PERSONA O ENTIDAD CONSULTANTE:	DOMICILIO:
CONCEPTO IMPOSITIVO: Impuesto General Indirecto Canario	**NORMATIVA APLICABLE:** Art. 17.1 Ley 20/1991 Art. 54 Ley 20/1991 Art. 47 Ley 19/1994 Art. 111 Real Decreto 2538/1994

CUESTIÓN PLANTEADA:

La sociedad mercantil manifiesta que es una agencia de viajes mayorista-minorista. Tiene su domicilio fiscal y social en Canarias y cuenta con medios materiales y humanos suficientes para el desarrollo de su actividad de agencia de viajes mayorista-minorista, estando la sede de su actividad localizada en Canarias. Está dada de alta en el régimen especial de las agencias de viajes del IGIC y es una entidad inscrita en el Registro Oficial de Entidades de la Zona Especial Canaria.

Contrata en su propio nombre los servicios prestados por otros empresarios (por ejemplo, empresas hoteleras), facturando posteriormente los mismos a los clientes a su nombre. Tiene previsto suscribir, entre otros, contratos con empresas establecidas en la Península Ibérica (en España), por el que adquirirán anualmente un determinado número de plazas hoteleras que estas sociedades gestionan (todas ellas en territorio peninsular), para posteriormente vender paquetes turísticos que incluyan dichas plazas hoteleras a sus clientes, tanto viajeros finales como tour-operadores u otras agencias de viajes.

Conforme a lo manifestado con anterioridad, se consulta lo siguiente:

1º Las empresas peninsulares, por la venta de las plazas hoteleras de las que son titulares y que están situadas en la Península, facturarían a la consultante, por lo que se consulta si dichas operaciones estarían sujetas y no exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, IVA). En caso afirmativo, que tipo sería aplicable.

2º En caso de que la respuesta anterior sea afirmativa, la consultante soportaría un IVA en dicha adquisición de plazas hoteleras. Al tratarse de una empresa establecida en Canarias, se consulta si procedería la devolución del IVA.

3º Por la facturación que la consultante efectuaría a sus clientes, esto es viajeros, agencias de viajes o tour-operadores, por la venta de los paquetes turísticos relacionados con hoteles situados en la Península, si se encuentra sujeta al IGIC. También se consulta si tiene alguna incidencia si sus clientes están situados en Canarias, en la Península, en la Unión Europea o en un país tercero, o que los mismos sean particulares, empresarios o profesionales.

4º Si los servicios prestados por la consultante están sujetos a IGIC, atendiendo al expositivo del escrito, si se entiende que la consultante actúa en nombre propia respecto del viajero, la agencia de viajes o del tour-operador, y si le corresponde aplicar el Régimen Especial de Agencias de Viajes establecido en el artículo 54 de la Ley 20/1991.

5º En el supuesto de que fuera aplicable el Régimen Especial de Agencias de Viajes, en las prestaciones de servicios en los que el viaje se realice en los establecimiento realizados en la Península, si aplicaría la exención a que se refiere el artículo 54.3 de la Ley 20/1991. En caso contrario, que tipo sería de aplicación.

6º En relación con el IGIC soportado por la consultante en la realización de su actividad

de agencia de viajes, si tendría derecho a la deducción del mismo.

CONTESTACIÓN VINCULANTE:

Primero.- Las prestaciones de servicio de alojamiento realizadas por establecimientos hoteleros situados en la Península no se encuentran sujetas al IGIC.

Segundo.- La venta, desde la sede en Canarias, de paquetes turísticos relacionados con hoteles situados en la Península previamente adquiridos por la agencia de viajes consultante, en los que ésta actúa en nombre propio respecto a sus clientes (viajeros), tiene la consideración de prestación de servicio única acogida al régimen especial de las agencias de viajes del IGIC, con independencia de que el adquirente del paquete turístico esté situado en Canarias, en la Península, en la Unión Europea o en un país tercero, o que los mismos sean particulares, empresarios o profesionales. No obstante, y dado que se trata de paquetes turísticos relacionados con hoteles situados en la Península, la prestación de servicio única se encuentra exenta del IGIC.

Tercero.- Las agencias de viajes podrán deducir las cuotas de IGIC devengadas y soportadas en la adquisición o importación de bienes o servicios que se utilicen exclusivamente para el general funcionamiento de la actividad empresarial propia de las agencias de viajes (alquiler de locales, luz, mobiliario, equipamiento informático, etc.) y para la realización de la actividad de intermediación en nombre ajeno, siempre y cuando se cumplan los requisitos objetivos, documentales y temporales para el ejercicio de la deducción previstos en el Capítulo Primero del Título II de la Ley 20/1991.

No serán deducibles en ninguna proporción las cuotas de IGIC devengadas y soportadas en la adquisición de bienes o servicios (hoteles, transportes, etc.) para su venta en nombre propio al viajero. Aún no siendo deducibles, estas cuotas de IGIC no tendrán la consideración de costes de explotación para la agencia de viajes puesto que las recupera mediante el cálculo del margen bruto que constituye la base imponible de la prestación de servicio única acogida al régimen especial de las agencias de viajes.

Tomás Miller, 38 – 4ª Planta. Avda. 3 de mayo,2 y 4

35071 – Las Palmas de Gran Canaria 38071 – Santa Cruz de Tenerife

Visto escrito presentado por en el que se formula consulta tributaria en relación al Impuesto General Indirecto Canario (IGIC), esta Dirección General de Tributos, 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 adelante Ley 20/1991), en relación con el articulo 23.2.t) del Decreto 12/2004, de 10 de febrero, por el que se aprueba el Reglamento Orgánico de la Consejería de Economía y Hacienda, emite la siguiente contestación:

PRIMERO.- La sociedad mercantil manifiesta que es una agencia de viajes mayoristas-minoristas. Tiene su domicilio fiscal y social en Canarias y cuenta con medios materiales y humanos suficientes para el desarrollo de su actividad de agencia de viajes mayorista-minorista, estando la sede de su actividad localizada en Canarias. Está dada de alta en el régimen especial de las agencias de viajes del IGIC y es una entidad inscrita en el Registro Oficial de Entidades de la Zona Especial Canaria.

Contrata en su propio nombre los servicios prestados por otros empresarios (por ejemplo, empresas hoteleras), facturando posteriormente los mismos a los clientes a su nombre. Tiene previsto suscribir, entre otros, contratos con empresas establecidas en la Península Ibérica (en España), por el que adquirirán anualmente un determinado número de plazas hoteleras que estas sociedades gestionan (todas ellas en territorio peninsular), para posteriormente vender paquetes turísticos que incluyan dichas plazas hoteleras a sus clientes, tanto viajeros finales como tour-operadores u otras agencias de viajes.

Conforme a lo manifestado con anterioridad, se consulta lo siguiente:

1º Las empresas peninsulares, por la venta de las plazas hoteleras de las que son titulares y que están situadas en la Península, facturarían a la consultante, por lo que se consulta si dichas operaciones estarían sujetas y no exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, IVA). En caso afirmativo, que tipo sería aplicable.

2º En caso de que la respuesta anterior sea afirmativa, la consultante soportaría un IVA en dicha adquisición de plazas hoteleras. Al tratarse de una empresa establecida en Canarias, se consulta si procedería la devolución del IVA.

3º Por la facturación que la consultante efectuaría a sus clientes, esto es viajeros, agencias de viajes o tour-operadores, por la venta de los paquetes turísticos relacionados con hoteles situados en la Península, si se encuentra sujeta al IGIC. También se consulta si tiene alguna incidencia si sus clientes están situados en Canarias, en la Península, en la Unión Europea o en un país tercero, o que los mismos sean particulares, empresarios o profesionales.

4º Si los servicios prestados por la consultante están sujetos a IGIC, atendiendo al expositivo del escrito, si se entiende que la consultante actúa en nombre propia respecto del viajero, la agencia de viajes o del tour-operador, y si le corresponde aplicar el Régimen Especial de Agencias de Viajes establecido en el artículo 54 de la Ley 20/1991.

5º En el supuesto de que fuera aplicable el Régimen Especial de Agencias de Viajes, en las prestaciones de servicios en los que el viaje se realice en los establecimiento realizados en la Península, si aplicaría la exención a que se refiere el artículo 54.3 de la Ley 20/1991. En caso contrario, que tipo sería de aplicación.

6º En relación con el IGIC soportado por la consultante en la realización de su actividad de

Tomás Miller, 38 – 4ª Planta. Avda. 3 de mayo,2 y 4

35071 – Las Palmas de Gran Canaria 38071 – Santa Cruz de Tenerife

agencia de viajes, si tendría derecho a la deducción del mismo.

SEGUNDO.- Debe aclararse que esta Dirección General de Tributos no es competente para pronunciarse en materia de Impuesto sobre el Valor Añadido, cuestiones para cuya resolución deberá dirigirse la entidad mercantil consultante a la Subdirección General de Impuestos sobre el Consumo de la Dirección General de Tributos del Ministerio de Economía y Hacienda. A tal efecto, la presente respuesta a consulta tributaria vinculante se limitará al tratamiento en el ámbito del IGIC de las operaciones objeto de consulta.

TERCERO.- El artículo 17 de la Ley 20/1991 establece las distintas reglas, general y especiales, a aplicar para determinar el lugar de realización de las prestaciones de servicios, entre ellas la siguiente:

> *"Para la determinación del lugar de realización de las prestaciones de servicios en las relaciones con la Península, Islas Baleares, Ceuta, Melilla, cualquier otro Estado miembro de la Comunidad Europea o bien con Terceros Países serán de aplicación las siguientes reglas:*
>
> *1. Regla general.*
>
> *"1.º Los servicios se considerarán prestados en el lugar donde esté situada la sede de la actividad económica de quien los preste.*
>
> *A los efectos de este Impuesto, se entenderá situada la sede de la actividad económica en el territorio donde el interesado centraliza la gestión y el ejercicio habitual de su actividad empresarial o profesional, siempre que, además, carezca de establecimientos permanentes en otros territorios.*
>
> *2.º Si el sujeto pasivo ejerce su actividad con habitualidad y simultáneamente en las Islas Canarias y en la Península, Islas Baleares, Ceuta, Melilla, cualquier otro Estado miembro de la Comunidad Europea o bien en Terceros Países, se entenderán prestados los servicios donde radique el establecimiento permanente desde el que se realice la prestación de los mismos. (…)"*

La aplicación de la citada regla general resuelve la primera de las cuestiones planteadas por el consultante, al implicar que las prestaciones de servicio de alojamiento realizadas por establecimientos hoteleros situados en la Península no se encuentran sujetas al IGIC.

CUARTO.- El número 1 del citado artículo 54 de la Ley 20/1991, regulador del régimen especial de las agencias de viajes, presenta el siguiente tenor literal:

> *"1. El régimen especial de las agencias de viajes será de aplicación:*
>
> *1.° 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.*

Tomás Miller, 38 – 4ª Planta. Avda. 3 de mayo,2 y 4

35071 – Las Palmas de Gran Canaria 38071 – Santa Cruz de Tenerife

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.

2.° A las operaciones realizadas por los organizadores de circuitos turísticos en los que concurran las circunstancias previstas en el número anterior.

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

1.° Las ventas al público efectuadas por agencias minoristas de viajes organizados por agencias mayoristas.

2.° Las llevadas a cabo utilizando para la realización de viajes exclusivamente medios de transporte o de hostelería propios."

Por otra parte, el número 4 del citado artículo 54 expresa lo siguiente:

"4. 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."

En consecuencia, en la venta de paquetes turísticos relacionados con hoteles situados en la Península, previamente adquiridos por la entidad mercantil consultante, que tiene la consideración administrativa de agencia de viajes, en los que actúa en nombre propio respecto a sus clientes (viajeros) y efectúa la operación de venta desde oficinas situadas en Canarias, es de aplicación el régimen especial de las agencias de viajes del IGIC, con independencia que su cliente (viajero) esté situado en Canarias, en la Península, en la Unión Europea o en un país tercero, o que los mismos sean particulares, empresarios o profesionales, o que los hoteles se encuentren situado fuera de Canarias o los transportes se desarrollen fuera de este territorio.

Llegados a este punto, debe contemplarse lo expresado en el número 3 del mencionado artículo 54 de la Ley 20/1991:

"*Estarán exentos de Impuesto los servicios prestados por las agencias de viajes cuando las entregas de bienes o prestaciones de servicios, adquiridos en beneficio del viajero y utilizados para realizar el viaje, se efectúen fuera 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 la prestación de servicios de la agencia correspondiente a las efectuadas fuera de Canarias."

Tomás Miller, 38 – 4ª Planta. Avda. 3 de mayo,2 y 4

35071 – Las Palmas de Gran Canaria 38071 – Santa Cruz de Tenerife

Establecida la sujeción al IGIC, estará exenta la parte del viaje (recordemos que a efectos de este régimen especial se consideran viajes los servicios de hospedaje o transporte prestados conjuntamente o por separado y, en su caso, con otros de carácter accesorio o complementario) efectuada fuera de las Islas Canarias. En el caso de que el viaje se realice sólo parcialmente en el territorio canario, únicamente gozará de exención la parte del viaje efectuadas fuera de Canarias.

En consecuencia, la operación objeto de consulta se encontraría sujeta pero exenta al IGIC.

No obstante, no será aplicable el régimen especial de las agencias de viajes cuando el destinatario de las prestaciones de servicio es otra agencia de viajes o "tour operador" (puesto que la entidad mercantil consultante manifiesta que se trata de una agencia de viajes mayorista-minorista).

QUINTO.- Respecto a la deducción de las cuotas de IGIC devengadas y soportadas en la adquisición o importación de bienes o servicios que se afecten a la actividad de agencia de viajes, debemos diferenciar tres tipos de cuotas:

a) Las cuotas devengadas y soportadas en la adquisición o importación de bienes o servicio "generales" (por ejemplo, alquiler de local, luz, mobiliario, equipamiento informático, etc.).

Estas cuotas se deducirán, conforme a lo establecido en el número 8 del artículo 54 de la Ley 20/1991, de acuerdo con la regulación general del derecho a la deducción establecida en el Capítulo Primero del Título II de la Ley 201991. En este sentido, debe tenerse en cuenta que la exención contemplada en el artículo 54.3 de la Ley 20/1991 tiene la consideración de exención plena derivado de lo establecido en el artículo 29.4.1º.f) de la Ley 20/1991.

Esta circunstancia implica dos matizaciones:

- No resulta de aplicación la regla de la prorrata cuando el sujeto pasivo exclusivamente desarrolla la actividad de agencia de viajes.

- Que los bienes o servicios "generales" que se adquieran o importe y que se afecten exclusivamente a la actividad de agencia de viaje, con independencia de que sea o no aplicable el régimen especial de las agencias de viajes, se entienden que se utilizan en actividades que dan derecho a deducir.

b) Las cuotas devengadas y soportadas en la adquisición o importación de bienes o servicios que se utilicen en la actividad de mediación en nombre ajeno propia de las agencias de viajes.

Resulta plenamente aplicable lo expresado en la letra a) anterior.

Tomás Miller, 38 – 4ª Planta. Avda. 3 de mayo,2 y 4

35071 – Las Palmas de Gran Canaria 38071 – Santa Cruz de Tenerife

c) Las cuotas devengadas y soportadas en la adquisición de bienes o servicios (hoteles, transportes, etc.) para su venta en nombre propio al viajero.

El artículo 111 del Real Decreto 2538/1994, de 29 de diciembre, por el que se dictan normas de desarrollo relativas al Impuesto General Indirecto Canario y al Arbitrio sobre la Producción e Importación en las Islas Canarias, creados por la Ley 20/1991, de 7 de junio, dispone que:

> "*Las agencias de viajes a las que se aplique este régimen especial podrán practicar sus deducciones en los términos establecidos en el Título Segundo de este Reglamento.*
>
> *No obstante, no podrán deducir el impuesto repercutido en las adquisiciones de bienes y servicios que redunden directamente en beneficio del viajero y efectuadas para la realización del viaje."*

Por tanto, no cabe la deducción de las cuotas devengadas y soportadas en la adquisición de bienes o servicios para su venta en nombre propio al viajero a las que resulta de aplicación el régimen especial de las agencias de viajes.

La imposibilidad de deducción de estas cuotas no es contradictoria con la consideración de sujeción al IGIC sin exención de la parte de viaje efectuada en Canarias y la sujeción con exención, considerada plena, de la parte del viaje efectuada fuera de Canarias, puesto que las mismas son recuperadas por el propio sujeto pasivo sin necesidad de considerar tales cuotas como un coste más.

En efecto, tales cuotas no las recupera el empresario a través de la vía de la deducción sino a través de la vía del cálculo de la base imponible propia del régimen especial de las agencias de viajes.

El número 5 del artículo 54 de la Ley 20/1991 expresa lo siguiente:

> *5. La base imponible será el margen bruto de la agencia de viajes.*
>
> *A estos efectos se considera margen bruto de la agencia 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*

Tomás Miller, 38 – 4ª Planta. Avda. 3 de mayo,2 y 4
35071 – Las Palmas de Gran Canaria 38071 – Santa Cruz de Tenerife

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 anterior, ni los de los bienes o servicios utilizados para la realización de las mismas."

Se constata que para el cálculo del margen bruto de las agencias de viajes se resta el importe efectivo, impuestos incluidos, de las entregas de bienes y prestaciones de servicios que efectuados por otros empresarios o profesionales, sean adquiridos por la agencia de viajes para su utilización en la realización del viaje y que redunden directamente en beneficio del viajero. Pues bien, ésta es la forma de recuperación de las cuotas de IGIC no deducibles a que se refiere esta letra c).

SEXTO.- Por último, y en la medida en que la agencia de viajes consultante manifiesta estar inscrita en el Registro Oficial de Entidades de la Zona Especial Canaria, le será de aplicación la exención del IGIC prevista en el artículo 47 de la Ley 19/1994, de 6 de Julio, de Modificación del Régimen Económico Fiscal de Canarias, en las entregas de bienes y prestaciones de servicio que realice, siempre que el destinatario de la operación sea otra entidad ZEC. Esta exención dará derecho a la deducción y devolución de las cuotas soportadas por repercusión directa en sus adquisiciones de bienes o en los servicios recibidos, o de la carga impositiva implícita en los mismos, así como de las cuotas satisfechas a la Hacienda Pública, en la medida en que los correspondientes bienes y servicios se utilicen por el sujeto pasivo en la realización de las operaciones mencionadas. También será aplicable la exención del IGIC a las importaciones de bienes.

SÉPTIMO.- En definitiva, es criterio vinculante de esta Dirección General de Tributos:

Primero.- Las prestaciones de servicio de alojamiento realizadas por establecimientos hoteleros situados en la Península no se encuentran sujetas al IGIC.

Segundo.- La venta, desde la sede en Canarias, de paquetes turísticos relacionados con hoteles situados en la Península previamente adquiridos por la agencia de viajes consultante, en los que ésta actúa en nombre propio respecto a sus clientes (viajeros), tiene la consideración de prestación de servicio única acogida al régimen especial de las agencias de viajes del IGIC, con independencia de que el adquirente del paquete turístico esté situado en Canarias, en la Península, en la Unión Europea o en un país tercero, o que los mismos sean particulares, empresarios o profesionales. No obstante, y dado que se trata de paquetes turísticos relacionados con hoteles situados en la Península, la prestación de servicio única se encuentra exenta del IGIC.

Tercero.- Las agencias de viajes podrán deducir las cuotas de IGIC devengadas y soportadas en la adquisición o importación de bienes o servicios que se utilicen exclusivamente para el general funcionamiento de la actividad empresarial propia de las agencias de viajes

Tomás Miller, 38 – 4ª Planta. Avda. 3 de mayo,2 y 4

35071 – Las Palmas de Gran Canaria 38071 – Santa Cruz de Tenerife

(alquiler de locales, luz, mobiliario, equipamiento informático, etc.) y para la realización de la actividad de intermediación en nombre ajeno, siempre y cuando se cumplan los requisitos objetivos, documentales y temporales para el ejercicio de la deducción previstos en el Capítulo Primero del Título II de la Ley 20/1991.

No serán deducibles en ninguna proporción las cuotas de IGIC devengadas y soportadas en la adquisición de bienes o servicios (hoteles, transportes, etc.) para su venta en nombre propio al viajero. Aún no siendo deducibles, estas cuotas de IGIC no tendrán la consideración de costes de explotación para la agencia de viajes puesto que las recupera mediante el cálculo del margen bruto que constituye la base imponible de la prestación de servicio única acogida al régimen especial de las agencias de viajes.

Todo lo cual se le comunica de acuerdo con la Disposición Adicional Décima, número tres, de la Ley 20/1991, y con el alcance establecido en el articulo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y se le advierte que la presente consulta no tendrá efectos vinculantes respecto al objeto o tramitación de un procedimiento, recurso o reclamación iniciado con anterioridad a su presentación.

Las Palmas de Gran Canaria, 25 de agosto de 2009

EL DIRECTOR GENERAL DE TRIBUTOS
P.S. Orden de 28 de julio de 2009

Pedro Rosales Codorniu

Tomás Miller, 38 – 4ª Planta. Avda. 3 de mayo,2 y 4
35071 – Las Palmas de Gran Canaria 38071 – Santa Cruz de Tenerife