



UNIVERSITÀ DEGLI STUDI DI NAPOLI FEDERICO II
FACOLTÀ DI GIURISPRUDENZA

INNOVAZIONE E DIRITTO

El régimen especial des las agencias de viajes tras la reforma del IVA español de 2014 a la luz del derecho europeo y algunas impresiones desde la legislación italiana*

di Marcos Iglesias Caridad

ABSTRACT

As a consequence of the Kingdom of Spain condemn by a Sentence of The Court of Justice of the European Union of 26th of September of 2013, by the wrong application of the special regime in the V.A.T. of the travel agencies, the Law in order to reform the tax (no. 28/2014, of 27 November, tries to adapt the Spanish Law to the sentence. Then, after analyzing the first of the aspects that enables Spain to be right considering that the criteria based on the client is correct against the criteria based on the traveller, we value the disappearance of the exclusion done in the field of application which left out the sales of trips organized by wholesalers but sold by retail agencies, the elimination of the possibility of the global determination of the tax base and the regulation of a different estimated V.A.T. versus the real impact of it and real supported V.A.T. when the final client-businessman-consumer was a businessman entitled to deduction of V.A.T. Finally, we try to analyze the new faculty of resignation of the travel agencies special regime when the client was a businessman with the right of deduction of his supported V.A.T., considering the philosophy of the exposed regime and the community law.

Key words: travel agencies special regime,V.A.T. special regimes; tourism Taxation, travel agencies, Law to reform V.A.T. 2014.

RESUMEN

Ante la condena al Reino de España por la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 26 de septiembre de 2013, por la aplicación incorrecta del régimen especial en el I.V.A. de las agencias de viajes, el Ley de reforma de tal Impuesto (núm. 28/2014, de 27 de noviembre) intenta adecuar el derecho español a lo dispuesto en ella. Así, tras analizar el primero de los aspectos sobre el que se le otorga a España la razón al considerar acertado el criterio basado en el cliente frente al basado en el viajero, entramos a valorar la desaparición de la exclusión que se hacía del ámbito de aplicación que dejaba fuera a las ventas al público efectuadas por agencias minoristas de viajes organizados por las mayoristas, la eliminación de la posibilidad de determinación

global de la base imponible y lo referente a la regulación de un I.V.A. estimado distinto del verdaderamente repercutido y soportado cuando el cliente-empresario-consumidor final fuera un empresario con derecho a deducción de I.V.A. Por último, pasamos a tratar la nueva facultad de renuncia del régimen especial de las agencias de viajes incorporada cuando el cliente fuera un empresario con derecho a la deducción de su I.V.A. soportado, todo ello a la luz de la filosofía del régimen comentado y del derecho comunitario.

Palabras clave: régimen especial de las agencias de viajes, regímenes especiales I.V.A., fiscalidad del turismo, agencias de viajes, Ley de reforma del I.V.A. de 2014.

SUMMARIO: 1. Aspectos introductorios y aclaración por la jurisprudencia comunitaria del ámbito de aplicación del régimen especial en el I.V.A. de las agencias de viajes: la imposición del criterio basado en el cliente frente al criterio basado en el viajero – 2. La condena al Reino de España por la opcionalidad en la determinación de la base imponible en el régimen especial en el I.V.A. que afecta a las agencias de viajes: la única posibilidad, la determinación operación por operación – 3. Determinación de la cuota soportada que tienen derecho a deducir los clientes-sujetos pasivos del I.V.A. que adquieren viajes de otros operadores que tributan por el régimen especial de las agencias de viajes y nuevas facultades de renuncia del régimen especial – 4. A modo de conclusión.

1. Aspectos introductorios y aclaración por la jurisprudencia comunitaria del ámbito de aplicación del régimen especial en el I.V.A. de las agencias de viajes: la imposición del criterio basado en el cliente frente al criterio basado en el viajero

El Impuesto sobre el Valor Añadido o I.V.A., se erige como la muestra más importante de la imposición indirecta. Como impuesto indirecto que grava una manifestación implícita de riqueza como lo es el gasto, es uno de los principales instrumentos por los cuales se persigue en el marco de la Unión Europea el establecimiento y perfeccionamiento de un mercado común, por lo que se presenta como un tributo armonizado. Conveniente es desde un inicio advertir que esta armonización no es un fin en sí mismo de la Unión sino la vía indispensable para garantizar los principios y libertades que tal organización supranacional persigue, por lo que en cierta medida los Estados tienen cierta competencia y margen de maniobra para determinar y concretar el régimen jurídico del I.V.A. En definitiva, este impuesto está sujeto a armonización, mas no a unificación, como sí lo están por otra parte, los impuestos aduaneros.

El hecho imponible del I.V.A. lo conforman un conjunto de presupuestos complejos. Como indican los arts. 1 y 4 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre por el que se regula el Impuesto sobre el Valor Añadido (L.I.V.A. española), por el mismo se grava, a grandes rasgos, las entregas de bienes y prestaciones de servicios, las adquisiciones intracomunitarias de bienes y las importaciones de bienes, realizadas por empresarios o profesionales a título oneroso, bien con carácter habitual u esporádico, en el desarrollo de su actividad.

Dos son las formas por las que los sujetos pasivos de I.V.A. pueden autoliquidar su impuesto, denominadas como “régimen general”, donde por serlo se albergan la mayoría de las situaciones o supuestos, y “regímenes especiales”, que no son uno sino varios y que comprenden situaciones que en la práctica empresarial o profesional acogen a no pocos sujetos pasivos, por lo que, en rigor, su especialidad no debe ser entendida en el marco de la práctica como excepcionalidad. En la actualidad tras la reforma de la L.I.V.A. provada por la Ley 28/2014, de 27 de noviembre, en España, nueve son los regímenes especiales que contempla la normativa I.V.A., interesándonos para este trabajo el régimen especial de las agencias de viajes¹, con una normativa compleja de entendimiento y que ha sufrido un severo enjuiciamiento, para el caso español, por parte del Tribunal de Justicia de la Unión Europea en su Sentencia de 26 de septiembre de 2013, Caso Comisión Europea contra España (Aranzadi, T.J.C.E./2013/320)².

El régimen especial en el I.V.A. del mal llamado “de las agencias de viaje” se regula entre los arts. 306 a 310 de la Directiva 2006/112/CE, y en los artículos 141 a 147 de la L.I.V.A. española. Su nomenclatura es errónea porque, como de inmediato comprobaremos, no es para todas las

¹ Al respecto, consúltese la reciente monografía de GUERVÓS MAÍLLO, M.A.: *Los regímenes especiales del Impuesto sobre el Valor Añadido*, Tirant Lo Blanch, Valencia, 2014, y nuestro trabajo, donde analizábamos el régimen especial de las agencias de viajes en España y Portugal sin tener en cuenta la Sentencia del T.J.U.E. de 26 de septiembre de 2013, dado que fue enviado a la imprenta antes de la salida de la misma: IGLESIAS CARIDAD, M.: “Algunas cuestiones en torno a la imposición indirecta de la actividad turística en España y Portugal”, *Revista Europea de Derechos Fundamentales*, núm. 22/2º Semestre 2013, págs. 306 a 306. También obligada es la consulta al ya clásico trabajo de CHECA GONZÁLEZ, C.: *Los regímenes especiales del I.V.A.*, Universidad de Extremadura, Servicio de Publicaciones, Cáceres, 1984, que no por clásico pierden enjundia la mayoría de las reflexiones que en él se hicieron.

²Véase CALVO VÉRGEZ, J.: “El régimen especial de las agencias de viaje en el I.V.A. a la luz de la sentencia del T.J.U.E. de 26 de septiembre de 2013”, *Quincena Fiscal Aranzadi*, núm. 7, Abril-2014, págs. 145 a 157; y nuestro trabajo, IGLESIAS CARIDAD, M.: “El régimen especial de las agencias de viajes en la Ley del I.V.A española a la luz de la S.T.J.U.E. de 26 de septiembre de 2013, Caso Comisión contra España”, *Ars Iuris Salmanticensis-Revista de la Facultad de Derecho de la Universidad de Salamanca*, Vol. 2, núm. 1, junio 2014, págs. 322-325. Tuve la ventaja de conocer el parecer del profesor TEJERIZO LÓPEZ sobre el asunto en su ponencia intitulada “La influencia de la jurisprudencia del T.J.U.E. en la aplicación de los tributos en España”, impartida en Bolonia en el seno del Congreso por el que se celebraba el 650 aniversario del Real Colegio de España en Bolonia, Italia, cuyo texto, junto a otros compañeros, traduje al italiano, siendo entregado a los participantes.

actividades económicas de las agencias de viajes e, incluso, no es sólo para las mismas, sino para cualquier operador económico, sujeto pasivo de I.V.A., que ofrezca ciertos servicios con determinados requisitos que iremos desgranando³. E incluso, su nombre induce a que todos los servicios prestados por tales agencias u operadores asimilados se fiscalizan por este régimen específico, lo cual no es así, pues una misma agencia tendrá que autoliquidar su I.V.A. de forma diferenciada, liquidando parte de su actividad u operaciones según las normas del régimen general del I.V.A., mientras que otra parte de su actividad lo hará por este régimen especial y preceptivo de las agencias de viajes.

En definitiva y para centrar la cuestión, no es un régimen especial de las agencias de viajes, sino un régimen especial para determinados servicios ofertados mayoritariamente por las agencias de viajes, pudiendo ofrecerse por otros operadores asimilados que actúen (he aquí su ámbito de aplicación) en nombre propio respecto de los viajeros y utilicen en la realización del viaje, bienes entregados o servicios prestados por otros empresarios o profesionales (cfr. art.

³ Así lo advierten los arts. 306. 2 de la Directiva 2006/112/CE y 141. Uno. 2º L.I.V.A. Este último, con base en aquél, recoge que el régimen especial de las agencias de viajes también será de aplicación “a las operaciones realizadas por los organizadores de circuitos turísticos” siempre que concurren los mismos requisitos que se exigen a la actividad de las agencias de viajes. Pero la cuestión ha ido más allá, y el T.J.C.E. (Sentencia de 22 de octubre de 1998, Aranzadi, T.J.C.E. 1998/249) tuvo que resolver la controversia de si estaban sujetos al régimen especial de las agencias de viajes los gerentes de un hotel que, como actividad comercial, ofrecían a un precio global único, estancia, transporte, autocar y visitas turísticas, adquiriendo el transporte a empresas ajenas y organizando ellos mismos las excursiones. Los señores Madgett y Baldwin, litigantes (apartado 16), consideran que “dichas expresiones [agencias de viajes u organizador de circuitos turísticos] no se refieren a sujetos pasivos que compran, como elementos accesorios de otra actividad, prestaciones de viaje que redundan en beneficio directo de viajeros”, suministrándose a los clientes del hotel el servicio de transporte, accesoriamente para comodidad de ellos, “con el fin de inducirles a alojarse en el hotel. Así, pues, debería considerarse que el transporte es meramente accesorio respecto a su actividad de hoteleros”. El Tribunal se pronuncia (apartado 20) en el sentido de que el régimen especial es igualmente válido cuando el operador no sea una agencia o un organizador de circuitos turísticos, pero que efectúen idénticas operaciones a las de aquéllas, como pueden ser determinados servicios de los hoteles. Pero junto a ello, la clave, como indica el apartado 26, está en la habitualidad, que por noción es contrario a lo accesorio. Por ello, TEJERIZO LÓPEZ, J.M.: *Impuesto sobre el Valor Añadido*, en AA,VV (MARTÍN QUERALT, J; TEJERIZO LÓPEZ, J.M.; CAYÓN GALLARDO, A. —directores—): *Manual de Derecho Tributario, Parte Especial*, Thomson-Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2007, cit. pág. 705, advierte que “El régimen de las agencias de viaje tiene una denominación equívoca porque, como vamos a ver, no se aplica sólo a las agencias de viajes, ni abarca a todas sus actividades. Esto significa que las normas en cuestión se aplican conjuntamente con el resto de las que disciplinan el I.V.A., y en su interpretación debe hacerse teniendo en cuenta este hecho”. Véase también SÁNCHEZ GALLARDO, F.J.: “El régimen especial de las agencias de viaje. Algunos comentarios a la jurisprudencia del T.J.C.E.”, *Carta Tributaria, Monografías*, 3/2006, pág. 8, aprecia: “Queda claro, pues, que no hay requisito subjetivo alguno en cuanto a la caracterización del régimen especial de las agencias de viajes, en contra de lo que cabría deducir de su denominación...”. *Vid.* asimismo en la doctrina portuguesa, URÍA MENÉNDEZ-PROENÇA DE CARVALHO: *O regime especial do I.V.A. nas agências de viagens e a sua aplicação em Portugal*, http://www.uria.com/documentos/publicaciones/2947/documento/port27411_.pdf?id=2702; M.-PIRES: *Direito Fiscal*, Almedina, Coimbra, 2008, págs. 604 y 605; y sobre la doctrina española el minucioso y reciente trabajo de GUERVÓS MAÍLLO, M.A.: *Los regímenes especiales...*, cit., págs. 141 a 145, donde se reflejan las diferentes posibilidades empresariales, más allá del concepto mercantil de agencias de viajes.

141 Uno 1º L.I.V.A. española)⁴.

Este planteamiento quiere desligar al I.V.A. de cualquier enfoque subjetivista, garantizando así la neutralidad del impuesto⁵ para que, de esta manera, su forma de liquidación no responda al régimen jurídico o naturaleza mercantil del sujeto pasivo, sino a la actividad misma que éste presta⁶.

Varios son los objetivos que se persigue con este tratamiento especial y obligatorio del régimen de las agencias de viajes⁷, correctamente analizados por la doctrina más atenta⁸, por la jurisprudencia comunitaria e interna e, incluso, por la doctrina administrativa⁹. Por un lado, se quiere evitar los cuantiosos costes administrativos que sufrirían los operadores económicos ante la solicitud de un reembolso internacional del I.V.A., difícil cuando no imposible de países extracomunitarios, por lo que se gana en simplificación a través del mecanismo de detracción del I.V.A. soportado en la determinación de la base imponible, como explicaremos más adelante. Por otro, se quiere asegurar que las agencias de viajes u otros operadores asimilados no apliquen a sus servicios reglas de localización distintas, tratándose de un único viaje que puede estar formado por varias prestaciones y que integran lo que se viene denominando como

⁴Si la agenciara utiliza medios de transporte u alojamiento ajenos, la operación no se incardinaría dentro del régimen especial. Si utilizara medios propios y ajenos y actúa en nombre propio, sólo estos últimos quedarían dentro del ámbito de aplicación del régimen especial en el I.V.A. de las agencias de viajes (art. 141 Dos 2º L.I.V.A. española). Lo elemental de la actuación de la agencia u operador asimilado en este régimen es la labor de organización, eso sí, en nombre propio y siempre con instrumentos ofrecidos por otros sujetos pasivos. Con base en lo indicado, obsérvese que la simple labor de mediación por cuenta ajena no se imbrica dentro de las actuaciones acogidas en el ámbito de aplicación del régimen especial que analizamos, pues éste requiere de una actuación en nombre propio con el cliente, organizando la propia agencia u operador asimilado el viaje con medios (transporte y/o alojamiento) ajenos que presta otro empresario o profesional, sujeto pasivo también del I.V.A.

⁵ Para una mayor comprensión de la exigencia de neutralidad en el I.V.A., véase tres capítulos sitos en la obra DI PIETRO, A.- TASSANI, T. (a cura di): *I principi Europei del Diritto Tributario*, CEDAM, 2013: la “Introduzione”, de DI PIETRO, A. (págs. XV a XXXVI) y las participaciones de GEORGAKI, V.: “Il principio di neutralità nelle operazioni straordinarie”, pág. 233 a 268; y MONDINI, A.: “Il principio di neutralità nell’I.V.A., tra mito e (perfettibile) realtà”, págs. 269 a 305.

⁶ Lo deja claro la Consulta vinculante de la D.G.T. núm. V0180-08, de 1 de febrero (Aranzadi, J.T./2008/372). Véase para más abundamiento en la doctrina italiana, la cual ha tratado la cuestión con minucioso detalle: MARCO, P.: “Regime I.V.A. Speciale anche per i pacchetti turistici venduti a soggetti diversi dai viaggiatori”, *Corriere Tributario*, núm. 47/2013, págs. 3700 y ss., y su otro trabajo “Il Regime I.V.A. ordinario per le agenzie di viaggio”, *Corriere Tributario*, núm. 14/2008, págs. 1110 y ss., que señala que la irrelevancia de la condición subjetiva es en doble sentido, tanto la del que vende como la del que compra.

⁷ La regla general es la voluntariedad de los regímenes especiales excepto el del recargo de equivalencia, oro de inversión y el que contemplamos.

⁸ SÁNCHEZ GALLARDO, F.J.: *El régimen especial...*, cit., pág. 3. En el mismo sentido es puesto de manifiesto por la doctrina portuguesa, como URÍA MENÉNDEZ-PROENÇA DE CARVALHO: *O regime especial...*, cit., pág. 3, o por la doctrina italiana, destacando el trabajo de MARCO, P.: *Régime I.V.A. Speciale...*, ob. cit., págs. 3700 y ss.

⁹ Véase entre otras, la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central, de 15 de junio 2005 (Aranzadi, JT/2005/1114), F.J. 5º.

un único paquete o prestación de servicios única¹⁰. Por último, con este régimen especial se pretende el reparto de los ingresos tributarios entre el Estado donde efectivamente se prestan los servicios en cuestión y el Estado donde se ofrece el servicio de intermediación por la agencia u asimilado, teniéndose por prestados sus servicios la agencia en el lugar donde ésta tenga establecida la sede de la actividad económica o posea un establecimiento permanente desde donde efectúa la operación, como advierten los arts. 307 Directiva 2006/112/CE y 144 II L.I.V.A.¹¹.

Pese a ello, debemos advertir que el régimen especial para determinadas acciones de las agencias de viajes y asimilados no se ciñe al ámbito de las relaciones dentro del territorio

¹⁰ Véase el art. 144 I L.I.V.A. española: “Las operaciones efectuadas por las agencias de viajes respecto de cada viajero para la realización de un viaje tendrán la consideración de prestación de servicios única, aunque se le proporcionen varias entregas en el marco del citado viaje”. La S.T.J.C.E., de 22 de octubre de 1998 (Aranzadi, T.J.C.E. 1998/249) en su apartado 18 justifica la especialidad de este régimen en que “La aplicación de las normas del régimen común relativas al lugar de imposición, a la base imponible y a la deducción del impuesto soportado toparía, debido a la multiplicidad y ubicación de las prestaciones proporcionadas, con dificultades prácticas para esas empresas, que podrían obstaculizar el ejercicio de su actividad”. Conviene sobre ello aclarar en este momento lo que se entiende por “viaje” a efectos del régimen especial sobre las agencias de viajes. El art. 141. 1º II. L.I.V.A.. lo explica: “A efectos de este régimen especial, se considerarán viajes los servicios de hospedaje o transporte prestados conjuntamente o separados y, en su caso, con otros de carácter accesorio o complementario de los mismos”. Adviértase que sus conexiones se llevan a cabo de forma disyuntiva (o), por lo que no tienen por qué darse conjuntamente las prestaciones de transporte y de alojamiento. La cuestión de qué se entiende por viaje o prestación de servicios única en el régimen especial de las agencias de viajes no es baladí; la S.T.J.C.E. de 9 de diciembre de 2010 (Aranzadi, T.J.C.E., 2010/375) resuelve la cuestión de si la prestación de servicios exclusiva por una agencia de viajes vendiendo entradas de ópera, sin otras prestaciones adicionales, estaría sujeta al régimen especial de agencias de viajes, al poder considerarla como una “prestación de servicios de viaje”. La Sentencia que comentamos en los apartados 19 y 20 recoge el planteamiento de la Sentencia Van Ginkel (Aranzadi, T.J.C.E., 1992/183) de donde “no se desprende que cualquier servicio aislado prestado por una agencia de viajes o por un organizador de circuitos turísticos esté incluido en el régimen especial” y, por ello, aunque la agencia sólo proporcione alojamiento y no transporte, no se estaría fuera del régimen especial. Pero concluye en los apartados 22, 23 y 24, que si un servicio no va acompañado por un servicio de alojamiento o transporte, no se incluye en dicho régimen, y por ello, en el supuesto planteado, no es de aplicación e, incluso, si así fuera, “produciría una distorsión de la competencia teniendo en cuenta que una misma actividad estaría gravada de modo distinto en función de si el operador económico que vendiera tales entradas fuera o no una agencia de viajes”, algo que de por sí sería, a nuestro juicio, absurdo. *Vid.* En este sentido URÍA MENÉNDEZ-PROENÇA DE CARVALHO: *O regime especial...*, cit., pág. 3. Más aclaratoria, pensamos, es la doctrina administrativa de la D.G.T. con fundamento en la jurisprudencia del T.J.U.E. Ésta, en las Consultas vinculantes núm. V1367-08, de 2 de julio (Aranzadi, J.T./2008/1011), V1929-09 y V0183-12, de 30 de enero (Aranzadi, JUR/2012/86491) indica que la facturación de un precio único no tienen decisiva importancia. Una prestación de alojamiento y/o transporte será principal, y así determinará la aplicabilidad del régimen especial de las agencias de viajes en el I.V.A., si para los clientes tienen un fin en sí mismo. Por su contra, las prestaciones accesorias, para ser así consideradas, no deben ser para el cliente un fin en sí mismo, sino meras adyacentes o complementarias de las principales. Quiere por ello decir que, si otras prestaciones distintas al transporte y alojamiento son fines en sí mismos para el cliente, ocasionan la desaplicación para estas operaciones del régimen especial que comentamos, pues se considerarán prestaciones de servicios distintas y no integran la prestación de servicios única o paquete de viaje.

¹¹ Cfr. LASARTE, J.; ESEVERRI, E.; ADAME, F.; MARTIN, J.: *Turismo y financiación autonómica y local. Comentarios sobre la llamada “ecotasa” y otras alternativas de financiación*, Comares, Granada, 2001, págs. 114 y 115, que llegan a la lógica conclusión de que “como consecuencia de ello, parte importante del I.V.A. (o de los tributos equivalentes) que pagan los turistas que visitan cada año nuestra Comunidad Autónoma [se refieren a Andalucía], no es recaudada en Andalucía sino fuera de nuestra Comunidad, de España o incluso de la Unión Europea, y ni siquiera podría entenderse técnicamente como devengo o rendimiento producido en Andalucía”.

comunitario de aplicación del I.V.A. o T.A.I.¹² (servicio prestado por una agencia o asimilado con sede de su actividad o establecimiento permanente en el T.A.I. y prestaciones de transporte y/o alojamiento y/o otras accesorias en otra parte del T.A.I. perteneciente a otro Estado miembro), aplicándose asimismo dentro de un mismo espacio nacional sujeto dentro del ámbito espacial del I.V.A., como tuvo ocasión de pronunciarse el T.J.C.E., en Sentencia de 22 de octubre de 1998 (Aranzadi, T.J.C.E., 1998/249), en su apartado 19.

Quedan exentos los servicios prestados y las entregas de bienes en beneficio del viajero si se adquieren o utilizan fuera del T.A.I. Si hubiera prestaciones de servicios o entregas de bienes mixtos, se sujetarán al régimen especial los prestados efectivamente dentro del T.A.I., quedando exentos aquéllos que se hayan prestado o entregado fuera del mismo (art. 309 Directiva 2006/112/CE y art. 143 L.I.V.A.)¹³, lo que ha sido calificado por la D.G.T. como un “criterio de imputación razonable”¹⁴. Sin embargo, esta exención no impide que la agencia de viajes u

¹² No todos los territorios que forman parte de la Unión Europea integran el T.A.I. En España, existen algunas exclusiones, como Ceuta, Melilla y las Islas Canarias, territorios sujetos a la soberanía española pero dotados de ciertas peculiaridades a efectos de la imposición indirecta (art. 3 Dos L.I.V.A. española). Sobre el régimen fiscal de Ceuta y Melilla, interesa conocer sus Estatutos de Autonomía y la Ley 8/1991, de 25 de marzo, con sus modificaciones posteriores, que regula para ambas ciudades autónomas el Impuesto sobre la producción, los servicios y la importación. Sobre Canarias, *vid.* la Ley 20/1991, de 7 de junio, con sus ulteriores reformas, que crea el Impuesto General Indirecto Canario (I.G.I.C.). En estos territorios habrá una regulación similar sobre las agencias de viajes, como acontece en el caso de Canarias. Véase el trabajo de PASCUAL GONZÁLEZ, M.M.: “Análisis comparativo del régimen especial de las agencias de viajes en el I.V.A. y en el I.G.I.C.”, *Anales de la Facultad de Derecho, Universidad de la Laguna*, núm. 17/2000, págs. 195 a 206.

¹³ URÍA MENÉNDEZ-PROENÇA DE CARVALHO: *O regime especial...*, cit., pág. 4 consideran que las operaciones que las agencias de viajes entabladas con otros sujetos fuera de la Unión europea tiene su motivación en “tal isenção tem como principal objetivo evitar possíveis distorções da concorrência resultantes da não sujeição a IVA das agências de viagens estabelecidas fora da UE, contrariamente àquelas com sede ou estabelecimento estável na UE.”, es decir que el objetivo es evitar distorsiones en la competencia. De ahí que reflexionen LASARTE, J.; ESEVERRI, E.; ADAME, F.; MARTÍN, J.: *Turismo y financiación...*, ob. cit., pág. 123, que “El servicio de agencia se considera como único, aunque sean varias las prestaciones recibidas por el viajero, tales como hotel, transporte, etc. (sin computar la parte de servicio prestada fuera de la Unión Europea)”.

¹⁴ Consulta vinculante de la D.G.T. num. V1676-13, de 21 de mayo (JUR/2013/277894). Los servicios principales sobre los que pivota el régimen especial de las agencias de viajes son el de transporte y el de alojamiento. A este respecto, deben tenerse presente las reglas de localización donde se determina el lugar en el que se tienen por realizadas las prestaciones de servicios, del art. 70 L.I.V.A. española, las cuales son ciertamente complejas en materia de transportes. Importante también, por cotidiano, es la exención que afecta a los transportes cuyo origen o destino sea fuera del T.A.I., sita en el art. 22 Trece L.I.V.A.: quedan exentos “los transportes de viajeros y sus equipajes por vía marítima o aérea procedentes de o con destino a un puerto o aeropuerto situado fuera del ámbito espacial del impuesto” (en este sentido véase la Consulta vinculante núm. V1439-07 de 3 de julio (Aranzadi, JUR/2007/283187). Si el transporte no es internacional, está sujeto y no exento por la parte del trayecto que se desarrolle por el T.A.I. (art. 70 Uno 2º) lo que es importante a efectos, por ejemplo, de un viaje a las Islas Baleares, al transcurrir el viaje necesariamente por aguas internacionales. El T.A.I. comprende las 12 millas de mar que el derecho internacional reconoce a los Estados, contadas desde la línea de bajamar escorada. Estas advertencias son tanto para el régimen general como para el régimen especial de las agencias de viajes, pues como indica CALVO VÉRGEZ, J.: *El régimen especial...*, cit., pág. 149, resultan de aplicación algunas de las exenciones previstas en el régimen general, como las relativas al transporte marítimo o aéreo internacional, pues la exención del art. 143 L.I.V.A. destinada sólo al ámbito del régimen especial, “no enerva la aplicación de aquella que proceda con arrego

otro empresario o profesional asimilado pueda deducirse el I.V.A. soportado por las entregas de bienes o prestaciones de servicios que adquiere de terceros en beneficio del viajero y utilizados en el viaje, que quedan exentas del impuesto siempre que se realicen fuera de la Comunidad, como expresamente menciona el art. 94 Uno, 1º d) en relación con el art. 143 L.I.V.A. española, relativo a las operaciones que originan derecho a deducción. He aquí que se trata, como ya otros han dicho, de una exención plena o de carácter absoluto¹⁵.

El hecho de que el I.V.A. sea un impuesto armonizado, que no unificado, tienen como

a las normas generales del impuesto”. Véase Consulta vinculante D.G.T. núm. V1670-13, de 21 de mayo (Aranzadi, JUR/2013/277880).

¹⁵ GUERVÓS MAILLO, M.A.: *Los regímenes especiales...*, ob. cit., págs. 147 a 149, y CALVO VÉRGEZ, J.: *El régimen especial...*, cit., pág. 149. Dice este último: “Se trata además de una exención de carácter absoluto, lo que significa que da derecho a la deducción total de las cuotas soportadas como consecuencia de su realización. A pesar de que la Ley no lo indica de manera expresa, es fácil deducir la anterior consideración ya que, al mencionar las cuotas soportadas que las agencias pueden deducir para determinar la deuda a ingresar, no se excluyen las soportadas por la realización de los servicios exentos”. Relacionado con esto, nuestros Tribunales de Justicia han tenido que analizar si corresponde la devolución del I.V.A. soportado por sujetos pasivos no establecidos (véase por ejemplo una agencia de viajes que no tenga la sede de su actividad o su establecimiento permanente en el T.A.I., sino en Suiza) por el I.V.A. soportado en el ámbito espacial del impuesto, imaginando que de tener (pero no tienen) la sede de su actividad o establecimiento permanente en alguno de los territorios que conforman tal ámbito espacial, liquidarían su I.V.A. por el régimen especial de las agencias de viajes al darse el resto de los requisitos que determinan la aplicabilidad de tal régimen. La realidad es que a los operadores económicos establecidos en el ámbito espacial del impuesto se les niega la devolución de las cuotas del Impuesto soportadas en la adquisición de bienes y servicios prestados en tal territorio, precisamente porque la deducción del I.V.A. ya se lleva a cabo en la determinación misma de la base imponible, como se verá. Así, la Administración Tributaria española, como también que sepamos la italiana, entiende que no procede tal devolución debido a que los operadores no establecidos no pueden tener mejores condiciones que las que disfrutaban quienes sí lo están en el ámbito de aplicación del impuesto y por ello sujetos a este régimen especial. Por tanto, parece ser que, si tras la traslación ficticia de la situación de la operación obviando que el empresario que vende el viaje no está establecido en el ámbito espacial del impuesto, se determinara la aplicabilidad del régimen especial de las agencias de viajes, entonces no cabría la solicitud de la devolución de I.V.A. para los sujetos no establecidos. Por su contra, si no se cumplen los requisitos para la sujeción al régimen especial (obviando el de que la agencia o asimilado no tiene en el T.A.I. la sede de su actividad o establecimiento permanente), entonces sí cabría la devolución, siempre y cuando medie reciprocidad. En este sentido cfr. las Sentencias de la Audiencia Nacional de 18 de septiembre de 2008 (Aranzadi, J.T./ 2008/1490) y de 12 de enero de 2011 (Aranzadi, J.T./2011/31) donde la cuestión no queda clara porque en realidad lo que se determina es que, aun imaginando que el operador tuviera el centro de su actividad o establecimiento permanente dentro del T.A.I., no se daban el resto de requisitos para situar la operación dentro del régimen especial de las agencias de viajes. A nuestro juicio, no vemos inconveniente para que los sujetos no establecidos puedan solicitar el reembolso del I.V.A. soportado por entregas de bienes o prestaciones de servicios realizadas en el T.A.I. adquiridos en beneficio del viajero y utilizados para el viaje. Creemos que cualquier operador con sede de su actividad o establecimiento permanente en el T.A.I. podría solicitar de otros Estados extracomunitarios la devolución de I.V.A. por las prestaciones de servicios prestadas en tales Estados en beneficio del viajero y utilizadas en el viaje, que quedan exentas para el régimen especial según el art. 143 L.I.V.A., pero que sí posibilitan el derecho a la deducción del I.V.A., pues como hemos indicado se trata de una exención de carácter absoluto. *Mutatis mutandi*, Estados extracomunitarios por prestaciones de servicios realizadas fuera del T.A.I. podrían solicitar la devolución del I.V.A. soportado por las prestaciones de servicios desarrolladas en el T.A.I. en beneficio del viajero y empleadas en el viaje, siempre que se dé por cumplida la exigencia de la reciprocidad. A nuestro discreto entender ésta debiera ser la única condición válida. Cfr. para más abundamiento en la doctrina italiana FRANCO, R.: “Non spetta ai tour operator extra-UE il rimborso I.V.A. sugli acquisti di beni e servizi del pacchetto turistico”, *Corriere Tributario*, núm. 28/2013, págs. 2201 y ss., y MARCO, P.: *Il regime I.V.A. ordinario...*, ob., cit., págs. 1110 y ss.

consecuencia fisiológica, que no patológica, que haya diferentes criterios entre los Estados miembros para determinar qué operaciones realizadas por las agencias de viajes u otros operadores económicos se incardinan en el régimen especial de las agencias de viajes. Estas divergencias se enfatizan ante la redacción de los textos comunitarios en diferentes lenguas, afectando incluso al ámbito de aplicación de una concreta institución, como es el caso.

Los requisitos para la aplicación del régimen especial de la agencias de viajes radican en que para que le sea de aplicación (recordemos que si se dan los presupuestos el régimen es obligatorio) las operaciones realizadas por la agencia u otro operador económico deben ser llevadas a cabo en nombre propio respecto de los viajeros, utilizando en la realización del viaje bienes entregados o servicios prestados por otros empresarios o profesionales. Así se ha indicado en el art. 141 Uno 1º L.I.V.A. Sin embargo, la interpretación de este precepto no ha sido unánime, especialmente en la determinación de qué se entiende por la expresión de que las agencias de viajes deben actuar “en nombre propio respecto de los viajeros”. Su interpretación ha sido objeto de disputa entre la D.G.T. y los tribunales de justicia, especialmente de la Audiencia Nacional, aunque con la S.T.J.U.E. parece que la polémica queda aclarada. No ayudaba ciertamente a arrojar luz el numeral 1º del apartado Dos del art. 141 L.I.V.A., que señalaba que el régimen especial de las agencias de viajes no será de aplicación a “las ventas al público efectuadas por agencias minoristas organizados por agencias mayoristas”, precepto que también enjuicia la jurisprudencia comunitaria.

Una interpretación estricta de la cuestión llevaría a que sólo se aplicara el régimen de las agencias de viajes para los operadores económicos, sujetos pasivos del impuesto, que directamente trataran con el viajero como consumidor final del transporte y/o del alojamiento y/o de otras prestaciones accesorias. Esta interpretación puede escindirse en dos planos, que pudieran sostenerse conjunta o separadamente: a) aquélla que sólo circunscribiría la aplicación del régimen especial cuando el viajero fuera una persona física, por lo que se excluiría su aplicación cuando el comprador del paquete turístico fuera una persona jurídica para el disfrute de sus socios o trabajadores; y b), aquélla que sólo circunscribiría la aplicabilidad del régimen especial de las agencias de viajes a las relaciones entre el empresario que vende el paquete turístico y el consumidor, excluyéndose, por tanto, las relaciones comerciales entre empresarios, como puede ser la venta de un paquete turístico de una agencia de viajes a otra a pesar de actuar en nombre propio y utilizar en la realización del viaje bienes entregados o servicios prestados por otros empresarios o profesionales. Sobre esta última, la cuestión no es baladí, teniendo en

cuenta la diversidad de regímenes mercantiles de las agencias de viajes como operadores económicos que con mayor frecuencia pueden situarse en el ámbito de aplicación del régimen especial que comentamos, pues no siempre tienen ofrecida la posibilidad legal de relacionarse con el viajero-consumidor final, como acontece en la normativa castellano-leonesa con las agencias de viajes denominadas “mayoristas”¹⁶.

¹⁶ Ya hemos dicho que el régimen especial en el I.V.A. de las agencias de viajes no lo es para todas las agencias de viajes, sino para determinadas operaciones que pueden realizar éstas u otros operadores económicos, sujetos pasivos de I.V.A. que organicen viajes en nombre propio respecto de los viajeros y utilicen para la realización del viaje, bienes entregados o servicios prestados por otros empresarios o profesionales. Va de suyo que esta labor la realizan mayoritariamente las agencias de viajes, de ahí el nombre del régimen especial. La normativa mercantil y administrativa de las agencias de viajes, en España, es producida por la legislación autonómica, por lo que el fenómeno no presenta unidad para todo el territorio del Estado español, ni tampoco para todo el territorio de aplicación del I.V.A., aunque el fenómeno a grandes rasgos se ha abordado en términos jurídicos de forma bastante equiparable. Aunque como hemos dicho el régimen mercantil del operador económico no es determinante para indicar qué operaciones se imbrican dentro del ámbito de aplicación del I.V.A., sí puede ayudarnos para aclarar el ámbito de aplicación del régimen especial en el I.V.A. que a las agencias de viajes obligatoriamente se les impone. En todo caso, si se sostiene el criterio por el cual dicho régimen especial no es aplicable entre agencias de viajes, ello dejaría fuera a parte de las mismas, especialmente a las agencias mayoristas. Vayamos por partes. La agilidad y la seguridad comercial del fenómeno turístico han propiciado en los últimos años la proliferación de múltiples entidades u operadores económicos que conectan al cliente con el destino más remoto. Por proximidad geográfica, el art. 48 de la Ley de la Comunidad Autónoma de Castilla y León, 14/2010, de 9 de diciembre, entiende por actividad de intermediación turística “el desarrollo de actividades de mediación y organización de servicios turísticos de forma profesional a través de procedimientos de venta presencial o a distancia”, clasificándose legalmente (art. 49) en agencias de viaje y central de reserva. La clave que distingue a ambas es que, en las últimas, se prohíbe la remuneración del servicio de intermediación, impidiéndole la normativa la posibilidad de organizar viajes combinados, a diferencia de aquéllas. A pesar de que la Ley castellano-leonesa vigente data de 2010, el Reglamento que desarrolla el régimen jurídico de las agencias de viajes es previo a la misma, de 2001 (Reglamento de las Agencias de viajes que ejerzan su actividad en la Comunidad de Castilla y León –R.A.V.C.yL.). En éste se detallan de forma pormenorizada las actividades que conforman el elenco de fines u objetivos de las mismas; actividades que, en definitiva, se resumen en la mediación y/u organización de los servicios turísticos (actividades que deben ejercerse en exclusiva), pudiendo utilizar sus medios propios o los de un tercero (arts. 1 y 2 del R.A.V.C.yL.). Las agencias de viajes en Castilla y León reglamentariamente se diferencian en tres tipos: mayoristas, minoristas y mayoristas-minoristas. Las primeras tienen impedido ofrecer en venta sus productos directamente al consumidor, residiendo su actividad en la elaboración y organización de toda clase de servicios y viajes combinados, vendidos a través de las agencias minoristas o mayoristas-minoristas. Sostener que el régimen especial de las agencias de viajes en el I.V.A. no acoge las relaciones entre agencias, supondría que tal no fuera de aplicación a las mayoristas, pues se les impide el trato comercial con el consumidor. Las minoristas comercializan directamente el producto con el consumidor, no pudiendo vender sus servicios a través de otras agencias. A éstas sí le podría ser aplicable el régimen especial de las agencias de viajes siempre que se dieran todos los requisitos que la Ley exige. Y por último, las mayoristas-minoristas albergan las posibilidades de las anteriores (art. 4 R.A.V.C.yL.), por lo que también les podría ser aplicable. En otros Estados, como Portugal, la categorización difiere, y según el artículo 2 del Decreto-Ley n.º 61/2011, de 6 de Mayo, las agencias de viajes pueden ser agencias vendedoras u organizadoras. Son agencias vendedoras las que venden o proponen para la venta viajes organizados por las agencias organizadoras. Son agencias organizadoras, o designadas también “operadores turísticos”, las que elaboran los viajes y los organizan, y los venden o proponen para su venta a través de las agencias vendedoras. En definitiva, aquéllas son las agencias minoristas, y éstas las agencias mayoristas-minoristas. Como simple apuntamiento, yendo a los trámites administrativos, en Castilla y León son los siguientes. El solicitante debe enviar solicitud dirigida al Director General de Turismo, adjuntándose como documentos, en lo que a efectos fiscales nos interesa, si se trata de un empresario individual, fotocopia compulsada del Documento Nacional de Identidad, y si es persona jurídica, el Código de Identificación Fiscal. La resolución deberá notificarse en el plazo de dos meses, siendo el efecto del silencio estimatorio (art. 6 R.A.V.C.yL.). Concedido el título-licencia, de oficio se inscribirá a la Agencia en el Registro de Empresas, Actividades y Profesiones Turísticas, residiendo en el autorizado, en el plazo de un mes, la obligación de presentar copia del alta en el correspondiente epígrafe del

La primera de las enunciadas (a) no ha sido objeto de debate. El régimen de las agencias de viajes también es aplicable cuando quien adquiere el viaje de la agencia u operador asimilado sea una persona jurídica, siempre que se den el resto de elementos o requisitos que se contemplan en la Ley. Es decir, no importa el hecho de que el consumidor final sea una persona física o jurídica, bastando el que la agencia de viajes u operador económico en la venta de un paquete de viajes actúe en nombre propio respecto de los viajeros y utilice para su realización bienes o prestaciones de servicios, entregados o prestados por otros empresarios o profesionales¹⁷. No importa la condición del consumidor final del viaje, radicando la complejidad en la determinación de cuándo la agencia u empresario “actúa en nombre propio en la operación”, situación de hecho que como señala la D.G.T. deberá probarse para el caso por los diferentes medios admitidos en derecho, estableciéndose una serie de presunciones *iuris tantum* para ello¹⁸.

La segunda de las posibilidades (b) es la que es objeto de controversia y es, en definitiva, la primera que resuelve el T.J.U.E. en la Sentencia de 26 de septiembre de 2013. La D.G.T., igual que los Tribunales Económico-administrativos, venían sosteniendo el criterio por el cual el

Impuesto de Actividades Económicas, entre otros documentos de irrelevancia fiscal. Todos estos trámites son semejantes en otras Comunidades Autónomas. Por ejemplo, en Extremadura (Decreto 119/1998, de 6 de octubre, por el que se regula el ejercicio de las Agencias de Viajes de la Comunidad Autónoma de Extremadura), el plazo de resolución es de tres meses; Andalucía (Decreto 301/2002, de 17 de diciembre por el que se regulan las agencias de viajes y centrales de reservas), con la salvedad también de los tres meses; y Galicia (Decreto 42/2001, de 1 de febrero, de Refundición en materia de agencias de viajes, guías de turismo y turismo activo), donde el plazo de resolución es de seis meses.

¹⁷ Ésta es una cuestión sobre la que la Comisión Europea se tuvo que pronunciar ante las contestaciones en los procedimientos de infracción frente a los Estados que venían aplicando el criterio basado en el cliente. Por lo que entra dentro de la aplicabilidad del régimen especial si el consumidor es una empresa que adquiere un paquete de viaje para sus trabajadores. Véase el apartado 32 de la Sentencia del T.J.U.E. de 26 de septiembre de 2013.

¹⁸ La D.G.T. tiene una extensa doctrina administrativa en la que analiza la cuestión. Destacan las resoluciones de tal Dirección General de 12 de mayo de 1986 (B.O.E. de 21 de mayo), de 8 de julio de 1986 (B.O.E. de 31 de julio) y de 23 de diciembre de 1986 (B.O.E. de 14 de enero de 1987), y la Consulta vinculante núm. V1676-13, de 21 de mayo (Aranzadi, JUR/2013/277894). Dice: “a) Que la determinación de si una agencia de viajes actúa frente al viajero en nombre propio o en nombre y por cuenta de un tercero, resultará de los pactos existentes entre la agencia y este último. b) Que dicha circunstancia es una cuestión de hecho que deberá probarse en cada caso por los medios admitidos en derecho. c) Que se considerará, salvo prueba en contrario, que las agencias de viajes actúan frente al viajero en nombre y por cuenta de un tercero: -cuando con autorización de este último, la agencia haga constar dicha circunstancia en los documentos que expida para formalizar los contratos celebrados con el viajero, -cuando el viajero pague directamente al tercero la contraprestación del servicio que recibe, -cuando en los bonos emitidos y entregados al viajero se haga constar expresamente que la agencia actúa solamente como agente de un tercero. d) Que la circunstancia de que el mediador efectúe el cobro de la contraprestación de la operación a la que la mediación se refiere no es indicativa a efectos de determinar si dicho mediador actúa en nombre propio, habida cuenta de que la mediación puede extenderse a la gestión de cobro de créditos de titularidad ajena”. También la Consulta vinculante núm. V1367-08, de 2 de julio (Aranzadi, J.T./2008/1011) ahonda en la cuestión y aclara que “a efectos de determinar si resulta aplicable el régimen especial de las agencias de viajes se considerará que las agencias de viajes actúan en nombre propio frente al viajero cuando actúen en nombre propio frente a otras agencias de viajes que prestan los servicios a dichos viajeros”.

régimen especial en el I.V.A. de las agencias de viajes también era aplicable entre agencias de viajes u operadores económicos con similares cometidos. Se considera por tal centro directivo que el requisito que la Ley indica de que deben actuar en nombre propio respecto de los viajeros no se ciñe de forma exclusiva a que la agencia u operador se relacione directamente con el viajero-consumidor final o, indirectamente a través de una agencia de viajes minorista, sino que “hay que considerar que las agencias de viajes actúan en nombre propio respecto del viajero cuando actúen en nombre y por cuenta propia frente a otras agencias de viajes que presten servicios a los viajeros, por lo que las operaciones deben tributar por el régimen especial”¹⁹. En definitiva, la doctrina administrativa española aplicaba el criterio basado en el cliente frente al criterio basado en el viajero.

No era éste el criterio sostenido por la jurisprudencia de la Audiencia Nacional²⁰, proclive al criterio basado en el viajero, por lo que constreñía únicamente la aplicabilidad del régimen especial de las agencias de viajes a las agencias u operadores económicos asimilados que contrataran en nombre propio con el viajero, persona física o jurídica, pero en todo caso consumidor final del paquete del viaje. Se excluye mediante este razonamiento de la aplicabilidad del régimen especial a las agencias de viajes a aquellas agencias mayoristas que vendían en nombre propio paquetes turísticos, como son reservas de plazas hoteleras, directamente a otras agencias de viajes minoristas, para que éstas las vendieran mediante la elaboración de su propio programa y en su propio nombre a los viajeros-consumidores finales. El fundamento de esta solución jurisprudencial radica en que el régimen está pensado para el sujeto pasivo de I.V.A. que responde ante el viajero, que es la agencia minorista siempre que actúe en nombre propio.

Pues bien, ésta es la primera de las cuestiones que entra a dilucidar el T.J.C.E. en la Sentencia de 26 de septiembre de 2013, teniendo que decantarse por la validez del criterio basado en el cliente o por la validez del criterio basado en el viajero-consumidor final. El criterio del cliente venía siendo sostenido por el Reino de España, la República Checa, la República Francesa, la República de Polonia, la República de Portugal²¹ y la República de Finlandia. También fue sostenido por Reino Unido, Países Bajos, Letonia, Hungría y Chipre, que modificaron su

¹⁹Esta es la posición de la D.G.T. que queda clara en el primer fundamento de derecho de la Sentencia de la Audiencia Nacional de 10 de junio de 2010 (Aranzadi, JUR/2010/329483), y así también puede comprobarse en la Consulta vinculante núm. V1108-06, de 15 de junio (Aranzadi, J.T./2006/1165).

²⁰ Sentencia de la Audiencia Nacional de 10 junio de 2010 (Aranzadi, JUR/2010/329483), de 15 de julio de 2011 (Aranzadi, JT/2011/945) y de 2 de diciembre de 2013 (Aranzadi, J.T./2014/218).

²¹ *Vid.* sobre Portugal, URÍA MENÉNDEZ-PROENÇA DE CARVALHO: *O regime especial...*, cit., pág. 6 y ss.

criterio y secundaron el basado en el viajero tras los procedimientos de infracción de la Comisión. En realidad para el caso español, según lo dicho, el criterio del cliente es el criterio sostenido en sede administrativa (Agencia Tributaria, Dirección General de Tributos y Tribunales Económico-Administrativos) mas no por los órganos jurisdiccionales, pues como hemos indicado, la Audiencia Nacional había venido siendo proclive al criterio basado en el viajero.

El litigio judicial es iniciado por la Comisión Europea, quien, a pesar de haber propuesto en el año 2002²² un cambio en la redacción de las Directivas I.V.A. para acoger el criterio del cliente, considera que el acogimiento de tal sólo podría realizarse mediante la modificación de la Directiva I.V.A., por lo que defiende que hasta en tanto no se reforme, el criterio que debe imperar es el del viajero, a sabiendas de que tal no satisface en plenitud los fines u objetivos que el régimen especial de las agencias de viajes persigue. En realidad, no es más que una estrategia de la Comisión, típica por otra parte en su funcionamiento, en virtud de la cual judicializa una cuestión para así asentar jurisprudencia al respecto y que el T.J.U.E. le otorgue la razón en aquello que verdaderamente piensa y que disimuladamente manifiesta, provocando la unificación de un criterio para todos los Estados miembros y evitando los fallos en la competencia que esta disparidad provoca. La Comisión se amparaba en que sólo la versión inglesa de la Sexta Directiva I.V.A.²³ recogía el término cliente.

Sin embargo, el T.J.U.E. hace una interpretación teleológica del ámbito de aplicación, de tal forma que trata de impartir justicia a sabiendas de la diversidad de traducciones en aras a una mayor consecución de los fines que el régimen especial persigue (ya enunicados arriba), garantizando así un mayor cumplimiento de los principios comunitarios. En efecto, el criterio del cliente respeta el principio de la neutralidad del I.V.A. (apartado 39 de la Sentencia).

Muy conectado con esto, el T.J.U.E. tiene que enjuiciar qué significa que el régimen especial de las agencias de viajes en el I.V.A no es de aplicación a “las ventas al público efectuadas por agencias minoristas de viajes organizados por agencias mayoristas”; expresión contenida en el art. 141 Dos 1º L.I.V.A. Por el tenor literal del apartado, pudiera excluirse tanto si una agencia minorista actúa en nombre propio y vende un viaje organizado por otra mayorista como si actúa en nombre de la mayorista como organizadora del viaje, es decir, como una mera intermediaria o comisionista. Del tenor literal se excluirían ambas opciones, por lo que parece

²²COM (2002) 64, de 8 de febrero.

²³ Directiva 92/77/CEE, de 19 de octubre.

que el régimen especial de las agencias de viajes sólo quedaría para viajes organizados en nombre propio por agencias minoristas siempre que el viaje no esté organizado por agencias mayoristas, sino por otros terceros a los que adquiere las prestaciones que serán destinadas a los viajeros. La Comisión solicitó cuál era el criterio doctrinal y jurisprudencial que el Reino de España venía aplicando sobre tal apartado.

En nuestra opinión, una estricta interpretación literal atenta contra del ámbito de aplicación del régimen especial de las agencias de viajes, dispuesto en la Directiva y reproducido en el art. 141 Uno, 1º L.I.V.A. española, pues excluiría a las agencias de viajes minoristas que actúan en nombre propio de viajes organizados por las mayoristas, lo que dotaría al régimen especial de cierto subjetivismo ante la relevancia que adquiere la naturaleza mercantil de aquél que vende a la minorista las prestaciones que constituyen la prestación de servicios única. Ante el requerimiento de la Comisión, previo al litigio, España contestó que la exclusión del régimen especial contenida en el apartado Dos sólo se venía aplicando cuando la agencia minorista actuara en nombre del tercero, como mera intermediaria, de viajes organizados con carácter general, por una agencia mayorista. Efectivamente, ésta es la interpretación apta y acorde con lo que la Comisión entiende, pues el régimen especial de las agencias de viajes no es aplicable para aquellos operadores económicos que sólo actúan como meros representantes sin responsabilidad alguna frente a quien contratan. Sin embargo, el Reino de España no aporta ninguna resolución reciente, administrativa o jurisprudencial, que pruebe su criterio, por lo que el Tribunal entiende que la exclusión del régimen especial que realiza el art. 141 Dos núm. 1, dado su tenor literal, no se encuentra en el art. 306 de la Directiva I.V.A., por lo que contraviene lo dispuesto en él. En realidad, no es tanto una expulsión del precepto sino más bien la aclaración de la interpretación auténtica, previniendo de cualquier otra con amparo en la exégesis literal del apartado controvertido, ante la falta de prueba del Reino de España sobre cómo se venía aplicando este ambiguo precepto. De cara a una próxima reforma del régimen especial de las agencias de viajes, este apartado que se enjuicia debiera ser retirado, pues pensamos que nada aporta y nada aclara, siendo el T.J.U.E. claro al respecto al fallar que el número 1º del apartado 2 del art. 141 contraviene lo indicado en el art. 306 de la Directiva I.V.A. Así parece ser la intención del Ejecutivo, pues el Proyecto de Ley de reforma del I.V.A.-2014²⁴, retira el controvertido ordinal 1º del apartado Dos del art. 141.

Se determina pues que el único criterio válido es el basado en el cliente. No obstante, ni el

²⁴Publicado en el Boletín Oficial de las Cortes General, núm. 109, de 6 de agosto de 2014.

criterio del cliente ni el del viajero excluyen la aplicabilidad del régimen de las agencias de viajes a las agencias mayoristas siempre que la minorista fuera una mera intermediaria o comisionista que no responda frente al viajero-consumidor, sino que tal responsabilidad queda dispuesta en aquélla. La minorista simplemente facturará su servicio de comisión al comitente en cuyo nombre actúe, a la agencia mayorista o al cliente, sujetándose la contraprestación por la misma (base imponible) al régimen general del I.V.A. y gravándose al tipo general, que en España es del 21 por ciento²⁵

²⁵ Salvo las cuestiones de índole interpretativa y especialmente las relativas al lugar de realización de las prestaciones de servicios, la cuestión del régimen jurídico-fiscal de la simple mediación o relación de comisión es un tema pacífico en la doctrina y jurisprudencia. Véase la Consulta vinculante D.G.T. núm. V17707-08. En realidad, la agencia minorista puede actuar por nombre y cuenta de la mayorista y del cliente (véase sobre la actuación en nombre y cuenta del cliente la Consulta vinculante de la D.G.T. núm. V1929-09). En todo caso en nombre de quien actúen le expedirá a su nombre la factura, situándose la operación en el régimen general, y gravándose al tipo general del I.V.A., en la actualidad en España, al 21 por ciento., con la advertencia de que, como indica el art. 78 Tres 3º, si actuara en nombre del cliente, no se incluyen en la base imponible “las sumas pagadas en nombre y por cuenta del cliente en virtud de mandato expreso del mismo. 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”. Sobre las relaciones de mandato y su relación con el régimen especial de las agencias de viajes, consúltese GUERVÓS MAÍLLO, M.A.: *Los regímenes especiales...*, ob. cit., págs.141 a 143. Como advierte el artículo 8 del D.L.-Portugués 221/85, “Las normas de la presente Ley no se aplicarán a los servicios prestados por las agencias de viajes y tour de operadores en nombre y por cuenta del cliente, que será sometido a la disciplina general”. *Vid.* asimismo, CUBERO TRUYO, A.: “El impuesto sobre el valor añadido (II)”, PÉREZ ROYO (dir.): *Curso de Derecho Tributario, Parte Especial*, Tecnos, Madrid, 2009, pág. 791. Y en este sentido, también, LASARTE, J.; ESEVERRI, E.; ADAME, F.; MARTÍN, J.: *Turismo y financiación...*, cit. págs. 115 y 116, quienes aclaran que “En ocasiones resulta difícil concretar si una agencia actúa en nombre propio frente al viajero cuando media en la reserva de plazas hoteleras o de billetes de transporte o si lo hace en nombre propio y por cuenta de las empresas hoteleras, de las compañías dedicadas al transporte de pasajeros o del cliente. La determinación de si las agencias actúan frente al viajero o usuario en nombre propio, o no, resultará de los pactos existentes entre dicho establecimiento o compañía y la agencia de viajes que contrate con el usuario. Dicha circunstancia deberá probarse en cada caso por los medios admisibles en Derecho... Normalmente, la aplicación de este régimen se viene produciendo cuando el mayorista factura a la agencia de viajes sin comisión a favor de ésta (por el contrario, en caso de que se perciba dicha comisión, se estima que se trata de operación sujeta al régimen general)”. Si se trata de una mediación de la agencia de viajes en nombre y cuenta del cliente, la agencia facturará el servicio de mediación, sujeto al tipo general del 21 % en España y 23 % en Portugal, y se imbricará dentro del régimen general de liquidación del I.V.A.; es decir, no se tendrá en cuenta la especialidad en la determinación de la base imponible (como margen bruto) y tampoco la ficción de una prestación única, como ocurre en el régimen especial de las agencias de viajes. También reflexionan sobre el asunto la doctrina portuguesa, véase URÍA MENÉNDEZ-PROENÇA DE CARVALHO: *O regime especial...*, cit., pág. 4. Recientemente, el T.J.U.E. en Sentencia de 16 de enero de 2014, Asunto C-300/, Caso Finanzamt Düsseldorf-Miteontra IberoTours GmbH, (Aranzadi, TJCE/2014/8) se ha pronunciado sobre la posibilidad de reducción de la base imponible de las prestaciones turísticas de viajes que organizan los operadores turísticos y que vende como mera intermediaria (en nombre ajeno) una agencia de viajes. En el supuesto de hecho, la agencia de viajes, como mera intermediaria, practicó una serie de reducciones en el precio a los clientes que financió con las comisiones que cobraba a los organizadores turísticos. La aplicabilidad del régimen especial de las agencias de viajes en el I.V.A. es entre los organizadores de circuitos turísticos y el cliente. La comisión que la agencia de viajes como mera intermediaria cobra a tales organizadores tributa por el régimen general. El T.J.U.E. plausiblemente se ha pronunciado en el sentido de que no es posible ningún tipo de reducción de la base imponible de ninguna de ambas relaciones. La contraprestación que recibe el organizador de circuitos turísticos es el precio, sin el descuento que la agencia ha ofrecido como estrategia propia de negocio. Por su parte, tampoco afecta la reducción del precio a los clientes en la determinación de la base imponible por la comisión pactada entre aquélla y los organizadores turísticos. La base imponible es la contraprestación, es decir, el valor económico de la comisión que han pactado. La reducción del precio no conlleva

2. La condena al Reino de España por la opcionalidad en la determinación de la base imponible en el régimen especial en el I.V.A. que afecta a las agencias de viajes: la única posibilidad, la determinación operación por operación

Va de suyo que un régimen especial es aquél que se aparta del régimen general al que se someten la mayoría de los casos o situaciones, para el caso, operaciones económicas de viaje representadas por el transporte y/o alojamiento y/o otras prestaciones accesorias. La particularidad de que las operaciones efectuadas por la agencia con el viajero se consideren como una prestación de servicios única (arts. 307 Directiva 2006/112/CE y 144 L.I.V.A.), no es la única especialidad recogida en la regulación del régimen que tratamos. La clave de la singularidad del régimen especial, a nuestro juicio, radica sobre todo en la determinación de la base imponible (art. 308 Directiva 2006/112/CE, art. 145 L.I.V.A.), que estará formada por el margen bruto, lo cual hace que el valor añadido se grave de distinta manera a como se hace en el régimen general.

La base imponible en el régimen especial lo conforman, según el art. 78 Uno L.I.V.A., el importe total de la contraprestación de las operaciones sujetas que se recibe por el sujeto pasivo del destinatario o de terceras personas. Por su contra, la base imponible en el régimen especial de las agencias de viajes en el I.V.A., como se ha dicho, la constituye el margen bruto, que responde a la siguiente fórmula, explicada en el art. 145 L.I.V.A. española:

Base imponible= Margen bruto=	Precio cargado al cliente (excluido el I.V.A. que grave la operación) —coste de las entregas de bienes y prestaciones de servicios que son realizados por otros sujetos pasivos y que redunden directamente en beneficio del viajero (impuestos incluidos)
----------------------------------	---

En realidad, esta fórmula responde a la forma de determinación de la base imponible operación por operación, habiendo otra para este régimen especial de las agencias de viajes, la global, que comentaremos y que ya adelantamos que el T.J.U.E. en Sentencia de 26 de

una reducción de la base imponible ni para la operación principal ni para la operación de servicios proporcionada por la agencia de viajes, como se señala en los apartados 26 y 32 de la Sentencia. Para más abundamiento, cfr. SANZ DÍAZ PALACIOS, J.A.: “Impuesto sobre el Valor Añadido y Agencias de Viajes: Comentario a la S.T.J.U.E. de 16 de enero 2014, Asunto C-300/12 (petición de decisión prejudicial planteada por el Bundesfinanzhof” alemán”, *Crónica Tributaria*, núm. 150/2014, págs. 237 a 246.

septiembre de 2013 ha determinado contraria al derecho comunitario y que por tanto ha sido objeto de eliminación tras la reforma del I.V.A. español por la Ley 28/2014. El precio cargado al cliente es, en principio, según esta opción de la determinación singular u operación por operación de la base imponible una cantidad donde no se incluye el I.V.A. que grava la operación. Por el contrario, en el importe efectivo o coste de las prestaciones adquiridas para el disfrute directo²⁶ del beneficiario, sí se incluyen los respectivos impuestos que se hayan devengado, es decir, el I.V.A.. Adviértase que la deducción del I.V.A. soportado se lleva a cabo ya en la determinación misma de la base imponible, a diferencia del régimen general, en el cual, sujeta la base imponible (como contraprestación económica del servicio) al tipo impositivo que corresponda, el mecanismo de liquidación y deducción del I.V.A. soportado responde, como se sabe, a la fórmula del “I.V.A. repercutido-I.V.A. soportado”.

Teniendo presente el mecanismo de deducibilidad del I.V.A. en el régimen especial de las agencias de viajes, la aclaración que los arts. 310 Directiva 2006/112/CE y el viejo art. 147 II L.I.V.A. hacía, resulta innecesaria²⁷. En tales se señalaba que las agencias de viajes u otros operadores que se engloben dentro del ámbito de aplicación del régimen especial que tratamos no pueden deducirse las cantidades soportadas en la adquisición de los bienes y servicios que destinados directamente al viaje redunden directamente en beneficio del viajero, ni siquiera a través del régimen de devolución de sujetos no establecidos²⁸. En efecto, esto es así porque la deducibilidad del I.V.A. soportado ya se hace en la determinación misma de la base como margen bruto, y no como sucede en el régimen general, a través de las cuotas.

Determinada la base imponible con base en el margen bruto, en España, se sujetará esta al tipo general del I.V.A. el 21%. Repárese que las prestaciones principales que se gravan en el régimen especial de las agencias de viajes son las de transporte y/o equipaje, las cuales disfrutan

²⁶ Clarifica el art. 145 Uno. II L.I.V.A. española: “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 las 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 de ventas del Impuesto en virtud de lo dispuesto en el artículo 143 de esta Ley, ni los de los bienes o servicios utilizados para la realización de las mismas. Dos. No se considerarán prestados para la realización de un viaje, entre otros, los siguientes servicios: 1º. Las operaciones de compraventa o cambio de moneda extranjera. 2º. Los gastos de teléfono, télex, correspondencia y otros análogos efectuados por la agencia”. Véase la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 15 de junio de 2005 (Aranzadi, J.T./2005/1114), F.J. 5º.

²⁷ Véase CUBERO TRUYO, A.: *El Impuesto sobre el valor añadido (II)*, cit., pág. 794.

²⁸ Sin perjuicio de esta aclaración, como señala el art. 147 I L.I.V.A., “las agencias de viajes a las que se aplique este régimen especial podrán practicar sus deducciones en los términos establecidos en el Título VIII de esta Ley”.

en el régimen general del I.V.A. de un tipo reducido -10% ²⁹.

Todo lo anteriormente indicado, en buena medida, responde al esquema de determinación simple, operación por operación, de la base imponible; regla general según el art. 52. 2 del Reglamento del I.V.A.³⁰ y regla única a partir de la S.T.J.U.E. de 26 de septiembre de 2013 (Aranzadi, T.J.U.E./2013/320), por lo que cualquier otra opción contemplada, como acontecía hasta la reforma de la L.I.V.A. español por la Ley 28/2014 en el derecho español, debía desaparecer, como ha acontecido.

El legislador español –nada dice al respecto la Directiva 2006/112/CE— posibilitaba a las agencias de viajes el derecho de opción –a través del modelo 036, de declaración censal— de liquidar el impuesto sujeto al régimen especial, operación por operación o de forma global (art. 146 L.I.V.A. español). Si se optaba por esta última forma ya desaparecida, surtía los efectos para todas las operaciones del régimen especial de las agencias de viajes durante cinco años, salvo renuncia expresa al mismo, prorrogándose por períodos sucesivos idénticos si no mediaba indicación en contra.

Esta opción se fundamentaba en el pensamiento de que a los sujetos pasivos de I.V.A. por operaciones regidas por el régimen especial de las agencias de viajes le es más fácil determinar el I.V.A. de forma global y no tanto operación por operación, igual que también se pensaba que también les es más cómodo incorporar en el proceso de hallazgo de la base imponible el I.V.A. que se les ha repercutido a los clientes e incluido en el precio global cargado a éstos. Por ello, el art. 146 Dos. 2º L.I.V.A. español imponía una fórmula correctiva y lógica (una simple regla de tres) donde la base imponible global se hallaba multiplicando por 100 y dividiéndolo por 100 más el tipo impositivo general. Esto era consecuencia de que en la determinación de la base imponible por esta opción superada, la global, el importe cargado a los clientes incorporaba el I.V.A. devengado, que debe separarse para saber qué cantidad era la efectivamente repercutida y por ello ingresable por el sujeto pasivo en el Tesoro. La opción se denominaba global porque esta fórmula no se ceñía a cada operación (a la que respondía la anterior fórmula), sino al

²⁹ Queda pendiente, en palabras del Ministro de Industria, Energía y Turismo, José Manuel Soria, una revisión del régimen fiscal especial de las agencias de viajes. En algún momento el T.J.U.E. se pronunciará sobre la sujeción del margen bruto (base imponible) al tipo general, dado que la Directiva I.V.A. no aclara a qué tipo debe ser sometido. Se alega que los servicios de hostelería y hospedaje realizados de forma directa se gravan al 10%, mientras que si es por el servicio de agencia de viajes, es al 21%. Véase al respecto: <http://www.finanzas.com/noticias/economia/20120925/gobierno-revisara-regimen-especial-1546525.html> (Consulta, 10 de diciembre 2012).

³⁰ Aprobado por Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, B.O.E. núm. 314, de diciembre.

conjunto de operaciones para cada período impositivo.

Continuaba diciendo el viejo art. 146 Tres de la L.I.V.A. que la base imponible no podrá resultar en ningún caso negativa. Ahora bien, si se optaba por la determinación global de la base imponible y ésta resultara negativa, podía trasladarse (agregarse según terminología de la Ley) a los períodos de liquidación inmediatamente posteriores.

Esta posibilidad no podía alterar la cantidad efectivamente a ingresar por I.V.A., por lo que, bien se optara por el método de determinación de la base imponible operación por operación o bien se optara de forma global, la cifra de I.V.A. en todo caso debiera ser la misma. Por esta razón la Administración Tributaria ha estado pendiente con asidua frecuencia de su correcta aplicabilidad, ya que entre la globalidad puede entrometerse más sutilmente el fraude³¹.

Hoy esta opcionalidad ha desaparecido con efectos de 1 de enero de 2015. Quizás venideras reformas de las Directivas I.V.A. acepten esta forma de determinación de la base imponible, que ya fue propuesta de la Presidencia española del Consejo de la Unión Europea durante el primer semestre de 2010³².

La reforma de la Ley del I.V.A. con efectos de 1 de enero deroga el actual contenido del art. 146 L.I.V.A., por lo que el precepto siguiente sube posición. Así, el nuevo art. 146 es el antiguo 147, relativo a las deducciones.

3. Determinación de la cuota soportada que tienen derecho a deducir los clientes-sujetos pasivos del I.V.A. que adquieren viajes de otros operadores que tributan por el régimen especial de las agencias de viajes y nuevas facultades de renuncia del régimen especial

Como ya hemos apuntado, el régimen especial en el I.V.A. de las agencias de viajes se aplica también si el cliente-viajero es un empresario que, por ejemplo, adquiriera un paquete de transporte y alojamiento por una cuestión de negocios a la que deberá asistir el empresario, administrador o una de las personas contratadas en su empresa. Eso siempre que se den por realizados el resto de requisitos, es decir, que la agencia de viajes o asimilado que venda el viaje actúe en nombre propio respecto de los viajeros (para el caso, empresario o profesional) y

³¹ Lo ha dicho claramente la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 15 de junio de 2005 (Aranzadi, J.T./2005/1114), F.J. 5º: “La opción por uno u otro supuesto no puede llevar consigo diferenciación en cuanto a la fijación cuantitativa de la base imponible ya que, ni la Sexta Directiva establece la posibilidad alguna para ello, ni tampoco el artículo 145 de nuestra Ley, que delimita de manera expresa cuál debe ser el importe, la cuantificación económica en que consiste la base imponible”.

³² Cfr. AA.VV.: “Fiscalidad de la Unión Europea durante la Presidencia Española del Consejo de la U.E.”, *Boletín Económico del I.C.E.*, núm. 2996, del 1 al 15 de septiembre de 2010.

utilicen en la realización del viaje bienes entregados o servicios prestados por otros empresarios o profesionales. Obviamente para el cliente-empresario que adquiere en la cadena el viaje, el I.V.A. devengado que soporta y que paga es un costo empresarial, por lo que le interesa saber su dato para deducírselo según el esquema del régimen general del I.V.A. (I.V.A. repercutido - I.V.A. soportado).

El legislador español es consciente de que en un régimen de absoluta transparencia, el cliente, de conocer de forma real el dato del I.V.A. que le repercuten, es capaz de hallar el margen bruto del negocio y con ello detectar posibles abusos en lo cobrado. En el régimen especial de las agencias de viajes la base imponible es el valor añadido, el aumento de precio que el transmitente establece a un servicio o entrega de un bien, a diferencia de las operaciones sitas en el régimen general donde la base imponible es la contraprestación del bien o servicio, en el cual se integra el valor añadido de todos los operadores económicos a lo largo de la cadena de producción; valor añadido que el adquirente desconoce.

El legislador, sabedor de que una perfecta y veraz delimitación en la factura de la base imponible como margen bruto y del I.V.A. repercutido (tipo general sobre el margen bruto) puede dar a conocer al cliente el valor añadido, habilitoso él, recogió la ausencia de obligación de consignar en la factura separadamente la cuota repercutida, por lo que se entenderá comprendida en el precio (antiguo art. 142. I. L.I.V.A. español). Pero como hemos dicho, ¿y si el cliente es un empresario? Obviamente en este caso, al cliente-empresario le intereaba conocer la cifra de las cantidades soportadas, pues en su autoliquidación como sujeto pasivo del Impuesto (I.V.A. repercutido – I.V.A. soportado) necesita ese dato, pues le beneficia, dado que para él es mejor cuanto mayor sea el I.V.A. soportado, teniendo menos que ingresar o en su caso incluso saliéndole a devolver.

Por ello, al cliente-empresario se le venía permitiendo la posibilidad, cuando las entregas de bienes y prestaciones de servicios se lleven a cabo todas ellas en el ámbito espacial del Impuesto, de solicitar que, bajo la denominación de “cuotas de I.V.A. incluidas en el precio” [no podrán adicionarse al precio], se indicara una cantidad objeto de estimación, que respondía a la siguiente fórmula: Precio cargado al cliente x 6 /100. “Dichas cuotas tendrán la consideración de cuotas soportadas por repercusión directa para el empresario o profesional destinatario de la operación” (viejo art. 142 II. L.I.V.A. española)³³. Es decir, la cifra resultante de esta operación sólo le era de utilidad al cliente-empresario pero no a la agencia de viajes u operador económico

³³ Cfr. Consulta vinculante de la D.G.T. núm. 0823-04, de 30 de marzo.

que vendía el viaje y que repercute I.V.A. en la operación de venta. La agencia de viaje o asimilada debía ingresar a la Hacienda la cantidad real, resultante de aplicar el tipo general del I.V.A. al margen bruto³⁴.

El T.J.U.E. en la Sentencia de 26 de septiembre de 2013, apartados 85 a 106, trata esta concreta cuestión tras considerar la Comisión Europea que esta previsión estimada de I.V.A. para el viajero-empresario-consumidor es contraria al derecho comunitario. El Tribunal considera que esta posibilidad de deducción de un I.V.A. soportado, que no es el efectivamente repercutido por el vendedor del viaje, no está prevista en la Directiva I.V.A., por lo que el importe a deducir por el cliente-empresario debe coincidir con el efectivamente repercutido por el operador turístico. A nuestro juicio, el fallo del Tribunal es plausible, pues la normativa española generaba una distorsión en el proceso de aplicación del Impuesto sobre las relaciones empresariales o mercantiles e impide al empresario adquirente deducir la verdadera cantidad de I.V.A. que éste soporta.

La posibilidad que ofrecía la Ley española antes de la reforma, a mayores, era contraria al contenido que se exige a las facturas, tratado en el art. 226 de la Directiva I.V.A. Asimismo, esta posibilidad se ofrecía sólo si el servicio se prestaba en España, por lo que supone una discriminación por razón de nacionalidad proscrita en el art. 309 de tal texto derivado³⁵.

Ésta es una cuestión que afronta el legislador español en la reforma del I.V.A. que entró en vigor el pasado 1 de enero de 2015. La Ley de reforma del I.V.A. núm. 28/2014, aborda la cuestión retirando, en sintonía con la jurisprudencia del T.J.U.E., ese I.V.A. estimado. El art.

³⁴ Ejemplo de cómo se venía aplicando este precepto: Una agencia de viajes con establecimiento en Sevilla organizaba (en nombre propio y con medios ajenos) un viaje que incluye transporte, alojamiento y entradas a diferentes actos, que vendió a un cliente-empresario para que uno de sus empleados acudiera a una feria de turismo en Nápoles. El precio del viaje que la agencia carga al cliente es de 5000 euros. El cliente empresario se acogía a la posibilidad de que en la factura quedara consignada una cifra de I.V.A. La cifra de I.V.A. que aparecía (estimada), denominada "cuotas de I.V.A. incluidas en el precio" será $5000 \times 6/100 = 300$ euros. En la factura aparecerá desglosado: Total: 4.700 euros (5.000 – 300); Cuotas de I.V.A. incluidas en el precio = 300 euros; Suma = 5000 euros. El I.V.A. que aquí se indicaba, efectivamente, no era el exactamente devengado. Imaginemos que los costes fueron los siguientes: transporte 1000, alojamiento 1000, y entradas a la feria 1000; total de costes = 3000. El margen bruto (base imponible) estará formado por la diferencia entre el precio cargado al cliente y los costos, $5000 - 3000 = 2000$, al que habrá que sujetarle el tipo del 21%. $2000 \times 21\% = 420$, cifra real de I.V.A. repercutido y cantidad importante, pues aquella de 300 euros sólo era de cara al cliente-empresario, mientras que la de los 420 era plenamente operativa para la agencia de viajes, procediendo a su ingreso en el Tesoro. Una visión práctica del régimen especial de las agencias de viajes en España puede encontrarse en A.-GASCÓN ORIVE: *Tributación. I.V.A. práctico*, C.E.F., 2010, págs. 381 a 389.

³⁵ Cfr. Consulta vinculante de la D.G.T. núm. 0823-04, de 30 de marzo, donde se quedaba claro que sólo podían aplicarse ese I.V.A. estimado los empresarios o profesionales destinatarios de los servicios siempre que se desarrollen en el territorio español de aplicación del impuesto. Para una mejor comprensión del principio de no discriminación en el derecho europeo, véase BIZIOLI, G.: "Il principio di non discriminazione", en DI PIETRO, A.- TASSANI, T. (a cura di): *I principi...*, cit., págs. 191 a 232.

142 L.I.V.A. queda tras la reforma conformado sólo por el primero de sus párrafos, eliminándose el segundo que la anterior normativa recogía. Así, este artículo pasa a decir simplemente “En las operaciones a las que resulte aplicable este régimen especial los sujetos pasivos no estarán obligados a consignar en factura separadamente la cuota repercutida, debiendo entenderse, en su caso, comprendida en el precio de la operación”. Sin embargo, este planteamiento, lejos de aclarar la cuestión, en realidad la complica, pues parece que sólo el cliente-consumidor empresario podrá conocer su I.V.A. soportado si la agencia de viajes o asimilado que vende el viaje tiene a bien el consignarle en la factura la cuota real, la resultante de gravar el margen bruto al tipo general del I.V.A. La consignación del este I.V.A. queda dispuesto como una facultad del vendedor que se sujete dentro del ámbito de aplicación del régimen especial de las agencias de viajes, que no queriendo, ocasionará que el cliente-empresario-consumidor final no pueda deducirse su I.V.A. soportado, pasando éste a ser un coste empresarial, planteamiento que va en contra de la filosofía del Impuesto.

Creemos que con el actual marco normativo y jurisprudencial la solución al respecto no alberga lugar a la duda. El art. 308 de la Directiva 112/2006/CE, dentro de los artículos que regulan el régimen especial de las agencias de viajes, lo dice claramente: “En la prestación de servicios única proporcionada por la agencia de viajes, se considerará como base imponible y como precio libre de I.V.A., a efectos del punto 8) del artículo 226, el margen de la agencia de viajes, es decir, la diferencia entre la cantidad total, sin el I.V.A., a pagar por el viajero, y el coste efectivo soportado por la agencia de viajes en las entregas de bienes y las prestaciones de servicios efectuadas por otros sujetos pasivos, en la medida en que esas operaciones redunden en beneficio directo del viajero”. El punto 8) del art. 226 se incardina dentro de los requisitos obligatorios de contenido que tienen que tener las facturas, prescribiendo que debe quedar consignados “la base de imposición para cada tipo o exoneración, el precio unitario sin el IVA, así como cualquier descuento, rebaja o devolución que no esté incluido en el precio unitario”.

Pues bien, a nuestro juicio, la Directiva I.V.A. y la interpretación que de ésta hace la S.T.J.U.E. de 26 de septiembre de 2013 es nítida, cuando dice que el I.V.A. estimado que la que la L.I.V.A. española contemplaba, va en contra del sistema común de liquidación del I.V.A. y del contenido que se exige de las facturas. Pensamos que, en todo caso, incluso si el cliente-consumidor final es una persona física y no empresario, debiera reflejarse en la factura la cantidad real que se repercute, para que los clientes-empresarios-consumidores finales, para que puedan deducírsela (recordemos, mediante la fórmula I.V.A. repercutido-I.V.A. soportado).

Otro planteamiento, como el que expresa la nueva regulación por la reforma de la Ley 28/2014, de 27 de noviembre, que modifica la L.I.V.A española, pensamos que es contrario al derecho comunitario. El Legislador de nuevo se empecina en esto, pero en realidad el error lo cometió la Comisión Europea pues sólo llevó a examen ante el T.J.U.E. el párrafo II del viejo art. 142 L.I.V.A. (el I.V.A. estimado del 6 por ciento del precio cargado al cliente), pero no el párrafo I, donde no se obliga a consignar en la factura separadamente de la base imponible (= margen bruto) la cuota repercutida (aplicación del tipo general al margen bruto).

Muy ligado a lo que venimos analizando, la reforma del I.V.A ofrece una nueva solución, de tal forma que el art. 147 que estaba destinado a la regulación de las “deducciones” sube un peldaño para regularse éstas en el art. 146, y aquél regula ahora un nuevo “Supuesto de no aplicación del régimen especial”, cuyo contenido quedaría dispuesto así: “Por excepción a lo previsto en el artículo 142 de esta Ley, y en la forma que se establezca reglamentariamente, los sujetos pasivos podrán no aplicar el régimen especial previsto en este Capítulo y aplicar el régimen general de este Impuesto, operación por operación, respecto de aquellos servicios que realicen y de los que sean destinatarios empresarios o profesionales que tengan derecho a la deducción o a la devolución del Impuesto sobre el Valor Añadido según lo previsto en el Título VIII de esta Ley”. Se establece una nueva facultad de las agencias de viajes o asimilados para que puedan decidir situar una concreta operación, incardinada por natura en el régimen especial de las agencias de viajes, en el régimen general, si el cliente-empresario-consumidor final fuera un empresario y que actuara como tal. Éste fue un planteamiento por el que luchó España cuando ostentó la Presidencia del Consejo en la primera mitad del año 2010, y sobre el que no hubo en su momento acuerdo³⁶, pero que los profesionales del sector español de las agencias de viajes aplauden, por lo que su incorporación, ha sido bien recibida por los operadores del sector³⁷. Por esta nueva facultad se permite al cliente-empresario-consumidor final la deducción del I.V.A. soportado consignado debidamente en la factura pero, por su contra, se provoca un aumento de costes para la agencia de viajes o asimilados que venden el paquete de viaje, pues entendemos que podrá deducirse el I.V.A. soportado según el esquema normal en los términos del Título VIII de la Ley por las entregas de bienes o servicios prestados por otros empresarios

³⁶ Vid. AA.VV.: *Fiscalidad de la Unión Europea...*, cit., pág. 19.

³⁷ Para David Gómez Aragón, Coordinador del grupo de trabajo de Agencias de Viajes e IVA de la Confederación Española de Agencias de Viajes, "permite a las agencias competir en igualdad de condiciones con los proveedores de servicios en el negocio de los viajes corporativos". Véase el artículo periodístico “El Gobierno incluye en la reforma tributaria la posibilidad de renunciar al REAV en determinados casos” en [://www.nexotur.com/nexotur/gobierno/incluye/reforma/tributaria/posibilidad/renunciar/al/reav/determinados/casos/68997/](http://www.nexotur.com/nexotur/gobierno/incluye/reforma/tributaria/posibilidad/renunciar/al/reav/determinados/casos/68997/), 30 de junio de 2014.

o profesionales, que tendrá que acudir, en no pocos casos, al complejo e indeterminado procedimiento de devolución internacional del I.V.A. en el Estado donde se haya prestado, por ejemplo, el servicio de alojamiento³⁸.

Al respecto de este importante cambio, no tenemos consciencia de que la Directivas I.V.A. hayan facultado esta posibilidad, que sí ha sido adoptada por otros sistemas jurídicos, como el sueco. Habrá que esperar a ver si España de nuevo es objeto de enjuiciamiento por el T.J.U.E. sobre una aplicabilidad incorrecta del régimen especial de las agencias de viajes.

4. A modo de conclusión

El acierto del criterio administrativo español sobre la aplicación del criterio basado en el cliente frente al criterio fundamentado en el viajero se vió empañado por toda una declaración del T.J.U.E. tumbando gran parte de la normativa española sobre el régimen especial en el I.V.A. de las agencias de viajes.

Debido a las presiones del sector turístico, el Reino de España tiene para sí el reto de encabezar la modificación de la Directiva I.V.A. con el fin de que para todo Estado miembro se permita como opción de las agencias de viajes u operadores asimilados la determinación global de la base imponible en el régimen especial, que la Sentencia del T.J.U.E. de 26 de septiembre de 2013 declaró contrario al derecho comunitario.

Asímismo, creemos que, con el actual marco comunitario, la nueva facultad (de inspiración sueca) que la reforma de la Ley del I.V.A. español con efectos de enero de 2011, permitiendo la renuncia al régimen especial cuando el cliente fuera un empresario con derecho a deducción del I.V.A., puede de nuevo traer problemas a España sobre la aplicación correcta del régimen especial en el I.V.A. de las agencias de viajes, el cual se dispone como obligatorio siempre que se den todos los elementos de su ámbito de aplicación. A nuestro juicio y en contra del sentir que la nueva regulación, en todo caso y para todo cliente debieran quedar consignados fidedignamente en la factura la base imponible como margen bruto y el I.V.A. real que se repercute, sea el cliente otra agencia de viajes, un empresario o profesional o un ciudadano de a pie, consumidor final. Otro planteamiento, pensamos, es contrario al derecho comunitario vigente hasta en tanto en cuanto no haya una modificación de las Directivas I.V.A.

³⁸ Así lo han visto profesionales relacionados con el sector turístico como el caso de PÉREZ SOTOCA, D.: “Régimen especial de agencias de viajes: habemus reforma”, publicado en http://www.hosteltur.com/160310_regimen-especial-agencias-viajes-habemus-reforma.html, el 26 de junio de 2014.

Modificación, por otra parte necesaria, para así avanzar en una mayor armonización dado que el régimen especial que comentamos es un régimen complejo sobre el que los Estados miembros regulan de modos diversos aspectos de especial enjundia, lo que provoca distorsiones y disfuncionalidades en la concurrencia competitiva de los operadores del sector.

Bibliografía

- AA.VV.: “Fiscalidad de la Unión Europea durante la Presidencia Española del Consejo de la U.E.”, *Boletín Económico del I.C.E.*, núm. 2996, del 1 al 15 de septiembre de 2010.

- BIZIOLI, G.: “Il principio di non discriminazione”, DI PIETRO, A.- TASSANI, T. (a cura di): *I principi Europei del Diritto Tributario*, CEDAM, 2013.

- CALVO VÉRGEZ, J.: “El régimen especial de las agencias de viaje en el I.V.A. a la luz de la sentencia del T.J.U.E. de 26 de septiembre de 2013”, *Quincena Fiscal Aranzadi*, núm. 7, Abril-2014

- CHECA GONZÁLEZ, C.: *Los regímenes especiales del I.V.A.*, Universidad de Extremadura, Servicio de Publicaciones, Cáceres, 1984.

- CUBERO TRUYO, A.: “El Impuesto sobre el Valor Añadido (I)”, en PÉREZ ROYO, F. (dir.): *Curso de Derecho Tributario, Parte Especial*, Tecnos, Madrid, 2009.

- CUBERO TRUYO, A.: “El impuesto sobre el valor añadido (II)”, en PÉREZ ROYO, F. (dir.): *Curso de Derecho Tributario, Parte Especial*, Tecnos, Madrid, 2009

-DI PIETRO, A.: “Introduzione”, DI PIETRO, A.- TASSANI, T. (a cura di): *I principi Europei del Diritto Tributario*, CEDAM, 2013.

- DI PIETRO, A.- TASSANI, T. (a cura di): *I principi Europei del Diritto Tributario*, CEDAM, 2013.

- FRANCO, R.: “Non spetta ai tour operator extra-UE il rimborso I.V.A. sugli acquisti di beni e servizi del pacchetto turistico”, *Corriere Tributario*, núm. 28/2013

- GEORGAKI, V.: “Il principio di neutralità nelle operazioni straordinarie”, DI PIETRO, A. TASSANI, T. (a cura di): *I principi Europei del Diritto Tributario*, CEDAM, 2013.

- GUERVÓS MAÍLLO, M.A.: *Los regímenes especiales del Impuesto sobre el Valor Añadido*, Tirant Lo Blanch, Valencia, 2014.

- IGLESIAS CARIDAD, M.: “Algunas cuestiones en torno a la imposición indirecta de la actividad turística en España y Portugal”, *Revista Europea de Derechos Fundamentales*, núm. 22/2º Semestre 2013

- “El régimen especial de las agencias de viajes en la Ley del I.V.A española a la luz de la

S.T.J.U.E. de 26 de septiembre de 2013, Caso Comisión contra España”, *Ars Iuris Salmanticensis-Revista de la Facultad de Derecho de la Universidad de Salamanca*, Vol. 2, núm. 1, junio 2014, págs. 322-325.

- LASARTE ÁLVAREZ, J.: “Turismo y política fiscal”, *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, núm. 63, 1968.

- LASARTE, J.; ESEVERRI, E; ADAME, F.; MARTÍN, J.: *Turismo y financiación autonómica y local. Comentarios sobre la llamada “ecotasa” y otras alternativas de financiación*, Comares, Granada, 2001.

- PÉREZ SOTOCA, D.: “Régimen especial de agencias de viajes: habemus reforma”, publicado en http://www.hosteltur.com/160310_regimen-especial-agencias-viajes-habemus-reforma.html, el 26 de junio de 2014.

- PIRES, M.: *Derecho Fiscal*, Almedina, Coimbra, 2008

- TEJERIZO LÓPEZ, J.M.: *Impuesto sobre el Valor Añadido*, en AA,VV (MARTÍN QUERALT, J.; TEJERIZO LÓPEZ, J.M.; CAYÓN GALIARDO, A. –directores—): *Manual de Derecho Tributario, Parte Especial*, Thomson-Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2007.

- TEJERIZO LÓPEZ: “La influencia de la jurisprudencia del T.J.U.E. en la aplicación de los tributos en España”, ponencia impartida en Bolonia en el seno del Congreso por el que se celebraba el 650 aniversario del Real Colegio de España en Bolonia

- RUIZ GARIJO, M.: *Fiscalidad de la empresa turística*, Editorial de Derecho Reunidas, Madrid, 2002.

- SÁNCHEZ GALLARDO, F.J.: “El régimen especial de las agencias de viaje. Algunos comentarios a la jurisprudencia del T.J.C.E.”, *Carta Tributaria, Monografías*, 3/2006.

- SANZ DÍAZ PALACIOS, J.A.: “Impuesto sobre el Valor Añadido y Agencias de Viajes: Comentario a la S.T.J.U.E. de 16 de enero 2014, Asunto C-300/12 (petición de decisión prejudicial planteada por el Bundesfinanzhof alemán)”, *Crónica Tributaria*, núm. 150/2014

- SIMÓN ACOSTA, E.: “El Impuesto sobre el Valor añadido”, AA.VV.: *Tributos estatales, autonómicos y locales*, C.G.P.J., Madrid, 2001.

- MARCO, P.: “Regime I.V.A. Speciale anche per i pacchetti turistici venduti a soggetti diversi dai viaggiatori”, *Corriere Tributario*, núm. 47/2013.

- “Il Regime I.V.A. ordinario per le agenzie di viaggio”, *Corriere Tributario*, núm. 14/2008.

- MONDINI, A.: “Il principio di neutralità nell’I.V.A., tra mito e (perfettibile) realtà”, DI PIETRO, A.- TASSANI, T. (a cura di): *I principi Europei del Diritto Tributario*, CEDAM, 2013