

Criterio 1 de 1 de la resolución: **00/03167/2016/00/00**

Calificación: **No vinculante**

Unidad resolutoria: **TEAC**

Fecha de la resolución: **18/09/2019**

Asunto:

IVA. Organización de congresos y eventos. Prestación única. Regla de localización. Régimen de agencias de viajes. Cuotas deducibles.

Criterio:

La organización de congresos y eventos se considera como una prestación de servicios única que se localiza conforme a las reglas generales de localización de los servicios. En caso de que el servicio prestado no sea de organización del evento (prestación de servicios aislados o gestión de la asistencia a eventos), así como cuando la finalidad principal del mismo es privada, no empresarial, se aplica el régimen de las agencias de viajes, resultando las cuotas soportadas por bienes y servicios utilizados en el viaje en beneficio directo del viajero no deducibles. Este criterio es coincidente con el señalado por la DGT en contestaciones a consultas vinculantes (V3331-14 ó V0751-19).

Criterio aún no reiterado que no constituye doctrina vinculante a los efectos del artículo 239 LGT.

Referencias normativas:

Ley 37/1992 Impuesto sobre el Valor Añadido IVA
119

70.1.3.b)

70.1.5.c)

RD 1624/1992 Reglamento Impuesto sobre el Valor Añadido IVA
23.1

Conceptos:

Deducciones

Devoluciones

Hecho imponible: lugar de realización

Impuesto sobre el Valor Añadido IVA

No establecidos Territorio de Aplicación del Impuesto TAI

Prestaciones de servicios

Régímenes especiales: agencias de viajes

Texto de la resolución:

Tribunal Económico-Administrativo Central

SALA SEGUNDA

FECHA: 18 de septiembre de 2019

PROCEDIMIENTO: 00-03167-2016

CONCEPTO: IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO. IVA

NATURALEZA: RECLAMACION UNICA INSTANCIA GENERAL

RECLAMANTE: **Mx...** - NIF ...

REPRESENTANTE: **Ax...** () - NIF ...

DOMICILIO: ... (ALEMANIA)

En Madrid , se ha constituido el Tribunal como arriba se indica, para resolver en única instancia la reclamación de referencia, tramitada por procedimiento general.

Se ha visto la presente reclamación contra el acuerdo de resolución de recurso de reposición que confirma el acuerdo de denegación de la solicitud de devolución de IVA a no establecidos.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- En junio de 2015 se presenta por el interesado solicitud de devolución del Impuesto sobre el Valor Añadido soportada por determinados empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del impuesto, referida al ejercicio 2014, por importe de 7.474,97 euros. Esta solicitud es denegada por la Administración con base en los siguientes fundamentos:

"Una vez revisada la solicitud de devolución de IVA, se desprende que la entidad solicitante ha adquirido a diferentes empresas entre las que destacan X, V, SB, T, entre otros, servicios de alojamiento, restauración, transporte, excursiones con guía y actividades acuáticas, que con posterioridad pone a disposición de sus clientes, viajeros, en nombre propio.

Por tanto, se entiende que las cuotas de IVA solicitadas se corresponden con operaciones encuadradas dentro del Régimen Especial de las Agencias de Viajes. En este régimen, los sujetos pasivos no pueden deducir ni obtener la devolución de las cuotas que graven los bienes y servicios que adquiera la agencia para la realización del viaje y que redunden directamente en beneficio del viajero.

Los artículos 141 a 147 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor añadido regulan el régimen especial denominado de las agencias de viajes, constituyendo dicha regulación la transposición al derecho interno español de lo previsto en el artículo 26 de la Directiva 77/388/CEE (Sexta Directiva en materia de armonización del IVA en la Comunidad Europea):

El artículo 141 de la Ley 37/1992, establece:

Uno. El régimen especial de las agencias de viajes será de aplicación:

1º. 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.

2º. A las operaciones realizadas por los organizadores de circuitos turísticos en los que concurren las circunstancias previstas en el número anterior.

Dos. El régimen especial de las agencias de viajes no será de aplicación a las siguientes operaciones:

1º. Las ventas al público efectuadas por agencias minoristas de viajes organizados por agencias mayoristas.

2º. Las llevadas a cabo utilizando para la realización del viaje exclusivamente medios de transporte o de hostelería propios.

Tratándose de viajes realizados utilizando en parte medios propios y en parte medios ajenos el régimen especial sólo se aplicará respecto de los servicios prestados mediante medios ajenos.

En la Sentencia de 22 de octubre de 1998 del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas se señala que el régimen especial aplicable a las agencias de viajes y a los organizadores de circuitos turísticos son igualmente válidas en el supuesto en que el operador económico no sea una agencia de viajes o un organizador de circuitos turísticos en el sentido generalmente dado a estos términos, pero efectúe operaciones idénticas".

SEGUNDO.- No conforme con el acuerdo anterior, el 19 de febrero de 2016, el interesado interpone recurso de reposición alegando que se dedica a la organización de eventos y que no es agencia de viajes. Señala que se trata exclusivamente de facturación de empresario a empresario y que cuenta con los requisitos para obtener la devolución.

La administración desestima las pretensiones del recurrente y confirma el acuerdo de denegación anterior. En particular señala:

"El fundamento de hecho del acuerdo que se impugna es la adquisición por el hoy recurrente de plazas hoteleras, servicios de restauración y otros servicios, que posteriormente pone a disposición de sus clientes, en nombre propio, lo que no es negado por el interesado, que concentra su argumentación en el hecho de que no es agencia de viajes y que sus clientes son empresas, no viajeros.

Respecto a la primera cuestión, indicar que la inclusión o no en el régimen de agencias de viajes no depende de la voluntad del operador ni de su denominación, sino de la actividad desarrollada.

Así lo ha manifestado el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, en su sentencia de de 13 de octubre de 2005, cuyo apartado 23 dice:

El Tribunal de Justicia ha señalado a este respecto que las razones subyacentes al régimen especial aplicable a las agencias de viajes y a los organizadores de circuitos turísticos son igualmente válidas en el supuesto en que el operador económico no sea una agencia de viajes o un organizador de circuitos turísticos en el sentido generalmente dado a estos términos, pero efectúe operaciones idénticas en el marco de otra actividad.

Acabamos de ver cómo el Tribunal considera relevante la actividad desarrollada aunque el operador económico no sea una agencia de viajes.

Acreditada la adquisición en nombre propio por el recurrente (que es una agencia de viajes) de estancias hoteleras y servicios de transporte a diferentes empresas que con posterioridad pone a disposición de sus clientes, entiende esta Oficina que las cuotas de IVA solicitadas se corresponden con operaciones encuadradas dentro del Régimen Especial de las Agencias de Viajes.

Tampoco puede aceptarse, a la luz de la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 26 de septiembre de 2013, dictada en el asunto C-189/11, el motivo de impugnación fundamentado en que el cliente de la recurrente no es el viajero, sino una empresa.

En el asunto C189/11, la Comisión Europea, que compartía el punto de vista del recurrente, promovió ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea un recurso de incumplimiento contra el Reino de España por, entre otros motivos, aplicar el régimen especial de las agencias de viajes en aquellos casos en que los servicios de viajes se han vendido a una persona distinta del viajero.

Pues bien, el Tribunal asume en su Sentencia la tesis defendida por el Reino de España, según la cual no es relevante para la aplicación del régimen especial la condición del destinatario del servicio, ya se trate del viajero, del consumidor final o de una agencia intermediaria considerando que las normas del régimen especial no se limitan a los supuestos de venta de viajes a los viajeros.

En el mismo sentido se pronuncia el Tribunal en las Sentencias dictadas en los asuntos C-193/11 Comisión/Polonia; C-236/11 Comisión/Italia; C-269/11 Comisión/República Checa; C-293/11 Comisión/Grecia; C-296/11 Comisión/Francia; C-309/11 Comisión/Finlandia y C-450/11 Comisión/Portugal.

Respecto a la localización de las operaciones controvertidas, señalar que si bien el artículo 44 de la Directiva de IVA localiza los servicios entre empresarios en sede del destinatario, el Artículo 307 del mismo texto (transpuesto en el artículo 114 de la Ley de IVA) dispone:

Las operaciones efectuadas en las condiciones previstas en el artículo 306 por las agencias de viajes para la realización del viaje se considerarán una prestación de servicios única de la agencia de viajes al viajero.

La prestación única será gravada en el Estado miembro en que la agencia de viajes haya establecido la sede de su actividad económica o tenga un establecimiento permanente desde el que haya suministrado la prestación de servicios.

Por último, el artículo 310 de la Directiva de IVA señala que:

Las cuotas del IVA que otros sujetos pasivos repercutan a la agencia de viajes por las operaciones enunciadas en el artículo 307, que redunden en beneficio directo del viajero, no serán deducibles ni reembolsables en ningún Estado miembro.

Por todo lo anterior, procede confirmar el acuerdo impugnado, ya que la aplicación del régimen especial de agencias de viajes (con independencia de la denominación del operador y de la naturaleza de sus clientes) supone, de acuerdo con el Artículo 147 de la Ley del IVA (transposición del artículo 310 de la Directiva 2006/112/CE), que el recurrente, como agencia de viajes, no puede obtener la devolución de las cuotas por los servicios que, según su propia afirmación, contrata en beneficio de su cliente".

TERCERO.- No conforme con el acuerdo de resolución de recurso de reposición, el 13 de mayo de 2016 se interpone, por el interesado, reclamación económica administrativa ante el Tribunal Económico-administrativo Central. En alegaciones se señala que el recurso se refiere únicamente a subáreas de facturación B2B con clientes del negocio, que cumple con los requisitos señalados en los artículos 2 y 5 de la Directiva 2008/9/CE y que ejerce la actividad de agencia organizadora de eventos en España.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Este Tribunal es competente para resolver de conformidad con lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), así como en el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (RGRVA), aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo. No concurre ninguna de las causas de inadmisibilidad previstas en el artículo 239.4 de la LGT.

SEGUNDO.- Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

Si es ajustado a derecho el acuerdo de resolución de recurso de reposición que confirma el acuerdo de denegación de la solicitud de devolución de IVA a no establecidos.

En concreto, si concurren en el interesado los requisitos para proceder a la devolución a empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto pero establecidos en la Comunidad, Islas Canarias, Ceuta o Melilla.

TERCERO.- La regulación del 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 se contiene en el artículo 119 de la Ley 37/1992 del Impuesto sobre el Valor Añadido (Ley del IVA en lo sucesivo) y en el artículo 31 del Reglamento del Impuesto (Reglamento del IVA en adelante) aprobado por el Real Decreto 1624/1992.

El artículo 119 de la Ley del IVA establece lo siguiente:

"Uno. Los empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto pero establecidos en la Comunidad, Islas Canarias, Ceuta o Melilla, podrán solicitar la devolución de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido que hayan soportado por las adquisiciones o importaciones de bienes o servicios realizadas en dicho territorio, de acuerdo con lo previsto en este artículo y con arreglo a los plazos y al procedimiento que se establezcan reglamentariamente.

A estos efectos, se considerarán no establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto los empresarios o profesionales que, siendo titulares de un establecimiento permanente situado en el mencionado territorio, no realicen desde dicho establecimiento entregas de bienes ni prestaciones de servicios durante el periodo a que se refiera la solicitud.

Dos. Los empresarios o profesionales que soliciten las devoluciones a que se refiere este artículo deberán reunir las siguientes condiciones durante el periodo al que se refiera su solicitud:

1.º Estar establecidos en la Comunidad o en las Islas Canarias, Ceuta o Melilla.

2.º No haber realizado en el territorio de aplicación del Impuesto entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas al mismo distintas de las que se relacionan a continuación:

a) Entregas de bienes y prestaciones de servicios en las que los sujetos pasivos del Impuesto sean sus destinatarios, de acuerdo con lo dispuesto en los números 2.º, 3.º y 4.º del apartado Uno del artículo 84 de esta Ley.

b) Servicios de transporte y sus servicios accesorios que estén exentos del Impuesto en virtud de lo dispuesto en los artículos 21, 23, 24 y 64 de esta Ley.

3.º No ser destinatarios de entregas de bienes ni de prestaciones de servicios respecto de las cuales tengan dichos solicitantes la condición de sujetos pasivos en virtud de lo dispuesto en los números 2.º y 4.º del apartado Uno del artículo 84 de esta Ley.

4.º Cumplir con la totalidad de los requisitos y limitaciones establecidos en el Capítulo I del Título VIII de esta Ley para el ejercicio del derecho a la deducción, en particular, los contenidos en los artículos 95 y 96 de la misma, así como los referidos en este artículo.

5.º Destinar los bienes adquiridos o importados o los servicios de los que hayan sido destinatarios en el territorio de aplicación del Impuesto a la realización de operaciones que originen el derecho a deducir de acuerdo con lo dispuesto en la normativa vigente en el Estado miembro en donde estén establecidos y en función del porcentaje de deducción aplicable en dicho Estado.

Si con posterioridad a la presentación de la solicitud de devolución se regularizara el porcentaje de deducción aplicable, el solicitante deberá proceder en todo caso a corregir su importe, rectificando la cantidad solicitada o reembolsando la cantidad devuelta en exceso de acuerdo con el procedimiento que se establezca reglamentariamente.

En la determinación del importe a devolver se aplicarán los criterios contenidos en el artículo 106 de esta Ley. A estos efectos, se tendrá en cuenta cuál es la utilización de los bienes o servicios por el empresario o profesional no establecido en la realización de operaciones que le originan el derecho a deducir, en primer lugar, según la normativa aplicable en el Estado miembro en el que esté establecido y, en segundo lugar, según lo dispuesto en esta Ley.

6.º Presentar su solicitud de devolución por vía electrónica a través del portal electrónico dispuesto al efecto por el Estado miembro en el que estén establecidos.(...)"

Por su parte señala el artículo 31 del Reglamento del IVA, en desarrollo del precepto legal, dispone:

"1. Los empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto pero establecidos en la Comunidad, Islas Canarias, Ceuta o Melilla, podrán solicitar la devolución de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido a que se refiere el artículo 119 de la Ley del Impuesto mediante una solicitud que deberá reunir los siguientes requisitos:(...).

2. La solicitud de devolución únicamente se considerará presentada cuando contenga toda la información a que se refiere la letra d) del apartado anterior de este artículo.

3. La solicitud de devolución podrá comprender las cuotas soportadas durante un trimestre natural o en el curso de un año natural. También podrá referirse a un período inferior a un trimestre cuando se trate del conjunto de operaciones realizadas en un año natural.

4. El plazo para la presentación de la solicitud de devolución se iniciará el día siguiente al final de cada trimestre natural o de cada año natural y concluirá el 30 de septiembre siguiente al año natural en el que se hayan soportado las cuotas a que se refiera(...).

CUARTO.- La controversia que se suscita en la presente reclamación se refiere a la actividad desarrollada por el interesado, ya que la misma pudiera determinar la aplicación de un régimen especial, en el Impuesto sobre el Valor Añadido, que supone la no deducibilidad de las cuotas soportadas para el desarrollo de la misma y, por tanto, el incumplimiento de la totalidad de requisitos exigidos para la devolución regulada en el artículo 119 de la Ley del IVA. Como se ha indicado en el fundamento de derecho anterior, entre los requisitos exigidos se establece en el número 4º de su apartado Dos: "Cumplir con la totalidad de los requisitos y limitaciones establecidos en el Capítulo I del Título VIII de esta Ley para el ejercicio del derecho a la deducción, en particular, los contenidos en los artículos 95 y 96 de la misma, así como los referidos en este artículo"; y en el número 5º: "Destinar los bienes adquiridos o importados o los servicios de los que hayan sido destinatarios en el territorio de aplicación del Impuesto a la realización de operaciones que originen el derecho a deducir de acuerdo con lo dispuesto en la normativa vigente en el Estado miembro en donde estén establecidos y en función del porcentaje de deducción aplicable en dicho Estado".

El órgano de gestión denegó la devolución de las cuotas soportadas por el interesado y reclamante mediante el procedimiento regulado en el artículo 119 de la Ley del IVA, fundamentando esta denegación en que el empresario desarrolla actividades a las que resultaría de aplicación el régimen de agencias de viajes de los artículos 141 y siguientes de la Ley del IVA y, conforme a dicho régimen, las cuotas soportadas en la adquisición de bienes y servicios no tienen la condición de deducibles.

QUINTO.- Señala el reclamante que cumple con los requisitos establecidos en los artículos 2 y 5 de la Directiva 2008/9/CE. En el derecho de la Unión el sistema de devolución al que nos referimos aparece regulado en el artículo 171 de la Directiva 2006/112/CE, que se remite a las normas de desarrollo previstas en la Directiva 79/1072/CEE. Esta remisión ha de entenderse efectuada en la actualidad a la Directiva 2008/9/CE, del Consejo, por la que se establecen disposiciones de aplicación relativas a la devolución del impuesto sobre el valor añadido, prevista en la Directiva 2006/112/CE, a los sujetos pasivos no establecidos en el Estado miembro de devolución, pero establecidos en otro Estado miembro.

En su artículo 5, la citada Directiva 2008/9/CE señala:

"Cada Estado miembro reembolsará a los sujetos pasivos no establecidos en el Estado miembro de devolución la cuota del IVA que hayan soportado en relación con bienes y servicios que les hayan sido entregados o prestados por otros sujetos pasivos en ese Estado miembro o en relación con la importación de bienes en dicho Estado miembro, a condición de que tales bienes y servicios se utilicen a efectos de las siguientes operaciones:

a) las operaciones a que se refiere el artículo 169, letras a) y b), de la Directiva 2006/112/CE;

b) las operaciones para una persona obligada al pago del impuesto con arreglo a lo dispuesto en los artículos 194 a 197 y el artículo 199 de la Directiva 2006/112/CE, según se apliquen en el Estado miembro de devolución.

Sin perjuicio del artículo 6 y a los efectos de la aplicación de la presente Directiva, el derecho a devolución del impuesto soportado se determinará con arreglo a la Directiva 2006/112/CE, según se aplique en el Estado miembro de devolución".

En el caso que nos ocupa, el Estado miembro de devolución es el Estado Español, por lo que habrá de determinarse si las cuotas soportadas por el reclamante en el territorio de aplicación del impuesto serían deducibles conforme a la normativa prevista en el mismo.

La denegación de la devolución solicitada tiene su fundamento en el régimen de agencias de viajes. La aplicación, en su caso, del régimen de agencias de viaje es una cuestión que resulta fundamental, ya que la entidad no podría deducir el Impuesto sobre el Valor Añadido soportado en las adquisiciones realizadas (tal y como se desprende de la regulación contenida en este régimen y que se expone en los siguientes fundamentos de derecho), de manera que esto mismo se aplica en el caso de una entidad no establecida.

Lo que ha de analizarse, en consecuencia, es si al sujeto pasivo no establecido, de encontrarse establecido en España, y aplicando la normativa española, armonizada con la comunitaria, le resultaría aplicable el régimen de agencias de viajes.

SEXTO.- Teniendo en cuenta los principios establecidos en la normativa comunitaria y los preceptos de la normativa nacional sobre este régimen (que desarrollamos en el fundamento siguiente) la entidad recurrente no podría ejercer el derecho a deducir las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido soportadas y ello de conformidad con lo dispuesto en el segundo párrafo del artículo 147 de la Ley del IVA, según el cual: "No obstante, no podrán deducir el impuesto soportado en las adquisiciones de bienes y servicios que, efectuadas para la realización del viaje, redunden directamente en beneficio del viajero".

El régimen de las agencias de viajes se encuentra regulado en el artículo 306 a 310 de la Directiva 2006/112/CE. Dicho régimen ha sido transpuesto al ordenamiento interno mediante los artículos 141 a 147 de la Ley del IVA y 52 y 53 del Reglamento del IVA.

Dispone el artículo 141 de la Ley del IVA lo siguiente:

"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 en los que concurren las circunstancias previstas en el número anterior".

Es decir, de lo dispuesto en el artículo anterior se pueden señalar los siguientes requisitos necesarios para la aplicación del régimen especial:

1. Que se trate de agencias de viajes u organizadores de circuitos turísticos.

2. Que actúen en nombre propio respecto de los viajeros.

3. Que adquieran bienes o servicios a otros empresarios o profesionales utilizados para la realización del viaje.

4. Que se trate de servicios de viaje".

Dada la naturaleza de los servicios por los que se soportan las cuotas de IVA y la propia actividad declarada por el interesado, que actúa en nombre propio respecto de los destinatarios, al no constituirse como intermediario, ha de concluirse que reúne los requisitos para que resulte de aplicación el régimen especial de tributación en IVA previsto para las agencias de viaje.

SÉPTIMO.- En relación con las alegaciones efectuadas por el interesado, referentes a que únicamente presta servicios B2B, esto es, de empresario a empresario, y que la actividad desarrollada consiste en la organización de eventos, quiere señalar este Tribunal, en primer lugar, el hecho de prestar servicios para otro empresario (B2B) o bien para un consumidor (B2C) no influye en la aplicación del régimen especial de las agencias de viajes.

Sobre esta cuestión particular se ha pronunciado el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, TJUE en lo sucesivo, indicando la procedencia de aplicar el régimen especial a las operaciones que realizan no solo con los "viajeros", sino también con cualquier tipo de "clientes", señalando que procede interpretar lo dispuesto en la Directiva atendiendo al criterio basado en el cliente. En este sentido se pronuncia la sentencia del TJUE de 26 de septiembre de 2013, asunto C-189/11, Comisión contra España, y la más reciente de 8 de febrero de 2018, asunto C-380/16, Comisión contra Alemania.

La mera manifestación de que la actividad desarrollada consiste en la organización de eventos no desvirtúa lo resuelto por la Administración en el acuerdo de denegación ni en vía de revisión, sobre que resulta de aplicación el régimen especial, y ello con base en las siguientes consideraciones:

- En la solicitud de devolución presentada por el interesado se señala como actividad desarrollada: "actividades de las agencias de viaje" y "actividades de operadores turísticos".

- En la relación de facturas aportadas que documentan las adquisiciones de bienes y servicios por las que se soportan las cuotas de IVA se señala como descripción: "gastos de alojamiento de una persona distinta del sujeto pasivo", "gastos relacionados con medios de transporte de pasaje" y "adquisición de alimentos, bebidas o servicios de restauración". Todos estos conceptos son compatibles con la realización de operaciones a las que resulta de aplicación el régimen especial señalado.

- De acuerdo con la jurisprudencia del TJUE para la aplicación del régimen especial, no es necesario que el prestador de servicios tenga la configuración legal de agencia de viajes o tour operador. El régimen se aplica a los operadores económicos que organicen en su propio nombre viajes, circuitos turísticos y que para suministrar las prestaciones de servicios, generalmente vinculadas a este tipo de actividades, recurran a otros sujetos pasivos, aunque aquellos no tengan formalmente el estatuto de agencia de viajes o de organizador de circuitos turísticos. En este sentido se pronuncia la sentencia del TJUE de 22 de octubre de 1998, asuntos acumulados C-308/96 y C-94/97, Madgett y Baldwin. Del mismo modo, este Tribunal ha recogido este criterio en resolución de 16 de marzo de 2017, RG: 2363/2013.

Quiere hacer mención este Tribunal, del reiterado criterio establecido por la Dirección General de Tributos, acerca de la prestación del servicio de agencia de viajes o los servicios prestados en el denominado segmento "MICE" (Mítines-reuniones, Incentivos, Conferencias y Eventos), y que hace suyo. En este sentido, la última Consulta Vinculante sobre la materia (V0751-19) que reitera el criterio establecida en las anteriores: V3331-14, V3332-14, V3333-14 y V3334-14, señala lo siguiente (el subrayado es nuestro):

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, es criterio reiterado de este Centro Directivo derivado de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea manifestado, entre otras, en sus sentencias de 25 de febrero de 1999, Card Protection Plan Ltd (CPP), asunto C-349/96, de 2 de mayo de 1996, Faaborg-Gelting Linien, asunto C-231/94, y de 22 de octubre de 1998, Madgett y Baldwin, asuntos acumulados C-308/96 y C-94/97, y la de 27 de octubre de 2005, Levob Verzekeringen, asunto 41/04 que cuando una operación está constituida por un conjunto de elementos y de actos, procede tomar en consideración todas las circunstancias en las que se desarrolla la operación en cuestión, para determinar, por una parte, si se trata de dos o más prestaciones distintas o de una prestación única.

El Tribunal de Justicia ha declarado que se trata de una prestación única, en particular, en el caso de que deba 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 tratamiento fiscal de la prestación principal.

De esta forma, con independencia de que se facture por un precio único o se desglose el importe correspondiente a los distintos elementos, 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.

En este sentido, debe tenerse en cuenta que los servicios de organización de congresos y eventos empresariales suelen componerse de una pluralidad de elementos estrechamente ligados y que, tal y como ha señalado este Centro directivo entre otras en sus contestaciones vinculantes de 15 de diciembre de 2014, números V3331-14, V3332-14, V3333-14 y V3334-14, pueden constituir 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.

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 de diciembre de 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, 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.

Por tanto, lo fundamental será la determinación, conforme a los criterios anteriores de la prestación principal, que implicará el mismo régimen de tributación para las prestaciones accesorias que de ella dependan, conforme a lo previsto en el artículo 9.1.c) 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 que generalmente conforman los 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.

3.- Por otra parte, 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:

"3.º 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 pueda 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.

Por otro lado, 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, educativa, 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.

En particular, un servicio prestado por la consultante que incluya el traslado y alojamiento, así como el acceso a un espectáculo deportivo, estará sujeto al régimen especial de 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 cuando la agencia de viajes tenga establecida la sede de su actividad económica o posea un establecimiento permanente desde donde efectúe la operación en el territorio de aplicación del Impuesto, como así parece suceder en el supuesto objeto de consulta.

Comparte este Tribunal el criterio que apunta la Dirección General de Tributos y que se acaba de transcribir en lo que concierne a la consideración de los servicios de organización de eventos, como congresos, conferencias y similares, como prestaciones de servicios únicas cuya localización ha de seguir los criterios establecidos en el artículo 69.uno.1º de la Ley del IVA, transcripción a nuestro derecho de lo dispuesto por el artículo 44 de la Directiva 2006/112/CE. En tal caso, los servicios de alojamiento o manutención pueden calificarse como accesorios, ello en la línea de lo dispuesto por el TJUE en las sentencias que cita la Dirección

General de Tributos y conforme a lo dispuesto por el artículo 79.dos de la Ley del IVA, aplicable cuando se trata de operaciones específicas cuya accesoriadad se trata de determinar.

Por el contrario, supuestos en los que no concurra esta accesoriadad del alojamiento, manutención y demás prestaciones adicionales a la organización del evento o congreso habrían de situarse al margen de esta consideración conjunta y, en su caso, dar paso a la aplicación del régimen especial de las agencias de viajes. Tal sería el caso de :

- Prestaciones aisladas, que no admitan su calificación como de organización de eventos o congresos.
- Supuestos en los que la prestación incluye la asistencia al congreso o evento, no su organización para un tercero, promotor, junto con el alojamiento o la manutención correspondientes.
- Casos en los que la finalidad principal de la reunión o evento organizado es ajena a lo que se pudiera considerar como empresarial, comercial o científico, existiendo otras finalidades que hubieran de calificarse como preponderantes, como podrían ser la asistencia a manifestaciones deportivas, culturales o, más en general, de consumo privado. Siendo este el caso, habría de aplicarse igualmente el régimen especial de las agencias de viajes, supuesto que concurren los demás requisitos establecidos para ello.

El interesado no aporta prueba alguna de que el servicio principal prestado por el mismo sea la organización de eventos, que supondría lo que ha venido a calificarse como un servicio complejo que incluye diversos servicios, íntimamente ligados, en los que el de alojamiento y transporte se configuran como accesorios. Antes bien, de la documentación que figura en el expediente y en particular, de la naturaleza de las facturas aportadas, advierte este Tribunal que el servicio fundamental que presta el interesado es el de alojamiento y transporte, así como otras actividades recreativas, puesto que estos son los conceptos por los que el mismo soporta las cuotas de IVA. Sólo una de las facturas aportadas se refiere al alquiler de una sala de conferencias. Teniendo en cuenta esta circunstancia, la actividad relacionada con la empresa, a efectos de la calificación del servicio prestado por el interesado, se consideraría accesorio, por lo que procede la aplicación del régimen especial de las agencias de viaje.

En consecuencia con todo lo anterior, ha de concluirse que **Mx...** no tiene derecho a la devolución de las cuotas sobre el IVA que le repercuten las empresas hoteleras, de transporte y de restauración españolas, puesto que el empresario realiza una actividad a la que resultaría de aplicación el régimen especial de agencias de viajes y, como ya hemos señalado, este régimen especial prevé la no deducibilidad de las cuotas soportadas en la adquisición de bienes y servicios adquiridos para la realización de las operaciones y que redundan en beneficio del cliente.

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo acuerda DESESTIMAR la presente reclamación, confirmando el acto impugnado.