

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

| | |
|------------------------------|--|
| NUM-CONSULTA | V3439-16 |
| ORGANO | SG de Impuestos sobre el Consumo |
| FECHA-SALIDA | 20/07/2016 |
| NORMATIVA | Ley 37/1992 arts. 69-Uno-1º, 70-Uno-7º, 141, 144 |
| DESCRIPCION-HECHOS | La consultante es una agencia de viajes. |
| CUESTION-PLANTEADA | Tributación de la organización de congresos o eventos en el Impuesto sobre el Valor Añadido, en particular: si pueden incluir elementos de carácter lúdico o recreativo como una cena fin de viaje, reglas de localización y tipo impositivo aplicable. |
| 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 concurren 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 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 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</p> |

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 accesoria 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 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 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, 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 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, 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 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, 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 el destinatario es un empresario o profesional con sede fuera del territorio de aplicación del Impuesto o bien que no disponga en el mismo de un establecimiento permanente o, en su defecto, del lugar de su domicilio o residencia habitual, siempre que el **servicio** se refiera a dicha sede, establecimiento permanente, domicilio o residencia habitual, el **servicio** se encontrará no sujeto al Impuesto sobre el Valor Añadido.

Por su parte, si el destinatario no es un empresario o profesional actuando como tal, la referida prestación de servicios 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.

4.- La consultante cuestiona si un **servicio** de cena final de viaje puede tener la consideración de **servicio** de **organización** de congresos o **evento** empresarial. De la escueta información aportada, este Centro Directivo deduce que el **servicio** prestado por la consultante incluye un **servicio** de transporte y otro de restauración.

De acuerdo con la información disponible, la operación que el cliente contrata con la consultante es un **servicio** de viaje compuesto por los servicios antes detallados.

Este **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.- Por otra parte, el tipo impositivo aplicable a los servicios únicos de viajes sometidos al régimen especial de las agencias de viajes será el general del 21 por ciento previsto en el artículo 90.Uno de la Ley 37/1992, con independencia de cuál sea la naturaleza de los bienes o servicios que la agencia proporcione al viajero en el marco de la operación sometida al régimen especial. En este mismo sentido, al **servicio** complejo de **organización** de congresos y eventos también se aplicará el tipo general del 21 por ciento.

6.- Con independencia de lo anterior, cuando sea de aplicación el régimen especial de las agencias de viajes, será posible que la consultante opte por la aplicación del régimen general en los términos contenidos en el artículo 147 de la Ley 37/1992, y en el artículo 52 del Reglamento del Impuesto aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre (BOE de 31 de diciembre).

En este sentido, 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.”.

Por su parte, el artículo 52 del Reglamento del Impuesto señala, en relación con la opción por la aplicación del régimen general del Impuesto, lo siguiente:

“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.”.

Por tanto, será posible que la consultante opte por la aplicación del régimen general, operación por operación cuando su destinatario sea un empresario o profesional que tenga derecho a la deducción o devolución del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Lo anterior será de aplicación con independencia del lugar donde se encuentre establecido el cliente de la consultante siempre que tenga la condición de empresario o profesional y tenga derecho a la deducción o devolución del Impuesto sobre el Valor Añadido soportado en el territorio de aplicación del Impuesto según las normas generales de deducción y devolución contenidas en el Título VIII de la Ley.

Debe tenerse en cuenta que la opción a la aplicación del régimen general determinará para la consultante la tributación de cada prestación de servicios de manera independiente, según las normas que le sean aplicables y, en particular, en relación con el lugar de realización del hecho imponible y tipo impositivo, de tal forma que estos servicios únicamente quedarán gravados en el territorio de aplicación del Impuesto cuando, conforme a las reglas contenidas en los artículos 69 a 72 de la Ley 37/1992, se entiendan realizados en dicho territorio.

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.