CONSULTA TRIBUTOS REF
CONSULTA Nº 2103 (08/02/22)

PERSONA O ENTIDAD CONSULTANTE	**DOMICILIO**
CONCEPTO IMPOSITIVO Impuesto General Indirecto Canario	**NORMATIVA APLICABLE** Arts. 69, 72 y 75 Ley 4/2012 Art. 23 Reglamento de gestión

CUESTIÓN PLANTEADA

La entidad consultante manifiesta que la sede de su actividad económica se encuentra en Canarias, no estando establecido en otro territorio. La actividad que desarrolla consiste en lo que se denomina "banco de camas" comprando servicios de alojamiento a diferentes hoteles, cadenas hoteleras o a otros "bancos de cama", que posteriormente revende en su propio nombre mediante una página web o mediante integración con plataformas digitales de distribución.

Los servicios de alojamiento se prestan en establecimientos situados en el territorio de aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) español, como en otros territorios. Entre los adquirentes de los servicios de alojamiento se encuentran empresarios o profesional establecidos en el territorio de aplicación del IVA español.

Entiende que está acogido al régimen especial de las agencias de viajes del IGIC y consulta si puede ejercer la renuncia a este régimen especial respecto a la reventa de servicios de alojamiento en hoteles ubicados en el territorio de aplicación del IVA a los citados empresarios o profesionales establecidos en dicho territorio.

CONTESTACIÓN VINCULANTE

La entidad consultante puede renunciar al régimen especial de las agencias de viajes, dado que el destinatario del servicio es un empresario o profesional no establecido que puede ejercer el derecho a la devolución previsto en el artículo 48 de la Ley 20/1991. La prestación de servicio de alojamiento en un establecimiento turístico ubicado fuera de Canarias está no sujeta al IGIC.

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 entidad consultante manifiesta que la sede de su actividad económica se encuentra en Canarias, no estando establecido en otro territorio. La actividad que desarrolla consiste en lo que se denomina "banco de camas" comprando servicios de alojamiento a diferentes hoteles, cadenas hoteleras o a otros "bancos de cama", que posteriormente revende en su propio nombre mediante una página web o mediante integración con plataformas digitales de distribución.

Los servicios de alojamiento se prestan en establecimientos situados en el territorio de aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) español, como en otros territorios. Entre los adquirentes de los servicios de alojamiento se encuentran empresarios o profesional establecidos en el territorio de aplicación del IVA español.

Entiende que está acogido al régimen especial de las agencias de viajes del IGIC y consulta si puede ejercer la renuncia a este régimen especial respecto a la reventa de servicios de alojamiento en hoteles ubicados en el territorio de aplicación del IVA a los citados empresarios o profesionales establecidos en dicho territorio.

SEGUNDO.- El artículo 69 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.

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."

Sin necesidad de ahondar en la finalidad del régimen especial de agencias de viajes, podemos señalar que, en principio, estamos ante un régimen especial de carácter obligatorio siempre y cuando se cumplan los requisitos subjetivos y objetivos contenidos en el precepto que hemos reproducido.

Por razones de neutralidad que exige un mismo tratamiento tributario, el régimen especial de las agencias de viajes no está limitado a determinadas operaciones efectuadas por aquellas entidades que dispongan de la naturaleza o estatuto jurídico de agencias de viajes o de organizadores de circuitos turísticos (operadores económicos que forman parte de la intermediación turística), sino, en general, a cualquier empresario o profesional en los que concurran las circunstancias contenidas en el artículo 69 de la Ley 4/2012. Las razones que subyacen para aplicar este régimen a agencias de viajes y a organizadores de circuitos turísticos, es igualmente trasladable a cualquier empresario o profesional distinto de los citados que hagan operaciones idénticas, pero en el marco de otra actividad.

Para mayor simplicidad en la contestación a la presente consulta, cuando se mencione a agencias de viajes nos referimos también a los organizadores de circuitos turísticos o cualquier otro empresario o profesional.

En cuanto a los requisitos objetivos, este régimen especial es aplicable cuando las agencias de viajes:

- Actúen en nombre propio frente al viajero, entendiendo como tal no al consumidor final sino al adquirente del viaje; es decir, cualquiera que sea el tipo de clientes a los que proporcionen sus servicios.

- Utilicen en la realización del viaje bienes entregados y servicios prestados por otros empresarios o profesionales (medios ajenos). No cabe utilizar medios propios; no obstante, en el caso de utilizar medios propios y ajenos, la aplicación del régimen especial de las agencias de viajes se circunscribe a la parte del servicio prestado con medios ajenos.

- Por "viaje" se entiende los servicios de alojamiento y transporte, o uno solo de estos servicios, y, en su caso, con otros de carácter accesorio o complementario de los mismos. La prestación solo de transporte o de alojamiento también incluye al empresario dentro del ámbito subjetivo del régimen especial que nos ocupa.

Teniendo en cuenta que según manifiesta la entidad consultante, adquiere, en su propio nombre, servicios de alojamiento que posteriormente revende a través de diferentes vías (página web o integración en plataformas digitales de distribución), se encuentra acogido al régimen especial de agencias de viajes.

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."

Este precepto contiene dos elementos básicos de singular importancia para cumplir la finalidad del régimen especial de las agencias de viajes:

- Aunque se le proporcione al viajero, en el marco de un viaje, diferentes servicios o bienes nos encontramos ante una prestación de servicio única. No obstante, en el supuesto objeto de consulta el viaje solo lo integra el servicio de hospedaje o alojamiento.

- La prestación de servicio única efectuada por la entidad mercantil consultante estaría sujeta al IGIC, si se encuentra en Canarias la sede de su actividad económica y no existe un establecimiento permanente fuera del territorio de aplicación del IGIC desde donde se organice el viaje. El territorio donde radique la sede de la actividad económica debe ser considerado como punto de conexión prioritario del lugar desde que se efectúa la operación sujeta, salvo que la organización del viaje se realice en otro territorio.

Teniendo en cuenta que la entidad consultante manifiesta que la sede de su actividad económica se encuentra situada en Canarias y que no dispone de establecimientos permanentes en otros territorios, la venta de servicios de alojamiento está sujeta al IGIC, con independencia de donde se encuentre situado el establecimiento turístico y el destinatario del servicio.

Señalábamos anteriormente que, en principio, el régimen especial de las agencias de viajes tiene carácter obligatorio siempre y cuando se cumplan determinados requisitos subjetivos y objetivos. El calificativo de "en principio" tiene su razón de ser porque cabe bajo ciertas condiciones, renunciar al mismo.

En efecto, el artículo 75 de la Ley 4/2012 dispone:

"*Por excepción a lo previsto en el artículo 69 de esta ley, y en la forma que se establezca reglamentariamente, los sujetos pasivos podrán no aplicar el régimen especial previsto en este Capítulo y aplicar el régimen general de este impuesto, operación por operación, respecto de aquellos servicios que realicen y de los que sean destinatarios empresarios o profesionales que tengan derecho a la deducción o a la devolución del Impuesto General Indirecto Canario según lo previsto en el título II de la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias.*"

El desarrollo reglamentario de este precepto se encuentra recogido en el artículo 23 del Reglamento de gestión de los tributos derivados del Régimen Económico y Fiscal de Canarias aprobado por Decreto 268/2011, de 4 de agosto (en adelante, Reglamento de gestión), que dispone:

"La opción por la aplicación del régimen general del impuesto a que se refiere el artículo 75 de la Ley 4/2012, de 25 de junio, de medidas administrativas y fiscales, o norma que la sustituya, se practicará por cada operación realizada por el sujeto pasivo. Dicha opción deberá comunicarse por escrito al destinatario de la operación, con carácter previo o simultáneo a la prestación de los servicios de hospedaje, transporte u otros accesorios o complementarios a los mismos. No obstante, se presumirá realizada la comunicación cuando la factura que se expida no contenga la mención a que se refieren los artículos 6.1.n) y 7.1.i) del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por el Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre."

La renuncia al régimen especial de las agencias de viajes requiere el cumplimiento de los siguientes requisitos:

- Que el destinatario del servicio, el viaje, sea un empresario o profesional conforme a la regulación del IGIC y que esté actuando como tal, siendo independiente del lugar, territorio o país donde se encuentre establecido.

- Que el empresario o profesional destinatario del servicio tenga derecho a la deducción, total o parcial, de las cuotas del IGIC soportadas en la adquisición o importación de bienes o servicios, conforme a lo establecido en el Capítulo Primero del Título II de la Ley 20/1991; o a la devolución de las cuotas del IGIC soportadas en la adquisición o importación de bienes o servicios, como empresario o profesional no establecido en Canarias conforme al artículo 48 de la Ley 20/1991.

Hay que advertir que el requisito del derecho a la deducción o a la devolución es con carácter general, y no referida a la deducibilidad concreta de la cuota del IGIC que pudiera soportar en el supuesto de opción por el régimen general por parte de la agencia de viajes.

En caso de que los destinatarios del servicio no actúen como empresarios o profesionales, o no tengan derecho a la deducción o devolución del IGIC, no será posible optar a la aplicación del régimen general del Impuesto.

- La agencia de viajes deberá comunicar al destinatario del servicio por escrito la opción de tributar por el régimen general. La comunicación debe ser realizada con carácter previo o simultáneo a la prestación de servicios de alojamiento, transporte u otros accesorios o complementarios a los mismos. No obstante, se entiende tácitamente que existe dicha comunicación cuando en la factura emitida por la agencia de viajes, no se contenga la mención "régimen especial de las agencias de viajes"

Esta opción deberá efectuarse operación por operación. Ello supone las siguientes consecuencias:

- No cabe optar por el régimen general de forma global para todas las operaciones realizadas por la agencia de viajes en un período de tiempo o para un empresario o profesional. La renuncia al régimen especial es viaje por viaje.

- La opción por el régimen general supone la inaplicación de la regla de prestación de servicios única y de la regla especial de localización en el lugar donde se organice el viaje.

- Las distintas operaciones que conforman el viaje tributarán de forma independiente, por lo que hay que analizar para cada uno de ellos su tributación (exenciones, devengo, regla de localización, base imponible, tipo de gravamen y sujeto pasivo), pudiendo perfectamente estar no sujetas al IGIC (servicios de alojamiento en establecimientos hoteleros situados fuera de Canarias, el acceso a manifestaciones recreativas que tengan lugar de forma efectiva fuera de Canarias, etc.). No obstante, en el caso de existencia de varias operaciones, la agencia de viajes deberá concretar, en aplicación de la normativa externa del régimen especial, si nos encontramos ante una prestación de servicios única o no y si existen prestaciones de servicios accesorias de otra principal que deban seguir las condiciones tributarias de ésta.

- La opción por el régimen general (o la renuncia al régimen especial de las agencias de viajes) no requiere que la tributación de las distintas operaciones que conforman el viaje deban estar sujetas al IGIC, sino que el empresario o profesional adquirente tenga tal condición a efectos de dicho tributo (artículo 5 de la Ley 20/1991) y, de ser sujeto pasivo establecido en el territorio de aplicación del IGIC, pueda recuperar las cuotas del IGIC soportadas en la adquisición o importación de bienes o servicios (con carácter general y no específicamente las que pudieran devengarse como consecuencia de la opción por el régimen general) porque se utilizan, total o parcialmente, en la realización de las operaciones que indica el artículo 29.4 de la Ley 20/1991 (con independencia del cumplimiento del resto de las condiciones y requisitos exigibles para el ejercicio del derecho a la deducción), o, caso de tratarse de un empresario o profesional no establecido en Canarias, que pudiera acudir al procedimiento de devolución previsto en el artículo 48 de la Ley 20/1991. Se estima que puede acudir a este procedimiento de devolución si se encuentra establecido en el resto del territorio nacional o en otro Estado miembro de la la Unión Europea; si se encuentra establecido fuera de la Unión Europea, siempre que se acredite la reciprocidad en favor de empresarios o profesionales establecidos en España.

Por tanto, cabría la renuncia al régimen especial de las agencias de viajes y correlativa opción por el régimen general aunque la tributación de la operación u operaciones que integren el viaje estén no sujetas al IGIC por aplicación de las reglas de localización previstas en los artículos 16 y 17 de la Ley 20/1991, siempre y cuando el empresario o profesional destinatario sea un empresario o profesional con derecho a la deducción o devolución del IGIC.

La entidad consultante plantea la posibilidad de ejercitar la opción al régimen general o, lo que es lo mismo, la renuncia al régimen especial de las agencias de viajes, cuando el viaje consista en servicios de alojamiento en establecimientos turísticos situados en el territorio de aplicación del IVA, siendo los adquirentes del citado servicio empresarios o profesionales establecidos en este último territorio (presumimos que no están establecidos en Canarias).

La renuncia al régimen especial de las agencias de viajes no requiere que el adquirente del servicio se encuentre establecido en el territorio de aplicación del IGIC, sino que conforme a la regulación de este tributo tenga la consideración de empresario o profesional y pudiera obtener la devolución por el régimen de devolución de no establecidos prevista en el artículo 48 de la Ley 20/1991, que lo permite, entre otros requisitos, cuando se encuentre establecido en el territorio nacional, excluida Canarias, o en otro Estado miembro de la la Unión Europea.

Con estos elementos, nada impediría la renuncia al régimen especial de las agencias de viajes por parte de la entidad consultante, tributando no sujeta al IGIC la prestación de servicio de alojamiento en un establecimiento no ubicado en Canarias, de conformidad con la regla

especial de localización de las prestaciones de servicios recogida en el artículo 17.Tres.Uno.1 de la Ley 20/1991, que dispone:

"*Tres. Reglas especiales.*

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

1. Los relacionados con bienes inmuebles que radiquen en el citado territorio.

Se considerarán relacionados con bienes inmuebles, entre otros, los siguientes servicios:

(...)

h) Los de alojamiento en establecimientos de hostelería, acampamento y balneario."

TERCERO.- Conforme a todo lo expuesto y a lo manifestado por la entidad consultante, es criterio vinculante de este centro directivo que la entidad consultante puede renunciar al régimen especial de las agencias de viajes, dado que el destinatario del servicio es un empresario o profesional no establecido que puede ejercer el derecho a la devolución previsto en el artículo 48 de la Ley 20/1991. La prestación de servicio de alojamiento en un establecimiento turístico ubicado fuera de Canarias está no sujeta al IGIC.

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, 8 de febrero de 2022

EL VICECONSEJERO DE HACIENDA, PRESUPUESTOS

Y ASUNTOS EUROPEOS

Fermín Delgado García