Tribunal Económico-Administrativo Central, Resolución de 26 Feb. 2020, Rec. 6158/2016

Nº de Recurso: 6158/2016

IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO. Devolución a no establecidos. Asistencia a eventos de empresarios o profesionales. Prestación de servicios por agencias de viajes. Distinción entre prestaciones principal y accesorias. Servicios complejos de organización de congresos y eventos. Lugar de realización del hecho imponible. Derecho a la devolución del IVA soportado por la reclamante por gastos asociados al acceso a eventos por parte de sus empleados. Los gastos controvertidos se corresponden con servicios que deben entenderse realizados en el territorio de aplicación del impuesto, teniendo la reclamante, entidad no establecida, derecho a la devolución de la cuota de IVA soportada conforme al artículo 119 LIVA. El artículo 70.uno.3º de la LIVA determina que el acceso a eventos se localiza donde se celebren estos materialmente cuando quienes asisten a ellos son empresarios o profesionales que actúan como tales. Remisión a la doctrina STJUE 13 mar 2019. Como tal acceso ha de considerarse la entrada a los mismos.

El TEAC estima reclamación interpuesta en única instancia anulando el el acto administrativo impugnado relativo a la solicitud de devolución de las cuotas del IVA, soportadas por determinados empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del impuesto, en relación con el ejercicio 2014.

Directiva 2006/112 CE del Consejo de 28 Nov. (relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido) art. 53; art. 171

L 37/1992 de 28 Dic. (Impuesto sobre el Valor Añadido) art. 69; art. 70; art. 119

El lugar de imposición del IVA a prestaciones de servicios de acceso a eventos es el lugar en el que aquellos tienen lugar efectivamente

Tribunal Económico-Administrativo Central

SALA SEGUNDA

FECHA: 26 de febrero de 2020

PROCEDIMIENTO: 00-06158-2016

CONCEPTO: IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO. IVA

NATURALEZA: RECLAMACION UNICA INSTANCIA GENERAL

RECLAMANTE: **X LTD** - NIF ...

REPRESENTANTE: ...- NIF ---

DOMICILIO: ... - España

En Madrid se ha constituido el Tribunal como arriba se indica, para resolver en única instancia la reclamación de referencia, tramitada por procedimiento general.

Se ha visto la presente reclamación contra el acuerdo, de fecha 1 de julio de 2016, de resolución de recurso de reposición interpuesto frente al acuerdo de denegación de devolución dictado por la

Oficina Nacional de Gestión tributaria, IVA no establecidos, del Departamento de Gestión tributaria, de la Agencia Estatal de Administración tributaria (AEAT), nº de expediente **2016GRC...3F**, relativo a la solicitud de devolución de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), soportadas por determinados empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del impuesto, en relación con el ejercicio 2014 e importe 18.850,88 euros.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- Con fecha 18 de octubre de 2016, tuvo entrada en este Tribunal la presente reclamación interpuesta por **X, LTD** (NIF: ...) el 4 de agosto de 2016, contra el acto administrativo dictado por la Oficina Nacional de Gestión tributaria, IVA no establecidos, del Departamento de Gestión tributaria, de la AEAT, citado en el encabezamiento.

SEGUNDO.- En fecha 10 de septiembre de 2015, la entidad **X, LTD** presentó solicitud de devolución de las cuotas del IVA soportadas por determinados empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del impuesto referidas al ejercicio 2014 e importe 18.850,88 euros.

La Oficina Nacional de Gestión Tributaria - IVA no establecidos, emitió requerimiento en el que solicitaba a la interesada la aportación de la documentación acreditativa de su derecho a la devolución de las cuotas de IVA soportado, así como aclaración detallada de las operaciones realizadas en España.

Una vez atendido el requerimiento, y a la vista de la documentación aportada por la entidad solicitante, la Administración dictó, con fecha 13 de mayo de 2016, acuerdo de denegación de la devolución solicitada.

Señalaba el citado acuerdo de denegación de devolución, lo siguiente:

"En relación con su solicitud de devolución del Impuesto sobre el Valor Añadido soportado por sujetos no establecidos en el territorio de aplicación del impuesto, se ha resuelto dictar acuerdo de DENEGACIÓN de la devolución por los siguientes motivos:

En virtud de las atribuciones previstas en el artículo 119.Siete de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del IVA (LIVA), se efectuó requerimiento al solicitante para que aportara aclaración detallada de las operaciones realizadas en España.

En respuesta al mencionado requerimiento la entidad solicitante manifiesta que 'Los costes fueron para las cuotas de entradas de los empleados de **Z** en el **Z P (P)** en el centro de conferencias de ... celebrado del ... de ... de

Este es un evento anual que **Z SE** organiza para revisar el fin de año y comunicar la nueva estrategia y la clave de las iniciativas en el terreno. Para más detalle por favor ver:

...

Los asistentes fueron los empleados de **X Z** y los empleados de varias entidades **Z** de todo el mundo.'

A juicio de esta Oficina, estos servicios, facturados como 'Total services and expenses', no pueden entenderse incluidos en la regla especial de localización prevista en el artículo 70.Uno 3º LIVA aplicable al acceso a manifestaciones culturales, artísticas, deportivas, científicas, educativas, recreativas o similares, puesto que, como indica el propio solicitante, se trata de un evento al que asisten empleados para revisar el fin de año y comunicar la nueva estrategia y la clave de las iniciativas en el terreno.

Señalar además que a través del enlace a internet facilitado por el propio solicitante, se ha accedido al folleto informativo del **Z P (P)**, en el que se hace constar expresamente, en los distintos

'Sponsorship Opportunities' ofrecidos a los participantes (platinum, gold o silver package), la mención '21% Spanish VAT applies to all companies based in Spain. EU-based companies with a valid VAT number and non EU residents will not be charged VAT'.

Por tanto, a efectos del IVA, para la localización de este servicio único prestado **Z SE**, resultará aplicable regla general prevista en el artículo 69.Uno 1º LIVA según el cual, '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:

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'.

En el presente caso, puesto que el destinatario del servicio es una empresa no establecida en el territorio de aplicación del impuesto, la operación no puede entenderse localizada en el mismo ni sujeta, por tanto, al IVA. Por este motivo, las cuotas no se han devengado y soportado con arreglo a derecho, su repercusión ha sido incorrecta, por lo que, al no tener la consideración de deducibles, no procede su acordar su devolución."

Dicho acuerdo de denegación fue notificado al obligado tributario con fecha 27 de mayo de 2016.

TERCERO.- Frente al acuerdo de denegación referido en el antecedente previo, el interesado, en fecha 15 de junio de 2016, interpuso recurso de reposición que fue resuelto por la Oficina Nacional de Gestión tributaria, IVA no establecidos, de la AEAT, con fecha 1 de julio de 2016. La resolución del recurso interpuesto desestimó éste por los siguientes motivos:

"1. En el punto Tercero de sus alegaciones el solicitante manifiesta, que el servicio en cuestión "se encuentra comprendido en los parámetros que define el artículo 70.uno.3º LIVA, ya que se atenderá a las reglas especiales de localización en el caso de que el servicio prestado consista en una venta de entradas a los visitantes al evento, así como a las comidas y demás de asistencia necesaria a los participantes".

Al respecto se debe indicar que, por parte de esta Oficina, se mantiene el criterio expuesto en la motivación del acuerdo de denegación de la solicitud de la que trae causa el presente recurso, en el sentido de considerar que los servicios prestados por **Z España (...)** no pueden calificarse como accesos a manifestaciones culturales, artísticas deportivas, científicas, educativas, recreativas o similares contemplados en el artículo 70.Uno.3º LIVA. Los servicios recogidos en dicho precepto comprenden efectivamente las prestaciones de servicios cuya característica fundamental consiste en la concesión del derecho de acceso a tales manifestaciones a cambio de una entrada o de un pago, pero se entiende que debe aplicarse, en particular, al derecho de acceso a espectáculos, representaciones teatrales, circos, ferias, parques de atracciones, conciertos, exposiciones, así como otras manifestaciones culturales similares, a manifestaciones deportivas, como partidos o competiciones y a manifestaciones educativas y científicas, como conferencias y seminarios.

En el supuesto que nos ocupa, como manifestó el propio solicitante en respuesta al requerimiento de información que se le realizó en el curso del procedimiento, el evento organizado por **Z España** tiene como finalidad revisar el fin de año y comunicar la nueva estrategia y la clave de las iniciativas en el terreno, estando dirigido a los empleados de **X** y los empleados de varias entidades **Z** en todo el mundo. Por tanto, a juicio de esta Oficina, el citado evento no puede encuadrarse bajo los conceptos de manifestación cultural, deportiva o educativa y científica en los términos antes expresados.

La anterior afirmación se ve reforzada, además, por el hecho de que en el folleto informativo relativo al evento y facilitado por el solicitante se hace constar expresamente, para los distintos "Sponsorship Opportunities" ofrecidos a los participantes (platinum, gold o silver package), la mención "21% Spanish VAT applies to all companies based in Spain. EU-based companies with a valid VAT number and non EU residents will not be charged VAT". Tal mención supone el reconocimiento explícito por parte del organizador del evento de que los servicios prestados a los participantes se rigen por la regla general del artículo 69.Uno.1º LIVA al señalar expresamente que no se repercutirá el IVA español a las empresas de la Unión Europea con número de identificación a efectos de IVA.

2. Por otra parte, alega en el recurrente en el punto Tercero que "No puede ser denegado el derecho de mi representada a recibir la devolución del IVA soportado en el territorio de aplicación del impuesto ya que se estaría atentando contra los pilares básicos de la Constitución y se vulnerarían sus derechos fundamentales y al mismo tiempo el principio rector del IVA por el cual en IVA jamás tiene que ser un gasto para el profesional o el empresario. En caso de que este IVA que ha soportado mi representada no le fuera devuelto, se habría producido un ingreso indebido para la Agencia Tributaria con lo que conlleva un enriquecimiento injusto para la Administración".

En el presente caso, nos encontramos, según se ha expuesto, ante cuotas indebidamente repercutidas, por lo que no procede su devolución al amparo del procedimiento regulado en el artículo 119 LIVA. Ello no obsta, sin embargo, para que, en su caso, pueda iniciarse el correspondiente procedimiento de devolución de ingresos indebidos regulado en el artículo 221 de la Ley 58/2003, General Tributaria y en los artículos 14 y 15 del RD 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento general de revisión en vía administrativa, conducente a la recuperación de las cuotas de IVA indebidamente ingresadas al haberse determinado improcedentemente."

La referida resolución del recurso de reposición se notificó al recurrente con fecha 7 de julio de 2016.

CUARTO.- Disconforme el obligado tributario con la resolución desestimatoria del recurso de reposición descrita en el antecedente previo, en fecha 4 de agosto de 2016 interpuso, ante este Tribunal económico-administrativo Central (TEAC), reclamación económico administrativa que fue tramitada con número R.G. 6158/2016.

Con fecha 15 de junio de 2017, se notificó a la entidad reclamante la puesta de manifiesto del expediente, concediéndole el plazo de un mes para que examinara el mismo, se aportaran las pruebas oportunas y se formularan las alegaciones que estimara pertinentes.

En fecha 14 de julio de 2017, la entidad reclamante presentó escrito de alegaciones en el que manifiesta que tiene derecho a la devolución del IVA soportado con ocasión de la factura nº..., de fecha 1 de junio de 2014, en relación con los gastos por la participación de los empleados de la entidad **X, Ltd** en el evento **P**, que tuvo lugar en ... entre los días ...a ...de ...de Entiende la entidad que tales gastos se corresponden con los servicios regulados en el artículo 70.Uno.3º de la Ley de IVA (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). El hecho imponible se entendería realizado en el territorio de aplicación del impuesto y la entidad no establecida tendría derecho a la devolución del impuesto por la vía del artículo 119 de la Ley de IVA.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Este Tribunal es competente para resolver de conformidad con lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (Ley General Tributaria, en adelante), así como en el Reglamento general de desarrollo de la Ley General Tributaria en materia de revisión en vía administrativa, aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo. No concurre ninguna de las

causas de inadmisibilidad previstas en el artículo 239.4 de la Ley General Tributaria.

SEGUNDO.- Este Tribunal debe pronunciarse respecto a la conformidad a Derecho de la resolución dictada por la Oficina Nacional de Gestión Tributaria citada en el encabezamiento. En particular, la cuestión a decidir es si la factura aportada por la reclamante justifica su derecho a la obtención de la devolución de la cuota de IVA soportado por la entidad no establecida.

TERCERO.- El artículo 119 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, Ley del IVA), regula el régimen especial de devoluciones a determinados empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto pero establecidos en la Comunidad, Islas Canarias, Ceuta o Melilla, como ocurre en el presente caso en el que la entidad reclamante es una entidad residente en Irlanda. La redacción aplicable al presente supuesto por razones cronológicas dispone lo siguiente:

"Uno. Los empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto pero establecidos en la Comunidad, Islas Canarias, Ceuta o Melilla, podrán solicitar la devolución de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido que hayan soportado por las adquisiciones o importaciones de bienes o servicios realizadas en dicho territorio, de acuerdo con lo previsto en este artículo y con arreglo a los plazos y al procedimiento que se establezcan reglamentariamente.

A estos efectos, se considerarán no establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto los empresarios o profesionales que, siendo titulares de un establecimiento permanente situado en el mencionado territorio, no realicen desde dicho establecimiento entregas de bienes ni prestaciones de servicios durante el periodo a que se refiera la solicitud.

Dos. Los empresarios o profesionales que soliciten las devoluciones a que se refiere este artículo deberán reunir las siguientes condiciones durante el periodo al que se refiera su solicitud:

1.º Estar establecidos en la Comunidad o en las Islas Canarias, Ceuta o Melilla.

2.º No haber realizado en el territorio de aplicación del Impuesto entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas al mismo distintas de las que se relacionan a continuación:

a) Entregas de bienes y prestaciones de servicios en las que los sujetos pasivos del Impuesto sean sus destinatarios, de acuerdo con lo dispuesto en los números 2.º, 3.º y 4.º del apartado Uno del artículo 84 de esta Ley.

b) Servicios de transporte y sus servicios accesorios que estén exentos del Impuesto en virtud de lo dispuesto en los artículos 21, 23, 24 y 64 de esta Ley.

3.º No ser destinatarios de entregas de bienes ni de prestaciones de servicios respecto de las cuales tengan dichos solicitantes la condición de sujetos pasivos en virtud de lo dispuesto en los números 2.º y 4.º del apartado Uno del artículo 84 de esta Ley.

4.º Cumplir con la totalidad de los requisitos y limitaciones establecidos en el Capítulo I del Título VIII de esta Ley para el ejercicio del derecho a la deducción, en particular, los contenidos en los artículos 95 y 96 de la misma, así como los referidos en este artículo.

5.º Destinar los bienes adquiridos o importados o los servicios de los que hayan sido destinatarios en el territorio de aplicación del Impuesto a la realización de operaciones que originen el derecho a deducir de acuerdo con lo dispuesto en la normativa vigente en el Estado miembro en donde estén establecidos y en función del porcentaje de deducción aplicable en dicho Estado.

Si con posterioridad a la presentación de la solicitud de devolución se regularizara el porcentaje de deducción aplicable, el solicitante deberá proceder en todo caso a corregir su importe, rectificando la cantidad solicitada o reembolsando la cantidad devuelta en exceso de acuerdo con el procedimiento que se establezca reglamentariamente.

En la determinación del importe a devolver se aplicarán los criterios contenidos en el artículo 106 de esta Ley. A estos efectos, se tendrá en cuenta cuál es la utilización de los bienes o servicios por el empresario o profesional no establecido en la realización de operaciones que le originan el derecho a deducir, en primer lugar, según la normativa aplicable en el Estado miembro en el que esté establecido y, en segundo lugar, según lo dispuesto en esta Ley.

6.º Presentar su solicitud de devolución por vía electrónica a través del portal electrónico dispuesto al efecto por el Estado miembro en el que estén establecidos.

Tres. Lo previsto en el número 5.º del apartado Dos de este artículo resultará igualmente aplicable a los empresarios o profesionales establecidos en las Islas Canarias, Ceuta o Melilla, de acuerdo con las características propias de los impuestos indirectos generales sobre el consumo vigentes en dichos territorios.

Cuatro. No se admitirán solicitudes de devolución por un importe global inferior al umbral que, en función del periodo de devolución, se determine reglamentariamente.

Cinco. Las solicitudes de devolución deberán referirse a los períodos anual o trimestral inmediatamente anteriores a su presentación.

No obstante, las solicitudes de devolución podrán referirse a un período de tiempo inferior a tres meses cuando dicho periodo constituya el saldo de un año natural.

Seis. Transcurridos los plazos establecidos reglamentariamente sin que se haya ordenado el pago de la devolución por causa imputable a la Administración Tributaria, se aplicará a la cantidad pendiente de devolución el interés de demora a que se refiere el artículo 26 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, desde el día siguiente al de la finalización de dichos plazos y hasta la fecha del ordenamiento de su pago, sin necesidad de que el solicitante así lo reclame.

No obstante, no se devengarán intereses de demora si el solicitante no atiende en el plazo previsto reglamentariamente los requerimientos de información adicional o ulterior que le sean hechos.

Tampoco procederá el devengo de intereses de demora hasta que no se presente copia electrónica de las facturas o documentos de importación a que se refiera la solicitud en los casos previstos reglamentariamente.

Siete. La Administración Tributaria podrá exigir a los solicitantes, a la Administración Tributaria del Estado miembro de establecimiento o a terceros, la aportación de información adicional y, en su caso, ulterior, así como los justificantes necesarios para poder apreciar el fundamento de las solicitudes de devolución que se presenten y, en particular, para la correcta determinación del importe de la devolución según lo previsto en este artículo y en su desarrollo reglamentario.

Si con posterioridad al abono de una devolución se pusiera de manifiesto su improcedencia por no cumplirse los requisitos y limitaciones establecidos por este artículo o por su desarrollo reglamentario, o bien por haberse obtenido aquélla en virtud de datos falsos, incorrectos o inexactos, la Administración Tributaria procederá directamente a recuperar su importe junto con los intereses de demora devengados y la sanción que se pudiera imponer instruido el expediente que corresponda, de acuerdo con el procedimiento de recaudación regulado en el Capítulo V del Título III de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, sin perjuicio de las disposiciones sobre asistencia mutua en materia de recaudación relativas al Impuesto.

La falta de pago por el solicitante en periodo voluntario de la cuota del Impuesto, de una sanción o de los intereses de demora devengados, permitirá adoptar las medidas cautelares a que se refiere el artículo 81 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria."

Por su parte, el artículo 31 del Reglamento del IVA, aprobado mediante Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, desarrolla lo dispuesto en el precepto transcrito de la Ley, estableciendo lo siguiente

(en la redacción aplicable por razones cronológicas):

"1. Los empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto pero establecidos en la Comunidad, Islas Canarias, Ceuta o Melilla, podrán solicitar la devolución de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido a que se refiere el artículo 119 de la Ley del Impuesto mediante una solicitud que deberá reunir los siguientes requisitos:

a) La presentación se realizará por vía electrónica a través del formulario dispuesto al efecto en el portal electrónico de la Administración tributaria del Estado miembro donde esté establecido el solicitante con el contenido que apruebe el Ministro de Economía y Hacienda.

Cuando se trate de solicitantes establecidos en las Islas Canarias, Ceuta o Melilla, la solicitud se presentará a través del portal electrónico de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

Dicho órgano, que será el competente tramitar y resolver las solicitudes a que se refiere este artículo, comunicará al solicitante o a su representante la fecha de recepción de su solicitud a través de un mensaje enviado por vía electrónica.

b) La solicitud comprenderá las cuotas soportadas por las adquisiciones de bienes o servicios por las que se haya devengado el Impuesto y se haya expedido la correspondiente factura en el periodo a que se refieran. En el caso de las importaciones de bienes, la solicitud deberá referirse a las realizadas durante el periodo de devolución definido en el apartado 3 de este artículo.

Asimismo, podrá presentarse una nueva solicitud referida a un año natural que comprenda, en su caso, las cuotas soportadas por operaciones no consignadas en otras anteriores siempre que las mismas se hayan realizado durante el año natural considerado.

c) El Ministro de Economía y Hacienda podrá determinar que la solicitud se acompañe de copia electrónica de las facturas o documentos de importación a que se refiera cuando la base imponible consignada en cada uno de ellos supere el importe de 1.000 euros con carácter general o de 250 euros cuando se trate de carburante.

d) La solicitud de devolución deberá contener la siguiente información:

1.º Nombre y apellidos o denominación social y dirección completa del solicitante.

2.º Número de identificación a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido o número de identificación fiscal del solicitante.

3.º Una dirección de correo electrónico.

4.º Descripción de la actividad empresarial o profesional del solicitante a la que se destinan los bienes y servicios correspondientes a las cuotas del Impuesto cuya devolución se solicita. A estos efectos, el Ministro de Economía y Hacienda podrá establecer que dicha descripción se efectúe por medio de unos códigos de actividad.

5.º Identificación del período de devolución a que se refiera la solicitud de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 3 de este artículo.

6.º Una declaración del solicitante en la que manifieste que no realiza en el territorio de aplicación del Impuesto operaciones distintas de las indicadas en el número 2.º del apartado dos del artículo 119 de la Ley.

Asimismo, cuando se trate de un empresario o profesional titular de un establecimiento permanente situado en el territorio de aplicación del Impuesto, deberá manifestarse en dicha declaración que no se han realizado entregas de bienes ni prestaciones de servicios desde ese establecimiento permanente durante el periodo a que se refiera la solicitud.

7.º Identificación y titularidad de la cuenta bancaria, con mención expresa a los códigos IBAN y BIC que correspondan.

En el caso de que no se trate de una cuenta abierta en un establecimiento de una entidad de crédito ubicado en el territorio de aplicación del Impuesto, Islas Canarias, Ceuta o Melilla, todos los gastos que origine la transferencia se deducirán del importe de la devolución acordada.

8.º Los datos adicionales y de codificación que se soliciten por cada factura o documento de importación en el formulario señalado en la letra a) de este apartado.

2. La solicitud de devolución únicamente se considerará presentada cuando contenga toda la información a que se refiere la letra d) del apartado anterior de este artículo.

3. La solicitud de devolución podrá comprender las cuotas soportadas durante un trimestre natural o en el curso de un año natural. También podrá referirse a un período inferior a un trimestre cuando se trate del conjunto de operaciones realizadas en un año natural.

4. El plazo para la presentación de la solicitud de devolución se iniciará el día siguiente al final de cada trimestre natural o de cada año natural y concluirá el 30 de septiembre siguiente al año natural en el que se hayan soportado las cuotas a que se refiera.

5. El importe total de las cuotas del Impuesto consignadas en una solicitud de devolución trimestral no podrá ser inferior a 400 euros.

No obstante, cuando la solicitud se refiera al conjunto de operaciones realizadas durante un año natural, su importe no podrá ser inferior a 50 euros.

6. Si con posterioridad a la solicitud de las devoluciones a que se refiere este artículo se regularizara el porcentaje de deducción calculado provisionalmente en el Estado miembro donde el solicitante esté establecido, se deberá proceder a corregir su importe en una solicitud de devolución que se presente durante el año natural siguiente al período de devolución cuyo porcentaje haya sido objeto de rectificación.

Cuando no se hayan presentado solicitudes de devolución durante dicho año, la rectificación se realizará mediante el envío de una solicitud de rectificación por vía electrónica que se presentará a través del portal electrónico de la Administración tributaria del Estado de establecimiento con el contenido que apruebe el Ministro de Economía y Hacienda.

7. Cuando el órgano competente para resolver la solicitud presentada estime que no dispone de toda la información que precise, podrá requerir la información adicional necesaria al solicitante, a la autoridad competente del Estado miembro donde esté establecido aquél o a terceros, mediante un mensaje enviado por vía electrónica dentro del plazo de los cuatro meses contados desde la recepción de la misma. Asimismo, dicho órgano podrá solicitar cualquier información ulterior que estime necesaria.

Cuando existan dudas acerca de la validez o exactitud de los datos contenidos en una solicitud de devolución o en la copia electrónica de las facturas o de los documentos de importación a que se refiera, el órgano competente para su tramitación podrá requerir, en su caso, al solicitante la aportación de los originales de los mismos a través del inicio del procedimiento para la obtención de información adicional o ulterior a que se refiere el apartado siete del artículo 119 de la Ley del Impuesto. Dichos originales deberán mantenerse a disposición de la Administración tributaria durante el plazo de prescripción del Impuesto.

Las solicitudes de información adicional o ulterior deberán ser atendidas por su destinatario en el plazo de un mes contado desde su recepción.

8. La resolución de la solicitud de devolución deberá adoptarse y notificarse al solicitante durante los cuatro meses siguientes a la fecha de su recepción por el órgano competente para la adopción de la misma.

No obstante, cuando sea necesaria la solicitud de información adicional o ulterior, la resolución

deberá adoptarse y notificarse al solicitante en el plazo de dos meses desde la recepción de la información solicitada o desde el fin del transcurso de un mes desde que la misma se efectuó, si dicha solicitud no fuera atendida por su destinatario. En estos casos, el procedimiento de devolución tendrá una duración mínima de seis meses contados desde la recepción de la solicitud por el órgano competente para resolverla.

En todo caso, cuando sea necesaria la solicitud de información adicional o ulterior, el plazo máximo para resolver una solicitud de devolución será de ocho meses contados desde la fecha de la recepción de ésta, entendiéndose desestimada si transcurridos los plazos a que se refiere este apartado no se ha recibido notificación expresa de su resolución.

9. Reconocida la devolución, deberá procederse a su abono en los 10 días siguientes a la finalización de los plazos a que se refiere el apartado anterior de este artículo.

10. La desestimación total o parcial de la solicitud presentada podrán ser recurridas por el solicitante de acuerdo con lo dispuesto en el título V de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

11. El Ministro de Economía y Hacienda podrá establecer el idioma en el que se deba cumplimentar la solicitud de devolución y la información adicional o ulterior que sea requerida por el órgano competente para su tramitación y resolución."

El derecho a la devolución de las cuotas de IVA soportado por un sujeto no establecido en el territorio de aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido se encuentra recogido en el artículo 171 de la Directiva 2006/112/CE, del Consejo, de 28 de noviembre de 2006 (anterior artículo 17 de la Directiva 77/388/CEE, del Consejo, de 17 de mayo de 1977), en el que se establece lo siguiente, en la redacción vigente en el presente supuesto:

"1. La devolución del IVA en favor de los sujetos pasivos que no estén establecidos en el Estado miembro en el que realicen las compras de bienes y servicios o las importaciones de bienes gravados con el IVA, pero que estén establecidos en otro Estado miembro, se efectuará según las normas de desarrollo previstas por la Directiva 2008/9/CE.

2. La devolución del IVA en favor de los sujetos pasivos que no están establecidos en el territorio de la Comunidad se efectuará según las normas de desarrollo determinadas por la Directiva 86/560/CEE.

Los sujetos pasivos a que se refiere el artículo 1 de la Directiva 86/560/CEE que únicamente hayan realizado en el Estado miembro en el que realicen las compras de bienes y servicios o las importaciones de bienes gravados con impuestos, entregas de bienes o prestaciones de servicios cuyo destinatario haya sido designado como deudor del impuesto, conforme a lo dispuesto en los artículos 194 a 197 y 199, serán considerados igualmente sujetos pasivos no establecidos en la Comunidad a efectos de la aplicación de la mencionada Directiva.

3. La Directiva 86/560/CEE no se aplicará a:

a) importes de IVA que, según la legislación del Estado miembro que ha de efectuar la devolución, hayan sido facturados incorrectamente;

b) importes de IVA facturados en relación con aquellos bienes cuya entrega esté o pueda estar exenta en virtud de lo establecido en el artículo 138 o en el artículo 146, apartado 1, letra b)."

La primera cuestión que se desprende de los preceptos transcritos es que los empresarios o profesionales no establecidos podrán ejercitar el derecho a la devolución del IVA soportado siempre que cumplan los requisitos exigidos para ello, cumplimiento que habrá de acreditarse conforme a Derecho. Estamos, pues, ante un derecho ejercitable por el interesado, al cual, como tal, le corresponde la carga de la prueba correspondiente.

A estos efectos, dispone el artículo 105 de la Ley 58/2003 de 17 de diciembre General Tributaria (en adelante, Ley General Tributaria), que tanto en el procedimiento de Gestión como en el de resolución

de reclamaciones económico-administrativas, quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo, en línea con lo interpretado por el Tribunal Supremo, entre otras, en su sentencia de 27 de enero de 1992, cuando dispone que: "cada parte ha de probar el supuesto de hecho de la norma, cuyas consecuencias jurídicas invoca a su favor". En este sentido, este Tribunal entiende que los anteriores criterios han de conjugarse con los de normalidad y facilidad probatoria "de manera que la carga de la prueba ha de atribuirse a aquella parte más próxima a las fuentes de prueba, y para la cual resulta de extrema sencillez la demostración de los hechos controvertidos". En la vía económico-administrativa rige el principio de "interés" en la prueba, según el cual las consecuencias jurídicas desfavorables de la falta o insuficiencia de la prueba irán a cargo de la parte a la que favorecería la existencia de tal hecho y su demostración, salvo que legalmente se disponga lo contrario, mediante algún tipo de ficción, presunción o "relevatio ab onere probandi".

Será, pues, la entidad **X, LTD** (NIF: ...) la que, para la obtención de la devolución solicitada, deberá probar ante la Administración Tributaria la concurrencia de todos y cada uno de los requisitos exigidos en los artículos 119 de la Ley del IVA y 31 del Reglamento del IVA, antes transcritos. Para ello, se aplicarán los criterios contenidos en el artículo 106 de la Ley General Tributaria, según el cual: "en los procedimientos tributarios serán de aplicación las normas que sobre medios y valoración de prueba se contienen en el Código Civil y en la Ley 1/2000 de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil, salvo que la ley establezca otra cosa".

CUARTO.- Al objeto de determinar si en el presente supuesto el acuerdo de la Oficina Nacional de Gestión Tributaria, de fecha 1 de julio de 2016, es conforme a Derecho, procede analizar los requisitos que deben exigirse a un sujeto pasivo para el ejercicio del derecho a la deducción del Impuesto sobre el Valor Añadido.

La regulación correspondiente a las deducciones y devoluciones del Impuesto sobre el Valor Añadido se encuentra en el capítulo I del Título VIII de la Ley del IVA, (artículos 92 a 114), recogiendo las "cuotas tributarias deducibles" (artículo 92), los "requisitos subjetivos de la deducción" (artículo 93), las "operaciones cuya realización origina el derecho a la deducción" (artículo 94), las "limitaciones del derecho a deducir" (artículo 95), las "exclusiones y restricciones del derecho a deducir" (artículo 96), y los "requisitos formales de la deducción" (artículo 97).

Por su parte, debe indicarse que este Tribunal Económico-Administrativo Central ya se ha pronunciado de forma reiterada (resoluciones de fecha 3 de diciembre de 2003, R.G.: 4130/2002 y de fecha 23 de junio de 2009, R.G.: 3912/2007, entre otras), distinguiendo entre los dos tipos de exigencias que deben requerirse a todo aquel que pretende deducirse las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido soportado. Por un lado, una exigencia de carácter material, consistente en la existencia del propio derecho con motivo de la realización efectiva de las operaciones que lo otorguen y, por otro lado, una exigencia de carácter formal, consistente en el cumplimiento de los requisitos documentales que se establecen en la normativa reguladora del impuesto para poder ejercer el propio derecho a deducir.

De entrada, las dos categorías de requisitos que se señalan (materiales y formales) deben concurrir de forma simultánea para poder realizar efectivamente y conforme a Derecho la deducción de las cuotas del IVA soportadas con motivo de la adquisición de bienes y servicios en el ejercicio de una actividad económica.

De no acreditarse la realidad de las operaciones, ni siquiera puede entenderse que ha nacido el derecho a deducir, aunque se cumplan los requisitos formales necesarios para el mismo. Esta misma postura ha sido mantenida por la Audiencia Nacional, entre otras, en sus sentencias de 5 de noviembre de 2005, y de 22 de septiembre de 2005. Precisamente en esta última dispone, en el fundamento de derecho segundo, lo siguiente:

"No basta en consecuencia la realidad material de un documento o factura ni la salida de fondos en

su caso por importe equivalente al que figura en dicho documento; en circunstancias como las de autos en las que no existe documento probatorio alguno de que dicha factura corresponda a una real entrega de bienes o prestación de servicios es conforme a derecho que la administración no admita la deducción del IVA reflejado en las mismas".

Por otro lado, si no se cumplen las exigencias de naturaleza formal, pese a existir el derecho, éste no puede ser ejercido hasta que no se cumplan, puesto que, como afirma el propio Tribunal de Justicia de la Unión Europea, TJUE en adelante, en su sentencia de 1 de abril de 2004 (asunto Bockemühl, C-90/02) la exigencia de estos requisitos formales se justifica por motivos de control y de garantía recaudatoria sin que el cumplimiento de los mismos suponga la imposibilidad de ejercer el derecho, sino que simplemente se perfila como un requisito para su ejercicio.

En el presente caso, el acuerdo impugnado denegó la devolución solicitada porque la factura aportada se encuentra referida a la asistencia de los empleados de la entidad al evento **Z P (P)** en el centro de conferencias de ..., celebrado del 20 al 24 de enero de 2014, consistiendo éste en un evento anual que **Z SE** organiza para revisar el fin de año y comunicar la nueva estrategia y la clave de las iniciativas en el terreno.

Entiende la Administración que los servicios prestados por **Z España** no pueden calificarse como accesos a manifestaciones culturales, artísticas deportivas, científicas, educativas, recreativas o similares contemplados en el artículo 70.Uno.3º de la Ley de IVA, lo cual se ve reforzado por el hecho de que en el folleto informativo, relativo al evento y facilitado por el solicitante, se hace constar expresamente, para los distintos "Sponsorship Opportunities" ofrecidos a los participantes (platinum, gold o silver package), la mención "21% Spanish VAT applies to all companies based in Spain. EU-based companies with a valid VAT number and non EU residents will not be charged VAT", lo que, entiende la Administración, supone el reconocimiento explícito por parte del organizador del evento de que los servicios prestados a los participantes se rigen por la regla general del artículo 69.Uno.1º de la Ley de IVA, al señalar expresamente que no se repercutirá el IVA español a las empresas de la Unión Europea con número de identificación a efectos de IVA.

La reclamante, por el contrario, manifiesta que tiene derecho a la devolución del IVA soportado con ocasión de la factura nº ..., de fecha ...de ...de ..., en relación con los gastos por la participación de los empleados de la entidad **X, Ltd** en el evento **P**, que tuvo lugar en ...entre los días ...a ...de ...de ..., puesto que tales gastos se corresponden con los servicios regulados en el artículo 70.Uno.3º de la Ley de IVA (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). El hecho imponible se entendería realizado en el territorio de aplicación del impuesto y la entidad no establecida tendría derecho a la devolución del impuesto por la vía del artículo 119 de la Ley de IVA

A este respecto, es relevante destacar la reciente resolución de este TEAC, de fecha 18 de septiembre de 2019, de la reclamación registrada con R:G: 3167/2016, la cual, en su fundamento de derecho séptimo, dispone lo siguiente (el subrayado es nuestro):

"SÉPTIMO.- En relación con las alegaciones efectuadas por el interesado, referentes a que únicamente presta servicios B2B, esto es, de empresario a empresario, y que la actividad desarrollada consiste en la organización de eventos, quiere señalar este Tribunal, en primer lugar, el hecho de prestar servicios para otro empresario (B2B) o bien para un consumidor (B2C) no influye en la aplicación del régimen especial de las agencias de viajes.

Sobre esta cuestión particular se ha pronunciado el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, TJUE en lo sucesivo, indicando la procedencia de aplicar el régimen especial a las operaciones que realizan no solo con los "viajeros", sino también con cualquier tipo de "clientes", señalando que procede

interpretar lo dispuesto en la Directiva atendiendo al criterio basado en el cliente. En este sentido se pronuncia la sentencia del TJUE de 26 de septiembre de 2013, asunto C-189/11, Comisión contra España, y la más reciente de 8 de febrero de 2018, asunto C-380/16, Comisión contra Alemania.

La mera manifestación de que la actividad desarrollada consiste en la organización de eventos no desvirtúa lo resuelto por la Administración en el acuerdo de denegación ni en vía de revisión, sobre que resulta de aplicación el régimen especial, y ello con base en las siguientes consideraciones:

- En la solicitud de devolución presentada por el interesado se señala como actividad desarrollada: "actividades de las agencias de viaje" y "actividades de operadores turísticos".
- En la relación de facturas aportadas que documentan las adquisiciones de bienes y servicios por las que se soportan las cuotas de IVA se señala como descripción: "gastos de alojamiento de una persona distinta del sujeto pasivo", "gastos relacionados con medios de transporte de pasaje" y "adquisición de alimentos, bebidas o servicios de restauración".

Todos estos conceptos son compatibles con la realización de operaciones a las que resulta de aplicación el régimen especial señalado.

- De acuerdo con la jurisprudencia del TJUE para la aplicación del régimen especial, no es necesario que el prestador de servicios tenga la configuración legal de agencia de viajes o tour operador. El régimen se aplica a los operadores económicos que organicen en su propio nombre viajes, circuitos turísticos y que para suministrar las prestaciones de servicios, generalmente vinculadas a este tipo de actividades, recurran a otros sujetos pasivos, aunque aquellos no tengan formalmente el estatuto de agencia de viajes o de organizador de circuitos turísticos. En este sentido se pronuncia la sentencia del TJUE de 22 de octubre de 1998, asuntos acumulados C-308/96 y C-94/97, Madgett y Baldwin. Del mismo modo, este Tribunal ha recogido este criterio en resolución de 16 de marzo de 2017, RG: 2363/2013.

Quiere hacer mención este Tribunal, del reiterado criterio establecido por la Dirección General de Tributos, acerca de la prestación del servicio de agencia de viajes o los servicios prestados en el denominado segmento "MICE" (Mítines-reuniones, Incentivos, Conferencias y Eventos), y que hace suyo. En este sentido, la última Consulta Vinculante sobre la materia (V0751-19) que reitera el criterio establecida en las anteriores: V3331-14, V3332-14, V3333-14 y V3334-14, señala lo siguiente (el subrayado es nuestro):

"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, es criterio reiterado de este Centro Directivo derivado de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea manifestado, entre otras, en sus sentencias de 25 de febrero de 1999, Card Protection Plan Ltd (CPP), asunto C-349/96, de 2 de mayo de 1996, Faaborg-Gelting Linien, asunto C-231/94, y de 22 de octubre de 1998, Madgett y Baldwin, asuntos acumulados C-308/96 y C-94/97, y la de 27 de octubre de 2005, Levob Verzekeringen, asunto 41/04 que cuando una operación está constituida por un conjunto de elementos y de actos, procede tomar en consideración todas las circunstancias en las que se desarrolla la operación en cuestión, para determinar, por una parte, si se trata de dos o más prestaciones distintas o de una prestación única.

El Tribunal de Justicia ha declarado que se trata de una prestación única, en particular, en el caso de que deba 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 tratamiento fiscal de la prestación principal.

De esta forma, con independencia de que se facture por un precio único o se desglose el importe correspondiente a los distintos elementos, una prestación debe ser considerada accesorio 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.

En este sentido, debe tenerse en cuenta que los servicios de organización de congresos y eventos empresariales suelen componerse de una pluralidad de elementos estrechamente ligados y que, tal y como ha señalado este Centro directivo entre otras en sus contestaciones vinculantes de 15 de diciembre de 2014, números V3331-14, V3332-14, V3333-14 y V3334-14, pueden constituir 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.

De esta forma, cuando la agencia de viajes, o cualquier otro empresario o profesional, preste servicios de organización de ferias, congresos o eventos empresariales, el servicio tendrá la consideración de un servicio único de organización de los referidos servicios empresariales.

No obstante, deberá tenerse en cuenta que, cuando la consultante, o cualquier otro empresario o profesional, se limite a prestar de forma aislada e independiente, uno o varios de los servicios que componen el servicio complejo de organización de ferias, congresos, o eventos empresariales y, en general, cuando los servicios prestados no puedan calificarse por sí solos de servicios complejos de esta naturaleza, atendiendo a los criterios señalados, entre otras, en la consulta vinculante V3333-14, de 15 de diciembre de 2014, cada prestación de servicios quedará sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido de manera independiente, según las normas que le sean aplicables.

En todo caso, al servicio de viajes correspondiente al servicio de alojamiento en hoteles, transportes, restaurantes, alquiler de vehículos, guías turísticos y servicios accesorios a los mismos, o, en general, cuando la consultante, o cualquier otro empresario o profesional realice la prestación de un servicio de viajes compuesto por servicios de alojamiento y, o, transporte, conjuntamente con servicios de ocio como visitas, guías turísticos, servicios de restaurantes y actividades recreativas en el marco del cual de forma, accesorio o complementario se vaya a realizar alguna actividad relacionada con la empresa que lo contrata, será de aplicación el régimen especial de las agencias de viajes.

Por tanto, lo fundamental será la determinación, conforme a los criterios anteriores de la prestación principal, que implicará el mismo régimen de tributación para las prestaciones accesorias que de ella dependan, conforme a lo previsto en el artículo 9.1.c) de la Ley 37/1992.

Cuando la agencia de viajes se limite a prestar, de forma aislada e independiente, uno o varios de los servicios que generalmente conforman los 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.

3.- Por otra parte, en relación con la localización de esta prestación de servicios única, el artículo 69.Uno.1º 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:

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."

Por otra parte, en relación con el servicio de acceso a este tipo de eventos, dentro de las reglas especiales de localización, el artículo 70.Uno.3º de la Ley del Impuesto establece que se entenderán prestados en el territorio de aplicación del Impuesto los siguientes servicios:

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

"7º. 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 pueda realizar la consultante, cuyos destinatarios sean empresarios o profesionales a efectos del Impuesto, quedará sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido en el territorio de aplicación del Impuesto cuando la sede de la actividad económica del destinatario del servicio se encuentre en dicho territorio, o tenga en el mismo un establecimiento permanente o, en su defecto, el lugar de su domicilio o residencia habitual, en los términos señalados en el artículo 69.Uno.1º de la Ley.

Por su parte, si el destinatario no es un empresario o profesional actuando como tal, la referida prestación única se entenderá en todo caso realizada en el territorio de aplicación del Impuesto cuando se preste materialmente en el mismo.

Como tal servicio único o complejo de organización de congresos o eventos, el mismo deberá comprender, de forma integral, todo lo necesario para su celebración, estando compuesto de una pluralidad de elementos estrechamente ligados y que forman una única prestación, que sean facturados de forma conjunta, como, pudieran ser entre otros: el servicio de localización y reserva o alquiler de locales o recintos para la celebración, contratación de pólizas de seguros y gestión de permisos administrativos, acondicionamiento y decoración del espacio, incluyendo mobiliario, servicio de azafatas, traducción y otros de apoyo; dirección, gestión y secretaría técnica y administrativa del congreso y gastos de 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.

Por otro lado, será de aplicación el régimen especial de las agencias de viaje 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.

En particular, un servicio prestado por la consultante que incluya el traslado y alojamiento, así como el acceso a un espectáculo deportivo, estará sujeto al régimen especial de 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 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, como así parece suceder en el supuesto objeto de consulta."

Comparte este Tribunal el criterio que apunta la Dirección General de Tributos y que se acaba de transcribir en lo que concierne a la consideración de los servicios de organización de eventos, como congresos, conferencias y similares, como prestaciones de servicios únicas cuya localización ha de seguir los criterios establecidos en el artículo 69.uno.1º de la Ley del IVA, transcripción a nuestro derecho de lo dispuesto por el artículo 44 de la Directiva 2006/112/CE. En tal caso, los servicios de alojamiento o manutención pueden calificarse como accesorios, ello en la línea de lo dispuesto por el TJUE en las sentencias que cita la Dirección General de Tributos y conforme a lo dispuesto por el artículo 79.dos de la Ley del IVA, aplicable cuando se trata de operaciones específicas cuya accesoriadad se trata de determinar.

Por el contrario, supuestos en los que no concurra esta accesoriadad del alojamiento, manutención y demás prestaciones adicionales a la organización del evento o congreso habrían de situarse al margen de esta consideración conjunta y, en su caso, dar paso a la aplicación del régimen especial de las agencias de viajes. (...)"

Conforme a lo dispuesto en la referida resolución de este TEAC, las prestaciones de servicios de organización de eventos, como congresos, conferencias y similares, han de considerarse como prestaciones de servicios únicas, cuya localización ha de seguir los criterios establecidos en el artículo 69.Uno.1º de la Ley del IVA.

En el presente caso, la cuota de IVA soportado, cuya devolución es objeto de la presente controversia, se encuentra recogida en la factura nº ..., de ...de ... de El importe de la base imponible ascendió a 89.766,10 euros, siendo el concepto "Total services and expenses", y el importe de la cuota de IVA soportado (21% del importe anterior) fue de 18.850,88 euros. Tal como se recoge en los anexos de la referida factura, el citado importe de 89.466,10 euros comprende el conjunto de los gastos asociados a la participación de los empleados de la entidad **X, Ltd**, al evento organizado por Z en el año 2014, bajo el concepto "ICO Participation **Z** Tarde Fair **P** ...attendee fee".

Conforme al artículo 70.Uno.3º de la Ley de IVA:

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

3.º 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."

Dicho precepto es la transposición a nuestro Ordenamiento jurídico del artículo 53 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común de IVA. En la interpretación de este precepto debe tenerse en cuenta el artículo 32 del Reglamento 282/11/UE, de ejecución de la Directiva, que dispone lo siguiente:

"1. Los servicios relacionados con el acceso a manifestaciones culturales, artísticas, deportivas, científicas, educativas, recreativas o similares a que se refiere el artículo 53 de la Directiva 2006/112/CE comprenderán las prestaciones de servicios cuyas características fundamentales consistan en la concesión del derecho de acceso a tales manifestaciones a cambio de una entrada, incluido el pago de un abono, un abono de temporada o de una cotización periódica.

2. El apartado 1 se aplicará, en particular, a:

a) el derecho de acceso a espectáculos, representaciones teatrales, circos, ferias, parques de atracciones, conciertos, exposiciones, así como otras manifestaciones culturales similares;

b) el derecho de acceso a manifestaciones deportivas, como partidos o competiciones;

c) el derecho de acceso a manifestaciones educativas o científicas, como conferencias o seminarios."

Esta es la posición mantenida, asimismo, por el Comité del IVA, previsto en el artículo 398 de la precitada Directiva 2006/112/CE, de acuerdo con las recomendaciones resultantes de la 91ª reunión mantenida con fecha 10-12 de mayo de 2010, conforme a las cuales el acceso a actividades culturales, artísticas, deportivas, eventos científicos, educativos, de entretenimiento o similares, a que se refiere el artículo 53 de la Directiva del IVA de la UE (por su redacción aplicable a partir de enero de 2011), incluye los servicios que consisten en otorgar el derecho de acceso, a cambio de un ticket o entrada, a un evento, y solo aquéllos servicios, cuyas características esenciales consistan en garantizar tal entrada, deben considerarse como acceso a un evento.

A la misma conclusión ha llegado el propio TJUE en su sentencia de 13 de marzo de 2019, Srf konsulterna, asunto C-647/17, en la que se dispone lo siguiente:

"33. Pues bien, cursos como los controvertidos en el asunto principal están comprendidos en los servicios contemplados en el artículo 53 de la Directiva del IVA, y de dicho artículo, en relación con el artículo 32 del Reglamento de Ejecución, se deriva que el lugar de imposición del IVA a las prestaciones de servicios de acceso a manifestaciones educativas como los seminarios es el lugar en el que aquellas tienen lugar efectivamente.

34. Por tanto, no puede dejar de aplicarse el artículo 53 de la Directiva del IVA sobre la mera base del considerando 6 de la Directiva 2008/8.

35. En cuanto al hecho de que los cursos de que se trata en el asunto principal exijan una inscripción y pago previos, este carece de pertinencia para la aplicación del artículo 53 de la Directiva del IVA. En efecto, ningún elemento del tenor de ese artículo permite pensar que pueden tomarse en consideración tales criterios para la determinación del lugar en el que se realizan esas prestaciones de servicios.

36. Habida cuenta de lo anterior, procede responder a la cuestión prejudicial planteada que el artículo 53 de la Directiva del IVA debe interpretarse en el sentido de que los términos «servicios de acceso a manifestaciones» utilizados en ese artículo incluyen un servicio, como el controvertido en el asunto principal, que consiste en una formación en contabilidad y gestión, de una duración de cinco días, impartida únicamente a personas que son sujetos pasivos y que exige una inscripción y un pago

previos."

Según se desprende del análisis de la factura anteriormente referida, ésta comprende los gastos asociados al acceso de cada uno de los empleados al evento de referencia como asistentes del mismo, por lo que ha de entenderse aplicable la regla especial de lugar de realización de las prestaciones de servicios recogida en el citado artículo 70.Uno.3º de la Ley del IVA, antes transcrito, tal y como alega la reclamante.

En consecuencia, deben estimarse las pretensiones de la reclamante y considerar aplicable al presente supuesto la regla especial del artículo 70.Uno.3º de la Ley de IVA, por lo que los gastos asociados al acceso al evento referido por parte de los empleados de la entidad reclamante se corresponden con servicios que deben entenderse realizados en el territorio de aplicación del impuesto, teniendo la reclamante, por tanto, el derecho a la devolución de la cuota de IVA soportada conforme al artículo 119 de la Ley del impuesto, como entidad no establecida.

Por lo expuesto,

Este Tribunal Económico-Administrativo

acuerda

ESTIMAR la presente reclamación, anulando el acto administrativo impugnado.