EL IGIC EN LAS AGENCIAS DE VIAJES MINORISTAS EMISORAS

Pedro R. Melián de la Rosa

Diplomado en Ciencias Empresariales
Vicepresidente del Ilustre Colegio Oficial de Titulados Mercantiles y Empresariales de Santa Cruz de Tenerife
Asesor Fiscal

SUMARIO

I. Introducción. Definición de agencias de viajes minorista.
II. Determinación del Régimen a aplicar en el IGIC.
III. Lugar de realización de las operaciones.
IV. Repercusión del impuesto.
V. Exenciones.
VI. Deducciones.
VII. Aplicación del Régimen especial a otros operadores económicos.
VIII. Obligaciones de facturación.
IX. Conclusiones.

Resumen del contenido:

El presente estudio, tiene por objeto definir cómo queda encuadrada la actuación de las Agencias de Viajes minoristas emisoras en el Impuesto General Indirecto Canario, en adelante IGIC, intentando aclarar cómo afectan a la agencia de viajes conceptos básicos del impuesto, como el Régimen aplicable a las operaciones desarrolladas por las mismas, la problemática del lugar de realización de las operaciones en un sector económico caracterizado precisamente por la dispersión geográfica de los servicios que presta o en los que intermedia, la repercusión del IGIC a estos servicios, aspecto éste que presenta algunas diferencias con el resto de sectores económicos, las exenciones que también tienen connotaciones especiales derivadas de la gran casuística que presenta el sector, las deducciones, también con bastantes aspectos diferenciadores y por último toda la problemática de la facturación de las operaciones que realiza una agencia de viajes.

I. INTRODUCCIÓN. DEFINICIÓN DE AGENCIA DE VIAJES MINORISTA

Como este estudio se circunscribe únicamente a la actuación como tales de las Agencias de Viajes minoristas emisoras, conviene aclarar previamente algunos conceptos:

Como Agencia de Viaje, en general, se definen aquellas que se dedican a:

A) La mediación en la venta de billetes o reserva de plazas de toda clase de medios de transporte, y también en la reserva y contratación de alojamientos en establecimientos hoteleros y extrahoteleros, y de servicios o actividades ofrecidos por las empresas turísticas reglamentadas, genéricamente denominados "servicios sueltos".

B) La organización y la venta de viajes combinados de acuerdo con lo establecido legalmente, Ley 21/1995, de 6 de julio reguladora de los viajes combinados, o norma que la sustituya.

C) La organización y la venta de las llamadas excursiones de un día ofrecidas por la agencia o proyectadas a solicitud del usuario turístico por un precio global establecido y que no incluyan todos los elementos propios del viaje combinado.

D) La actuación como representante de otras empresas intermediarias u operadores turísticos que no estén domiciliados en Canarias para la prestación, en su nombre y a la clientela de éstos, de cualquiera de los servicios o prestaciones enumeradas en los apartados anteriores.

Además de los servicios anteriores también podrán prestar otros servicios complementarios o auxiliares, como:

- Información turística.
- Cambio de divisas.
- Expedición y transferencia de equipajes.
- Formalización de pólizas de seguros turísticos.
- Arrendamiento de vehículos.
- Reserva, adquisición y venta de entradas para espectáculos.
- Alquileres de útiles y equipos deportivos.

- Fletamento de medios de transportes para la realización de servicios turísticos, y
- Prestación de cualquier otro servicio turístico complementario de los anteriores.

La formalización de los contratos con los prestadores de los servicios mencionados anteriormente, se realizará siempre de acuerdo con la legislación especifica aplicable a cada caso.

La Legislación del Gobierno de Canarias, que regula las agencias de viajes, Decreto 135/2000, de 10 de julio, divide éstas en tres categorías:

- Mayoristas: aquellas que proyectan, elaboran y organizan toda clase de servicios y viajes combinados o para su ofrecimiento y venta exclusivamente a través de otras agencias de viajes, no pudiendo ofrecer ni vender sus productos directamente al usuario turístico.

- Minoristas: aquellas que, o bien comercializan el producto de las agencias mayoristas vendiéndolo directamente al usuario turístico, o bien proyectan, elaboran, organizan o venden toda clase de servicios y viajes combinados directamente al usuario turístico, no pudiendo ofrecer ni comercializar sus productos a través de otras agencias.

- Mayoristas-minoristas o mixtas: aquellas que pueden simultanear las actividades de las dos categorías anteriores.

Hay que observar aquí que el Decreto del Gobierno de Canarias únicamente habla de servicios prestados al usuario turístico, con una clara tendencia a pensar que todo lo que hace una agencia de viajes tiene que ver con el turismo. Nada mas lejos de la realidad.

Una segunda clasificación, que aunque no queda claramente definida en el Decreto del Gobierno de Canarias, sí se deja entresacar de su capitulo III, cuando regula la representación de las Agencias y demás intermediarios turísticos no domiciliados en canarias, sería:

- Agencias emisoras: Son las que prestan los servicios propios de las agencias de viajes enumerados en los apartados a, b y c, de los definidos como servicios propios de las agencias de viajes, por sí mismos.

- Agencias receptoras: Son las que prestan los mismos servicios que las emisoras, pero actuando como representantes de otras empresas intermediadoras u operadores turísticos que no estén domiciliados en Canarias, en su nombre y a la clientela de éstos.

Pues bien una vez definido el campo de actuación y las distintas categorías de agencias de viajes con las que nos podemos encontrar, este estudio únicamente se va a referir a la actuación de las AGENCIAS DE VIAJES MINORISTAS EMISORAS.

Recordemos que agencias de viajes minoristas emisoras son aquellas que básicamente realizan los servicios definidos en los apartado a, b y c, por sí mismas y ofre-

ciendo siempre los mismos al usuario final, nunca a otras agencias.

II. DETERMINACIÓN DEL RÉGIMEN A APLICAR EN EL IGIC

Las operaciones de las Agencias de Viajes minoristas pueden, en relación con el IGIC, estar acogidas a dos regímenes de determinación de bases imponibles.

A) Régimen Especial

B) Régimen General

A) RÉGIMEN ESPECIAL

Características del Régimen Especial:

1. El Régimen Especial, no es renunciable, es obligatorio cuando:

a) La Agencia actúe en nombre propio respecto de los viajeros y utilice 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.

b) La Agencia realice operaciones de organización de circuitos turísticos en los que concurran las circunstancias anteriores.

2. El régimen especial de las agencias de viajes no será de aplicación a las siguientes operaciones:

a) Las ventas al público efectuadas por agencias minoristas de viajes organizados por agencias mayoristas.

b) Las llevadas a cabo utilizando para la realización de viajes exclusivamente medios de transporte o de hostelería propios.

c) 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.

3. 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 la actividad económica o posea un establecimiento permanente desde donde efectúe la operación.

Este Régimen especial viene regulado por el artículo 54 de la Ley 20/1991 de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias.

B) RÉGIMEN GENERAL:

El Régimen General será de aplicación en los siguientes casos:

1. Cuando la Agencia de Viajes actúe en nombre y por cuenta de los prestadores del servicio, respecto de los clientes.

2. Cuando la Agencia de Viajes actúe en nombre propio, respecto de los clientes, pero efectuando los servicios, exclusivamente con medios propios.

3. Cuando los clientes, respecto de los que actúe la Agencia, no sean los viajeros sino otros empresarios.

Estas operaciones tendrán la consideración de prestaciones de servicios, básicamente conforme disponen los artículos 7.1 y 7.2.15º de la Ley 20/1991 de 7 de junio.

A la vista de los dos encuadramientos anteriores podríamos concluir con un matiz, que cuando una agencia actúa por cuenta ajena y en nombre propio, respecto de los viajeros estará actuando bajo el Régimen especial del IGIC, y por el contrario cuando esta agencia esté actuando en nombre y por cuenta ajena, respecto de los viajeros, ésta estará operando bajo el imperio del Régimen general.

La matización a que me refería viene dada por la actuación por cuenta propia cuando la agencia utiliza para la realización del viaje, exclusivamente medios de transporte o de hostelería propios, en cuyo caso y a pesar de estar actuando en nombre propio, estas operaciones quedarán excluidas del Régimen especial del impuesto y quedarán por tanto encuadradas en el Régimen general.

De lo visto hasta ahora, lo complicado parece ser el llegar a definir cuándo una agencia actúa por cuenta ajena y en nombre propio, o cuándo lo hace en nombre y por cuenta ajena.

Analizando el Decreto del Gobierno de Canarias, 135/2000, de 10 de julio, por el que se regulan las agencias de viajes, parece ser un asunto resuelto, ya que este Decreto, en su artículo 2º separa la mediación en la venta, apartado a) con la organización y venta, apartados b) y c), con lo que se podría, en una primera lectura, identificar la "mediación en la venta" con "la actuación en nombre y por cuenta ajena" y por otro lado "la organización y venta" con "la actuación en nombre propio".

La segunda de las identificaciones no parece tener ninguna duda, por lo menos a mí me lo parece, sin embargo en el primer caso, "la mediación en la venta", tiene una excepción que es la mediación por cuenta ajena pero en nombre propio, mediación en la que de acuerdo con el artículo 7.2.15º, de la Ley 20/1991 de 7 de junio, se entenderá que la agencia ha recibido y prestado por sí misma los correspondientes servicios, con lo que se da aquí una excepción a la regla que queríamos proponer, ya que en este último caso, a pesar de que la agencia está mediando en la venta, al hacerlo por cuenta ajena, pero en nombre propio y utilizar para la realización del viaje servicios entregados por otros empresarios, entraría de lleno en la definición del Régimen especial, por lo que esta operación estaría encuadrada en él.

Queda claro entonces, que cuando una agencia "actúa en nombre propio", respecto de los viajeros, es decir "organiza y vende", y utiliza para el viaje, bienes o servicios entregados o prestados por otros empresarios o profesionales, está acogida el Régimen especial y que también lo está

si "actúa en nombre propio", pero no organiza y vende, sino que "intermedia en nombre propio" en la entrega de bienes o en la prestación de servicios entregados o prestados por otros empresarios o profesionales, en la medida en que estos bienes o servicios sean utilizados para la realización de un viaje.

Centrémonos entonces en la diferenciación entre mediación, siempre por cuenta ajena, "en nombre ajeno" y "en nombre propio", ya que si logramos separar estas dos actuaciones, habremos terminado con el problema. Anticipo desde ahora que es bastante fácil desde el plano estrictamente teórico, pero completamente imposible desde el punto de vista práctico.

Analicémoslo primero desde el punto de vista teórico.

En este campo no ofrece una mayor complejidad la diferenciación, ya que mediación en nombre ajeno, implica actuar en nombre y representación del empresario o profesional que entrega el bien o presta el servicio. El mediador actuará siempre poniendo en contacto y facilitando la realización del negocio, sin que asuma en ningún momento la responsabilidad del buen fin de la misma. Será el empresario que entregue el bien o preste el servicio el que facturará directamente a su cliente, el destinatario último de dicho bien o servicio, y según lo pactado, encargará o no al agente intermediario del cobro de la factura. El agente intermediario facturará su comisión, normalmente pactada de antemano, al empresario que ha realizado la operación de venta del bien o de prestación del servicio.

Sin embargo, en la mediación en nombre propio, aunque en apariencia pudiera resultar lo mismo, no lo es, ya que en este caso el intermediario recibe y entrega, por sí mismo, el bien o el servicio. El suministrador de los mismos le factura al intermediario y éste a su vez le factura al destinatario final, asumiendo toda la responsabilidad, de cara al cliente, en el buen fin de la operación y en el cobro del bien o servicio.

Parece clara entonces la diferencia, pero ¿donde encajar toda esta maraña de disquisiciones en las agencias de viajes? Vamos a intentarlo.

Hay ocasiones en que la mediación en la venta, en nombre ajeno, es decir en nombre y por cuenta del que entrega el bien o presta el servicio, es bastante clara, tenemos los ejemplos clásicos de las compañías aéreas, las marítimas y los tour operadores, en que son ellos, los que prestan claramente el servicio a su cliente, el viajero; son ellos los que les emiten factura o contrato de viaje, los billetes de viaje, aunque esto último lo hagan a través de las agencias, facilitando a éstas los paquetes de billetes de viajes; son ellos también los que asumen la responsabilidad última en el buen fin del servicio (por poner un ejemplo conocido, son las compañías aéreas, y no las agencias, las que indemnizan al viajero por la perdida de sus maletas, por los retrasos o cancelaciones de vuelos); además periódicamente, y mediante una relación detallada de todos los servi-

cios en los que la agencia ha intermediado, y no mediante una factura, estas compañías liquidan y cobran a las agencias las cantidades que éstas han ido cobrando en su nombre.

Sin embargo hay otros casos mucho más complicados de deslindar, ya que los operadores que intervienen son múltiples, bastante dispersos o poco concentrados, aislados, con pocas posibilidades de que las maneras de operar se vayan copiando de unos a otros, a menudo con estructuras administrativas pequeñas, rígidas y poco proclives a los cambios, me estoy refiriendo al enorme mundo de los hoteles, alquiler de vehículos, transporte terrestre, restauración, etc., que si bien en una agencia de viajes no tienen un peso especifico muy grande en cuanto a su volumen de negocio, sí que lo tienen en cuando al gran volumen de operaciones que con ellos se generan, que aunque pequeñas en importancia económica, generan un enorme volumen de bonos, facturas, cheques, regularizaciones y apuntes contables.

En este último grupo de operadores nos podemos encontrar con múltiples maneras de formalizar las operaciones económicas con las agencias, podríamos, exagerando un poquito, llegar casi a concluir que, en cada uno de ellos nos vamos a encontrar una manera distinta de formalizar esa relación, lo que casi nos llevaría a que existan tantas maneras de encuadrar la operación como operadores intervengan.

Algunos de ellos, los menos, formalizan la operación de la manera que yo entiendo como más correcta, y es que emiten la factura a nombre de su verdadero cliente, que es quien se hospeda en hotel, quien circula con el vehículo de alquiler, etc., haciendo constar en un apartado de la misma cual fue la agencia de viajes, por medio de la cual llegó ese cliente al hotel. La factura en cuestión es enviada a la agencia como justificante de que el servicio se ha prestado, requiriéndosele el pago de la misma, una vez descontada la comisión pactada, y el envío de la correspondiente factura de la agencia por su comisión. Esta comisión en ocasiones se pacta directamente cuando se formaliza la reserva, o si se trata de una cadena, o de un hotel con el que se mantengan relaciones habitualmente, suele estar ya pactada de antemano. Este sería, como es lógico deducir, el único caso en que la actuación de la agencia sería de mediación en nombre y por cuenta ajena, es decir en nombre y por cuenta del hotel, que es quien le paga su comisión, sin que la agencia intervenga en la prestación del servicio, ni asuma en modo alguno la responsabilidad derivada de su satisfactoria prestación.

En el resto de las ocasiones y a pesar que lo que subyace detrás de cada una de estas operaciones es el mismo espíritu que las anteriores, es decir una actuación en nombre y por cuenta de quien presta el servicio, ya que la agencia de viajes actúa exactamente de la misma manera, la forma de facturar de los hoteles u otros empresarios, hace que si se atiende a una idea excesivamente formalista de la manera de instrumentar la operación, ésta última estaría encuadrada en la mediación por cuenta ajena pero en nombre propio, pues los prestadores de los servicios, saltándose

por alto la comentada esencia de la misma, facturan a la agencia de viajes, ignorando al viajero, que es quien se ha hospedado en el hotel o ha utilizado el vehículo, instrumentando la comisión pactada como un descuento en factura. Esta manera de actuar conlleva obviamente el que sea la agencia la que reciba y preste por sí misma el servicio, estando entonces en una mediación en nombre propio, aunque por cuenta ajena, y sometiendo la operación al Régimen Especial.

Qué duda cabe de que cuando son pocas las operaciones de esta índole que se efectúan al año, el problema no pasa del ejercicio de un mayor control administrativo para poder distinguir la paja del trigo, pero también es sabido que no es así, que el ingente volumen de operaciones de estas características que se realizan en un solo día, supera con creces la capacidad de cualquier administración. Si además resulta que el proveedor al que le vas a enviar un cliente, es la primera vez que trabajas con él, ni tan siquiera tienes la posibilidad de saber en el momento en que estás vendiendo el servicio, si lo estás haciendo en su nombre, si en nombre de la agencia, si tienes que entregar al viajero una factura o un recibo de cobro y posteriormente la factura del hotel, etc.

Parece claro que habrá que hacer un esfuerzo de imaginación entre todos, agencias, asesores y técnicos de la Administración, para buscar un sistema que simplifique la gestión administrativa, contable y tributaria de esta maraña de operaciones, máxime cuando el hecho de que la actuación de las agencias en un Régimen u otro, no tiene mayor trascendencia desde el punto de vista recaudatorio, ya que en el caso de las agencias de viajes minoristas emisoras, aproximadamente el 70% de las operaciones en las que intermedian se desarrollan fuera de Canarias, estando por tanto exentas o no sujetas all Impuesto General Indirecto Canario, y para las operaciones realizadas en Canarias, en las que las agencias intermedien, que son las que ofrecen un interés recaudatorio, la base imponible prácticamente va a coincidir en los tres casos expuestos, margen bruto para la actuación en nombre propio, dentro del Régimen Especial; comisión para la intermediación en nombre ajeno y diferencia entre IGIC repercutido y soportado en la prestación de servicios por cuenta propia con medios propios, ambas incluidas dentro del Régimen General del Impuesto. Volveremos a abordar esta cuestión mas adelante cuando abordemos la facturación de todas estas operaciones.

III. LUGAR DE REALIZACIÓN DE LAS OPERACIONES

A) EN EL RÉGIMEN ESPECIAL

Cuando la agencia de viajes realice las operaciones que ya hemos descrito, dentro del Régimen Especial, el lugar de realización de la prestación del servicio será el lugar donde el sujeto pasivo, "la agencia de viajes", tenga la sede de su actividad económica o un establecimiento permanente desde donde efectúe la operación, Art. 54.4 de la Ley 20/1991, por tanto estarían sujetos y no exentos todos los servicios

que presten las agencias de viajes, excepto cuando las entregas de bienes o prestaciones de servicios, adquiridos en beneficio del viajero y utilizados para la realización del viaje, se realicen fuera del territorio de las islas Canarias, que estarían sujetos pero exentos como veremos en el capítulo de las exenciones.

B) EN EL RÉGIMEN GENERAL

Cuando la agencia de viajes actúe en nombre y representación de la empresa prestadora del servicio respecto del viajero, es decir intermedie en nombre y por cuenta de terceros, los servicios principales en los que se intermedia se entenderán prestados en el lugar donde esté situada la sede de la actividad económica de quien los preste, excepto para los transportes, que se entenderán efectuados por la parte del trayecto por donde transcurran, incluidos el espacio aéreo y aguas jurisdiccionales.

Si el prestador del servicio ejerce su actividad, simultáneamente y con habitualidad en las Islas Canarias y fuera de ellas, se entenderán prestados los servicios donde radique el establecimiento permanente desde el que se realice la prestación de los mismos.

Los servicios de intermediación de la propia agencia de viajes, se entenderán prestados donde se localice la operación principal, Art. 17.2.6º. de la Ley 20/1991, con lo que no estarán sujetos al Impuesto General Indirecto Canario los servicios de intermediación en nombre y representación de terceros, cuando las operaciones en las que se intermedia estén localizadas fuera del territorio de aplicación de este impuesto, es decir fuera de las Islas Canarias.

Cuando la agencia de viajes actúe en nombre propio utilizando para la realización del viaje exclusivamente medios de transporte o de hostelería propios, hay que estar a lo expuesto en el caso anterior.

IV. REPERCUSIÓN DEL IMPUESTO

A) REGIMEN ESPECIAL

En el Régimen Especial la base imponible será el margen bruto de la agencia de viajes.

Como margen bruto hay que entender la diferencia entre la cantidad total cargada al cliente, excluido el Impuesto General Indirecto Canario que grava la operación, y el importe efectivo, impuestos incluidos, de las entregas de bienes y 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 los 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 número 3 del artículo 54 de la Ley 20/1991, ni los de los bienes o servicios utilizados para la realización de las mismas.

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

No obstante, cuando dichas operaciones tengan como destinatarios a otros empresarios o profesionales que actúen como tales y comprendan exclusivamente entregas de bienes o prestaciones de servicios efectuadas totalmente en el ámbito espacial del IGIC, se podrá hacer constar en la factura, a solicitud del interesado y bajo la denominación "Cuotas del IGIC incluidas en el precio", la cantidad resultante de multiplicar el precio total de la operación por 2 y dividir el resultado por 100. Dichas cuotas tendrán la consideración de cuota soportada por repercusión directa para el empresario o profesional destinatario de la operación. (Modificación introducida por la D.A. segunda, párrafo tercero del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por el R.D. 1496/2003, de 28 de noviembre –en adelante, Reglamento de facturación–, y por el artículo 12.9 de la Ley 62/2003, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social.)

La base imponible se determinará operación por operación, no obstante, las agencias de viajes podrán optar por determinar en forma global para cada período de liquidación la base imponible correspondiente a las operaciones a las que resulte aplicable el régimen especial y no gocen de exención, de acuerdo con lo siguiente:

1. Del importe global cargado a los clientes, Impuesto General Indirecto Canario incluido, correspondiente a las operaciones cuyo devengo se haya producido en dicho período de liquidación, se sustraerá el importe efectivo global, impuestos incluidos, de las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por otros empresarios o profesionales que, adquiridos por la agencia en el mismo período, sean utilizados en la realización del viaje y redunden en beneficio del viajero.

2. La base imponible global se hallará multiplicando por cien la cantidad resultante y dividiendo el producto por cien más el tipo impositivo general establecido por la Ley.

Conforme el artículo 22.1 del Decreto 182/1992, de 15 de diciembre, del Gobierno de Canarias, por el que se aprueban las Normas de Gestión, Liquidación, Recaudación e Inspección del Impuesto General Indirecto Canario, el ejercicio de la opción por esta determinación de la base imponible deberá ser ejercido mediante la presentación de la declaración censal de comienzo de la actividad. También se podrá ejercitar a través de declaración censal de modificación, que deberá presentarse durante el mes de enero del primer año en que la opción deba surtir efecto. Esta

opción tendrá efectos durante los años naturales posteriores, en tanto no se ejercite la renuncia en los mismos términos que la opción.

Las agencias de viajes a las que se aplique este Régimen especial podrán practicar sus deducciones en los mismos términos que el resto de los sujetos pasivos del IGIC, por las adquisiciones de bienes o servicios que se utilicen en operaciones excluidas de aquél.

B) RÉGIMEN GENERAL

En el Régimen General se seguirá el mismo régimen que el resto de los sujetos pasivos del IGIC, de tal manera que la agencia de viajes, facturará su comisión al prestador del servicio principal para el que haya realizado el servicio de mediación, con repercusión en su caso del impuesto al tipo general, tomando como base imponible la comisión devengada.

Los distintos servicios que se le presten al cliente, serán facturados a éste por quien los haya prestado, a los tipos impositivos que la Ley correspondiente, IVA en el caso de Europa, IGIC en Canarias, etc., disponga para cada uno de ellos, y con las normas sobre base imponibles que cada Ley también determine.

V. EXENCIONES

En relación con las exenciones, cabe distinguir dos grandes grupos, a saber:

A) EXENCIONES EN EL RÉGIMEN ESPECIAL

Están exentos los servicios prestados por la Agencia de Viajes, que actúen bajo este régimen, cuando las entregas de bienes o prestaciones de servicios, adquiridos en beneficio del viajero y utilizados para realizar el viaje, se realicen fuera del territorio de las Islas Canarias.

En el caso de que las mencionadas entregas de bienes o prestaciones de servicios se realicen sólo parcialmente en el territorio canario, únicamente gozará de exención la parte de prestación de servicio de la agencia correspondiente a las efectuadas fuera de las Islas Canarias (Art. 54.3 de la Ley 20/1991).

B) EXENCIONES EN EL RÉGIMEN GENERAL

1. Están exentas las prestaciones de servicios realizadas por intermediarios que actúen en nombre propio y por cuenta de terceros, cuando intervengan en las operaciones realizadas fuera del ámbito de aplicación del impuesto, es decir fuera de las Islas Canarias (Art. 11.6 de la Ley 20/1991).

Esta exención sin embargo, entiendo que carece de aplicación práctica, pues la permanencia de la frase "o en las realizadas fuera de las Islas Canarias", contenida al final del referido Art. 11.6 de la Ley 20/1991, está en contradicción con el Art. 17.2.6º de la misma norma que determina que estas operaciones, las de mediación en

nombre y por cuenta de terceros, se entenderán prestadas donde se localice la operación principal, luego si la operación principal se realiza fuera de las Islas Canarias, la de mediación no estará sujeta y no podrá por tanto estar exenta. Esta contradicción entre los dos artículos de la misma norma, entiendo que habría que dilucidarla a favor de la redacción mas reciente de las dos, que es la del Art. 17.2.6º, apartado éste, el 6º, que fue introducido por el artículo 10. primero. cinco de la Ley 24/2001 de 27 de diciembre, mientras que la del Art. 11.6 permanece invariable desde la aprobación de la Ley, el 7 de junio del año 1991. No obstante parece recomendable que dicha contradicción sea subsanada mediante la correspondiente modificación de la Ley.

2. Está exenta la prestación de servicios realizados por intermediarios que actúen en nombre y por cuenta de terceros cuando intervengan en las operaciones de transportes de viajeros y sus equipajes por vía marítima o aérea que, iniciados en las Islas Canarias terminen en la Península, Islas Baleares, Ceuta, Melilla, cualquier otro Estado miembro de la CE o en terceros países y viceversa. Art. 12.10 y 12.11 de la Ley 20/1991.

Otro tanto de lo mismo sucede con esta exención, ya que la combinación de los apartados 10 y 11 del Art. 12 de la Ley 20/1991, se refieren a la "intermediación en nombre y por cuenta de terceros" en los transportes de viajeros y sus equipajes, que iniciados en las Islas Canarias terminen fuera de ellas, o viceversa. Pues bien, conforme a lo dispuesto en el Art. 17.2.2º de la misma norma, los transportes se entenderán efectuados en las Islas Canarias o en otros territorios, por la parte de trayecto que se realice en cada uno de ellos, incluidos el espacio aéreo y aguas jurisdiccionales, por lo que la parte de trayecto que discurra fuera del territorio de las Islas Canarias, estará realizado fuera de Canarias y por tanto no sujeto. Luego aplicando la misma argumentación que para el apartado a) anterior, no cabe tampoco hablar de exención por la intermediación que corresponda a este trayecto. Sin embargo curiosamente sí cabría hablar de sujeción y consiguiente exención de la intermediación que corresponda a la parte de trayecto que se efectúe dentro de Canarias.

VI. DEDUCCIONES

En relación con el derecho a la deducción del IGIC soportado en las agencias de viajes, nos podemos encontrar con las siguientes situaciones:

A) OPERACIONES SUJETAS AL RÉGIMEN ESPECIAL

1. No será deducible el IGIC soportado en la adquisición de bienes y servicios a otros empresarios, utilizados por la agencia para la realización del viaje, ya que forman parte del cálculo de la base imponible, quedando incorporados a ella como mayor coste de los bienes o servicios adquiridos. Art. 54.5 de la Ley 20/1991.

2. Será deducible el IGIC soportado en la adquisición de bienes y servicios

adquiridos por la agencia para la realización de viajes exentos en virtud de la exención contemplada en el número 3 del Artículo 54 de la Ley 20/1991. Artículo 29.4, apartado 1º, letra f) de la Ley 20/1991.

3. Será deducible el IGIC soportado en la adquisición de bienes o servicios que sean utilizados por la agencia en operaciones excluidas del Régimen Especial. (Art. 54.8 de la Ley 20/1991). Es el caso del IGIC soportado en la adquisición de bienes o servicios que la agencia utiliza para su normal funcionamiento y que no se utilizan de una manera directa en el viaje, alquiler de la oficina, equipos informáticos, servicios profesionales, etc., aunque estos sean también utilizados para operaciones no incluidas en el Régimen Especial, o sea las del Régimen General.

B) OPERACIONES SUJETAS AL RÉGIMEN GENERAL

1. Será deducible el IGIC soportado en la adquisición de bienes y servicios utilizados por la agencia en la entrega de bienes y prestaciones de servicios sujetos y no exentos del impuesto.

2. Será deducible el IGIC soportado en la adquisición de bienes y servicios utilizados por la agencia en la entrega de bienes y prestaciones de servicios sujetas y exentas en virtud de lo dispuesto en los artículos 11º y12º de la Ley 20/1991. Art. 29.4, apartado 1º, letra c) de la Ley 20/1991, aunque ya hemos dicho que estos servicios estarían parcialmente no sujetos por lo que les será de aplicación lo contenido en el apartado siguiente.

C) OPERACIONES NO SUJETAS AL IMPUESTO

De acuerdo con las reglas especiales de localización del hecho imponible, artículo 17.2.6º de la Ley 20/1991, los servicios de mediación en nombre y por cuenta de terceros, se entenderán prestados donde se localice la operación principal, es decir cuando los servicios principales, hoteles, transportes, etc. se realicen fuera de Canarias, la mediación no estará sujeta al IGIC. En estos casos, y de acuerdo con el artículo 29.4.2º de la Ley 20/1991, serán deducibles las cuotas soportadas en la realización de estas operaciones, siempre y cuando originaran derecho a deducir si se hubieran efectuado en Canarias.

VII. APLICACIÓN DEL RÉGIMEN ESPECIAL A OTROS OPERADORES ECONÓMICOS

Hasta ahora, solo hemos hablado de Agencias de Viajes y de operaciones efectuadas por las mismas, pero es bastante frecuente que alguna de las operaciones que hemos comentado aquí, por razones que se escapan del análisis de este trabajo, sean realizadas por empresas que no tienen la calificación legal o reglamentaria de Agencia de Viajes, la cuestión es si el Régimen Especial aquí analizado les es de aplicación o no a estos otros operadores, cuando efectúan las mismas operaciones económicas.

Ya hemos visto que el Régimen especial de las agencias de viajes, regulado en el artículo 54 de la Ley 20/1991 es, de acuerdo con este precepto, de aplicación 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, definiéndose, a tal efecto, el concepto de viajes como los servicios de hospedaje o transporte prestados conjuntamente o por separado, y en su caso con otros de carácter accesorio o complementario.

Asimismo les es de aplicación el mencionado régimen a las operaciones realizadas por los organizadores de circuitos turísticos en los que concurran las circunstancias previstas en el apartado anterior.

También hemos observado que el Decreto 135/2000, de 10 de julio, por el que se regulan las agencias de viajes, en su artículo 1.2, define a las mismas como empresas mercantiles que adopten la forma de sociedades anónimas o de responsabilidad limitada, que estando en posesión del título – licencia correspondiente, se dediquen comercialmente y en exclusiva al ejercicio de actividades de mediación y/u organización de prestaciones o servicios turísticos, pudiendo utilizar medios propios para ello.

De lo anterior se desprende, en principio, que en aplicación del mencionado Decreto 135/2000, estos operadores, por más que realicen operaciones propias de su actividad, no serían agencias de viajes, y por tanto, de acuerdo con la redacción del artículo 54 de la Ley 20/1991, no les sería de aplicación el Régimen especial de las Agencias de Viajes.

Sin embargo, el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, en sentencia de 22 de octubre de 1998, sobre los asuntos acumulados C308/96 y C94/97, ha tenido oportunidad de pronunciarse sobre el asunto, y mas concretamente en los apartados 20 al 23 de dicha sentencia señala:

"20. En segundo lugar, debe señalarse que las razones subyacentes al régimen especial aplicable a las agencias de viajes y a los organizadores de circuitos turísticos son igualmente válidas en el supuesto en que el operador económico no sea una agencia de viajes o un organizador de circuitos turísticos en el sentido generalmente dado a estos términos, pero efectúe operaciones idénticas en el marco de otra actividad, como es la actividad hotelera.

21. En efecto, una interpretación que reserve la aplicación del artículo 26 de la Sexta Directiva únicamente a los operadores económicos que sean agencias de viajes u organizadores de circuitos turísticos en el sentido generalmente dado a estos términos daría lugar a que prestaciones idénticas estuviesen comprendidas dentro del ámbito de aplicación de disposiciones diferentes según el estatuto formal del operador económico.

22. Por último, como señaló el

Abogado General en el punto 32 de sus conclusiones, hacer depender la aplicación del régimen especial previsto en el artículo 26 de la Sexta Directiva de una calificación previa del operador sería contrario al objetivo de esta disposición, crearía una distorsión de competencia entre los operadores y comprometería la aplicación uniforme de la Sexta Directiva.

23. Por tanto, procede señalar que el régimen del artículo 26 de la Sexta Directiva se aplica a los operadores económicos que organicen en su propio nombre viajes o circuitos turísticos y que, para suministrar las prestaciones de servicios generalmente vinculadas a este tipo de actividad, recurran a otros sujetos pasivos, aunque aquéllos no tengan formalmente el estatuto de agencia de viajes o de organizador de circuitos turísticos."

Además la Dirección General de Tributos del estado español, se ha pronunciado, en consulta nº 499/1999, de 12 de abril, sobre esta cuestión asumiendo los planteamientos de la sentencia mencionada, por lo que no sería descabellado que, a pesar de que sabemos que la directiva europea sobre el IVA no es de aplicación en Canarias y por tanto no es de aplicación directa al IGIC, la Dirección General de Tributos del Gobierno de Canarias asuma también dicha interpretación, ya que como es sabido es bastante frecuente que, en aras de una coordinación con el IVA, se asuman criterios de este último o se traspongan sus cambios normativos.

VIII. OBLIGACIONES DE FACTURACIÓN

Nos toca analizar ahora uno de los principales quebraderos de cabeza de una agencia de viajes, la documentación de sus operaciones y el cumplimiento de los requisitos legales de facturación, en que se entremezclan las situaciones jurídicamente correctas con las realmente posibles en la práctica.

De todos es sabido que cuando un viajero va a una agencia de viajes a contratar un servicio, sabe que la agencia no es una compañía aérea, ni una empresa de transporte marítimo, ni un hotel, ni un empresario de alquiler de coches sin conductor, ni una empresa de autobuses, etc. etc., pero sin embargo exige que sea la agencia quien le entregue una factura por los servicios que acaba de contratar, sobre todo cuando el adquirente del viaje es un empresario que necesita documentar el gasto y la posible deducción del IGIC soportado en la operación.

El problema tiene una solución teórica pero de imposible cumplimiento práctico, cual sería la autorización escrita de todos los empresarios, prestadores principales de los servicios, a la agencia para que facture en su nombre, pero sabemos que eso es imposible, ya que como se ha dicho con anterioridad, el número de operadores en el mercado haría inviable contar con la autorización de todos y cada uno de ellos, al margen de ser absolutamente imposible llevar una serie de facturación distinta para cada uno de ellos.

Ante esta situación y la insistencia de

los viajeros a que se le expida una factura por parte de la agencia, nos encontramos a esta última facturando servicios para los que no está autorizada, disfrazando la situación mediante la entrega al viajero de un documento de cobro con apariencia de factura pero que no es tal; a los prestadores de los servicios principales, en especial hoteleros, empresas de alquiler de coches y de transporte por autobús, facturando a nombre de la agencia porque le resulta mas cómodo y económicamente mas seguro; a la agencia incumpliendo su deber de facturar sus comisiones a los prestadores de los servicios, pero sí contabilizando las mismas como ingresos. En definitiva, nos encontramos con un fondo en el que operamos como comisionistas en nombre y por cuenta de los prestadores de los servicios principales, y con una superficie en la que la manera en que están documentadas las operaciones, nos describe una situación mas próxima al Régimen Especial, es decir proveedores de servicios que facturan a las agencias y agencias que facturan a los viajeros servicios prestados por terceros.

Ante esta caótica situación, no solo para las agencias, también para la Administración, la Confederación de Asociaciones de Agencias de Viajes de España, CAAVE, ha mantenido intensos contactos con la Administración Tributaria española, a través del Ministerio de Hacienda, que han dado como resultado, y a través de las consideraciones aportadas por la CAAVE al Proyecto de Real Decreto de aprobación del nuevo Reglamento de facturación, una importante modificación en la manera de formalizar la facturación de los servicios en los que intervenga una agencia de viajes, como mediadora en nombre y por cuenta ajena.

Esta modificación normativa, viene a aportar luz a todo este problema, reconociéndose el mismo por parte de la administración, e intentando darle solución, aunque de manera restringida a las servicios de transporte de viajeros y sus equipajes realizados a través de IATABSP, aunque con la esperanza de que se amplíe al resto de los servicios, si la administración tributaria encuentra que la medida funciona adecuadamente y le aporta las garantías necesarias para el control de los distintos tributos.

Después de estas modificaciones contenidas en las Disposiciones Adicional Segunda, párrafo tercero, Adicional Cuarta y de la contenida en el artículo 14.3 del mencionado Reglamento de facturación, la situación quedaría ahora como sigue:

A) FACTURACIÓN DE PRESTACIONES DE SERVICIOS EN LOS QUE INTERVENGA LA AGENCIA DE VIAJES COMO MEDIADORA EN NOMBRE Y POR CUENTA AJENA

1. En los servicios de transporte de viajeros y de sus equipajes por vía aérea, en los que la intervención de la agencia de viajes se realice a través del sistema electrónico de reservas y liquidación IATA – BSP. (D.A. 4ª del Reglamento de facturación).

– Estas facturas se expedirán cuando el destinatario de los servicios sea un empresario o un profesional, o una persona

jurídica no empresario, y soliciten la factura a la agencia.

– En las mismas se hará mención expresa al hecho de ser expedidas al amparo de la D.A. 4ª del Reglamento de facturación.

– Como obligado a la expedición deben constar los datos de la agencia y no los del prestador del servicio a que se refiere la mediación.

– Deben contener la identificación de todos y cada uno de los billetes que correspondan a los servicios de transporte documentados en ellas.

– Deberán expedirse en serie separada del resto de las facturas que expida la agencia.

– Se podrán incluir en ellas los servicios de mediación en nombre y por cuenta ajena que la agencia preste el destinatario de los servicios (Cargo o comisión por emisión de billetes), debiendo figurar separados del resto de los servicios incluidos en la misma. Este cargo o comisión por emisión de billetes, surge a raíz de un acuerdo entre las agencias de viajes y algunas compañías aéreas a través del cual las agencias, a partir del 1 de enero del año 2004, cobrarán una parte de su comisión a las compañías aéreas y otra parte a los viajeros. La Dirección General de Tributos del Gobierno de Canarias, en consulta número 883, de 8 de marzo de 2004, ha tenido oportunidad de pronunciarse sobre estas comisiones, dando a ambas el mismo tratamiento ya que, a pesar de tener dos destinatarios distintos, se refieren a una misma operación de transporte aéreo, de viajeros y equipajes, estando por tanto ante una prestación de servicios de mediación efectuada en nombre y por cuenta ajena, como comisionista, incluida entre las Régimen General del impuesto.

– Se podrán incluir en una misma factura, servicios prestados por distintos empresarios a un mismo destinatario en el plazo máximo de un mes.

– Deberán figurar en libro de registro de registro de facturas emitidas, de forma que queden suficiente diferenciados estos servicios, de los prestados por la agencia a los destinatarios e incluidos en estas mismas facturas, y también del resto de operaciones recogidas en otros documentos o facturas distintas.

– En el modelo 347 y 415 de declaración anual de operaciones con terceros, se declararán como ventas los servicios documentados en estas facturas, debidamente diferenciados del resto, y como compras la información relativa a las prestaciones de servicios de transporte de viajeros y sus equipajes por vía aérea incluidos en estas facturas, debidamente diferenciados del resto.

– Asimismo las agencias que utilicen este sistema deberán prestar colaboración con la Administración tributaria, respecto de las prestaciones de servicios documentadas en estas facturas.

A lo no expresamente mencionado en esta Disposición Adicional, le será de apli-

cación el resto de lo dispuesto en el Reglamento de facturación.

2. En el resto de los servicios:

– En el resto de los servicios en los que la agencia actúa como mediadora en nombre y por cuenta ajena, serán los empresarios prestadores de tales servicios quienes facturen a los destinatarios de los mismos. Unicamente podrá facturarlos la agencia, si cuenta para ello con una autorización expresa y escrita del prestador de los mismos, en caso contrario se limitará a aportar al destinatario de los servicios un documento acreditativo del cobro de los mismos, indicando la intervención en nombre y por cuenta del prestador de dichos servicios, debiendo el destinatario requerir de estos la correspondiente factura.

En ambos casos deberá facturar la agencia al prestador de los servicios las comisiones por su intervención, pudiendo incluirse en una sola factura distintas operaciones de mediación realizadas para un mismo empresario, siempre que se refieran a un mismo mes natural. Art. 11 del Reglamento de facturación.

B) FACTURACIÓN DE PRESTACIONES DE SERVICIOS EN LOS QUE INTERVENGA LA AGENCIA DE VIAJES COMO MEDIADORA EN NOMBRE PROPIO

En este caso, se entenderá que la agencia ha recibido y prestado por sí misma los correspondientes servicios, por lo que nos podemos encontrar dos casos, aunque el primero de ellos con escasa aparición en la práctica.

1. Que la agencia actúe en nombre propio respecto del empresario prestador del servicio.

Estas operaciones están sometidas al Régimen General del IGIC, y la agencia tendrá que facturar al destinatario el servicio de que se trate, con repercusión del IGIC al tipo correspondiente a cada una de las operaciones, servicio de hospedaje al 5%, transporte terrestre al 2%, etc.

Atendiendo a las reglas especiales de localización del hecho imponible, nos podemos encontrar en el caso de los transportes, artículo 17.2.2º de la Ley 20/1991, que parte de ellos no se realicen en Canarias sino en otros territorios, con lo que habría que analizar la posible sujeción de estos servicios a los impuestos existentes en dichos territorios.

En esta misma situación nos encontramos cuando es la agencia la que presta los servicios principales, pero empleando para ellos medios propios.

2. Que la agencia actúe en nombre propio, pero respecto del viajero.

En este caso, más frecuente que el anterior, en que la agencia de viajes actúa en nombre propio respecto de los viajeros y utiliza en la realización del viaje bienes entregados o servicios prestados por otros empresarios o profesionales, nos encontramos en el ámbito del Régimen Especial del IGIC.

Dentro de este régimen, la agencia incluirá en la factura la totalidad de los servicios prestados o la totalidad de los bienes entregados, pudiendo optar por no consignar por separado en la factura la cuota repercutida, debiendo entenderse en este caso que el impuesto está incluido en el precio de la operación.

No obstante cuando dichas operaciones tengan como destinatarios a otros empresarios o profesionales que actúen como tales y comprendan exclusivamente entregas de bienes o prestaciones de servicios efectuadas totalmente en el ámbito espacial del IGIC, se podrá hacer constar en la factura, a solicitud del interesado y bajo la denominación "Cuota del IGIC incluidas en el precio", la cantidad resultante de multiplicar el precio total de la operación por 2 y dividir el resultado por 100. Dichas cuotas tendrán la consideración de cuota soportada por repercusión directa para el empresario o profesional destinatario de la operación.

En las facturas en las que se documenten operaciones a las que sea de aplicación este régimen especial deberá hacerse constar esta circunstancia indicando que éstas se encuentran sujetas al régimen especial de las agencias de viajes.

IX. CONCLUSIONES

Como se ha podido observar, a pesar de lo denso de la materia y lo disperso de la normativa de aplicación, la parte teórica del análisis es mas bien sencillo, sin embargo no es así su aplicación práctica, como hemos tenido oportunidad de observar, por lo que sería deseable un cambio normativo, para que la calificación de la actuación de las agencias de viajes, en relación con el IGIC, no dependiera de factores externos, cuales son las formas de operar de los prestadores de los servicios en los cuales se intermedia, sino que dependiera de la esencia del servicio, mediación en la venta u organización y venta, tomando como base el Decreto 135/2000 del Gobierno de Canarias.

No obstante y con la idea de mostrar un camino a seguir que pueda tener el mayor acomodo posible en la norma a la que nos debemos y que facilite en la medida de lo posible la operatividad administrativa, contable y tributaria de las operaciones de las Agencias de Viajes minoristas, me voy a atrever a plantear un itinerario sin la pretensión de que sea el único, ni tan siquiera de que sea el mejor.

Premisas:

1. Que las relaciones con las compañías aéreas y marítimas son de ajenidad, por tanto incluidas en el Régimen General.

2. Que en este marco, las comisiones devengadas por la intermediación en los transportes marítimos o aéreos que comiencen o terminen en territorio canario estarán exentas por la parte de trayecto que transcurra dentro de Canarias y estarán no sujetas por la parte de trayecto que se realice fuera de Canarias.

3. Que el mismo tratamiento tendrán las comisiones que se le puedan cobrar a

los clientes relacionadas con las operaciones anteriores.

4. Que en ambos casos la agencia deberá expedir factura por su comisión a su cliente, transportista o viajero, o a ambos por la parte de cada uno.

5. Que los servicios de transporte aéreo prestados a empresarios o profesionales a través del sistema IATA – BSP, deberán incluirse en una factura con las condiciones establecidas en la D.A. Cuarta del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, factura en la que se podrán incluir los servicios de mediación prestados al viajero.

6. Que las cantidades percibidas del viajero por operaciones incluidas en el Régimen General, lo son a título de mandatario de los prestadores de los servicios y para ser entregadas a éstos últimos, generalmente a través de una liquidación periódica.

7. Que en las operaciones con el resto de los prestadores de servicios, lo frecuente es que los mismos facturen a la agencia y ésta al viajero, estando por tanto incluidas en el Régimen Especial.

En caso contrario, es decir si los prestadores de los servicios en los que se intermedia facturan al viajero y la agencia factura a éste su comisión, esta última mediación estaría también en el Régimen General con los mismos condicionantes que los puntos anteriores. En este caso, habría que emitir un documento de cobro al viajero y una factura al prestador del servicio por la comisión devengada por la agencia.

8. Que en el Régimen Especial, cuando los bienes o servicios adquiridos para la realización del viaje son prestados fuera de Canarias, los servicios de la agencia están exentos del IGIC.

Pues bien, con estas premisas entiendo que todas las operaciones de intermediación en nombre y por cuenta ajena, en los transportes de viajeros y sus equipajes, tanto marítimos como aéreos están incluidas en el Régimen General del impuesto, y que las demás operaciones de mediación con hoteles, alquiler de vehículos, autobuses, etc., por las características de su facturación están incluidas en el Régimen Especial del impuesto, a excepción de aquellas en las que el prestador del servicio facture directamente al viajero.