

Resultando que se formula consulta sobre si los chacineros menores que realicen dichas operaciones están sometidos al régimen especial del recargo de equivalencia en relación a las mismas;

Considerando que el artículo 142 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por Real Decreto 2028/1985, de 30 de octubre («Boletín Oficial del Estado» del 31), establece que el régimen especial del recargo de equivalencia se aplicará a los comerciantes minoristas que sean personas físicas y comercialicen al por menor artículos o productos de cualquier naturaleza no exceptuados en el número 2 de dicho precepto;

Considerando que, en aplicación de lo dispuesto en el artículo 135 del citado Reglamento, a los efectos del mencionado tributo se considerarán comerciantes minoristas los sujetos pasivos en quienes concurran las siguientes condiciones:

Primero.—Que realicen con habitualidad ventas de bienes muebles o semovientes sin haberlos sometido a proceso alguno de fabricación, elaboración o manufactura por sí mismos o por medio de terceros.

No se considerarán comerciantes minoristas en relación con los productos por ellos transformados quienes hubiesen sometido a los productos objeto de su actividad, por sí mismos o por medio de terceros, a alguno de los procesos indicados en el párrafo anterior, sin perjuicio de su consideración de tales respecto de otros productos de análoga o distinta naturaleza que comercialicen en el mismo estado en que los adquirieron.

Segundo.—Que la suma de las contraprestaciones correspondientes a las entregas de dichos bienes a la Seguridad Social o a quienes no tengan la consideración de empresarios o profesionales efectuadas durante el año precedente, hubiere excedido del 80 por 100 del total de las realizadas.

Considerando que, por el contrario, dicho régimen especial no será de aplicación en relación con artículos sometidos por los chacineros menores a procesos de elaboración, incluso de carácter artesanal;

Considerando que el artículo 142, número 3 del Reglamento del Impuesto prescribe que en el supuesto de que el sujeto pasivo a quien sea de aplicación el régimen especial realizase otras actividades empresariales o profesionales sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido, la de comercio minorista sometida a dicho régimen especial tendrá, en todo caso, la consideración de sector diferenciado de la actividad económica a efectos del régimen de deducciones, obligaciones formales, registrales y contables y demás peculiaridades establecidas en relación a este régimen, cualesquiera que sean los porcentajes de deducción aplicables en los demás sectores.

Esta Dirección General considera ajustada a derecho la siguiente contestación a la consulta formulada por el Gremio de Empresarios Chacineros Menores de Lérida y provincia:

El régimen especial del recargo de equivalencia no será de aplicación en relación con los productos sometidos a procesos de elaboración, incluso de carácter artesanal, por los transmitentes.

Madrid, 23 de diciembre de 1986.—El Director general, Francisco Javier Eiroa Villarnovo.

833

*RESOLUCION de 23 de diciembre de 1986, de la Dirección General de Tributos, relativa al escrito de fecha 30 de junio de 1986, por el que la Federación Española de Hospedaje formula consulta en relación al Impuesto sobre el Valor Añadido, al amparo del artículo 53 de la Ley 46/1985, de 27 de diciembre.*

Visto el escrito de fecha 30 de junio de 1986, por el que la Federación Española de Hospedaje formula consulta en relación al Impuesto sobre el Valor Añadido, al amparo del artículo 53 de la Ley 46/1985, de 27 de diciembre («Boletín Oficial del Estado» del 28),

Resultando que la referida Federación es una organización patronal autorizada para formular consultas vinculantes relativas a dicho tributo;

Resultando que las agencias de viajes ejercen actividades de mediación entre los viajeros y las Empresas que prestan los servicios utilizables por aquéllos;

Resultando que entre las actividades propias de las agencias de viajes se incluyen las de mediación en la reserva de habitaciones y servicios en los establecimientos hoteleros y demás alojamientos turísticos;

Resultando que los viajeros interesados en contratar servicios hoteleros pueden efectuar dicha concertación, bien directamente o bien por medio de una agencia de viajes;

Resultando que las anteriores operaciones pueden efectuarse actuando las referidas agencias, bien en nombre propio, bien en nombre y por cuenta de los establecimientos hoteleros;

Resultando que las peticiones de reserva se confirman por las partes en documentos escritos en los que se indican con toda precisión los servicios concertados;

Resultando que las agencias de viajes utilizan frecuentemente el sistema de bonos para el cobro de los servicios concertados con las Empresas hoteleras cuando así se haya convenido entre las partes. En dichos bonos, que tienen carácter liberatorio para el cliente, se especifican detalladamente los servicios que comprenden;

Resultando que las agencias de viajes, en contraprestación de sus servicios, perciben determinadas comisiones de las Empresas hoteleras;

Resultando que si el pago de los servicios prestados por las Empresas hoteleras se efectuase directamente por las agencias de viajes, los mencionados establecimientos de hostelería suelen deducir del total montante de las facturas de hotel el importe de las comisiones de agencia, de forma tal que las agencias de viajes satisfagan únicamente la diferencia. Por el contrario, cuando el cliente enviado por una agencia pague la factura directamente, la Empresa hotelera o de alojamiento turístico debe remitir la comisión a la agencia de viajes;

Resultando que se formula consulta en relación a los siguientes extremos:

Primero.—Determinación de si en las operaciones descritas las agencias de viajes actúan en nombre propio o bien en nombre y por cuenta de las Empresas hoteleras.

Segundo.—Fijación de la base imponible del Impuesto sobre el Valor Añadido y del tipo impositivo aplicable.

Tercero.—Determinación de si las Empresas hoteleras están autorizadas a deducir las cuotas que les repercutan indebidamente las agencias de viajes que contratan frente al usuario en nombre propio.

Cuarto.—Deducción de las cuotas soportadas por los hoteles como consecuencia de los servicios recibidos de las agencias de viajes.

Quinto.—Devengo del Impuesto.

Sexto.—Obligación de expedir factura en las operaciones indicadas anteriormente.

Considerando que las normas reguladoras del Impuesto sobre el Valor Añadido establecen diferentes regímenes de tributación en relación con los servicios prestados por las agencias de viajes al mediar en la contratación de servicios hoteleros prestados por terceros, según que contraten con los viajeros en nombre propio o bien en nombre y por cuenta de los establecimientos de hostelería, antes citados;

Considerando que, en virtud de lo establecido en el artículo 125 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por Real Decreto 2028/1985, de 30 de octubre («Boletín Oficial del Estado» del 31), el régimen especial de agencias de viajes será de aplicación en las operaciones realizadas por dichas agencias cuando contraten en nombre propio respecto de los viajeros y utilicen para la realización del viaje bienes entregados o servicios prestados por otros empresarios o profesionales;

Considerando que a estos efectos se consideran operaciones realizadas por las agencias de viajes para la realización de un viaje, entre otros, los servicios que a continuación se relacionan, tanto si se contratan como servicios sueltos como si constituyen viajes combinados o viajes a «forfait»:

- La mediación en la venta de billetes y reserva de plazas en toda clase de medios de transporte de viajeros.
- La reserva de habitaciones y servicios en establecimientos hoteleros y demás alojamientos turísticos.
- La organización, venta y realización de servicios combinados y viajes a «forfait», incluyendo la recepción, asistencia y traslado de los viajeros.

Considerando que, en consecuencia, las operaciones realizadas por las agencias de viajes cuando contraten un servicio hotelero, en nombre y por cuenta de los establecimientos de hostelería, deben tributar, al margen del referido régimen especial, con sujeción a las normas generales de aplicación del Impuesto;

Considerando que, como ha puesto de manifiesto reiteradamente esta Dirección General, entre otras, en sus Resoluciones de 12 de mayo de 1986 («Boletín Oficial del Estado» del 21) y 8 de julio del mismo año («Boletín Oficial del Estado» del 31), la determinación de si las agencias de viajes actúan frente al viajero o usuario, en nombre propio o en nombre y por cuenta de un establecimiento de hostelería, resultará de los pactos existentes entre dicho establecimiento hotelero y la agencia que contrate con el viajero o usuario.

Dicha circunstancia es una cuestión de hecho que deberá probarse en cada caso por los medios admisibles en derecho;

Considerando que, no obstante, resultará probado que las agencias de viajes actúan en nombre y por cuenta de los establecimientos hoteleros cuando, con autorización de estos últimos, las

primeras hagan constar esta circunstancia en los documentos que expidan para formalizar los contratos celebrados con el viajero;

Considerando que, asimismo, deberá considerarse que la agencia de viajes actúa en nombre y por cuenta del establecimiento de hostelería cuando la persona usuaria del servicio de hospedaje pague directamente la contraprestación de dicho servicio al establecimiento hotelero;

Considerando que, a juicio de esta Dirección General, carecen de suficiente relevancia los argumentos aportados por la Entidad consultante para justificar que las agencias de viajes actúan en todos los casos en nombre propio;

Considerando que, en particular, el Reglamento del Régimen Jurídico de las Agencias de Viajes y de sus Actividades, aprobado por Orden de 9 de agosto de 1974 («Boletín Oficial del Estado» de 26 de septiembre), no establece criterios decisivos al respecto, admitiéndose de forma expresa en su artículo 63, número 4, que los clientes enviados por agencias de viajes puedan pagar la factura girada a su cargo directamente a los establecimientos hoteleros;

Considerando que la exigencia de determinadas responsabilidades a las agencias de viajes, en relación con los servicios por ellas contratados pone de manifiesto una peculiaridad de las operaciones de mediación destinada a asegurar la efectividad de los servicios contratados, pero no son determinantes para concluir que dichas agencias actúan en todos los casos en nombre propio;

Considerando que la circunstancia de que los mediadores efectúen el cobro de la contraprestación de los servicios a los cuales la mediación se refiere, tampoco es indicativa a efectos de determinar si dichos mediadores actúan en nombre propio, habida cuenta de que la mediación puede extenderse a la gestión de cobro de créditos de titularidad ajena;

Considerando que la concreción de si las agencias de viajes tienen o no conferida la representación de las Empresas hoteleras y la forma de hacer constar documentalmente dicha representación, constituyen precisamente las cuestiones controvertidas que, a juicio de la Dirección General de Tributos y en virtud de la libertad contractual de las partes, pueden tener diferentes soluciones en casos concretos, por lo que no resultaría procedente argumentar, como hace la Asociación consultante, dando por admitida la tesis controvertida y, partiendo de esta afirmación, descalificar toda eventual solución alternativa;

Considerando que en los casos en que las agencias de viajes prestan servicios de mediación en la contratación de servicios sueltos prestados por Empresas hoteleras, sería de aplicación lo establecido en el artículo 7.º, número 2, apartado 15, de la Ley 30/1985, de 2 de agosto, del Impuesto sobre el Valor Añadido («Boletín Oficial del Estado» del 9), en cuya virtud, en las operaciones de mediación cuando el agente o comisionista actúe en nombre propio y medie una prestación de servicios, se entenderá que ha recibido y prestado por sí mismo los correspondientes servicios;

Considerando que, en consecuencia, en tales casos se entenderá, por aplicación de dicho precepto legal, que las Empresas hoteleras prestan los servicios de hostelería a las agencias de viajes que actúen en nombre propio y éstas, a su vez, los prestan igualmente a los viajeros o usuarios;

Considerando que, según lo prescrito por el artículo 18, número 8, de la citada Ley, en las prestaciones de servicios realizadas por cuenta de terceros, cuando quien preste los servicios (agencia de viajes) actúe en nombre propio, la base imponible de la operación realizada entre el comitente y el comisionista estará constituida por la contraprestación del servicio concertado por el comisionista menos el importe de la comisión;

Considerando que en virtud de lo dispuesto en el artículo 57, número 2, apartado 2.º, del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, el tipo impositivo del 6 por 100 se aplicará en los servicios de hostelería y acampamento, los de restaurantes y, en general, los suministros de comidas y bebidas para consumir en el acto.

Se exceptúan de lo indicado en el párrafo anterior los servicios prestados por hoteles de 5 estrellas y restaurantes de 5 tenedores, que deberán tributar al tipo impositivo general del 12 por 100;

Considerando que, de acuerdo con lo preceptuado en el artículo 23, número 1, apartado 2.º, del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, en las prestaciones de servicios el Impuesto se devengará cuando se presten los servicios de hostelería gravados, si bien, de acuerdo con lo preceptuado en el número 2 de dicho artículo, si las Empresas hoteleras recibiesen de las agencias de viajes pagos anticipados anteriores a la realización del hecho imponible, el Impuesto se devengará en el momento del cobro total o parcial del precio por los importes efectivamente percibidos;

Considerando que, en virtud de lo establecido en el artículo 67, número 1, de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, las Empresas hoteleras que presten servicios de hostelería a las agencias de viajes que actúen en nombre propio frente al viajero, están obligadas a documentar dichas operaciones mediante facturas ajustadas a lo dispuesto en las normas de desarrollo de dicha Ley;

Considerando que, de acuerdo con lo prescrito en el artículo 125, número 1, del Reglamento del Impuesto anteriormente citado, el régimen especial de las agencias de viajes será de aplicación a las operaciones realizadas por las citadas agencias cuando, actuando en nombre propio respecto de los viajeros, utilicen servicios de hostelería prestados por otros empresarios;

Considerando que, de acuerdo con el artículo 130, número 1, del Reglamento del Impuesto, la base imponible de los servicios prestados por las agencias de viajes en el ámbito del régimen especial correspondiente estará constituida por el margen bruto de dichas agencias;

Considerando que según preceptúa el artículo 57, número 2, apartado 2.º, de dicho Reglamento, el tipo impositivo aplicable a los servicios prestados por las agencias de viajes será en general del 12 por 100;

Considerando que al no establecerse normas específicas al respecto, el devengo del Impuesto en los mencionados servicios se ajustará a lo dispuesto en las normas generales antes mencionadas y, en consecuencia, el tributo se devengará cuando se preste el servicio hotelero al cliente, o en caso de percepción anticipada del importe de la contraprestación del viajero o usuario, en el momento del cobro total o parcial, por la agencia, por los importes efectivamente cobrados;

Considerando que, por aplicación de lo dispuesto en el artículo 127 del Reglamento del Impuesto, en las operaciones a las que resulte aplicable el régimen especial de las agencias de viajes, los sujetos pasivos deberán emitir facturas repercutiendo la cuota impositiva del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Lo indicado en el párrafo anterior será de aplicación incluso en los casos en que la destinataria de la operación sea otra agencia de viajes sometida o no a este régimen especial.

No obstante, la cuota repercutida podrá no consignarse en la factura separadamente de la base imponible, debiendo entenderse, en tal caso, comprendida en el precio de la operación;

Considerando que, en los casos en que fuese de aplicación el régimen especial de las agencias de viajes por actuar dichas agencias en nombre propio frente al viajero, no resultaría procedente que las mencionadas agencias emitiesen factura alguna a cargo de la Empresa hotelera y, en el supuesto de que dichas facturas fuesen indebidamente emitidas, las Empresas hoteleras mencionadas no estarían autorizadas a deducir las cuotas indebidamente repercutidas;

Considerando que si las agencias de viajes contratan servicios de hostelería en interés de los viajeros, actuando frente a los mismos en nombre y por cuenta de las Empresas hoteleras, resultaría procedente distinguir, a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, dos modalidades de servicios diferenciados: Los prestados por las Empresas hoteleras a los viajeros o usuarios y los efectuados por las agencias de viajes a las Empresas hoteleras citadas;

Considerando que, según lo prescrito en el artículo 25 del Reglamento del Impuesto, los sujetos pasivos (Empresa hotelera y agencia de viajes) deberán repercutir el importe del Impuesto sobre aquellos para quienes realizan las operaciones gravadas (viajero o usuario o Empresa hotelera, respectivamente), quedando éstos obligados a soportarlo cuando la repercusión se ajuste a lo dispuesto en dicho Reglamento;

Considerando que, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 29 del Reglamento aludido, la base imponible del mencionado tributo estará constituida, según los casos, por el importe total de la contraprestación de las operaciones sujetas al mismo;

Considerando que, por lo que se refiere a los servicios hoteleros, la base imponible estará constituida por el importe total de la contraprestación a cargo del viajero o usuario sin que, de acuerdo con lo previsto en el artículo 29, número 3, apartado 2.º, párrafo 2.º, del mismo Reglamento, resulte procedente minorar dicho importe en el precio de la comisión devengada por las agencias de viajes;

Considerando que, según lo establecido en el artículo 57, número 2, apartado 2.º, del Reglamento del Impuesto anteriormente citado, el tipo impositivo aplicable a la totalidad de la base imponible de los servicios de hostelería prestados por las Empresas hoteleras, será el del 6 por 100, excepto cuando se trate de servicios prestados por hoteles de 5 estrellas y restaurantes de 5 tenedores, que deberán tributar al tipo del 12 por 100;

En consecuencia, tratándose de servicios hoteleros contratados por mediación de agencias de viajes que actúen en nombre propio, no resultaría procedente desagregar una parte de la contraprestación de los mismos para su eventual tributación al tipo del 12 por 100 en concepto de repercusión del coste de los servicios de agencia;

Considerando que por aplicación de lo dispuesto en el artículo 56, número 1, del Reglamento del Impuesto, el tipo impositivo aplicable a los servicios prestados por las agencias de viajes a las Empresas hoteleras será, en todo caso, el general del 12 por 100;

Considerando que las normas relativas al devengo del Impuesto, anteriormente mencionadas, serán de aplicación para determinar el momento del devengo del citado tributo, tanto respecto de los servicios prestados por las Empresas hoteleras al viajero como los efectuados por las agencias de viajes a dichas Empresas hoteleras al prestar servicios de mediación actuando en nombre y por cuenta de las mismas.

A tales efectos se entenderán percibidos por las Empresas hoteleras los importes de los servicios prestados cuando se cobren por agencias que, con la debida autorización, actúen en nombre y por cuenta de las mismas.

La regla anterior se aplicará incluso en los casos en que los referidos cobros se efectúen contra la entrega de los bonos a que se refiere el artículo 65 del Reglamento del Régimen Jurídico de las Agencias de Viajes y de sus Actividades, anteriormente mencionado;

Considerando que según establece el artículo 59 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, las Empresas hoteleras podrán deducir de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido devengadas como consecuencia de las entregas de bienes y prestaciones de servicios que realicen en el territorio peninsular español o las islas Baleares las que, devengadas en dichos territorios, hayan soportado como consecuencia de los servicios de mediación que les hayan sido prestados por las agencias de viajes actuando en nombre y por cuenta de dichos establecimientos hoteleros, en las condiciones y con los requisitos previstos en dicho Reglamento a efectos del régimen de deducciones;

Considerando que, en virtud de lo establecido en los artículos 1.º y 2.º del Real Decreto número 2402/1985, de 18 de diciembre («Boletín Oficial del Estado» del 30), los empresarios y profesionales están obligados a expedir y entregar facturas por las operaciones que realicen y a conservar copia o matriz de las mismas;

Considerando que el deber de expedir y entregar facturas incumbe a los empresarios o profesionales, quienes podrán cumplirlo por sí mismos o por medio de persona autorizada;

Considerando que, de acuerdo con el Real Decreto 2402/1985, de 18 de diciembre, antes citado, sólo tendrán la consideración de facturas los documentos que, reuniendo los requisitos establecidos por dicho Real Decreto, expidan con el carácter de tal los empresarios o profesionales sujetos pasivos del impuesto o las personas debidamente autorizadas;

Considerando que, en los supuestos en que las agencias de viajes actúen en nombre y por cuenta de las Empresas hoteleras, éstas últimas podrán autorizar a las primeras a emitir facturas en su nombre;

Considerando que, habida cuenta de las responsabilidades fiscales que puedan derivarse de las infracciones cometidas en la expedición de las facturas, el otorgamiento de la facultad de expedir facturas en nombre de las Empresas hoteleras no puede presumirse, sino que deberá atribuirse expresamente, en cada caso, a las agencias de viajes;

Considerando que según lo preceptuado en el artículo 5.º del Real Decreto 2402/1985, antes citado, los empresarios o profesionales sólo podrán expedir un original de cada factura o documento sustitutivo.

En todas las copias de las facturas, el expedidor hará constar su carácter de tal;

Considerando que en virtud de lo establecido en los artículos 3.º del Real Decreto 2402/1985, de 18 de diciembre, y 157 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por Real Decreto 2028/1985, de 30 de octubre, todas las facturas y sus copias matrices deberán contener, al menos, los siguientes datos o requisitos:

Número y, en su caso, serie. La numeración de las facturas será correlativa. Los sujetos pasivos podrán establecer series diferentes, especialmente si disponen de diversos centros de facturación.

Nombre y apellidos, denominación social y número de identificación fiscal y domicilio del expedidor y del destinatario.

Descripción de la operación sujeta al impuesto.

Contraprestación total y, en su caso, los demás datos necesarios para la fijación de la base imponible.

Tipo tributario y cuota.

No obstante, tratándose de servicios prestados por agencias de viajes sometidas al régimen especial correspondiente, la cuota repercutida podrá no consignarse en la factura de forma distinta y separada de la base imponible. En tal caso, deberá hacerse constar la expresión «IVA incluido».

Lugar y fecha de la emisión.

Considerando que no obstante el artículo 8.º, número 7, del Real Decreto 2402/1985, establece que el Centro de Gestión y Cooperación Tributaria podrá autorizar que la factura completa sea sustituida por otro documento equivalente y que, en tal caso, la correspondiente resolución determinará los requisitos que debe reunir dicho documento;

Considerando que el artículo 6.º del Real Decreto 2402/1985, de 18 de diciembre, preceptúa que las facturas o documentos equivalentes deberán ser emitidos en el mismo momento de realizarse la operación cuando el destinatario de la operación actúe al margen o con independencia del ejercicio de una actividad empresarial o profesional.

Las operaciones se entenderán realizadas en el momento del devengo del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Esta Dirección General considera ajustada a derecho la siguiente contestación a la consulta formulada por la Federación Española de Hospedaje:

Primero.-Los servicios de mediación en la reserva de plazas hoteleras prestados por las agencias de viajes pueden efectuarse contratando frente al viajero en nombre propio, o bien, en nombre y por cuenta de las Empresas hoteleras.

La determinación de si las agencias de viajes actúan frente al viajero o usuario en nombre propio o en nombre y por cuenta de un establecimiento de hostelería resultará en cada caso de los pactos existentes entre dicho establecimiento hotelero y la agencia de viajes que contrate con el viajero o usuario.

Dicha circunstancia es una cuestión de hecho que deberá probarse en cada caso por los medios admisibles en derecho.

No obstante, se considerará, salvo prueba en contrario, que las agencias de viajes actúan en nombre y por cuenta de las Empresas hoteleras en los siguientes supuestos:

1.º Cuando, con autorización de las mencionadas Empresas hoteleras, las agencias hicieren constar tal circunstancia en las facturas y documentos que expidan para documentar los servicios prestados por las Empresas hoteleras a los viajeros.

2.º Cuando los usuarios de los servicios de hospedaje efectúen el pago de la contraprestación de los servicios de hostelería directamente a las Empresas hoteleras.

3.º Cuando en los bonos emitidos y entregados al viajero, se haga constar expresamente que las agencias de viajes actúan solamente como agentes de las Empresas hoteleras.

Segundo.-En las operaciones de mediación concertadas por las agencias de viajes al contratar con el viajero, y en nombre propio, los servicios prestados por Empresas hoteleras, se entenderá, a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, que la agencia ha recibido y prestado por sí misma los correspondientes servicios.

En tales casos, se considerará que las Empresas hoteleras prestan los servicios de hostelería a las agencias de viajes que actúen en nombre propio y que éstas, a su vez, los prestan a los viajeros o usuarios, y serán de aplicación las siguientes reglas:

A) Servicios prestados por los establecimientos hoteleros a las agencias de viajes:

1.º La base imponible de dichos servicios concertados entre comitente (Empresa hotelera) y comisionista (agencia de viajeros) estará constituida por el importe del servicio concertado por el comisionista menos el importe de la comisión.

2.º El tipo impositivo aplicable a los servicios de hostelería será el del 6 por 100, excepto los prestados por hoteles de cinco estrellas o restaurantes de cinco tenedores que tributarán al 12 por 100.

3.º El Impuesto se devengará cuando se presten los servicios de hostelería. No obstante si las Empresas hoteleras recibiesen de las agencias de viajes pagos anticipados anteriores a la realización del hecho imponible, el Impuesto se devengará en el momento del cobro total o parcial del precio por los importes efectivamente percibidos.

4.º Las Empresas hoteleras están obligadas a documentar los servicios prestados a las agencias de viajes mediante facturas expedidas a cargo de las mismas ajustadas a lo dispuesto en las normas de desarrollo del Impuesto sobre el Valor Añadido.

B) Servicios prestados por las agencias de viajes a los viajeros:

1.º El régimen especial de las agencias de viajes será de aplicación a las operaciones realizadas por dichas agencias cuando, actuando en nombre propio respecto del viajero, utilicen servicios de hostelería prestados por otros empresarios.

2.º La base imponible de los servicios prestados por las agencias de viajes en el ámbito del citado régimen especial estará constituido por el margen bruto de dichas agencias.

3.º El tipo impositivo aplicable a los servicios prestados por las agencias de viajes será el general del 12 por 100.

4.º El devengo del Impuesto sobre el Valor Añadido correspondiente a los servicios hoteleros concertados por las agencias de viajes en nombre propio se realizará cuando el servicio hotelero se preste al cliente o, en el caso de percepción anticipada por la agencia de viajes del importe de la contraprestación, en el momento del cobro total o parcial por los importes efectivamente cobrados.

5.º Las agencias de viajes están obligadas a documentar los servicios prestados al viajero o usuario en el ámbito del régimen especial mencionado mediante facturas, salvo los casos en que, tratándose de operaciones realizadas para quienes no tengan la consideración de empresarios o profesionales actuando en su condición de tales, el Centro de Gestión y Cooperación Tributaria autorizase al sujeto pasivo a no emitir dichas facturas.

C) Las agencias de viajes que actúen frente al viajero en nombre propio y con sujeción a su régimen especial correspondiente no están autorizadas a emitir facturas a cargo de los establecimientos hoteleros.

Si, con infracción de lo dispuesto en las normas reguladoras del Impuesto, emitiesen dichas facturas, las cuotas impositivas indebidamente repercutidas a las Empresas hoteleras no podrán ser deducidas por las mismas.

Las referidas agencias podrán emitir otros documentos distintos de las facturas para justificar los cobros o pagos efectuados.

Tercero.-En los casos en que las agencias de viajes presten a las Empresas hoteleras servicios de mediación, contratando con los viajeros o usuarios plazas hoteleras en nombre y por cuenta de las mencionadas Empresas hoteleras, se considerarán prestados, a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, las siguientes modalidades de servicios:

A) Servicios prestados por las Empresas hoteleras a los viajeros o usuarios.

1.º La base imponible de dichos servicios será el importe total de la contraprestación a satisfacer por el viajero o usuario por la prestación de los mismos.

La referida base imponible no podrá resultar minorada en el importe de las comisiones que el establecimiento hotelero conceda a las agencias de viajes, ni resulta procedente desagregar una parte de la contraprestación para imputarla a los servicios prestados por agencias de viajes.

2.º El tipo impositivo aplicable a los referidos servicios de hostelería será el del 6 por 100.

No obstante, se aplicará el tipo del 12 por 100 a los servicios prestados por hoteles de cinco estrellas o restaurantes de cinco comedores.

3.º El Impuesto se devengará cuando se presten los servicios de hostelería.

Sin embargo, si las Empresas hoteleras percibiesen de los viajeros o usuarios, directamente o a través de las agencias de viajes que actúen en nombre y por cuenta de las mismas, pagos anteriores a la realización del hecho imponible, el Impuesto se devengará en el momento del cobro total o parcial del precio por los importes efectivamente percibidos.

A efectos del párrafo anterior se entenderá cobrado el precio de los servicios documentados mediante bonos emitidos por las agencias de viajes cuando el importe de los mismos se perciba por dichas agencias.

B) Servicios prestados por las agencias de viajes a los establecimientos hoteleros.

Dichos servicios deberán tributar al tipo impositivo del 12 por 100 sobre la base imponible constituida por el importe total de la contraprestación correspondiente al servicio de agencia o mediación.

C) Obligaciones formales:

1.º En los supuestos en que las agencias de viajes, debidamente autorizadas, contraten con los viajeros la prestación de servicios hoteleros actuando en nombre y por cuenta de las Empresas hoteleras, deberán documentarse mediante facturas diferentes los servicios prestados por las Empresas hoteleras a los viajeros y los prestados por las agencias de viajes a los establecimientos hoteleros.

En tales casos las Empresas hoteleras están obligadas a emitir facturas a cargo del viajero o usuario por sí mismas o por medio de personas debidamente autorizadas.

Asimismo, las agencias de viajes deberán emitir facturas a cargo de las Empresas hoteleras referidas a los servicios prestados a las mismas.

2.º Las facturas deberán emitirse en el mismo momento de realizarse la operación, o bien, cuando el destinatario sea empresario o profesional, dentro del plazo de treinta días a partir de dicho momento o del último día del mes natural cuando se documente en una sola factura todas las operaciones realizadas para un mismo destinatario o en un plazo máximo de un mes natural.

Las operaciones se entenderán realizadas en el momento del devengo del Impuesto, incluso en los supuestos de pagos anticipados mediante bonos o por cualquier otro procedimiento.

Madrid, 23 de diciembre de 1986.-El Director general, Francisco Javier Eiroa Villarnovo.

834

RESOLUCION de 23 de diciembre de 1986, de la Dirección General de Tributos, relativa al escrito de fecha 25 de junio de 1986, por el que la Confederación Española de Organizaciones Empresariales formula consulta vinculante en relación al Impuesto sobre el Valor Añadido, al amparo de lo dispuesto en el artículo 53 de la Ley 46/1985, de 27 de diciembre.

Visto el escrito de fecha 25 de junio de 1986 por el que la Confederación Española de Organizaciones Empresariales formula consulta vinculante en relación al Impuesto sobre el Valor Añadido;

Resultando que la citada Confederación es una Organización patronal autorizada a formular consultas vinculantes en relación a dicho Impuesto en virtud de lo dispuesto en el artículo 53 de la Ley 46/1985, de 27 de diciembre («Boletín Oficial del Estado» de 28 de diciembre);

Resultando que se consulta si están exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido las siguientes operaciones:

a) Contratación con una Agencia o «tour» operador de la totalidad de las plazas de un avión para un vuelo determinado por un precio alzado que se fija normalmente en función del número de horas de vuelo.

b) Contratación con varias Agencias o «tour» operadores de la totalidad de las plazas de un avión adjudicando a cada una un porcentaje para un vuelo determinado y por precio alzado por cada Agencia o «tour» operador.

c) Contratación con una Agencia o «tour» operador de un determinado número de plazas del avión para un viaje determinado a tanto alzado, estableciendo para las plazas que excedan de dicho cupo un precio suplementario, pero con la misma Agencia o «tour» operador.

Considerando que el artículo 25 de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria («Boletín Oficial del Estado» de 31 de diciembre) establece que el Impuesto se exigirá con arreglo a la verdadera naturaleza jurídica o económica del hecho imponible, cualquiera que sea la forma elegida o la denominación utilizada por los interesados;

Considerando que, si bien las operaciones a que se refiere el escrito de consulta pueden efectuarse, según los casos, en virtud de contratos de transporte, de arrendamiento total o parcial o bien de fletamento total o parcial de aeronaves, ordinariamente se calificarán como servicios de transporte;

Considerando que, en todo caso, y de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 2.º y 3.º de la Ley 30/1985, de 2 de agosto, del Impuesto sobre el Valor Añadido («Boletín Oficial del Estado» de 9 de agosto) los citados servicios estarán sujetos al Impuesto cuando se presten en el territorio peninsular español o las islas Baleares por empresarios o profesionales que actúen en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional;

Considerando que en virtud de lo dispuesto en el artículo 16, números 3 y 13 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por Real Decreto 2028/1985, de 30 de octubre («Boletín Oficial del Estado» del 31), están exentos del Impuesto los siguientes servicios:

Primero.-El fletamento total y arrendamiento de aeronaves utilizadas exclusivamente por las Compañías que se dediquen esencialmente a la navegación aérea internacional.

Segundo.-Los transportes de viajeros y sus equipajes por vía marítima o aérea que, iniciados en el territorio peninsular español o las islas Baleares terminen en Canarias, Ceuta o Melilla o viceversa.

Esta Dirección General considera ajustada a derecho la siguiente contestación a la consulta formulada por la Confederación Española de Organizaciones Empresariales:

Primero.-Las operaciones en cuya virtud una o varias Agencias o «tour» operador contraten la totalidad o parte de las plazas de una aeronave dedicada al transporte de pasajeros para un vuelo determinado y por precio alzado se calificarán a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido con arreglo a su verdadera naturaleza jurídica, cualquiera que sea la forma elegida o la denominación utilizada por los interesados, si bien ordinariamente dichas operaciones tendrán la consideración de transportes de pasajeros y sus equipajes.

Segundo.-Están exentos del Impuesto los transportes de viajeros y sus equipajes por vía aérea que, iniciados en el territorio peninsular español o las islas Baleares, terminen en Canarias, Ceuta, Melilla o en el extranjero o viceversa.

Madrid, 23 de diciembre de 1986.-El Director general, Francisco Javier Eiroa Villarnovo.