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

CONSULTA TRIBUTOS REF
CONSULTA Nº 2145 (08/11/22)

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

CUESTIÓN PLANTEADA

La consultante es una entidad mercantil con sede de dirección efectiva en el territorio de aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido que forma parte de un grupo empresarial y dispone de establecimiento permanente en Canarias.

La consultante actúa como agencia de viajes mayorista y organiza viajes combinados, que se desarrollan en Europa y Baleares. La consultante no dispone de fuerza de ventas propias, comercializando los paquetes turísticos mediante agencias minorista, que forman parte del grupo o no, establecidas en el territorio de aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido. Las agencias de viajes minorista actúan en nombre y por cuenta de la consultante percibiendo una comisión por cada venta, siendo las mismas empresas autónomas.

Expone la consultante que desde su establecimiento permanente situado en Canarias se realizan, entre otras, las siguientes funciones de elaboración y comercialización de los paquetes turísticos:

a. previas a la venta:

i. definición de destinos,

ii. definición de paquetes,

iii. negociación con proveedores,

iv. fijación de precios,

v. carga en el sistema de paquetes y precios,

vi. etc,

b. simultáneas a la venta:

i. elaboración de folletos,

ii. resolución de dudas agencias de viajes,

iii. Resolución de incidencias en el producto previo a contratación,

iv. etc,

c. y posteriores vinculados con el producto ofertado:

i. resolución de incidencias el el producto una vez vendido,

ii. resolución de incidencias en el producto en fase de ejecución de los viajes,

iii. obtención de información de retorno en relación con los productos ofertados mediante encuestas información recibida de os agentes de zona,

iv. etc.

Añaden que existen dos directivos de la compañía residente en Canarias (que forman parte de los medios humanos del citado establecimiento permanente) y se consideran máximos responsables. Adicionalmente, existen decenas de empleados y unas oficinas sitas en Santa Cruz de Tenerife que gestionan las funciones de la cadena de valor descritas en los subapartados anteriores. Todo ello sin perjuicio, que las decisiones societarias y estratégicas de la sociedad, se tomen desde su sede de dirección efectiva.

Determinados servicios de soporte están centralizados en otras compañías del grupo establecidas en el territorio de aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido español, que los prestan a las distintas compañías operativas del grupo. Se trata de servicios de eficiencia en su gestión están centralizados a nivel global para todo el conjunto de compañías que se integran en el grupo.

Dichos servicios auxiliares o de apoyo prestados por otras sociedades del grupo son básicamente: servicios contables, fiscales, laborales, informáticos, servicios jurídicos, asesoramiento sobre funcionamiento general y métodos de gestión, facturación, cobro de créditos, gestión del alta de agencias de viaje minoristas en la red comercial, entrega de folletos a las agencias de viaje minorista, call center para asistir a las agencias de viajes minoristas en el uso del sistema informático de venta de producto y resolver las incidencias en la realización de la compra a través del sistema informático.

Se consulta si la venta de los viajes combinados están sujetos al IGIC.

CONTESTACIÓN VINCULANTE

La prestación de servicios de venta de viajes, en los términos expuesto por la consultante, está sujeta al IGIC.

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, Presupuestos y Asuntos Europeos aprobado por Decreto 175/2022, de 3 de agosto, emite la siguiente contestación:

PRIMERO.- La consultante es una entidad mercantil con sede de dirección efectiva en el territorio de aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido que forma parte de un grupo empresarial y dispone de establecimiento permanente en Canarias.

La consultante actúa como agencia de viajes mayorista y organiza viajes combinados, que se desarrollan en Europa y Baleares. La consultante no dispone de fuerza de ventas propias, comercializando los paquetes turísticos mediante agencias minorista, que forman parte del grupo o no, establecidas en el territorio de aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido. Las agencias de viajes minorista actúan en nombre y por cuenta de la consultante percibiendo una comisión por cada venta, siendo las mismas empresas autónomas.

Expone la consultante que desde su establecimiento permanente situado en Canarias se realizan, entre otras, las siguientes funciones de elaboración y comercialización de los paquetes turísticos:

a. previas a la venta:

i. definición de destinos,

ii. definición de paquetes,

iii. negociación con proveedores,

iv. fijación de precios,

v. carga en el sistema de paquetes y precios,

vi. etc,

b. simultáneas a la venta:

i. elaboración de folletos,

ii. resolución de dudas agencias de viajes,

iii. Resolución de incidencias en el producto previo a contratación,

iv. etc,

c. y posteriores vinculados con el producto ofertado:

i. resolución de incidencias el el producto una vez vendido,

ii. resolución de incidencias en el producto en fase de ejecución de los viajes,

iii. obtención de información de retorno en relación con los productos ofertados mediante encuestas información recibida de os agentes de zona,

iv. etc.

Añaden que existen dos directivos de la compañía residente en Canarias (que forman parte de los medios humanos del citado establecimiento permanente) y se consideran máximos responsables. Adicionalmente, existen decenas de empleados y unas oficinas sitas en Santa Cruz de Tenerife que gestionan las funciones de la cadena de valor descritas en los subapartados anteriores. Todo ello sin perjuicio, que las decisiones societarias y estratégicas de la sociedad, se tomen desde su sede de dirección efectiva.

Determinados servicios de soporte están centralizados en otras compañías del grupo establecidas en el territorio de aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido español, que los prestan a las distintas compañías operativas del grupo. Se trata de servicios de eficiencia en su gestión están centralizados a nivel global para todo el conjunto de compañías que se integran en el grupo.

Dichos servicios auxiliares o de apoyo prestados por otras sociedades del grupo son básicamente: servicios contables, fiscales, laborales, informáticos, servicios jurídicos, asesoramiento sobre funcionamiento general y métodos de gestión, facturación, cobro de créditos, gestión del alta de agencias de viaje minoristas en la red comercial, entrega de folletos a las agencias de viaje minorista, call center para asistir a las agencias de viajes minoristas en el uso del sistema informático de venta de producto y resolver las incidencias en la realización de la compra a través del sistema informático.

Se consulta si la venta de los viajes combinados están sujetos al IGIC.

SEGUNDO.- La consultante está siendo objeto de un procedimiento de comprobación relacionado con los hechos objeto de consulta en relación al Impuesto sobre el Valor Añadido, por lo que no afecta a que la presente contestación tenga efectos vinculantes para la Administración tributaria gestora del IGIC.

TERCERO.- Al referirse la consulta a la localización del hecho imponible, se solicitó la emisión del informe previsto en la disposición adicional décima.Tres de la Ley 20/1991. El informe de la Subdirección General de Impuestos sobre el Consumo de la Dirección General de Tributos del Ministerio de Hacienda y Función Pública, señala lo siguiente (el subrayado es nuestro):

"Primero: El artículo 4, apartado uno, de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE de 29 de diciembre), establece que "estarán sujetas al Impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el ámbito espacial del Impuesto por empresarios o profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, incluso si se efectúan a favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que las realicen.".

El apartado dos, letras a) y b), del mismo precepto señala que "se entenderán realizadas en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional:

a) Las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por las sociedades mercantiles, cuando tengan la condición de empresario o profesional.

b) Las transmisiones o cesiones de uso a terceros de la totalidad o parte de cualesquiera de los bienes o derechos que integren el patrimonio empresarial o profesional de los sujetos pasivos, incluso las efectuadas con ocasión del cese en el ejercicio de las actividades económicas que determinan la sujeción al Impuesto.".

Por otra parte, de acuerdo con lo establecido en el artículo 5.Uno de la citada Ley 37/1992, se reputarán empresarios o profesionales, a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido:

"a) Las personas o entidades que realicen las actividades empresariales o profesionales definidas en el apartado siguiente de este artículo.

No obstante, no tendrán la consideración de empresarios o profesionales quienes realicen exclusivamente entregas de bienes o prestaciones de servicios a título gratuito, sin perjuicio de lo establecido en la letra siguiente.

b) Las sociedades mercantiles, salvo prueba en contrario.

(...).".

En este sentido, el apartado dos, de este artículo 5, establece que "son actividades empresariales o profesionales las que impliquen la ordenación por cuenta propia de factores de producción materiales y humanos o de uno de ellos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.

En particular, tienen esta consideración las actividades extractivas, de fabricación, comercio y prestación de servicios, incluidas las de artesanía, agrícolas, forestales, ganaderas, pesqueras, de construcción, mineras y el ejercicio de profesiones liberales y artísticas.".

En consecuencia, la consultante tiene la condición de empresario o profesional y estarán sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido las entregas de bienes y

prestaciones de servicios que en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional realice en el territorio de aplicación del Impuesto.

Segundo.- Por otra parte, el capítulo VI del título IX de la Ley 37/1992, artículos 141 a 147, regula el régimen especial denominado "de las agencias de viajes".

De conformidad con lo dispuesto en el apartado uno del artículo 141 de la Ley 37/1992, el régimen especial de las agencias de viajes será de aplicación:

"1.º 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.

2.º 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.

(...).".

Por otra parte, el artículo 144 de la Ley del Impuesto dispone lo siguiente:

"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".

Dicho régimen especial se encuentra regulado en los artículos 69 al 75 de la Ley 4/2012, de 25 de junio, de medidas administrativas y fiscales de la Comunidad Autónoma de Canarias que tiene su correlación en la normativa del Impuesto sobre el Valor Añadido en los artículos 141 a 147 de la Ley del 37/1992.

Tercero.-Por otra parte, el concepto de establecimiento permanente se contiene en el artículo 69, apartado tres, número 2º de la Ley 37/1992, que establece que "a efectos de este Impuesto, se considerará establecimiento permanente cualquier lugar fijo de negocios donde los empresarios o profesionales realicen actividades económicas.

En particular, tendrán esta consideración:

a) La sede de dirección, sucursales, oficinas, fábricas, talleres, instalaciones, tiendas y, en general, las agencias o representaciones autorizadas para contratar en nombre y por cuenta del sujeto pasivo.

b) Las minas, canteras o escoriales, pozos de petróleo o de gas u otros lugares de extracción de productos naturales.

c) Las obras de construcción, instalación o montaje cuya duración exceda de doce meses.

d) Las explotaciones agrarias, forestales o pecuarias.

e) Las instalaciones explotadas con carácter de permanencia por un empresario o profesional para el almacenamiento y posterior entrega de sus mercancías.

f) Los centros de compras de bienes o de adquisición de servicios.

g) Los bienes inmuebles explotados en arrendamiento o por cualquier título.".

Este mismo criterio ha sido consagrado por el Reglamento de Ejecución (UE) nº 282/2011, del Consejo, de 15 de marzo de 2011, por el que se establecen disposiciones de aplicación de la Directiva 2006/112/CE relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DOUE de 23 de marzo) en su artículo 11, que dispone lo siguiente:

"1. A efectos de la aplicación del artículo 44 de la Directiva 2006/112/CE, se entenderá por «establecimiento permanente» cualquier establecimiento, distinto de la sede de la actividad económica contemplada en el artículo 10 del presente Reglamento, que se caracterice por un grado suficiente de permanencia y una estructura adecuada en términos de medios humanos y técnicos que le permitan recibir y utilizar los servicios que se presten para las necesidades propias de dicho establecimiento.

2. A efectos de la aplicación de los artículos indicados a continuación, se entenderá por «establecimiento permanente» cualquier establecimiento, distinto de la sede de la actividad económica contemplada en el artículo 10 del presente Reglamento, que se caracterice por un grado suficiente de permanencia y una estructura adecuada en términos de medios humanos y técnicos que le permitan prestar los servicios que suministre:

a) el artículo 45 de la Directiva 2006/112/CE;

(...)

d) el artículo 192 bis de la Directiva 2006/112/CE.

3. El hecho de disponer de un número de identificación a efectos del IVA no será suficiente en cuanto tal para considerar que un sujeto pasivo tiene un establecimiento permanente.".

Este precepto debe interpretarse a la luz de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, en particular las sentencias de 4 de julio de 1985, asunto 168/84, Gunter Berkhol, de 2 de mayo de 1996, asunto C-231/94, Faaborg-Gelting, de 17 de julio de 1997, asunto C-190/95, ARO Lease BV, de 20 de febrero de 1997, asunto C-260/95, DFDS A/S y de 28 de junio de 2007, asunto C-73/06, Planzer Luxembourg.

De conformidad con esta jurisprudencia, para que exista establecimiento permanente es necesario que el mismo se caracterice por una estructura adecuada en términos de medios humanos y técnicos, propios o subcontratados, con un grado suficiente de permanencia.

En este sentido, según parece deducirse del escrito de consulta, la entidad consultante cuenta en Canarias con medios humanos y materiales suficientes y que presentan un grado suficiente de permanencia, por lo que, en estas circunstancias, podría concluirse que la misma tiene un establecimiento permanente en dicho territorio.

Cuarto.-En consecuencia con lo expuesto en el apartado anterior, debe analizarse la posible intervención de dicho establecimiento permanente en las prestaciones de servicios objeto de consulta.

Tal y como ha manifestado este Centro directivo, entre otras, en la contestación vinculante de 8 de noviembre de 2021, número V2711-21, la determinación de cuándo un establecimiento permanente distinto de la sede de actividad interviene en la realización de una operación debe hacerse a la luz del Reglamento de Ejecución 282/2011, que en su artículo 53.1 dispone lo siguiente:

"1. Para la aplicación del artículo 192 bis de la Directiva 2006/112/CE solo se tomará en consideración el establecimiento permanente que tenga el sujeto pasivo cuando se caracterice por un grado suficiente de permanencia y una estructura adecuada en términos de medios humanos y técnicos que le permitan realizar la entrega de bienes o la prestación de servicios en la que intervenga.".

En particular, el referido artículo 192 bis de la Directiva 2006/112/CE dispone lo siguiente:

"A efectos de la presente sección, a un sujeto pasivo que tenga un establecimiento permanente en el territorio de un Estado miembro en que se devengue el impuesto se le considerará como sujeto pasivo no establecido en el territorio de dicho Estado miembro cuando se cumplan las siguientes condiciones:

a) Que efectúe una entrega de bienes o una prestación de servicios gravada en el territorio de ese Estado miembro; b) que en la entrega de bienes o la prestación de servicios no intervenga ningún establecimiento que tenga el proveedor de servicios en el territorio de ese Estado miembro.".

Por otra parte, el artículo 53.2 del citado Reglamento de Ejecución 282/2011 establece lo siguiente:

"2. Cuando un sujeto pasivo tenga un establecimiento permanente en el territorio del Estado miembro en que se adeude el IVA, se considerará que dicho establecimiento no interviene en la entrega de bienes o prestación de servicios en el sentido del artículo 192 bis, letra b), de la Directiva 2006/112/CE, a menos que el sujeto pasivo utilice los medios técnicos y humanos de dicho establecimiento permanente para operaciones inherentes a la realización de la entrega imponible de esos bienes o la prestación imponible de esos servicios en dicho Estado miembro, ya sea antes o durante esa entrega o prestación.

Cuando los medios del establecimiento permanente se utilicen exclusivamente para llevar a cabo tareas administrativas auxiliares, tales como la contabilidad, la facturación y el cobro de créditos, no se considerará que dichos medios se hayan utilizado a los fines de una entrega de bienes o una prestación de servicios.

(...).".

Por lo tanto, se considerará que el establecimiento permanente de la entidad consultante situado en Canarias interviene en las prestaciones de servicios objeto de consulta cuando el mismo utilice sus medios humanos y técnicos para operaciones inherentes a la realización de dichas prestaciones de servicios, ya sea antes o durante las mismas.

En este sentido, debe señalarse que la intervención del establecimiento permanente en las prestaciones de servicios y, en particular, la utilización de sus medios humanos y técnicos para operaciones inherentes a la realización de las prestaciones de servicios son cuestiones de hecho respecto de las que este Centro directivo no puede pronunciarse y será la propia interesada quien habrá de presentar, en su caso, los medios de prueba que, conforme a derecho, sirvan para justificar tal circunstancia, los cuales serán valorados por la Administración tributaria.

En consecuencia con lo expuesto, si se concluyese que es el establecimiento permanente radicado en las Islas Canarias el que interviene en las prestaciones de los servicios de viajes objeto de consulta mediante la utilización de sus medios humanos y técnicos para las operaciones inherentes a la prestación de tales servicios, en los términos señalados, deberá entenderse que las operaciones objeto de consulta se realizan desde dicho establecimiento y, por tanto, las mismas se entienden realizadas en Canarias y estarían sujetas al Impuesto General Indirecto Canario, en virtud de lo dispuesto en el artículo 144 de la Ley 37/1992, transcrito anteriormente.

No obstante, si se concluyese que en la realización de las operaciones objeto de consulta son las agencias comercializadoras las que intervienen en la prestación de los servicios de viaje y, en particular, mediante la utilización de sus medios humanos y técnicos para operaciones inherentes a su realización, deberá entenderse que estas prestaciones de servicios no se realizan desde el establecimiento permanente situado en las Islas Canarias, sino desde las entidades establecidas en el territorio de aplicación del impuesto y, por tanto, esas prestaciones de servicios se entenderían realizadas en dicho territorio y se encontrarían sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido."

CUARTO.- Hay dos hechos evidentes que se desprenden tanto del contenido de la consulta efectuada, como del informe reproducido de la Subdirección General de Impuestos sobre el Consumo de la Dirección General de Tributos del Ministerio de Hacienda y Función Pública, que por no redundar en su examen y simplificar la presente respuesta, señalaremos a continuación:

- La consultante está acogida al régimen especial de las agencias de viajes.

- La consultante dispone en Canarias, de forma estable, de medios de producción materiales y humanos y, por tanto, de presencia física en el citado territorio. Dispone de establecimiento permanente.

El artículo 72 de la Ley 4/2012, de 25 de junio, de medidas administrativas y fiscales (en adelante, Ley 4/2012) expresa:

"*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 servicios única, siendo a dicha prestación a la que resulta de aplicación la regla de localización prevista en el mismo artículo 72 que hemos reproducido.

- Dicha prestación de servicios única, con independencia del territorio por donde se realice el viaje, estará sujeta al IGIC:

i) Cuando la sede de la actividad económica del sujeto pasivo se encuentre en el territorio de aplicación del Impuesto y no disponga de establecimiento permanente en territorios terceros.

ii) Cuando la sede de la actividad económica del sujeto pasivo se encuentre en el territorio de aplicación del Impuesto y disponiendo de establecimiento permanente en territorios terceros, éstos no efectúen la operación.

iii) Cuando la sede de la actividad económica del sujeto pasivo se encuentre fuera del territorio de aplicación del IGIC, pero disponga de establecimiento permanente en el territorio de aplicación del IGIC desde donde se efectúe la operación.

Los medios de producción adscritos al establecimiento permanente que dispone la consultante habrán de ser capaces de prestar de forma sustancial los servicios cuya tributación se discute en la presente consulta, disponiendo de la aptitud necesaria para ello. En el caso de que efectivamente existan estos medios productivos y que dispongan de la referida aptitud, la vinculación de las operaciones objeto de consulta al establecimiento permanente se producirá si existe una efectiva intervención de los mismos en su realización.

La ejecución solo de actividades preparatorias sin que tales medios de producción intervengan en la realización de la prestación de servicio del viaje, implica la inexistencia respecto de dicha operación de establecimiento permanente.

Lo expuesto es coherente con el contenido del artículo 19.3 de la Ley 20/1991:

"3. A los efectos de lo dispuesto en este artículo, se considerarán establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto los sujetos pasivos que tengan en el mismo la sede de su actividad económica, su domicilio fiscal o un establecimiento permanente que intervenga en la realización de las entregas de bienes y prestaciones de servicios sujetas al Impuesto.

Se entenderá que dicho establecimiento permanente interviene en la realización de entregas de bienes o prestaciones de servicios cuando ordene sus factores de producción materiales y humanos o uno de ellos con la finalidad de realizar cada una de ellas."

En efecto, si un empresario o profesional tiene en el territorio de aplicación del IGIC la sede de su actividad económica o su domicilio fiscal, se encuentra, en todo caso, establecido. Si no tiene en el territorio de aplicación del IGIC la sede de su actividad económica o su domicilio fiscal, pero dispone de establecimiento permanente, se encuentra establecido si dicho establecimiento permanente interviene en la concreta entrega de bien o en la prestación de servicio sujeta al IGIC.

Cabe la posibilidad, por tanto, de que en determinada operación de entrega o prestación un empresario o profesional se encuentre establecido (si el establecimiento permanente interviene en la entrega o prestación), o no se encuentre establecido (si el establecimiento permanente no interviene en la entrega o prestación). Este hecho es fundamental para determinar quién es el sujeto pasivo en la entrega o prestación y, por tanto, al que se le exige el cumplimiento de la obligación tributaria principal que no es otra cosa que el pago a la Hacienda autonómica de la cuota del IGIC devengada.

Existe plena coincidencia en la normativa del Impuesto sobre el Valor Añadido (artículo 84.2 de la Ley 37/1992) y del IGIC (artículo 19.3 de la Ley 20/1991) de cuándo se entiende que un empresario o profesional se encuentra establecido, por lo que consideramos oportuno acudir, aunque Canarias se encuentra fuera del ámbito de aplicación del sistema común del IVA, al Reglamento de Ejecución (UE) nº 282/2011, del Consejo, de 15 de marzo de 2011, por el que se establecen disposiciones de aplicación de la Directiva 2006/112/CE relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (en adelante, Reglamento de ejecución).

Se desprende del artículo 53 del Reglamento de ejecución que la regla general para entender que un establecimiento permanente interviene en una entrega de bien o en una prestación de servicios sujeta al IGIC es la utilización de los medios técnicos y humanos adscritos al mismo para la realización de actos inherentes a la realización de la entrega o de la prestación. Debe utilizarse ambos medios (los técnicos y los humanos) y no uno de ellos, ya sea antes o durante la entrega del bien o la prestación del servicio.

No obstante, cuando los medios del establecimiento permanente se utilicen exclusivamente para llevar a cabo tareas administrativas auxiliares, tales como la contabilidad, la facturación, el cobro de créditos o la tramitación de la declaración de importación, no se considerará que los medios técnicos y humanos se han utilizado a los fines de la entrega del bien o de la prestación de servicios.

Se desprende que la intervención del establecimiento permanente ha de ser material o sustantiva, sin que se considere como tal una mera intervención auxiliar o preparatoria para la realización de la transacción. La misma disposición aclara que cuando los medios del establecimiento permanente se utilicen exclusivamente para llevar a cabo tareas administrativas auxiliares, tales como la contabilidad, la facturación y el cobro de créditos, no se considerará que dichos medios se han utilizado a los fines de la realización de una entrega de bienes o una prestación de servicios.

QUINTO.- De lo descrito por la entidad consultante, a juicio de este centro

directivo, se desprende que:

- Goza en Canarias de una consistencia mínima o estructura apta distinta del de la sede de la actividad económica, entendida como un conjunto ordenado de medios materiales y humanos.

- Tiene intención de permanencia en el tiempo, lo que equivale a disponer de un lugar fijo de negocio de manera estable.

- Dispone de autonomía en la operación diaria en la prestación de servicios o realización de las actividades, que lleva consigo atribuir las operaciones al establecimiento permanente situado en el territorio de aplicación del IGIC y no a la sede de la actividad económica situada en el territorio de aplicación del IVA.

La entidad consultante desarrolla evidentes actividades de creación/organización de paquetes turísticos: definición de destinos, configuración del paquete turístico, negociación con proveedores (que manifiesta incluye tanto con los prestadores de servicios propios de la actividad de transporte, alojamiento y servicios accesorios o complementarios, como con las agencias de viajes que intermedian en nombre y por cuenta de la consultante en la venta de los paquetes turísticos), la fijación de precios, etc. A ello hay que añadir otras funciones relacionadas con las ventas: carga en el sistema informático de los paquetes y los precios, elaboración de los folletos, resolución de las incidencias tanto previa a la venta del paquete como con posterioridad a dicha venta, resolución de dudas de las agencias comercializadoras, es decir las agencias de viajes minoristas, en los términos descritos en los antecedentes.

Ello implica, a juicio de este centro directivo, necesariamente la atribución al establecimiento de elementos primordiales para el desarrollo de su actividad, lo que equivale a que interviene en la prestación de servicios de venta del viaje de forma esencial, por lo que la prestación de servicios única estaría sujeta al IGIC.

No es obstáculo ni menoscabo de la atribución al establecimiento permanente de la prestación de servicios de venta de viajes, el hecho de que determinados servicios de soporte auxiliares o de apoyo están centralizados en otras compañías del grupo establecidas en el territorio de aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido español, que los prestan a las distintas compañías operativas del grupo. Dichos servicios auxiliares o de apoyo prestados por otras sociedades del grupo son básicamente: servicios contables, fiscales, laborales, informáticos, servicios jurídicos, asesoramiento sobre funcionamiento general y métodos de gestión, facturación, cobro de créditos, gestión del alta de agencias de viaje minoristas en la red comercial, entrega de folletos a las agencias de viaje minorista, call center para asistir a las agencias de viajes minoristas en el uso del sistema informático de venta de producto y resolver las incidencias en la realización de la compra a través del sistema informático.

Por otra parte, el hecho de que no posea la consultante de fuerza de venta propia, sino que se realice a través de agencias minoristas o agencias comercializadoras que actúan en nombre y por cuenta de la consultante, no es obstáculo para entender que el establecimiento permanente no interviene en la prestación de servicios única y, por tanto, respecto a esta prestación no se encuentre establecida en Canarias.

La utilización de venta externa no puede tener incidencia en la localización de las operaciones y determinar que un sujeto pasivo se encuentre no establecido en Canarias, cuando en el caso de la consulta nos encontramos con los siguientes elementos:

- Las actuaciones previas más relevantes a la venta de los paquetes turísticos se realizan con medios materiales y humanos adscritos al establecimiento permanente, en los términos descritos en los antecedentes.

- Personal directivo adscrito al establecimiento permanente suscriben con agencias de viajes minoristas, pertenecientes o no al grupo, contratos de mera agencia en nombre y por cuenta de la consultante, sin que exista cláusula alguna que pueda atribuir la posibilidad de negociación de precios. En definitiva, las agencias de viajes minoristas no constituyen establecimientos permanentes.

- Los precios son establecidos por el establecimiento permanente de la consultante.

Con independencia de todo ello, es un dato relevante de intervención/realización del establecimiento permanente en la prestación de servicios de venta del viaje, el hecho de que las agencias de viajes minoristas emitan facturas respecto a la prestación de servicios de mediación sujetándola al IGIC con inversión del sujeto pasivo en la entidad consultante. Ello es así porque entiende (de forma correcta) que el destino del servicio es el establecimiento permanente en Canarias y no es la sede de la actividad económica, resultando aplicable la regla general de localización de las prestaciones de servicios prevista en el artículo 17.Uno.1 de la Ley 20/1991.

Llegados a este punto, resulta significativo el contenido de la consulta relativa al IVA V3309-20 de 6 de noviembre de 2020, en el que una agencia de viajes minorista o comercializadora de viajes establecida en el territorio de aplicación del IVA presta un servicio de mediación por cuenta ajena en la venta al público de viajes organizados por agencias de viaje mayoristas establecidas en la Islas Canarias que actúan en nombre propio respecto de los viajeros.

La consulta asume, sin ningún tipo de matización, que es la agencia de viajes mayorista quien presta directamente los servicios a los clientes y que está acogida al régimen especial de las agencias del IGIC, y que se considerarán prestados en el territorio de las Islas Canarias, que no forma parte del territorio de aplicación del Impuesto, con independencia de dónde se encuentre establecido el empresario o profesional destinatario del servicio de viajes y del lugar desde el que materialmente se presten.

Por otra parte, señala que la consultante (la agencia de viajes minorista) presta un servicio de mediación en nombre y por cuenta ajena a la mayorista canaria.Este servicio de mediación tampoco estará sujeto al Impuesto sobre el Valor Añadido al ser su destinario un empresario o profesional no establecido en el territorio de aplicación del Impuesto, de conformidad con lo establecido en el artículo 69.Uno.1º de la Ley 37/1992.

Se desprende del contenido de esta consulta que el hecho de la fuerza de venta de una

agencia de viajes mayorista radique en una agencia de viajes minorista no tiene ninguna implicación a la hora de determinar la localización de la venta del viaje. Existe, por tanto, una plena coordinación entre el contenido de la presente respuesta y el contenido de la consulta V3309-20 de 6 de noviembre de 2020

SEXTO.- Conforme a todo lo expuesto, es criterio vinculante de este centro directivo que la prestación de servicios de venta de viajes, en los términos expuesto por la consultante, está sujeta al IGIC.

Santa Cruz de Tenerife, 8 de noviembre de 2022

EL VICECONSEJERO DE HACIENDA, PRESUPUESTOS

Y ASUNTOS EUROPEOS

Fermín Delgado García