

Resultados

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

Documento seleccionado

Nº de consulta V0198-26

Órgano SG de Impuestos sobre el Consumo

Fecha salida 30/01/2026

Normativa Ley 37/1992 art. 79-Dos y 89-Cinco

Descripción de hechos La entidad consultante se dedica a la organización de conciertos y eventos musicales vendiendo por cuenta propia las entradas que dan derecho de acceso a dichos eventos y conciertos. En el precio de venta final al cliente incluye los gastos de gestión asociados a la compra de la entrada que la consultante factura al tipo general del 21 por ciento en el Impuesto sobre el Valor Añadido.

Cuestión planteada Si los gastos de gestión de las entradas que cobra la consultante son accesorios a la operación principal.

Contestación completa 1.- El artículo 79 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE del 29) recoge en su apartado dos la siguiente regla especial:

“Dos. Cuando en una misma operación y por precio único se entreguen bienes o se presten servicios de diversa naturaleza, incluso en los supuestos de transmisión de la totalidad o parte de un patrimonio empresarial, la base imponible correspondiente a cada uno de ellos se determinará en proporción al valor de mercado de los bienes entregados o de los servicios prestados.

Lo dispuesto en el párrafo anterior no se aplicará cuando dichos bienes o servicios constituyan el objeto de prestaciones accesorias de otra principal sujeta al Impuesto.”.

Del escrito de consulta resulta que la consultante se dedica a la organización de conciertos y eventos musicales vendiendo, por cuenta propia, las entradas que dan acceso a los mismos y que incluyen, como mayor coste, unos gastos de gestión asociados a la venta.

La cuestión a dilucidar es si se trata de un único servicio (entrada al evento) o por el contrario se trata de dos servicios diferentes, entrada al evento y gestión de la compra.

El Tribunal de Justicia de la Unión Europea en sus sentencias de 25 de febrero de 1999, C-349/96, de 29 de marzo de 2007, C-111/05, y recientemente en la sentencia de 2 de diciembre de 2010, Everything & Everywhere, Asunto C-276-09, 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.

En lo que refiera a esta contestación es preciso hacer referencia a esta última sentencia del Alto Tribunal. En ella la sociedad Everything & Everywhere era una empresa del sector de las telecomunicaciones que prestaba servicios de telefonía móvil. Para obtener sus servicios, los clientes podían pagar por adelantado, o al término del período de facturación, en cuyo caso Everything Everywhere enviaba a sus clientes una factura mensual que estos últimos podían abonar de diversas maneras. Cuando el pago se realizaba a través de tarjeta se facturaba un cargo adicional por tramitación del pago y lo que se cuestionaba es si ese cargo es accesorio a la operación principal.

El Tribunal resume su doctrina de la siguiente forma:

“21 Del artículo 2 de la Sexta Directiva se desprende que cada prestación debe normalmente considerarse distinta e independiente (véanse, en particular, las sentencias CPP, antes citada, apartado 29; de 29 de marzo de 2007, Aktiebolaget NN, C 111/05, Rec. p. I 2697, apartado 22, y de 19 de noviembre de 2009, Don Bosco Onroerend Goed, C 461/08, Rec. p. I 11079, apartado 35).

22 No obstante, 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 (véanse, en particular, las sentencias CPP, antes citada, apartado 29; Aktiebolaget NN, antes citada, apartado 22, y de 22 de octubre de 2009, Swiss Re Germany Holding, C 242/08, Rec. p. I 10099, apartado 51).

23 Además, en determinadas circunstancias, varias prestaciones formalmente distintas, que podrían realizarse separadamente dando lugar, en cada caso, a gravamen o a exención, deben considerarse como una operación única cuando no son independientes (véanse las sentencias de 21 de febrero de 2008, Part Service, C 425/06, Rec. p. I 897, apartado 51; de 11 de junio de 2009, RLRE Tellmer Property, C 572/07, Rec. p. I 4983, apartado 18, y Don Bosco Onroerend Goed, antes citada, apartado 36).

24 Así sucede, en particular, cuando uno o varios elementos deben considerarse constitutivos de la prestación principal, mientras que, a la inversa, otros elementos deben considerarse como una o varias prestaciones accesorias que comparten el tratamiento fiscal de la prestación principal (véanse, en particular, las sentencias CPP, antes citada, apartado 30; de 15 de mayo de 2001, Primback, C 34/99, Rec. p. I 3833, apartado 45, y RLRE Tellmer Property, antes citada, apartado 18, así como el auto de 14 de mayo de 2008, Tiercé Ladbroke y Derby, C 231/07 y C 232/07, apartado 21).

25 En particular, una prestación debe ser considerada accesoria de una prestación principal cuando no constituye para la clientela un fin en sí mismo, sino el medio de disfrutar en las mejores condiciones del servicio principal del prestador (véanse, en concreto, las sentencias antes citadas, CPP, apartado 30; Primback, apartado 45, y RLRE Tellmer Property, apartado 18, así como el auto Tiercé Ladbroke y Derby, antes citado, apartado 21).

26 A efectos de determinar si el sujeto pasivo realiza para el consumidor, considerado como un consumidor medio, varias prestaciones principales distintas o una prestación única, deben buscarse los elementos característicos de la operación controvertida y tomar en consideración todas las circunstancias en las que esta se desarrolle (véanse, en este sentido, las sentencias antes citadas, CPP, apartados 28 y 29; Aktiebolaget NN, apartados 21 y 22, y Ludwig, apartado 17, así como el auto Tiercé Ladbroke y Derby, antes citado, apartados 19 y 20).”.

Una vez determinados los criterios a aplicar el Tribunal concluye lo siguiente:

“27 En lo que atañe al litigio principal, debe señalarse que el servicio esencial que una empresa como Everything Everywhere presta a sus clientes es el servicio de telefonía móvil. La actividad que dicha empresa realiza al facturar ese servicio, especialmente la puesta a disposición de sus clientes de una infraestructura que les permite pagar las facturas no solo mediante domiciliación bancaria o por transferencia BACS, sino también mediante tarjeta de crédito, con cheque o en metálico, no constituye un fin en sí mismo para sus clientes. La supuesta prestación de servicios, a la que los clientes no podrían recurrir sin utilizar el servicio de telefonía móvil, no reviste para tales clientes ningún interés autónomo en relación con el servicio: se limita a ofrecerles la posibilidad de pagar las facturas de telefonía móvil utilizando la modalidad de pago que consideren más conveniente y, además, permite al prestador de servicios aumentar el volumen del servicio que ofrece con carácter principal (véase, en este sentido, la sentencia Primback, antes citada, apartado 47).

(...)

32 Por consiguiente, procede responder a la octava cuestión prejudicial que, a efectos de la percepción del IVA, los cargos adicionales facturados por un prestador de servicios de telecomunicaciones a sus clientes, cuando estos últimos no pagan tales servicios mediante domiciliación bancaria o por transferencia BACS, sino mediante tarjeta de crédito o de débito, con cheque o en metálico en una entidad bancaria o a través de un agente habilitado para recibir el pago por cuenta del prestador de servicios, no constituyen la contrapartida de una prestación de servicios distinta e independiente de la prestación de servicios principal, consistente en facilitar servicios de telecomunicaciones.”.

De acuerdo con estos criterios se deberá valorar, en cada caso concreto, si los servicios prestados pueden tener la consideración de un único servicio o por el contrario suponen prestaciones independientes. En el presente caso será necesario determinar si los servicios de organización de eventos que presta la consultante y por los que factura un cargo adicional suponen un único servicio o no.

De la propia operativa resulta que la consultante tiene por objeto prestar un servicio de organización de eventos y que los gastos de gestión que ella misma cobra no revisten para los clientes ningún interés autónomo. Por tanto, puede concluirse que los gastos de gestión cobrados en nombre propio por la propia consultante son accesorios de la operación principal consistente en el acceso al evento.

Este mismo criterio ya fue establecido por este Centro directivo en su contestación vinculante de 5 de noviembre de 2008, V2054-08, en donde concluyó:

“En el supuesto objeto de consulta, los gastos de gestión de las entradas de cine que se incluyen en el bono tienen carácter accesorio respecto de la operación principal, esta es, el acceso a una sala de proyección cinematográfica, puesto que los gastos de gestión no constituyen para la clientela un fin en sí mismos, sino el medio de disfrutar en las mejores condiciones del servicio principal ofrecido por la entidad consultante.”.

2.- Según lo establecido en el apartado uno del artículo 90 de la Ley 37/1992 dicho tributo se exigirá al tipo general del 21 por ciento, salvo en los supuestos a que se refiere el artículo 91 de la propia Ley 37/1992.

En particular, el artículo 91.Uno.2.6º establece que se aplicará el tipo impositivo del 10 por ciento a:

“6.º La entrada a bibliotecas, archivos y centros de documentación, museos, galerías de arte, pinacotecas, salas cinematográficas, teatros, circos, festejos taurinos, conciertos, y a los demás espectáculos culturales en vivo”.

En consecuencia, la venta de las entradas a que se refiere la consulta tributará al tipo reducido del 10 por ciento como un único servicio, tanto en lo que respecta al precio de las entradas como a los gastos de gestión de las mismas.

3.- En el supuesto de que la entidad consultante hubiese realizado la repercusión de los gastos de gestión al tipo general, el artículo 89 de la Ley 37/1992 se refiere a la rectificación de cuotas repercutidas como sigue:

“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.

(...)

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.

En los supuestos en que la operación gravada quede sin efecto como consecuencia del ejercicio de una acción de reintegración concursal u otras de impugnación ejercitadas en el seno del concurso, el sujeto pasivo deberá proceder a la rectificación de las cuotas inicialmente repercutidas en la declaración-liquidación correspondiente al periodo en que fueron declaradas las cuotas devengadas.”.

De acuerdo con la doctrina del Tribunal Económico-Administrativo central, conforme a las resoluciones de 20 de septiembre de 2012 (RG 00/03223/2010) y de 17 de marzo de 2016 (RG 00/03868/2013), la aplicación de la posibilidad prevista por la letra a) anterior exige que la repercusión que se ha de rectificar fuera indebida inicialmente.

Sin embargo, de acuerdo con la sentencia del Tribunal Supremo 1192/2022 de 27 de septiembre de 2022 (recurso n.º 5052/2020) y las resoluciones del TEAC de 22 de noviembre de 2023 (RG 00/06793/2021) y de 27 de septiembre de 2024 (RG 00/02080/2023), cuando la repercusión inicial fue debida conforme a las circunstancias existentes en el momento del devengo, pero posteriormente acontecen circunstancias que obligan a modificar dicha repercusión, la repercusión habría devenido en indebida. Por tanto, en tal caso, se podrá optar por rectificar la repercusión conforme al procedimiento de rectificación de autoliquidaciones.

A este respecto, debe señalarse que tal opción ha de efectuarse a través del procedimiento de rectificación de autoliquidaciones, desarrollado por los artículos 126 a 129 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 el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio (BOE de 5 de septiembre). Adicionalmente, el artículo 14 del 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 el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo

(BOE de 27 de mayo) establece la legitimación para instar el procedimiento de devolución de ingresos indebidos y para obtener dicha devolución, así como los requisitos para que esta se produzca.

En este sentido, no se podrá presentar la autoliquidación rectificativa a que hace referencia el primer párrafo del artículo 120.3 de la Ley General Tributaria, puesto que este supuesto está excluido de dicha autoliquidación rectificativa conforme al artículo 74 bis del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre (BOE de 31 de diciembre), introducido por la disposición final 3 del Real Decreto 117/2024, de 30 de enero, por el que se desarrollan las normas y los procedimientos de diligencia debida en el ámbito del intercambio automático obligatorio de información comunicada por los operadores de plataformas, y se modifican el 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 el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, en transposición de la Directiva (UE) 2021/514 del Consejo de 22 de marzo de 2021 por la que se modifica la Directiva 2011/16/UE relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad, y otras normas tributarias (BOE de 31 de enero):

“1. Los sujetos pasivos deberán rectificar, completar o modificar las autoliquidaciones presentadas por este Impuesto mediante la presentación de una autoliquidación rectificativa, utilizando el modelo de declaración aprobado por la persona titular del Ministerio de Hacienda:

(...)

Lo establecido en este apartado, no se aplicará a:

a) Las rectificaciones de cuotas indebidamente repercutidas a otros obligados tributarios a las que se refiere el artículo 129 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 el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio.”.

En consecuencia, el presente caso, se podrá optar por cualquiera de las dos posibilidades previstas por las letras a) y b) del artículo 89.Cinco de la Ley 37/1992.

No obstante, debe advertirse que, de optar por la posibilidad prevista por la letra a), no se deberá emitir factura rectificativa conforme a lo señalado en el fundamento anterior hasta que resuelva el procedimiento la Administración tributaria y siempre de acuerdo con lo resuelto por la misma.

Por su parte, en caso de que opte por la posibilidad prevista por la letra b) de la Ley 37/1992, una vez efectuada la rectificación en el plazo de cuatro años citado, el sujeto pasivo cuenta con un plazo de un año para regularizar la situación tributaria, de acuerdo con la sentencia del Tribunal Supremo 164/2018 de 5 de febrero de 2018 (n.º recurso 646/2017), la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 25 de junio de 2019 (RG 00/09911/2015) y la contestación vinculante de esta Dirección General de 9 de abril de 2024, consulta número V0563-24. En este último caso, la entidad consultante deberá reintegrar al destinatario de la operación el importe de las cuotas repercutidas en exceso.

4.- 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.