Gobierno de Canarias

Consejería de Hacienda y
Relaciones con la Unión Europea

Viceconsejería de Hacienda y
Relaciones con la Unión Europea

CONSULTA Nº 2.254 (28/04/2025)

PERSONA O ENTIDAD CONSULTANTE	**DOMICILIO**
CONCEPTO Impuesto General Indirecto Canario	**NORMATIVA APLICABLE** Art. 22 Ley 20/1991

CUESTIÓN PLANTEADA

Un municipio canario ha aprobado una Ordenanza fiscal reguladora de la Tasa por servicios y realización de actividades derivadas de la acción turística y la obligación de sostenibilidad (en adelante, la Tasa). Constituye el hecho imponible de esta Tasa, la prestación por la entidad local de los servicios y la realización singular de actividades sobre acciones derivadas del turismo y la sostenibilidad del destino, con implicación municipal en atención a la promoción, proyectos medioambientales (economía circular, ciclo integral del agua), de patrimonio histórico y cultural, del sector primario, y será de recepción obligatoria para aquellas personas que se alojen en establecimientos turísticos en el municipio.

Son sujetos pasivos de la Tasa las personas que pernocten, se alojen u hospeden en establecimiento turísticos en el municipio. Tienen la condición de sustitutos del contribuyente los propietarios de los bienes inmuebles con establecimiento turístico con alojamiento en el municipio, quienes pueden repercutir las cuotas sobre los beneficiarios, es decir, los sujetos pasivos a quienes sustituyen. La cuota tributaria es de 0,15 € por alojamiento/día.

Se consulta por parte de una federación de asociaciones empresariales si el cobro al usuario turístico de la cuota de la Tasa fijada en la citada Ordenanza fiscal de 0,15 € por alojamiento/día por parte del establecimiento turístico de alojamiento, forma parte de la base imponible del servicio hotelero que presta.

CONTESTACIÓN VINCULANTE

Forma parte de la base imponible del servicio de alojamiento sujeto al IGIC que presta el empresario turístico, el importe que éste exige a la persona que pernocta en concepto de restitución de la Tasa que aquél debe declarar a la hacienda municipal en su sustitución.

La presente contestación sólo es válida cuando el propietario del inmueble donde se desarrolla la actividad turística de alojamiento gestiona directamente dicha actividad; caso de que haya cedido dicha gestión a un tercero, no existe servicio de alojamiento prestado por el propietario del inmueble donde se desarrolla la actividad de alojamiento, ni constituye contraprestación de ninguna otra operación.

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

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 23.3.C).k) del Reglamento Orgánico de la Consejería de Hacienda y Relaciones con la Unión Europea aprobado por el Decreto 71/2024, de 31 de julio, emite la siguiente contestación:

PRIMERO. - Un municipio canario ha aprobado una Ordenanza fiscal reguladora de la Tasa por servicios y realización de actividades derivadas de la acción turística y la obligación de sostenibilidad (en adelante, la Tasa). Constituye el hecho imponible de esta Tasa, la prestación por la entidad local de los servicios y la realización singular de actividades sobre acciones derivadas del turismo y la sostenibilidad del destino, con implicación municipal en atención a la promoción, proyectos medioambientales (economía circular, ciclo integral del agua), de patrimonio histórico y cultural, del sector primario, y será de recepción obligatoria para aquellas personas que se alojen en establecimientos turísticos en el municipio.

Son sujetos pasivos de la Tasa las personas que pernocten, se alojen u hospeden en establecimiento turísticos en el municipio. Tienen la condición de sustitutos del contribuyente los propietarios de los bienes inmuebles con establecimiento turístico con alojamiento en el municipio, quienes pueden repercutir las cuotas sobre los beneficiarios, es decir, los sujetos pasivos a quienes sustituyen. La cuota tributaria es de 0,15 € por alojamiento/día.

Se consulta por una federación de asociaciones empresariales si el cobro al usuario turístico de la cuota de la Tasa fijada en la citada Ordenanza fiscal de 0,15 € por alojamiento/día por parte del establecimiento turístico de alojamiento, forma parte de la base imponible del servicio hotelero que presta.

SEGUNDO.- Con independencia de la naturaleza tributaria que pueda tener la prestación patrimonial aprobada por el municipio canario, hay un hecho relevante: el obligado a cumplir la obligación principal que, conforme al artículo 19 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT), es el pago de la cuota tributaria, es el propietario de los establecimiento turístico (como sustituto del contribuyente), que puede repercutir sobre la persona que pernocta en el establecimiento turístico (sujeto pasivo contribuyente) las cuotas devengadas de la Tasa.

En efecto, el artículo 3 de la Ordenanza fiscal dispone (el subrayado es nuestro):

"*Artículo 3. Sujetos pasivos.*

1. Son sujetos pasivos contribuyentes, en tanto les refieran, afectan y beneficien de forma particular, las personas señaladas en el artículo 36 de la Ley General Tributaria que pernocten/se alojen/hospeden en establecimientos turísticos en el municipio de Mogán.

2. Tendrán la condición de sustitutos del contribuyente, los propietarios de los inmuebles con establecimiento turístico con alojamiento en el municipio de Mogán, quienes podrán repercutir, en su caso, las cuotas sobre los respectivos beneficiarios."

Llama la atención que se configure como sustituto del contribuyente al propietario de los inmuebles con establecimiento turístico con alojamiento, cuando en numerosas ocasiones el propietario del inmueble no es el que presta el servicio de alojamiento puesto que ha cedido la gestión hotelera a un tercero. Ello tiene consecuencia en la resolución de la presente consulta como veremos, porque ciertamente el sustituto debe ser el empresario que gestiona la actividad de alojamiento, con independencia de que sea propietario o no del bien inmueble donde radica la explotación hotelera.

Diferenciemos, pues, los dos supuestos siguientes:

A) El propietario del inmueble con establecimiento turístico gestiona directamente la actividad de alojamiento.

Obviamente para hacer operativa la consulta, partiremos de que el propietario del inmueble como sustituto del contribuyente, ejerce el derecho a exigir del sujeto pasivo contribuyente (la persona que pernocta) la restitución de las cuotas tributarias de la Tasa que debe satisfacer, en su sustitución, al Ayuntamiento.

La cuestión objeto de consulta es si el importe que tiene derecho a exigir el empresario que desarrolla la actividad turística de alojamiento turístico, forma parte de la base imponible de la prestación de servicios de alojamiento sujeta al IGIC.

En lo que aquí nos interesa, el artículo 22 de la Ley 20/1991 regula la regla general de determinación de la base imponible en las operaciones de entregas de bienes y de prestaciones de servicios, en los siguientes términos:

"Artículo 22.- Base imponible en las entregas de bienes y en las prestaciones de servicios: Regla general.

1. La base imponible del impuesto estará constituida por el importe total de la contraprestación de las operaciones sujetas al mismo procedente del destinatario o de terceras personas.

2. En particular, se incluyen en el concepto de contraprestación:

a) Los gastos de comisiones, portes y transporte, seguros, primas por prestaciones anticipadas y cualquier otro crédito efectivo a favor de quien realice la entrega o preste el servicio, derivado de la prestación principal o de las accesorias a la misma.

(...)"

La base imponible en las operaciones interiores está constituida, por regla general por el importe total de la contraprestación de las operaciones procedentes del destinatario o de terceras personas.

El término contraprestación va mucho más allá del mero precio del bien entregado o del servicio prestado, y por tal se entiende todo cuanto exija el empresario o profesional en compensación por la entrega de bien o la prestación del servicio. Derivado de ello, el número 1 del artículo 22 de la Ley 20/1991, establece la regla general de la base imponible: importe total de la contraprestación, estableciendo la letra a) del número 2 una enunciación en los términos más amplios posible de qué se entiende a efectos del IGIC por contraprestación, y tiene una clara vocación de generalidad; de esta manera menciona expresamente, a efectos aclaratorios, una serie de gastos específicos (comisiones, portes y transporte) y finaliza con una mención global (cualquier otro crédito efectivo a favor de quien realice la entrega o preste el servicio, derivado de la prestación principal o de las accesorias a la misma).

- La contraprestación puede ser satisfecha por el adquirente real del bien o servicio o por terceras personas que coadyuvan total o parcialmente en el abono de la contraprestación. Con ello se aclara que conforma la base imponible el total percibido por quien realiza la operación, con independencia de quién lo haga efectivo.

Teniendo en cuenta lo expuesto, es evidente que la exigencia por parte del sustituto del contribuyente (el empresario turístico de alojamiento) al sujeto pasivo contribuyente (la persona que pernocta, se aloja u hospeda en el establecimiento turístico de alojamiento), de la cuota tributaria de la Tasa que está obligado a declarar por sustitución a la hacienda municipal del ayuntamiento que ha implantado la Tasa, forma parte de la contraprestación del servicio de alojamiento.

La posibilidad de que el empresario turístico de alojamiento exija a la persona que pernocta la restitución de lo que debe abonar como sustituto del contribuyente, supone un crédito efectivo en favor de dicho empresario. Dicho crédito tiene con una vinculación directa con el servicio de alojamiento, por lo que debe formar parte de la base imponible de este servicio.

Llegados a este punto, debemos examinar si la cuota abonada por el sustituto del contribuyente (el empresario turístico de alojamiento) dispone de la condición de suplido, dado que de obtener una respuesta positiva nada de lo expuesto anteriormente tiene fundamento, puesto que la cantidad exigida a la persona que pernocta en concepto de restitución de la cuota tributaria de la Tasa que debe declarar e ingresar el empresario turístico de alojamiento, no se incluiría en la base imponible.

En efecto, dispone el artículo 22.3.c) de la Ley 20/1991 que no se incluirán en la base imponible:

"*c) Las sumas pagadas en nombre y por cuenta del cliente, en virtud del mandato expreso del mismo, que figuren contabilizadas por quien entrega los bienes o presta los servicios en las*

correspondientes cuentas específicas. El sujeto pasivo vendrá obligado a justificar la cuantía efectiva de tales gastos y no podrá proceder a la deducción del impuesto que, eventualmente, los hubiera gravado."

Este precepto alude a los suplidos. En ellos, además de la relación que se establece entre el sujeto pasivo y el destinatario de la operación, que puede denominarse principal, hay otra concluida entre dicho sujeto pasivo y otra persona, operación secundaria a estos efectos, en la que el sujeto pasivo ha actuado en nombre y por cuenta de su cliente. Por ello, el destinatario jurídico de esta segunda relación no es el sujeto pasivo que la ha contratado, sino su cliente, respecto al cual ha intervenido como simple mediador en nombre y por cuenta ajena.

La obligación de pagar la cuota tributaria de la Tasa por parte del sustituto del contribuyente no deriva de un mandato expreso, verbal o escrito, de la persona que pernocta (cliente), sino deriva de un mandato legal (artículo 36.3 de la LGT y del artículo 3 de la Ordenanza fiscal). En definitiva, no nos encontramos ante un suplido, por lo que, como hemos reseñado anteriormente, se incluye en la base imponible.

B) El propietario del inmueble con establecimiento turístico no gestiona directamente la actividad de alojamiento.

Esta situación supone que el propietario del inmueble afecto a la actividad turística de alojamiento ha cedido la gestión hotelera a un tercero, por lo que le resultará muy dificultoso o imposible conocer el número de pernoctaciones habidas.

Si ya resulta extraño cómo puede declarar la cuota tributaria que está obligado a realizar, más extraño es cómo puede ejercitar su derecho de restitución y exigir a la persona que pernocta el abono de la cuota que, por sustitución del mismo, está obligado a ingresar en la hacienda municipal.

En cualquier caso, no puede hablarse de inclusión en la base imponible en este supuesto, porque no existe prestación de servicios de alojamiento entre el propietario del inmueble que se utiliza como establecimiento turístico de alojamiento y el usuario turístico que pernocta, ni la exigencia de la cuota de la Tasa abonada constituye contraprestación de ninguna otra operación sujeta al IGIC.

TERCERO.- Conforme a todo lo expuesto, es criterio vinculante de este centro directivo que forma parte de la base imponible del servicio de alojamiento sujeto al IGIC que presta el empresario turístico, el importe que éste exige a la persona que pernocta en concepto de restitución de la Tasa que aquél debe declarar a la hacienda municipal en su sustitución.

La presente contestación sólo es válida cuando el propietario del inmueble donde se desarrolla la actividad turística de alojamiento gestiona directamente dicha actividad; caso de que haya cedido dicha gestión a un tercero, no existe servicio de alojamiento prestado por el propietario

del inmueble donde se desarrolla la actividad de alojamiento, ni constituye contraprestación de ninguna otra operación.

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, 28 de abril de 2025

EL VICECONSEJERO DE HACIENDA

Y RELACIONES CON LA UNIÓN EUROPEA

Gabriel Andrés Megías Martínez