NUM-CONSULTA V0338-16

ORGANO SG de Impuestos sobre el Consumo

FECHA-SALIDA 27/01/2016

NORMATIVA Ley 37/1992 arts. 69, 70, 141 y 144-

DESCRIPCION-HECHOS La consultante es una confederación de asociaciones de agencias de viajes cuyas empresas asociadas prestan servicios en el denominado segmento "MICE" (mítines-reuniones, incentivos, conferencias y eventos), por lo que suministran en nombre propio a sus clientes servicios relativos a la organización y ejecución de reuniones, conferencias, seminarios, simposios, convenciones, congresos, presentaciones de productos, programas de incentivo y cualquier otra clase de evento de naturaleza similar.

Para prestar sus servicios las agencias de viajes adquieren de terceros la mayor parte de los bienes y servicios necesarios para llevar a cabo la actividad.

La consultante plantea determinados supuestos particulares de servicios contratados a las agencias de viajes que representa.

CUESTION-PLANTEADA Sujeción de las operaciones al Impuesto sobre el Valor Añadido y, en su caso, al régimen especial de las agencias de viajes.

CONTESTACION-COMPLETA 1.- El capítulo VI del título IX de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, (BOE de 29 de diciembre), artículos 141 a 147, regula el régimen especial denominado "de las agencias de viajes" que ha sido modificado por la Ley 28/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias, la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, y la Ley 16/2013, de 29 de octubre, por la que se establecen determinadas medidas en materia de fiscalidad medioambiental y se adoptan otras medidas tributarias y financieras (BOE de 28 de noviembre).

De conformidad con lo dispuesto en el apartado uno del artículo 141 de la Ley 37/1992, el régimen especial de las agencias de viajes será de aplicación:

"Uno. El régimen especial de las agencias de viajes será de aplicación:

1.º A las operaciones realizadas por las agencias de viajes cuando actúen en nombre propio respecto de los viajeros y utilicen en la realización del viaje bienes entregados o servicios prestados por otros empresarios o profesionales.

A efectos de este régimen especial, se considerarán viajes los servicios de hospedaje o transporte prestados conjuntamente o por separado y, en su caso, con otros de carácter accesorio o complementario de los mismos.

2.º A las operaciones realizadas por los organizadores de circuitos turísticos y cualquier empresario o profesional en los que concurran las circunstancias previstas en el número anterior.

(...).".

Por otra parte, el artículo 144 de la Ley del Impuesto que establece que:

“Las operaciones efectuadas por las agencias respecto de cada viajero para la realización de un viaje tendrán la consideración de prestación de servicios única, aunque se le proporcionen varias entregas o servicios en el marco del citado viaje.

Dicha prestación se entenderá realizada en el lugar donde la agencia tenga establecida la sede de su actividad económica o posea un establecimiento permanente desde donde efectúe la operación.”.

En consecuencia, será de aplicación el régimen especial de las agencias de viaje a las prestaciones de servicios objeto de consulta cuando constituyan un servicio de viajes compuesto necesariamente por un único servicio principal de alojamiento o de transporte, o por un servicio de transporte y/o alojamiento prestado conjuntamente con otros servicios accesorios o complementarios de los mismos.

No obstante lo anterior, el artículo 147 de la Ley 37/1992 establece un supuesto de no aplicación del régimen especial en los siguientes términos:

“Por excepción a lo previsto en el artículo 141 de esta Ley, y en la forma que se establezca reglamentariamente, los sujetos pasivos podrán no aplicar el régimen especial previsto en este Capítulo y aplicar el régimen general de este Impuesto, operación por operación, respecto de aquellos servicios que realicen y de los que sean destinatarios empresarios o profesionales que tengan derecho a la deducción o a la devolución del Impuesto sobre el Valor Añadido según lo previsto en el Título VIII de esta Ley.”.

2.- Por lo que se refiere al carácter accesorio o complementario de los referidos servicios en relación con los demás que componen el servicio de viajes, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en sus sentencias de 25 de febrero de 1999, asunto C-349/96, y de 29 de marzo de 2007, asunto C-111/05, se planteó cuáles deben ser los criterios para decidir, en materia del Impuesto sobre el Valor Añadido, si una operación que está compuesta por varios elementos debe ser considerada como una prestación única o como dos o más prestaciones diferentes que deben ser apreciadas separadamente.

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

“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, por su parte, señala que existe

una prestación única cuando dos o varios elementos o actos que el sujeto pasivo realiza para el cliente se encuentran tan estrechamente ligados que objetivamente forman una sola prestación económica indisociable cuyo desglose resultaría artificial de forma que todos los elementos que integran la operación de que se trata resultan necesarios para llevarla a cabo y están estrechamente vinculados entre sí. En concreto dispone lo siguiente:

“22. Teniendo en cuenta la doble circunstancia de que, por una parte, del artículo 2, punto 1, de la Sexta Directiva se desprende que cada operación debe normalmente considerarse distinta e independiente y que, por otra, la operación constituida por una única prestación desde el punto de vista económico no debe desglosarse artificialmente para no alterar la funcionalidad del sistema del IVA, es importante buscar, en primer lugar, los elementos característicos de la operación controvertida para determinar si el sujeto pasivo realiza para el cliente varias prestaciones principales distintas o una prestación única (véanse, por analogía, las sentencias antes citadas CPP, apartado29, y Levob Verzekeringen y OV Bank, apartado20).

23. A este respecto, el Tribunal de Justicia ha declarado que existe una prestación única cuando dos o varios elementos o actos que el sujeto pasivo realiza para el cliente se encuentran tan estrechamente ligados que objetivamente forman una sola prestación económica indisociable cuyo desglose resultaría artificial (sentencia Levob Verzekeringen y OV Bank, antes citada, apartado22).

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

De acuerdo con estos criterios, entre otras, en contestaciones a consultas con número de referencia 0098-01, 1767-03 y V1367-08, de fechas 19/01/01, 30/10/03 y 02/07/08, respectivamente, se concluyó que los servicios prestados en operaciones semejantes a las que son objeto de consulta constituían prestaciones diferentes, unas sometidas al régimen especial de agencias de viajes y otras relacionadas con organización de congresos.

No obstante, atendiendo a los mismos criterios, se convino, entre otras, en la contestación a consulta número de referencia V0609-11, de fecha 11/03/11, que los servicios de organización de congresos suelen componerse de una pluralidad de elementos estrechamente ligados y que forman una única prestación.

De acuerdo con este último razonamiento, cuando el empresario o profesional que presta un servicio de organización del congreso o evento empresarial al promotor, tenga o no la consideración de agencias de viajes, incluya entre sus prestaciones algún servicio de alojamiento o transporte, parecería artificial excluir de este servicio único compuesto por una pluralidad de elementos íntimamente ligados

aquellas prestaciones de servicios de transporte o de alojamiento que sean accesorias, pero complementarias, del propio servicio único de organización del congreso o del evento empresarial.

En estas circunstancias, estos servicios de alojamiento o transportes prestados por el organizador del evento no estarían sometidos al régimen especial de las agencias de viajes sino que se incluirían dentro de los que componen la prestación de servicios única que estará sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido cuando se entienda realizada en el territorio de aplicación del Impuesto.

Este criterio ha sido recogido, entre otras, en las consultas de este Centro Directivo con número de referencia V3333-14 y V3334-14, ambas de fechas 15/12/2014.

De esta forma, cuando la agencia de viajes, o cualquier otro empresario o profesional, preste servicios de organización de ferias, congresos o eventos empresariales, el servicio tendrá la consideración de un servicio único de organización de los referidos servicios empresariales.

No obstante, deberá tenerse en cuenta que, cuando la consultante, o cualquier otro empresario o profesional, se limite a prestar de forma aislada e independiente, uno o varios de los servicios que componen el servicio complejo de organización de ferias, congresos, o eventos empresariales y, en general, cuando los servicios prestados no puedan calificarse por sí solos de servicios complejos de esta naturaleza, atendiendo a los criterios señalados, entre otras, en la consulta vinculante V3333-14, de 15/12/2014, cada prestación de servicios quedará sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido de manera independiente, según las normas que le sean aplicables.

En todo caso, al servicio de viajes correspondiente al servicio de alojamiento en hoteles, transportes, restaurantes, alquiler de vehículos, guías turísticos y servicios accesorios a los mismos, descritos en el texto de la consulta o, en general, cuando la consultante, o cualquier otro empresario o profesional realice la prestación de un servicio de viajes compuesto por servicios de alojamiento y, o, transporte, conjuntamente con servicios de ocio como visitas, guías turísticos, servicios de restaurantes y actividades recreativas en el marco del cual de forma, accesoria o complementaria se vaya a realizar alguna actividad relacionada con la empresa que lo contrata, será de aplicación el régimen especial de las agencias de viajes.

3.- En relación con la localización de esta prestación de servicios única, el artículo 69.Uno.1º de la Ley 37/1992, dispone 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:

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.”.

Por otra parte, en relación con el servicio de acceso a este tipo de eventos, dentro de las reglas especiales de localización, el artículo 70.Uno.3º de la Ley del Impuesto establece que se entenderán prestados en el territorio de aplicación del Impuesto los siguientes servicios:

“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.”.

Por su parte, el número 7º del mismo artículo 70.Uno de la Ley dispone que también se entienden prestados en el territorio de aplicación del Impuesto los siguientes servicios:

“7º. Los que se enuncian a continuación, cuando se presten materialmente en dicho territorio y su destinatario no sea un empresario o profesional actuando como tal:

(...)

c) Los servicios relacionados con manifestaciones culturales, artísticas, deportivas, científicas, educativas, recreativas, juegos de azar o similares, como las ferias y exposiciones, incluyendo los servicios de organización de los mismos y los demás servicios accesorios a los anteriores.”.

En consecuencia, cabe diferenciar los siguientes supuestos:

La prestación de servicios única de organización de eventos o congresos que va a realizar la consultante, 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.

Por su parte, si el destinatario no es un empresario o profesional actuando como tal, la referida prestación única se entenderá en todo caso realizada en el territorio de aplicación del Impuesto cuando se preste materialmente en el mismo.

Como tal servicio único o complejo de organización de 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 del congreso y gastos de estancia, manutención y transporte de los congresistas y ponentes, entre los que se puede incluir algún servicio recreativo como una comida o cena que no sea de trabajo o alguna visita cultural.

Igualmente se entenderá realizado en el territorio de aplicación del Impuesto el servicio de acceso a los congresos o eventos empresariales objeto de consulta cuando no constituyan para su destinatario, ya se trate de un empresario o profesional o de una persona que no actúe como tal, un servicio complejo de organización en los términos señalados en el apartado anterior sino el mero derecho de entrada, o asistencia a los mismos.

Será de aplicación el régimen especial de las agencias de viaje cuando un empresario o profesional, tenga o no tenga la consideración de agencia de viajes, vende en nombre propio la entrada o el servicio de acceso a una manifestación cultural, artística, deportiva, científica, educativas, recreativa, juegos de azar o similares, como las ferias y exposiciones, incluidos los congresos, mítines, conferencias, simposios y eventos de igual naturaleza, conjuntamente con un servicio de transporte o alojamiento, tratándose de servicios adquiridos a otros empresarios o profesionales, constituyendo una prestación única de servicios de viajes que se entenderá realizada en el lugar donde la agencia tenga establecida la sede de su actividad económica o posea un establecimiento permanente desde donde efectúe la operación.

4.- De todo lo anterior, se analiza la tributación en el Impuesto sobre el Valor Añadido de las siguientes operaciones descritas en el escrito de consulta:

1º Una entidad bancaria con sede en Canadá solicita a una entidad organizadora de eventos con sede asimismo en tal país que organice la reunión del consejo ejecutivo de la entidad bancaria en Barcelona. La entidad organizadora de eventos canadiense a su vez subcontrata la organización de tal evento a una de las entidades asociadas. El evento tendrá lugar durante dos días con reuniones durante las mañanas.

La entidad asociada plantea una propuesta de evento que requiere de los siguientes servicios: localización, examen y reserva del espacio adecuado para la realización de las jornadas de trabajo, acondicionamiento de las salas así como suministro de material de trabajo, incluyendo carpetas, documentación técnica, etc.; contratación de servicios de restauración durante las jornadas, contratación de otros servicios de restauración durante el evento, organización de diferentes visitas guiadas por la ciudad, organización de una actividad de "team building", así como todos los traslados.

El servicio que presta la agencia de viajes a la entidad organizadora de

eventos con sede en Canadá tendrá la consideración de un servicio único de organización de un evento empresarial que estará no sujeto al Impuesto sobre el Valor Añadido en la medida que su destinatario tiene la consideración de empresario o profesional no establecido en el territorio de aplicación del Impuesto, de conformidad con el artículo 69.Uno.1º de la Ley 37/1992.

Cuando la agencia de viajes se limite a prestar, de forma aislada e independiente, uno o varios de los servicios descritos en el escrito de consulta como servicios complejos de organización de congresos y eventos y, en general, cuando los servicios prestados no puedan calificarse por sí solos de servicios complejos de organización de congresos y eventos, en los términos señalados, cada prestación de servicios quedará sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido de manera independiente, según las normas que le sean aplicables.

2º. Un particular con domicilio en la India solicita a una de las entidades asociadas que organice en Barcelona la ceremonia nupcial de su hija según el rito tradicional del país que tendrá una duración de 3 días.

La entidad asociada va a prestar los siguientes servicios: organización de una cena de bienvenida con visita privada guiada y espectáculo; localización, examen y reserva y adecuación de los espacios para la celebración de la ceremonia nupcial; organización del servicio de restauración de la ceremonia nupcial; organización de diversos espectáculos durante la ceremonia; organización de una fiesta de despedida que incluye servicios de restauración y espectáculos; todos los traslados; servicios de alojamiento en los hoteles seleccionados y asistencia a los invitados durante el evento.

El servicio prestado por la agencia de viajes al particular estará sujeto al régimen especial de agencias de viajes regulado en el Capítulo VI del Título IX de la Ley 37/1992, y tendrá la consideración de una prestación de servicios única que estará sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido cuando la agencia de viajes tenga establecida la sede de su actividad económica o posea un establecimiento permanente desde donde efectúe la operación en el territorio de aplicación del Impuesto.

3º. Una entidad aseguradora con sede en Estados Unidos solicita a una agencia de viajes británica la celebración de un evento en Madrid cuya organización subcontrata con la entidad asociada. El evento consiste en la celebración de un programa de motivación para los mejores vendedores de la compañía en el año.

La entidad asociada plantea una propuesta de evento que requiere de los siguientes servicios: localización, examen y reserva del espacio adecuado para la realización de la jornada de presentación de los resultados del concurso de ventas; acondicionamiento de las salas así como suministro de material de trabajo; contratación de servicios de restauración durante la jornada, organización de una cena de gala para la entrega de los premios a los mejores vendedores; organización de la actividad de "team building"; diversas visitas guiadas por la ciudad y todos los traslados.

El servicio que presta la agencia de viajes a la entidad británica quedará sujeta al régimen especial de las agencias de viajes, cuando

como se ha señalado, comprenda alojamiento en hoteles, transportes, restaurantes, alquiler de vehículos, guías turísticos y actividades recreativas en el marco del cual de forma, accesoria o complementaria se vaya a realizar alguna actividad relacionada con la empresa que lo contrata, como así parece deducirse de la descripción de hechos del supuesto en cuestión, que estará sujeto al Impuesto sobre el Valor Añadido en el territorio de aplicación del Impuesto.

Lo anterior deberá entenderse sin perjuicio de la opción a la aplicación del régimen especial del impuesto en las condiciones señaladas en el artículo 147 de la Ley 37/1992, en cuyo caso, cada prestación de servicios quedará sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido de manera independiente, según las normas que le sean aplicables.

4º. Una empresa patrocinadora de un equipo de fútbol nacional con sede en el territorio de aplicación del Impuesto solicita a la entidad asociada la organización de un evento en Berlín con motivo de la celebración de la final de la Champions League de fútbol. Al mismo asistirán tanto los principales directivos de la empresa como ciertos directivos de clientes de relevancia.

La entidad asociada plantea una propuesta de evento que requiere de los siguientes servicios: localización, examen y reserva del espacio adecuado para la realización de una jornada de trabajo en la que se discutirán los aspectos fundamentales de los contratos de patrocinio en los clubs de fútbol; acondicionamiento de las salas así como suministro de material de trabajo; contratación de servicios de restauración durante la jornada; entradas al estadio donde se celebra la final de la Champions League; visita guiada y cena el día de llegada; todos los traslados; servicios de alojamiento y transporte desde/a las ciudades de origen.

El servicio prestado por la agencia de viajes a la empresa de referencia estará sujeto al régimen especial de agencias de viajes regulado en el Capítulo VI del Título IX de la Ley 37/1992, y tendrá la consideración de prestación de servicios única que estará sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido cuando la agencia de viajes tenga establecida la sede de su actividad económica o posea un establecimiento permanente desde donde efectúe la operación en el territorio de aplicación del Impuesto.

Lo anterior deberá entenderse sin perjuicio de la opción a la aplicación del régimen especial del impuesto en las condiciones señaladas en el artículo 147 de la Ley 37/1992, en cuyo caso, cada prestación de servicios quedará sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido de manera independiente, según las normas que le sean aplicables.

5º. Una peña futbolística solicita a una entidad asociada la organización de la asistencia a la final de la Champions League de fútbol en Berlín.

La entidad asociada plantea la siguiente propuesta: visita guiada de la ciudad y cena el día de llegada; entradas al estadio donde se celebra la final de la Champions League; todos los traslados; servicios de alojamiento y transporte desde/a las ciudades de origen.

El servicio prestado por la agencia de viajes a la peña futbolística

estará sujeto al régimen especial de agencias de viajes regulado en el Capítulo VI del Título IX de la Ley 37/1992, y tendrá la consideración de prestación de servicios única que estará sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido cuando la agencia de viajes tenga establecida la sede de su actividad económica o posea un establecimiento permanente desde donde efectúe la operación en el territorio de aplicación del Impuesto.

5.- Lo que comunico a Vd. con efectos vinculantes, conforme a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

No obstante, de acuerdo con el artículo 68.2 del 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, la presente contestación no tendrá efectos vinculantes para aquellos miembros o asociados de la consultante que en el momento de formular la consulta estuviesen siendo objeto de un procedimiento, recurso o reclamación económico-administrativa iniciado con anterioridad y relacionado con las cuestiones planteadas en la consulta conforme a lo dispuesto en su artículo 89.2.