

Novedades en el régimen de IVA aplicable a las agencias de viajes 2015



Miércoles 11 de febrero de 2015

Sede de CEIM (C/ Diego de León, 50 – Madrid)

Ponente: David Gómez Aragón

Coordinador del “Grupo de Trabajo Agencias de Viajes e IVA”

Agenda – Agencias de viajes: novedades en la aplicación del IVA a partir de 01/01/2015

- ❑ La causa fundamental de las novedades: evitar los graves problemas que podría haber tenido el sector español de agencias de viajes como consecuencia de la sentencia del TJUE de 26/09/2013 en el asunto C-189/11 (Comisión vs España)
- ❑ Las medidas concretas que han sido adoptadas con efectos a partir de 01/01/2015 para evitar los citados problemas.
- ❑ Otras novedades.
 - Declaración expresa en la Ley del IVA (LIVA): el régimen especial de las agencias de viajes en el IVA (REAV) resultará aplicable cuando concurren las circunstancias objetivas exigidas para ello en la LIVA, incluso en los casos de “viajes” vendidos por empresas que no tengan la condición jurídica de agencias de viajes.
 - Devolución a empresas no establecidas en la UE, de las cuotas del IVA español que hayan soportado por *“servicios de acceso, hostelería, restauración y transporte vinculados con la asistencia a ferias, congresos y exposiciones de carácter comercial o profesional que se celebren en el territorio de aplicación del Impuesto* [sobre el Valor Añadido español].
 - Aplicación del IVA en el segmento MICE (meetings, incentives, conferences and events): las contestaciones de la Dirección General de Tributos del Ministerio de Hacienda de diciembre de 2014.

La sentencia del TJUE en el asunto C-189/11 – Problemas que podría originar

[Problema 1]

Procedencia de la aplicación del REAV por las agencia de viajes

a todas las ventas en nombre propio que realicen de un “viaje”

(entendido como el suministro de servicios de alojamiento y/o transporte de personas de manera conjunta o por separado, más, en su caso, junto con otros servicios de carácter accesorio o complementario de aquéllos servicios)

con independencia de cual sea la condición del cliente al que le efectúen dicha venta (operaciones B2B y B2C)

+

No validez de la posibilidad de que, en el caso de determinadas operaciones B2B en REAV

(ventas de un “viaje” realizadas por una agencia a un cliente-empresa),

la agencia pueda hacer constar en **factura, en concepto de “IVA incluido en el importe total facturado”,**

la **cuantía resultante de aplicar el porcentaje del 6% sobre dicho importe**

=

**Situación catastrófica para las operaciones de “business travel”
realizadas en REAV por las agencias de viajes**

[Problema 2]

No validez de la posibilidad que tenían las agencias de viajes de determinar, de manera global para cada periodo impositivo (mensual o trimestral), la base imponible del IVA (margen bruto obtenido por la agencia) correspondiente a las operaciones en REAV que realicen

=

**Graves problemas para todo el sector español de agencia de viajes,
dado lo muy extendida que estaba en la práctica
esta modalidad de determinación de la base imponible del IVA**

[¿Problema 3?]

No validez de la exclusión de la aplicación del REAV
a las ventas al público realizadas en nombre propio por agencias minoristas,
de viajes organizados por agencias mayoristas
(= aplicación del REAV a las tales ventas realizadas por las minoristas)

=

**¿Plantea ello problemas significativos
al sector español de agencias de viajes?**

[SOLUCIÓN para el problema 1 ...]

❑ La LIVA se adapta formalmente al contenido de la sentencia del TJUE:

- En principio, las agencias deben aplicar el REAV con independencia de cual sea la condición de su cliente (operaciones B2B y B2C), y...
- ... **se suprime** la posibilidad de que, en el caso de determinadas operaciones B2B en REAV, la agencia pueda hacer constar en factura, en concepto de “IVA incluido en el importe total facturado”, la cuantía resultante de aplicar el porcentaje del 6% sobre dicho importe...

❑ ... pero ...

[SOLUCIÓN para el problema 1: la posibilidad de renunciar al REAV]

- ❑ Se establece expresamente en la LIVA que, a partir de 1 de enero de 2015, las agencias pueden **renunciar a aplicar el REAV, y aplicar el régimen general del IVA**, pero únicamente **respecto de aquellos “viajes”** (entendidos como el suministro de servicios de alojamiento y/o transporte de personas de manera conjunta o por separado, más, en su caso, junto con otros servicios de carácter accesorio o complementario de aquéllos servicios) **en los que concurren los dos siguientes requisitos**:
 - Que quien adquiere el “viaje” a la agencia tenga la condición de empresario a efectos del IVA (operaciones B2B), y
 - Que dicho empresario *“tenga derecho a la deducción o a la devolución [,total o parcial,] del Impuesto sobre el Valor Añadido según lo previsto en el Título VIII de esta Ley [LIVA]”*.
- ❑ **ATENCIÓN:** No se establece como requisito el que la agencia que haya de efectuar la renuncia esté radicada en el TIVA-ES.
 - Parece ser por tanto que también podría efectuar una renuncia a la aplicación del REAV, **a los efectos y con los efectos que ello conlleve en relación con al IVA español**, una agencia que no esté establecida en el TIVA-ES (por ejemplo, una agencia radicada en otro Estado miembro de la UE, o fuera de la UE como por ejemplo en Canarias).

[SOLUCIÓN para el problema 1: la posibilidad de renunciar al REAV]

- ❑ **Sistema de renuncia muy flexible:** podrá realizarse de manera separada operación por operación (“viaje” por “viaje” vendido por la agencia a sus clientes-empresa), según lo decida libremente la agencia (podrá renunciar respecto de todos los “viajes” que venda en que ello sea posible, o por unos sí y por otros no, o por ninguno).
- ❑ ... y también un **procedimiento muy sencillo para efectuar la renuncia:**
 - El ejercicio de la opción deberá ser comunicado por escrito por la agencia al destinatario de la operación, con carácter previo o simultáneo a la prestación de los servicio de hospedaje, transporte u otros de carácter accesorio o complementario a los mismos que, de no haberse producido la renuncia, integrarían el “viaje” al que le habría sido aplicable el REAV.
 - ...pero ... **se presumirá realizada tal comunicación** por la agencia al destinatario de la operación, **cuando en la factura que expida la agencia** para documentar tal operación, **no se haga constar** la mención “régimen especial de las agencias de viajes”.

[SOLUCIÓN para el problema 1: la posibilidad de renunciar al REAV]

- ❑ **Cuestión clave:** en aquellos casos en que ello sea posible, **¿interesa que se produzca la renuncia al REAV, y la aplicación por tanto del régimen general del IVA, respecto de un determinado “viaje”** (entendido como el suministro de servicios de alojamiento y/o transporte de personas de manera conjunta o por separado, más, en su caso, junto con otros servicios de carácter accesorio o complementario de aquéllos servicios) **que una agencia vende a un cliente-empresa?**
 - Para dar respuesta a esa cuestión será necesario comparar el resultado que se obtiene de aplicar a una determinada operación (venta de un “viaje”) realizada por la agencia, bien el REAV, o bien el régimen general del IVA.
 - Pero, antes de realizar dicha comparación, **anticipamos ya en este momento algunas conclusiones que podrían extraerse en relación con la cuestión que acabamos de formularnos.**

[SOLUCIÓN para el problema 1: la posibilidad de renunciar al REAV]

- ❑ **Caso 1.** Se prestan materialmente **DENTRO del TIVA-ES** los servicios de alojamiento y/o servicios de transporte de personas que, con carácter de servicios claramente principales o únicos, suministra la agencia en nombre propio a su cliente-empresa, cualquiera que sea el lugar en donde esté radicado este último (dentro o fuera del TIVA-ES).

➤ **CONCLUSIÓN:** Interesa renunciar al REAV, y aplicar el régimen general.

NOTA. Los efectos beneficiosos de la renuncia al REAV podrían verse muy limitados:

- Si la operación en virtud la cual la agencia hubiese adquirido los referidos servicios hubiese tributado por el REAV (por ejemplo, porque la agencia hubiese adquirido tales servicios a otra agencia que no hubiese renunciado a la aplicación del REAV).
- Si la agencia no dispone de las facturas de adquisición de los servicios expedidas por el proveedor de los mismos a nombre de la agencia como destinataria de tales servicios, y repercutiéndole a la agencia el IVA que gravase dicha adquisición en régimen general.

[SOLUCIÓN para el problema 1: la posibilidad de renunciar al REAV]

- ❑ **Caso 2.** Se prestan materialmente FUERA del TIVA-ES los servicios de alojamiento y/o servicios de transporte de personas que, con carácter de servicios claramente principales o únicos, suministra la agencia en nombre propio a su cliente-empresa.
 - La situación hasta 31-12-2014.
 - ¿Es razonable que las agencias de viajes renuncien a aplicar el REAV en este caso 2 a partir de 1 de enero de 2015?.
 - NO, en general, desde el punto de vista de las agencias...

[La teóricamente posible excepción de los servicios de transporte internacional de pasajeros por vía aérea, en el supuesto de que estos servicios fuesen vendidos en nombre propio por la agencia] [La intervención por la agencia como intermediaria en nombre y por cuenta ajena en la venta de estos servicios: la disposición adicional cuarta del Reglamento de Facturas]
 - ... pero... es posible que se genere una “presión comercial” por parte de los clientes-empresa de la agencias, a partir de preguntas del siguiente tenor: si el IVA correspondiente a los servicios de alojamiento y transporte que se prestan en el TIVA-ES no constituye un coste, ¿por qué debe serlo cuando tales servicios se prestan materialmente en el TIVA de otro Estado miembro de la UE [o en un país tercero]?
 - Las agencias deben estar preparadas para dar una respuesta a dicha “presión comercial” de sus clientes-empresa, en el caso de que la misma llegue a producirse.
 - Dudas en lo que se refiere al cumplimiento de los requisitos exigidos para efectuar la renuncia al REAV, en algunos supuestos que podrían presentarse dentro de este caso 2.

[SOLUCIÓN para el problema 1: la posibilidad de renunciar al REAV]

- ❑ Las conclusiones básicas que acabamos de exponer podrían justificarse a partir del **análisis comparativo que pasamos a realizar a continuación**, de los resultados que se obtendrían de la aplicación del REAV, o del régimen general del IVA, respecto de la venta de un “viaje” (entendido como el suministro de servicios de alojamiento y/o transporte de personas prestados conjuntamente o por separado, más, en su caso, junto con otros servicios de carácter accesorio o complementario de aquéllos servicios) realizada en nombre propio por una agencia en favor de un cliente-empresa.

[SOLUCIÓN para el problema 1: la posibilidad de renunciar al REAV]

- ❑ La aplicación del REAV por la agencia respecto de una determinada venta de un “viaje” realizada por la misma a un cliente-empresa supone que, desde 1 de enero de 2015, el único importe que la agencia podría [no está obligada a ello] hacer constar en concepto de IVA español repercutido en la factura que expida a su cliente-empresa por dicha venta, sería el correspondiente a la cuota de IVA que gravase el margen bruto obtenido por la agencia en tal venta según el REAV, lo que a su vez supone...

... que el importe del IVA que hubiese gravado efectivamente, en cualquiera de sus fases (incluida la fase en que interviene la agencia), los servicios (alojamiento y/o transporte, más en su caso otros accesorios o complementarios) que integran el “viaje” en REAV que la agencia vende a su cliente-empresa, se convertiría íntegramente en un mayor coste de tal operación para este último.

[SOLUCIÓN para el problema 1: la posibilidad de renunciar al REAV]

❑ La aplicación del régimen general del IVA por la agencia respecto de una determinada venta de un “viaje” realizada por la misma a un cliente-empresa supone:

- Que la agencia pueda en todo caso efectuar la **deducción**, en sus declaraciones por el IVA que presenta en España, **de las cuotas del IVA español que haya soportado por la adquisición de los servicios de viaje** (alojamientos, transportes) que hubiesen integrado el “viaje” en REAV de no haberse producido la renuncia a este último, y cuya posterior venta por la agencia haya de tributar por el régimen general.
 - Nacimiento del derecho de la agencia a la deducción de dichas cuotas: en el momento en el que se presten materialmente los concretos servicios de viaje (alojamiento, transporte) que la agencia vende a su cliente-empresa y respecto de los que la agencia haya optado por aplicar el régimen general (o en el momento en que, con anterioridad a su realización material, la agencia cobre anticipadamente el precio de tales servicios).
 - El importe de dichas cuotas no constituiría para la agencia un mayor coste de adquisición de tales servicios.
- ... pero ... no garantiza a la agencia la recuperación de las cuotas del IVA [o de otros impuestos de naturaleza similar] que haya soportado en otros Estados miembros de la UE [o en países terceros], por la adquisición de los servicios integrantes del “viaje” (alojamientos, transportes) a cuya posterior venta por la agencia les resulte aplicable el régimen general.
 - Las diferencias existentes entre los distintos Estados miembros de la UE, en lo que se refiere a la aplicación del IVA respecto de a las ventas de servicios realizadas en nombre propio por las agencias de viajes.
 - La falta total de armonización en esta cuestión en relación con países terceros.

[SOLUCIÓN para el problema 1: la posibilidad de renunciar al REAV]

- ❑ La aplicación del régimen general del IVA por la agencia respecto de una determinada venta de un “viaje” realizada por la misma a un cliente-empresa, hace necesario que la agencia califique/delimita/defina en que consiste la operación que realiza en favor de su cliente-empresa (lo que en el REAV hubiese sido el “viaje-servicio único”), con el fin de aplicar el régimen general del IVA respecto de tal operación.

Fundamentalmente a los siguientes efectos:

- **Para la aplicación de las reglas de localización que sea necesario utilizar para determinar si el o los servicios que integran dicha operación se consideran realizados:**
 - dentro del TIVA-ES, y están por tanto sujetos al IVA español, o
 - fuera del TIVA-ES, y no están por tanto sujetos al IVA español.
- En el supuesto de que se hubiese concluido que el o los servicios que integran dicha operación están sujetos al IVA español, **para determinar si les resultaría aplicable a los mismos algún supuesto de exención** (por ejemplo, la exención prevista para los servicios de transporte internacional de pasajeros por vía marítima o aérea).
- En el supuesto de que se hubiese concluido que el o los servicios que integran dicha operación están sujetos y no exentos del IVA español, **para determinar el tipo del IVA que la agencia debería aplicar, sobre el precio de tales servicios, con el fin de calcular el importe de la cuota del IVA del IVA que tiene que repercutir en factura al cliente-empresa y liquidar a la Hacienda Pública:**
 - bien el tipo general (actualmente el 21%), o
 - bien un tipo reducido (por ejemplo, el tipo reducido del 10% previsto para los servicios de transporte de pasajeros, para los servicios de alojamiento de personas, para los servicios de bar y restaurante, para los servicios propios de exposiciones y ferias de carácter comercial).

[SOLUCIÓN para el problema 1: la posibilidad de renunciar al REAV]

- ❑ **La calificación/delimitación/definición de la operación que realiza en favor de su cliente-empresa, a efectos de la aplicación a la misma del régimen general del IVA.**

[**ATENCIÓN.** A tal fin hemos de tener en cuenta que el punto de partida es el siguiente: en tanto que “viaje” al que inicialmente le resultaría aplicable el REAV, dicha operación consistiría en el suministro de servicios de alojamiento y/o transporte de personas de manera conjunta o por separado, más, en su caso, junto con otros servicios de carácter accesorio o complementario de aquéllos servicios.]

- **En determinados casos será una tarea sencilla:** por ejemplo, en aquellos casos en los que la agencia claramente vende en nombre propio un solo servicio a su cliente: por ejemplo, únicamente un servicio de alojamiento en hotel, o un servicio de transporte de personas ...
- **... pero puede ser una tarea algo más complicada en aquellos casos en los que la agencia venda conjuntamente varios servicios a un mismo cliente:**
 - Por ejemplo: servicios de alojamiento + servicios de transporte + servicios de restaurante + servicios de carácter lúdico o cultural.

En estos casos será necesario recurrir a los criterios establecidos por el TJUE respecto de la aplicación del IVA en el caso de operaciones complejas o compuestas de varias prestaciones realizadas de manera conjunta por una empresa para un mismo destinatario.

[SOLUCIÓN para el problema 1: la posibilidad de renunciar al REAV]

- ❑ **Algunos ejemplos** de operaciones complejas o compuestas de varias prestaciones, realizadas por una agencia de viajes de manera conjunta para un mismo cliente-empresa.

¿Cómo calificaríamos/determinaríamos/definiríamos tales operaciones a efectos de su tributación por el IVA en régimen general?.

- **Ejemplo 1.** Una agencia de viajes radicada en el TIVA-ES tiene adjudicada la cuenta de viajes de una multinacional española, suministrando la agencia en nombre propio a la multinacional todos los servicios de alojamiento en hotel y transporte (en avión, tren u otro medio de transporte) correspondientes a los viajes ordinarios de negocio que a lo largo del año van realizando por distintas partes del mundo (España, UE y países terceros) el personal directivo y determinados empleados de dicha empresa radicados en Madrid (en el entorno de unas 450 personas normalmente). A tal fin, la agencia de viajes tiene desplazado en la sede central en Madrid de dicha multinacional un equipo de empleados que es quien esencialmente desarrolla las tareas necesarias para suministrar los referidos servicios de viaje.

[SOLUCIÓN para el problema 1: la posibilidad de renunciar al REAV]

- ❑ **Algunos ejemplos** de operaciones complejas o compuestas de varias prestaciones, realizadas por una agencia de viajes de manera conjunta para un mismo cliente-empresa.

¿Cómo calificaríamos/determinaríamos/definiríamos tales operaciones a efectos de su tributación por el IVA en régimen general?

- **Ejemplo 2.** En el marco de un congreso médico que se celebra en Málaga, una agencia de viajes radicada en el TIVA-ES suministra en nombre propio a la empresa organizadora de dicho evento (que puede ser una empresa radicada bien en UK o bien en USA) los siguientes servicios: (i) el servicio de transporte (transfer) de unos 600 asistentes al evento desde el aeropuerto de Málaga hasta sus distintos hoteles de alojamiento en la Costa del Sol, y viceversa a la finalización del evento; (ii) la cena de gala de clausura del evento para 800 personas y el transporte de ida y vuelta entre los hoteles y Gibraltar, que es el lugar en donde se celebrará dicha cena.

En la prestación de tales servicios intervendrá un equipo de 10 personas diplomadas en turismo (“guías”) para atender a los congresistas, cuyos servicios han sido contratados por la agencia a una empresa de trabajo temporal.

Los referidos servicios de transporte son contratados a su vez por la agencia con una empresa de transportes radicada en Madrid, y los servicios de restaurante propiamente dichos (comida y bebida, y el servicio de la misma) con un conocido restaurante malagueño, mientras que el “venue” donde se celebrará la cena y el mobiliario y decoración del espacio le son suministrados a la agencia por una empresa radicada en Gibraltar.

[SOLUCIÓN para el problema 1: la posibilidad de renunciar al REAV]

- ❑ **Algunos ejemplos** de operaciones complejas o compuestas de varias prestaciones, realizadas por una agencia de viajes de manera conjunta para un mismo cliente-empresa.

¿Cómo calificaríamos/determinaríamos/definiríamos tales operaciones a efectos de su tributación por el IVA en régimen general?

- **Ejemplo 3.** Una agencia de viajes radicada en Madrid suministra en nombre propio a una empresa farmacéutica con sede en la misma ciudad, los siguientes servicios necesarios para que 10 profesionales médicos que residen en España asistan a un congreso médico que se celebrará en Amsterdam:
 - (i) vuelos Madrid-Amsterdam-Madrid;
 - (ii) transfers aeropuerto de Amsterdam-hotel en Amsterdam- aeropuerto de Amsterdam;
 - (iii) alojamiento y desayuno en hotel de Amsterdam; y
 - (iv) derecho de acceso al congreso (cuota de inscripción en el congreso).

[SOLUCIÓN para el problema 1: la posibilidad de renunciar al REAV]

❑ El sistema de reglas de localización en el régimen general del IVA previsto respecto de las prestaciones de servicios B2B.

- **Regla general**, que resultará aplicable respecto de todos aquellos servicios B2B para los que no exista una regla especial:
 - El servicio se considerará prestado en el **lugar en donde el cliente-empresa tenga la sede de su actividad económica** (o un establecimiento permanente al que se preste el servicio).
- **Algunas reglas especiales**, aplicables respecto de determinados servicios B2B que normalmente prestarían en régimen general del IVA las agencias de viajes a sus clientes-empresas.

<i>Clase de servicio prestado en régimen general del IVA por la agencia de viajes a su cliente-empresa</i>	<i>Lugar en donde a efectos del IVA se considera prestado el servicio</i>
Servicios relacionados con bienes inmuebles (incluidos los servicios de alojamiento en establecimientos de hostelería).	Lugar en donde esté radicado el inmueble
Servicios de transporte de pasajeros .	Lugar por donde transcurra el trayecto del transporte
Servicios de acceso a manifestaciones culturales, artísticas, deportivas, científicas, educativas, recreativas o similares, como las ferias y exposiciones.	Lugar en donde se celebren materialmente dichas manifestaciones
Servicios de restauración y catering (excepto los prestados a bordo de un buque, avión o tren en el transcurso de un transporte de pasajeros realizado dentro de la UE).	Lugar en donde se presten materialmente
Servicios de restauración y catering prestados a bordo de un buque, avión o tren en el transcurso de la parte de un transporte de pasajeros realizado dentro de la UE.	Lugar en donde se inicie el transporte
Servicios de arrendamiento de medios de transporte a corto plazo (tenencia o uso continuado por el arrendatario durante un período ininterrumpido no superior a 30 días, o no superior a 90 días tratándose de buques).	Lugar en donde los medios de transporte se pongan a disposición del arrendatario (*). (*) Por excepción: en el TIVA-ES si se ponen a disposición fuera del TIVA-UE pero se utilizan o explotan efectivamente dentro del TIVA-ES.

[SOLUCIÓN para el problema 1: la posibilidad de renunciar al REAV]

- ❑ La aplicación respecto del servicio/s que realiza la agencia en favor de su cliente-empresa, de la regla de localización que le/s corresponda, puede dar como resultado:
 - **Que el/los servicio/s se entienda/n realizado/s, en su totalidad o en parte, FUERA del TIVA-ES**, en cuyo caso no estará/n sujeto/s al IVA español en la medida en que no se entienda/n realizado/s en el TIVA-ES.
 - La agencia de viajes no deberá repercutir cuota alguna de IVA español a su cliente empresa, en la medida en que el/los servicio/o no esté/n sujeto/s al IVA español.
 - ¿Debería la agencia ocuparse/preocuparse de/por el hecho de que, como consecuencia de la aplicación de las referidas reglas de localización, el/los servicio/o se entendiese/n realizado/s en el territorio de aplicación del IVA de otro Estado miembro de la UE o en el territorio de un país tercero?
 - ✓ Los problemas derivados de la falta de armonización real entre los Estados miembros de la UE, en lo que se refiere a la aplicación del IVA en estos casos (en particular, en lo que se refiere a la aplicación o no del REAV).
 - **Que el/los servicio/s se entienda/n realizado/s, en su totalidad o en parte, DENTRO del TIVA-ES**, en cuyo caso estará/n sujeto/s al IVA español en la medida en que ocurra lo anterior.
 - Procederá **determinar** a continuación **si al/los servicio/s le/s resultaría aplicable algún supuesto de exención y...**
 - ... en el supuesto de que no le/s resultase aplicable ningún supuesto de exención, y estuviese/n por tanto sujeto/s y no exento/s del IVA español, procedería **determinar el tipo del IVA que la agencia debería aplicar, sobre el precio del servicio/s, para calcular el importe de la cuota del IVA del IVA que la agencia tendría que repercutir en factura al cliente-empresa.**

[SOLUCIÓN para el problema 1: la posibilidad de renunciar al REAV]

- ❑ **Supuestos de exención** del IVA que, en principio, podrían resultar normalmente aplicables respecto del servicio/s al que, resultándole/s aplicable en principio el REAV (es decir, consistiendo la operación en la venta en nombre propio de un “viaje”, entendido como el suministro de servicios de alojamiento y/o transporte de personas prestados conjuntamente o por separado, más, en su caso, junto con otros servicios de carácter accesorio o complementario de aquéllos servicios), ocurriese que la agencia renunciase a aplicar dicho régimen especial y aplicase por tanto respecto de tal operación el régimen general del IVA, estando tal servicio/s sujeto/s al IVA español.
- “Exención plena” prevista para los **servicios de transporte de viajeros y sus equipajes por vía marítima o aérea** procedentes de o con destino a un puerto o aeropuerto situado fuera del TIVA-ES.
 - **[NOTA:** el caso particular en el que, junto con servicios de alojamiento y transporte de personas, la agencia vendiese también en nombre propio a su cliente-empresa determinados servicios respecto de los que el artículo 20 de la LIVA prevé la aplicación de una “exención limitada”, tales como:
 - Servicios sanitarios.
 - Servicios de enseñanza.]

[SOLUCIÓN para el problema 1: la posibilidad de renunciar al REAV]

❑ **Tipos del IVA** que, en principio, podrían resultar normalmente aplicables respecto del servicio/s al que, resultándole/s aplicable en principio el REAV (es decir, consistiendo la operación en la venta en nombre propio de un “viaje”, entendido como el suministro de servicios de alojamiento y/o transporte de personas prestados conjuntamente o por separado, más, en su caso, junto con otros servicios de carácter accesorio o complementario de aquéllos servicios), ocurriese que la agencia renunciase a aplicar dicho régimen especial y aplicase por tanto respecto de tal operación el régimen general del IVA, estando tal servicio/s sujeto/s y no exento/s del IVA español en régimen general.

- **El tipo general del 21%**, que resultará aplicable **excepto** en el caso en el que al servicio/s que realiza la agencia para su cliente-empresa le resulte aplicable alguno de los tipos reducidos previsto en el artículo 91 de la LIVA.
- **Tipo reducido del 10%** aplicable respecto de determinados servicios que normalmente prestarían las agencias de viajes en régimen general del IVA para clientes-empresa.

- Servicios de **transporte de personas y sus equipajes**.
- Servicios de **hostelería**, acampamento y balneario, los de **restaurantes** y, en general, el suministro de comidas y bebidas para consumir en el acto, incluso si se confeccionan previo encargo del destinatario.

[Con excepción de los servicios mixtos de hostelería, espectáculos, salas de fiestas, barbacoas u otros análogos]

- La **entrada a museos, galerías de arte y pinacotecas**.
- Determinados “servicios de asistencia social” (como por ejemplo la realización de cursos, excursiones, campamentos o viajes infantiles y juveniles y otras análogas prestadas a menores de 25 años de edad).
- Espectáculos deportivos de carácter aficionado.
- **Exposiciones y ferias de carácter comercial** (servicios de acceso y servicios prestados a expositores).
- Cesión de derechos de aprovechamiento por turno de edificios, conjuntos inmobiliarios o sectores de ellos arquitectónicamente diferenciados, en determinadas condiciones.

[SOLUCIÓN para el problema 2...]

- ❑ La LIVA y el RIVA se adaptan formalmente al contenido de la sentencia del TJUE:
 - **Se suprimen expresamente de la LIVA y el RIVA los preceptos relativos al procedimiento para determinar, de manera global por períodos impositivos (mes natural o trimestre natural), la base imponible de las operaciones en REAV realizadas por las agencias de viajes (margen bruto de la agencia).**

❑... pero ...

[SOLUCIÓN para el problema 2: las contestaciones de la DGT de 15/01/2015]

- ❑ **Las 5 contestaciones de la Dirección General de Tributos (DGT), de 15/01/2015**, a cinco consultas de contenido idéntico que le habían sido formuladas por 5 asociaciones de agencias de viajes (Asociación Española de DMCs, ACAVe, CEAV, FETAVE y GEBTA).
 - La base imponible del IVA **de cada “viaje”** al que le resulte aplicable el REAV estará constituida por el margen bruto de dicho viaje determinado según lo previsto en el artículo 145 de la LIVA.
 - **No obstante lo anterior**, y atendiendo a determinadas consideraciones que hace en su contestación, **la DGT considera razonable y fundado el criterio que proponen las asociaciones consultantes en sus escritos de consulta, para determinar la base imponible de las operaciones en REAV**,
 - ✓ Siempre que la agencia lo mantenga de manera homogénea en el tiempo,
 - ✓ Y sin perjuicio de que la agencia pueda utilizar otro criterio fundado distinto a tal fin.

[SOLUCIÓN para el problema 2: las contestaciones de la DGT de 15/01/2015]

❑ El criterio que proponen las asociaciones consultantes en sus escritos de consulta, para determinar la base imponible de las operaciones en REAV, y que ha sido considerado válido por la DGT en sus contestaciones a tales consultas:

Que describimos por referencia al año 2015 para su mejor comprensión (aunque realmente es muy sencillo):

- La agencia calcularía cual fue el porcentaje que representa el margen bruto, IVA excluido, correspondiente al conjunto de la totalidad de sus operaciones en REAV durante el año 2014 (o dicho de otra manera, la base imponible del IVA correspondiente al conjunto de la totalidad de sus operaciones en REAV que haya declarado en sus autoliquidaciones por el IVA correspondientes al año 2014), respecto del importe total, IVA incluido, correspondiente al conjunto de la totalidad de tales operaciones en REAV realizadas en 2014.
- La base imponible del IVA que la agencia habría de consignar en cada una de sus declaraciones-liquidaciones por el IVA del año 2015 (excepto en la correspondiente al último periodo de liquidación de dicho año), en concepto de base imponible del IVA correspondiente al conjunto de las operaciones en REAV realizadas por la agencia durante cada uno de los periodos de liquidación a que corresponden tales declaraciones, sería el importe resultante de aplicar el porcentaje a que se refiere en punto anterior, sobre importe total del conjunto de las operaciones en REAV ("importe total cargado al viajero") cuyo devengo a efectos del IVA se haya producido en el periodo de liquidación de que se trate.
- Una vez finalizado el año 2015, la agencia calcularía cual es el margen bruto real, IVA excluido, correspondiente a las distintas operaciones en REAV respecto de las que el devengo del IVA se hubiese producido en dicho año. A tal fin aplicaría el criterio contenido en el artículo 145 de la LIVA, pero haciéndolo respecto del conjunto de la totalidad de tales operaciones realizadas en 2015.
- En su declaración liquidación por el IVA correspondiente al último periodo de liquidación del año 2015, la agencia procedería a incluir, en concepto de base imponible correspondiente a operaciones en REAV, la diferencia entre el importe del margen bruto real a que se refiere el punto anterior, y la suma de las bases imponibles que hubiesen sido consignadas por dicho concepto en las declaraciones-liquidaciones correspondientes a los anteriores periodos de liquidación del año 2015.
- Para el año 2016, la agencia procedería según lo indicado en los cuatro puntos anteriores, si bien, en este caso, las referencias que en tales puntos se hacen al año 2014 deberían entenderse efectuadas al año 2015, y las referencias al año 2015 al año 2016. Y así sucesivamente en años posteriores.

[¿Problema 3?]

No validez de la exclusión de la aplicación del REAV
a las ventas al público realizadas en nombre propio por agencias minoristas,
de viajes organizados por agencias mayoristas
(= aplicación del REAV a las tales ventas realizadas por las minoristas)

- ❑ **No se ha considerado que exista un problema significativo** por el hecho de que resulte aplicable el REAV a las ventas al público realizadas en nombre propio por agencias minoristas, de viajes organizados por agencias mayoristas.
- ❑ Con efectos 01/01/2015 ha sido suprimida la exclusión de la aplicación del REAV respecto de tales operaciones.

Otras novedades – (1) - Declaración expresa en la Ley del IVA (LIVA): el régimen especial de las agencias de viajes en el IVA (REAV) resultará aplicable cuando concurren las circunstancias objetivas para ello en la LIVA, incluso en los casos de “viajes” vendidos por empresas que no tengan la condición jurídica de agencias de viajes.

- ❑ La nueva redacción del artículo 141 de la LIVA vigente desde el 1 de enero de 2015 establece expresamente que el REAV resultará aplicable a las ventas de “viajes” (entendidos como tales los integrados por servicios de hospedaje o transporte de personas, prestados conjuntamente o por separado y, en su caso, otros de carácter accesorio o complementario de aquéllos):
 - **Cuando tales ventas se realicen por cualquier empresa**, a condición de que dicha empresa hubiese adquirido los referidos servicios integrantes del “viaje” a otra empresa.
 - Y no sólo cuando tales ventas son realizadas por “agencias de viajes” o por “organizadores de circuitos turísticos” como hasta el 31/12/2014 decía literalmente el artículo 141 de la LIVA.
 - La normativa comunitaria en la materia ya había sido interpretada por el TJUE desde hace bastantes años en el sentido que ahora se indica expresamente en la LIVA.
 - Y así lo había venido también considerando la Administración tributaria española (especialmente la DGT en numerosas contestaciones emitidas sobre el tema).

Otras novedades – (2) - Devolución a empresas no establecidas en la UE, de las cuotas del IVA español que hayan soportado por “*servicios de acceso, hostelería, restauración y transporte vinculados con la asistencia a ferias, congresos y exposiciones de carácter comercial o profesional que se celebren en el territorio de aplicación del Impuesto [sobre el Valor Añadido español]*”, pese a que no exista entre España y el país donde estén radicadas tales empresas un acuerdo de reciprocidad de trato por dicho país a las empresas españolas.

- ❑ Medida que venía siendo solicitada desde hace varios años por el sector español de agencias de viajes, directamente y a través de la Mesa de Turismo de CEOE.
- ❑ Favorece la posición de España como mercado receptivo de esa clase de eventos (*ferias, congresos y exposiciones de carácter comercial o profesional*).
 - Favorece no sólo a las agencias de viajes, sino también a otras empresas españolas proveedoras de los servicios que tradicionalmente se emplean en la organización de tales eventos, así como la economía española en general.

Otras novedades – (3) - Aplicación del IVA en el segmento MICE (meetings, incentives, conferences and events): las contestaciones de la Dirección General de Tributos de diciembre de 2014.

- ❑ **Supuesto de hecho** en el que una agencia de viajes suministra en nombre propio a su cliente-empresa, el conjunto de los siguientes servicios en relación con la organización de un determinado evento:
 - **Servicios estrictamente relacionados con la organización del evento**, tales como: (i) el espacio donde se celebrará el evento; (ii) el acondicionamiento y decoración del mismo: 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., (iii) servicios de restauración para los miembros de la organización, los intervinientes en el evento y los asistentes al mismo: comida principal, aguas minerales en salas y almuerzos de trabajo en reuniones auxiliares; (iv) apoyo a los intervinientes y asistentes al evento: suministro de determinados bienes tales como 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.; (v)
 - **Servicios de alojamiento y transporte de personas** (del personal del organizador del evento, de intervinientes en el evento y de asistentes al evento).
 - **Servicios de restaurante y catering.**
 - **Servicios de carácter lúdico, recreativo o cultural**, tales como fiestas, excursiones y vistas a determinados lugares de interés.

Otras novedades – (3) - Aplicación del IVA en el segmento MICE (meetings, incentives, conferences and events): las contestaciones de la Dirección General de Tributos de diciembre de 2014.

- ❑ **Posición mantenida por la DGT** en lo que se refiere a la aplicación del IVA respecto del referido supuesto de hecho (con ciertas oscilaciones y contradicciones en determinados casos).
 - **La posición mantenida hasta mediados de 2013.** Consideraba la DGT que efectos del IVA había que entender que la agencia de viajes realizaba en favor de su cliente los dos siguientes servicios:
 - Un “**servicio único complejo de organización del evento**” al que le resultaba aplicable el régimen general del IVA, y que estaba integrado por el conjunto de los servicios a los que nos hemos referido anteriormente como servicios estrictamente relacionados con la organización del evento, mas algunos servicios de restaurante y catering.
 - Un “**servicio único-viaje**” al que le resultaba aplicable el REAV, que estaba integrado por el conjunto de los servicios de alojamiento y transporte de personas, así como por determinados servicios de restaurante y catering y por los servicios de carácter lúdico, recreativo o cultural.
 - **Las dos contestaciones emitidas en el segundo semestre de 2013: ¿un cambio consciente** hacia la tesis de la existencia de sólo “un servicio único complejo de organización del evento” en régimen general del IVA, en el que se integrarían también los servicios de alojamiento y transporte que la agencia prestase al organizador del evento (así como también los servicios de carácter lúdico, recreativo o cultural)?.
 - **Las cuatro contestaciones de la DGT de diciembre de 2014**, a sendas consultas que, con exactamente el mismo contenido todas ellas, fueron presentadas por cuatro asociaciones de agencias de viajes: una muy buena noticia para determinadas operaciones de receptivo realizadas por agencias de viajes del segmento MICE para clientes-empresa radicados fuera del TIVA-ES.

Otras novedades – (3) - Aplicación del IVA en el segmento MICE (meetings, incentives, conferences and events): las contestaciones de la Dirección General de Tributos de diciembre de 2014.

❑ Las cuatro contestaciones de la DGT de diciembre de 2014.

- Supuestos de hecho en los que la DGT ha considerado que sólo existe un “servicio único de organización de un evento empresarial” al que le resulta aplicable el régimen general del IVA, y en el que están integrados significativos servicios de alojamiento y transporte de personas que la agencia suministra en nombre propio al mismo destinatario. No hay operación alguna en REAV.
 - Supuesto de hecho nº 1º . Organización de un congreso.
 - Supuesto de hecho nº 5º. Organización para un despacho de abogados de su conferencia anual para clientes.
 - Supuesto de hecho nº 6º. Organización de una reunión mundial de los miembros de los departamentos comerciales de una multinacional cervecera, con el fin de analizar el plan estratégico de la empresa.
 - Supuesto de hecho nº 7º. Organización del evento de presentación de un nuevo modelo de automóvil.
- ❖ **Una excelente noticia para el caso de determinadas operaciones realizadas por agencias de viajes del segmento MICE para clientes-empresa radicados fuera del TIVA-ES, y que se refieren a eventos que se celebran materialmente en el TIVA-ES (operaciones de receptivo).**
- ❖ **Un enfoque que puede causar problemas, entre otros posibles, en los siguientes supuestos:**
 - ✓ Cuando el evento se celebra materialmente en el TIVA-ES y el destinatario del “servicio único de organización de un evento empresarial” es un cliente-empresa radicado en el TIVA-ES que no tienen un derecho pleno a la deducción del IVA que soporta [o una entidad no empresarial, cualquiera que sea el lugar en que esté radicada]. La cuestión del tipo de gravamen aplicable a dicho “servicio único de organización de un evento empresarial”.
 - ✓ Cuando el evento se celebra materialmente fuera del TIVA-ES. Con independencia de cuales sean las circunstancias que concurren en el destinatario del “servicio único de organización de un evento empresarial” que presta la agencia.
 - ✓ **Obviamente: las agencias de viajes deben estar preparadas para dar soluciones razonables a estos problemas. Coherencia.**

Otras novedades – (3) - Aplicación del IVA en el segmento MICE (meetings, incentives, conferences and events): las contestaciones de la Dirección General de Tributos de diciembre de 2014.

❑ Las cuatro contestaciones de la DGT de diciembre de 2014.

➤ Supuestos de hecho en los que la DGT ha considerado que sólo existe un “viaje” al que le resulta aplicable el REAV.

- **Supuesto de hecho nº 8º.** Organización de un programa para motivar a las personas que integran la red de ventas de una empresa francesa del sector seguros. [¿puro viaje de incentivo?]

Señala la DGT: “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 accesorio o complementaria, se va a realizar la gala de entrega de premios a los asistentes al viaje.

El servicio que va a facturar la agencia de viajes a la entidad aseguradora francesa estará **sujeto al régimen especial de las agencias de viajes**”.

- **Supuesto de hecho nº 4º.** Agencia de viajes que vende en nombre propio a una empresa farmacéutica española lo siguiente: servicios de alojamiento, transporte y el derecho de acceso a un congreso de cardiología que se va a celebrar en Amsterdam, para que asistan al mismo 10 profesionales médicos españoles.

Respecto de este supuesto de hecho la DGT se limita a concluir lo siguiente: “El servicio que va a facturar la agencia de viajes a la entidad farmacéutica estará sujeto al régimen especial de las agencias de viajes”.

NOTA: aunque la contestación no lo dice por haber sido emitida en 2014, **a partir de 2015 la agencia de viajes podría renunciar a la aplicación del REAV** respecto de las dos operaciones a que nos acabamos de referir, en el supuesto de que tal renuncia resultase favorable.

Otras novedades – (3) - Aplicación del IVA en el segmento MICE (meetings, incentives, conferences and events): las contestaciones de la Dirección General de Tributos de diciembre de 2014.

❑ Las cuatro contestaciones de la DGT de diciembre de 2014.

- El supuesto de hecho en el que **la agencia de viajes**, además de asumir la organización material de un Congreso, **actúa también en nombre propio frente a terceros en la venta de los servicios que originan los ingresos habituales del Congreso** (derechos de asistencia al Congreso, servicios de promoción y publicidad que se facturan a los patrocinadores del Congreso, servicios de cesión de espacios a empresas que quieran promocionar sus productos en el transcurso del Congreso, etc.).
 - A efectos del IVA, el “output” de la agencia no es un “servicio de organización del Congreso” prestado al promotor del mismo, sino que lo son la prestación a terceros de los referidos servicios que originan los ingresos habituales del Congreso (derechos de asistencia al Congreso, servicios de promoción y publicidad que se facturan a los patrocinadores del Congreso, servicios de cesión de espacios a empresas que quieran promocionar sus productos en el transcurso del Congreso, etc.). Y será respecto de estos servicios que la agencia tendrá que aplicar el IVA.
 - Las relaciones existentes en estos casos entre la agencia de viajes y el “promotor” del Congreso.
 - ✓ El supuesto en el que el “promotor” del Congreso y la agencia han pactado que la agencia debe satisfacer en todo caso al promotor una cantidad fija o variable en concepto de uso por la agencia del nombre, prestigio o marca del promotor: se entiende que el promotor está prestando un servicio a la agencia, del cual constituye su contraprestación la referida cantidad.
 - ✓ El supuesto en que el “promotor” del Congreso y la agencia han pactado que el promotor únicamente tendría derecho a percibir los eventuales beneficios que podrían obtenerse como consecuencia de la celebración del Congreso: **la aplicación del IVA según los criterios previsto para los casos de contratos de cuentas en participación.**
 - ❖ La condición de empresario corresponde a la agencia en su condición de “partícipe gestor del negocio”.
 - ❖ La condición de “partícipe-no gestor del negocio” no atribuye al promotor la condición de empresario a efectos del IVA.
 - ❖ El importe que en concepto de reparto de beneficios satisficiese la agencia al promotor, no tendría la consideración de contraprestación de operación alguna a efectos del IVA que se considerase prestada por el promotor a la agencia.

Otras novedades – (3) - Aplicación del IVA en el segmento MICE (meetings, incentives, conferences and events): las contestaciones de la Dirección General de Tributos de diciembre de 2014.

❑ ATENCIÓN las cuatro contestaciones de la DGT de diciembre de 2014...

... se refieren tan sólo a los concretos supuestos de hecho sobre los que se formuló consulta...

... pero **existe una tipología mucho más amplia de operaciones** que son realizadas por las agencias de viajes en el segmento MICE...

... respecto de las que, obviamente, las citadas contestaciones de la DGT no contienen pronunciamiento alguno en lo que se refiere a los criterios de aplicación del IVA a las mismas por la sencilla razón de que no se preguntó sobre ellas...

... aunque si existen pronunciamientos de la DGT respecto de algunas de tales operativas en contestaciones de fecha anterior a diciembre de 2014.

Y una pregunta final para terminar:

¿Podemos esperar “tranquilidad” y “estabilidad” en los próximos años, en lo que se refiere a la aplicación del IVA en el sector de las agencias de viajes?.

Novedades en el régimen de IVA aplicable a las agencias de viajes 2015

Miércoles 11 de febrero de 2015

Sede de CEIM (C/ Diego de León, 50 – Madrid)

Ponente: David Gómez Aragón

Coordinador del “Grupo de Trabajo Agencias de Viajes e IVA”

Muchas gracias por su atención

¿Alguna pregunta?