo I del Reglamento (UE) nº 282/2011 mencionado, en referencia al Anexo II de la citada Directiva, matiza que debe entenderse por enseñanza a distancia para que sea calificada como servicio electrónico la “enseñanza a distancia automatizada que dependa de Internet o de una red electrónica similar para funcionar, y cuya prestación no necesite o apenas necesite, de intervención humana, lo cual incluye aulas virtuales, salvo cuando Internet o la red electrónica similar se utilicen como simple medio de comunicación entre el profesor y el alumno.”.

La distinción entre un servicio de enseñanza impartido a través de una red electrónica y un servicio prestado por vía electrónica, a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido cobra especial importancia a la hora de determinar la aplicación de la exención y el alcance del derecho a la deducción de quien lo presta.

El servicio de acceso a “la semana del posgrado” objeto de consulta estará exento cuando pueda calificarse como servicio educativo, de conformidad con la exención del artículo 132.1.i) de la Directiva 2006/112/CE, recogido en el artículo 20.Uno.9º de la Ley 37/1992, según se expone en el apartado 7 de esta contestación.

No obstante, si el servicio prestado por la entidad consultante se califica de un servicio prestado por vía electrónica no sería aplicable la referida exención, puesto que ni la Directiva 2006/112/CE ni la Ley 37/1992 contemplan exención alguna aplicable para los servicios prestados por vía electrónica, y quedarían gravados al tipo general del 21 por ciento, a tenor de lo dispuesto en los artículos 90 y 91 de la Ley 37/1992.

A efectos de determinar la naturaleza del servicio, debe tenerse en cuenta que el suministro y descarga de archivos, cursos grabados o automatizados, programas y, en general, de contenidos formativos a través de internet, o el acceso a los datos y programas a través una plataforma formativa, constituye un servicio prestado por vía electrónica, incluso si el destinatario o usuario tiene la posibilidad de recibir tutorías o sesiones de apoyo en línea de profesores a través de la misma, siempre que esta parte de intervención humana sea accesoria al suministro o al acceso a los contenidos y programas. Por el contrario, constituye un servicio educativo la prestación de servicios docentes por profesores a través de internet o una red electrónica similar utilizada como medio de comunicación entre el profesor y el usuario, incluso cuando el profesor se apoye en contenidos digitales para prestar los servicios educativos siempre que estos últimos sean accesorios respecto de la comunicación en línea entre profesores y alumnos.

En este sentido, si conforme a los criterios anteriores, el servicio de acceso a la semana del postgrado constituye un servicio prestado por vía electrónica, deberá tenerse en cuenta, además de la regla general, antes trascrita, referente al lugar de realización de las prestaciones de servicios contenida en el artículo 69.Uno.1º de la Ley 37/1992, la regla especial contenida en el artículo 70.Uno, número 4.º de la Ley 37/1992, que determina que se entenderán prestados en el territorio de aplicación del Impuesto:

“4º Los prestados por vía electrónica, de telecomunicaciones y de radiodifusión y televisión, cuando el destinatario no sea un empresario o profesional actuando como tal, siempre que éste se encuentre establecido o tenga su residencia o domicilio habitual en el territorio de aplicación del impuesto, en los siguientes casos:

a) Cuando concurran los siguientes requisitos:

a’) que sean efectuados por un empresario o profesional que actúe como tal establecido únicamente en otro Estado miembro por tener en el mismo la sede de su actividad económica, o su único establecimiento o establecimientos permanentes en la Comunidad, o, en su defecto, el lugar de su domicilio permanente o residencia habitual; y

b’) que se haya superado el límite previsto en el artículo 73 de esta Ley o que se haya ejercitado la opción de tributación en destino prevista en dicho artículo.

b) Que sean efectuados por un empresario o profesional que actúe como tal distinto de los referidos en la letra a’) de la letra a) anterior.”.

No obstante, si el mismo constituye un servicio educativo estará sujeto al Impuesto sobre el Valor Añadido de conformidad con las reglas especiales referentes al lugar de realización de las prestaciones de servicios contenidas en el artículo 70.Uno, números 3º y 7º de la Ley 37/1992, antes referido, aunque podrían resultar exentos en las condiciones señaladas en el artículo 20.Uno.9º del mismo texto legal.

Lo anterior será de aplicación, sin perjuicio de que a partir de 1 de enero de 2025 estos servicios educativos efectuados de forma virtual, aunque no tengan la consideración de servicio prestado por vía electrónica, se entenderán realizados en lugar donde se encuentre establecido el destinatario, con independencia de que su destinatario sea un empresario o profesional, actuando como tal, o un consumidor final.

7.- Con independencia de lo anterior, si el objeto del congreso pudiera calificarse como una actividad de carácter educacional y formativa, como así parece desprenderse del escrito de consulta, podría resultar de aplicación la exención contenida en el referido artículo 20.Uno, número 9º de la Ley 37/1992, que constituye la transposición al ordenamiento jurídico interno del artículo 132 de la Directiva 2006/112/CE, precepto que establece que los Estados miembros eximirán “la educación de la infancia o de la juventud, la enseñanza escolar o universitaria, la formación o el reciclaje profesional, así como las prestaciones de servicios y las entregas de bienes directamente relacionadas con estas actividades, cuando sean realizadas por Entidades de Derecho público que tengan este mismo objeto o por otros organismos a los que el Estado miembro de que se trate reconozca que tienen fines comparables.”.

De acuerdo con los anteriores preceptos y la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, establecida, entre otras, en las sentencias de 17 de febrero de 2005, asuntos acumulados C-453/02 y C-462/02, de 28 de enero de 2010 en el asunto C-473/08 y de 20 de junio de 2013, asunto C-319/12, la doctrina reiterada de este Centro Directivo condiciona la aplicación de la exención del artículo 20.Uno, número 9º, al cumplimiento de dos requisitos:

a) Un requisito subjetivo, según el cual las citadas actividades deben ser realizadas por entidades de Derecho público o entidades privadas autorizadas para el ejercicio de dichas actividades, esto es, un centro de enseñanza que se considerará autorizado o reconocido cuando sus actividades sean única o principalmente la enseñanza de materias incluidas en algún plan de estudios del sistema educativo español, teniendo tal consideración 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, no siendo preciso, a estos efectos que el centro de enseñanza disponga de local determinado.

No obstante, en caso de que un empresario realice una actividad principal distinta de la enseñanza y una actividad de enseñanza, lo relevante para la aplicación de la exención a esta segunda será que se preste un servicio de enseñanza objetivamente incluido en alguno de los citados planes de estudios.

b) Un requisito objetivo. Como ha señalado el Tribunal de Justicia, 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 exención no será aplicable, a los servicios de enseñanza que versen sobre materias no incluidas en alguno de los planes de estudios de cualquiera de los niveles o grados del sistema educativo español.

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, corresponde al Ministerio de Educación, Formación Profesional y Deportes.

8.- Sin perjuicio de lo anterior, los servicios consistentes en la celebración de congresos, jornadas y reuniones de carácter científico y profesional, estarán exentos del Impuesto sobre el Valor Añadido cuando sea de aplicación lo establecido en el artículo 20.Uno, número 14º, de la Ley 37/1992, dispone que:

“Uno. Estarán exentas de dicho Impuesto las siguientes operaciones:

(…)

14º. Las prestaciones de servicios que a continuación se relacionan efectuadas por entidades de Derecho Público o por entidades o establecimientos culturales privados de carácter social:

a) Las propias de bibliotecas, archivos y centros de documentación.

b) Las visitas a museos, galerías de arte, pinacotecas, monumentos, lugares históricos, jardines botánicos, parques zoológicos y parques naturales y otros espacios naturales protegidos de características similares.

c) Las representaciones teatrales, musicales, coreográficas, audiovisuales y cinematográficas.

d) La organización de exposiciones y manifestaciones similares.”.

Este precepto es transposición al derecho interno de lo dispuesto por el artículo 132.1.n) de la Directiva 2006/112/CE.

De acuerdo con el precepto comunitario, están exentas “determinadas prestaciones de servicios culturales (…) cuando sean realizadas por Entidades de Derecho Público o por otros organismos culturales reconocidos por el Estado miembro de que se trate.”.

Por tanto, las exposiciones y manifestaciones similares a las que se refiere el artículo 20.Uno.14º de la Ley 37/1992 que, siempre que se cumpla el requisito subjetivo que establece dicho precepto, quedarán exentas del Impuesto, son aquéllas que puedan considerarse como servicios culturales o de difusión de la cultura, entre las que han de incluirse los congresos médicos tal y como reiteradamente ha fijado este Centro Directivo como en las contestaciones de 6 de septiembre de 2013, consulta número V2679-13 o de 7 de octubre de 2014, consulta número V2633-14. Por el contrario, otras exposiciones o manifestaciones que no tengan dicho objeto, quedarán fuera del ámbito objetivo del supuesto de exención citado.

Así, la exención se aplicará a las prestaciones de servicios en que consistan dichas exposiciones o manifestaciones culturales, o que se efectúen en el desarrollo de éstas, tales como el acceso a las mismas, a charlas, conferencias o presentaciones que se puedan efectuar en su transcurso y, en general, a prestaciones de servicios consistentes en la organización de exposiciones, congresos, manifestaciones y similares o que tengan lugar en el desarrollo de las mismas, cuyo objeto sea la difusión de la cultura, siempre que se presten por entidades de Derecho Público o por entidades o establecimientos culturales privados de carácter social, conforme se definen éstos por el artículo 20.Tres de la Ley 37/1992:

“A efectos de lo dispuesto en este artículo, se considerarán entidades o establecimientos de carácter social aquéllos en los que concurran los siguientes requisitos:

1º. Carecer de finalidad lucrativa y dedicar, en su caso, los beneficios eventualmente obtenidos al desarrollo de actividades exentas de idéntica naturaleza.

2º. Los cargos de presidente, patrono o representante legal deberán ser gratuitos y carecer de interés en los resultados económicos de la explotación por sí mismos o a través de persona interpuesta.

3º. Los socios, comuneros o partícipes de las entidades o establecimientos y sus cónyuges o parientes consanguíneos, hasta el segundo grado inclusive, no podrán ser destinatarios -principales de las operaciones exentas ni gozar de condiciones especiales en la prestación de los servicios.

Este requisito no se aplicará cuando se trate de las prestaciones de servicios a que se refiere el apartado uno, números 8º y 13º de este artículo.

(…).”.

De acuerdo con todo lo anterior, siempre y cuando la consultante cumpla los requisitos para considerarse como establecimiento cultural privado de carácter social, estarán sujetos y exentos del Impuesto sobre el Valor Añadido sus ingresos provenientes del servicio de acceso mediante la venta al público de entradas para la asistencia al congreso, siempre y cuando éste sea de carácter cultural, como parece deducirse de la descripción contenida en el escrito de consulta.

En caso de que no se cumplan los requisitos para las exenciones anteriores, el servicio de acceso al evento que la consultante pretende celebrar en el territorio de aplicación del Impuesto se encontrará sujeto y no exento.

9.- Por otro lado, el servicio de organización de ferias o congresos prestados por la consultante, el cual, parece actuar como promotor de la misma, tendrá la consideración de un servicio único de organización de los referidos eventos empresariales. Así se ha definido por este Centro Directivo, entre otras, en contestación vinculante de fecha 27 de enero de 2016, número V0337-16.

Como tal servicio único o complejo de organización de ferias, congresos o eventos, el mismo deberá comprender, de forma integral, todo lo necesario para su celebración, estando compuesto de una pluralidad de elementos estrechamente ligados y que forman una única prestación, que sean facturados de forma conjunta, como, pudieran ser entre otros: el servicio de localización y reserva o alquiler de locales o recintos para la celebración, contratación de pólizas de seguros y gestión de permisos administrativos, acondicionamiento y decoración del espacio, incluyendo mobiliario, servicio de azafatas, traducción y otros de apoyo; dirección, gestión y secretaría técnica y

administrativa de la feria, y en su caso, adicionalmente servicios de alojamiento, manutención y transporte, de los asistentes, etc.

Así, en relación con el servicio de organización del congreso que va a prestar la consultante a los expositores cuyos destinatarios sean empresarios o profesionales a efectos del Impuesto, quedará sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido en el territorio de aplicación del Impuesto cuando la sede de la actividad económica del destinatario del servicio se encuentre en dicho territorio, 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 69.Uno.1º de la Ley 37/1992.

En consecuencia, los servicios facturados por la consultante a los expositores por su participación en el congreso médico estarán no sujetos al Impuesto sobre el Valor Añadido cuando su destinatario, empresario o profesional, esté establecido en otro Estado Miembro o en terceros países o territorios a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido.

10.- En caso de que el acceso, en la modalidad presencial o en línea, junto con el servicio accesorio de acceso a las grabaciones de las sesiones durante un lapso temporal determinado, no estuviera exento, así como para los servicios de organización de congresos prestados a consultante a los expositores, debería tenerse en cuenta que de conformidad con lo establecido en el artículo 91, apartado uno.2, número 9º, de la Ley 37/1992 tributarán al tipo reducido del 10 por ciento:

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

Este Centro directivo ya se ha pronunciado sobre la aplicación del tipo reducido estableciendo que su ámbito objetivo está limitado a las ferias y exposiciones de carácter comercial, sin que se puedan considerar incluidas en el mismo las exposiciones, ferias o manifestaciones cuyo objeto principal sea la difusión o promoción de la cultura o el conocimiento científico. Esta misma conclusión es aplicable incluso si en dichas ferias, exposiciones o manifestaciones culturales se comercializan productos o se promueven comercialmente los productos de ciertos empresarios o profesionales.

El carácter cultural o comercial de una feria o exposición dependerá de la finalidad u objeto de la misma, de forma que tendrán carácter comercial aquellas ferias o exposiciones que tengan por objeto la promoción de los bienes o servicios de los participantes.

Dicha finalidad es una cuestión de hecho respecto de la que este Centro directivo no puede pronunciarse y será el interesado quien, en su caso, podrá acreditarlo por cualquier medio de prueba admisible en derecho.

Considerando, pues, que la aplicación del tipo impositivo reducido que regula el artículo 91.Uno.2.9º de la Ley 37/1992 está limitada a ferias y exposiciones de carácter comercial en los términos expuestos, los servicios que, prestados por los promotores de tales eventos, quedarán sujetos a dicho gravamen reducido comprenderán, entre otros, el alquiler o cesión del espacio necesario, dentro de la feria o exposición a los participantes, instalación o decoración de los stands, cesión de mobiliario, electricidad, servicios de telecomunicaciones, cesión de personas auxiliar, publicidad y demás servicios que se presten a dichos participantes o, en su caso, a los visitantes como el servicio de acceso, y sean necesarios para su normal desarrollo.

De lo expuesto anteriormente deben extraerse dos requisitos fundamentales para que proceda la aplicación del tipo reducido que se está analizando:

1.º Debe tratarse de servicios prestados en el marco de ferias o exposiciones de carácter comercial.

2.º Los servicios deben ser prestados por el promotor de la feria o exposición con independencia de la naturaleza pública o privada del mismo y del destinatario de tales servicios.

A tales efectos, tiene la consideración de organizador de una feria o exposición la persona o entidad que lleve a cabo la ordenación de los medios materiales y humanos o de uno de ellos con la finalidad de que tal feria o exposición se celebre.

En consecuencia, con todo lo anterior, este Centro directivo le informa que:

- El referido tipo reducido se aplicará, en su caso, a los servicios, tales como el diseño, construcción y decoración de stands, que sean prestados directamente por los organizadores de ferias y exposiciones comerciales tanto a los participantes en las mismas como a los visitantes de dichas manifestaciones.

- Por el contrario, no será aplicable el tipo impositivo reducido a los servicios que se efectúan por otras entidades no promotoras de la feria o exposición que, por tanto, tributarán al tipo impositivo del 21 por ciento con independencia de que dicha entidad tenga carácter público o privado.

- El servicio de organización del congreso, así como el acceso al mismo efectuado por la consultante, promotor del evento, quedaría gravado al tipo reducido del 10 por ciento, siempre que este tenga la consideración de un evento comercial en los términos descritos en esta contestación, con independencia de que la entidad consultante tenga la consideración de establecimiento privado de carácter social.

- En caso contrario, el servicio de acceso quedaría gravado al tipo general del 21 por ciento.

11.- En cuanto a quien corresponde la condición de sujeto pasivo, según el artículo 84 de la Ley 37/1992:

“Uno. Serán sujetos pasivos del Impuesto:

1.º 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.

2.º 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.

(…)

Dos. A los efectos de lo dispuesto en este artículo, se considerarán establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto los sujetos pasivos que tengan en el mismo la sede de su actividad económica, su domicilio fiscal o un establecimiento permanente que intervenga en la realización de las entregas de bienes y prestaciones de servicios sujetas al Impuesto.

Se entenderá que dicho establecimiento permanente interviene en la realización de entregas de bienes o prestaciones de servicios cuando ordene sus factores de producción materiales y humanos o uno de ellos con la finalidad de realizar cada una de ellas.

(…).”.

De acuerdo con lo anterior, y toda vez que la consultante parece que no cuenta con un establecimiento permanente en el territorio de aplicación del Impuesto, en caso de prestaciones de servicios cuyo destinatario sea un empresario o profesional establecido en dicho territorio, sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido, la condición de sujeto pasivo correspondería a dichos destinatarios por aplicación del mecanismo de inversión del sujeto pasivo. El mecanismo de inversión del sujeto pasivo no aplica, en ningún caso, cuando el destinatario de las prestaciones de servicios objeto de consulta es consumidor final, por lo que, en tal caso, la consultante será el sujeto pasivo del impuesto.

12.- Por otra parte, en la medida que la consultante podría resultar sujeto pasivo del Impuesto, será de aplicación lo dispuesto en el artículo 164 de la Ley 37/1992 que establece lo siguiente:

“Artículo 164. Obligaciones de los sujetos pasivos.

Uno. Sin perjuicio de lo establecido en el Título anterior, los sujetos pasivos del Impuesto estarán obligados, con los requisitos, límites y condiciones que se determinen reglamentariamente, a:

1.º) Presentar declaraciones relativas al comienzo, modificación y cese de las actividades que determinen su sujeción al Impuesto.

2.º)Solicitar de la Administración el número de identificación fiscal y comunicarlo y acreditarlo en los supuestos que se establezcan.

3.º) Expedir y entregar factura de todas sus operaciones, ajustada a lo que se determine reglamentariamente.

4.º) Llevar la contabilidad y los registros que se establezcan, sin perjuicio de lo dispuesto en el Código de Comercio y demás normas contables.

5.º) Presentar periódicamente o a requerimiento de la Administración, información relativa a sus operaciones económicas con terceras personas y, en particular, una declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias.

6.º) Presentar las declaraciones-liquidaciones correspondientes e ingresar el importe del Impuesto resultante.

Sin perjuicio de lo previsto en el párrafo anterior, los sujetos pasivos deberán presentar una declaración-resumen anual.

En los supuestos del artículo 13, número 2º, de esta Ley deberá acreditarse el pago del Impuesto para efectuar la matriculación definitiva del medio de transporte.

7.º) Nombrar un representante a efectos del cumplimiento de las obligaciones impuestas en esta Ley cuando se trate de sujetos pasivos no establecidos en la Comunidad, salvo que se encuentren establecidos en Canarias, Ceuta o Melilla, o en un Estado con el que existan instrumentos de asistencia mutua análogos a los instituidos en la Comunidad.

Dos. La obligación de expedir y entregar factura por las operaciones efectuadas por los empresarios o profesionales se podrá cumplir, en los términos que reglamentariamente se establezcan, por el cliente de los citados empresarios o profesionales o por un tercero, los cuales actuarán, en todo caso, en nombre y por cuenta del mismo.

(…).”.

Concretamente, en relación con la obligación general que incumbe al sujeto pasivo del Impuesto de presentar las declaraciones-liquidaciones y la declaración-resumen anual, contenida en el artículo 164.Uno.6º de la Ley 37/1992, el artículo 71 del Reglamento del Impuesto, aprobado mediante el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre (BOE de 31 de diciembre) dispone que:

“1. Salvo lo establecido en relación con las importaciones, los sujetos pasivos deberán realizar por sí mismos la determinación de la deuda tributaria mediante declaraciones-liquidaciones ajustadas a las normas contenidas en los apartados siguientes.

Los empresarios y profesionales deberán presentar las declaraciones-liquidaciones periódicas a que se refieren los apartados 3, 4 y 5 de este artículo, así como la declaración resumen anual prevista en el apartado 7, incluso en los casos en que no existan cuotas devengadas ni se practique deducción de cuotas soportadas o satisfechas.

La obligación establecida en los párrafos anteriores no alcanzará a aquellos sujetos pasivos que realicen exclusivamente las operaciones exentas comprendidas en los artículos 20 y 26 de la Ley del Impuesto.

(…)

4. La declaración-liquidación deberá cumplimentarse y ajustarse al modelo que, para cada supuesto, determine el Ministro de Hacienda y Función Pública y presentarse durante los veinte primeros días naturales del mes siguiente al correspondiente período de liquidación trimestral.

Sin embargo, la declaración-liquidación correspondiente al último período del año deberá presentarse durante los treinta primeros días naturales del mes de enero.

Las declaraciones-liquidaciones correspondientes a las personas y entidades a que se refiere el artículo 62.6, párrafo primero, de este Reglamento, deberán presentarse durante los treinta primeros días naturales del mes siguiente al correspondiente período de liquidación mensual, o hasta el último día del mes de febrero en el caso de la declaración-liquidación correspondiente al mes de enero.

(…)

7. Además de las declaraciones-liquidaciones a que se refieren los apartados 3, 4 y 5 de este artículo, los sujetos pasivos deberán formular una declaración-resumen anual en el lugar, forma, plazos e impresos que, para cada supuesto, se apruebe por Orden del Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas.

(…).”.

En consecuencia, si la consultante realiza exclusivamente en el territorio de aplicación del Impuesto operaciones exentas comprendidas en el artículo 20 de la Ley 37/1992, tales como las prestaciones de servicios de acceso al congreso médico que organiza, la misma quedaría exonerada de la obligación de presentar declaraciones-liquidaciones periódicas y la declaración resumen anual por el Impuesto sobre el Valor Añadido.

En caso contrario, deberá cumplir con la obligación de declaración en los plazos señalados. En este sentido, en relación con el modelo 303, de declaración-liquidación periódica, deberá atenderse a las instrucciones determinadas por la Orden EHA/3786/2008, de 29 de diciembre, (BOE de 30 de diciembre), por la que se aprueban, entre otros, el modelo 303 Impuesto sobre el Valor Añadido, modificada por la Orden EHA/1033/2011, de 18 de abril, (BOE de 27 de abril), también modificada por Orden HAP/2215/2013, de 26 de noviembre, (BOE de 29 de noviembre) y por Orden HAP/2373/2014, de 9 de diciembre (BOE de 19 de diciembre).

Por su parte, la declaración-resumen anual (modelo 390) se regirá por lo dispuesto en la Orden EHA/3111/2009, de 5 de noviembre, (BOE de 20 de noviembre) por la que se aprueba el modelo 390 de declaración-resumen anual del Impuesto sobre el Valor Añadido, modificada a través de Orden EHA/3061/2010, de 22 de noviembre (BOE de 30 de noviembre, también a través de Orden HAP/2725/2012, de 19 de diciembre (BOE de 21 de diciembre), a través de la Orden HAP/2373/2014, de 9 de diciembre, (BOE de 30 de noviembre), por la Orden HAP/2429/2015, de 10 de noviembre, (BOE de 18 de noviembre) y, últimamente, por la Orden HAP/1626/2016.

Con independencia de lo anterior, debe recordarse que desde el 1 de julio de 2017 es de aplicación el Sistema de Suministro Inmediato de Información para la llevanza de los libros registros del Impuesto a través de la Sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, de conformidad con las modificaciones reglamentarias establecidas por el Real Decreto 596/2016, de 2 de diciembre, para la modernización, mejora e impulso del uso de medios electrónicos en la gestión del Impuesto sobre el Valor Añadido, por el que se modifican el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, y el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de

facturación, aprobado por el Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre. Por su parte, la Orden HFP/417/2017, de 12 de mayo, regula las especificaciones normativas y técnicas que desarrollan la llevanza de los Libros registro del Impuesto sobre el Valor Añadido a través de la Sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria establecida en el artículo 62.6 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido.

En todo caso, en relación al detalle de cada una de las obligaciones formales que el consultante ha de cumplir, debe señalarse que, de conformidad con los artículos 85, 88 y 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE del 18 de diciembre), así como los artículos 63 a 68 del Reglamento general de las actuaciones y procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio (BOE del 5 de septiembre), relativos a la información y asistencia tributaria y, en concreto, a las consultas tributarias escritas, este Centro Directivo es competente para la contestación a las consultas tributarias escritas respecto del "régimen y la clasificación o calificación tributaria" que en su caso corresponda a los obligados tributarios consultantes.

De acuerdo con el artículo 117 de la Ley General Tributaria, corresponde a la Agencia Estatal de Administración Tributaria, a través de los órganos que desarrollan las funciones de gestión tributaria, el ejercicio de las actuaciones de información y asistencia tributaria y, en concreto, en cuanto a la forma en que debe darse cumplimiento a las obligaciones formales derivadas del Impuesto sobre el Valor Añadido.

A estos efectos, podrá contactar con la Agencia Estatal de Administración Tributaria en el teléfono general de información tributaria: 901-33-55-33; o a través de su sede electrónica: https://sede.agenciatributaria.gob.es/.

13.- Respecto de la obligación de expedición y entrega de factura, el desarrollo reglamentario de dicho precepto se ha llevado a cabo por el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por el Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre (BOE de 1 de diciembre).

El artículo 2, del citado Reglamento, establece lo siguiente:

"1. De acuerdo con el artículo 164.Uno.3.º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, los empresarios o profesionales están obligados a expedir factura y copia de esta por las entregas de bienes y prestaciones de servicios que realicen en el desarrollo de su actividad, incluidas las no sujetas y las sujetas pero exentas del Impuesto, en los términos establecidos en este Reglamento y sin más excepciones que las previstas en él. Esta obligación incumbe asimismo a los empresarios o profesionales acogidos a los regímenes especiales del Impuesto sobre el Valor Añadido.

También deberá expedirse factura y copia de esta por los pagos recibidos con anterioridad a la realización de las entregas de bienes o prestaciones de servicios por las que deba asimismo cumplirse esta obligación conforme al párrafo anterior, a excepción de las entregas de bienes exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido por aplicación de lo dispuesto en el artículo 25 de la Ley del Impuesto.

2. Deberá expedirse factura y copia de esta en todo caso en las siguientes operaciones:

a) Aquéllas en las que el destinatario sea un empresario o profesional que actúe como tal, con independencia del régimen de tributación al que se encuentre acogido el empresario o profesional que realice la operación, así como cualesquiera otras en las que el destinatario así lo exija para el ejercicio de cualquier derecho de naturaleza tributaria.

(…)

3. La obligación de expedir factura a que se refieren los apartados anteriores, se ajustará a las normas establecidas en este Reglamento, en los siguientes supuestos:

a) Para las operaciones a las que resulten aplicables los regímenes especiales a que se refiere el capítulo XI del título IX de la Ley del Impuesto, cuando sea el Reino de España el Estado miembro de identificación.

b) Para las operaciones distintas de las señaladas en la letra a) anterior cuando:

a´) La entrega de bienes o la prestación de servicios a que se refiera se entienda realizada en el territorio de aplicación del Impuesto, salvo cuando el proveedor del bien o prestador del servicio no se encuentre establecido en el citado territorio, el sujeto pasivo del Impuesto sea el destinatario para quien se realice la operación sujeta al mismo y la factura no sea expedida por este último con arreglo a lo establecido en el artículo 5 de este Reglamento.".

Por su parte, el artículo 3 del Reglamento de Facturación establece que:

"Artículo 3. Excepciones a la obligación de expedir factura.

1. No existirá obligación de expedir factura, salvo en los supuestos contenidos en el apartado 2 del artículo 2 de este Reglamento, por las operaciones siguientes:

a) Las operaciones exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido, en virtud de lo establecido en el artículo 20 de su ley reguladora, con excepción de las operaciones a que se refiere el apartado 2 siguiente. No obstante, la expedición de factura será obligatoria en las operaciones exentas de este Impuesto de acuerdo con el artículo 20.Uno.2.º, 3.º, 4.º, 5.º, 15.º, 20.º, 21.º, 22.º, 24.º y 25.º de la Ley del Impuesto.

(...).”.

Por lo que no existiría obligación de expedir factura cuando se trate de servicios de acceso a un evento cultural o servicios educativos exentos del Impuesto sobre el Valor Añadido por aplicación de lo dispuesto en el artículo 20.Uno, números 14º o 9º, de la Ley 37/1992, respectivamente, cuando sus destinatarios no sean empresarios o profesionales actuando como tales.

No obstante, en virtud del artículo 2.2 del citado Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, la consultante deberá expedir y entregar factura (o justificante contable en el supuesto objeto de consulta), en todo caso por los servicios que presta, con independencia que los mismos estén exentos del Impuesto, cuando el destinatario sea empresario o profesional a efectos del Impuesto, así como cuando el destinatario así lo exija para el ejercicio de cualquier derecho de naturaleza tributaria (por todas, la contestación vinculante de 17 de septiembre de 2019, número V2496-19).

La factura expedida en estos casos por la consultante, bajo la premisa de que no está establecida en territorio de aplicación del Impuesto, se ajustará a las normas establecidas en el reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, salvo en el caso de que el destinatario de las operaciones asuma la condición de sujeto pasivo mediante el mecanismo de inversión del sujeto pasivo y no sea éste último quien emita materialmente la factura conforme al artículo 5 del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación.

14.- La consultante, finalmente, plantea que en caso de fuera procedente ejercitar su derecho a la deducción de las cuotas soportadas de acuerdo con la regla de prorrata, si en el cálculo de la misma debe incluirse tanto las operaciones no sujetas en el territorio de aplicación del Impuesto por reglas de localización como aquellas otras operaciones sujetas en la que sea de aplicación el mecanismo de inversión del sujeto pasivo.

En este sentido, cabe destacar que el derecho a deducir en el Impuesto sobre el Valor Añadido está regulado en el capítulo I del título VIII de la Ley 37/1992.

En relación con la deducibilidad de las cuotas soportadas por la adquisición de bienes y servicios destinados al ejercicio de su actividad, hay que tener en cuenta lo dispuesto en el artículo 94 de la Ley del Impuesto, el cual establece en su apartado uno, número 1º, letra a), en relación con las operaciones cuya realización origina el derecho a la deducción, lo siguiente:

"Uno. Los sujetos pasivos a que se refiere el apartado uno del artículo anterior podrán deducir las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido comprendidas en el artículo 92 en la medida en que los bienes y servicios, cuya adquisición o importación determinen el derecho a la deducción, se utilicen por el sujeto pasivo en la realización de las siguientes operaciones:

1º. Las efectuadas en el ámbito espacial de aplicación del Impuesto que se indican a continuación:

a) Las entregas de bienes y prestaciones de servicios sujetas y no exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido.

(…)

2.º Las operaciones realizadas fuera del territorio de aplicación del impuesto que originarían el derecho a la deducción si se hubieran efectuado en el interior del mismo.

(…).”.

El artículo 102 de la citada Ley establece lo siguiente:

"La regla de prorrata será de aplicación cuando el sujeto pasivo, en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional, efectúe conjuntamente entregas de bienes o prestaciones de servicios que originen el derecho a la deducción y otras operaciones de análoga naturaleza que no habiliten para el ejercicio del citado derecho.".

En lo que respecta al cálculo de la prorrata, el artículo 104 de la Ley del Impuesto dispone que:

“Uno. En los casos de aplicación de la regla de prorrata general, sólo será deducible el impuesto soportado en cada período de liquidación en el porcentaje que resulte de lo dispuesto en el apartado dos siguiente.

Para la aplicación de lo dispuesto en el párrafo anterior no se computarán en el impuesto soportado las cuotas que no sean deducibles en virtud de lo dispuesto en los artículos 95 y 96 de esta Ley.

Dos. El porcentaje de deducción a que se refiere el apartado anterior se determinará multiplicando por 100 el resultante de una fracción en la que figuren:

1.º En el numerador, el importe total, determinado para cada año natural, de las entregas de bienes y prestaciones de servicios que originen el derecho a la deducción, realizadas por el sujeto pasivo en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional o, en su caso, en el sector diferenciado que corresponda.

2.º En el denominador, el importe total, determinado para el mismo período de tiempo, de las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas por el sujeto pasivo en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional o, en su caso, en el sector diferenciado que corresponda, incluidas aquellas que no originen el derecho a deducir.

(…)

La prorrata de deducción resultante de la aplicación de los criterios anteriores se redondeará en la unidad superior.

Tres. Para la determinación del porcentaje de deducción no se computarán en ninguno de los términos de la relación:

1.º Las operaciones realizadas desde establecimientos permanentes situados fuera del territorio de aplicación del Impuesto.

2.º Las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido que hayan gravado directamente las operaciones a que se refiere el apartado anterior.

3.º El importe de las entregas y exportaciones de los bienes de inversión que el sujeto pasivo haya utilizado en su actividad empresarial o profesional.

4.º El importe de las operaciones inmobiliarias o financieras que no constituyan actividad empresarial o profesional habitual del sujeto pasivo.

En todo caso se reputará actividad empresarial o profesional habitual del sujeto pasivo la de arrendamiento.

Tendrán la consideración de operaciones financieras a estos efectos las descritas en el artículo 20, apartado uno, número 18.º de esta Ley, incluidas las que no gocen de exención.

5.º Las operaciones no sujetas al impuesto según lo dispuesto en el artículo 7 de esta Ley.

6.º Las operaciones a que se refiere el artículo 9, número 1.º, letra d) de esta Ley.

(…).”.

En consecuencia con todo lo anterior, las operaciones realizadas por la consultante no sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido por reglas de localización se incluirán en el numerador y denominador de la prorrata si tales operaciones hubiesen generado derecho a deducir si se hubiesen realizado en territorio de aplicación del Impuesto. En este mismo sentido se ha pronunciado este Centro directivo en la contestación vinculante de 14 de julio de 2020, número V2415-20.

Por otra parte, es criterio de este Centro directivo, por todas, la contestación vinculante de 12 de abril de 2010, número V0669-10, en relación con la inclusión de las operaciones en las que existe inversión del sujeto pasivo en el cálculo de porcentaje del porcentaje de prorrata, el siguiente:

“La prorrata general es un porcentaje cuyos componentes se regulan en el artículo 104 de la Ley 37/1992. En particular, las cantidades susceptibles de ser incluidas en el numerador ascienden al “importe total, determinado para cada año natural, de las entregas de bienes y prestaciones de servicios que originen el derecho a la deducción, realizadas por el sujeto pasivo en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional o, en su caso, en el sector diferenciado que corresponda”. Por lo tanto en el cálculo de la prorrata sólo se tienen en cuenta las operaciones realizadas por el consultante. En ningún caso se deben computar las adquisiciones del consultante, incluso cuando las mismas se declaren mediante el método de inversión del sujeto pasivo.

Debe aclararse, en todo caso, que la aplicación de la regla de inversión del sujeto pasivo no determina la localización o sujeción de un servicio, sino que, concretada ésta a través de los indicados artículos 69, 70 y 72, el mecanismo de inversión es el que otorga la condición de sujeto pasivo al destinatario, evitando de esa forma que empresarios que no dispongan en un Estado miembro de infraestructura alguna, se vean obligados a cumplir con las obligaciones materiales y formales derivadas del Impuesto.”.

En consecuencia, las operaciones efectuadas por la consultante y sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido, pero en la que la misma no sea sujeto pasivo por ser de aplicación el mecanismo de inversión del sujeto pasivo, se deberán computar a efectos del cálculo de la prorrata de deducción de la consultante al tratarse de operaciones efectuadas por la misma.

Dichas operaciones se incluirán tanto en el denominador como numerador cuando las mismas se correspondan con operaciones sujetas que otorguen derecho a la deducción y únicamente en el denominador cuando se correspondan con operaciones exentas dado que en caso de ser de

aplicación las exenciones analizadas en la presente consulta, las mismas no otorgan el derecho a la deducción de las cuotas soportadas.

Por el contrario, en caso de servicios contratados por la consultante, sujetos al Impuesto sobre el Valor Añadido y con respecto a los cuales la misma pudiera, en su caso, resultar ser sujeto pasivo por inversión, los mismos no deberían computar a efectos del cálculo de la prorrata de deducción por no tratarse de operaciones realizadas por la consultante sino de adquisiciones u operaciones en las que la consultante es la destinataria.

15.- 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.