

**SECRETARÍA DE ESTADO DE HACIENDA**  
**DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS**  
**Consultas Vinculantes**

<b>NUM-CONSULTA</b>	V0717-16
<b>ORGANO</b>	SG de Impuestos sobre el Consumo
<b>FECHA-SALIDA</b>	23/02/2016
<b>NORMATIVA</b>	Ley 37/1992 arts. 69-uno, 70, 119, 141, 142, 144, 147-
<b>DESCRIPCION-HECHOS</b>	<p>Un organismo internacional ha contratado a una sociedad belga para la <b>organización</b> en exclusiva de los eventos que celebre a nivel mundial. La sociedad adjudicataria, a su vez, ha subcontratado la prestación de la mayoría de los servicios con la consultante, una empresa establecida en el territorio de aplicación del Impuesto.</p> <p>Los servicios se facturarán por la consultante a la sociedad belga, la cual a su vez facturará dichos servicios al organismo internacional.</p> <p>Los servicios concretos prestados por la consultante a la sociedad belga son los detallados en el cuerpo de la consulta.</p>
<b>CUESTION-PLANTEADA</b>	Lugar de realización de las prestaciones de servicios detalladas en el cuerpo de la consulta y, en su caso, recuperación por la sociedad belga del Impuesto soportado en el territorio de aplicación del Impuesto.
<b>CONTESTACION-COMPLETA</b>	<p>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).</p> <p>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:</p> <p>"Uno. El régimen especial de las agencias de viajes será de aplicación:</p> <p>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.</p> <p>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.</p> <p>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.</p> <p>(...).".</p> <p>Por otra parte, el artículo 144 de la Ley del Impuesto que establece que:</p> <p>"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.</p> <p>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."</p> <p>En consecuencia, será de aplicación el régimen especial de las agencias de viaje a las prestaciones de servicios objeto de consulta cuando constituyan un <b>servicio</b> de viajes compuesto necesariamente por un único <b>servicio</b> principal de alojamiento o de transporte, o</p>

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

23. A este respecto, el Tribunal de Justicia ha declarado que existe una prestación única cuando dos o varios elementos o actos que el sujeto pasivo realiza para el cliente se encuentran tan estrechamente ligados que objetivamente forman una sola prestación económica indisociable cuyo desglose resultaría artificial (sentencia Levob Verzekeringen y OV Bank, antes citada, apartado 22).

(...)

25. De ello se desprende, por una parte, que todos los elementos que integran la operación de que se trata en el litigio principal resultan necesarios para llevarla a cabo y, por otra parte, que están estrechamente vinculados entre sí. En estas circunstancias, no puede considerarse, sin caer en la artificiosidad, que el cliente vaya a adquirir, primero, el cable de fibra óptica y, a continuación y del mismo proveedor, los servicios correspondientes a su instalación (véase, por analogía, la sentencia Levob Verzekeringen y OV Bank, antes citada, apartado 24).”.

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 de 15 de diciembre de 2014, número V3333-14, 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, accesorio o complementario 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 que se prestan a la entidad belga:

1º. Prestaciones de servicios de **organización** de eventos en el marco de los cuales se engloban varias prestaciones de servicios en el mismo. Así, los servicios integrantes del **evento** serían: almuerzo para invitados, traslado y montaje de mobiliario para la celebración del **evento**, intérpretes de idiomas, buffet para invitados, alquiler y montaje de carpas, equipos de sonido, alquiler de salas, azafatas, guía para invitados, alquiler de transporte con conductor para desplazar a los invitados al **evento**, entre otros.

Estos servicios se prestarán directamente al organismo internacional pero se facturarán a la entidad belga, la cual refacturará al organismo internacional.

El **servicio** que presta la agencia de viajes a la entidad belga, cuando se trate de una **organización** de eventos, incluirá una pluralidad de elementos estrechamente ligados que forman un único **servicio** de **organización** de eventos. El **servicio** único de **organización** de **evento** empresarial 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.

2º. **Servicio** de transporte de viajeros. La consultante puede contratar a empresas de transporte de viajeros los autobuses para el traslado de personal del organismo internacional.

El **servicio** de transporte que va a facturar la consultante a la entidad belga, aunque se preste de forma aislada o independiente, 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.

Lo anterior deberá entenderse sin perjuicio de la opción a la aplicación del régimen general del Impuesto en las condiciones señaladas en el artículo 147 de la Ley 37/1992.

En caso de optar por la aplicación del régimen general del Impuesto, el **servicio** de transporte de viajeros se entenderá realizado en el territorio de aplicación del Impuesto conforme a la previsión del artículo 70.Uno.2º de la Ley 37/1992, respecto a los servicios de transporte de

pasajeros, cualquiera que sea su destinatario, por la parte del trayecto que discorra por el territorio de aplicación del Impuesto, tal y como éste se define en el artículo 3 de la citada Ley.

3º. **Servicio** de restauración/catering. La consultante podía contratar este **servicio** a restaurantes que disfrutarán miembros del organismo internacional.

Este **servicio**, prestado de forma aislada o independiente, no estará sujeto al régimen especial de las agencias de viajes regulado en el Capítulo VI del Título IX de la Ley 37/1992. Esta prestación de servicios se encontrará sujeta al régimen general del Impuesto sobre el Valor Añadido según las normas que le sean de aplicación.

En este sentido, conforme establece el apartado uno del artículo 70 de la Ley 37/1992, se entenderán prestados en el territorio de aplicación del Impuesto los siguientes servicios:

“5.º A) Los de restauración y catering en los siguientes supuestos:

(...)

b) Los restantes servicios de restauración y catering cuando se presten materialmente en el territorio de aplicación del Impuesto.

(...).”.

De este modo, el **servicio** de restauración y catering prestado de modo individual o independiente, se entenderá localizado en el territorio de aplicación del Impuesto cuando se preste materialmente en el mismo.

4º. Otros servicios que sean necesarios para el desarrollo de un **evento**, tanto a nivel de material como de personal, bien subcontratándolos, o bien proporcionándolos a través de recursos propios. El **servicio** es facturado por la consultante a la sociedad belga y por esta última al organismo internacional.

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.

En este sentido, habrá de estarse a las reglas generales de localización de las prestaciones de servicios según el artículo 69.Uno.1º de la Ley 37/1992 o bien a las reglas especiales del artículo 70 de la misma Ley. En caso de ser aplicable la regla general, los servicios prestados a la sociedad belga no se entenderán localizados en el territorio de aplicación del Impuesto.

De la escueta información facilitada no se puede efectuar un pronunciamiento por este Centro Directivo en relación a la localización concreta de los servicios enumerados más allá de la referencia a la normativa reguladora.

5º. La consultante contrató personal necesario para coordinar y ejecutar eventos dentro de las instalaciones del organismo internacional. El **servicio** es facturado por la consultante a la sociedad belga y por esta última al organismo internacional.

Como en el caso anterior, 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.

En relación al lugar de localización de la prestación de servicios, la regla general del artículo 69.Uno.1º de la Ley del Impuesto lleva a localizar el **servicio** fuera del territorio de aplicación del Impuesto, salvo que fuera aplicable algún supuesto especial del artículo 70 de la citada Ley.

De la escueta información facilitada no se puede efectuar un pronunciamiento por este Centro Directivo en relación a la localización concreta del **servicio** más allá de la referencia a la normativa reguladora.

5.- Por último, en relación con la devolución de las cuotas soportadas por los servicios prestados por la consultante a sus clientes que sean empresarios o profesionales comunitarios no establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto, el artículo 119 de la Ley 37/1992 regula el régimen especial de devoluciones a empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto pero establecidos en la Comunidad, Islas Canarias, Ceuta o Melilla.

La regulación de la anterior devolución se ve desarrollada por el artículo 31 del Reglamento del impuesto aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre (BOE de 30 de diciembre).

En consecuencia, la sociedad belga podrá obtener la devolución de las cuotas del impuesto soportadas con cumplimiento de los requisitos mencionados en el artículo 119 de la Ley.

Lo anterior será de aplicación para las operaciones sujetas al régimen general del Impuesto. En caso de que las operaciones tributen en el régimen especial de las agencias de viaje, conforme

al artículo 142 de la Ley 37/1992, los sujetos pasivos no estarán obligados a consignar en factura separadamente la cuota repercutida, debiendo entenderse, en su caso, comprendida en el precio de la operación.

En este sentido, el artículo 147 de la citada Ley prevé la opción para aplicar el régimen general del Impuesto en lugar del régimen especial de las agencias de viajes:

“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.”.

El artículo 52 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre (BOE de 31 de diciembre), recoge los requisitos de la opción por la aplicación del régimen general del Impuesto:

“La opción por la aplicación del régimen general del impuesto a que se refiere el artículo 147 de la Ley del Impuesto, se practicará por cada operación realizada por el sujeto pasivo. Dicha opción deberá comunicarse por escrito al destinatario de la operación, con carácter previo o simultáneo a la prestación de los servicios de hospedaje, transporte u otros accesorios o complementarios a los mismos. No obstante, se presumirá realizada la comunicación cuando la factura que se expida no contenga la mención a que se refieren los artículos 6.1.n) y 7.1.i) del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por el Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre.”.

En consecuencia, aplicado el régimen general del Impuesto sobre el Valor Añadido, el destinatario del **servicio** podrá solicitar y obtener la devolución con cumplimiento de los requisitos y previsiones del artículo 119 de la Ley 37/1992 y su desarrollo reglamentario.

6.- 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.