Gobierno de Canarias
Consejería de Hacienda, Presupuestos y Asuntos Europeos
Viceconsejería de Hacienda, Planificación y Asuntos Europeos

CONSULTA TRIBUTOS REF
CONSULTA Nº 2165 (04/04/23)

PERSONA O ENTIDAD CONSULTANTE	**DOMICILIO**
CONCEPTO IMPOSITIVO Impuesto General Indirecto Canario	**NORMATIVA APLICABLE** Art. 69.1 y 72 Ley 4/2012

CUESTIÓN PLANTEADA

La asociación consultante representa al sector de las agencias de viajes y touroperadores en las Islas Canarias. Entre sus asociados los hay que actúan en nombre propio respecto de los viajeros y utilizan en la realización del viaje bienes entregados o servicios prestados por otro empresarios o profesionales, por lo que se encuentran acogidos al régimen especial de las agencias de viajes.

Señala que los acogidos al régimen especial de las agencias de viajes también prestan, en nombre propio, los servicios siguientes que denomina "servicios sueltos":

- Venta de entradas a espectáculos (teatros, ópera, etc.) y parques temáticos.

- Ventas de experiencias (motos de agua, vuelos en parapente, cursos de surf, visitas guiadas, etc.). Algunas de estas experiencias se pueden contratar con el servicio de transporte. Recalca la asociación consultante que la diferencia de precio de la venta de la experiencia con transportes respecto al precio de venta de la experiencia sin transporte, es muy pequeña.

- Arrendamiento de vehículos sin conductor.

- Ventas de excursiones de un día.

Expone que la forma de operar es la siguiente: el cliente contacta por los canales *on line* o presencial y solicita el servicio. La agencia de viajes realiza la compra al proveedor del servicio, que emite y le envía la factura aplicando el régimen general con aplicación del tipo impositivo correspondiente, y la agencia de viajes factura al cliente el servicio.

Consulta si la prestación de los "servicios sueltos" realizada en nombre propio por la agencia de viaje está acogida al régimen especial de las agencias de viajes o al régimen general.

CONTESTACIÓN VINCULANTE

- Tributan en el régimen general, por no disponer de la consideración de viaje, los servicioso "sueltos" de venta de entradas a espectáculos (teatros, ópera etc.), parques temático; ventas de experiencias (motos de agua, vuelos en parapente, cursos de surf, visitas guiadas, etc.), con o sin transporte; y el arrendamiento de vehículos sin conductor.

- La venta de excursiones de un día tiene la consideración de viaje tributando por el régimen especial de agencias de viajes.

Servicio de Política Tributaria
Avda. José Manuel Guimerá, nº 10 - Edf. Servicios Múltiples II Planta 5ª | CP 38003 Santa Cruz de Tenerife | Tfno: 922 475 100

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).l) 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 asociación consultante representa al sector de las agencias de viajes y touroperadores en las Islas Canarias. Entre sus asociados los hay que actúan en nombre propio respecto de los viajeros y utilizan en la realización del viaje bienes entregados o servicios prestados por otro empresarios o profesionales, por lo que se encuentran acogidos al régimen especial de las agencias de viajes.

Señala que los acogidos al régimen especial de las agencias de viajes también prestan , en nombre propio, los servicios siguientes que denomina "servicios sueltos":

- Venta de entradas a espectáculos (teatros, ópera,etc.) y parques temáticos.

- Ventas de experiencias (motos de agua, vuelos en parapente, cursos de surf, visitas guiadas, etc.). Algunas de estas experiencias se pueden contratar con el servicio de transporte. Recalca la asociación consultante que la diferencia de precio de la venta de la experiencia con transportes respecto al precio de venta de la experiencia sin transporte, es muy pequeña.

- Arrendamiento de vehículos sin conductor.

- Ventas de excursiones de un día.

Expone que la forma de operar es la siguiente: el cliente contacta por los canales *on line* o presencial y solicita el servicio. La agencia de viajes realiza la compra al proveedor del servicio, que emite y le envía la factura aplicando el régimen general con aplicación del tipo impositivo correspondiente, y la agencia de viajes factura al cliente el servicio.

Consulta si la prestación de los "servicios sueltos" realizada en nombre propio por la agencia de viaje está acogida al régimen especial de las agencias de viajes o al régimen general.

SEGUNDO.- El artículo 69.1 de la Ley 4/2012, de 25 de junio, de medidas administrativas y fiscales (en adelante, Ley 4/2012), dispone:

"*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."

Sin entrar en un análisis en profundidad del contenido de este precepto, de su tenor se desprende que, entre otros requisitos, para que a una operación le sea de aplicación el régimen especial de agencias de viajes debe contemplar la realización de un viaje; es decir, un único servicio principal de alojamiento o de transporte, o un servicio de transporte y/o alojamiento prestado conjuntamente con otros servicios accesorios o complementarios de los mismos.

Tratándose de un operador económico que actúa en nombre y por cuenta propia frente al viajero y que utiliza para sus operaciones suministros y servicios de otro sujeto pasivo, el criterio relevante para la aplicación del régimen especial de agencias de viajes es el basado en la naturaleza, accesoria o no, de la prestación de un viaje.

La resolución de la presente consulta se circunscribe a si los "servicios sueltos" que menciona la asociación consultante tienen la consideración o no de viaje.

Analicemos, por separado, los "servicios sueltos" que menciona la asociación patronal consultante:

- Venta de entradas a espectáculos (teatros, ópera, etc.) y parques temáticos.

No dispone esta venta de entradas de la consideración de viaje, por lo que tributa en el régimen general del IGIC.

- Ventas de experiencias (motos de agua, vuelos en parapente, cursos de surf, visitas guiadas, etc.), con o sin transporte.

El servicio de ventas de experiencias, sin incluir el servicio de transporte, no tiene la consideración de viaje, por lo que tributaría en régimen general.

Plantea la asociación consultante la aplicación del régimen especial de las agencias de viajes cuando con la venta de experiencias se incluye la prestación de un servicio de transporte.

Lo primero que debemos examinar es si en el supuesto de venta de experiencia con transporte existe una sola prestación, o más de una prestación.

Aunque Canarias se encuentra fuera del ámbito de aplicación del sistema común del IVA, conforme a los artículos 4.1 del Reglamento (CEE) nº 1911/91 del Consejo, de 26 de junio de 1991, relativo a la aplicación de las disposiciones del Derecho comunitario de las Islas Canarias, y 6.1.b) de la 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, en este territorio se aplica un tributo, el IGIC, de estructura idéntica al IVA comunitario, por lo que resulta esclarecedora la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (en adelante, TJUE), que en relación a la accesoriedad podríamos destacar:

- Cuando la operación controvertida está constituida por un conjunto de elementos y de actos, primeramente procede tomar en consideración todas las circunstancias en las que se

desarrolle la operación de que se trate, para determinar si dicha operación da lugar, a efectos del IVA, a dos o más prestaciones distintas o a una prestación única (por todas, sentencia de 27 de octubre de 2005 Levob Verzakeringen y OB Bank, asunto C-41/04, apartado 19)

- Procede considerar que existe una prestación única cuando dos o varios elementos o actos que el sujeto pasivo realiza en beneficio del cliente se encuentran tan estrechamente ligados que objetivamente forman una sola prestación económica indisociable cuyo desglose resultaría artificial (por todas, sentencia de 29 de marzo de 2007, Aktiebo/aget NN, asunto C111/05, apartado 23).

- Es importante buscar los elementos característicos de la operación controvertida para determinar si el sujeto pasivo realiza para el consumidor, considerado como un consumidor medio, varias prestaciones principales distintas, o una prestación única (por todas, sentencia de 25 de febrero de 1999, CPP, asunto C-349/96, apartado 29).

- Una prestación debe ser considerada accesoria de una prestación principal cuando no constituye para la clientela un fin en sí, sino el medio de disfrutar en las mejores condiciones del servicio principal del prestador (por todas, sentencia de 21 de febrero de 2008, Part Service, asunto C425-06, apartado 52).

- Ha de ponderarse si las prestaciones que pretendidamente pueden ser accesorias son aquellas que tienen cabida dentro de las funciones tradicionalmente ejercidas por la empresa que ofrece la prestación principal (por todas, sentencia de 22 de octubre de 1998, Madgett y R.M.Baldwin asuntos C-308/96 y C-94/97, apartado 26).

- En la valoración del carácter autónomo de una prestación, se ha ponderado el porcentaje de facturación que representa frente a la pretendida operación principal, de forma que "según la facturación de la demandante, el 40% del precio total mensual que había de pagar el cliente correspondía al asesoramiento nutricional, porcentaje que no puede calificarse de marginal. Así pues, prestaciones de seguimiento dietético como las controvertidas en el litigio principal no pueden ser consideradas accesorias respecto de prestaciones principales como las constituidas por las prestaciones de mantenimiento y bienestar físico (sentencia de 4 de marzo de 2021, Frenetikexito — Unipessoal Lda, asunto C-589/19, apartado 48).

- El hecho de que se facture un precio único o se desglose el importe correspondiente a los distintos elementos, no tiene importancia decisiva (sentencia de fecha 25.2.1999 en el asunto C-349/96 CPP/ apartado 31, sentencia de 22 de octubre de 1998/ Madgett y R.M.Baldwin asuntos C-308/96 y C-94/97, apartados 45 y 46, sentencia de 27.10.2005 en el asunto C-41/04 Levob Verzakeringen y OB Bank, apartados 24 y 25).

Conforme a la jurisprudencia europea expuesta, parece evidente que nos encontramos ante una operación única. Resultaría artificioso entender que nos encontramos ante dos operaciones, por una parte la venta de la experiencia sujeta al régimen general; y, por otra

parte, el servicio de transporte, que constituiría un viaje, sujeto al régimen especial de las agencias de viajes.

Estando ante una operación única, debemos, en segundo lugar, analizar la naturaleza, accesoria o no, de la prestación del servicio de transporte.

Pues bien, a juicio de este centro directivo el transporte es accesorio porque no constituye para la clientela un fin en sí, sino el medio para disfrutar en las mejores condiciones del servicio principal del prestador (la experiencia), y por el carácter marginal del coste del servicio de transporte respecto al precio global. Todo ello con independencia de que se facture por un precio único o se desglose el importe corrrespondiente a los distintos elementos.

Conclusión de todo lo expuesto, es que nos encontramos ante una prestación única de servicios de experiencia donde el transporte es accesorio a la misma, no tributando en el régimen especial de las agencias de viajes, sino en el régimen general.

- Arrendamiento de vehículos sin conductor.

A diferencia del arrendamiento de vehículos con conductor que, conforme al artículo 79 bis de la Ley 13/2007, de 17 de mayo, de Ordenación del Transporte por Carretera de Canarias, constituye una modalidad de transporte público discrecional de viajeros; el arrendamiento de vehículos sin conductor se regula en el Título V de la citada Ley 13/2007 no como actividad de transporte, sino como una de las actividades complementarias y auxiliares (agencias de transportes, centros de información, contratación y distribución de cargas, almacenista-distribuidor, transitarios y arrendamiento de vehículos en caravana o sin conductor).

No disponiendo de la consideración de transporte, el arrendamiento suelto de un vehículo sin conductor, no tributa en el régimen especial de las agencias de viajes, sino en el régimen general.

- Ventas de excursiones de un día.

La Real Academia Española de la Lengua define excursión como ida a alguna ciudad, museo o lugar para estudio, recreo o ejercicio físico.

Reiteramos que tratándose de un operador económico que actúa en nombre y por cuenta propia frente al viajero y que utiliza para sus operaciones suministros y servicios de

otro sujeto pasivo, el criterio relevante para la aplicación del régimen especial de agencias de viajes es el basado en la naturaleza, accesoria o no, de la prestación de un viaje.

Con carácter general, la excursión, con independencia de su finalidad (cultural, recreativa, etc.) lleva aparejada la necesaria existencia de un servicio de transporte, no ocupando una posición accesoria en el conjunto de operaciones que pudiera integrar la operación única de excursión (transporte, guía, entrada, comida, etc.), puesto que la realización del transporte no puede dejar de tener una repercusión importante en el precio global practicado; y, por tanto, no representa una parte meramente marginal con respecto al importe correspondiente a la prestación de servicio de excursión.

De acuerdo con lo expuesto, estamos ante un servicio de prestación de viaje sujeto al régimen especial de las agencias de viajes.

TERCERO.- Conforme con todo lo expuesto, es criterio de este centro directivo que:

- Tributan en el régimen general, por no disponer de la consideración de viaje, los servicios "sueltos" de venta de entradas a espectáculos (teatros, ópera etc.), parques temáticos, etc.; ventas de experiencias (motos de agua, vuelos en parapente, cursos de surf, visitas guiadas, etc.), con o sin transporte; y el arrendamiento de vehículos sin conductor.

- La venta de excursiones de un día tiene la consideración de viaje tributando por el régimen especial de agencias de viajes.

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, 4 de abril de 2023

EL VICECONSEJERO DE HACIENDA, PRESUPUESTOS

Y ASUNTOS EUROPEOS

Fermín Delgado García