Administración Tributaria Canaria
Gobierno de Canarias

CONSULTA TRIBUTOS REF

CONSULTA NÚM. 1531 (17/12/2012)

PERSONA O ENTIDAD CONSULTANTE	**DOMICILIO**
CONCEPTO IMPOSITIVO Impuesto General Indirecto Canario	**NORMATIVA APLICABLE** Art. 17.Tres.Uno.1.h) Ley 20/1991 Art. 18.1 Ley 20/1991 Art. 20.Dos.5 Ley 20/1991 Art. 22.1 Ley 20/1991

CUESTIÓN PLANTEADA

En síntesis, se consulta por el régimen tributario en el IGIC de la venta de "derechos de puntos", cuota anual y cuotas satisfechas por acceder a determinados hoteles o en ciertas fechas especiales dentro del denominado programa de intercambio de derechos de aprovechamiento por turnos basado en puntos ("programa de puntos") por el grupo internacional consultante.

En concreto se consulta por la sujeción, devengo, base imponible y rectificación de cuotas indebidamente repercutidas e ingresadas.

CONTESTACIÓN VINCULANTE

Es criterio vinculante de este Centro Directivo lo siguiente:

Primero.- No están sujetas al IGIC las adquisiciones de "derechos de puntos", la cuota anual para poder canjear los derechos de puntos o las cuotas que puedan satisfacer para acceder a determinados hoteles o en ciertas fechas especiales por los clientes de grupo internacional consultante dentro del denominado programa de intercambio de derechos de aprovechamiento por turnos basado en puntos ("programa de puntos"), siempre que, cuando sea exigible su cobro, no sea posible conocer, entre otros, el momento o el complejo hotelero en el que el adquirente hará uso de los mismos.

Segundo.- Se encuentran sujetas al IGIC las prestaciones de servicio de alojamiento en establecimientos o complejos hoteleros radicados en las Islas Canarias prestados a sus clientes por el grupo internacional consultante. El devengo de la operación se producirá cuando el cliente redime, a su llegada al establecimiento hotelero, los "derechos de puntos" que adquirió previamente

Tercero.- La base imponible del IGIC de las prestaciones de servicio de alojamiento sujetas al IGIC estará constituida por el total de la contraprestación, y en concreto, por los siguientes conceptos:

- La parte del importe inicialmente satisfecho por la adquisición de los "derechos a puntos" que proporcionalmente se corresponda con los puntos redimidos para acceder al correspondiente servicio de alojamiento.

- La cuota anual satisfecha para poder canjear los "derechos a puntos" y utilizar los servicios.

- En su caso, las cuotas adicionales que puedan satisfacerse para acceder a determinados hoteles o en ciertas fechas especiales.

Cuarto.- De existir de cuotas de IGIC indebidamente repercutidas e ingresadas por haber aplicado criterios distintos a los manifestados en la presente respuesta a consulta tributaria

vinculante, el consultante deberá rectificar las cuotas impositivas indebidamente repercutidas en este caso, en exceso, debiendo reintegrar al destinatario de la operación el importe correspondiente a tal exceso de acuerdo con lo establecido en el artículo 20.Dos.5 de la Ley 20/1991.

Profesor Agustín Millares Carló 22
Edificio Usos Múltiples-5ª planta
35071 – Las Palmas de Gran Canaria
Tlfo. 928-117365 - Fax 928-455684

Avda. 3 de Mayo,2 y 4,
38071 – Santa Cruz de Tenerife
Tlfo. 922-476606 - Fax 922-476673

Visto el escrito presentado por , en el que formula consulta tributaria acerca del Impuesto General Indirecto Canario (en adelante, 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 Reglamento Orgánico de la Consejería de Economía y Hacienda aprobado por Decreto 12/2004, de 10 de febrero, emite la siguiente contestación:

PRIMERO.- El consultante, grupo internacional, suministra a sus clientes sus servicios hoteleros a través de distintos programas, siendo uno de éstos el denominado programa de intercambio de derechos de aprovechamiento por turnos basado en puntos ("programa de puntos").

Los establecimientos hoteleros pertenecientes al grupo se encuentran tanto en Estados Unidos como en Europa. En España se encuentran tanto en la Península e Islas Baleares como en las Islas Canarias.

El consultante cita dos sentencias del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, actual Tribunal de Justicia de la Unión Europea, (TJCE), C-270/09 MRL, C-37/08 RCI, así como la consulta vinculante de la Dirección General de Tributos del Ministerio de Economía y Hacienda número V0687-12, de 30 de marzo de 2012.

A continuación el consultante realiza un esquema comparativo entre su propio programa y el que corresponde a RCI y MRL citado en las antedichas sentencias del TJCE:

Esquema de intercambio RCI:	**Programa de puntos operado por MRL y la consultante:**
Cuota inicial de inscripción	Adquisición inicial de "derechos a puntos"
Cuota anual de suscripción	Cuotas anuales pagadas para poder canjear los "derechos a puntos" y usar los servicios
Cuota de intercambio	Cuotas adicionales asociadas a las reservas
Prestación única de servicio de intercambio	Prestación única de servicios de alojamiento

En términos generales, afirma el consultante que el funcionamiento de su programa de puntos es el mismo que el programa de puntos utilizado por MRL, con las lógicas diferencias en lo relativo a los precios de los puntos, el número, ubicación y calidad de las unidades hosteleras a disposición de los clientes o el plazo otorgado a los clientes para reservar alojamiento (en el caso de la compañía, durante un periodo de 60 años, este es desde el año 1994 al año 2054)

Con respecto a su estructura operativa, la consultante señala que el grupo internacional tiene una estructura compleja que se ha ido formando a lo largo de muchos años, con numerosas compañías, tanto en España como en el resto de Europa, que llevan a cabo diversas actividades, por lo que existe intención de simplificar la estructura europea a partir del año 2012 a través de las pertinentes operaciones de reorganización empresarial.

Profesor Agustín Millares Carló 22
Edificio Usos Múltiples-5ª planta
35071 – Las Palmas de Gran Canaria
Tlfo. 928-117365 - Fax 928-455684

Avda. 3 de Mayo,2 y 4,
38071 – Santa Cruz de Tenerife
Tlfo. 922-476606 - Fax 922-476673

En dicha fecha, todas las empresas se han fusionado con la compañía del Reino Unido, que ya está registrada, a efectos del IVA, en el citado territorio y en otros países europeos, de tal manera que a partir de dicha fecha, cada país tiene su sucursal local a través de la cual se llevan a cabo todas las actividades que tienen lugar en el mismo.

Por lo tanto, tras la fusión de la compañía británica con las diversas filiarles españolas, se ha creado una nueva sucursal española que combina todas las actividades que se han llevado a cabo en España por diferentes empresas en el pasado y que tiene como actividad principal la venta de puntos canjeables por estancias en establecimientos hoteleros, como en el caso MRL.

A continuación el consultante hace referencia a una consulta tributaria vinculante que planteó ante la Dirección General de Tributos del Ministerio de Economía y Hacienda, consulta número V0687-12, de 30 de marzo de 2012.

Interpreta el consultante las sentencias y la consulta tributaria vinculante citada con anterioridad en el siguiente sentido:

a) Calificación y lugar de realización.

En MRL, el TJCE definió en primer lugar que la actividad de venta de puntos para su canje posterior en estancias hoteleras debía considerarse como una prestación de servicios relacionados con bienes inmuebles. Consiguientemente, tales prestaciones de servicios se localizarán donde se encuentre el hotel que es usado por los clientes para alojarse. En el mismo sentido se pronuncia la consulta vinculante V0678-12.

En consecuencia, la compañía habrá de repercutir e ingresar el IGIC correspondiente a aquellas ventas de puntos que se usen en estancias en complejos hoteleros localizados en el territorio de aplicación del IGIC.

Una vez determinado el lugar de prestación del servicio, el consultante analiza el momento en que se produce la prestación de servicios.

b) Devengo de la prestación de servicios.

Con carácter preliminar, se hace necesario suministrar el debido detalle de la operativa del sistema de puntos. Así, una de las notas más características de dicho sistema, y precisamente lo que lo hace ser especialmente interesante para el cliente, es su flexibilidad extrema. En efecto, el sistema permite al usuario que hace una reserva determinada cambiarla múltiples veces. De hecho, la compañía consultante estima que aproximadamente un 25 % de las reservas se cambian antes del registro definitivo en el alojamiento hotelero.

Asimismo, es relativamente frecuente que los puntos inicialmente adquiridos solo sean redimidos parcialmente, situación que la compañía considera que suele pasar en un 18 % aproximadamente, e incluso que no se rediman de ninguna manera, lo que ocurre aproximadamente en el 25 % de los casos. Por otro lado, la compañía ha calculado que un 33 % de los clientes realizan reservas en múltiples países.

Teniendo en cuenta lo anterior, la compañía consultante considera que el devengo del IGIC debe tener lugar en el momento en que el cliente realiza el registro en el alojamiento hotelero y no en un momento anterior puesto que no es hasta tal momento, el del registro, cuando la compañía va a disponer de los elementos para una adecuada liquidación del IGIC.

En particular, y dado que la Dirección General de Tributos del Ministerio de Economía y

Profesor Agustín Millares Carló 22
Edificio Usos Múltiples-5ª planta
35071 – Las Palmas de Gran Canaria
Tlfo. 928-117365 - Fax 928-455684

Avda. 3 de Mayo,2 y 4,
38071 – Santa Cruz de Tenerife
Tlfo. 922-476606 - Fax 922-476673

Hacienda, en consulta número V0687-12, ha dejado sentado que estas operaciones son operaciones relacionadas con inmuebles, y por consiguiente, se debe liquidar el impuesto indirecto correspondiente al país donde aquellos se encuentren, la compañía no puede tener certeza de cuál es el país donde aquellos se encuentren, por lo que no puede tener certeza de cuál es el país al que debe liquidar el impuesto indirecto correspondiente hasta que el cliente no se registra efectivamente en el hotel, dada la mencionada flexibilidad del sistema.

A continuación, y en apoyo de la argumentación anterior, el consultante añade las siguientes citas:

- Sentencia C-419/08, BUPA, del TJCE.
- Asunto C-277/05, Société Thermale d'Eugenie-les-Bains.
- Asunto C-270/99, MacDonald.

En base a todas las sentencias anteriores, afirma el consultante que en la consulta número V0687-12 se concluye que el devengo se producirá en el momento en el que los servicios de hostelería, a los que va a acceder el cliente como consecuencia de la redención de los puntos que proceda, queden claramente identificados. Esto se producirá en el momento en que el cliente proceda al canje de los puntos. Dada la flexibilidad que presenta este tipo de sistemas, se puede considerar que el canje de los puntos se produce efectivamente en el momento en el que el cliente efectúe su registro en el hotel correspondiente. También establece la Dirección General de Tributos del Ministerio de Economía y Hacienda que la venta inicial de derechos a puntos es una operación no sujeta al impuesto por la cual no habrá que repercutir el citado tributo, dado que dichos servicios han de ser incluidos dentro de la categoría de "servicios no claramente identificados".

Solo es en este momento en que el cliente ser registre en el hotel cuándo la compañía consultante afirma tener la certeza de esta liquidando el impuesto indirecto en el país donde debe hacerlo. Sostener otra cosa iría, a juicio de la consultante, en contra del espíritu de la jurisprudencia y criterio administrativo citados, que trata de defender uno de los máximos principios del derecho tributario, el de seguridad jurídica.

Asimismo, también entiende el consultante que dicha interpretación simplifica la gestión del Impuesto, frente a otro en el que hubiera que rectificar las repercusiones y autoliquidaciones del IGIC, complejidad que también tendría la Administración Tributaria para su control.

Por último, a efector prácticos, la consultante afirma que, toda vez que los "derechos a puntos" vendidos por al compañía a un cliente se canjean por un alojamiento en un hotel en la fecha en que el cliente se registra en el hotel, entonces se puede entender que el día de llegada al hotel es la fecha en la que el pago se realiza, a efectos del IGIC, por parte del cliente y como contraprestación por los servicios hoteleros prestados por la compañía consultante.

El tratamiento del IGIC discutido anteriormente se traducirá en que la compañía pasará un tiempo, incluso años, sin ingresar el IGIC correspondiente a los "derechos a puntos" que vendió en su día a los clientes. Sin embargo, tanto en el caso MRL como en las conclusiones del Abogado General en MRL se acepta que este resultado y entienden que es razonable y necesario, por la necesidad de asegurar que las prestaciones de servicios hoteleras sean gravadas teniendo en cuenta la ubicación del hotel cuando es usado y no teniendo en cuenta el lugar de establecimiento del proveedor de servicio.

Profesor Agustín Millares Carló 22
Edificio Usos Múltiples-5ª planta
35071 – Las Palmas de Gran Canaria
Tlfo. 928-117365 - Fax 928-455684

Avda. 3 de Mayo,2 y 4,
38071 – Santa Cruz de Tenerife
Tlfo. 922-476606 - Fax 922-476673

c) Base imponible de la prestación de los servicios.

Los cargos hechos por la compañía consultante a sus clientes son prácticamente idénticos a aquellos hechos por MRL y RCI a los suyos, es decir, la compañía recibe varios pagos de sus clientes por los servicios que presta.

Tanto las ventas iniciales de los "derechos a puntos" realizadas por MRL y por la compañía a los clientes son, en esencia, las mismas que la cuota de inscripción cobrada por RCI a sus miembros – es mediante la compra de los "derechos a puntos" de la compañía como un cliente se convierte en miembro del club de la compañía.

Adicionalmente, durante el mes de septiembre/octubre de cada año los clientes, bajo el programa de puntos, deben satisfacer a las compañías las denominadas cuotas anuales. Dichas cuotas deben ser satisfechas antes de que los clientes cajeen sus "derechos a puntos" por los servicios hoteleros que disfrutarán al año siguiente de la adquisición de dichos "derechos a puntos".

De la misma manera que opera MRL, la consultante no permite a sus miembros canjear sus "derechos a puntos" por el uso del hotel a menos que y hasta que la cuota anual debida a la compañía sea satisfecha. Esto es muy similar a la forma en que opera RCI – si un miembro no paga su cuota anual no puede usar el servicio de intercambio de puntos de RCI.

Finalmente, en ciertas situaciones, la consultante puede cobrar una cuota adicional a los clientes cuando estos hagan sus reservas en un determinado momento o en un hotel ubicado en un lugar determinado. El importe de dicha cuota adicional será agregado a la contraprestación pagada por los servicios hoteleros prestados por la compañía.

A continuación se reitera en el escrito de consulta el contenido de la consulta número V0687-12 de la Dirección General de Tributos del Ministerio de Economía y Hacienda en lo que se refiere la base imponible del IVA, fundamentado en jurisprudencia del TJCE. El consultante distingue su situación respecto a la de RCI, sobre la que afirma que el TJCE no tuvo necesidad de estudiar la forma de distribuir las cuotas de inscripción de un miembro, las cuotas anuales y las cuotas de intercambio debido a que los clientes de RCI se unían al programa en función de la ubicación de la propiedad en la que el cliente tenía una participación de tiempo compartido en la que quería utilizar sus derechos. Por el contrario, el consultante manifiesta que en su caso, al igual que ocurre con MRL, el lugar de localización de los servicios hoteleros no se puede determinar en el momento en que el cliente se une al programa de puntos, ni cuando se satisface la cuota anual, desconociéndose donde ni cuando el cliente va a disfrutar de sus vacaciones.

d) Caso en que los "derechos de puntos" no sean canjeados.

Entiende la consultante que en este caso, cuando no se produzca el canje de puntos o no se produzca el registro en el hotel, no se producirá ningún hecho imponible gravable por el IGIC

e) Eventual devolución de cuotas de IGIC indebidamente repercutidas e ingresadas.

Por último, el consultante manifiesta que, como consecuencia de la aplicación en el pasado de criterios que pueden resultar diferentes a los emitidos en la presente respuesta a consulta tributaria vinculante, pudiera haber repercutido e ingresado cuotas de IGIC correspondientes a operaciones no sujetas al Impuesto, por lo que se consulta por el procedimiento para regularizar tal situación.

En resumen, se consulta por el régimen tributario en el IGIC de la venta de "derechos de

Profesor Agustín Millares Carló 22
Edificio Usos Múltiples-5ª planta
35071 – Las Palmas de Gran Canaria
Tlfo. 928-117365 - Fax 928-455684

Avda. 3 de Mayo,2 y 4,
38071 – Santa Cruz de Tenerife
Tlfo. 922-476606 - Fax 922-476673

puntos", cuota anual y cuotas satisfechas por acceder a determinados hoteles o en ciertas fechas especiales dentro del denominado programa de intercambio de derechos de aprovechamiento por turnos basado en puntos ("programa de puntos") por el grupo internacional consultante.

En concreto se consulta por la corrección de las siguientes afirmaciones:

El grupo internacional consultante realiza prestaciones de servicios relacionadas con bienes inmuebles, que la prestación de servicios que implica la venta inicial de "derechos de puntos" es una operación no sujeta al IGIC, que las prestaciones de servicio habrán de localizarse donde se encuentre el hotel que es usado por los clientes para alojarse, cuyo devengo tiene lugar en el momento en que un cliente se registra en el alojamiento hotelero de su elección y en las que la base imponible de la prestación de servicios hoteleros debe ser calculada a partir de los pagos múltiples hechos por los clientes en diferentes momentos.

De haber aplicado criterios diferentes a los que resulten de la respuesta a la presente consulta tributaria vinculante, si sería posible recuperar las cuotas de IGIC indebidamente a los manifestados en la presente respuesta a consulta tributaria vinculante, el consultante deberá rectificar las cuotas impositivas indebidamente ingresadas, lo que habría de instrumentarse según lo dispuesto en el artículo 20.Dos.5 párrafo b) de la Ley 20/1991.

SEGUNDO.- Antes de contestar esta consulta tributaria, esta Dirección General ha solicitado el informe previo que contempla la Disposición Adicional Décima.Tres de la Ley 20/1991 al Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas, al referirse la consulta a los criterios de localización del hecho imponible de las prestaciones de servicio. El informe de la Subdirección General de Impuestos sobre el Consumo señala:

"En contestación a su escrito, ..., relativo a la tributación de programas de intercambio de derechos de aprovechamiento por turnos en relación con la consulta vinculante V0687-12 de 30 de marzo de 2012 evacuada por este Centro directivo, se informa lo siguiente:

Primero.- Tal y como se señaló en la consulta vinculante de referencia, y de acuerdo con la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, contenida, entre otros en las Sentencias, MacDonald Resorts Ltd, asunto C-270/09, de 16 de diciembre de 2010 y BUPA Hospitals y Goldsborough Developments, asunto C-419/02, de 21 de febrero de 2006, la tributación de las prestaciones de servicios de alojamiento, efectuadas en virtud de la venta de productos vacacionales que se realizan por medio de un sistema aprovechamiento por turnos de bienes inmuebles de uso turístico basado en puntos, consistente, básicamente, en la atribución anual al cliente, durante cierto número de años, de unos determinados puntos que pueden ser redimidos por estancias en cualquiera de los complejos hoteleros ofrecidos, se sujetará a los siguientes criterios:

1°. La venta de "derechos a puntos" que permiten a sus titulares recibir anualmente cierta cantidad de puntos que pueden ser redimidos para acceder a determinados servicios de hostelería, tanto en territorio de aplicación del Impuesto como fuera del mismo, es una operación no sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido por la cual no habrá que repercutir el citado tributo.

2°. El devengo de los servicios de hostelería derivados del canje de puntos se producirá en

Profesor Agustín Millares Carló 22
Edificio Usos Múltiples-5ª planta
35071 – Las Palmas de Gran Canaria
Tlfo. 928-117365 - Fax 928-455684

Avda. 3 de Mayo,2 y 4,
38071 – Santa Cruz de Tenerife
Tlfo. 922-476606 - Fax 922-476673

el momento en el que los servicios de hostelería, a los que va a acceder el cliente como consecuencia de la redención de los puntos que proceda, queden claramente identificados. Esto se producirá en el momento en el que el cliente proceda al canje de los puntos.

Dada la flexibilidad que presenta este tipo de sistemas, se puede considerar que el canje de los puntos se produce efectivamente en el momento en el que el cliente efectúa su registro en el hotel correspondiente.

3°. Los servicios de hostelería derivados del canje de puntos tienen la consideración de servicios relacionados con bienes inmuebles y, por tanto, a tenor de lo establecido en el artículo 70.uno.1° de la Ley 37/1 992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE de 29 de diciembre) se entienden prestados en el en el territorio de aplicación del Impuesto cuando los correspondientes bienes inmuebles radiquen en el citado territorio.

4°. La base imponible del Impuesto devengado por la prestación de los servicios de hostelería derivados de la redención de los puntos a los que el socio tiene derecho cada año, estará formada por la suma de las siguientes cantidades:

- La parte del importe inicialmente satisfecho por la adquisición de los "derechos a puntos" que proporcionalmente se corresponda con los puntos redimidos para acceder al correspondiente servicio de alojamiento.

- La cuota anual satisfecha para poder canjear los "derechos a puntos" y utilizar los servicios.

- En su caso, las cuotas adicionales que puedan satisfacerse para acceder a determinados hoteles o en ciertas fechas especiales.

5°. En el supuesto de que no se produzca el canje total o parcial de puntos, a que tiene derecho el cliente, o bien no se produzca el registro en el hotel correspondiente, no se producirá ningún hecho imponible gravable por el Impuesto, dado que no se efectúa ningún acto de consumo susceptible de imposición por lo que tampoco se producirá el devengo del Impuesto sobre el Valor Añadido en estos supuestos.

Lo mismo resultará de aplicación cuando se canjeen menos puntos de los disponibles por la parte de puntos no redimidos.

Segundo.- En consecuencia, de todo lo anterior se pone de manifiesto que los servicios de hostelería, objeto de consulta tienen la consideración de servicios relacionados con bienes inmuebles y quedarán sujetos al Impuesto sobre el Valor Añadido cuando los inmuebles vacacionales radiquen en el territorio de aplicación del Impuesto.

Por tanto, los referidos servicios no quedarán sujetos al Impuesto sobre el Valor Añadido español cuando los alojamientos vacacionales se encuentren situados en las Islas Canarias, Ceuta o Melilla o en cualquier otro país distinto de España.

El devengo del Impuesto sobre el Valor Añadido se produce en el momento en el que el cliente proceda al canje de los puntos, entendiendo que tal circunstancia se produce efectivamente cuando el cliente efectúa su registro en el alojamiento correspondiente.

La base imponible del servicio estará constituida por la suma de la parte del importe inicialmente satisfecho por la adquisición de los "derechos a puntos" que proporcionalmente se corresponda con los puntos redimidos para acceder al correspondiente servicio de alojamiento,

Profesor Agustín Millares Carló 22
Edificio Usos Múltiples-5ª planta
35071 – Las Palmas de Gran Canaria
Tlfo. 928-117365 - Fax 928-455684

Avda. 3 de Mayo,2 y 4,
38071 – Santa Cruz de Tenerife
Tlfo. 922-476606 - Fax 922-476673

más la cuota anual satisfecha para poder realizar el canje y, en su caso, las cuotas adicionales que puedan satisfacerse para acceder a determinados hoteles o en ciertas fechas especiales.

Tercero.- Si se hubieran repercutido cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido como consecuencia de la aplicación de criterios diferentes a los señalados, el sujeto pasivo deberá efectuar la rectificación de las cuotas impositivas repercutidas, en este caso, en exceso, debiendo reintegrar al destinatario de la operación el importe correspondiente a tal exceso, con sujeción a lo establecido en los artículo 88 y 89.uno de la Ley 37/1992."

TERCERO.- Para responder a las cuestiones planteadas por el consultante previamente es necesario reproducir las acepciones legales relativas al devengo, las reglas de localización de las prestaciones de servicio y la base imponible en el IGIC contenidas en la Ley 20/1991, a saber:

Respecto al devengo, el artículo 18 de la Ley 20/1991, entre otros, menciona los siguientes supuestos:

"Artículo 18º.- Devengo del Impuesto.

1. Se devengará el Impuesto en las entregas de bienes y en las prestaciones de servicios:

...

b) En las prestaciones de servicios, cuando se presten, ejecuten o efectúen o, en su caso, cuando tenga lugar la puesta a disposición de los bienes sobre los que recaigan.

...

f) En las operaciones sujetas a gravamen que originen pagos anticipados anteriores a la realización del hecho imponible, el Impuesto se devengará en el momento del cobro total o parcial del precio por los importes efectivamente percibidos.

..."

En concreto, los denominados "derechos de puntos", cuotas anuales y otras percepciones que recibe el consultante podrían tener la consideración de pagos anticipados en el IGIC. Ahora bien, igual que se manifiesta en las diversas sentencias del Tribunal de Justicia de la Unión Europea en materia de IVA o en la propia doctrina del IVA que la ha recogido, este Centro Directivo entiende coherente interpretar que para que el IGIC sea exigible como pago anticipado, es preciso que ya se conozcan todos los elementos relevantes del devengo, esto es, de la entrega de bienes o de la prestación de servicios, y por consiguiente, que los bienes o servicios estén identificados con precisión.

En consecuencia, no pueden estar sujetos al IGIC los pagos anticipados por entregas de bienes o prestaciones de servicios que todavía no estén claramente identificados. En la venta de "derechos de puntos", a tenor de la descripción realizada por el consultante, en el momento en que es exigible su cobro no es posible conocer, entre otros, el momento o el complejo hotelero en el que el adquirente hará uso de los mismos, circunstancias relevantes para determinar la sujeción o no al IGIC de la operación de la que derivan. En conclusión, dado que el verdadero servicio sólo se obtiene cuando el cliente redime, a su llegada al establecimiento hotelero, los "derechos de puntos"

Profesor Agustín Millares Carló 22
Edificio Usos Múltiples-5ª planta
35071 – Las Palmas de Gran Canaria
Tlfo. 928-117365 - Fax 928-455684

Avda. 3 de Mayo,2 y 4,
38071 – Santa Cruz de Tenerife
Tlfo. 922-476606 - Fax 922-476673

que adquirió previamente, sólo entonces se devenga y se hace exigible el impuesto

La trascendencia de conocer el complejo hotelero en el que se utilizarán los "derechos de puntos" viene dada por la aplicación de la siguiente regla especial para la localización de las prestaciones de servicio en el IGIC. En efecto, el artículo 17.Tres.Uno.1.h) de la Ley 20/1991 establece la siguiente regla especial:

"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.

..."

En aplicación de dicha regla, se entienden localizadas en el ámbito de aplicación del IGIC las prestaciones de servicio de alojamiento en establecimientos o complejos hoteleros radicados en las Islas Canarias, y por tanto, dichas operaciones se encuentran sujetas al IGIC. En sentido contrario, no están sujetas al IGIC las prestaciones de servicio de alojamiento en establecimientos o complejos hoteleros radicados fuera de las Islas Canarias.

Queda por analizar la base imponible de la prestación de servicios de alojamiento hotelero, que conforme al artículo 22 de la Ley 20/1991 está constituida, como regla general, por el importe total de la contraprestación de la operación. De esta manera, la base imponible del IGIC, que evidentemente coincide con lo manifestado en el informe del Ministerio de Economía y Hacienda a efectos del IVA, estará constituida por los siguientes conceptos:

- La parte del importe inicialmente satisfecho por la adquisición de los "derechos a puntos" que proporcionalmente se corresponda con los puntos redimidos para acceder al correspondiente servicio de alojamiento.

- La cuota anual satisfecha para poder canjear los "derechos a puntos" y utilizar los servicios.

- En su caso, las cuotas adicionales que puedan satisfacerse para acceder a determinados hoteles o en ciertas fechas especiales.

Por último, el instante consulta por la eventual devolución de cuotas de IGIC indebidamente repercutidas e ingresadas por haber aplicado criterios distintos a los manifestados en la presente respuesta a consulta tributaria vinculante. Para dicha circunstancia el artículo 20.Dos de Ley 20/1991 establece que la rectificación de las cuotas impositivas repercutidas deberá realizarse de acuerdo con el siguiente procedimiento:

"Cuando la rectificación determine una minoración de las cuotas inicialmente repercutidas, el sujeto pasivo podrá optar por cualquiera de las dos alternativas siguientes:

Profesor Agustín Millares Carló 22
Edificio Usos Múltiples-5ª planta
35071 – Las Palmas de Gran Canaria
Tlfo. 928-117365 - Fax 928-455684

Avda. 3 de Mayo,2 y 4,
38071 – Santa Cruz de Tenerife
Tlfo. 922-476606 - Fax 922-476673

a) Iniciar ante la Administración tributaria el correspondiente procedimiento de devolución de ingresos indebidos.

b) Regularizar la situación tributaria en la declaración-liquidación correspondiente al periodo en que deba efectuarse la rectificación o en las posteriores hasta el plazo de un año a contar desde el momento en que debió efectuarse la mencionada rectificación. En este caso, el sujeto pasivo estará obligado a reintegrar al destinatario de la operación el importe de las cuotas repercutidas en exceso."

CUARTO. En consecuencia, es criterio vinculante de este Centro Directivo lo siguiente:

Primero.- No están sujetas al IGIC las adquisiciones de "derechos de puntos", la cuota anual para poder canjear los derechos de puntos o las cuotas que puedan satisfacer para acceder a determinados hoteles o en ciertas fechas especiales por los clientes de grupo internacional consultante dentro del denominado programa de intercambio de derechos de aprovechamiento por turnos basado en puntos ("programa de puntos"), siempre que, cuando sea exigible su cobro, no sea posible conocer, entre otros, el momento o el complejo hotelero en el que el adquirente hará uso de los mismos.

Segundo.- Se encuentran sujetas al IGIC las prestaciones de servicio de alojamiento en establecimientos o complejos hoteleros radicados en las Islas Canarias prestados a sus clientes por el grupo internacional consultante. El devengo de la operación se producirá cuando el cliente redime, a su llegada al establecimiento hotelero, los "derechos de puntos" que adquirió previamente

Tercero.- La base imponible del IGIC de las prestaciones de servicio de alojamiento sujetas al IGIC estará constituida por el total de la contraprestación, y en concreto, por los siguientes conceptos:

- La parte del importe inicialmente satisfecho por la adquisición de los "derechos a puntos" que proporcionalmente se corresponda con los puntos redimidos para acceder al correspondiente servicio de alojamiento.

- La cuota anual satisfecha para poder canjear los "derechos a puntos" y utilizar los servicios.

- En su caso, las cuotas adicionales que puedan satisfacerse para acceder a determinados hoteles o en ciertas fechas especiales.

Cuarto.- De existir de cuotas de IGIC indebidamente repercutidas e ingresadas por haber aplicado criterios distintos a los manifestados en la presente respuesta a consulta tributaria vinculante, el consultante deberá rectificar las cuotas impositivas indebidamente repercutidas en este caso, en exceso, debiendo reintegrar al destinatario de la operación el importe correspondiente a tal exceso de acuerdo con lo establecido en el artículo 20.Dos.5 de la Ley 20/1991.

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.

Profesor Agustín Millares Carló 22
Edificio Usos Múltiples-5ª planta
35071 – Las Palmas de Gran Canaria
Tlfo. 928-117365 - Fax 928-455684

Avda. 3 de Mayo,2 y 4,
38071 – Santa Cruz de Tenerife
Tlfo. 922-476606 - Fax 922-476673

Santa Cruz de Tenerife, 17 de diciembre de 2012

EL DIRECTOR GENERAL DE TRIBUTOS

Alberto Génova Galván

Profesor Agustín Millares Carló 22
Edificio Usos Múltiples-5ª planta
35071 – Las Palmas de Gran Canaria
Tlfo. 928-117365 - Fax 928-455684

Avda. 3 de Mayo,2 y 4,
38071 – Santa Cruz de Tenerife
Tlfo. 922-476606 - Fax 922-476673