

NUM-CONSULTA: V1927-16

ORGANO: SG de Impuestos sobre el Consumo

FECHA-SALIDA: 04/05/2016

NORMATIVA: Ley 37/1992 arts. 69-uno-1º, 70-uno, 141, 144, 147-

DESCRIPCION-HECHOS: La consultante es una empresa que presta servicios en el denominado segmento "MICE" (mítines-reuniones, incentivos, conferencias y eventos), por lo que se encarga de la organización íntegra de eventos corporativos para empresas.

Para prestar sus servicios adquiere de terceros la mayor parte de los bienes y servicios necesarios para llevar a cabo la actividad.

Los clientes de la consultante suelen ser agencias de viajes que subcontratan a la contratante la organización de un evento, o bien directamente el promotor del evento. En ambos casos suele tratarse de empresarios y profesionales establecidos en otros Estados miembros de la Comunidad.

La consultante plantea determinados supuestos particulares de servicios contratados.

CUESTION-PLANTEADA: Si la organización de determinados eventos constituyen una prestación de servicios única sometida al régimen general del Impuesto sobre el Valor Añadido.

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 concurren 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 de fecha 15 de diciembre de 2014, con número de referencia V3333-14 y V3334-14.

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 acuerdo con 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. El primer supuesto planteado por la consultante consiste en la organización completa de un evento empresarial que incluye reserva de hotel, reserva de salas de reuniones con medios personales y audiovisuales, servicios de catering y restaurante mientras dura el evento, actividades varias, que incluyen: cena de gala, actividades para desarrollar la conjunción de los trabajadores con la empresa y entre sí, además de los traslados y transportes necesarios.

El servicio que presta la consultante 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 en esta consulta, cada prestación de servicios quedará sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido de manera independiente, según las normas que le sean aplicables.

2º. Mismo supuesto anterior, si bien el cliente de la consultante se encarga del alojamiento, corriendo la reserva y organización del resto de elementos del evento a cargo de la consultante.

El servicio que presta la consultante 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 en esta consulta, cada prestación de servicios quedará sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido de manera independiente, según las normas que le sean aplicables.

3º. Organización de reuniones de trabajo en España en los que el cliente contrata a la consultante para la totalidad de servicios que precisa para el evento, incluyendo reserva de desplazamiento, alojamiento, salas de reuniones con personal y medios audiovisuales, catering, restauración y transfers. A diferencia de los supuestos 1º y 2º, no se incluyen actividades lúdicas para los asistentes tales como visitas guiadas.

El servicio que presta la consultante a su cliente tendrá la consideración de un servicio único de organización de un evento empresarial que no estará sujeto al Impuesto sobre el Valor Añadido cuando su destinatario sea un empresario o profesional no establecido en el territorio de aplicación del Impuesto.

En este sentido deberá tenerse en cuenta que, cuando la consultante se limite a prestar al cliente, 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.

4º. Celebración de un evento de incentivo a directivos y personal cualificado. La consultante se encarga de organizar la estancia íntegra del personal en territorio de aplicación del Impuesto, que incluye desplazamientos, alojamiento, restauración y transfers, a lo que hay que sumar actividades tales como espectáculos, visitas guiadas y eventos culturales (clases de cocina, baile, etc.).

De la información contenida en este supuesto parece deducirse que el cliente contrata con la consultante un servicio de viajes compuesto por los servicios antes detallados.

El servicio que va a facturar la consultante a su cliente estará sujeto al régimen especial de las 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 bajo la premisa que la consultante tiene establecida la sede de su actividad económica o posea un establecimiento permanente desde donde efectúe la operación en el territorio de aplicación del Impuesto.

5º. Eventos de corta duración que incluyen siempre servicios de traslado del aeropuerto al hotel, servicios de alojamiento, traslado del hotel al evento, cena y posterior traslado del hotel al aeropuerto. En este caso el consultante se encarga de la preparación del viaje, con la única excepción del evento que origina el desplazamiento y el transporte a España, que se organiza directamente por la empresa cliente.

Como en el caso anterior, se deduce que la consultante presta un servicio de viajes compuesto por el alojamiento y el desplazamiento del aeropuerto al hotel y del hotel al evento, así como servicios de restauración.

El servicio que va a facturar la consultante a su cliente estará sujeto al régimen especial de las 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 bajo la premisa que la consultante tiene 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.