

## BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFC086859

DGT: 17-07-2023

N.º CONSULTA: 19/2023

### SUMARIO:

**IVA. Regímenes especiales. Agencias de viaje.** Una agencia de viajes mayorista actúa como distribuidor oficial en la venta de entradas, servicios adicionales y servicios de alojamiento de un parque de atracciones fuera de España a cambio de una comisión de distribución y, en ocasiones puede añadir a este paquete de servicios otros que redundan en beneficio del viajero como servicios de transporte o seguros.

De la información aportada resulta que la agencia de viajes ha sido contratada para la distribución de un paquete turístico relacionado con un parque de atracciones que incluye: entradas al parque de atracciones, servicios adicionales y alojamiento.

La distribución de dicho paquete podrá realizarse sin la prestación de ningún servicio adicional, así como mediante la prestación de servicios adicionales que redundan en directamente en beneficio del viajero -tales como el servicio de transporte, alojamiento o seguros- que se integrarán en un paquete turístico organizado que tendrá la consideración de viaje combinado.

Procede pues analizar si en la distribución de estos paquetes turísticos la agencia de viajes mayorista actúa en nombre propio y por tanto se aplica el régimen especial de las agencias de viajes.

Para la primera modalidad -distribución del paquete turístico sin servicios adicionales-, parece poder concluirse que actúa en nombre ajeno y ello con independencia de que el mismo se encargue de recaudar el precio en nombre del titular del parque de atracciones ya que el cobro de la contraprestación no es indicativo de la actuación en nombre propio.

Para la segunda modalidad de distribución -distribución de paquete turístico más servicios adicionales-, resulta que la agencia podrá formar paquetes turísticos que incluyan hotel y/o transporte y que serán vendidos conjuntamente con los servicios del parque de atracciones.

En tal caso puede concluirse que respecto a estos paquetes turísticos actúa en nombre propio y, por tanto, deberá aplicar el régimen especial de las agencias de viajes. Así, será de aplicación el régimen especial de las agencias de viajes a los servicios de viajes efectuados por la agencia de viajes, respecto de los que cabe plantearse si los servicios de acceso al parque tienen la consideración de servicios accesorios o complementarios de los servicios de transporte y/o alojamiento que formarán parte del servicio de viajes y tendrá la consideración de una prestación de servicios única o, si por el contrario, constituyen servicios independientes de los servicios de viaje que deben tributar de forma independiente según las reglas que les sean aplicables y quedan excluidos del régimen especial de las agencias de viajes.

Pues bien, de acuerdo con lo establecido en el art. 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 de cada viaje, determinado según las reglas señaladas en el referido artículo. En particular, en lo que a los servicios y bienes adquiridos se refiere, deberá incluirse la totalidad de los mismos que redunden de forma directa en beneficio del viajero, sin incluir aquellos otros, como comisiones abonadas por la agencia de viajes, que no tienen esa relación directa con el beneficio del viajero. [Esta consulta rectifica la consulta DGT, de 20-02-2023, n.º V0329/2023 (NFC085117), que, en consecuencia, queda anulada].

### PRECEPTOS:

Ley 37/1992 (Ley IVA), arts. 11, 69, 70, 72, 141 y 145.

RD 1619/2012 (Obligaciones de facturación), disp. adicional cuarta.

### Descripción sucinta de los hechos:

La entidad consultante es una agencia de viajes mayorista que actúa como distribuidor oficial en la venta de entradas, servicios adicionales y servicios de alojamiento de un parque de atracciones fuera de España a cambio de una comisión de distribución.

En ocasiones la consultante puede añadir a este paquete de servicios otros que redundan en beneficio del viajero como servicios de transporte o seguros.

### Cuestión planteada:

Tributación en el Impuesto sobre el Valor Añadido de los servicios prestados por la entidad consultante en la venta de los paquetes turísticos incluyendo o no los servicios adicionales señalados de transporte o seguros.

## Contestación:

La presente contestación rectifica la anterior Resolución de fecha 20 de febrero de 2023 con número de consulta vinculante V0329-23 que, en consecuencia, queda anulada desde la presente fecha.

1.- La venta de un paquete turístico por parte de una agencia de viajes se puede configurar de diferentes maneras.

En primer lugar, los paquetes turísticos pueden ser elementos que formen parte de un viaje cuando la agencia actúa en nombre propio respecto de los viajeros, en cuyo caso se aplicará el régimen especial de agencias de viaje.

Por otra parte, la agencia puede actuar como mediador en la venta de tales paquetes a sus clientes.

Esta mediación se puede realizar en nombre propio o en nombre y por cuenta del cliente. En el primer caso, a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido se entiende que el mediador presta a su cliente el mismo servicio que adquirió a su proveedor de acuerdo con el segundo inciso del artículo 11.dos.15º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE de 29). En el supuesto de que se actúe en nombre y por cuenta del cliente se presta un servicio de mediación distinto del servicio subyacente.

Por tanto, la primera cuestión que debe ser objeto de análisis es si la entidad consultante actúa en nombre propio en los paquetes turísticos distribuidos a efectos de aplicar o no el régimen especial de agencias de viajes.

El régimen de agencias de viajes se regula en los artículos 141 y siguientes de la Ley 37/1992.

En particular, el artículo 141, de la Ley 37/1992 establece en el apartado Uno lo siguiente:

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

1º. A las operaciones realizadas por las agencias de viajes cuando actúen en nombre propio respecto de los viajeros y utilicen en la realización del viaje bienes entregados o servicios prestados por otros empresarios o profesionales.

A efectos de este régimen especial, se considerarán viajes los servicios de hospedaje o transporte prestados conjuntamente o por separado y, en su caso, con otros de carácter accesorio o complementario de los mismos.

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

Esta Dirección General ha puesto de manifiesto reiteradamente, entre otras en sus Resoluciones de 12 de mayo de 1986 (Boletín Oficial del Estado del 21), 8 de julio del mismo año (Boletín Oficial del Estado del 31) y 23 de diciembre, también de 1986 (Boletín Oficial del Estado del 14 de enero de 1987), lo siguiente:

a) Que la determinación de si una agencia de viajes actúa frente al viajero en nombre propio o en nombre y por cuenta de un tercero, resultará de los pactos existentes entre la agencia y este último.

b) Que dicha circunstancia es una cuestión de hecho que deberá probarse en cada caso por los medios admitidos en derecho.

c) Que se considerará, salvo prueba en contrario, que las agencias de viajes actúan frente al viajero en nombre y por cuenta de un tercero:

- cuando con autorización de este último, la agencia haga constar dicha circunstancia en los documentos que expida para formalizar los contratos celebrados con el viajero.

- cuando el viajero pague directamente al tercero la contraprestación del servicio que recibe.

- cuando en los bonos emitidos y entregados al viajero se haga constar expresamente que la agencia actúa solamente como agente de un tercero.

d) Que la circunstancia de que el mediador efectúe el cobro de la contraprestación de la operación a la que la mediación se refiere no es indicativa a efectos de determinar si dicho mediador actúa en nombre propio, habida cuenta de que la mediación puede extenderse a la gestión de cobro de créditos de titularidad ajena.

También es doctrina de este Centro Directivo que a efectos de determinar si resulta aplicable el régimen especial de las agencias de viajes se considerará que las agencias de viajes actúan en nombre propio frente al viajero cuando actúen en nombre propio frente a otras agencias de viajes que prestan los servicios a dichos viajeros.

2.- Pues bien, del escrito de consulta resulta que la consultante ha sido contratada para la distribución de un paquete de turístico relacionado con un parque de atracciones que incluye: entradas al parque de atracciones, servicios adicionales y alojamiento.

La distribución de dicho paquete podrá realizarse por la consultante sin la prestación de ningún servicio adicional, así como mediante la prestación de servicios adicionales que redundan en directamente en beneficio del viajero (tales como el servicio de transporte, alojamiento o seguros) que se integrarán en un paquete turístico organizado que tendrá la consideración de viaje combinado.

Procede pues analizar si en la distribución de estos paquetes turísticos la consultante actúa en nombre propio en los términos anteriormente citados y por tanto se aplica el régimen especial de las agencias de viajes

Para la primera modalidad (distribución del paquete turístico sin servicios adicionales) y, según la documentación aportada, parece poder concluirse que la consultante actúa en nombre ajeno y ello con independencia de que el mismo se encargue de recaudar el precio en nombre del titular del parque de atracciones ya que, como se ha señalado, el cobro de la contraprestación no es indicativo de la actuación en nombre propio.

La actuación en nombre y por cuenta ajena permitirá a la consultante la posibilidad de emitir factura por los servicios en los que intermedia en nombre y por cuenta ajena, en virtud de la Disposición adicional cuarta del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por el Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre (BOE de 1 de diciembre), que dispone lo siguiente:

“Disposición adicional cuarta. Facturación de determinadas prestaciones de servicios en cuya realización intervienen agencias de viajes actuando como mediadoras en nombre y por cuenta ajena.

1. Se expedirán de acuerdo a lo establecido en esta disposición las facturas que documenten las prestaciones de servicios en las que concurren los requisitos siguientes:

a) Que consistan en prestaciones de servicios en cuya contratación intervengan como mediadores en nombre y por cuenta ajena empresarios o profesionales que tengan la condición de agencias de viajes de acuerdo con la normativa propia del sector.

b) Que, cualquiera que sea la condición del destinatario, solicite a la agencia de viajes la expedición de la factura correspondiente a tales servicios.

c) Que se trate de cualquiera de los siguientes servicios:

a) transporte de viajeros y sus equipajes;

b) hostelería, acampamento y balneario;

c) restauración y catering;

d) arrendamiento de medios de transporte a corto plazo;

e) visitas a museos, galerías de arte, pinacotecas, monumentos, lugares históricos, jardines botánicos, parques zoológicos y parques naturales y otros espacios naturales protegidos de características similares;

f) acceso a manifestaciones culturales, artísticas, deportivas, científicas, educativas, recreativas, ferias y exposiciones;

g) seguros de viajes;

h) servicios de viajes a los que sea de aplicación el régimen especial de las agencias de viajes.

2. Dichas facturas deberán contener los datos o requisitos que se indican a continuación, sin perjuicio de la posibilidad de incluir cualesquiera otras menciones:

a) La indicación expresa de que se trata de una factura expedida por la agencia de viajes al amparo de lo previsto en esta disposición adicional.

b) Los datos y requisitos a que se refiere el artículo 6 o, en su caso, el artículo 7 de este Reglamento. No obstante, como datos relativos al obligado a expedir la factura a que se refiere el apartado 1.c), d) y e) del artículo 6 y el apartado 1.d) del artículo 7, se harán constar los relativos a la agencia de viajes, y no los correspondientes al empresario o profesional que presta el servicio a que se refiere la mediación.

c) Adicionalmente, las facturas expedidas deberán contener una referencia inequívoca que identifique todos y cada uno de los servicios documentados en ellas, así como las menciones a que se refiere el apartado 1.c), d) y e) del artículo 6 del destinatario de las operaciones. Asimismo, estas facturas deberán expedirse en serie separada del resto.

3. Los servicios de mediación en nombre y por cuenta ajena relativos a los servicios que la agencia de viajes preste al destinatario de los mismos, podrán también ser documentados por la agencia mediante las facturas a que se refiere esta disposición adicional. En tal caso, en la correspondiente factura deberán figurar por separado los

datos relativos al mencionado servicio de mediación que deban constar en factura según lo previsto en este Reglamento.

(...).”.

3.- Una vez determinada la actuación en nombre y por cuenta ajena en la primera modalidad de distribución, una segunda cuestión es determinar la localización de dicho servicio.

En este caso el servicio prestado por el consultante es un servicio de mediación que quedará sujeto al Impuesto sobre el Valor Añadido según reglas de localización.

En este sentido, el artículo 69, apartado Uno de la Ley 37/1992 señala que las prestaciones de servicios se entenderán realizadas en el territorio de aplicación del Impuesto, sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado dos del mismo precepto y en los artículos 70 y 72 de esta Ley, en los siguientes casos:

“1º. Cuando el destinatario sea un empresario o profesional que actúe como tal y radique en el citado territorio la sede de su actividad económica, o tenga en el mismo un establecimiento permanente o, en su defecto, el lugar de su domicilio o residencia habitual, siempre que se trate de servicios que tengan por destinatarios a dicha sede, establecimiento permanente, domicilio o residencia habitual, con independencia de dónde se encuentre establecido el prestador de los servicios y del lugar desde el que los preste.

2º. Cuando el destinatario no sea un empresario o profesional actuando como tal, siempre que los servicios se presten por un empresario o profesional y la sede de su actividad económica o establecimiento permanente desde el que los preste o, en su defecto, el lugar de su domicilio o residencia habitual, se encuentre en el territorio de aplicación del Impuesto.”.

Por tanto, los servicios de mediación consistentes en la venta de paquetes turísticos en nombre ajeno se entenderán realizados en el territorio español de aplicación del impuesto, 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.

Del escrito de consulta resulta que el destinatario del servicio de distribución no está establecido en territorio de aplicación del Impuesto por lo que dicho servicio quedará no sujeto al Impuesto sobre el Valor Añadido español.

4.- Para la segunda modalidad de distribución (distribución de paquete turístico más servicios adicionales) de nuevo procede analizar si la consultante actúa en nombre propio a efectos de la aplicación del régimen especial de agencias de viaje.

Del escrito de consulta resulta que la consultante podrá formar paquetes turísticos que incluyan hotel y/o transporte y que serán vendidos conjuntamente con los servicios del parque de atracciones.

En tal caso puede concluirse que respecto a estos paquetes turísticos el consultante actúa en nombre propio y, por tanto, deberá aplicar el régimen especial de las agencias de viajes.

En cuanto a la tributación en el Impuesto sobre el Valor Añadido de dicho paquete turístico el artículo 144 de la Ley del Impuesto que establece lo siguiente:

“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 viajes a los servicios de viajes efectuados por la consultante. No obstante lo anterior, cabe plantearse si los servicios de acceso al parque tienen la consideración de servicios accesorios o complementarios de los servicios de transporte o alojamiento que formarán parte del servicio de viajes y tendrá la consideración de una prestación de servicios única efectuada por la consultante o, si por el contrario, constituyen servicios independientes de los servicios de viaje que deben tributar de forma independiente según las reglas que les sean aplicables y quedan excluidos del régimen especial de las agencias de viajes.

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, debe tenerse en cuenta, la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea que, en su sentencia de 22 de octubre de 1998, Madgett y Baldwin, asuntos acumulados C-308/96

y C-94/97, establece que 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.

Respecto de las actividades accesorias que se presten al destinatario del servicio principal, debe atenderse también a lo señalado por el Tribunal en su sentencia de 25 de febrero de 1999 en el asunto C-349/96, en la que el dicho Tribunal 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 dicha sentencia lo siguiente:

“27. Con carácter preliminar, es preciso recordar que la cuestión relativa a la extensión de una operación tiene una importancia particular desde el punto de vista del IVA, tanto para determinar el lugar de las prestaciones de servicios como para aplicar el tipo impositivo o, como en el presente asunto, para aplicar las disposiciones relativas a la exención previstas por la Sexta Directiva. Además, hay que señalar que, debido a la diversidad de transacciones comerciales, es imposible dar una respuesta exhaustiva sobre la manera de abordar correctamente el problema en todos los casos.

28. Sin embargo, como declaró el Tribunal de Justicia en la sentencia de 2 de mayo de 1996, Faaborg-Gelting Linien (C-231/94, Rec. p. I-2395), apartados 12 a 14, acerca de la calificación de la explotación de un restaurante, cuando la operación controvertida está constituida por un conjunto de elementos y de actos, primeramente procede tomar en consideración todas las circunstancias en las que se desarrolle la operación de que se trate.

29. A este respecto, teniendo en cuenta la doble circunstancia de que, por una parte, del apartado 1 del artículo 2 de la Sexta Directiva se deduce que cada prestación de servicio normalmente debe ser considerada como distinta e independiente y que, por otra, la prestación constituida por un único servicio desde el punto de vista económico, no debe ser desglosada artificialmente para no alterar la funcionalidad del sistema del IVA, es importante buscar los elementos característicos de la operación controvertida para determinar si el sujeto pasivo realiza para el consumidor, considerado como un consumidor medio, varias prestaciones principales distintas o una prestación única.

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 1998, Madgett y Baldwin, asuntos acumulados C-308/96 y C-94/97, Rec. p. I-0000, apartado 24).

31. En estas circunstancias, el hecho de que se facture un precio único no tiene importancia decisiva. Es cierto que cuando un prestador proporciona a sus clientes una prestación de servicio compuesta por varios elementos contra el pago de un precio único, éste puede abogar en favor de la existencia de una prestación única. Sin embargo, pese al precio único, si de las circunstancias descritas en los apartados 7 a 10 de la presente sentencia se desprende que los clientes entienden comprar dos prestaciones distintas, a saber, una prestación de seguro y una prestación de servicio de registro de tarjetas, entonces sería preciso aislar la parte del precio único relativa a la prestación de seguro, que, en todo caso, quedaría exenta. Para ello, debe seguirse el método de cálculo o de apreciación más sencillo posible (véase, en este sentido, la sentencia Madgett y Baldwin, antes citada, apartados 45 y 46).”.

Por tanto, en el supuesto de que exista una operación que tenga carácter accesorio respecto de otra que tenga carácter principal, realizadas ambas (operación accesoria y operación principal) para un mismo destinatario, la prestación que tenga carácter accesorio no tributará de manera autónoma e independiente por el Impuesto sobre el Valor Añadido, sino que seguirá el régimen de tributación por dicho Impuesto que corresponda a la operación principal de la que dependa.

Con arreglo a los indicados criterios y de la naturaleza propia de cada uno de los servicios que va a efectuar la consultante, puede concluirse que el servicio de acceso al parque de atracciones tiene la consideración de servicio complementario o accesorio de las prestaciones de servicios de viajes a los que será de aplicación el régimen especial de las agencias de viajes.

En relación con el margen bruto a incluir en los servicios a los que se aplica el régimen especial de las agencias de viajes el artículo 145 de la Ley 37/1992, declara en el apartado Uno:

“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 grave 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”.

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 de cada viaje, determinado según las reglas señaladas en el referido artículo. En particular, en lo que a los servicios y bienes adquiridos se refiere, deberá incluirse la totalidad de los mismos que redunden de forma directa en beneficio del viajero, sin incluir aquellos otros, como comisiones abonadas por la consultante, que no tienen esa relación directa con el beneficio del viajero.

5.- Lo que comunico a Vd. con los efectos previstos en el apartado 2 del artículo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, sin que esta contestación tenga efectos vinculantes, por plantearse en el escrito de consulta cuestiones relacionadas con el objeto o tramitación de un procedimiento, recurso o reclamación iniciado con anterioridad.

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