CONSULTA TRIBUTOS REF
CONSULTA NÚM. 1614 (06/11/13)

PERSONA O ENTIDAD CONSULTANTE	**DOMICILIO**
CONCEPTO IMPOSITIVO Impuesto General Indirecto Canario	**NORMATIVA APLICABLE** Art. 17.Uno.1 Ley 20/1991 Art. 17.Dos Ley 20/1991 Art. 17.Tres.Dos Ley 20/1991 Art. 54 Ley 20/1991

CUESTIÓN PLANTEADA

La entidad consultante no se encuentra establecida en Canarias y es la sociedad matriz de un grupo de agencias de viajes *on line*.

A los efectos de agilizar la gestión de su negocio, la entidad consultante pretende constituir una sociedad (en adelante, sociedad A), en la que va a centralizar la mayoría de los pagos efectuados mediante tarjetas de crédito o débito por los clientes de determinadas agencias de viajes del grupo. Dichos pagos se realizan en contraprestación por los viajes suministrados por las agencias de viajes.

Ninguna de las agencias de viajes adquirentes del servicio de procesamiento de pago de la sociedad A se encuentra establecida en Canarias.

La sociedad A dispondrá de su propia cuenta bancaria en el territorio canario, cuenta en la que se depositarán los pagos realizados por los clientes de las agencias de viajes. Estas cantidades serán periódicamente transferidas a las cuentas del grupo cuya matriz es la entidad consultante. La sociedad A no asumirá riesgos por impagos de los clientes, ni desarrollará labor alguna de gestión de cobro.

Para el desarrollo de su actividad la sociedad A suscribirá contratos con plataformas de pago.

Como contraprestación a sus servicios de procesamiento de pago, la sociedad A cobrará unos honorarios a las sociedades del grupo destinatarias del servicio.

La entidad consultante efectúa las siguientes precisiones:

- La sociedad A no tendrá ningún contacto directo con los clientes de las sociedades del grupo. Los clientes de estas sociedades únicamente verán el nombre de la sociedad A en los extractos de la tarjeta de crédito o débito que les envíe su banco, así como en las condiciones de uso de los sitios de las sociedades del grupo.

- La sociedad A no dispondrá de licencia de agencia de viajes ni tampoco tendrá ningún contacto con los proveedores de alojamiento.

- La sociedad A no dispondrá de medios materiales ni humanos en el territorio canario. La sociedad A subcontratará con terceros o con otras empresas del grupo los servicios que sean necesarios para el desarrollo de su actividad. Ninguna de las sociedades del grupo destinatarias de los servicios de la sociedad A dispondrá de medios materiales o humanos en el territorio canario.

Con base en lo expuesto, se consulta:

1º.-Si por los servicios que pretende prestar la sociedad A se encuentra incluido en el régimen especial de agencia de viajes.

2º.- Si la actividad a desarrollar por la sociedad A debe tener la consideración de

servicio de asistencia o apoyo o de servicio financiero. Localización del servicio prestado por la sociedad A.

3º.- Si la constitución de la sociedad A en territorio canario y la actividad que va a desarrollar implica la existencia de establecimiento permanente en Canarias de la sociedad consultante o para las sociedades del grupo destinatarias de los servicios de la sociedad A.

CONTESTACIÓN VINCULANTE

1º. La sociedad A no tiene la consideración de intermediario turístico, ni su actividad puede calificarse de "viajes", por lo que resulta inaplicable el régimen especial de agencias de viajes al servicio de procesamiento de pagos que la sociedad A presta a las agencias de viajes del grupo.

2º. El servicio de procesamiento de pagos que presta la sociedad A tiene la consideración de servicio técnico de asistencia y de apoyo y no de naturaleza financiera.

3º. Están no sujetos al IGIC los servicios de procesamiento de pagos que presta la sociedad A a las agencias de viajes del grupo.

4º. El hecho de que la sociedad A se constituya en territorio canario o el hecho de que la cuenta bancaria, titularidad de la sociedad A y en la que se depositarán los pagos realizados por los clientes de las agencias de viajes del grupo, se encuentre en una entidad financiera establecida en Canarias, no implica que la entidad consultante (sociedad matriz del grupo) y las agencias de viajes adquirentes del servicio de procesamiento de pagos se encuentren establecidas en Canarias.

Visto el escrito presentado por con número de , actuando en nombre y representación de , con domicilio a efectos de notificaciones en, , 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), el artículo 88.5 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en relación con el artículo 23.2.t) del Reglamento Orgánico de la Consejería de Economía y Hacienda aprobado por el artículo único del Decreto 12/2004, de 10 de febrero, emite la siguiente contestación:

PRIMERO.- La entidad consultante no se encuentra establecida en Canarias y es la sociedad matriz de un grupo de agencias de viajes *on line*.

A los efectos de agilizar la gestión de su negocio, la entidad consultante pretende constituir una sociedad (en adelante, sociedad A), en la que va a centralizar la mayoría de los pagos efectuados mediante tarjetas de crédito o débito por los clientes de determinadas agencias de viajes del grupo. Dichos pagos se realizan en contraprestación por los viajes suministrados por las agencias de viajes.

Ninguna de las agencias de viajes adquirentes del servicio de procesamiento de pago de la sociedad A se encuentra establecida en Canarias.

La sociedad A dispondrá de su propia cuenta bancaria en el territorio canario, cuenta en la que se depositarán los pagos realizados por los clientes de las agencias de viajes. Estas cantidades serán periódicamente transferidas a las cuentas del grupo cuya matriz es la entidad consultante. La sociedad A no asumirá riesgos por impagos de los clientes, ni desarrollará labor alguna de gestión de cobro.

Para el desarrollo de su actividad la sociedad A suscribirá contratos con plataformas de pago.

Como contraprestación a sus servicios de procesamiento de pago, la sociedad A cobrará unos honorarios a las sociedades del grupo destinatarias del servicio.

La entidad consultante efectúa las siguientes precisiones:

- La sociedad A no tendrá ningún contacto directo con los clientes de las sociedades del grupo. Los clientes de estas sociedades únicamente verán el nombre de la sociedad A en los extractos de la tarjeta de crédito o débito que les envíe su banco, así como en las condiciones de uso de los sitios de las sociedades del grupo.

- La sociedad A no dispondrá de licencia de agencia de viajes ni tampoco tendrá ningún contacto con los proveedores de alojamiento.

- La sociedad A no dispondrá de medios materiales ni humanos en el territorio canario. La sociedad A subcontratará con terceros o con otras empresas del grupo los servicios que sean necesarios para el desarrollo de su actividad. Ninguna de las sociedades del grupo destinatarias de los servicios de la sociedad A dispondrá de medios materiales o humanos en el territorio canario.

Con base en lo expuesto, se consulta:

1º.-Si por los servicios que pretende prestar la sociedad A se encuentra incluido en el régimen especial de agencia de viajes.

2º.- Si la actividad a desarrollar por la sociedad A debe tener la consideración de servicio de asistencia o apoyo o de servicio financiero. Localización del servicio prestado por la sociedad A.

3º.- Si la constitución de la sociedad A en territorio canario y la actividad que va a desarrollar implica la existencia de establecimiento permanente en Canarias de la sociedad consultante o para las sociedades del grupo destinatarias de los servicios de la sociedad A.

SEGUNDO.- La primera cuestión que plantea la entidad consultante es si la sociedad A por la actividad que pretende desarrollar (prestación de servicio de procesamiento de pagos a agencias de viajes del grupo) se encuentra incluida en el régimen especial de agencias de viajes.

El régimen especial de agencias de viajes se regula en el artículo 54 de la Ley 20/1991 que dispone en sus números 1 y 2 lo siguiente:

"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.

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.

Tratándose de viajes realizados utilizando en parte medios propios y en parte medios ajenos, el régimen especial sólo se aplicará respecto de los servicios prestados mediante medios ajenos."

Conforme a lo reproducido con anterioridad, dos requisitos resultan esenciales para reconocer la aplicación del régimen especial de las agencias de viajes:

1º Requisito subjetivo: que el prestador del servicio sea una agencia de viajes o un organizador de circuitos turísticos que actúa en nombre propio y con medios ajenos.

2º Requisito objetivo: que el fin de la prestación sea un viaje.

Respecto al requisito subjetivo, la regulación del IGIC no contiene una definición del concepto de "agencia de viajes" o de "organizador de circuitos turísticos", por lo que, de acuerdo con el artículo 12.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, se habrá de entender conforme a su sentido jurídico, técnico o usual, según proceda.

Este Centro Directivo, con ocasión de la consulta tributaria vinculante número 979, de fecha 15 de septiembre de 2004, se pronunció en el siguiente sentido:

"El régimen especial de las agencias de viajes a que se refiere el artículo 54 de la Ley 20/1991 es exclusivamente aplicable a los sujetos pasivos del IGIC que tengan la condición legal y la denominación de agencias de viajes, conforme se establece en el artículo 1.4 del Decreto 135/2000, de 10 de julio, por el que se regulan las agencias de viajes, y a los organizadores de circuitos turísticos, respecto a las operaciones en las que actúen en nombre propio respecto de los viajeros y utilicen en la realización de viaje bienes entregados o servicios prestados por otros empresarios o profesionales."

Dicho criterio, al no existir una definición propia en el ámbito del IGIC del concepto de agencia de viajes, se sustentaba en la regulación sectorial existente. No obstante, dicha regulación sectorial ha sufrido una profunda modificación desde la fecha de la emisión de la citada consulta, en un primer momento, y así se aclaró en consulta tributaria vinculante 1488 de fecha 20 de abril de 2012, se produjo la eliminación de la dicotomía expresa entre agencias de viajes mayoristas (o mayoristas-minoristas) y minoristas en la regulación sectorial. De mayor calado ha sido la incorporación del concepto de "intermediador turístico" en la normativa sectorial, que engloba, entre otros, a las agencias de viaje.

Efectivamente, en el preámbulo del Decreto 89/2010, de 22 de julio, por el que se regula la actividad de intermediación turística (en adelante, Decreto 89/2010), se menciona lo siguiente: "*Como primera innovación figura la introducción del concepto de intermediación turística, que engloba a las agencias de viajes, pero también las excede, al cubrir la prestación de servicios de intermediación que no incluyen la venta o comercialización de viajes combinados, reservados a las primeras…*"

El artículo 2 del Decreto 89/2010, establece las siguientes definiciones:

- "Intermediación turística", la actividad empresarial de quienes se dedican comercialmente a la mediación en la venta y organización de servicios turísticos, pudiendo utilizar medios propios en su prestación. Comprende las actividades de organización o comercialización de viajes combinados y de excursiones de un día, la mediación en la venta de billetes o reserva de plazas en toda clase de medios de transporte y la reserva y contratación de alojamiento en establecimientos turísticos y de servicios o actividades ofrecidos por las empresas turísticas.

- "Intermediador turístico", la persona física o jurídica cuya gestión empresarial incluye actividades de intermediación turística, en forma exclusiva o concurrente con otras actividades empresariales.

En función de la normativa sectorial, y a falta de una definición interna en el ámbito del IGIC, la Dirección General de Tributos en la consulta vinculante 1540 de 23 de enero de 2013 fijó la siguiente doctrina:

> *"El régimen de agencias de viajes es aplicable subjetivamente al intermediador turístico a que se refiere el artículo 2.b) del Decreto 89/2010, de 22 de julio, por el que se regula la actividad de intermediación turística."*

En cuanto al requisito objetivo, el régimen especial de agencias de viajes se aplica a los "viajes" que se definen en el propio artículo 54 de la Ley 20/1991 como los servicios de hospedaje o transporte prestados conjuntamente o por separado y, en su caso, con otros de carácter accesorio o complementario, es decir:

- Servicios de hospedaje y transporte prestados conjuntamente.

- Servicios exclusivamente de transporte.

- Servicios exclusivamente de hospedaje.

- Los servicios de carácter accesorio o complementario de los anteriores siempre que se presten conjuntamente con éstos.

Teniendo en cuenta lo manifestado por la entidad consultante es su petición de emisión de consulta, la sociedad A ni tiene la consideración de intermediario turístico, ni su actividad puede calificarse de "viajes". Corolario de todo ello es la inaplicación del régimen especial de agencias de viajes a la prestación de servicio de procesamiento de pagos a las sociedades del grupo.

TERCERO.- La segunda cuestión objeto de consulta es sobre si la actividad a desarrollar por la sociedad A debe tener la consideración de servicio de asistencia o apoyo o de servicio financiero. Una vez determinada su naturaleza, se consulta sobre la localización del servicio prestado por la sociedad A.

Para determinar la naturaleza del servicio prestado por la sociedad A, debemos tener en cuenta los siguientes elementos manifestados por la entidad consultante:

- El servicio de procesamiento de pago consiste en centralizar la mayoría de los pagos efectuados mediante tarjetas de crédito o débito por los clientes de las agencias de viajes en contraprestación por los viajes suministrados por éstas.
- La sociedad A dispondrá de su propia cuenta corriente en la que se depositarán los pagos realizados por los clientes de las agencias de viajes del grupo. Estas cantidades serán periódicamente transferidas a las cuentas del grupo que se utilizan para los fondos de los clientes.
- La sociedad A recibirá los pagos en cuenta de trece monedas distintas y transferirá el dinero a las cuentas correspondientes en trece monedas distintas.
- La sociedad A no asume riesgos por impago de los clientes de las agencias de viajes del grupo y no desarrollará labor alguna de gestión de cobro

De acuerdo con todo ello, nos encontramos con un servicio más próximo al técnico de asistencia y de apoyo que al de naturaleza financiera.

Fijada la naturaleza del servicio de procesamiento de pago, se consulta sobre su localización teniendo en cuenta que los destinatarios del servicio son agencias de viajes no establecidas en Canarias.

El artículo 17.Uno.1 de la Ley 20/1991 dispone:

"Uno. Reglas generales.
Las prestaciones de servicios se entenderán realizadas en el territorio de aplicación del Impuesto en los siguientes casos:
1. Cuando el destinatario sea un empresario o profesional que actúe como tal y radique en el citado territorio la sede de su actividad económica, o tenga en el mismo un establecimiento permanente o, en su defecto, el lugar de su domicilio o residencia habitual, siempre que se trate de servicios que tengan por destinatarios a dicha sede, establecimiento permanente, domicilio o residencia habitual, con independencia de dónde se encuentre establecido el prestador de los servicios y del lugar desde el que los preste."

Igualmente, el artículo 17.Tres.Dos de la Ley 20/1991 dispone:

"Dos. Asimismo, se considerarán prestados en el territorio de aplicación del Impuesto los servicios que se enumeran a continuación cuando no se entiendan realizados en el territorio de aplicación del Impuesto, en Ceuta, Melilla o en la Unión Europea por aplicación de las reglas contenidas en el presente artículo, pero su utilización o explotación efectivas se realicen en dicho territorio:

1.º Los enunciados en las letras a) y b) del apartado Uno.3 de este artículo, cuyo destinatario sea un empresario o profesional actuando como tal, y los enunciados en la letra c) de dicho apartado, cualquiera que sea su destinatario.

2.º Los de mediación en nombre y por cuenta ajena cuyo destinatario sea un empresario o profesional actuando como tal.

3.º Los de arrendamiento de medios de transporte."

Resulta de aplicación la regla general de localización de las prestaciones de servicios y puesto que el empresario destinatario del servicio de procesamiento de pago es una agencia de viajes no establecida en Canarias, se trata de una operación no sujeta al IGIC.

No resulta de aplicación la regla especial establecida en el artículo 17.Tres.Dos de la Ley 20/1991, pues no puede considerarse que la agencia de viajes adquirente del servicio (cuando tenga como destino la sede o establecimiento permanente situado fuera de la Unión Europea, Ceuta o Melilla) utilice o explote de forma efectiva el mismo en Canarias. Debe tenerse en cuenta que el servicio que nos ocupa deriva de los pagos efectuados mediante tarjetas de crédito o débito por los clientes de las agencias de viajes en contraprestación por los viajes suministrados por éstas, no estando sujetas al IGIC estas prestaciones de servicio de realización de un viaje.

CUARTO.- La tercera y última cuestión planteada es si la constitución en territorio canario de la sociedad A y la actividad que va a desarrollar implica la existencia de establecimiento permanente en Canarias de la sociedad consultante o para las sociedades del grupo destinatarias de los servicios de la sociedad A.

El artículo 17.Dos de la Ley 20/1991 establece el concepto general, a efectos del IGIC, de "establecimiento permanente":

"Cualquier lugar fijo de negocios donde los sujetos pasivos realicen actividades empresariales o profesionales.

Sintentizando bastante la doctrina sobre el concepto general de establecimiento permanente, cabe señalar que tres son los elementos que han de concurrir en una localización para que pueda entenderse que constituye un "lugar fijo de negocios":

- En primer lugar, deben existir unos medios afectos a la organización empresarial o profesional en las Islas Canarias, o empleando el lenguaje de la propia Ley 20/1991, un "lugar fijo" donde se encuentren los activos con los que se lleva a cabo la actividad empresarial o profesional.

- En segundo lugar, se requiere una "organización" resultante de la ordenación de los factores materiales y humanos, o de uno de ellos, cuyo objetivo no es otro que el de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios, en los términos expresados en el artículo 5.1 de la propia Ley 20/1991.

- Y en tercer y último lugar, se exige también que la actividad empresarial o profesional esté vinculada al lugar fijo de negocios, o lo que es lo mismo, al establecimiento permanente.

Junto al concepto general, el artículo 17.Dos de la Ley 20/1991 incluye una serie de casos especiales de establecimiento permanente, de la que este Centro Directivo quiere destacar que se trata de un *numerus apertus* o lista abierta que no agota el concepto de establecimiento permanente, aunque sí abarca con toda probabilidad, como subraya alguna doctrina, la mayoría de los establecimientos con que puede operar un empresario o profesional:

> *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."*

Señala el escrito de petición de consulta que ninguna de las agencias de viajes del grupo destinatarias del servicio de procesamiento de pagos de la sociedad A disponen de medios materiales o humanos en Canarias. Igualmente, se expresa que la entidad consultante no se encuentra establecida en Canarias.

El hecho de que la sociedad A se constituya en territorio canario o el hecho de que la cuenta bancaria, titularidad de la sociedad A y en la que se depositarán los pagos realizados por los clientes de las agencias de viajes del grupo, se encuentre en una entidad financiera establecida en Canarias, no implica que la entidad consultante (sociedad matriz del grupo) y las agencias de viajes adquirentes del servicio de procesamiento de pagos se encuentren establecidas en Canarias.

QUINTO.- Conforme a lo expuesto, es criterio de esta Dirección General de Tributos:

1º. La sociedad A no tiene la consideración de intermediario turístico, ni su actividad puede calificarse de "viajes", por lo que resulta inaplicable el régimen especial de agencias de viajes al servicio de procesamiento de pagos que la sociedad A presta a las agencias de viajes del grupo.

2º. El servicio de procesamiento de pagos que presta la sociedad A tiene la consideración de servicio técnico de asistencia y de apoyo y no de naturaleza financiera.

3º. Están no sujetos al IGIC los servicios de procesamiento de pagos que presta la sociedad A a las agencias de viajes del grupo.

4º. El hecho de que la sociedad A se constituya en territorio canario o el hecho de que la cuenta bancaria, titularidad de la sociedad A y en la que se depositarán los pagos realizados por los

clientes de las agencias de viajes del grupo, se encuentre en una entidad financiera establecida en Canarias, no implica que la entidad consultante (sociedad matriz del grupo) y las agencias de viajes adquirentes del servicio de procesamiento de pagos se encuentren establecidas en Canarias.

La presente consulta se emite conforme a la legislación vigente a la fecha de firma de la misma y a los efectos que establece la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Santa Cruz de Tenerife, 6 de noviembre de 2013

EL DIRECTOR GENERAL DE TRIBUTOS

Alberto Génova Galván