Gobierno de Canarias
Consejería de Hacienda
Viceconsejería de Hacienda y Planificación

CONSULTA TRIBUTOS REF
CONSULTA Nº 1769 (06/04/16)

PERSONA O ENTIDAD CONSULTANTE	**DOMICILIO**
CONCEPTO IMPOSITIVO Impuesto General Indirecto Canario	**NORMATIVA APLICABLE** Art. 17 20/1991 Art. 69, 71 y 72 Ley 4/2012

CUESTIÓN PLANTEADA

La Asociación patronal de agencias de viajes expone una serie de supuestos y consulta sobre la aplicación o no del régimen especial de las agencias de viajes y lugar de localización a los servicios relacionados con la actividad de congresos y eventos.

CONTESTACIÓN VINCULANTE

VÉASE LA CONTESTACIÓN A LA CONSULTA

Avda. José Manuel Guimerá, nº 10
Edf. Servicios Múltiples II Planta 5ª
38003 Santa Cruz de Tenerife
Tfno: (922) 47 66 38 / FAX (922) 47 60 00

Visto el escrito presentado por , en el que formula consulta relativa al Impuesto General Indirecto Canario (en adelante, IGIC), este centro directivo en uso de la atribución conferida en la Disposición Adicional Décima.Tres de la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias (en adelante, Ley 20/1991), en relación con la letra q) de la Disposición adicional segunda del Decreto 170/2011, de 12 de julio, por la que se determina la estructura central y periférica, así como las sedes de las Consejerías del Gobierno de Canarias, añadida por el apartado Dos de la Disposición final cuarta del Decreto 125/2014, de 18 de diciembre, por el que se aprueba el Estatuto de la Agencia Tributaria Canaria, emite la siguiente contestación:

PRIMERO.- La Asociación patronal de agencias de viajes expone una serie de supuestos y consulta sobre la aplicación o no del régimen especial de las agencias de viajes y el lugar de localización a los servicios relacionados con la actividad de congresos y eventos.

SEGUNDO.- Al referirse la consulta a la determinación de la regla de localización de determinadas prestaciones de servicio, se solicitó la emisión del informe previsto en la Disposición adicional décima.Tres de la Ley 20/1991. El informe de la Subdirección General de Impuestos sobre el Consumo de la Dirección General de Tributos del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas, señala lo siguiente:

> *"Segundo.-La calificación así como el lugar de localización de los servicios prestados en el sector conocido como "MICE" ha sido objeto de análisis por este Centro Directivo de forma reiterada como con ocasión de la contestación de 15 de diciembre del 2014 y número de referencia V3334-14 en el que se planteaba un supuesto similar al planteado en esta consulta en relación también con los servicios descritos anteriormente y a cuyo contenido debemos remitirnos:*
>
> *"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".*
>
> *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:*
>
> *"1°. 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.*
>
> *(...).".*
>
> *Por otra parte, el artículo 144 de la Ley del Impuesto que establece que:*
>
> *"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. 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.

2.-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-349196, y de 29 de marzo de 2007, asunto C-111105, se planteó cuáles deben ser los criterios para decidir, en materia del Impuesto sobre el Valor Añadido, si una operación que está compuesta por varios elementos debe ser considerada como una prestación única o como dos o más prestaciones diferentes que deben ser apreciadas separadamente.

Señala el Tribunal en la primera de dichas sentencias lo siguiente:

"30. Hay que señalar que se trata de una prestación única, en particular, en el caso de autos, en el que ha de considerarse que uno o varios elementos constituyen la prestación principal, mientras que, a la inversa, uno o varios elementos deben ser considerados como una o varias prestaciones accesorias que comparten el trato fiscal que la prestación principal. Una prestación debe ser considerada 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 199B, Madgett y Baldwin, asuntos acumulados C-30B196 y C-94197, Rec. p. 1-0000, 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 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. 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 22).

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 in disociable 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 Verzeketinqen 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 02107/08, 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 número de referencia V0609-11, de fecha 11/03/11, 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 en las consultas de este Centro Directivo con número de referencia V2393-13 y V2946-13 de fechas 17/07/2013 y 2/10/2013.

3.-En relación con la localización de esta prestación de servicios única, el artículo 69. Uno. 1° 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:

1°. 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 fas regias especiales de localización, el artículo 70. Uno. 3° de la Ley del Impuesto establece que se entenderán prestados en el territorio de aplicación del Impuesto los siguientes servicios:

"3°. 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 7° del mismo artículo 70. Uno de la Ley dispone que también se entienden prestados en el territorio de aplicación del Impuesto los siguientes servicios:

'70. 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 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.

Será de aplicación el régimen especial de las agencias de viajes 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, educativas, 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.

4.-Con independencia de lo anterior, en el escrito de consulta también se plantea el supuesto que la empresa que presta el servicio de organización del congreso, además de encargarse en nombre propio de la organización, sea quien facture en su propio nombre los servicios a los asistentes, como las cuotas percibidas de asistentes y expositores. A su vez, el promotor percibirá del organizador un importe fijo en función de los ingresos. También puede establecerse que el promotor únicamente perciba el importe derivado de la liquidación del congreso descontado el margen comercial y el servicio de organización del organizador pero que, en el caso de que existan pérdidas, el promotor no tuviera que satisfacer cantidad alguna al organizador.

En el primer caso el organizador asumirá el papel del promotor en relación con la organización del congreso y los servicios que preste a los asistentes y expositores. A su vez será destinatario de un servicio de promoción o cesión de uso del nombre del promotor que este deberá facturarle, cuando conforme a lo establecido en el artículo 69. uno. 1°, antes transcrito, este organizador tenga su sede de actividad económica o un establecimiento permanente en el territorio de aplicación del Impuesto que sea destinatario del referido servicio de promoción o cesión de uso del nombre.

No obstante, en el segundo caso, cuando el promotor únicamente perciba los eventuales beneficios pero no soporte las pérdidas, parece que nos encontramos ante un negocio jurídico como el contrato de cuentas en participación regulado en los

artículos 239 a 243 del Código de Comercio, en el que el organizador se identifica con la figura del participe-gestor y el promotor con la del participe-no gestor.

En efecto, este participe-no gestor aporta el elemento necesario para el desarrollo de la actividad de organización del congreso a cambio de una participación en los beneficios.

En relación con la incidencia de estos negocios jurídicos en el Impuesto sobre el Valor Añadido, es criterio reiterado de este Centro Directivo, recogido, por todas ellas en la consulta con número de referencia V2255-13 de 9/07/2013, que de la firma de un contrato de "cuentas en participación" no nace un nuevo sujeto pasivo del Impuesto sobre el Valor Añadido distinto del participe-gestor. Toda vez que no existe explotación en común sino que la misma sigue llevándose a cabo íntegramente por este último como único titular jurídico de los bienes y derechos integrantes de la misma, debe considerarse también a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido que éste -el partícipe gestor es el único titular del negocio en cuestión.

Por otra parte, el artículo 7, número 12° de la Ley 37/1992, establece que no estarán sujetas al Impuesto:

"(.. .) 12°. Las entregas de dinero a título de contraprestación o pago. ".

Del precepto anterior se deduce, que las cantidades que se perciban como contraprestación o pago por la aportación de un capital a una cuenta en participación con otra persona, no están sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido. Asimismo, la liquidación al partícipe no gestor de su cuenta de liquidación, en cuanto dicha liquidación no suponga entrega de bienes o prestación de servicios alguna, sino únicamente el reparto de los resultados en efectivo conforme a lo dispuesto en el contrato de cuenta en participación, no supone la existencia de ninguna operación sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido.

En la medida en que el consultante-gestor no efectúa ninguna aportación sino que continúa explotando como titular su negocio, limitándose al reparto de los beneficios en efectivo al partícipe no gestor, no realiza, respecto a éste, ninguna operación sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido, sin perjuicio de la tributación de la aportación no dineraria realizada por el partícipe no gestor. ".

5.-De todo lo anterior, se analiza la tributación en el Impuesto sobre el Valor Añadido de las siguientes operaciones descritas en el escrito de consulta:

1°. Una asociación española de cirujanos plásticos contrata con una agencia de viajes asociada a la consultante la organización de un congreso de cirugía plástica en Barcelona, en el que se celebrarán conferencias y se instalarán expositores comerciales de proveedores de bienes y servicios relacionados con la cirugía.

El servicio contratado a la agencia de viajes se compone de: Servicio de localización y reserva del recinto y espacio donde se celebrará el congreso, incluyendo los servicios de evaluación de riesgos y medidas preventivas, contratación de pólizas de seguros y gestión de permisos administrativos; acondicionamiento y decoración del espacio, incluyendo mobiliario, equipos audiovisuales, iluminación, señalización del recinto, sonido, servicio de azafatas, traducción y otros de apoyo y preparación de espacios delimitados en el recinto para la celebración de reuniones auxiliares y similares, contratación de servicios de restauración para determinados miembros de la asociación y ponentes en el propio recinto, de almuerzos de trabajo en reuniones auxiliares y el suministro de agua mineral a los ponentes; apoyo a los ponentes y asistentes al congreso, entrega de documentación técnica, cuadernos y tarjetas de identificación; contratación de servicios médicos y sanitarios, preparación de salas de negocios para los asistentes con acceso a ordenadores, impresoras y conexión a internet, servicios de guardarropa y consigna de equipaje; dirección, gestión y

secretaría técnica y administrativa del congreso, control y facturación por cuenta de la asociación y recaudación de las cuotas de inscripción, de participación o a expositores; organización de una cena para determinados miembros de la asociación, ponentes y expositores; organización de una salida para miembros de la asociación y ponente; servicio de transporte desde/hacia sus lugares de origen, traslado en destino y alojamiento en régimen de alojamiento y desayuno a determinados miembros de la asociación y de los ponentes del congreso.

La asociación facturará en nombre propio la cuota de inscripción a los asistentes y de participación a los expositores. En este sentido, pueden diferenciarse los siguientes supuestos:

El servicio que presta la agencia de viajes a la asociación de cirujanos plásticos, en los términos referidos, tendrá la consideración de un servicio único de organización de congresos que estará sujeto al Impuesto sobre el Valor Añadido en la medida que su destinatario tiene la consideración de empresario o profesional cuya sede de actividad económica se encuentre en el territorio de aplicación del Impuesto, de conformidad con lo establecido en el artículo 69. Uno. 1° de la Ley 37/1992.

El servicio facturado por la asociación promotora del congreso a los expositores comerciales o participantes que hagan un uso directo y activo de los servicios contratados por la promotora para exponer, divulgar o comercializar sus productos tendrá también la consideración de un servicio complejo de organización de congresos aunque entre los servicios facturados se incluyan de forma complementaria o accesoria servicios de transporte o alojamiento. Este servicio estará sujeto al Impuesto sobre el Valor Añadido cuando su destinatario, empresario o profesional, tenga la sede actividad económica, o un establecimiento permanente, o en su defecto, su domicilio o residencia habitual, en el territorio de aplicación del Impuesto.

Por su parte, el servicio facturado como cuota de inscripción o entrada por la asociación promotora del congreso a los asistentes al mismo tendrá la consideración de un servicio de acceso que, conforme a la reglas de localización aplicables, de acuerdo con lo establecido en los números 3° y 7° del artículo 70. Uno de la Ley 37/1992, estará también sujeto al Impuesto sobre el Valor Añadido cuando tenga lugar efectivamente el Congreso en el territorio de aplicación del Impuesto, con independencia que su destinatario tenga la consideración o no de empresario o profesional actuando como tal.

Debe tenerse en cuenta que, en el supuesto que la Asociación promotora ofrezca conjuntamente en nombre propio con la cuota de inscripción o entrada al congreso servicios de transporte o alojamiento a los asistentes, adquiridos a otros empresarios o profesionales, será de aplicación el régimen especial de las agencias de viajes regulado en el Capítulo VI del Título IX de la Ley 37/1992.

2°. La asociación de cirujanos plásticos del supuesto anterior se plantea también proponer a la agencia de viajes que sea quien organice en nombre propio el Congreso y facture también en nombre propio la cuota de inscripción a los asistentes y de participación a los expositores, a cambio de un precio convenido que deberá satisfacer a la Asociación.

En estas circunstancias, la agencia de viajes se convierte en promotora y organizadora del evento siendo de aplicación lo establecido en el número 1° anterior respecto de la tributación del servicio complejo de organización del congreso que deba facturar a los expositores comerciales o participantes, y el servicio de entrada o cuota de inscripción que deba facturar a los asistentes, en los términos señalados.

Por otra parte, la propia Asociación prestará a la agencia de viajes un servicio de promoción o cesión de uso del nombre del promotor que estará sujeto al Impuesto

sobre el Valor Añadido, cuando conforme a lo establecido en el artículo 69. uno. 1°, la agencia de viajes tenga su sede de actividad económica o un establecimiento permanente en el territorio de aplicación del Impuesto que sea destinatario del referido servicio de promoción o cesión de uso del nombre.

3°. La misma asociación española de cirujanos plásticos va a llegar a un acuerdo con la agencia de viajes para que esta organice y facture en nombre propio el congreso percibiendo, en su caso, un mporte siempre que de la organización del mismo se obtenga un beneficio pero sin asumir las eventuales pérdidas.

En estas circunstancias, cumplidos los requisitos señalados en el apartado anterior de esta contestación que determinan que el negocio jurídico pueda calificarse como de cuentas en participación, la liquidación que percibiera la asociación de cirujanos plásticos de la agencia de viajes no estará sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido, en cuanto dicha liquidación no suponga entrega de bienes o prestación de servicios alguna, sino únicamente el reparto de los resultados en efectivo conforme a lo dispuesto en el contrato de cuenta en participación.

4°. Una entidad farmacéutica española solicita a una agencia de viajes asociada la adquisición de servicios de alojamiento, transporte y el derecho de acceso a un congreso de cardiología que se va a celebrar en Ámsterdam para que asistan al mismo 10 profesionales médicos españoles. La agencia de viajes factura en nombre propio los servicios a la empresa farmacéutica.

El servicio que va a facturar la agencia de viajes a la entidad farmacéutica 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 le 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.

5° Un despacho de abogados con sede en Reino Unido encarga a una agencia de viajes asociada la organización en el territorio de aplicación del Impuesto de una conferencia anual tributaria en la que tendrán lugar seminarios, reuniones, coloquios y exposiciones sobre la aplicación de un impuesto en la Unión Europea. Los servicios encargados a la agencia de viajes son los siguientes:

Servicio de localización y reserva del recinto y espacio donde se celebrará la conferencia, incluyendo los servicios de evaluación de riesgos y medidas preventivas, contratación de pólizas de seguros y gestión de permisos administrativos; acondicionamiento y decoración del espacio, incluyendo mobiliario, equipos audiovisuales, iluminación, señalización del recinto, sonido, servicio de azafatas, traducción y otros de apoyo y preparación de espacios delimitados en el recinto para la celebración de reuniones auxiliares y similares, contratación de servicios de restauración para determinados miembros de la asociación y ponentes en el propio recinto, de almuerzos de trabajo en reuniones auxiliares y el suministro de agua mineral a los asistentes; apoyo a los asistentes a la conferencia, entrega de documentación técnica, cuadernos y tarjetas de identificación; contratación de servicios médicos y sanitarios, preparación de salas de negocios para los asistentes con acceso a ordenadores, impresoras y conexión a internet, servicios de guardarropa y consigna de equipaje; organización de una cena de gala de clausura de la conferencia en un estadio deportivo, reserva, catering, servicio de restaurante y actuación musical durante la cena y visita guiada al estadio para los asistentes; organización de una visita turística por la ciudad donde se celebra la conferencia para los asistentes; servicio de transporte desde/hacia sus lugares de origen, traslado

en destino y alojamiento en régimen de alojamiento y desayuno para los asistentes a la conferencia.

Los asistentes serán profesionales tributarios de todo el mundo y clientes del propio despacho y personalidades del mundo de la economía. El despacho no va a percibir contraprestación alguna de los asistentes.

El servicio que presta la agencia de viajes al despacho de abogados tendrá la consideración de un servicio único de organización de una conferencia profesional que no estará sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido al ser su destinatario un empresario o profesional no establecido en el territorio de aplicación del Impuesto.

6°. Una multinacional cervecera mexicana solicita a una agencia asociada la organización de un evento en Dublín al que acudirán los miembros de los departamentos comerciales de la cervecera en todo el mundo para analizar el plan estratégico de la empresa. El evento se compone de reuniones de trabajo y presentaciones empresariales conjuntamente con una serie de actividades recreativas. Se contratan los siguientes servicios: localización, examen y reserva del espacio adecuado para la realización de la jornada de trabajo; acondicionamiento de las salas así como suministro de material de trabajo, como carpetas y documentación técnica; contratación de servicios de restauración y catering durante la jornada de trabajo; organización de vistas guiadas por la ciudad y a otras localidades cercanas; asistencia a una cena tradicional; servicio de transporte desde/hacia sus lugares de origen, traslado en destino y alojamiento en régimen de todo incluido para los asistentes al evento.

El servicio que presta la agencia de viajes a la empresa cervecera tendrá la consideración de un servicio único de organización de un evento empresarial que no estará sujeto al Impuesto sobre el Valor Añadido al ser su destinatario un empresario o profesional no establecido en el territorio de aplicación del Impuesto.

En este sentido deberá tenerse en cuenta que, cuando la agencia de viajes se limite a prestar a la multinacional mexicana, de forma aislada e independiente, uno o varios de los servicios descritos en el escrito de consulta como 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.

7°. Una empresa fabricante de automóviles con sede en Estados Unidos solicita a una empresa de su país la organización de un evento para la presentación mundial de un nuevo modelo de automóvil en Ibiza. La agencia de viajes del país tercero subcontrata con una agencia de viajes asociada de la consultante la organización del evento. A estos efectos contrata los siguientes servicios: localización, examen y reserva del espacio adecuado para la realización de la presentación de empresa, acondicionamiento y decoración del espacio, iluminación, audiovisuales y mobiliario; contratación de servicios de restauración durante el evento; servicio de transporte desde/hacia sus lugares de origen, traslado en destino y alojamiento en régimen de todo incluido para los asistentes al evento.

La agencia asociada de la consultante puede facturar directamente también la organización al fabricante estadounidense satisfaciendo, en este caso, una comisión a la empresa americana.

El servicio que presta la agencia de viajes establecida en el territorio de aplicación del Impuesto a la empresa americana que subcontrata sus servicios, o bien, directamente al fabricante estadounidense, tendrá la consideración de un servicio

único de organización de un evento empresarial que no estará sujeto al Impuesto sobre el Valor Añadido al ser su destinatario un empresario o profesional no establecido en el territorio de aplicación del Impuesto.

Por otra parte, el servicio de comisión constituirá una prestación de servicios sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido en la medida que su destinataria es una agencia de viajes asociada a la consultante establecida en el territorio de aplicación del Impuesto.

En este sentido deberá tenerse en cuenta que, cuando la agencia de viajes se limite a prestar, de forma aislada e independiente, uno o varios de los servicios descritos en el escrito de consulta como 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.

8°. Una empresa francesa de seguros organiza un programa para motivar a su red de ventas para lo que promueve un evento en el territorio de aplicación del Impuesto. Se contratan con una agencia de viajes asociada a la consultante los siguientes servicios: Localización, examen y reserva del espacio adecuado para la realización de una cena de gala durante la que se realizará una ceremonia de entrega de premios para los mejores vendedores de la aseguradora, incluyendo la gestión de permisos administrativos pertinentes; acondicionamiento y decoración del espacio, iluminación, audiovisuales y mobiliario; contratación de espectáculo y de servicios de restauración durante el evento y para todas la comidas y cenas durante los días de estancia en el territorio de aplicación del Impuesto, alojamiento en régimen de alojamiento y desayuno; organización de una actividad dirigida a consolidar las relaciones interpersonales y el espíritu de grupo de los asistentes; organización de una visita turística a la ciudad, traslados de los asistentes en destino desde aeropuerto al hotel y desde el hotel a la gala y regreso.

La empresa aseguradora adquirirá por su cuenta directamente los pasajes aéreos internacionales.

De la información contenida en este supuesto número 8° parece deducirse que la empresa aseguradora francesa ha contratado con la agencia de viajes un servicio de viajes compuesto por servicios de alojamiento, transporte, visitas y guías turísticos, servicios de restaurantes y actividades recreativas en el marco del cual de forma, accesoria o complementaria se va a realizar una gala de entrega de premios a los asistentes al viaje.

El servicio que va a facturar la agencias de viajes a la entidad aseguradora francesa 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 agencias de viajes que lo presta 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. ".

Tercero.-De conformidad con todo lo anterior, las operaciones descritas en el escrito de consulta deberán ser calificadas en función de las circunstancias en que éstas se desarrollen, tal y como se han descrito en los apartados anteriores de este informe."

TERCERO.- Analizaremos por separado la tributación en el IGIC de los supuestos que expone la Asociación patronal de agencias de viajes consultante que textualmente son los siguientes, diferenciando entre actividad de congresos y actividad de eventos:

ACTIVIDAD DE CONGRESOS

SUPUESTO 1 A

"La Asociación Española de Cirujanos Plásticos solicita a una de las empresas asociadas [agencia de viajes miembro de la Asociación patronal consultante] *la organización de un congreso de cirugía en Santa Cruz de Tenerife. La idea es organizar una serie de conferencias impartidas por eminentes cirujanos nacionales e internacionales, así como organizar una parte de exposición comercial donde se podrán encontrar "stands" de los principales proveedores de bienes y servicios relacionados con la cirugía plástica (v.g. clínicas privadas, entidades farmacéuticas y de material sanitario, gabinetes de psiquiatría, etc.). La Asociación facturará en su propio nombre una cuota de inscripción a los asistentes a este evento. Asimismo, la Asociación facturará en su propio nombre a los expositores un "fee" por la disponibilidad de su stand en la parte comercial.*

La empresa asociada [agencia de viajes] *le plantea a la Asociación una propuesta de congreso que requiere los siguientes servicios:*

- Localización, examen y reserva del espacio adecuado para la realización del congreso, que se propone tenga lugar en la feria de muestras de la ciudad. Dentro de este apartado la empresa asociada se ocupa de todos los aspectos necesarios para que el lugar de celebración del evento se adecúe a los objetivos del cliente, así como de cerciorarse de que se reúnen requisitos esenciales tales como "risk assessment" o evaluación de riesgos y medidas preventivas, la contratación de pólizas de seguro, la gestión, en su caso, de permisos administrativos, etc.

- Acondicionamiento y decoración del referido espacio: mobiliario, audiovisuales, iluminación, climatización, señalización del recinto, sonido, azafatas, traductor, simultáneo, etc., así como la preparación de sub-espacios para reuniones auxiliares y similares, etc.

- Contratación de servicios de restauración para determinados miembros de la Asociación y para los ponentes en el lugar del congreso: comida principal, aguas minerales en salas y almuerzos de trabajo en reuniones auxiliares.

- Apoyo a los ponentes y asistentes al congreso, esto es, el suministro de elementos necesarios (carpetas, tarjetas de identificación, documentación técnica y similares), contratación de servicios médicos y sanitarios, preparación de salas de "help desk" para los asistentes (ordenadores, impresoras, correo electrónico, acceso a internet), servicios de guardarropa, consigna de equipaje, etc.

- Organización de una cena-espectáculo en la feria de muestras para determinados miembros de la Asociación, así como para los ponentes y expositores del congreso.

- Dirección, gestión y secretaría técnica y administrativa del congreso: control y recaudación de las cuotas de inscripción y "fees" de expositores por cuenta de la Asociación aunque sean materialmente confeccionadas por la empresa asociada.

- Organización de una salida en barco para determinados miembros de la Asociación y para los ponentes.

- Transporte de determinados miembros de la Asociación y de los ponentes desde/hasta sus ciudades de origen.

- Todos los traslados de determinados miembros de la Asociación y de los ponentes.

- Alojamiento de determinados miembros de la Asociación y de los ponentes en régimen de A +D."

De la descripción realizada, se desprenden, a juicio de este centro directivo, las siguientes operaciones:

- <u>Organización del congreso de la agencia de viaje a la Asociación</u>

Debemos partir de dos hechos relevantes:

a) Nos encontramos ante una operación compleja compuesta por una pluralidad de elementos que están íntimamente ligados.

b) Entre los elementos que conforman la operación compleja se encuentran servicios de transportes y/o alojamiento y, en este sentido, la Comunidad Autónoma de Canarias, haciendo uso de la delegación normativa contenida en la Disposición adicional octava de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias, ha regulado los regímenes especiales del IGIC, entre los que se encuentra el régimen especial de las agencias de viajes, a través del nuevo Título V de la Ley 4/2012, de 25 de junio, de medidas administrativas y fiscales (en adelante, Ley 4/2012). Este Título V, añadido por el apartado diez de la Disposición final primera de la Ley 11/2015, de 29 de diciembre, de Presupuestos Generales de la Comunidad Autónoma de Canarias para 2016, entró en vigor el día 1 de enero de 2016.

Por tanto, desde la citada fecha la regulación legal del régimen especial de las agencias de viajes se encuentra recogida en los artículos 69 a 75 de la Ley 4/2012.

El artículo 69.1 de la Ley 4/2012 dispone:

"*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."

Por otra parte, el artículo 72 de la Ley 4/2012 regula la regla especial de localización en el régimen especial de las agencias de viajes en los siguientes términos:

"*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.*

*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 oper*ación."

Conforme a la descripción del supuesto, la agencia de viajes actúa en nombre propio y adquiere bienes o servicios (entre las cuales se encuentran servicios de hospedaje y

transporte). La cuestión está en determinar si nos encontramos ante alguno de los siguientes supuestos:

- Si el bienes o servicios que conforman la operación compleja y que son distintos del servicio de alojamiento y/o transporte tienen carácter accesorio o complementario de éstos, constituyendo una prestación de servicio única de viaje y, conforme a lo establecido en el artículo 72 de la Ley 4/2012, sujeta al régimen especial de las agencias de viajes.

- Si nos nos encontramos ante dos operaciones principales con prestaciones accesorias. Por una parte, un servicio de viaje, sujeto al régimen especial de las agencias de viajes, y, por otra parte, un servicio de organización de congreso no sujeto al régimen especial de agencias de viajes.

- Si nos encontramos ante una única operación principal de organización de congresos, al que no resultaría de aplicación el régimen especial de las agencias de viajes.

Se entiende con carácter general que existe una operación única cuando dos o varios elementos o actos que un empresario o profesional realiza para su cliente se encuentran tan estrechamente ligados que objetivamente forman una sola operación 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 que objetivamente forman una prestación económica indisociable.

Todos los elementos que integran la operación resultan necesarios para llevar a cabo la actividad encomendada por la Asociación consultante la agencia de viajes y, por otra parte, están estrechamente vinculados entre sí que objetivamente forma una única prestación.

En estas circunstancias, no puede considerarse que la Asociación vaya a adquirir a la agencia de viajes, de forma independiente, el servicio de viaje y el servicio de organización del congreso; entendiendo este centro directivo que en realidad los servicios de hospedajes y transporte (en definitiva, el viaje), son accesorios a la actividad de prestación de organización de congreso. Entender lo contrario, que se tratan de operaciones con tratamiento independiente, supondría un desglose artificial que alteraría la funcionalidad del sistema del IGIC.

Por tanto y a juicio de este centro directivo, estamos ante una sola operación principal de prestación de servicio de organización de congreso al que no resulta aplicable el régimen especial de agencias de viajes.

Partiendo que la Asociación de Cirujanos Plásticos tiene la condición de empresario o profesional, conforme a lo establecido en el artículo 5.2 de la Ley 20/1991, y teniendo cuenta lo dispuesto en el número 7 del citado artículo 5, el artículo 17.Uno.1 de la Ley 20/1991 dispone:

"Uno. Reglas generales.

Las prestaciones de servicios se entenderán realizadas en el territorio de aplicación del Impuesto en los siguientes casos:

1. 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."

Conforme a los preceptos citados, el servicio único de organización de congreso prestado por la agencia de viaje estará sujeta al IGIC únicamente cuando tenga como destino la sede, establecimiento permanente o domicilio o residencia habitual, en Canarias, de la Asociación de Cirujanos Plástico que ha encomendado a la agencia de viaje la organización del congreso. La sujeción, en su caso, al IGIC sería con independencia de dónde se desarrollaría materialmente el congreso.

De estar sujeto el servicio de organización de congreso al IGIC, el tipo impositivo aplicable sería el general del 7 por ciento de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 51.1.d) de la Ley 4/2012.

Por otra parte, de estar sujeto al IGIC el servicio de organización y no estar la agencia de viajes que presta el servicio establecida en Canarias, se producirá la inversión del sujeto pasivo en la Asociación de Cirujanos Plástico, conforme a lo establecido en el artículo 19.1.2º.a) de la Ley 20/1991 que dispone:

"*1. Son sujetos pasivos del Impuesto:*
1.º Con carácter general, las personas físicas o jurídicas que tengan la condición de empresarios o profesionales y realicen las entregas de bienes o presten los servicios sujetos al Impuesto.
2.º Excepcionalmente, se invierte la condición de sujeto pasivo en los empresarios o profesionales y, en todo caso, en los entes públicos y personas jurídicas que no actúen como empresarios o profesionales, para quienes se realicen las operaciones sujetas a gravamen en los siguientes supuestos:
a) Cuando las citadas operaciones se efectúen por personas o entidades no establecidas en Canarias, salvo que el destinatario, a su vez, no esté establecido en dicho territorio."

- Servicio de inscripción de la Asociación a los asistente al congreso

A juicio de este centro directivo, podríamos diferenciar dos supuestos:

a) <u>El servicio únicamente consiste en el mero derecho de entrada o asistencia al congreso</u>

El artículo 17.Tres.Uno.3 y 8.c) de la Ley 20/1991, contiene las siguientes reglas especiales de localización de las prestaciones de servicios:

"*Tres. Reglas especiales.*

Uno. Se entenderán prestados en el territorio de aplicación del Impuesto los siguientes servicios:

(...)

3. 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.

(…)

8. 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."

De acuerdo con este precepto y realizándose materialmente el congreso en Canarias, el servicio de entrada o asistencia al congreso prestado por la Asociación de Cirujanos Plásticos se entenderá sujeto al IGIC, con independencia de que el adquirente tenga o no la consideración de empresario o profesional actuando como tal.

El tipo impositivo aplicable sería el general del 7 por ciento de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 51.1.d) de la Ley 4/2012.

Si la Asociación de Cirujanos Plásticos no se encuentra establecida en Canarias y el destinatario es un empresario o profesional establecido en Canarias, se invertiría la condición de sujeto pasivo de conformidad con lo establecido en el artículo 19.1.2.º.a) de la Ley 20/1991.

Si la Asociación de Cirujanos Plásticos no se encuentra establecida en Canarias y el destinatario no es un empresario o profesional actuando como tal, dicha Asociación tendrá obligación de emitir una factura repercutiendo la cuota del IGIC correspondiente. La declaración de tales cuotas se realizará a través de la autoliquidación ocasional prevista en el artículo 58.1.c) del Reglamento de gestión de los tributos derivados del Régimen Económico y Fiscal de Canarias aprobado por el artículo único del Decreto 268/2011, de 4 de agosto (en adelante, Reglamento de gestión), que dispone:

"*1. Están obligados a presentar la autoliquidación ocasional a que se refiere el artículo 59.3 de la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias: (...)*

c) Los empresarios o profesionales no establecidos en Canarias que realicen entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas y no exentas del Impuesto por las que no se produzca la inversión del sujeto pasivo a que se refiere el artículo 19.1.2º de la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias. En estas autoliquidaciones ocasionales podrán deducir las cuotas devengadas y soportadas del Impuesto General Indirecto Canario en la adquisición o importación de bienes o servicios, siempre que se cumplan los requisitos para el ejercicio del derecho a la deducción.

A través de las autoliquidaciones ocasionales, estos empresarios o profesionales podrán solicitar la devolución del exceso de las cuotas devengadas y soportadas objeto de deducción sobre las cuotas devengadas en las entregas de bienes o prestaciones de servicios que los mismos realicen.

Lo previsto en esta letra c) no resulta aplicable cuando los empresarios o profesionales realicen exclusivamente entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas al tipo cero."

El período de liquidación de la autoliquidación ocasional es mensual conforme a lo establecido en el apartado 3 del artículo 58 del Reglamento de gestión dispone:

"3. El período de liquidación coincidirá con el mes natural y la autoliquidación ocasional deberá presentarse en la forma y plazos que se establecen a continuación:

a) La autoliquidación ocasional deberá ajustarse al modelo que apruebe el Consejero competente en materia tributaria.

b) El plazo de presentación de la autoliquidación ocasional será el de los veinte primeros días naturales del mes siguiente a la finalización del período de liquidación mensual, salvo la correspondiente al último período de liquidación mensual del año, en cuyo caso la autoliquidación ocasional deberá presentarse en el mes de enero del año siguiente.

c) Cada autoliquidación ocasional comprenderá todas las entregas de bienes o prestaciones de servicios devengadas en el mes a que se refiera."

La letra b) de este artículo 58.3 del Reglamento de gestión está redactada conforme a lo establecido en el apartado cuatro del artículo único del Decreto 12/2016, de 29 de febrero, por el que se modifica el Reglamento de gestión de los tributos derivados del Régimen Económico y Fiscal de Canarias aprobado por Decreto 268/2011, de 4 de agosto.

b) Servicio en nombre propio consistente en transporte y/o alojamiento con el derecho de entrada o asistencia al congreso

En este supuesto sería de aplicación a la Asociación de Cirujanos Plásticos el régimen especial de las agencias de viajes, entendiéndose que la servicio de derecho de entrada o asistencia presenta el carácter de servicio accesorio o complementario al servicio de transporte y/o alojamiento.

Este servicio único, conforme a lo dispuesto en el artículo 72 de la Ley 4/2012, se entenderá prestado en el lugar donde la Asociación de Cirujanos Plástico tenga establecida la sede de su actividad económica o establecimiento permanente desde donde se efectúe la operación.

De estar sujeta la prestación de servicio única de viaje al IGIC, el tipo impositivo aplicable sería el general del 7 por ciento de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 51.1.d) de la Ley 4/2012.

- Servicio prestado por la Asociación a los expositores

Se podrían diferenciar, a juicio de este centro directivo, dos supuestos:

a) Mera cesión de espacio físico para la instalación de un stand en la parte comercial

El artículo 17.Tres.Uno.1 de la Ley 20/1991 dispone:

"Tres. Reglas especiales.
Uno. Se entenderán prestados en el territorio de aplicación del Impuesto los siguientes servicios:
1. Los relacionados con bienes inmuebles que radiquen en el citado territorio.
Se considerarán relacionados con bienes inmuebles, entre otros, los siguientes servicios:
a) El arrendamiento o cesión de uso por cualquier título de dichos bienes, incluidas las viviendas amuebladas.
b) Los relativos a la preparación, coordinación y realización de las ejecuciones de obra inmobiliarias.
c) Los de carácter técnico relativos a dichas ejecuciones de obra, incluidos los prestados por arquitectos, arquitectos técnicos e ingenieros.
d) Los de gestión relativos a bienes inmuebles u operaciones inmobiliarias.
e) Los de vigilancia o seguridad relativos a bienes inmuebles.

f) Los de alquiler de cajas de seguridad.

g) La utilización de vías de peaje."

h) Los de alojamiento en establecimientos de hostelería, acampamento y balneario."

La prestación de servicio de cesión de espacio físico para la instalación de un stand tiene una relación lo suficientemente directa con el bien inmueble donde se celebra el congreso que permite determinar que el citado servicio se entiende prestado en el territorio donde radique el bien inmueble. Puesto que el bien inmueble donde se celebra el congreso se encuentra situado en Canarias, este servicio está sujeto al IGIC siendo aplicable el tipo general del 7 por ciento de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 51.1.d) de la Ley 4/2012.

De no estar establecida en Canarias la Asociación de Cirujanos Plásticos y tener como destinatario a un empresario o profesional establecido en Canarias, se invertiría la condición de sujeto pasivo en el empresario o profesional destinatario del servicio. En el supuesto que el empresario o profesional destinatario tampoco se encuentre establecido en Canarias, la citada Asociación tendrá obligación de repercutir la cuota del IGIC y declararla a través de la autoliquidación ocasional prevista en el artículo 58 del Reglamento de gestión.

b) Cesión del espacio acompañado del stand preparado para exposición de los productos

En la medida en que los stands sean montados de forma personalizada, atendiendo a las exigencias individuales de los expositores en lo referente al aspecto y funcionalidad de los mismos, los servicios relacionados con dichos stands podrán calificarse como prestaciones publicitarias toda vez que los stands en si mismos constituyan un atractivo para la difusión de las cualidades de los productos del expositor y, por tanto, sean concebidos con fines publicitarios. Por el contrario, si los stands responden a modelos uniformes y no individualizados según los requerimientos de los expositores por seguir unas pautas fijadas por el organizador del congreso, los servicios que tengan por objeto dichos stands podrán considerarse como servicio relacionado con la organización del congreso.

En todo caso, el servicio de cesión de espacio resultaría accesorio a cualquiera de los servicios citados en el párrafo anterior.

Conforme a lo establecido en el artículo 17.Uno.1 de la Ley 20/1991, partiendo de la condición de empresario o profesional del expositor y con independencia de que nos encontremos ante un servicio de publicidad o un servicio relacionado con la organización de un congreso, el servicio prestado por la Asociación de Cirujanos Plásticos únicamente estará sujeta al IGIC cuando tenga como destino la sede, establecimiento permanente o domicilio o residencia habitual, en Canarias, del expositor; sin perjuicio, de tratarse de un servicio de publicidad, del análisis de la regla de cierre prevista en el artículo 17.Tres.Dos de la Ley 20/1991.

De estar sujeto el servicio de publicidad o el servicio relacionado con el congreso al IGIC, el tipo impositivo aplicable sería el general del 7 por ciento de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 51.1.d) de la Ley 4/2012.

Si el servicio está sujeto al IGIC y la Asociación de Cirujanos Plásticos no se encuentra establecida en Canarias, se invertirá la condición de sujeto pasivo en el expositor conforme con lo dispuesto en el artículo 19.1.2º.a) de la Ley 20/1991.

SUPUESTO 2 A

"Una variante del evento descrito en el supuesto 1 A) anterior puede consistir en que la citada Asociación le proponga a la empresa asociada [agencia de viajes] *que organice el mismo en las condiciones descritas anteriormente con la particularidad de que sea la empresa asociada quien facture en su propio nombre los servicios relacionados con el mismo, esto es, en el ejemplo, que sea la empresa asociada quien facture en su propio nombre a los asistentes las cuotas de inscripción, así como los "fees" a los expositores.*

Una vez finalizado el evento, se pueden dar lugar a su vez dos variantes:

- que la Asociación y la empresa asociada [agencia de viajes] *hagan una liquidación de los ingresos percibidos y de los gastos incurridos por la empresa asociada (incluido a tal efecto su margen comercial por haberlo organizado) y, de existir beneficios, la empresa asociada se los reintegre a la Asociación (si existieran pérdidas, la Asociación no tendría que satisfacer cantidad alguna) o;*

- que la Asociación perciba un importe, bien fijo, bien variable en función de los ingresos."

En este supuesto, debemos diferenciar dos situaciones:

a) La agencia de viajes se convierte en promotora-organizadora del congreso actuando en nombre propio frente a los asistentes y expositores. La Asociación de Cirujanos Plásticos percibe un importe convenido (fijo o bien variable según los ingresos).

La agencia de viaje prestará en nombre propio los servicios de inscripción a los asistente al congreso y los servicios a los expositores. Respecto a estas operaciones sería aplicable lo señalado en el SUPUESTO 1 A con la única modificación que dónde se refiere a la prestación de servicio de la Asociación de Cirujanos Plásticos a los asistentes y expositores, debe entenderse referida a la prestación de servicio de la agencia de viaje promotora-organizadora a asistentes y expositores.

Por otra parte, el importe percibido por la Asociación de Cirujanos Plásticos debe entenderse como la contraprestación o pago de la agencia de viaje por un servicio de cesión de uso del nombre o de derecho de la Asociación a la agencia de viaje promotora-organizadora.

Esta operación estaría sujeta al IGIC, conforme al artículo 17.Uno.1 de la Ley 20/1991 únicamente cuando el servicio tenga como destino la sede, establecimiento permanente o domicilio o residencia habitual, en Canarias, de la agencia de viajes. La sujeción, en su caso, al IGIC sería con independencia de dónde se desarrolla materialmente el congreso.

Dado que la cesión de uso del nombre o de derecho a la agencia de viaje debe entenderse enmarcada en la operación de "*las cesiones y concesiones de derechos de autor, patentes, licencias, marcas de fábrica o comerciales y los demás derechos de propiedad intelectual o industrial, así como cualesquiera otros derechos similares.",* que se encuentra entre las enunciadas en el apartado Uno.3 del artículo 17 de la Ley 20/1991, lo expuesto en el párrafo anterior es sin perjuicio del análisis de la regla de cierre prevista en el artículo 17.Tres.Dos de la Ley 20/1991.

De estar sujeto el servicio de cesión de uso del nombre o de derecho al IGIC, el tipo impositivo aplicable sería el general del 7 por ciento de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 51.1.d) de la Ley 4/2012.

Si el servicio está sujeto al IGIC y la Asociación de Cirujanos Plásticos no se encuentra establecida en Canarias, se invertirá la condición de sujeto pasivo en la agencia de viajes conforme con lo dispuesto en el artículo 19.1.2º.a) de la Ley 20/1991.

b) La agencia de viajes se convierte en promotora-organizadora del congreso actuando en nombre propio frente a los asistentes y expositores. La Asociación de Cirujanos Plásticos percibe el importe del beneficio obtenido por la agencia de viaje (diferencia entre ingresos obtenidos y gastos incurridos, incluyendo el margen comercial), y en el caso de pérdidas la Asociación ni percibe importe alguno ni asume las mismas.

De lo expuesto, y a juicio de este centro directivo, se deriva la existencia de un contrato de cuentas en participación, donde el partícipe-gestor es la agencia de viajes y el partícipe-no gestor es la Asociación de Cirujanos Plásticos.

Consecuencia de este hecho, las cuestiones a examinar son las siguientes:

- Si el hecho de la existencia de un contrato de "*cuentas en participación*" supone la existencia de una explotación común, lo que implicaría que nos encontramos ante un nuevo empresario o profesional que actuaría en nombre propio prestando servicios a los asistente y expositores, o no existe explotación común sino que la misma sigue llevándose a cabo íntegramente por el partícipe-gestor (agencia de viaje) como único titular jurídico de los bienes y derechos integrantes de la misma, por lo que debe considerarse también a efectos del IGIC que éste -el partícipe gestor- es el único titular del negocio en cuestión.

- Tratamiento a efectos del IGIC del importe que percibiría el partícipe-no gestor en caso de obtención de beneficio.

Respecto a la primera cuestión a examinar, el contrato de cuentas en participación encuentra su marco legal en los artículos 239 a 243 del Código de Comercio. El artículo 239 establece que los comerciantes podrán interesarse los unos en las operaciones de los otros, contribuyendo para ellas con la parte de capital que convinieren, y haciéndose partícipes de sus resultados prósperos o adversos en la proporción que determinen.

De dichos preceptos se desprende que el contrato de cuentas en participación participa de la naturaleza de un contrato privado por el que se cede la utilización de un capital mediante remuneración. El capital aportado podrá consistir en dinero o en bienes no dinerarios, pero no en trabajo o industria.

En relación con la naturaleza y caracteres de tal contrato, la sentencia del Tribunal Supremo de 4 de diciembre de 1992 lo contempla como aquel convenio que se apoya en la existencia real de un propietario gestor que recibe aportaciones de capital ajenas y las hace suyas para dedicarlas al negocio en que se interesan dichos terceros, los que no tienen intervención alguna en el mismo, salvo las derivadas del lucro que pretenden obtener con la contribución de capital que efectúan.

En la sentencia del Tribunal Supremo de fecha 5 de febrero de 1998 se destaca el hecho de que para que exista un contrato de cuenta en participación es preciso que el negocio continúe perteneciendo privativamente al gestor y que este haga suyas las aportaciones efectuadas por el partícipe que no tendrá intervención alguna en el negocio, salvo en la percepción, en su caso, de las ganancias obtenidas.

Así resulta de forma inequívoca del artículo 241 del Código de Comercio, en cuya virtud "*En las negociaciones de que tratan los dos artículos anteriores no se podrá adoptar una razón comercial común a todos los partícipes, ni usar de más crédito directo que el del comerciante que las hace y dirige en nombre propio y bajo su responsabilidad individua*l.".

En consecuencia, frente a terceros la relación contractual se establece únicamente por el gestor, de tal forma que éste no puede utilizar el crédito o nombre del cuentapartícipe haciendo creer que es socio, aunque lógicamente sí puede hacer pública la existencia del contrato de "*cuentas en participación*". Ello por cuanto que el cuentapartícipe (salvo que pierda su condición de tal participando activamente en la gestión o consintiendo que se utilice su nombre en la contratación como titular de la explotación) responde sólo con los bienes o derechos aportados, mientras que el gestor con todo su patrimonio y no sólo con los bienes afectos al negocio a que se extiende el contrato de "*cuentas en participación*".

En este sentido, el artículo 242 del Código de Comercio establece: "*Los que contraten con el comerciante que lleve el nombre de la negociación sólo tendrán acción contra él, y no contra los demás interesados, quienes tampoco la tendrán contra el tercero que contrató con el gestor, a no ser que éste les haga cesión formal de sus derechos*."

En este mismo sentido, diversas sentencias del Tribunal Supremo, entre las que cabe destacar la de 8 de febrero de 1963 ó la de 20 de julio de 1992, exigen para que exista la figura de un contrato de cuenta en participación la no concurrencia de un patrimonio común independiente del privativo del titular y del de los interesados.

En el supuesto planteado no existe explotación en común sino que la misma sigue llevándose a cabo íntegramente por el partícipe-gestor (agencia de viaje) como único titular jurídico de los bienes y derechos integrantes de la misma, por lo que debe considerarse también a efectos del IGIC que éste -el partícipe gestor- es el único titular del negocio en cuestión. Por tanto, no nace un nuevo empresario o profesional como consecuencia de la firma del contrato de "*cuentas en participación*".

En cuanto a la segunda cuestión a analizar, el artículo 9.2º de la Ley 20/1991 dispone:

"*No están sujetas al Impuesto:*

(...)

2º las entregas de dinero a título de contraprestación o pago."

De este precepto se desprende que la liquidación que corresponda al partícipe-no gestor no tiene ninguna incidencia en el IGIC, siempre y cuando se haga en efectivo. Estamos ante un mero reparto en efectivo de los resultados.

En definitiva, la agencia de viaje, como partícipe-gestor, prestará en nombre propio los servicios de inscripción a los asistente al congreso y los servicios a los expositores. Respecto a estas operaciones sería aplicable lo señalado en el SUPUESTO 1 A con la única modificación que dónde se refiere a la prestación de servicio de la Asociación de Cirujanos Plásticos a los asistentes y expositores, debe entenderse referida a la prestación de servicio de la agencia de viaje promotora-organizadora a asistentes y expositores.

SUPUESTO 3 A

"Una entidad farmacéutica solicita a la empresa asociada [agencia de viajes] *la adquisición de servicios de alojamiento, transporte y derecho de acceso a un congreso de cardiología que se celebrará en Ámsterdam para la asistencia de 10 profesionales médicos españoles. La empresa asociada* [agencia de viajes] *factura en su nombre a la empresa asociada* [debe entenderse a la empresa farmacéutica] *los citados servicios."*

Nos encontramos en este supuesto ante una prestación de servicios única de viaje al que le sería de aplicación el régimen especial de las agencias de viajes, sujeta al IGIC si la sede o establecimiento permanente desde donde la agencia de viajes efectúa la operación se encuentra en Canarias.

El artículo 71 de la Ley 4/2012 dispone:

"*Estarán exentos del impuesto los servicios prestados por los sujetos pasivos sometidos al régimen especial de las agencias de viajes cuando las entregas de bienes o prestaciones de servicios, adquiridos en beneficio del viajero y utilizados para efectuar el viaje, se realicen fuera de la Unión Europea.*

En el caso de que las mencionadas entregas de bienes o prestaciones de servicios se realicen sólo parcialmente en el territorio de la Unión Europea, únicamente gozará de exención la parte de la prestación de servicios de la agencia correspondiente a las efectuadas fuera de dicho territorio".

Puesto que los servicios (alojamiento, transporte y derecho de acceso) adquiridos por la agencia de viaje, en beneficio de la entidad farmacéutica y utilizados para efectuar el viaje, se realizan dentro de la Unión Europea, de estar sujeta al IGIC la prestación de servicios única de viaje no le resultaría de aplicación la exención prevista en el citado artículo 71.

ACTIVIDAD DE EVENTOS

SUPUESTO 1 B

"*Un despacho de abogados con sede en el Reino Unido encarga a la empresa asociada* [agencia de viajes] *la organización de un evento en Las Palmas de Gran Canaria denominado "Conferencia anual de impuestos indirectos" en el que tendrán lugar seminarios, reuniones y charlas acerca de la aplicación de los distintos impuestos indirectos en la UE. Asisten tanto personas pertenecientes a las diferentes sedes del despacho de abogados en el mundo, como clientes con relevancia internacional para el despacho, así como los ponentes, normalmente profesionales del despacho y algunas personalidades del mundo de la economía. No se percibe ingreso directo alguno en tal evento, esto es, no existe cuota de inscripción o cobro de servicio alguno a los asistentes.*

La empresa asociada le plantea una propuesta de evento que requiere de los siguientes servicios:

- Localización, examen y reserva del espacio adecuado para la realización de la conferencia. Dentro de este apartado la empresa asociada se ocupa de todos los aspectos necesarios para que el lugar de celebración del evento se adecúe a los objetivos del cliente, así como de cerciorarse de que se reúnen requisitos esenciales tales como "risk assessment" o evaluación de riesgos y medidas preventivas, la contratación de pólizas de seguro, la gestión, en su caso, de permisos administrativos, etc.

- Acondicionamiento y decoración del referido espacio: mobiliario, audiovisuales, iluminación, climatización, señalización del recinto, sonido, azafatas, traductor

simultáneo, etc., así como la preparación de sub-espacios para reuniones auxiliares y similares.

- Contratación de servicios de restauración durante el evento: coffee breaks, comidas principales en el recinto, aguas minerales en salas, almuerzos de trabajo en reuniones auxiliares, etc.

- Apoyo a los asistentes al congreso, esto es, el suministro de elementos necesarios (carpetas, tarjetas de identificación, documentación técnica y similares), contratación de servicios médicos y sanitarios, preparación de salas de "help desk" para los asistentes (ordenadores, impresoras, correo electrónico, acceso a internet), servicios de guardarropa, consigna de equipaje, etc.

- Organización de la cena de gala que clausura el evento: localización del lugar adecuado (v.g. las instalaciones de un estadio deportivo), reserva del mismo, catering para el cocktail previo y cena principal, visita guiada por el estadio, azafatas, señalización, contratación de actuación musical folclórica, etc.

- Organización de una visita guiada en autobús turístico por la ciudad.

Transporte desde/hasta el aeropuerto al hotel y desde hotel a la cena de gala y viceversa.

- Alojamiento de los asistentes y participantes en el hotel en régimen de A + D."

Por las mismas razones expuestas en el Supuesto 1 A, nos encontramos ante un servicio único de organización de conferencia profesional, al que no sería de aplicación el régimen especial de agencias de viajes.

Este servicio prestado por la agencia de viaje al despacho de abogados con sede en el Reino Unido, estaría no sujeto al IGIC por aplicación de lo dispuesto en el artículo 17.Uno.1 de la Ley 20/1991, puesto que el servicio tiene como destino la sede fuera de Canarias de un empresario o profesional.

SUPUESTO 2 B

"Una multinacional cervecera con sede en México le pide a la empresa asociada [agencia de viajes] *que organice un evento de 4 días en Dublín al que acudirán los miembros del departamento comercial de las diferentes filiales en el mundo para desarrollar el plan estratégico 2016. La compañía le indica que se organice una mañana de jornada de trabajo con reuniones y presentaciones diversas, así como una serie de actividades extras. La empresa asociada* [agencia de viajes] *le plantea a la compañía una propuesta de evento que requiere de los siguientes servicios:*

- Localización, examen y reserva del espacio adecuado para la realización de la jornada de trabajo.

- Acondicionamiento de las salas así como suministro de material de trabajo (carpetas, documentación técnica, etc.)

- Contratación de servicios de restauración durante la jornada: coffee breaks, aguas minerales en salas y almuerzos de trabajo.

- Organización de diferentes visitas guiadas por la ciudad: visita del museo de la fábrica de cerveza, visita de la Universidad y tour compras.

- Visita a típico pueblo pesquero.

- Contratación de cena en un tradicional restaurante irlandés con espectáculo de danzas típicas.

- Transporte de los asistentes y participantes desde/hasta sus ciudades de origen.

- Todos los traslados.

- Alojamiento en el hotel en régimen de todo incluido."

Por las mismas razones expuestas en el Supuesto 1 A, nos encontramos ante un servicio único de organización de evento empresarial, al que no sería de aplicación el régimen especial de agencias de viajes.

Este servicio prestado por la agencia de viaje a la multinacional cervecera con sede en México, estaría no sujeto al IGIC por aplicación de lo dispuesto en el artículo 17.Uno.1 de la Ley 20/1991, puesto que el servicio tiene como destino la sede fuera de Canarias de un empresario o profesional.

SUPUESTO 3 B

"Una empresa de fabricantes de automóviles con sede en Estados Unidos encarga a una empresa dedicada a la organización de eventos, y asimismo con sede en el citado país, que se ocupe de organizar un evento en Fuerteventura para la presentación mundial de un nuevo modelo de automóvil. Por su parte, esta empresa subcontrata a la empresa asociada [agencia de viajes] *para que realice tal organización.*

Se pueden dar dos variantes en este caso: bien que la empresa asociada [agencia de viajes] *facture en su propio nombre el servicio de organización a la empresa asociada de eventos norteamericana, bien que se lo facture en su propio nombre a la empresa automovilística, percibiendo entonces la empresa asociada de eventos norteamericana una comisión que factura a la empresa asociada* [agencia de viajes].

La empresa asociada le plantea a la compañía una propuesta que requiere los siguientes servicios:

- Localización, examen y reserva del espacio adecuado para la realización del evento.

- Acondicionamiento y decoración del mismo: mobiliario, audiovisuales, iluminación, climatización, etc.

- Contratación de servicios de restauración durante el evento.

- Alojamiento, transporte desde/hasta sus ciudades de origen y traslados de determinados periodistas de medios especializados, así como de los principales directivos de la compañía al evento."

Diferenciemos las dos variantes expuestas en el supuesto:

a) <u>La agencia de viajes factura en su propio nombre el servicio de organización a la empresa asociada de eventos norteamericana</u>

En este caso, nos encontramos con dos operaciones, a saber:

- Servicio único de organización de evento prestado por la agencia de viajes a la empresa organizadora de eventos.

Este servicio estaría no sujeto al IGIC por aplicación de lo dispuesto en el artículo 17.Uno.1 de la Ley 20/1991, puesto que el servicio tiene como destino la sede fuera de Canarias de un empresario o profesional.

- Servicio único de organización de evento prestado por la empresa organizadora de eventos a la empresa fabricante de automóviles.

Igualmente, este servicio estaría no sujeto al IGIC por aplicación de lo dispuesto en el artículo 17.Uno.1 de la Ley 20/1991, puesto que el servicio tiene como destino la sede fuera de Canarias de un empresario o profesional.

b) La agencia de viaje factura en su propio nombre a la empresa automovilística, percibiendo la empresa asociada de eventos una comisión que factura a la agencia de viajes

Se deben diferenciar las siguientes operaciones:

- Servicio único de organización de evento prestado por la agencia de viajes a la empresa automovilística.

Este servicio estaría no sujeto al IGIC por aplicación de lo dispuesto en el artículo 17.Uno.1 de la Ley 20/1991, puesto que el servicio tiene como destino la sede fuera de Canarias de un empresario o profesional.

- Prestación de servicio de mediación por cuenta ajena prestada por la empresa organizadora de eventos a la agencia de viajes.

Este servicio estaría no sujeto al IGIC por aplicación de lo dispuesto en el artículo 17.Uno.1 de la Ley 20/1991, cuando el servicio tenga como destino la sede, establecimiento permanente, domicilio o residencia habitual, fuera de Canarias, de la agencia de viajes.

Si el servicio tiene como destino la sede, establecimiento permanente, domicilio o residencia habitual, dentro de Canarias, de la agencia de viajes, el servicio de mediación estaría sujeto al IGIC por aplicación de lo dispuesto en el artículo 17.Uno.1 de la Ley 20/1991. En este caso se invertiría la condición de sujeto pasivo en la agencia de viajes destinataria por aplicación de lo dispuesto en el artículo 19.1.2º.a) de la citada ley, siendo de aplicación el tipo general del 7 por ciento de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 51.1.d) de la Ley 4/2012.

SUPUESTO 4 B

"*Una empresa francesa del sector de los seguros organiza un programa para motivar a su red de ventas, para lo que encarga a la empresa asociada* [agencia de viajes] *que organice un evento en Lanzarote destinado a sus 30 mejores vendedores.*

La empresa asociada [agencia de viajes] *le plantea a la consultora francesa una propuesta de evento que incluye los siguientes servicios:*

- Localización, examen y reserva del espacio adecuado para la realización de una cena de gala durante la cual se realizará la ceremonia de entrega de premios para los mejores vendedores de la aseguradora. La empresa asociada [agencia de viajes] *se ocupa de todos los aspectos necesarios para que el lugar de celebración del evento*

se adecúe a los objetivos del cliente, cubriendo los requerimientos administrativos, etc.

- Acondicionamiento y decoración del referido espacio, incluyendo audiovisuales, iluminación, sonorización, etc.

- Contratación de los servicios de restauración para la cena y fiesta posterior, así como para los almuerzos y para las restantes cenas durante su estancia en Lanzarote.

- Contratación de un espectáculo para animar la fiesta y posterior a la ceremonia de entrega de premios.

- Alojamiento de todos los invitados en un hotel, en régimen de A + D.

- Traslados de todos los invitados desde el aeropuerto al hotel y viceversa, así como desde el hotel al lugar de celebración de la cena de gala y regreso.

- Organización de una actividad de team-building para consolidar las relaciones interpersonales de los asistentes y potenciar el espíritu de equipo y la cooperación entre los equipos de ventas de la aseguradora.

- Organización de una visita de la isla, incluyendo autocar, guías y entradas a los monumentos.

Estos servicios no incluyen los billetes de avión de los asistentes desde sus puntos de origen a Lanzarote y su regreso, ya que son contratados directamente por la consultora francesa con la compañía aérea."

Presumiendo que la agencia de viaje actúa en nombre propio, de los elementos que integran la propuesta de evento se deriva una preponderancia del servicio de alojamiento y transporte (aunque no se integre el transporte aéreo hacia y desde Lanzarote) y de actividades accesorias y complementarias a éstos servicios (servicio de restauración, servicio de espectáculo para la cena de entrega de premios, visitas a la isla y sus monumentos). Todo ello implica que nos encontramos ante una prestación de servicio única de viaje sujeta al régimen especial de las agencias de viajes, encontrándose sujeta al IGIC si la sede o establecimiento permanente desde donde la agencia de viajes efectúa la operación se encuentra en Canarias.

La presente consulta se emite conforme a la legislación vigente a la fecha de firma de la misma y a los efectos que establece la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Santa Cruz de Tenerife, 6 de abril de 2016

EL VICECONSEJERO DE HACIENDA Y PLANIFICACIÓN

Luís Guillermo Padilla Macabeo