



**CONSULTA TRIBUTOS REF
CONSULTA Nº 1826 (11/05/17)**

PERSONA O ENTIDAD CONSULTANTE	DOMICILIO
CONCEPTO IMPOSITIVO Impuesto General Indirecto Canario	NORMATIVA APLICABLE Art. 5.2 Ley 20/1991 Art. 17.Uno Ley 20/1991 Art. 51.1.d) Ley 4/2012 Art. 69, 71, 72 y 73 Ley 4/2012
CUESTIÓN PLANTEADA La entidad mercantil consultante, con sede en Canarias, realiza la actividad propia de las agencias de viajes, en unos casos organizando por su cuenta los viajes y en otros comercializando los que organizan otras agencias de viajes o tour-operadores, siendo sus clientes tanto empresarios o profesionales como particulares, establecidos en Canarias, en la Unión Europea o en Estados Unidos. Señala que en todos los casos la entidad mercantil consultante contrata directamente con los distintos proveedores y toda la organización de su actividad se desarrolla desde su sede en Canarias. Plantea una serie de supuestos de contratación de viajes y consulta sobre su tributación en el IGIC.	
CONTESTACIÓN VINCULANTE VÉASE CONTENIDO DE LA CONTESTACIÓN	



Visto el escrito presentado por _____, en el que formula consulta relativa al Impuesto General Indirecto Canario (en adelante, IGIC), este centro directivo en uso de la atribución conferida en la Disposición Adicional Décima.Tres de la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias (en lo sucesivo, Ley 20/1991), en relación con el artículo 21.3. C).1) del Reglamento Orgánico de la Consejería de Hacienda, aprobado por el artículo único del Decreto 86/2016, de 11 de julio, emite la siguiente contestación:

PRIMERO.- La entidad mercantil consultante, con sede en Canarias, realiza la actividad propia de las agencias de viajes, en unos casos organizando por su cuenta los viajes y en otros comercializando los que organizan otras agencias de viajes o tour-operadores, siendo sus clientes tanto empresarios o profesionales como particulares, establecidos en Canarias, en la Unión Europea o en Estados Unidos. Señala que en todos los casos la entidad mercantil consultante contrata directamente con los distintos proveedores y toda la organización de su actividad se desarrolla desde su sede en Canarias.

Plantea una serie de supuestos de contratación de viajes y consulta sobre su tributación en el IGIC.

SEGUNDO.- Pasamos a exponer, textualmente, los diferentes supuestos de contratación de viajes que expone la entidad mercantil consultante en el escrito presentado:

A.1) Un grupo de estudiantes norteamericanos a través de una agencia también localizada en Estados Unidos quiere contratar un viaje a España (Península) de tipo cultural-educativo a fin de mejorar sus estudios de habla hispana que están desarrollando. Para ello contratan un viaje que se compone de: billetes de avión, curso de idioma español, hotel, traslados, dietas, visitas culturales a distintas ciudades con entrada a los principales monumentos acompañados de guías oficiales en cada caso -como por ejemplo, el Museo del Prado, Catedral de Sevilla, la Alhambra, etc.

Conforme a la descripción del supuesto, la agencia de viajes consultante actúa en nombre propio y adquiere bienes o servicios (entre los cuales se encuentran servicios de hospedaje y transporte), tratándose de una operación realizada por la entidad mercantil consultante con destino a una agencia de viajes establecida en Estados Unidos. Debe añadirse que toda la organización de su actividad se desarrolla desde su sede en Canarias.

Del supuesto planteado debemos destacar los siguientes datos relevantes:

a) Nos encontramos ante una operación compleja compuesta por una pluralidad de elementos que están íntimamente ligados.

b) Entre los elementos que conforman la operación compleja se encuentran servicios de transportes y/o alojamiento.

Los artículos 69 a 75 de la Ley 4/2012, de 25 de junio, de medidas administrativas y fiscales (en adelante, Ley 4/2012), regulan el régimen especial de las agencias de viajes.

El artículo 69 de la Ley 4/2012 dispone lo siguiente:

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

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



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

2º A las operaciones realizadas por los organizadores de circuitos turísticos y cualquier empresario o profesional en los que concurran las circunstancias previstas en el número anterior.

Dos. El régimen especial de las agencias de viajes no será de aplicación a las operaciones llevadas a cabo utilizando para la realización del viaje exclusivamente medios de transporte o de hostelería propios.

Tratándose de viajes realizados utilizando en parte medios propios y en parte medios ajenos, el régimen especial sólo se aplicará respecto de los servicios prestados mediante medios ajenos.”

Por otra parte, el artículo 72 de la Ley 4/2012 dispone:

“Las operaciones efectuadas por las agencias respecto de cada viajero para la realización de un viaje tendrán la consideración de prestación de servicios única, aunque se le proporcionen varias entregas o servicios en el marco del citado viaje.

Dicha prestación se entenderá realizada en el lugar donde la agencia tenga establecida la sede de su actividad económica o posea un establecimiento permanente desde donde efectúe la operación.”

Llegados a este punto, la cuestión está en determinar si nos encontramos ante alguno de los siguientes casos:

- Si los bienes o servicios que conforman la operación compleja y que son distintos del servicio de alojamiento y/o transporte tienen carácter accesorio o complementario de éstos, constituyendo una prestación de servicio única de viaje sujeta al régimen especial de las agencias de viajes del IGIC.

- Si nos encontramos ante dos operaciones principales con prestaciones accesorias; por una parte, un servicio de viaje, sujeto al régimen especial de las agencias de viajes, y, por otra parte, un servicio de organización educativa no sujeto al régimen especial de agencias de viajes.

- Si nos encontramos ante una única operación principal de organización educativa, al que no resultaría de aplicación el régimen especial de las agencias de viajes.

Se entiende con carácter general que existe una operación única cuando dos o varios elementos o actos que un empresario o profesional realiza para su cliente se encuentran tan estrechamente ligados que objetivamente forman una sola operación económica indisociable cuyo desglose resultaría artificial de forma que todos los elementos que integran la operación de que se trata resultan necesarios para llevarla a cabo y están estrechamente vinculados entre sí que objetivamente forman una prestación económica indisociable.

Todos los elementos que integran la operación resultan necesarios para llevar a cabo la actividad encomendada por la agencia de viajes estadounidense a la agencia de viaje consultante y, por otra parte, están estrechamente vinculados entre sí que objetivamente forma una única prestación.



En estas circunstancias, no puede considerarse que la agencia de viajes consultante presta a la agencia de viajes estadounidense, de forma independiente, por una parte el servicio de viaje sujeto al régimen especial de las agencias de viajes y, por otra parte, el servicio de organización educativa. Entender lo contrario, es decir, que se trata de operaciones con tratamiento independiente, supondría un desglose artificial que alteraría la funcionalidad del sistema del IGIC.

En realidad los servicios de hospedajes, transporte, visitas culturales, etc. (en definitiva, el viaje), son accesorios a la actividad de prestación de servicio de organización educativa. El viaje deriva del deseo de desarrollar en España la actividad de enseñanza de perfeccionamiento del habla hispana y no al revés.

Por tanto, a juicio de este centro directivo estamos ante una sola operación principal de prestación de servicio de organización educativa a la que no resulta aplicable el régimen especial de agencias de viajes.

La agencia de viajes estadounidense destinataria del servicio de organización educativa tiene la condición de empresario o profesional, conforme a lo establecido en el artículo 5.2 de la Ley 20/1991 que dispone:

“2. A los efectos de este Impuesto se reputarán empresarios o profesionales:

1º. Las personas o entidades que realicen habitualmente actividades empresariales o profesionales.

No obstante, no tendrán la consideración de empresarios o profesionales quienes realicen exclusivamente entregas de bienes o prestaciones de servicios a título gratuito, sin perjuicio de lo establecido en el apartado siguiente.

2º. Las sociedades mercantiles, salvo prueba en contrario.”

El artículo 17.Uno.1 de la Ley 20/1991 dispone:

“Uno. Reglas generales.

Las prestaciones de servicios se entenderán realizadas en el territorio de aplicación del Impuesto en los siguientes casos:

1. 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.”

Conforme a los preceptos citados, y dado que el adquirente del servicio de organización educativa es una agencia de viajes establecida en Estados Unidos y el servicio tiene como destinatario la sede en dicho territorio de la agencia de viajes, nos encontramos ante una operación no sujeta al IGIC.

La no sujeción al IGIC sería con independencia de dónde se desarrollarían materialmente las actividades educativas y culturales.



A.2) Mismo caso que el anterior, pero el viaje a España lo quieren hacer y desarrollar en las Islas Canarias, estando aproximadamente 2-3 días en cada isla, utilizando para los viajes entre islas, el transporte marítimo.

Por las mismas razones expuestas en el supuesto anterior, el servicio de organización educativa estaría no sujeto al IGIC. Igualmente, esta no sujeción al IGIC sería con independencia de dónde se desarrollarían materialmente las actividades educativas y culturales.

A.3) Y si un viaje de esas características o similares lo contrataran los clientes finales directamente en cada uno de los dos supuestos anteriores.

En este supuesto debemos partir del hecho de que los adquirentes del servicio único de organización educativa son particulares residentes fuera de la Unión Europea.

El artículo 17.Uno.2 y 3 de la Ley 20/1991 dispone:

“Uno. Reglas generales.

Las prestaciones de servicios se entenderán realizadas en el territorio de aplicación del Impuesto en los siguientes casos:

(...)

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

3. Por excepción a lo expresado en el número 2 anterior, no se entenderán realizados en el territorio de aplicación del Impuesto:

Los servicios que se enumeran a continuación cuando el destinatario de los mismos esté establecido o tenga su domicilio o residencia habitual fuera de la Unión Europea:

Las cesiones y concesiones de derechos de autor, patentes, licencias, marcas de fábrica o comerciales y los demás derechos de propiedad intelectual o industrial, así como cualesquiera otros derechos similares.

La cesión o concesión de fondos de comercio, de exclusivas de compra o venta o del derecho a ejercer una actividad profesional.

Los de publicidad.

Los de asesoramiento, auditoría, ingeniería, gabinete de estudios, abogacía, consultores, expertos contables o fiscales y otros similares, con excepción de los comprendidos en el apartado 1 del número Uno del punto Tres de este artículo.

Los de tratamiento de datos y el suministro de informaciones, incluidos los procedimientos y experiencias de carácter comercial.



Los de traducción, corrección o composición de textos, así como los prestados por intérpretes.

Los de seguro, reaseguro y capitalización, así como los servicios financieros, citados respectivamente por el artículo 50.Uno.16.º y 18.º de la Ley de la Comunidad Autónoma de Canarias 4/2012, de 25 de junio, de medidas administrativas y fiscales, incluidos los que no estén exentos, con excepción del alquiler de cajas de seguridad.

Los de cesión de personal.

El doblaje de películas.

Los arrendamientos de bienes muebles corporales, con excepción de los que tengan por objeto cualquier medio de transporte y los contenedores.

La provisión de acceso a los sistemas de distribución de gas natural, electricidad, calefacción o refrigeración, y su transporte o transmisión a través de dichos sistemas, así como la prestación de otros servicios directamente relacionados con cualesquiera de los servicios comprendidos en este párrafo.

Las obligaciones de no prestar, total o parcialmente, cualquiera de los servicios enunciados en este número.”

Puesto que el servicio de organización educativa no se encuentra dentro de los citados en el número 3 del artículo 17.Uno de la Ley 20/1991, resulta aplicable la regla general prevista en el número de este precepto. De esta manera, el servicio de organización educativa estaría, en todo caso, sujeto al IGIC con independencia de dónde se desarrollarían materialmente las actividades educativas y culturales.

Conforme al artículo 51.1.d) de la Ley 4/2012, dicha prestación de servicio tributaría al tipo general del 7 por ciento. Este precepto dispone:

“1. En el Impuesto General Indirecto Canario serán aplicables los siguientes tipos de gravamen:

(...)

d) El tipo general del 7 por ciento, aplicable a las entregas de bienes y prestaciones de servicios que no se encuentren sometidos a ninguno de los otros tipos impositivos previstos en el presente artículo.”

B.1) Un cliente situado en un país de la Unión (Alemania, por ejemplo) quiere contratar un viaje de tipo cultural, educativo y deportivo, donde se harán visitas a las distintas ciudades españolas con entrada a los principales monumentos y lugares turísticos acompañados de guías oficiales en cada caso; contratando incluso un campus deportivo de unos tres días de actividades. El viaje contratado incluye también billetes de avión, hoteles, traslados y dietas.



A distinción de los supuesto anteriores, en este caso y a juicio de este centro directivo, lo que prima es el viaje (teniendo en cuenta el concepto de viaje previsto en el artículo 69.Uno.1º de la Ley 4/2012: los servicios de hospedaje o transporte prestados conjuntamente o por separado y, en su caso, con otros de carácter accesorio o complementario de los mismos), siendo las actividades culturales, educativas y deportivas accesorias.

Dado que la agencia de viajes actúa frente al viajero (cliente) en nombre propio y adquiere a distintos proveedores bienes o servicios que utiliza en la realización del viaje, la prestación de servicio única que presta, conforme al primer párrafo del artículo 72 de la Ley 4/2012, estará sujeta al régimen especial de las agencias de viajes.

Puesto que la organización del viaje se desarrolla desde la sede en Canarias de la agencia de viajes consultante y todo los elementos que conforman el viaje (bienes y servicios adquiridos en beneficio del viajero y utilizados para efectuar el viaje, se realiza dentro de la Unión Europea), estaríamos ante una prestación de servicio única sujeta y no exenta al IGIC, siendo de aplicación el tipo general del 7 por ciento. Esta sujeción al IGIC es con independencia de donde radique el destinatario del servicio único de viaje.

B.2) Mismo tipo de viaje en el caso anterior, pero en este caso, si quien contrata el mismo fuera un cliente español o norteamericano y el viaje se desarrolla en otro país de la UE (Hungria, por ejemplo).

Nos encontramos ante una prestación de servicio única acogida al régimen especial de las agencias de viajes sujeta y no exenta al IGIC, con independencia de dónde radique el destinatario del servicio, dado que el viaje transcurre por la Unión Europea.

Ahora bien, cabe la posibilidad de que el viajero (cliente) resida en Estados Unidos y el servicio único de viaje incluya el transporte aéreo, ida y vuelta, Estados Unidos-Hungria-Estados Unidos.

El artículo 71 de la Ley 4/2012 dispone:

“Estarán exentos del impuesto los servicios prestados por los sujetos pasivos sometidos al régimen especial de las agencias de viajes cuando las entregas de bienes o prestaciones de servicios, adquiridos en beneficio del viajero y utilizados para efectuar el viaje, se realicen fuera de la Unión Europea.

En el caso de que las mencionadas entregas de bienes o prestaciones de servicios se realicen sólo parcialmente en el territorio de la Unión Europea, únicamente gozará de exención la parte de la prestación de servicios de la agencia correspondiente a las efectuadas fuera de dicho territorio.”

Derivado de este precepto estará exenta del IGIC la parte del viaje que se realice fuera de la Unión Europea. Dicho de otra manera, estarán exentas las operaciones (entregas de bienes o prestaciones de servicios adquiridos por la agencia de viajes en beneficio del viajero) que, integradas en la prestación de servicio única, se realicen fuera de la Unión Europea.

Para determinar qué parte de las entregas de bienes o prestaciones de servicios que integradas en la prestación de servicio única se realizan dentro o fuera de la Unión Europea, deberá atenderse a criterios razonables de imputación que tengan en cuenta en lo posible las reglas de localización. De este modo, y respecto al transporte de pasajeros, el artículo 17.Tres Uno.2.a) de la Ley 20/1991 dispone:

“Tres. Reglas especiales.



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

(...)

2. Los de transporte que se citan a continuación, por la parte de trayecto que discurra por el territorio de aplicación del Impuesto tal y como éste redefine en el artículo 3 de esta Ley:

a) Los de transporte de pasajeros, cualquiera que sea su destinatario.”

La referencia que este precepto hace al territorio del Impuesto debe entenderse, en este supuesto, no solo al territorio de aplicación del IGIC sino también al territorio de la Unión Europea desde la perspectiva del sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Acudiendo de nuevo al supuesto planteado, la prestación de servicio única se encontraría parcialmente exenta del IGIC por la parte del transporte que transcurra fuera de la Unión Europea en relación al transporte aéreo, ida y vuelta, Estados Unidos-Hungría-Estados Unidos, debiéndose tener en cuenta que el artículo 73 de la Ley 4/2012, regulador de la base imponible en el régimen especial de agencias de viajes, dispone en su apartado Uno lo siguiente (el subrayado es nuestro):

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

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

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

Para la determinación del margen bruto de la agencia no se computarán las cantidades o importes correspondientes a las operaciones exentas del impuesto en virtud de lo dispuesto en el artículo 71 de esta ley, ni los de los bienes o servicios utilizados para la realización de las mismas.”

La presente consulta se emite conforme a la legislación vigente a la fecha de firma de la misma y a los efectos que establece la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Santa Cruz de Tenerife, 11 de mayo de 2017

EL VICECONSEJERO DE HACIENDA Y PLANIFICACIÓN

Por suplencia: El Director General de Planificación y Presupuestos

(Orden n.º 211/2017, de 4 de mayo)

Carlos Gustavo Díaz Perera