Administración Tributaria Canaria
Gobierno de Canarias

CONSULTA TRIBUTOS REF

CONSULTA NÚM. 1560/2013

PERSONA O ENTIDAD CONSULTANTE	**DOMICILIO**
CONCEPTO IMPOSITIVO Impuesto General Indirecto Canario	**NORMATIVA APLICABLE** Art. 17.Tres.Uno.1.h) Ley 20/1991 Art. 17.Uno.Tres.2 Ley 20/1991 Art. 17.Tres.Uno.5 de la Ley 20/1991 Art. 29.4.2º Ley 20/1991 Art. 48 Ley 20/1991 Art. 54.5 y 8 Ley 20/1991 Art. 51.1.d) Ley 4/2012 Art. 52.n) Ley 4/2012 Art. 53.2.c) y d) Ley 4/2012

CUESTIÓN PLANTEADA

La entidad consultante es un tour operador establecido en Alemania y sin establecimiento permanente en Canarias. Su actividad consiste en efectuar viajes organizados desde Alemania a Canarias, para ello adquiere los siguientes servicios en este territorio: transporte de pasajeros en autobús, en taxi, en barcos (transporte interinsular) y en avión (transporte interinsular), alojamiento hotelero, servicio de restaurantes y servicio de guía.

Consulta sobre la tributación en el IGIC de la adquisición de tales servicios, y la posibilidad, en su caso, de devolución de las cuotas del IGIC soportadas.

CONTESTACIÓN VINCULANTE

- Están sujetos al IGIC al tipo cero los servicios de transporte marítimo o aéreo interinsular de viajeros prestados a un tour operador establecido en Alemania, dado que el transporte interinsular marítimo o aéreo que se presta no tiene carácter turístico, recreativo o de ocio, educativo o de instrucción.

- Están sujetos al IGIC al tipo reducido del 3 por 100 los servicios de transporte de pasajeros en autobús y taxi que transcurran en Canarias prestados a un tour operador establecido en Alemania, tengan o no carácter turístico.

- Están sujetos al IGIC al tipo general del 7 por 100 los servicios de alojamiento en hoteles, apartamentos, complejos y pensiones situados en Canarias prestados a un tour operador establecido en Alemania.

- Están sujetos al IGIC al tipo general del 7 por 100 los servicios de restaurantes que materialmente se le prestan en Canarias a un tour operador establecido en Alemania.

- No están sujetos al IGIC los servicios de guía prestados a un tour operador establecido en Alemania.

- Un tour operador no establecido en Canarias no tiene derecho a la devolución de las cuotas del IGIC soportadas en la adquisición de los servicios citados anteriormente y que utiliza en la realización de viajes sujeta al régimen especial de las agencias de viajes del IVA vigente en el Estado miembro en el que el tour operador se encuentra establecido.

Visto escrito presentado por , en el que se formula consulta tributaria en relación al Impuesto General Indirecto Canario (en adelante, IGIC), esta Dirección General de Tributos, en uso de las atribuciones conferidas 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 el artículo único del Decreto 12/2004, de 10 de febrero, se emite la siguiente contestación:

PRIMERO.- La entidad consultante es un tour operador establecido en Alemania y sin establecimiento permanente en Canarias. Su actividad consiste en efectuar viajes organizados desde Alemania a Canarias, para ello adquiere los siguientes servicios en este territorio: transporte de pasajeros en autobús, en taxi, en barcos (transporte interinsular) y en avión (transporte interinsular), alojamiento hotelero, servicio de restaurantes y servicio de guía.

Consulta sobre la tributación en el IGIC de la adquisición de tales servicios, y la posibilidad, en su caso, de devolución de las cuotas del IGIC soportadas.

SEGUNDO.- En primer lugar analizaremos la tributación de las operaciones citadas por la entidad consultante.

Servicio de transporte de pasajeros

La entidad consultante adquiere servicios de transporte de pasajeros en autobús, taxi, barco y avión que exclusivamente transcurre por el territorio de aplicación del IGIC.

El artículo 17 de la Ley 20/1991, regulador de las reglas de localización de las prestaciones de servicios, dispone en su número Tres.Uno.2:

"Tres. Reglas especiales.
Uno. Se entenderán prestados en el territorio de aplicación del Impuesto los siguientes servicios:
(...)
2. Los de transporte que se citan a continuación, por la parte de trayecto que discurra por el territorio de aplicación del Impuesto tal y como éste redefine en el artículo 3 de esta Ley:
a) Los de transporte de pasajeros, cualquiera que sea su destinatario.
b) Los de transporte de bienes cuando el destinatario no sea un empresario o profesional actuando como tal."

Conforme a este precepto, los servicios de transporte de pasajeros en autobús, taxi, barco y avión que se le prestan a la entidad consultante están sujetos al IGIC, por transcurrir íntegramente en el territorio de aplicación del citado tributo.

En cuanto al tipo impositivo aplicable, el artículo 52.n) de la Ley 4/2012, de 25 de junio, de medidas administrativas y fiscales (en adelante, Ley 4/2012), dispone:

> "*El tipo de gravamen cero será aplicable a las siguientes operaciones:*
> *(...)*
> *n) El transporte de viajeros y mercancías por vía marítima o aérea entre las islas del archipiélago canario.*
> *En ningún caso es aplicable el tipo de gravamen del cero al transporte marítimo de pasajeros de carácter turístico, recreativo o de ocio, educativo o de instrucción al que se refiere el artículo 20 de la Ley 12/2007, de 24 de abril, de Ordenación del Transporte Marítimo de Canarias, ni al transporte aéreo de carácter turístico, recreativo o de ocio, educativo o de instrucción."*

Expresa la entidad consultante en el escrito de consulta que los servicios de transporte interinsular de pasajeros en barco y avión son prestados por Fred Olsen, Navieras Armas y Binter, es decir que se tratan de servicios de transporte regulares que no tienen el carácter de transporte marítimo o aéreo de carácter turístico, recreativo o de ocio, educativo o de instrucción; por todo ello, tales servicios de transporte de pasajeros tributan al tipo cero.

Respecto al servicio de transporte en autobús y en taxi, el artículo 53.2.c) y d) de la Ley 4/2012, dispone:

> "*2. El tipo de gravamen reducido del 3 por ciento será aplicable a las prestaciones de los servicios que se indican a continuación:*
> *(...)*
> *c) Los transportes terrestres de viajeros y mercancías, incluso los servicios de mudanza.*
> *En ningún caso se incluye el servicio de mensajería, recadería y reparto.*
> *d) Los transportes terrestres turísticos en los términos establecidos en la Ley 13/2007, de 17 de mayo, de Ordenación del Transporte por Carretera de Canarias."*

Por tanto, los servicios de transporte de pasajeros en autobús y en taxi tributan al tipo reducido del 3 por 100, tengan el carácter de turístico o no.

Servicio de alojamiento

En cuanto a los servicios de alojamiento en hoteles, apartamentos, complejos y pensiones, el artículo 17.Tres.Uno.1.h) de la Ley 20/1991 dispone:

> *"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."

Derivado de ello, los servicios de alojamientos que se le prestan a la entidad consultante en bienes inmuebles situados en Canarias se encuentran sujetos al IGIC.

Respecto al tipo impositivo aplicable, el artículo 51.1.d) de la Ley 20/1991 dispone:

"1. En el Impuesto General Indirecto Canario serán aplicables los siguientes tipos de gravamen:
(...)
d) El tipo general del 7 por ciento, aplicable a las entregas de bienes y prestaciones de servicios que no se encuentren sometidos a ninguno de los otros tipos impositivos previstos en el presente artículo."

Por ello, el servicio de alojamiento que se le presta a la entidad consultante tributa al tipo impositivo del 7 por 100.

Servicio de restaurantes

Respecto al servicio de restaurantes, el artículo 17.Tres.Uno.5 de la Ley 20/1991 dispone:

"Tres. Reglas especiales.
Uno. Se entenderán prestados en el territorio de aplicación del Impuesto los siguientes servicios:
(,,,)
5. Los de restaurante y catering que se presten materialmente en el territorio de aplicación del Impuesto."

Derivado de ello, los servicios de restaurante que se le prestan en Canarias a la entidad consultante se encuentran sujetos al IGIC.

Respecto al tipo impositivo aplicable, el artículo 51.1.d) de la Ley 20/1991 dispone:

"1. En el Impuesto General Indirecto Canario serán aplicables los siguientes tipos de gravamen:
(...)
d) El tipo general del 7 por ciento, aplicable a las entregas de bienes y prestaciones de servicios que no se encuentren sometidos a ninguno de los otros tipos impositivos previstos en el presente artículo."

De acuerdo con este precepto, el servicio de restaurante que se le presta a la entidad consultante tributa al tipo impositivo del 7 por 100.

Servicio de guía

Por último, queda por analizar el servicio de guía turístico prestado a la entidad consultante. 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."

No existiendo reglas especiales de localización para la prestación de servicio de guía turístico, resulta aplicable la regla general descrita. Por ello, y siendo el destinatario del servicio una entidad mercantil no radicada en Canarias, dicho servicio se encuentra no sujeto al IGIC.

TERCERO.- Establecida la tributación de las operaciones descritas por la entidad consultante, analizaremos la posibilidad de recuperar, vía devolución, las cuotas del IGIC soportadas.

La entidad consultante, tour operador, adquiere bienes o servicios a otros empresarios o profesionales para organizar un viaje vendiéndolo o bien directamente al viajero o bien directamente a otra agencia de viajes. De ello deriva que estará acogido al régimen especial de de las agencias de viajes del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, IVA) en el país donde radique la entidad consultante, en este caso Alemania (artículo 306 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido). Conforme a lo dispuesto en el artículo 307 de la citada Directiva, la prestación de servicio única que realiza la entidad consultante se encuentra sujeta al IVA exigible en Alemania.

Los citados artículos 306 y 307 presentan la siguiente redacción:

"Artículo 306
1. Los Estados miembros aplicarán un régimen especial del IVA a las operaciones de las agencias de viajes conforme al presente capítulo, en tanto tales agencias actúen en su propio nombre con respecto al viajero y siempre que utilicen para la realización del viaje entregas de bienes y prestaciones de servicios de otros sujetos pasivos.

El presente régimen especial no será aplicable a las agencias de viajes que actúen únicamente en calidad de intermediario y a las que sea de aplicación la letra c) del párrafo primero del artículo 79 para el cálculo de la base imponible.
2. A efectos del presente capítulo, los organizadores de circuitos turísticos tendrán la consideración de agencias de viajes.

Artículo 307.

Las operaciones efectuadas en las condiciones previstas en el artículo 306 por las agencias de viajes para la realización del viaje se considerarán una prestación de servicios única de la agencia de viajes al viajero.

La prestación única será gravada en el Estado miembro en que la agencia de viajes haya establecido la sede de su actividad económica o tenga un establecimiento permanente desde el que haya suministrado la prestación de servicios."

Por tanto, se trata de analizar si cabe la devolución de cuotas soportadas del IGIC en la adquisición de diversos servicios adquiridos por la entidad consultante no establecida y que se utilizan por parte de ésta en operaciones no sujetas al IGIC acogidas al régimen especial de las agencias de viajes.

El número 1 del artículo 48 de la Ley 20/1991, regulador de la devolución a empresarios o profesionales o profesionales, establece que *"Los empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto podrán solicitar la devolución de las cuotas del Impuesto General Indirecto Canario que hayan soportado por las adquisiciones o importaciones de bienes o servicios, incluida la carga impositiva implícita, realizadas en dicho territorio, de acuerdo con lo dispuesto en el presente artículo y con arreglo a los plazos y al procedimiento que se establezcan reglamentariamente.*

A estos efectos, se considerarán no establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto los empresarios o profesionales que, siendo titulares de un establecimiento permanente situado en el mencionado territorio, no realicen desde dicho establecimiento entregas de bienes ni prestaciones de servicios durante el período a que se refiera su solicitud."

Y, entre otros requisitos, se exige que durante el periodo a que se refiere la solicitud, los interesados no hayan realizado en las Islas Canarias entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas al Impuesto General Indirecto Canario distintas de las que a continuación se relacionan:

a) Las operaciones en las que los sujetos pasivos del Impuesto sean las personas para las que se realicen las mismas, según el supuesto de inversión del sujeto pasivo previsto en esta Ley.

b) Las de transporte y prestaciones de servicios accesorias a las mismas, exentas en virtud de lo dispuesto en esta Ley en el artículo 11, excepto su número 2, en el artículo 12, en los números 1 y 2 del artículo 13, en el número 7 del artículo 14 y en el artículo 15.

Con este requisito se pretende asegurar que el procedimiento de devolución a empresarios y profesionales no establecidos no sustituye al derecho a la deducción de los sujetos pasivos en el IGIC. Si el instante realizara operaciones sujetas al IGIC en los que no se produce la inversión del sujeto pasivo es porque es sujeto pasivo, y por tanto, tendría a su alcance el derecho a la deducción, en los términos previstos en el régimen general de deducción de los sujetos pasivos en el IGIC previsto en el Capítulo Primero del Título II de la Ley 20/1991.

Si por el contrario, realizara operaciones sujetas al Impuesto pero, por ser un empresario o profesional no establecido, se produjera la inversión del sujeto pasivo, no estaría sujeto a las obligaciones correspondientes a los sujetos pasivos del IGIC, entre ellas la presentación de autoliquidaciones periódicas que es vehículo general para ejercitar el derecho a la deducción de las cuotas del IGIC soportadas, conforme a lo establecido en el artículo 33.1 y 3 de la Ley 20/1991. Para mantener la neutralidad del Impuesto en el tratamiento de éste tipo de empresarios o profesionales, el artículo 48 de la Ley 20/1991 establece el mecanismo de la devolución.

Si el empresario o profesional no establecido no realiza ningún tipo de operación sujeta al Impuesto, pero las cuotas soportadas de IGIC están relacionadas con operaciones realizadas fuera de las Islas Canarias (y por tanto, no sujetas al IGIC) que originarían el derecho a la deducción si se hubieran efectuado en las Islas Canarias, también tiene a su alcance el derecho a la devolución a que se refiere el artículo 48 de la Ley 20/1991. De esta manera, el artículo 48 citado reconoce, en su número 3, como destino de los bienes o servicios cuya solicitud de devolución se solicita, la realización de operaciones a que se refiere el artículo 29.4.2º de la Ley 20/1991, es decir, aquellas que permiten su deducción a los sujetos pasivos del IGIC por tratarse de operaciones "…*realizadas en la Península, Islas Baleares, Ceuta. Melilla, cualquier otro Estado miembro de la CEE o bien en Terceros Países que originarían el derecho a deducción si se hubieran efectuado en las Islas Canarias"*

La entidad consultante utiliza los servicios adquiridos, sujetos al IGIC, en operaciones no sujetas acogidas al régimen especial de las agencias de viajes del IVA. Por tanto, para determinar si la entidad consultante no establecida en Canarias tendría derecho a la devolución prevista en el artículo 48 de la Ley 20/1991 se debe efectuar la siguiente ficción: si de realizarse en Canarias la prestación de servicio de realización de un viaje acogida al régimen especial de agencias de viajes del IGIC, tendría derecho a la deducción de las cuotas del IGIC soportadas en la adquisición de bienes o servicios que utilicen en la realización del viaje.

La regulación del régimen especial de las agencias de viajes en el IGIC se encuentra recogida en el artículo 54 de la Ley 20/1991. En su número 8 se dispone:

"8. Las agencias de viajes a las que se aplique este régimen especial podrán practicar sus deducciones en los términos establecidos en esta Ley por las adquisiciones de bienes o servicios que se utilicen en operaciones excluidas de aquél."

De esta redacción se desprende las siguientes consecuencias:

a) Las cuotas soportadas en la adquisición de bienes o servicios que se utilicen en la realización de un viaje sujeta al régimen especial no pueden ser objeto de deducción.

b) Las cuotas soportadas en la adquisición de bienes o servicios que no se utilicen en la realización de un viaje pueden ser objeto de deducción conforme a la regulación general prevista en el Capítulo Primero del Título II de la Ley 20/1991.

Lo expuesto en la letra a) deriva de que la finalidad del régimen especial de las agencias de viajes es gravar exclusivamente y directamente el valor añadido en cada operación, o en el conjunto de las operaciones, es decir, el llamado "margen bruto", por lo que el importe de las cuotas soportadas está recuperado en el cálculo de la determinación de la base imponible. En este sentido, el número 5 del artículo 54 de la Ley 20/1991 dispone:

"5. La base imponible será el margen bruto de la agencia de viajes.
A estos efectos se considera margen bruto de la agencia la diferencia entre la cantidad total cargada al cliente, excluido el Impuesto General Indirecto Canario que grava la operación, y el importe efectivo, impuestos incluidos, de las entregas de bienes y prestaciones de servicios que, efectuadas por otros empresarios o profesionales, sean adquiridos por la agencia para su utilización en la realización del viaje y redunden directamente en beneficio del viajero.
A efectos de lo dispuesto en el párrafo anterior, se considerarán adquiridos por la agencia para su utilización en la realización del viaje, entre otros, los servicios prestados por otras agencias de viajes con dicha finalidad, excepto los servicios de mediación prestados por las agencias minoristas, en nombre y por cuenta de los mayoristas, en la venta de viajes organizados por estas últimas.
Para la determinación del margen bruto de la agencia no se computarán las cantidades o importes correspondientes a las operaciones exentas del impuesto en virtud de lo dispuesto en el número 3 anterior, ni los de los bienes o servicios utilizados para la realización de las mismas."

Comprobamos que a través del cálculo del margen bruto se produce la recuperación directa de las cuotas del IGIC soportada en la adquisición de bienes o servicios que se utilicen en la realización de un viaje. Por ello, se produciría una doble recuperación si además estas cuotas del IGIC soportadas se pudieran deducir en el régimen general del ejercicio del derecho

a la deducción previsto en el Capítulo Primero del Título II de la Ley 20/1991.

Cierto es que las cuotas del IGIC soportadas en la adquisición de bienes o servicios que se utilicen en realización de un viaje fuera de Canarias (exenta del IGIC por aplicación de lo dispuesto en el número 3 del artículo 54 de la Ley 20/1991), no es posible recuperarlo a través de la determinación del margen bruto. Sin embargo, dichas cuotas no son deducibles en el régimen general por las siguientes causas:

- La regulación del artículo 54.8 de la Ley 20/1991 excluye de la deducción a las cuotas que se utilicen en la prestación de servicio de realización de un viaje acogida al régimen especial de las agencias de viajes, aunque se encuentre exenta total o parcialmente del IGIC.

- Las cuotas del IGIC soportadas en la adquisición de bienes o servicios que se utilicen en realización de un viaje fuera de Canarias se encuentra exenta del IGIC y no sujeta al IVA de ningún país comunitario; es decir, no generan cuotas devengadas, por lo que la agencia de viaje se convierte en consumidor final de tales servicios.

- El que la exención prevista en el artículo 54.3 de la Ley 20/1991 tenga la consideración de plena conforme a lo previsto en el artículo 29.4.1ºf) de la misma Ley, no desvirtúa lo manifestado anteriormente. La pretensión de la declaración como exención plena del artículo 54.3 es evitar que dicha exención afecte a la deducibilidad de las cuotas del IGIC soportadas en la adquisición de bienes o servicios que se utilicen por la agencia de viaje en actividades ajenas a la realización del viaje (alquiler del local, suministro de energía eléctrica, servicios de telecomunicaciones, etc.); es decir, se trata de separar de forma total el régimen de deducción de las cuotas del IGIC soportadas en la adquisición de bienes o servicios que se utilicen en la realización de un viaje acogida al régimen especial de las agencias de viaje, de las cuotas del IGIC soportadas en la adquisición de bienes o servicios que no se utilicen en la realización del viaje.

Por último, resulta relevante citar, aunque no sea aplicable en Canarias (conforme al artículo 4.1 del Reglamento (CEE) Nª 1911/91 del Consejo de 26 de junio de 1991 relativo a la aplicación de las disposiciones del Derecho comunitario en las islas Canarias), el contenido del artículo 310 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido:

> *"Las cuotas del IVA que otros sujetos pasivos repercutan a la agencia de viajes por las operaciones enunciadas en el artículo 307, que redunden en beneficio directo del viajero, no serán deducibles ni reembolsables en ningún Estado miembro."*

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

- Están sujetos al IGIC al tipo cero los servicios de transporte marítimo o aéreo interinsular de viajeros prestados a un tour operador establecido en Alemania, dado que el

transporte interinsular marítimo o aéreo que se presta no tiene carácter turístico, recreativo o de ocio, educativo o de instrucción.

- Están sujetos al IGIC al tipo reducido del 3 por 100 los servicios de transporte de pasajeros en autobús y taxi que transcurran en Canarias prestados a un tour operador establecido en Alemania, tengan o no carácter turístico.

- Están sujetos al IGIC al tipo general del 7 por 100 los servicios de alojamiento en hoteles, apartamentos, complejos y pensiones situados en Canarias prestados a un tour operador establecido en Alemania.

- Están sujetos al IGIC al tipo general del 7 por 100 los servicios de restaurantes que materialmente se le prestan en Canarias a un tour operador establecido en Alemania.

- No están sujetos al IGIC los servicios de guía prestados a un tour operador establecido en Alemania.

- Un tour operador no establecido en Canarias no tiene derecho a la devolución de las cuotas del IGIC soportadas en la adquisición de los servicios citados anteriormente y que utiliza en la realización de viajes sujeta al régimen especial de las agencias de viajes del IVA vigente en el Estado miembro en el que el tour operador se encuentra establecido.

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, 9 de abril de 2013

EL DIRECTOR GENERAL DE TRIBUTOS

Alberto Génova Galván