

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

NUM-CONSULTA	V1064-17
ORGANO	SG de Impuestos sobre el Consumo
FECHA-SALIDA	04/05/2017
NORMATIVA	Ley 37/1992 arts. 69, 70-Uno-3º; 141 a 147
DESCRIPCION-HECHOS	La consultante es una agencia de viajes establecida en el territorio de aplicación del Impuesto dedicada principalmente a la organización de eventos como congresos, seminarios o presentación de productos de empresa.
CUESTION-PLANTEADA	<p>1. Aplicación del régimen de agencias de viaje al servicio de organización de congresos, incluya o no servicio de hospedaje en hoteles.</p> <p>2. Rectificación de facturas en caso de error en la declaración de una operación.</p>
CONTESTACION-COMPLETA	<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>Será de aplicación el régimen especial de las agencias de viajes a las prestaciones de servicios que 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.</p> <p>2.- 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, estos servicios prestados por la consultante, que se encuentra establecida en el territorio de aplicación del Impuesto, también se entenderán realizados en el citado territorio y, por tanto, estarán sujetos al Impuesto sobre el Valor Añadido, constituyendo una prestación única a los efectos del citado Impuesto.</p>

3.- Por lo que se refiere al carácter accesorio o complementario de los referidos servicios de organización de congresos o eventos 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.”.

Por su parte, la sentencia de 29 de marzo de 2007 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.

De acuerdo con estos criterios, entre otras, en contestaciones a consultas de fechas 19 de enero de 2001, 30 de octubre de 2003 y 02 de julio de 2008, con número de referencia 0098-01, 1767-03 y V1367-08, respectivamente, se concluyó que los servicios prestados en operaciones de organización de congresos 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 vinculante de fecha 11 de marzo de 2011, número de referencia V0609-11, 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 vinculantes de este Centro directivo, de 4 y 25 de mayo de 2016, con números de referencia V1927-16 y V2311-16 respectivamente.

De esta forma, cuando la agencia de viajes consultante 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 27 de enero de 2016, número de referencia V0338-16, 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 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.

4.- 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 su parte, el número 7º del mismo artículo 70.Uno de la Ley dispone que 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 cuyos destinatarios sean empresarios o profesionales a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, 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 el contrario, si como parece ser en el caso consultado, el destinatario es un empresario o profesional cuya sede de actividad se encuentra fuera del territorio de aplicación del Impuesto, y no dispone de establecimiento permanente en el mismo, el servicio prestado a dicho empresario se encontrará no sujeto al Impuesto sobre el Valor Añadido.

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.

Asimismo, si el destinatario se encuentra establecido en la Comunidad, debe indicarse que el sujeto pasivo de dicho servicio será su destinatario a través del mecanismo de inversión del sujeto pasivo en el Estado miembro en el que se encuentre establecido, de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 196 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, precepto que se corresponde con el artículo 84.uno.2º de la Ley 37/1992.

Tanto prestador como destinatario del servicio intracomunitario deberán disponer de un número de identificación fiscal atribuido por sus correspondientes administraciones fiscales. En el caso de la consultante, tratándose de la Administración tributaria española, la atribución del mencionado número se realizará previa solicitud de inscripción en el Registro de operadores intracomunitarios, de acuerdo con lo previsto en el artículo 25.2 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 Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio.

Al quedar sometido el servicio de organización de congresos o eventos al régimen general del Impuesto, la deducción de los gastos necesarios para la organización de dicho evento quedarán sometidas a las reglas generales del Impuesto, en particular en materia de deducción del Impuesto, a lo previsto en el Título VIII de la Ley 37/1992, artículos 92 y siguientes.

5.- Por lo que respecta a la presentación de la declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias, el artículo 78 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre (BOE de 31 de diciembre) establece que “Estarán obligados a presentar la declaración recapitulativa los empresarios y profesionales, incluso cuando tengan dicha condición con arreglo a lo dispuesto en el apartado cuatro del artículo 5 de la Ley del Impuesto, que realicen cualquiera de las siguientes operaciones:

(...)

3.º Las prestaciones intracomunitarias de servicios.

A efectos de este Reglamento, se considerarán prestaciones intracomunitarias de servicios las prestaciones de servicios en las que concurren los siguientes requisitos:

a) Que, conforme a las reglas de localización aplicables a las mismas, no se entiendan prestadas en el territorio de aplicación del Impuesto.

b) Que estén sujetas y no exentas en otro Estado miembro.

c) Que su destinatario sea un empresario o profesional actuando como tal y radique en dicho Estado miembro 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, o que dicho destinatario sea una persona jurídica que no actúe como empresario o profesional pero tenga asignado un número de identificación a efectos del Impuesto suministrado por ese Estado miembro.

d) Que el sujeto pasivo sea dicho destinatario.

(...).”.

En referencia a las operaciones referidas en la consulta, cuando se trate de servicios únicos de organización de congresos que se encuentren no sujetos en el territorio de aplicación del Impuesto por tener como destinatario a un empresario o profesional establecido en otro Estado miembro de la Comunidad que haya sido sujeto pasivo de la operación, deberán ser informadas a través de la declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias.

Por último, esta declaración habrá de sujetarse al contenido, lugar, forma y plazos detallados en los artículos 80 y 81 del Reglamento del Impuesto.

6.- En caso de que la operación consultada no se hubiere sujetado al régimen general del Impuesto procederá la rectificación de las cuotas repercutidas, siendo de aplicación lo dispuesto por el artículo 89 de la Ley 37/1992:

“Uno. Los sujetos pasivos deberán efectuar la rectificación de las cuotas impositivas repercutidas cuando el importe de las mismas se hubiese determinado incorrectamente o se produzcan las circunstancias que, según lo dispuesto en el artículo 80 de esta Ley, dan lugar a la modificación de la base imponible.

La rectificación deberá efectuarse en el momento en que se adviertan las causas de la incorrecta determinación de las cuotas o se produzcan las demás circunstancias a que se refiere el párrafo anterior, siempre que no hubiesen transcurrido cuatro años a partir del momento en que se devengó el impuesto correspondiente a la operación o, en su caso, se produjeron las circunstancias a que se refiere el citado artículo 80.

(...)

Cuatro. La rectificación de las cuotas impositivas repercutidas deberá documentarse en la forma que reglamentariamente se establezca.

Cinco. (...)

Cuando la rectificación determine una minoración de las cuotas inicialmente repercutidas, el sujeto pasivo podrá optar por cualquiera de las dos alternativas siguientes:

a) Iniciar ante la Administración Tributaria el procedimiento de rectificación de autoliquidaciones previsto en el artículo 120.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y en su normativa de desarrollo.

b) Regularizar la situación tributaria en la declaración-liquidación correspondiente al periodo en que deba efectuarse la rectificación o en las posteriores hasta el plazo de un año a contar desde el momento en que debió efectuarse la mencionada rectificación. En este caso, el sujeto pasivo estará obligado a reintegrar al destinatario de la operación el importe de las cuotas repercutidas en exceso.

(...).”.

7.- 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.

