

## BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFC084061

DGT: 31-10-2022

N.º CONSULTA VINCULANTE: V2295/2022

### SUMARIO:

**Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales. Hecho imponible.** *Concepto de intermediación.* Un grupo internacional dedicado a la prestación de servicios de viajes es propietaria de una interfaz digital donde los viajeros pueden reservar habitaciones de hotel. No debe entenderse en términos formalistas la consideración como intermediario a quien percibe una retribución en función de la celebración del contrato, pues ello conllevaría a considerar únicamente como intermediarios a quienes actúan en nombre y por cuenta ajena. En el presente caso, y a diferencia de lo que sucede en el contrato de gestión hotelera, la entidad, propietaria de la interfaz no presta el servicio de alojamiento al viajero ni asume riesgos significativos, pues se limita a replicar la contratación que el viajero realiza en la interfaz debiendo considerarse igualmente que la entidad es un servicio de intermediación en línea ya actúe en nombre propio o por cuenta de los hoteles.

### PRECEPTOS:

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

#### Descripción sucinta de los hechos:

La consultante es una empresa de un grupo multinacional dedicado a la prestación de servicios de viajes. Es propietaria de una interfaz digital que permite a los viajeros reservar habitaciones de hotel.

La consultante puede actuar en nombre y por cuenta de los hoteles o en nombre propio y por cuenta de los hoteles.

Cuando actúa en nombre propio y por cuenta de los hoteles, la consultante es quien formalmente presta los servicios de hotel ("merchant of record" en inglés). En particular, la consultante suscribe dos contratos, uno con el hotel y otro con el viajero, de forma que ambos no tienen una relación contractual directa entre sí. Los únicos términos y condiciones aplicables al viajero son los de la consultante, si bien tales términos y condiciones incorporan también los del hotel correspondiente. Otras características de los servicios prestados por la consultante cuando actúa en nombre propio y por cuenta ajena son:

- La consultante tiene capacidad para fijar el precio.
- El cobro se realiza por la consultante, que transfiere un importe a los hoteles, reteniendo una comisión. Frente a esto, cuando la consultante actúa en nombre y por cuenta ajena, el cobro lo hace directamente el hotel.
- La consultante asume los riesgos de la transacción financiera, entre otros, el riesgo de devoluciones y el riesgo de fraude de tarjeta de crédito.
- El ingreso reconocido en cuentas es la comisión, al igual que ocurre cuando se actúa en nombre y por cuenta ajena.
- La consultante presta servicios de fidelización consistentes en la concesión de puntos que pueden ser canjeados para reducir el precio de futuras estancias en hoteles. El coste de tales ventajas es asumido por la propia consultante.
- La consultante presta servicios de reubicación al viajero, monitoriza e informa de circunstancias peligrosas, presta asistencia al viajero, monitoriza e informa de condiciones de salud del hotel y proporciona servicios de atención al cliente.
- El viajero y el hotel se pueden relacionar (mediante preguntas y respuestas) a través de la interfaz digital de la consultante.

#### Cuestión planteada:

Se plantea si el servicio prestado por la consultante cuando actúa en nombre propio constituye una intermediación en línea a efectos de la Ley 4/2020, de 15 de octubre, del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales.

## Contestación:

La cuestión planteada se refiere a si el servicio prestado puede acogerse a la 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 se refiere al concepto de intermediación en línea:

“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”.

Sobre el concepto de intermediario, la citada 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”.

Según la información suministrada por la consultante, cuando la consultante actúa en nombre propio y por cuenta de los hoteles, los viajeros no contratan directamente con los hoteles. En su lugar, la contratación de la estancia en el hotel se hace con la consultante a través de la interfaz digital de esta. Posteriormente, la consultante contrata la habitación en nombre propio y por cuenta del viajero y solamente cuando el viajero ha reservado y pagado la habitación a través de su interfaz.

El viajero paga a la consultante, que transfiere la cantidad recibida al hotel una vez descontada su comisión. La consultante asume el riesgo de pago, si bien dicho riesgo se limita en realidad a circunstancias tales como el fraude en el uso de tarjetas de crédito y ello porque la interfaz no permite a los viajeros reservar una habitación sin efectuar previamente el pago. En este sentido, en los términos y condiciones generales para las reservas se establece que cuando el servicio de alojamiento es prestado formalmente por la consultante, esto es, cuando actúa en nombre propio respecto del viajero, el importe se cargará en la tarjeta de crédito en el momento en que se efectúe la reserva.

Frente a esto, en aquellos casos en los que la consultante actúa en nombre y por cuenta de los hoteles, los viajeros pagan directamente a los hoteles y son estos los que pagan a la consultante. Así pues, en estos casos sí es posible reservar una habitación sin efectuar previamente el pago.

En cuanto al precio de las habitaciones, del Acuerdo de la consultante con los hoteles se infiere que, tanto cuando actúa en nombre propio como cuando lo hace en nombre de los hoteles, la consultante puede llegar a determinarlo dentro de los márgenes prefijados por los hoteles.

Por otro lado, la consultante presta servicios de fidelización que solo pueden ser disfrutados en las reservas en las que la consultante actúa en nombre propio.

La consultante presta otros servicios al viajero que van más allá de la estancia en el hotel, como, por ejemplo, información respecto al viaje, reubicación, monitorización de las condiciones de salud y seguridad del hotel y servicios de información al cliente las 24 horas. No obstante, según los términos y condiciones generales para las reservas y el Acuerdo de la consultante con los hoteles, la consultante también presta estos servicios a los viajeros cuando actúa en nombre de los hoteles.

Asimismo, la consultante, tanto cuando actúa en nombre propio como cuando lo hace en nombre de los hoteles, presta servicios de atención al cliente y puede gestionar las reclamaciones.

En cuanto a la responsabilidad por los servicios de alojamiento, según los términos y condiciones generales para las reservas, en aquellos casos en que la consultante actúa en nombre propio, su responsabilidad se limita a los daños directos que (i) han sido previsibles, dentro de lo razonable, para el viajero y para la consultante; (ii) los ha sufrido o soportado el viajero de forma directa; y (iii) se pueden atribuir directamente a las acciones de la consultante durante el suministro de los servicios. Dicha responsabilidad en ningún caso podrá superar, en conjunto, el coste que el viajero haya pagado a la consultante por el servicio en cuestión.

Respecto a la contabilización de los ingresos, según la información publicada por la consultante en su página web, cuando actúa en nombre propio, el ingreso es la comisión, no el importe total cobrado al viajero y lo mismo ocurre cuando actúa en nombre del hotel.

De lo expuesto anteriormente se concluye que la actuación de la consultante es esencialmente similar tanto cuando actúa en nombre propio como cuando lo hace en nombre de los hoteles. Las únicas diferencias reseñables son:

- Pago: cuando la consultante actúa en nombre de los hoteles, los viajeros pagan al hotel directamente y este es quien paga a la consultante, mientras que cuando actúa en nombre propio, los viajeros pagan a la consultante directamente y esta es quien paga a los hoteles una vez descontada su comisión.
- Servicio de fidelización: no disponible cuando la consultante actúa en nombre de los hoteles.
- Responsabilidad: cuando la consultante actúa en nombre de los hoteles no asume ningún tipo de responsabilidad respecto del servicio de alojamiento, mientras que cuando actúa en nombre propio puede asumir responsabilidad en determinadas circunstancias y siempre que los daños se puedan atribuir directamente a las acciones de la consultante durante el suministro de los servicios.

El resto de circunstancias son esencialmente iguales ya se actúe en nombre propio, ya se haga en nombre de los hoteles. Tales circunstancias son:

- Posible fijación del precio del alojamiento por la consultante dentro de una horquilla definida por los hoteles.
- Prestación de servicios complementarios (reubicación, monitorización de las condiciones de salud y seguridad del hotel y servicios de información al cliente las 24 horas, atención al cliente y gestión de reclamaciones).
- En ambos casos el ingreso reconocido equivale únicamente a la comisión percibida

En vista de lo expuesto, puede concluirse que la consultante presta un servicio de intermediación en línea cuando actúa en nombre propio y por cuenta de los hoteles.

Para llegar a esta conclusión debe partirse de que, si bien la Resolución señala que “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”, esto no debe ser entendido en términos formalistas, que llevarían a que solo se pudieran considerar intermediación aquellos casos en los que se actúe en nombre y por cuenta ajena. La exclusión de dicho criterio responde precisamente a la necesidad de atender a la sustancia jurídica y económica, evitando así que las formas jurídicas impidan la debida calificación de las operaciones.

Partiendo de esto, resulta que, en el caso que nos ocupa, la consultante, si bien actúa formalmente en nombre propio, se limita a permitir la prestación de un servicio subyacente entre los usuarios. En concreto, la contratación de los servicios de alojamiento entre el hotel y la consultante es consecuencia únicamente de la contratación por parte del viajero del servicio con la consultante. En este contexto, la consultante (propietaria de la interfaz) es el medio a través del cual el viajero adquirirá el servicio de alojamiento en el hotel, pero no es la que le presta el servicio de alojamiento al viajero. Y es que, a diferencia de lo que ocurre en el contrato de gestión hotelera,

analizado por este centro directivo en las contestaciones a las consultas V2153-21, de 28 de julio y V0272-22, de 14 de febrero, aquí los viajeros son conscientes en todo momento de que el servicio de alojamiento es prestado materialmente por una entidad distinta de la consultante, dándose la circunstancia, además, de que la forma de prestar el servicio de alojamiento no está dirigida ni controlada por la consultante más allá de la supervisión ordinaria que cualquier intermediario diligente debe ejercer.

A todo esto, debe añadirse que la consultante no asume riesgos significativos, en particular, no asume el riesgo de inventario, mientras que el riesgo de pago, que sí que soporta la consultante, es un riesgo genérico que no es necesariamente ajeno a la labor de un intermediario. Asimismo, la responsabilidad solo se extiende a los servicios propios de su labor de intermediario. En este sentido, la consultante no asume responsabilidad frente a los viajeros más que por los daños que se puedan atribuir directamente a las acciones de la consultante, esto es, no la asume por los daños causados por la prestación material de los servicios.

En esa misma línea, el servicio de fidelización y los servicios adicionales no son necesariamente ajenos a la condición de intermediario, por lo que no perjudican la conclusión alcanzada en los párrafos anteriores.

De la misma forma, el hecho de que la consultante esté capacitada para fijar los precios del alojamiento, siempre dentro de los márgenes definidos por el hotel, no implica per se que la consultante no preste servicios de intermediación. A este respecto, debe tenerse en cuenta, además, que, conforme a la Resolución, “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”.

Finalmente, a un supuesto parecido a este se refirió el “Proyecto del Pilar 1” de octubre de 2020, elaborado por el G20/OCDE en el seno del Marco Inclusivo BEPS (siglas en inglés de erosión de bases imponibles y desvío de beneficios) y que señala, al hilo de la intermediación en línea (traducción no oficial):

“Sin embargo, puede haber casos excepcionales en los que una empresa multinacional venda sus propios bienes o servicios, aunque esencialmente realiza un servicio de intermediación y permanece aislada del riesgo de inventario. Como tal, se está dando mayor consideración para abordar los casos en los que una plataforma de intermediación en línea, como un marketplace, opera en un modelo de reventa, sin incurrir en los riesgos comerciales ordinarios asociados con la provisión del producto subyacente (como cuando la empresa solo tiene un título y está aislada del riesgo de inventario, está totalmente indemnizado contra el riesgo de responsabilidad del producto y el riesgo de crédito). Por ejemplo, después de que un usuario asegura una reserva para un servicio de alquiler de automóviles a través de una plataforma en línea, el proveedor de servicios de la plataforma puede comprar el servicio de alquiler de automóviles él mismo, después de recibir el pedido del cliente, antes de revenderlo inmediatamente al cliente. Sin embargo, el proveedor de servicios de la plataforma no está incurriendo en ninguno de los riesgos comerciales ordinarios asociados con la prestación del servicio de alquiler de automóviles subyacente (por ejemplo, riesgo de inventario) y su servicio posiblemente sigue siendo, en esencia, uno de intermediación”.

En resumen, cuando la consultante contrata los servicios de alojamiento está simplemente replicando la contratación que ha efectuado con ella el viajero en la interfaz, sin que concurra ningún otro elemento que permita considerar que el servicio de alojamiento es prestado por ella.

Por lo expuesto, debe considerarse que la consultante presta un servicio sujeto de intermediación en línea cuando actúa en nombre propio y por cuenta de los hoteles.

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 Función Pública.