

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFC080847

DGT: 02-08-2021

N.º CONSULTA VINCULANTE: V2214/2021

SUMARIO:

Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales. Hecho imponible. *Concepto de intermediación.* Para determinar si una agencia de viajes actúa o no como intermediario a efectos del IDSD se deben distinguir varios supuestos. No existe intermediación en línea cuando la agencia actúa en nombre y por cuenta propia asumiendo la responsabilidad del viaje. Tampoco existe cuando se realiza en una agencia física, pues no se pone a disposición del cliente una interfaz digital para contratar el servicio ofrecido por el operador, no obstante, tampoco se produce la intermediación en el supuesto de que se ponga a disposición de los viajeros una interfaz digital que permita conocer los precios del turoperador siempre que la contratación se efectúe en la propia oficina. Por el contrario, si se produce la intermediación en línea cuando la contratación se materializa mediante la interconexión de dos interfaces digitales, la primera de la agencia, donde el viajero contrata el viaje, y la segunda, del turoperador, que facilita la conclusión del servicio subyacente existiendo por tanto dos usuarios de la interfaz digital, viajeros y turoperadores. **Base imponible.** La distinción entre la comisión derivada de la intermediación y los denominados gastos de gestión asociados a la tramitación del expediente de venta resulta artificiosa dada la íntima relación entre la preparación del expediente y la intermediación, por tanto, en la determinación de la base imponible del Impuesto deben incluirse ambas partidas en la medida en que ambas retribuyen el servicio de intermediación en línea. *Usuario situado fuera del territorio de aplicación del impuesto.* En el caso de que uno de los usuarios se encuentre fuera de territorio español, las reglas para el cálculo de la base imponible del art. 10.2 Ley IDSD.

PRECEPTOS:

Ley 4/2020 (Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales), arts. 4, 6 y 10.

Resolución de 25 de junio de 2021 (Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales).

Descripción sucinta de los hechos:

La consultante es la sociedad dominante de un grupo mercantil y fiscal. Las sociedades dependientes del grupo operan como agencias de viajes minoristas (en adelante, agencias de viajes) y como agencias de viajes mayoristas (en adelante, turoperadores). Los turoperadores confeccionan el paquete turístico y lo colocan en el mercado a través de las agencias de viajes, siendo estas últimas las que lo ponen a disposición del cliente final.

Las agencias de viajes pueden intervenir bien en nombre y por cuenta propia, bien en nombre y por cuenta ajena. La persona en cuyo nombre y por cuya cuenta actúa es el proveedor del servicio subyacente, que podrá ser un turoperador, un hotel, un "rent a car", una compañía aérea, un banco de camas ("bed bank") (por simplicidad, se denominarán, en adelante, turoperador).

Cuando la agencia de viajes actúa en nombre y por cuenta propia, vende su propio producto al cliente y responde mercantil y jurídicamente de lo que pudiera acontecer sobre el mismo, sin perjuicio de que, llegado el caso, pudiera reclamar contra sus proveedores, esto es, los operadores del mercado que se sitúan más atrás en la cadena de suministro del servicio. La agencia de viajes adquiere en nombre y por cuenta propia productos de viaje confeccionados por turoperadores y posteriormente los vende a los clientes. En este proceso puede utilizar interfaces digitales para relacionarse con sus clientes y proveedores.

Cuando la agencia de viajes actúa en nombre y por cuenta ajena, vende al cliente un servicio prestado por un tercero y no responde frente a aquel ni mercantil ni jurídicamente de lo que pudiera acontecer sobre el mismo. A su vez, en los casos en los que la agencia de viajes actúa en nombre y por cuenta ajena, el contacto con el cliente puede ser a través de dos canales:

- Oficina física ("offline"): no hay una conexión con el cliente a través de una interfaz digital. Cuando el cliente contacta con la oficina física de la agencia de viajes para solicitar el viaje, esta utiliza la interfaz digital del turoperador para formalizar la reserva. Esta misma operativa se sigue con los "outplants", esto es, el servicio ofrecido a clientes empresariales que les permite conocer las ofertas de viajes a través de una interfaz digital. Una vez seleccionado el viaje, la reserva del mismo la realiza la oficina física en los mismos términos mencionados anteriormente.

- En línea ("online"): los clientes no acuden a la oficina física, sino que el contacto con la agencia de viajes es a través de la interfaz digital corporativa de esta. Una vez el cliente ha solicitado el viaje en la interfaz digital de la agencia de viajes, esta lo traslada al turoperador a través de la interfaz digital de este último.

Asimismo, cuando la agencia de viajes actúa en nombre y por cuenta ajena, tanto cuando la contratación del viaje sea a través de una agencia física o de una en línea ("online"), puede percibir dos tipos de ingresos:

- Comisión derivada de la intermediación, que se percibe tanto cuando la contratación del viaje sea a través de una agencia física ("offline") o de una en línea ("online").
- "Gastos de gestión", que no corresponden a una comisión por la puesta en contacto de los viajeros con los turoperadores, sino que retribuyen los costes y servicios que a la agencia de viajes le ocasiona la preparación del expediente de venta por encargo de su cliente, añadiendo un margen a los mismos. Estos gastos no son fijados por terceros ni están preestablecidos y su estructura e importe son los mismos independientemente de si se utiliza una agencia física ("offline") o en línea ("online").

Cuestión planteada:

Se plantean las siguientes cuestiones:

- 1) Si en los servicios prestados por las agencias de viajes en nombre y por cuenta propia produce el hecho imponible "intermediación en línea" o si por el contrario, se produce el supuesto de no sujeción del artículo 6.a) de la Ley.
- 2) Si en los servicios prestados por las agencias de viajes en nombre y por cuenta ajena se produce el hecho imponible "intermediación en línea", tanto cuando se opere a través de una agencia física como a través de una agencia en línea ("online").
- 3) Si los "gastos de gestión" cobrados por las agencias de viajes corresponden a servicios no sujetos del artículo 6.a) de la Ley.
- 4) Si los viajeros y los hoteles deben considerarse usuarios y si cuando uno de ellos se encuentra fuera del territorio español en el momento de realizar la reserva deben aplicarse las reglas de cálculo de la base imponible del artículo 10.2.b) de la Ley.

Contestación:

1) La primera cuestión a analizar es si en los servicios prestados por las agencias de viajes en nombre y por cuenta propia se produce el hecho imponible "intermediación en línea" o si, por el contrario, se produce el supuesto de no sujeción del artículo 6.a) de la Ley 4/2020, de 15 de octubre, del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales (BOE de 16 de octubre) (en adelante, LIDSD).

El artículo 4.7 de la LIDSD señala:

7. Servicios de intermediación en línea: los de puesta a disposición de los usuarios de una interfaz digital multifacética (que permita interactuar con distintos usuarios de forma concurrente) que facilite la realización de entregas de bienes o prestaciones de servicios subyacentes directamente entre los usuarios, o que les permita localizar a otros usuarios e interactuar con ellos.

Por su parte, artículo 6.a) de la LIDSD dispone:

No estarán sujetas al impuesto:

- a) las ventas de bienes o servicios contratados en línea a través del sitio web del proveedor de esos bienes o servicios, en las que el proveedor no actúa en calidad de intermediario;

Sobre este supuesto de no sujeción, la Resolución de 25 de junio de 2021, de la Dirección General de Tributos, relativa al Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales (BOE de 29 de junio) señala en su parte III:

La puesta a disposición de una interfaz digital puede permitir prestaciones de distintos servicios digitales. Se debe tener en cuenta que los supuestos de no sujeción regulados en las letras a), b), c) y d) del artículo 6 de la Ley del impuesto se refieren exclusivamente a servicios de intermediación en línea. Por consiguiente, cuando la misma interfaz digital presta servicios de intermediación y servicios de publicidad en línea, las exclusiones previstas en los citados supuestos de no sujeción se limitarán a los servicios de intermediación en línea y no a los de publicidad en línea.

Según la información suministrada por la consultante, cuando las agencias de viajes actúan en nombre y por cuenta propia venden a los clientes viajes que previamente han adquirido de los turoperadores. Por lo tanto,

esos viajes ya han sido confeccionados previamente sin seguir las instrucciones de los clientes y se comercializan directamente por las agencias de viajes.

Sobre el concepto de intermediario, la Resolución de 25 de junio de 2021 afirma en su parte III:

De acuerdo con la doctrina reiterada de la Dirección General de Tributos (véanse consultas V1273-19 y V0369-20), solo puede ser considerado como «intermediario» quien percibe su retribución en función de la celebración del contrato en el cual se media, es decir, quien percibe una retribución o comisión por la consecución de un resultado, el que determine la operación subyacente. Así, en los servicios de intermediación en línea será considerado intermediario quien ponga en contacto, a través de una interfaz digital multifacética, a los usuarios que participan en la operación subyacente, con la finalidad de hacer efectiva la formalización de dicha operación subyacente. Y ello, con independencia de que el intermediario imponga o no condiciones en la operación subyacente como precio u otras condiciones contractuales. Es decir, se debe tener en cuenta que el hecho de que la entidad intermediaria determine, parcial o totalmente, las condiciones comerciales y contractuales de las operaciones realizadas entre los usuarios de la interfaz no implicará necesariamente que no se esté prestando un servicio de intermediación en línea.

En todo caso, y para concluir, es una cuestión que dependerá de las cláusulas concretas del contrato o negocio jurídico establecido entre las partes y de la realidad económica que subyace.

La actuación de las agencias de viajes no tiene por objeto poner en contacto a los viajeros con los turoperadores, sino que se limita a vender unos servicios que ya han sido previamente adquiridos por ellas y que ofrecen en el mercado asumiendo la responsabilidad sobre los mismos. Así, los turoperadores no adquieren ninguna obligación frente a los viajeros, que solamente pueden exigir responsabilidad a las agencias de viajes.

Por lo tanto, puede concluirse que, cuando actúan en nombre y por cuenta propia, las agencias de viajes están vendiendo un servicio propio a los viajeros y, por lo tanto, no actúan como un intermediario. Consecuentemente, en su actuación frente a los viajeros, las agencias de viajes prestan servicios no sujetos conforme al artículo 6.a) de la LIDSD y no realizan el hecho imponible “intermediación en línea”.

2) La segunda cuestión a analizar es si en los servicios prestados por las agencias de viajes en nombre y por cuenta ajena se produce el hecho imponible “intermediación en línea”.

A diferencia de lo que ocurría en el caso anterior, cuando las agencias de viajes actúan en nombre y por cuenta ajena no venden a los clientes viajes que previamente habían adquirido de los turoperadores. Su papel en este caso consiste en poner en contacto a los viajeros con los turoperadores.

Ahora bien, esta intermediación puede hacerse a través de una interfaz digital o no, por lo que deben distinguirse dos supuestos:

- Agencia de viajes física (“offline”).
- Agencia de viajes en línea (“online”).

2.a) Agencia de viajes física (“offline”)

En este caso el cliente acude a las oficinas de la agencia de viajes para contratar el viaje. Una vez ha seleccionado el viaje, la agencia de viajes lo reserva en nombre y por cuenta del cliente en la interfaz digital del turoperador.

La agencia de viajes no está poniendo a disposición del viajero una interfaz digital en la que contratar el viaje ofrecido por el turoperador. Al contrario, dicho viaje se contrata en persona por el viajero. La única interfaz digital presente en este supuesto funciona como una herramienta de conexión entre el intermediario (la agencia de viajes) y el proveedor del servicio (el turoperador) y es propiedad de este último. Dicha interfaz no conecta a usuarios que son parte en una prestación de servicios subyacente, esto es, el viajero y el turoperador no se relacionan a través de una interfaz de la agencia de viajes.

Por lo tanto, en este caso la agencia de viajes no realiza el hecho imponible “intermediación en línea”. Esta misma conclusión es aplicable a cuando las agencias de viajes presten servicios a través de “outplants”, esto es, cuando pongan a disposición de los clientes empresariales una interfaz digital en la que pueden conocer las ofertas de viajes, pero sin que la conclusión de la operación subyacente se realice a través de dicha interfaz digital, sino a través de la oficina física en los mismos términos mencionados anteriormente.

2.b) Agencia de viajes en línea (“online”)

En este caso el cliente accede a la interfaz digital de la agencia de viajes para contratar el servicio prestado por el turoperador.

De la información suministrada por la consultante parece que la contratación del viaje es fruto de la interacción de dos interfaces digitales.

En primer lugar, los viajeros utilizan la interfaz digital de la agencia de viajes para contratar el viaje. Después, una vez han formalizado la reserva en la interfaz digital de la agencia de viajes, esta utiliza la interfaz digital del turoperador para contratar por cuenta del viajero el servicio. Esta segunda fase de la secuencia de contratación es, por tanto, similar a la que existe cuando la contratación es a través de una agencia física.

A pesar de la complejidad inherente a la utilización de dos interfaces digitales interconectadas, puede decirse que la agencia de viajes está poniendo a disposición de los usuarios (viajeros y turoperadores) una interfaz digital que facilita la conclusión de un servicio subyacente de viaje. En efecto, la presencia de una segunda interfaz digital, propiedad de uno de los usuarios de la interfaz digital de la agencia de viajes (el turoperador) no obsta para que el servicio prestado por esta sea considerado una intermediación en línea ya que:

- Existen dos usuarios de la interfaz digital: viajeros y turoperadores
- La interfaz digital facilita la prestación de servicios subyacentes (viajes) directamente entre los usuarios.

El hecho de que la contratación efectiva del viaje requiera que la interfaz digital de la agencia de viajes se conecte con la interfaz digital de uno de los usuarios (el turoperador) es indiferente, ya que, en última instancia, sus servicios son ofrecidos en la interfaz digital del intermediario y su contratación por el otro usuario (el viajero) se perfecciona en esta última interfaz.

Por lo tanto, las agencias de viajes en línea (“online”) estarán realizando el hecho imponible “intermediación en línea”.

3) La tercera cuestión a analizar es si los “gastos de gestión” cobrados por las agencias de viajes corresponden a servicios no sujetos del artículo 6.a) de la Ley.

Según la información suministrada por la consultante, los “gastos de gestión” no corresponden a una comisión por la puesta en contacto de los viajeros con los turoperadores, sino que retribuyen los costes y servicios que a la agencia de viajes le ocasiona la preparación del expediente de venta por encargo de su cliente, añadiendo un margen a los mismos. Estos gastos no son fijados por terceros ni están preestablecidos y su estructura e importe son los mismos independientemente de si se utiliza una agencia física o en línea (“online”).

Por lo tanto, se trata de ingresos que retribuyen servicios que se prestan tanto cuando se actúe a través de una agencia física como a través de una agencia en línea (“online”).

Esta circunstancia no determina que los mismos no deban incluirse en la base imponible, regulada en el artículo 10.1 y 10.2.b) de la LIDSD:

1. La base imponible del impuesto estará constituida por el importe de los ingresos, excluidos, en su caso, el Impuesto sobre el Valor Añadido u otros impuestos equivalentes, obtenidos por el contribuyente por cada una de las prestaciones de servicios digitales sujetas al impuesto, realizadas en el territorio de aplicación del mismo.

En las prestaciones de servicios digitales entre entidades de un mismo grupo, la base imponible será su valor normal de mercado.

2. A efectos de determinar la base imponible del impuesto se tendrán en cuenta las siguientes reglas:

(...)

b) En el caso de los servicios de intermediación en línea en los que exista facilitación de entregas de bienes o prestaciones de servicios subyacentes directamente entre los usuarios, se aplicará a los ingresos totales obtenidos la proporción que represente el número de usuarios situados en el territorio de aplicación del impuesto respecto del número total de usuarios que intervengan en ese servicio, cualquiera que sea el lugar en que estén situados...

Por otro lado, en la parte V de la Resolución de 25 de junio de 2021 se dice:

Las reglas en virtud de las cuales se determina la base imponible varían en función de la categoría de servicio sujeto (servicio de publicidad en línea, servicio de intermediación en línea o servicio de transmisión de datos).

(...)

Servicio de intermediación en línea con operación subyacente. La base imponible se compone de todas las sumas pagadas al contribuyente por los usuarios de la interfaz en cada operación.

Carecen de trascendencia los modos utilizados para el cálculo de las sumas a cobrar o el hecho de que el contribuyente sea retribuido con una comisión por parte del usuario comprador y otra por el usuario vendedor. Toda la comisión percibida estará sujeta al impuesto.

A efectos del cálculo de la base imponible del hecho imponible “intermediación en línea”, resulta artificiosa la distinción entre “gastos de gestión”, por un lado, y la comisión derivada de la intermediación, por otro. Esta comisión, aparentemente, no corresponde a una actividad concreta más allá de la propia intermediación. Los “gastos de gestión”, por su parte, retribuyen los costes por la preparación del expediente de venta por encargo de su cliente, añadiendo un margen a los mismos. En definitiva, costes que cualquier intermediario, bien “físico”, bien “digital”, soportará normalmente y cuya facturación al cliente responde, en última instancia, a la prestación del servicio de intermediación.

La íntima relación entre esta actividad (preparación del expediente de venta) y la intermediación en sentido estricto (la mera puesta en contacto de los usuarios) impide considerar que los ingresos correspondientes a las mismas retribuyan servicios diferentes. Por lo tanto, la actividad retribuida por los “gastos de gestión” no puede considerarse un servicio independiente prestado por la agencia de viajes directamente, no siendo, en consecuencia, aplicable el artículo 6.a) de la LIDSD.

En conclusión, en aquellos casos en los que las agencias de viajes presten servicios de intermediación en línea, los ingresos a considerar en el cálculo de la base imponible serán tanto las comisiones en sentido estricto como los “gastos de gestión”, pues ambos retribuyen el servicio de intermediación en línea.

4) La cuarta cuestión a analizar es si los viajeros y los hoteles deben considerarse usuarios y si cuando uno de ellos se encuentra fuera del territorio español en el momento de realizar la reserva deben aplicarse las reglas de cálculo de la base imponible del artículo 10.2.b) de la Ley.

De acuerdo con lo dicho anteriormente, cuando las agencias de viajes presten servicios de intermediación en línea, serán usuarios de la misma, por un lado, el viajero o cliente y, por otro, el turoperador, el hotel, el “rent a car”, la compañía aérea, un banco de camas (“bed bank”) y, en general, la persona o entidad que preste el servicio subyacente al viajero y que utilice la interfaz digital de la agencia de viajes.

En la parte V de la Resolución de 25 de junio de 2021 se dice:

Una vez sentado que es un impuesto de base transaccional, la base imponible, según el artículo 10.1 de la Ley del impuesto, estará constituida por el importe de los ingresos, excluido el IVA e impuestos equivalentes, obtenidos por el contribuyente por cada operación realizada en el territorio de aplicación del mismo.

Por consiguiente:

– Si las operaciones se limitan al territorio de aplicación del impuesto, la base imponible estará constituida por la totalidad de los ingresos obtenidos en España. En este supuesto, no será preciso acudir a las reglas del artículo 10.2 en la medida en que todas las operaciones tienen lugar y los usuarios están ubicados en territorio español.

– Para el caso de operaciones que excedan el territorio de aplicación del impuesto, pero con referencia a un ámbito geográfico concreto, se aplicarán a los ingresos totales derivados de la operación las reglas previstas en el apartado 2 del artículo 10 para determinar la parte que corresponde al territorio español.

– Finalmente, en el supuesto de que las operaciones no estén referidas a un ámbito geográfico concreto, se tomarán los ingresos totales mundiales a los que se les aplicarán las reglas del artículo 10.2 para determinar la parte correspondiente al territorio español.

En conclusión, para el caso en que el ámbito geográfico de las operaciones exceda al ámbito del territorio de aplicación del impuesto, se deberá tener en cuenta el artículo 10.2 de la Ley del impuesto que, a efectos del cálculo de la base, establece unas reglas para poder gravar exclusivamente la parte de los ingresos de las operaciones que se corresponden con usuarios situados en el territorio aplicación del impuesto en relación con el total de usuarios.

Por lo tanto, si uno de los usuarios se encontrara situado fuera del territorio de aplicación del impuesto en el momento de la conclusión de la operación subyacente, deberán aplicarse las reglas del artículo 10.2.b) de la LIDSD para el cálculo de la base imponible.

Lo que comunico a Vd. con efectos vinculantes, conforme a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.