Gobierno de Canarias
Consejería de Hacienda
Viceconsejería de Hacienda y Planificación

CONSULTA TRIBUTOS REF
CONSULTA Nº 1901 (05/09/18)

PERSONA O ENTIDAD CONSULTANTE	**DOMICILIO**
CONCEPTO IMPOSITIVO Impuesto General Indirecto Canario	**NORMATIVA APLICABLE** Art. 69 Ley 4/2012 Art. 72 Ley 4/2012

CUESTIÓN PLANTEADA

La entidad mercantil consultante (AR), española y con domicilio social y fiscal en Canarias, forma parte de un grupo multinacional cuya matriz (AS) tiene sede en Suiza. La actividad principal del grupo consiste en la compra de alojamiento en establecimientos turísticos localizados en cualquier parte del mundo para ofrecérselos a clientes finales (viajeros) a través de portales de búsqueda o reservas *on line* de terceros. La adquisición de los alojamientos en establecimientos turísticos lo realiza a entidades mayoristas (*bed banks)* que a su vez las adquiere a los propietarios o explotadores de los establecimientos turísticos.

La actividad de AR es la compraventa *on line* de alojamientos en establecimientos turísticos y se describe la organización de la misma.

Se consulta si conforme con expuesto el servicio de venta en nombre propio de alojamientos en establecimientos turísticos efectuada por AR se encuentra o no sujeta al IGIC.

CONTESTACIÓN VINCULANTE

De acuerdo con los datos aportados, la entidad mercantil consultante (AR) no organiza el viaje desde la sede de su domicilio social y fiscal en Canarias, por lo que la prestación de servicio se encuentra no sujeta al IGIC.

Servicio de Política Tributaria
Avda. José Manuel Guimerá, nº 10
Edf. Servicios Múltiples II Planta 5ª
38003 Santa Cruz de Tenerife
Tfno: (922) 47 51 00 / FAX (922) 92 23 81

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 mercantil consultante (AR), española y con domicilio social y fiscal en Canarias, forma parte de un grupo multinacional cuya matriz (AS) tiene sede en Suiza. La actividad principal del grupo consiste en la compra de alojamiento en establecimientos turísticos localizados en cualquier parte del mundo para ofrecérselos a clientes finales (viajeros) a través de portales de búsqueda o reservas *on line* de terceros. La adquisición de los alojamientos en establecimientos turísticos lo realiza a entidades mayoristas (*bed banks)* que a su vez las adquiere a los propietarios o explotadores de los establecimientos turísticos.

La actividad de AR es la compraventa *on line* de alojamientos en establecimientos turísticos y se describe la organización de la misma.

Se consulta si conforme con expuesto el servicio de venta en nombre propio de alojamientos en establecimientos turísticos efectuada por AR se encuentra o no sujeta al IGIC.

SEGUNDO.- Respecto a la actividad de AR y la organización de la misma se expone lo siguiente en el escrito de petición de emisión de consulta:

> *"El objeto social de AR comprende varias actividades, de las cuales la presente consulta se refiere exclusivamente a una de ellas en los términos que se expondrá más adelante, la relativa a la compra y venta de noches de hotel.*
>
> *Los medios materiales y humanos con que contará AR para el desarrollo de su actividad se limitarán a una oficina o sede física en territorio canario, en principio en la Isla de Tenerife, con el material, equipos e instalaciones propias de una oficina como sede administrativa, y al menos dos personas contratadas residentes en Canarias, una de las cuales contará con un poder notarial de representación para el día a día de la actividad de la empresa, así como de representación ante terceros, organismos y administraciones públicas, entidades financieras y similares, con cierta limitación en cuanto al tipo de negocios e importes máximos a los que puede obligar a la empresa. El órgano de administración de la entidad tiene forma de administrador único, detentado por AS como persona jurídica, y siendo su representante persona física un ciudadano residente en Suiza.*
>
> *En este sentido, las actividades se podrían describir como se indica a continuación:*

2.1. Actividades accesorias o secundarias

- *Prestación de servicios de apoyo a la gestión y de servicios auxiliares a las actividades del Grupo (...), fundamentalmente a AS como entidad destinataria y en todo caso exclusivamente a entidades del Grupo al que pertenece AR (servicios intragrupo a entidades no residentes en España).*

- *Eventualmente AR podría conceder préstamos, o cualquier otra forma de financiación o soporte financiero a otras entidades del Grupo o a sus socios, así como ofrecer garantías de cualquier tipo o avales o fianzas con cargo a su patrimonio, ya sea de forma directa o indirecta.*

2.2. Actividad principal

La principal actividad de AR, por volumen de negocio o cifra de facturación en la medida en que supondría más de un 95% del total de ingresos, consiste en la compraventa, directa o indirectamente, en nombre propio, de "noches de hotel", bajo el código CNAE o NACE (Rev. 2) 79.90. Téngase en cuenta en este sentido que, en opinión de esta consultante, la actividad desarrollada no se encuadraría en los códigos CNAE o NACE 79.11 ni 79.12, referidos a las actividades de las agencias de viajes o de los operadores turísticos respectivamente, por cuanto al limitarse a la mera compra y venta de noches de hotel, no se dan las características propias de estas dos actividades, esto es, la venta de servicios de viajes, recorridos turísticos, transporte y alojamiento, o la planificación y organización de recorridos turísticos. En ningún caso comercializará "paquetes" turísticos sino solo noches de hotel, de establecimientos situados en cualquier parte del mundo, incluidos los territorios de Canarias y resto de España.

Para ello, AR adquiere las noches de hotel (o alojamiento) a su entidad matriz (AS), que actúa como "central de compras", y a su vez las revendería a los clientes finales, en nombre propio, bajo marcas del grupo.

A tal fin, el acuerdo comercial entre AR y AS comprende los siguientes términos:

- *En el instante en que se confirma la compra por parte del cliente final, AR adquiere la "noche de hotel" a AS al precio de venta al público, reducido en el importe de las comisiones bancarias y de gestión de cobro.*
- *AR está autorizada a la utilización de la marca comercial del Grupo, sin asumir ningún coste, exclusivamente en las referidas operaciones de venta de "noches de hotel".*
- *En todo caso, la cartera de clientes pertenece a AS. De este modo, AR responderá de los riesgos inherentes a las transacciones frente a sus clientes en la medida que será con dicha entidad con la que contraten, pero dicho riesgo a su vez será cubierto íntegramente o asumido por AS, de forma que en términos económicos desempeñará el rol de entidad distribuidora sin riesgo. En este sentido, AS asume en última instancia los siguientes riesgos derivados de la actividad:*

- *Es la responsable de la correcta prestación de los servicios post-venta.*
- *Se encarga de gestionar las reclamaciones judiciales y extra-judiciales que pudiesen presentarse.*
- *Asume las consecuencias y responde de las prestaciones de servicios defectuosos a los clientes.*
- *Asume el riesgo de impago de los clientes, así como el riesgo de fraude que pudiese estar asociado al pago.*

- *AS se reserva el derecho a poner fin al acuerdo en cualquier momento, sin tener la obligación, en su caso, de indemnizar de cualquier forma a AR.*

Adicionalmente a todo lo anterior, cabe destacar que los recursos con los que cuenta AR para el desarrollo de la actividad de venta de "noches de hotel", serían íntegramente provistos por otras compañías del grupo, principalmente por AS residente, en Suiza, y serían fundamentalmente los siguientes:

- *Servicios tecnológicos (IT): plataforma web, servicios de software, infraestructura y demás tecnología como la necesaria para el procesamiento de las órdenes de compra y pagos, son propiedad o son desarrollados por otras entidades fuera de Canarias. Los servidores utilizados están ubicados en Suiza o en todo caso fuera de Canarias, la reserva y compra de noches de hotel se realiza a través de páginas web alojadas en dichos servidores, y ningún empleado de AR participa en los servicios de IT ni da soporte en modo alguno a tales páginas web o servidores.*
- *Servicios de propiedad industrial (IP): licencias de marcas, nombres comerciales, dominios web y demás intangibles.*
- *Servicios estratégicos de gestión de alojamientos por parte de AS, entre los que se incluye el análisis de datos, y el desarrollo, implantación y gestión de las estrategias empresariales.*
- *Servicios de "call center".*
- *Servicios de marketing.*

Es la entidad suiza AS, u otra entidades del Grupo sin presencia alguna en Canarias, la encargada y responsable del desarrollo e implantación y gestión de las estrategias empresariales para la gestión y crecimiento de la función global de provisión de alojamientos para el Grupo, la que adquiere las noches de hotel y crea y mantiene el contacto y las negociaciones con los proveedores, "bed banks", el marketing y la publicidad, así como los servicios de dirección estratégica, marketing y soporte operativo, que a su vez incluyen siguientes funciones o actividades:

- *Supervisión de todas las actividades de marketing y publicidad.*
- *Promoción, incluyendo la negociación de los términos y condiciones de la compra, de las noches de hotel o alojamiento.*
- *Investigación de mercado y planificación comercial.*
- *Otros complementarios que incluye la adquisición y gestión de herramientas de búsqueda e investigación de tráfico en Internet a través de los motores de búsquedas. (...)"*

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."

Partiendo del hecho de que la venta de alojamiento en establecimientos turísticos (servicio de hospedaje) tiene la consideración, a efectos del IGIC, de viaje, y partiendo de la descripción que la actividad que realiza AR, se desprende que actúa en nombre propio frente al viajero (cliente) y utiliza en la realización del viaje servicios prestados por otros empresarios o profesionales (adquisición de noches en establecimientos turísticos a AS). Derivado de todo ello, la entidad mercantil consultante (AR) estaría acogida al régimen especial de las agencias de viajes del IGIC.

Hay que advertir que el régimen especial de las agencias de viajes no requiere que el empresario o profesional acogido al mismo disponga de la naturaleza administrativa de agencia de viaje, o que su actividad se deba englobar en determinado epígrafe de la NACE; de hecho el apartado 2 del artículo 69 de la Ley 4/2012 señala que el régimen especial que nos ocupa se aplica también a "c*ualquier empresario o profesional en los que concurran las circunstancias previstas en el número anterior.*"; es decir, actuar frente al viajero en nombre propio y utilizar en la realización del viaje bienes o servicios adquiridos a otros empresarios o profesionales

La inclusión de AR en el régimen especial de las agencias de viajes no implica que automáticamente todas las "ventas de viajes" que en el marco de este régimen especial realice se encuentran sujetas al IGIC.

El artículo 72 de la Ley 4/2012, regulador del lugar de realización del hecho imponible en el marco del régimen especial de las agencias de viajes, 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 de singular importancia:

- 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 integra el servicio de hospedaje.

- Dicha prestación de servicio única se entendería localizada en Canarias, y por tanto sujeta al IGIC, si desde la sede de la actividad económica de AR sita en Canarias se efectúa la citada prestación de servicio. La cuestión es determinar qué se entiende por "*desde donde efectúe la operación*", si es simplemente el punto de venta del viaje o requiere algo más.

Hay que tener en cuenta que la expresión "*desde donde efectúe la operación*" está ligada a sede de la actividad económica del empresario o profesional o establecimiento permanente del mismo, y, en ambos casos, requiere disponer en Canarias, de los medios humanos y materiales necesarios para la prestación de servicio única acogida al régimen especial. La ligazón de la expresión "*desde donde efectúe la operación"* con *"sede de la actividad económica o establecimiento permanente"* no implica una mera "venta" del viaje, sino la propia organización del mismo.

Que AR (la entidad mercantil consultante) tenga su domicilio social y fiscal en Canarias pudiera presumir la organización del viaje en este territorio y, por ende, la sujeción en todo caso al IGIC de la prestación de servicio única, pero se habrá de estar a la realidad de la gestión y dirección del viaje (organización) para determinar la localización del citado servicio único.

A juicio de este centro directivo y de acuerdo con lo expuesto en el escrito presentado, la actividad de compraventa de "noches de hotel" que realiza AR es una mera actividad formal bajo la dirección estratégica y de organización de AS que utilizaría medios materiales y humanos no afectos a AR. En definitiva, se desarrolla la actividad en su práctica totalidad con medios materiales y humanos ajenos a AR, aunque sean de otras sociedades del grupo.

TERCERO.- Conforme con todo lo expuesto, es criterio de este centro directivo que, de acuerdo con los datos aportados, la entidad mercantil consultante (AR) no organiza el viaje desde la sede de su domicilio social y fiscal en Canarias, por lo que la prestación de servicio se encuentra 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, 5 de septiembre de 2018

EL VICECONSEJERO DE HACIENDA Y PLANIFICACIÓN

Javier Armas González