

**BASE DE DATOS NORMACEF FISCAL Y CONTABLE**

Referencia: NFC052935

DGT: 16-01-2015

N.º CONSULTA VINCULANTE: V0100/2015

**SUMARIO:**

**IVA. Regímenes especiales. Agencia de viaje.** *Determinación provisional de la base imponible.* De acuerdo con lo establecido en el art. 145 de la Ley 37/1992 (Ley IVA) la base imponible de cada uno de los servicios de viajes a los que sea de aplicación el régimen especial de las agencias de viajes estará constituido por el margen bruto, determinado según las reglas señaladas en el referido artículo, de cada viaje. No obstante lo anterior, las agencias de viajes en ocasiones, no pueden determinar la base imponible de las operaciones en el momento del devengo del Impuesto debido a determinadas prácticas del sector y de las condiciones en que adquieren los servicios de viajes a otros empresarios o profesionales como, entre otros, los descuentos y rebajas por volumen de compras o ventas, los supuestos de «subocupación» y «extracupos», las variaciones de precios condicionadas a la evolución de los precios del carburante o el sistema de garantías hoteleras. Pues bien, dicho esto, lo que desean conocer es si la determinación provisional de la base imponible de las operaciones sujetas al Impuesto a las que sea de aplicación el régimen especial, puede realizarse en función del margen bruto obtenido en el año natural inmediatamente anterior correspondiente a las totalidad de las operaciones realizadas en ese periodo, regularizando la misma en la última declaración-liquidación del ejercicio, en relación con el margen efectivo real correspondiente al mismo. Y, efectivamente, constituye un criterio razonable y fundado siempre que se mantenga de forma homogénea en el tiempo, sin perjuicio de otros criterios fundados que la agencia de viajes pueda establecer para la determinación provisional de la base imponible.

**PRECEPTOS:**

Ley 37/1992 (Ley IVA), art. 80, 141, 142, 145, 146 y 147.

**Descripción sucinta de los hechos:**

La consultante es una confederación de asociaciones de agencias de viajes cuyas empresas asociadas realizan operaciones sujetas al Régimen especial de las Agencias de Viajes que, en ocasiones, no pueden determinar debido a determinadas prácticas del sector y de las condiciones en que adquieren los servicios de viajes a otros empresarios o profesionales como, entre otros, los descuentos y rebajas por volumen de compras o ventas, los supuestos de "subocupación" y "extracupos", las variaciones de precios condicionadas a la evolución de los precios del carburante o el sistema de garantías hoteleras, la base imponible de las operaciones en el momento del devengo del Impuesto sobre el Valor Añadido.

**Cuestión planteada:**

Posibilidad de determinar provisionalmente la base imponible de las operaciones sujetas al Impuesto a las que sea de aplicación el régimen especial en función del margen bruto obtenido en el año natural inmediatamente anterior correspondiente a las totalidad de las operaciones realizadas en ese periodo, regularizando la misma en la última declaración-liquidación del ejercicio en relación con el margen efectivo real correspondiente al mismo.

**Contestación:**

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".

En este sentido, el artículo 145 de la Ley 37/1992, según la nueva redacción del artículo dada por la Ley 28/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias, la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, y la Ley 16/2013, de 29 de octubre, por la que se establecen determinadas medidas en materia de fiscalidad medioambiental y se adoptan otras medidas tributarias y financieras (BOE de 28 de noviembre), dispone lo siguiente:

“Artículo 145. *La base imponible.*

Uno. La base imponible será el margen bruto de la agencia de viajes.

A estos efectos, se considerará margen bruto de la agencia la diferencia entre la cantidad total cargada al cliente, excluido el Impuesto sobre el Valor Añadido que grava la operación, y el importe efectivo, impuestos incluidos, de las entregas de bienes o prestaciones de servicios que, efectuadas por otros empresarios o profesionales, sean adquiridos por la agencia para su utilización en la realización del viaje y redunden directamente en beneficio del viajero.

A efectos de lo dispuesto en el párrafo anterior, se considerarán adquiridos por la agencia para su utilización en la realización del viaje, entre otros, los servicios prestados por otras agencias de viajes con dicha finalidad, excepto los servicios de mediación prestados por las agencias minoristas, en nombre y por cuenta de las mayoristas, en la venta de viajes organizados por estas últimas.

Para la determinación del margen bruto de la agencia no se computarán las cantidades o importes correspondientes a las operaciones exentas del Impuesto en virtud de lo dispuesto en el artículo 143 de esta Ley, ni los de los bienes o servicios utilizados para la realización de las mismas.

Dos. No se considerarán prestados para la realización de un viaje, entre otros, los siguientes servicios:

- 1.º Las operaciones de compraventa o cambio de moneda extranjera.
- 2.º Los gastos de teléfono, télex, correspondencia y otros análogos efectuados por la agencia.”.

**2.-** De acuerdo con lo establecido en el transcrito artículo 145 de la Ley del Impuesto la base imponible de cada uno de los servicios de viajes a los que sea de aplicación el régimen especial de las agencias de viajes estará constituido por el margen bruto, determinado según las reglas señaladas en el referido artículo, de cada viaje.

No obstante lo anterior, la naturaleza de las modalidades de contratación de servicios de viajes habituales en el sector y las prácticas comerciales determinan que en muchas ocasiones en el momento del devengo de las operaciones, la agencia de viajes no pueda conocer todos los elementos de cálculo del importe efectivo, impuestos incluidos, de las adquisiciones de bienes o de las prestaciones de servicios que ha adquirido a otros empresarios o profesionales para la realización del mismo.

En efecto, es frecuente en la contratación de servicios de alojamiento, transporte y otros similares, alteraciones en el precio efectivo final abonado a los proveedores de estos servicios de viajes, en la medida en que se realizan habitualmente adquisiciones globales de servicios sujetos a importantes sistemas de descuentos y rebajas derivados del volumen de compras, que se hacen efectivos una vez alcanzado un determinado volumen de operaciones y que se refieren globalmente a un periodo temporal anterior, y no a ninguna operación individualmente considerada.

También son frecuentes en el sector los supuestos de “subocupación” o “garantías hoteleras” en los que se contratan con un proveedor un determinado volumen de servicios de transporte o alojamiento, respectivamente, por un precio global con independencia de las que luego utilice la agencia en la prestación de servicios de viajes individualizados, o lo denominados “extracupos” cuando se requieren más plazas que las contratadas inicialmente y se ajusta el precio global correspondiente a todas ellas o, por ejemplo, cuando se negocian eventuales incrementos del precio de los servicios de transportes previamente adquiridos de forma global en función de la evolución de los precios del carburante.

Asimismo, es frecuente sobre todo en la confección de viajes a medida para un cliente que la agencia de viajes reciba anticipos a cuenta antes de su realización y cierre definitivo de los servicios que van a ofertarse.

Todas estas circunstancias, determinan que en el momento en que la agencia de viajes debe calcular el margen global correspondiente a sus servicios de viajes el importe efectivo de los bienes y servicios adquiridos a otros empresarios o profesionales no pueda conocerse, tratándose en la mayoría de los casos de cantidades estimadas no definitivas y que no van a poder conocerse hasta el final de periodos relativamente dilatados en el tiempo.

**3.-** Con independencia de lo anterior, es importante señalar que las agencias de viajes no podrán deducir el Impuesto soportado en las adquisiciones de bienes y servicios que, efectuadas para la realización del viaje, redunden directamente en beneficio del viajero, a tenor de lo dispuesto en el artículo 146 de la Ley 37/1992.

También, de acuerdo con lo establecido en el artículo 142 de la Ley del Impuesto, en las operaciones a las que resulte aplicable este régimen especial no existe obligación de consignar en factura separadamente la cuota repercutida, debiendo entenderse, en su caso, comprendida en el precio de la operación.

Por otra parte, debe tenerse en cuenta que resultan asimismo aplicables en relación con el régimen especial de las agencias de viajes las normas reguladoras del régimen general del Impuesto sobre el Valor Añadido, en aquellos aspectos para los que no exista una norma específica propia de dicho régimen especial. En

este sentido, el artículo 80.º Seis de la Ley 37/1992, ha previsto lo siguiente para la determinación de la base imponible cuando no pueda ser conocida en el momento del devengo del Impuesto.

“Seis. Si el importe de la contraprestación no resultara conocido en el momento del devengo del Impuesto, el sujeto pasivo deberá fijarlo provisionalmente aplicando criterios fundados, sin perjuicio de su rectificación cuando dicho importe fuera conocido.”

La consultante desea conocer si la determinación provisional de la base imponible de las operaciones sujetas al Impuesto a las que sea de aplicación el régimen especial, puede realizarse en función del margen bruto obtenido en el año natural inmediatamente anterior correspondiente a las totalidad de las operaciones realizadas en ese periodo, regularizando la misma en la última declaración-liquidación del ejercicio, en relación con el margen efectivo real correspondiente al mismo.

En este sentido, parece que el procedimiento descrito en el escrito de consulta para la determinación provisional de la base imponible sobre la que la agencia de viajes debe aplicar el tipo impositivo general para determinar el Impuesto devengado en cada uno de sus servicios de viajes acogidos al régimen especial, constituye un criterio razonable y fundado siempre que se mantenga de forma homogénea en el tiempo, sin perjuicio de otros criterios fundados que la agencia de viajes pueda establecer para la determinación provisional de la base imponible; así según contestación a consulta núm. 1942-01, de fecha 31 de octubre de 2001, se alude a la determinación en función de los importes presupuestados.

De esta forma, y en relación con el criterio propuesto en el texto de la consulta, la agencia deberá determinar el porcentaje que representa el margen bruto, IVA excluido, correspondiente al conjunto de la totalidad de sus operaciones acogidas al régimen especial durante el año inmediatamente anterior, IVA incluido. En el supuesto de que la agencia de viajes haya iniciado su actividad en el año, este porcentaje se estimará de forma provisional en virtud de criterios fundados en las previsiones de operaciones que, según datos objetivos, vayan a realizarse con sujeción al régimen especial durante el año natural.

La base imponible que la agencia habría de consignar en cada una de sus declaraciones-liquidaciones, salvo la correspondiente al último periodo de declaración, en concepto de base imponible correspondiente al conjunto de las operaciones acogidas al régimen especial y en relación con los servicios de viajes realizados por la agencia durante cada uno de los periodos de liquidación a que corresponden tales declaraciones, sería el importe resultante de aplicar el porcentaje determinado en el párrafo anterior, sobre el importe total del conjunto de los servicios acogidos al régimen especial devengados durante ese periodo, esto es, el importe total, Impuesto sobre el Valor Añadido incluido, cargado al viajero determinado según la suma de todos los servicios de viajes devengados durante el periodo de liquidación de que se trate.

Una vez finalizado el ejercicio, la agencia de viajes deberá determinar el margen bruto real, IVA excluido, correspondiente a la totalidad de las operaciones a las que hubiera sido de aplicación el régimen especial devengadas durante el ejercicio que coincidirá que el importe total de la base imponible de las operaciones efectuadas durante el ejercicio con sujeción al régimen especial.

La base imponible de la última declaración-liquidación del ejercicio correspondiente a todas las operaciones acogidas al régimen especial se determinará según la diferencia entre el importe del margen bruto real a que se refiere el párrafo 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 declaración-liquidación del ejercicio.

**4.-** Lo que comunico a Vd. con efectos vinculantes, conforme a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

No obstante, de acuerdo con el artículo 68.2 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, la presente contestación no tendrá efectos vinculantes para aquellos miembros o asociados de la consultante que en el momento de formular la consulta estuviesen siendo objeto de un procedimiento, recurso o reclamación económico-administrativa iniciado con anterioridad y relacionado con las cuestiones planteadas en la consulta conforme a lo dispuesto en su artículo 89.2.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.