

SECRETARÍA DE ESTADO DE HACIENDA
DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS
Consultas Vinculantes

NUM-CONSULTA	V2311-16
ORGANO	SG de Impuestos sobre el Consumo
FECHA-SALIDA	25/05/2016
NORMATIVA	Ley 37/1992 arts. 4, 5, 8, 25, 68, 69,70-uno-3º y 7º, 141 a 147
DESCRIPCION-HECHOS	La sociedad consultante tiene como actividad la organización de eventos deportivos del motor, servicio que incluye, por un lado, la realización de todos los trámites necesarios para realizar las actividades deportivas y de competición de eventos (contratación de seguros inscripción a competiciones, reserva de hoteles y transporte para los clientes...) y, por otro lado, la reparación, mantenimiento, puesta a punto y test de los vehículos de competición, para lo que adquiere piezas de recambio y accesorios de un valor económico significativo por ser bienes de uso exclusivo y de vehículos de competición (el coste de la piezas pueden suponer un 65 por ciento sobre los gastos)
CUESTION-PLANTEADA	Calificación de la operación como prestación de servicios. Localización. Sujeción al Impuesto sobre el Valor Añadido.
CONTESTACION-COMPLETA	<p>1.- El artículo 4.Uno de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE de 29 de diciembre) establece que “Estarán sujetas al impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el ámbito espacial del impuesto por empresarios o profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, incluso si se efectúan en favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que las realicen.”.</p> <p>2.- El servicio de organización de eventos, en las condiciones objeto de consulta, suelen componerse de una pluralidad de elementos estrechamente ligados y que forman una única prestación.</p> <p>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</p>

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.”.

3.- 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:

“29. A este respecto, teniendo en cuenta la doble circunstancia de que, por una parte, del apartado 1 del artículo 2 de la Sexta Directiva se deduce que cada prestación de **servicio** normalmente debe ser considerada como distinta e independiente y que, por otra, la prestación constituida por un único **servicio** desde el punto de vista económico, no debe ser desglosada artificialmente para no alterar la funcionalidad del sistema del IVA, es importante buscar los elementos característicos de la operación controvertida para determinar si el sujeto pasivo realiza para el consumidor, considerado como un consumidor medio, varias prestaciones principales distintas o una prestación única.

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 indisoluble 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 indisoluble 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 de 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 de este Centro Directivo, de 15 de diciembre de 2014, con número de referencia V3333-14 y V3334-14.

De esta forma, cuando el 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 15 de diciembre de 2014, número de referencia 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.

4.- En relación con la localización de esta prestación de servicios única consistente en la **organización** de eventos deportivos relacionados con el mundo del motor, 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.

5.- Por otra parte, en el curso del **evento** el consultante ofrece, entre otros, servicios los de mantenimiento, test y puesta a punto de vehículos para lo cual compra piezas de valor económico significativo por ser piezas de uso exclusivo por los vehículos de competición.

En este caso, el artículo 8 de la Ley del Impuesto define en su apartado uno las entregas de bienes como “la transmisión del poder de disposición sobre bienes corporales, incluso si se efectúa mediante cesión de títulos representativos de dichos bienes”.

En estos casos cabe plantearse si la entrega de piezas de recambio de un valor económico significativo constituye o no una operación independiente a los servicios de **organización** del **evento**, debiendo dar a la entrega el tratamiento tributario que corresponda o si, por el contrario, han de tratarse como una operación única.

De la sentencia del Tribunal de Justicia de 25 de febrero de 1999 (asunto C-349/96), citada anteriormente, cabe también señalar que la realidad de las operaciones, entendidas desde la perspectiva del destinatario, es la que debe prevalecer, por lo que resulta impropio realizar un fraccionamiento artificial de las operaciones en aras de su calificación fiscal.

Cuando una determinada operación no constituye un fin en sí misma, sino que va dirigida a complementar a otra, cabe considerar aquélla como complementaria de ésta.

En principio, es irrelevante que se cobre un precio único por las operaciones.

Si el cliente entiende que compra un bien y unos servicios, dos operaciones distintas, existirán dos operaciones diferentes. Si por el contrario, la entrega del bien o la prestación del **servicio**, es un medio de disfrutar en mejores condiciones de la operación principal, estaremos en presencia de una entrega de bienes con una prestación de servicios accesoria o a la inversa.

Las operaciones de **organización** de eventos con servicios de puesta a punto que conlleven una significativa aportación de materiales, aportación que puede ser no solo cuantitativamente relevante sino que puede ser cuantitativamente poco importante pero por la calidad de los materiales aportados (tecnológicamente relevantes) el bien que se entrega es significativo para el cliente, tendrá la consideración de entrega de bienes, en otro caso, constituirá una parte de la prestación de servicios.

6.- Respecto a las compras de piezas a una empresa no comunitaria que es enviada a un circuito de un país comunitario distinto de España conviene señalar que se trata de entregas de bienes que se entenderán realizadas en el territorio de aplicación del Impuesto y sujetas en dicho territorio en los casos previstos en el artículo 68 de la Ley 37/1992, conforme al cual el lugar de realización de las entregas de bienes se determinará según las reglas siguientes:

“Uno.- Las entregas de bienes que no sean objeto de expedición o transporte, se entenderán realizadas en el territorio de aplicación del Impuesto cuando los bienes se pongan a disposición del adquirente en dicho territorio.

Dos.- También se entenderán realizadas en el territorio de aplicación del impuesto:

1.º Las entregas de bienes muebles corporales que deban ser objeto de expedición o transporte para su puesta a disposición del adquirente, cuando la expedición o transporte se inicien en el referido territorio, sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado cuatro de este artículo.

(...).”

En consecuencia las entregas de piezas efectuadas por el proveedor no comunitario de la sociedad consultante estarán sujetas en el territorio de aplicación del impuesto cuando se pongan a disposición del consultante en dicho territorio o tratándose de piezas que deban ser objeto de expedición o transporte para su puesta a disposición del consultante, cuando la expedición o transporte se inicien en el referido territorio.

Sin perjuicio de la posible aplicación de la exención del artículo 25 de la Ley del Impuesto para las entregas con destino a otro Estado miembro.

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.