

Régimen especial de agencias de viaje. Unidad de prestación, diversidad de tipos.

[BIB 2013\920](#)

Miguel Ángel Sánchez Huete.

Profesor de Derecho Financiero y Tributario. Universidad Autónoma de Barcelona

Publicación: Revista Quincena Fiscal num.9/2013 parte Comentario de Jurisprudencia

Editorial Aranzadi, SA, Pamplona. 2013.

1 . Introducción

El Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante IVA) es un impuesto extremadamente técnico en el que resulta difícil apreciar de manera directa el fundamento o la razón de muchas de sus regulaciones. Ni la capacidad económica resulta evidente en relación al hecho imponible gravado. Ni la base imponible resulta el mero valor añadido de la transmisión.

Tales complejidades se ven incrementadas con la existencia de regímenes especiales de carácter obligatorio como el de agencias de viajes. Régimen que, a pesar de su denominación, se centra más en el carácter y contenido de las prestaciones, que en la existencia de una agencia de viaje como tal. También, el carácter con el que interviene dicha agencia, o el contenido de su prestación puede variar, divergiendo con ello del régimen tributario aplicable.

Son plurales las formas que adopta la intervención de las agencias de viaje en el mercado. Pueden actuar en nombre y por cuenta propia, o en nombre y por cuenta de un tercero.

Cuando actúa por cuenta de un tercero la agencia factura la comisión efectuada, no la prestación. Cuando actúa por cuenta propia asume la responsabilidad de la prestación y factura, consiguientemente, sobre la misma.

Actuando por cuenta propia puede suceder, además, que emplee medios propios para realizar dicha prestación, o bien puede utilizar medios en parte propios y en parte ajenos. Y en tal tesitura cabe interrogarse sobre el régimen de IVA que corresponde ser aplicado. Cuando utiliza únicamente medios propios aplicará el régimen general, pero ¿qué sucede si utiliza medios propios y medios ajenos? En respuesta a tal problemática el artículo 306 de la [Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006](#), relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido, afirma que «1. Los Estados miembros aplicarán un régimen especial del IVA a las operaciones de las agencias de viajes conforme al presente capítulo, en tanto tales agencias actúen en su propio nombre con respecto al viajero y siempre que utilicen para la realización del viaje entregas de bienes y prestaciones de servicios de otros sujetos pasivos. El presente régimen especial no será aplicable a las agencias de viajes que actúen únicamente en calidad de intermediario y a las que sea de aplicación la letra c) del párrafo primero del artículo 79 para el cálculo de la base imponible».

El régimen especial del IVA de agencias de viaje parte de la premisa de que se trata de una prestación propia singular, pues incluye medios ajenos adquiridos a terceros -transporte, alojamiento...- que venden en su propio nombre a los viajeros. Resulta que para la prestación del servicio turístico -el viaje- la agencia actúa en nombre propio y utiliza tanto medios propios como ajenos que redundan en beneficio directo del viajero. Y es precisamente la utilización de servicios de otros sujetos pasivos lo que conlleva la aplicación de un régimen normativo peculiar e imperativo¹.

¹ De manera concordante, y enfatizando la dicción imperativa de la Directiva anterior, el art. 141. Uno 1º de la [Ley 37/1992, de 28 de diciembre](#), del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante LIVA) afirma que el régimen especial de las agencias de viajes será de aplicación: «1º. A las operaciones realizadas por la agencias de viajes cuando actúen en nombre propio respecto de los viajeros y utilicen en la realización del viaje bienes entregados o servicios prestados por otros empresarios o profesionales. A efectos de este régimen especial, se considerarán viajes los servicios de hospedaje o transporte prestados conjuntamente o por separado y, en su caso, con otros de carácter accesorio o complementario de los mismos».

Este régimen especial aparece vinculado al carácter peculiar de las prestaciones, lo que lleva asociado dos notas que lo singularizan: su delimitación en función de una prestación unitaria que integra medios propios y medios ajenos, y la posible convivencia, en una misma agencia de viajes, de diversos regímenes de IVA.

El primer aspecto comporta a su vez dos consecuencias, por un lado, que la consideración o no de agencia de viajes del sujeto prestador del servicio no es determinante para su aplicación y, por otro lado, que se trata de un régimen que únicamente debe aplicarse en la medida necesaria para lograr su objetivo. Este último aspecto le dota a tal regulación de un carácter especial, ya que ha de examinarse la concurrencia de las circunstancias que justifican su aplicación. Indirectamente también pone de relieve una cierta subsidiariedad, dado que si no concurren los elementos que justifican su aplicación el régimen prevalente es el general.

El segundo de los aspectos comporta que una misma agencia podrá realizar operaciones sometidas a este régimen especial y al régimen general. Existe una normal convivencia de la diversidad de regímenes de IVA, por lo que en caso de no probar completamente las circunstancias de aplicación del régimen especial, y dado el carácter específico e imperativo que resulta este régimen, nos hemos de decantar por la aplicación del régimen general.

Como puede apreciarse, en función del carácter de su intervención y de las prestaciones que realicen, a las agencias de viaje se les aplicarán un régimen de IVA diverso:

a) Si la agencia actúa por cuenta ajena, como comisionista, dichos servicios aparecen sometidos al régimen general, ya que están expresamente excluidos del régimen especial². Si bien el IVA se aplicará únicamente sobre la comisión respectiva³.

² Así en el art. 141. Dos 1º de [LIVA](#).

³ En las reglas especiales de la base imponible del art. 79 de [LIVA](#) resulta que «6. En las transmisiones de bienes del comitente al comisionista en virtud de contratos de comisión de venta en los que el comisionista actúe en nombre propio, la base imponible estará constituida por la contraprestación convenida por el comisionista menos el importe de la comisión».

b) Si la agencia actúa en nombre propio hay que diferenciar:

b.1) Si emplea medios propios, aplicará el régimen general sobre la prestación efectuada.

b.2) Si emplea, para conformar una prestación propia, bienes entregados o servicios prestados por otros empresarios o profesionales se aplica el régimen especial⁴.

⁴ Ver el art. 141. Uno 1º de [LIVA](#).

La Sentencia del Tribunal de Justicia (Sala Sexta) de 25 de octubre de 2012, asunto C-557/11 -caso Kozak-, plantea algunas cuestiones básicas relativas al régimen tributario especial de agencias de viajes, en concreto, el tipo impositivo aplicable a tales supuestos.

2 . La sentencia del caso Kozak

La resolución objeto de análisis plantea una de las paradojas que aqueja a este régimen, pues el presupuesto de su aplicación -la existencia de una prestación unitaria-, y su consecuencia difieren, ya que se aplica una pluralidad de normas y regímenes eventualmente diversos, como tendremos la oportunidad de analizar.

Desentrañar tal complejidad pasa, en primer lugar, por explicitar el iter fáctico de la Sentencia y la cuestión que se plantea; y en segundo lugar fijar los hitos que constituyen el proceso lógico que lleva

a la decisión.

2.1 . Relato histórico y planteamiento

La Sra. Kozak gestiona una agencia de viajes establecida en Polonia y durante el 2007 vendió directamente a los viajeros viajes combinados que incluían el alojamiento y la manutención. Para prestar tales servicios utilizó tanto medios ajenos -los servicios de otros proveedores de servicios-, como medios propios -el transporte del que se encargó utilizando su propia flota de autocares-.

Al calcular el IVA diferenció, por un lado, las prestaciones adquiridas a terceros, a las que aplicó el régimen especial previsto para las operaciones de las agencias de viajes, utilizando como base imponible el margen de la agencia de viajes, y aplicando a dicho margen al tipo normal del IVA de 22 %. En relación al transporte prestado con sus propios medios, se aplica el régimen de Derecho común del IVA correspondiendo el tipo reducido del 7 % previsto para las prestaciones de transporte de personas.

La Administración fiscal polaca consideraba que las prestaciones de transporte de la agencia de la Sra. Kozak no podían escindirse del conjunto del servicio turístico prestado. Y, por consiguiente, no correspondía aplicar un tipo reducido del IVA a sus prestaciones de transporte tratándolas como un servicio independiente. El transporte al integrarse con las otras prestaciones ajenas tendría que haberse sometido al tipo normal del 22 %.

La Sra. Kozak impugnó dicha interpretación de la Ley sobre el IVA e interpuso un recurso. El órgano jurisdiccional resolutor se plantea dudas sobre cuál es el tipo aplicable de IVA, de ahí que se plantee al Tribunal de Justicia la cuestión prejudicial.

El contencioso nace así ante la aplicación, de un tipo impositivo reducido correspondiente al transporte de personas y equipajes -art. 98.2 de la [Directiva 2006/112/CE](#) en relación Anexo III de la Directiva en su apartado 5)-, o bien del régimen general de las agencias de viaje de los art. 306 a 310 de la Directiva. La concreta cuestión formulada es: cuál es el tipo impositivo aplicable a la parte de la prestación de viaje que se realiza con medios propios; si el normal, derivado de calificar la prestación de viaje en su globalidad; o el reducido, derivado de calificar únicamente los medios propios empleados⁵.

⁵ «Un servicio de transporte propio, prestado por una agencia de viajes en el marco de un precio global que ha recibido del viajero por un servicio turístico prestado a éste y que tributa conforme al régimen especial del IVA aplicable a agencias de viajes contenido en los artículos 306 a 310 de la [[Directiva IVA](#)], ¿está sujeto a tributación, en cuanto parte necesaria de la prestación de este servicio turístico, al tipo impositivo normal aplicable a los servicios turísticos o bien al tipo reducido, que se aplica a los servicios de transporte de personas en virtud del artículo 98 en relación con el número 5 del anexo III de la citada Directiva?»

Tal interrogante comporta resolver una serie de planteamientos previos que subyacen. Pues la consideración unitaria de la prestación de viaje no oculta la heterogeneidad de medios empleados, propios y ajenos, pero, ¿ello conlleva aplicar un régimen diferenciado en función del origen de los medios?; ¿No se trata de una única prestación? Persiste el dilema de si a los medios propios o ajenos se han de aplicar regímenes diversos, y en tal caso, ¿pueden seguir integrando una prestación unitaria?; ¿no estamos ante dos prestaciones? Y si hablamos de dos prestaciones, ¿no estamos negando la aplicación del régimen especial?; ¿No entraña una contradicción dicha consideración: el ser considerados medios unitarios para aplicar el régimen, y ajenos a la hora de aplicar el tipo de IVA?

2.2 . El proceso de razonamiento

Resulta habitual en las resoluciones del Tribunal su carácter sintético y su orientación eminentemente pragmática. Evidentemente no se trata de efectuar análisis teóricos, sino de resolver una controversia concreta. Sin duda, la pluralidad de legislaciones nacionales en juego exige tal proceder. Pero, a pesar de ello, las concretas resoluciones aparecen colmadas de implicaciones teóricas que intentaremos apuntar.

El razonamiento del tribunal se elabora sobre las siguientes aseveraciones:

La primera, que el régimen especial de agencias de viaje obedece a una determinada y concreta realidad negocial. Son prestaciones realizadas en nombre propio que se utilizan entregas de bienes y prestaciones de servicios de otros sujetos pasivos (apartado 17)⁶.

⁶ 17. Conforme al artículo 306 de la [Directiva IVA](#), los Estados miembros aplicarán el citado régimen del IVA a las operaciones de las agencias de viajes, en tanto tales agencias actúen en su propio nombre con respecto al viajero y siempre que utilicen para la realización del viaje entregas de bienes y prestaciones de servicios de otros sujetos pasivos.

La segunda, que el fundamento de dicho régimen reside en dar acomodo a los diversos regímenes tributarios concurrentes, derivado de la existencia de medios ajenos que integran el viaje. Se pretende evitar las complejidades a que daría lugar la aplicación del régimen común, por la multiplicidad de normas concurrentes -relativas al lugar de imposición, a la base imponible, y también respecto a la deducción del impuesto soportado- y ubicación de las prestaciones proporcionadas. La empresa toparía con dificultades prácticas que podrían obstaculizar el ejercicio de su actividad (apartado 19)⁷.

⁷ 19. El objetivo esencial de las normas relativas al régimen especial del IVA aplicable a las operaciones de las agencias de viajes es evitar las dificultades que resultarían, para los operadores económicos, de los principios generales de la Directiva IVA relativos a las operaciones que impliquen el suministro de prestaciones adquiridas a terceros (véase, en este sentido, la [sentencia de 22 de octubre de 1998](#), Madgett y Baldwin, C-308/96 y C-94/97, Rec. p. I-6229, apartado 33). En efecto, 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 (véase la [sentencia de 12 de noviembre de 1992](#), Van Ginkel, C-163/91, Rec. p. I-5723, apartado 14).

La tercera, que el régimen de agencias de viajes resulta una aplicación excepcional: únicamente en la medida necesaria para lograr el objetivo anteriormente citado (apartado 20)⁸.

⁸ 20. Como excepción al régimen común de la Directiva IVA, el régimen previsto en los artículos 306 a 310 de ésta sólo debe aplicarse en la medida necesaria para lograr su objetivo ([sentencia Madgett y Baldwin](#), antes citada, apartado 34).

La cuarta, el tribunal identifica el régimen especial de las agencias de viaje con el que corresponde aplicar a los medios ajenos que intervienen en la prestación de viaje. Razona que, en tanto que dicho régimen precisa de intermediarios⁹, el régimen especial se aplica únicamente a las prestaciones adquiridas a terceros¹⁰. Y lo ratifica en sus apartados 23 y 24 cuando reitera que dicho régimen especial se aplica únicamente a las prestaciones de servicios suministradas por terceros¹¹. También al afirmar que el concepto de prestación de servicios única, a que alude el régimen especial, se refiere a los servicios que han sido adquiridos a otros sujetos pasivos¹².

⁹ 22. Este mismo razonamiento ha llevado al Tribunal de Justicia a declarar que el citado régimen no afecta a las prestaciones de transporte efectuadas sin intermediario, que se regulan por las disposiciones generales aplicables a las empresas de transporte ([sentencia de 27 de octubre de 1992](#), Comisión/Alemania, C-74/91, Rec. p. I-5437, apartado 26).

¹⁰ 21. De este modo, el Tribunal de Justicia ya ha declarado anteriormente que el régimen especial del IVA aplicable a las operaciones de las agencias de viajes se aplica únicamente a las prestaciones adquiridas a terceros (véase la [sentencia Madgett y Baldwin](#), antes citada, apartado 35).

¹¹ 23. El Tribunal de Justicia ha deducido de ello que, cuando un operador económico sujeto a las disposiciones del régimen especial del IVA aplicable a las operaciones de las agencias de viajes efectúa, contra el pago de un precio global, operaciones compuestas de prestaciones de servicios suministradas, en parte, por él mismo y, en parte, por otros sujetos pasivos, dicho régimen especial se aplica únicamente a las prestaciones de servicios suministradas por terceros (véase, en este sentido, la [sentencia Madgett y Baldwin](#), antes citada, apartado 47).

¹² 24. El concepto de «prestación de servicios única» que figura en los artículos 307 y 308 de la [Directiva IVA](#) debe entenderse en este contexto. Este concepto únicamente se refiere a los servicios que han sido adquiridos a otros sujetos pasivos. Además, la norma sobre la prestación única evocada por el órgano jurisdiccional remitente y mencionada en el apartado 12 de la presente sentencia, que se aplica en el ámbito del Derecho común del IVA, no puede afectar a la apreciación del citado concepto en el contexto del régimen especial del IVA aplicable a las operaciones de las agencias de viajes.

Los anteriores considerandos o razonamientos llevan al Tribunal a concluir que las prestaciones realizadas con los medios propios de la agencia de viajes «no pueden estar sometidas al régimen especial del IVA aplicable a las operaciones de las agencias de viajes ni para la determinación de la

base imponible ni para la aplicación de las demás normas relativas al cálculo del IVA»¹³. Por ello aplicará el tipo impositivo que resulte de acuerdo a las reglas del régimen general -«dicha prestación está sometida al régimen común del IVA, en particular, en lo que atañe al tipo imponible, y no al régimen especial del IVA aplicable a las operaciones de las agencias de viajes»¹⁴-.

¹³ 26. De ello se deduce que, por lo que respecta a las prestaciones de transporte prestadas con sus propios medios por una agencia de viajes, como las proporcionadas por la misma Sra. Kozak, dichas prestaciones no pueden estar sometidas al régimen especial del IVA aplicable a las operaciones de las agencias de viajes ni para la determinación de la base imponible ni para la aplicación de las demás normas relativas al cálculo del IVA. En lo que atañe al tipo imponible, son aplicables las normas que figuran en el título VIII de la Directiva IVA. De conformidad con el artículo 98, apartado 2, de dicha Directiva, en relación con el número 5 de su anexo III, los Estados miembros pueden prever un tipo reducido para el transporte de personas y de sus equipajes. Como resulta del apartado 7 de la presente sentencia, la República de Polonia ha hecho uso de esta facultad al aplicar el tipo del 7 % al citado servicio.

¹⁴ 27. Por tanto, procede responder a la cuestión planteada que los artículos 306 a 310 de la [Directiva IVA](#) deben interpretarse en el sentido de que, cuando, en el marco de un servicio turístico prestado a un viajero a cambio de un precio global aplicado conforme a las referidas disposiciones, una agencia de viajes presta a dicho viajero un servicio de transporte propio que constituye uno de los elementos del servicio turístico, dicha prestación está sometida al régimen común del IVA, en particular, en lo que atañe al tipo imponible, y no al régimen especial del IVA aplicable a las operaciones de las agencias de viajes. De conformidad con el artículo 98 de dicha Directiva, si los Estados miembros han previsto un tipo reducido de IVA en materia de servicios de transporte, ese tipo reducido será aplicable a la citada prestación.

Del iter lógico expuesto hemos de discrepar -como nos encargaremos de razonar en los siguientes apartados- de la argumentación cuarta anteriormente apuntada. Tal discrepancia se sustenta en el hecho de que el tribunal identifica régimen especial de agencia de viajes con el aplicado a los medios ajenos, de terceros, que se integran en el viaje prestado por la agencia. A nuestro juicio la virtud del régimen especial de agencias de viajes es permitir aglutinar diversos regímenes de IVA, es un régimen de regímenes. Por consiguiente, el régimen que se aplica a los medios propios también forma parte del régimen especial.

3 . Agencia de viajes: Régimen de regímenes

Argumentar nuestra postura pasa por analizar el papel que el régimen especial está llamado a cumplir en el contexto del tráfico empresarial intracomunitario, teniendo presente su mecánica de liquidación, y las consecuencias que origina. En definitiva, se ha de tener presente tanto el presupuesto de hecho o hecho imponible, como la consecuencia o régimen jurídico aplicable.

3.1 . El régimen especial y las adquisiciones intracomunitarias

El fundamento del régimen de agencias de viaje es dar acomodo, el permitir la aplicación con una cierta autonomía, de los diversos regímenes de IVA que existen en la Unión Europea (UE en adelante).

En tal sentido es un régimen pensado para las entregas de bienes o prestaciones de servicios en el seno de la UE. De ahí que considere exentos los servicios realizados fuera de la comunidad, así lo afirma el artículo 309 de la [Directiva 2006/112/CE](#) , pues si las operaciones, para las que la agencia de viajes recurra a otros sujetos pasivos, fueran efectuadas por éstos últimos fuera de la Comunidad, la prestación de servicios de la agencia quedará asimilada a una actividad de intermediario exenta. En el caso de que tales operaciones se efectúen tanto dentro como fuera de la Comunidad, únicamente se considerará exenta la parte de la prestación de servicios de la agencia de viajes que se relacione con las operaciones efectuadas fuera de la Comunidad¹⁵.

¹⁵ De manera concordante lo recoge el art. 143 de [LIVA](#) español: «Estarán exentos del impuesto los servicios prestados por los sujetos pasivos sometidos al régimen especial de las agencias de viajes cuando las entregas de bienes o prestaciones de servicios, adquiridos en beneficio del viajero y utilizados para efectuar el viaje, se realicen fuera de la Comunidad. En el caso de que las mencionadas entregas de bienes o prestaciones de servicios se realicen sólo parcialmente en el territorio de la Comunidad, únicamente gozará de exención la parte de la prestación de servicios de la agencia correspondiente a las efectuadas fuera de dicho territorio».

El régimen especial pretende dar respuesta a algunos interrogantes planteados con el régimen de

operaciones intracomunitarias sobre el tipo aplicable y el Estado que recauda.

El IVA es un impuesto armonizado, lo que implica que no haya un solo régimen o regulación en la UE. Tal situación genera múltiples conflictos de aplicación -en los que subyace la problemática de quien obtiene la recaudación-, y comporta la existencia de importantes bolsas de fraude a erradicar. En la actualidad la Comisión se plantea reestructurar el IVA intracomunitario en base a nuevos parámetros con el fin de eliminar tales conflictos y fraudes. Brevemente, la problemática que aqueja a las adquisiciones intracomunitarias se plantea de la siguiente forma.

El régimen de adquisiciones intracomunitarias se caracteriza por el gravamen en destino de las entregas realizadas entre empresarios. Ello comporta que en el Estado de origen se aplique una exención y en el de destino se considere realizado un hecho imponible con motivo de la adquisición. En tal esquema el sujeto pasivo es el empresario adquirente, alterando así la regla general del impuesto basada en la tributación en origen.

El criterio de tributación en destino se planteó como un régimen transitorio ya que el desiderátum, para un mercado interior, era el establecimiento del principio de tributación en origen. Las transacciones entre empresarios comunitarios habrían de someterse a gravamen como si de una operación interior se tratara, de forma que la repercusión la efectúe el sujeto que realiza la entrega, que tendría la obligación de ingresarlo en su Estado de residencia.

Dicho régimen debería haber finalizado el 31 de diciembre de 1996 pero aun pervive y, en las últimas Comunicaciones de la Comisión Europea, el criterio de tributación en destino se plantea como definitivo. Así, la Comunicación sobre el futuro del IVA¹⁶ pretende delimitar las características básicas de un futuro sistema de IVA para que pueda seguir siendo instrumento de financiación (fuente de ingresos) y mecanismo de fomento económico (competitividad de la Unión Europea). Son objetivos a largo plazo, de ahí que se enumeren una serie de líneas prioritarias de trabajo para los próximos años¹⁷.

¹⁶ El 6 de diciembre de 2011 la Comisión Europea ha adoptado la Comunicación sobre el futuro del IVA para un sistema más simple, robusto, eficaz y adaptado al mercado único (Bruxelles, le 6.12.2011. COM(2011) 851 final Communication de la Commission au Parlement Européen, au Conseil et au Comité Économique et Social Européen). Dicha comunicación es fruto del libro Verde titulado «El futuro de IVA hacia un sistema más simple, más robusto y más eficaz» adoptado el 1 de diciembre de 2010 y seguido de una consulta pública durante seis meses en donde la comisión ha recibido 1700 contribuciones de empresas, académicos, ciudadanos y autoridades fiscales.

¹⁷ La delimitación de tales líneas parte de constatar una serie de premisas: 1º. La importancia de la política fiscal para el crecimiento económico sostenible. En tal sentido se considera a la fiscalidad como elemento que coadyuva al crecimiento económico. 2º. La ausencia de armonización suficiente del IVA. En particular, el gravamen de los intercambios intracomunitarios resulta excesivamente fragmentado en los diversos regímenes nacionales. 3º. El IVA de las operaciones intracomunitarias tal y como aparece concebido resulta complejo, costoso, y genera inseguridad jurídica. 4º. La reforma del IVA es un proyecto a largo plazo pues los Estados rechazan asumir riesgos que pongan en peligro la recaudación del IVA.

Dentro de las nuevas características del sistema rediseñado para el IVA destaca la afirmación de que la aplicación del principio de tributación en origen -el criterio que rige para las operaciones dentro de un mismo Estado- a las operaciones intracomunitarias resulta «políticamente irrealizable»¹⁸. Como causas que determinan la pervivencia del criterio de tributación en destino destacan dos. La primera, referente a las importantes diferencias de tipos impositivos entre los distintos Estados. La segunda, sobre las discrepancias en torno al sistema de reparto de las cantidades recaudadas¹⁹.

¹⁸ «Les discussions menées récemment avec les États membres ont confirmé que ce principe reste politiquement irréalisable» (Livre Vert sur l'avenir de la TVA -SEC(2010) 1455 final-, pág. 5).

¹⁹ Señala el libro verde a este respecto que: «Las razones evidentes de que la imposición en origen no haya resultado aceptable hasta la fecha son las siguientes: a) Sería necesaria una gran armonización de los tipos de IVA para evitar que las diferencias de tipos influyan en las decisiones relativas a dónde comprar, y ello no sólo para los particulares, sino también para las empresas, ya que el pago del IVA, aunque en algunos casos pueda deducirse, afecta a la tesorería. No obstante, debe indicarse que en los últimos años se ha observado cierta convergencia de los tipos normales del IVA. b) Sería necesario un sistema de compensación para garantizar la percepción de los ingresos en concepto de IVA por el Estado miembro en el que tiene lugar el consumo. Las nuevas tecnologías de la información -aún no disponibles cuando se desarrollaron los anteriores debates- pueden permitir superar este obstáculo. c) Los Estados miembros deberían depender unos de otros para la recaudación de una parte sustancial de sus ingresos por IVA». (pág. 8).

La cuestión básica que subyace en el nuevo modelo basado en la tributación en destino es el reparto o compensación entre los Estados intervinientes. Se trata de que el Estado donde reside la empresa transmitente no obtenga toda la recaudación, y el Estado en donde el consumo se realice no soporte exclusivamente el pago del tributo.

Con la regulación del régimen especial de agencias de viajes se trata de dar respuesta a las adquisiciones intracomunitarias entre empresarios. Así se pretende soslayar los problemas derivados de aplicar el criterio de tributación en origen o destino para la prestación en su integridad. Para ello, escinde el régimen aplicable en función del origen de los medios empleados.

En el régimen especial se desean solucionar tales problemáticas de manera acorde a la singularidad que representa la prestación compleja y heterogénea que se realiza. Así, se diferencia entre un IVA que se ingresa por los medios ajenos empleados, y que resultan vinculados al Estado en donde se ejerzan tales actividades, y el otro IVA que correspondería a los medios propios de la agencia de viaje y que iría a parar al Estado donde se encuentre la agencia prestadora.

Como regla general en el IVA aplicable a los medios ajenos se emplea de manera implícita el criterio de tributación en origen, que permite determinar la ley nacional y Estado de recaudación en base a tal orientación. Ahora bien se trata de manera peculiar, pues rompe la habitual cadena de deducciones y repercusiones propia del IVA. La agencia de viajes no puede deducirse el IVA de los medios ajenos empleados, y la repercusión que efectúa del mismo es peculiar. A pesar de no poder deducirse el IVA no se considera a la agencia de viaje como una consumidora más, ya que no le llega a afectar dicho gravamen, pues puede repercutir el IVA como si fuera un coste más de producción

La heterogeneidad, la internacionalización que integra esta prestación de la agencia de viajes y la mecánica peculiar de tal actividad -que lleva incluso a vender su servicio y repercutir el IVA antes de soportarlo por los bienes y servicios que harán servir- comporta efectuar un tratamiento singular acorde a su naturaleza²⁰. Singularidad normativa evidenciada, tanto desde la perspectiva material, a la hora de solicitar devoluciones o de realizar una adecuada deducción, como desde la perspectiva formal, por las obligaciones de tal carácter que comporta. Desde la perspectiva material pueden generarse problemáticas respecto de la deducción del impuesto soportado, bien por la diversidad de las normativas que pueden intervenir y la eventual solicitud de devolución en alguno de los Estados concurrentes, bien por la práctica de la propia operación de la agencia de viajes, que lleva a repercutir el IVA antes de deducir el soportado.

²⁰ VerCAYÓN GALIARDO, A. (Director): *Los Impuestos en España*. Aranzadi. Navarra. 1999, pág. 599.

De la singularidad de la prestación -su carácter heterogéneo-, y de la habitual concurrencia de los IVAs de diversos Estado, deriva la peculiaridad de su gravamen. Así, es un régimen que integra los diversos regímenes de las prestaciones empleadas. Dicha singularidad se traslada a la hora de calcular el impuesto, al determinar el IVA a deducir y el IVA repercutir.

Por un lado, el IVA deducible por la agencia de viajes no incluye el soportado al adquirir los bienes o servicios que destina directamente al viaje²¹.

²¹ La Directiva afirma que en su artículo 310 que «Las cuotas del IVA que otros sujetos pasivos repercutan a la agencia de viajes por las operaciones enunciadas en el artículo 307, que redunden en beneficio directo del viajero, no serán deducibles ni reembolsables en ningún Estado miembro». De manera análoga el art. 147 de [LIVA](#).

Por otro lado, en relación al IVA a repercutir, se ha de diferenciar entre el que se aplica a los medios ajenos -que constituye un costo más al no determinarse separadamente-, y el que aplica a los medios propios, que se determinará -a falta de disposición específica- en función de las reglas generales. En tal contexto se plantea la cuestión origen de la controversia: ¿cuál es la prestación a considerar para determinar el tipo impositivo, la derivada de la prestación unitaria o la que integraría los medios propios empleados? Abordar tal problemática requiere plantear sumariamente la estructura liquidativa de este régimen.

3.2 . La estructura liquidativa

La singularidad de dicho régimen bascula sobre el cálculo de la base imponible, no sobre la aplicación de un tipo específico.

La base imponible se calcula por la diferencia entre la cantidad cargada al cliente, derivada de los propios medios empleados sin computar IVA, y el importe satisfecho por los medios o servicios adquiridos de terceros en donde se incluye el IVA soportado por tales prestaciones.

Tal mecánica da lugar a dos consecuencias.

La primera, que la agencia no deduce el IVA de las prestaciones adquiridas. Ese IVA repercutido puede corresponder a una agencia de otro Estado. Con tal mecánica se soslayan las cuestiones que de la adquisición intracomunitaria surgirían, si bien el IVA se convierte en un mero coste que se traslada al cliente.

El segundo, que el IVA que repercute la agencia es sobre los medios propios y que, a falta de previsión expresa, será el tipo general. En tal mecánica el IVA actúa como un verdadero impuesto sobre el valor añadido al aplicarse únicamente sobre el aportado por la agencia.

Resolver la cuestión objeto de controversia la [Sentencia de 25 de octubre de 2012](#) , pasa por reiterar que la singularidad del régimen especial de agencia de viaje reside en la determinación de la base imponible, no del tipo aplicable. El régimen especial concreta la base, resultando que el IVA repercutido será únicamente el valor añadido por la prestación de la agencia -de sus medios propios-; el otro IVA se integra como costo quebrando con la mecánica de repercusión y deducción. Es respecto del valor de los medios propios empleados sobre el que se aplica el tipo correspondiente.

En tal lógica la calificación de la prestación, a efectos de determinar el tipo, no tendrá en cuenta la totalidad de los medios empleados, sino únicamente los propios. La agencia realiza una prestación unitaria y emplea diversos medios -propios y ajenos- que integran diversas bases a efectos de IVA, a las que pueden aplicarse diferentes tipos. El hablar de prestación unitaria no comporta un régimen homogéneo, conlleva un tratamiento de tal realidad negocial, pues la finalidad de dicho régimen es solucionar la diversidad de regímenes concurrente, pero no necesariamente establecer un régimen uniforme.

Hablar de prestación unitaria es una referencia que sirve para aplicar el régimen especial pero, en puridad, se tratan como prestaciones diversas, con eventuales regímenes nacionales divergentes y con tipos aplicables diferenciados. Existe el riesgo de confundir los requisitos de aplicación del régimen especial con el tratamiento tributario, que escinde dicha unidad y trata a los medios empleados como prestaciones diversas.

Los medios ajenos empleados son relevantes en la medida que determinan su inserción en la prestación propia de la agencia de viaje. Y esta conjunción es el criterio que permite aplicar el régimen, pero ello no comporta que se trate a la prestación de viaje de la agencia de manera unitaria.

3.3 . Diversidad de regulaciones

El hablar del régimen especial de agencias de viajes, en el contexto en que se plantea una reorientación de las operaciones de intracomunitarias, pone en evidencia una respuesta particular de la controversia existente entre el gravamen en origen o destino.

En este régimen la prestación posee una notable singularidad al intervenir medios ajenos, y el poder estar sometida su adquisición a un régimen nacional diverso. De ahí que el régimen de agencias de viajes sea específico, de concretas operaciones que se originan normalmente en contextos transnacionales, y que conlleva la convergencia de diversos regímenes tributarios.

En la resolución objeto de análisis se manifiestan los dos planos del régimen especial: el de su

presupuesto y el de sus consecuencias.

Por un lado, se alude a los criterios empleados para considerar a la prestación como única. Así se pone de relieve cuál es la relación que ha de existir entre los medios empleados, si de accesoriedad, o basta una mera relación funcional de coadyuvar a la realización de la prestación.

En la consideración de prestación unitaria, o de viaje, se pueden barajar diversos criterios que permiten aglutinar los elementos integrantes. Una relación de principalidad y accesoriedad, en donde los medios propios han de ser para el consumidor más importantes cualitativa y/o cuantitativamente que los ajenos empleados; los medios propios serían los decisivos en la contratación. Una relación funcional, en donde los medios propios son necesarios para desempeñar el viaje, pero no necesariamente son los principales. Como ya apuntábamos, este último criterio resulta más flexible que el anterior, ya que permite una mejor adaptación a las diversas prácticas mercantiles²².

²² Tratamos esta cuestión en SÁNCHEZ HUETE, Miguel Ángel: «Los medios propios y los medios ajenos en el régimen especial de agencias de viaje. El caso minerva». *Noticias de la UE*, 331, 2012.

Los medios ajenos empleados han de poseer una cierta entidad y relación con la prestación, de otra forma corremos el riesgo de que el contribuyente opte por criterios exclusivamente tributarios a la hora de su agrupación. No resulta admisible la agrupación de los elementos sin que obedezca a un propósito negocial, únicamente a la conveniencia tributaria. No se trata de una economía de opción, sino de configurar a medida la aplicación de un régimen tributario, una conducta elusiva propia del fraude de ley. Es el uso artificioso de una calificación jurídica, pues en el régimen de agencias de viajes no caben prestaciones propias sobre la base de medios únicamente ajenos. En tal caso intervendrá la agencia como comisionista. Ante el riesgo de conformar prestaciones híbridas *ad hoc*, con el único fin de aprovechar las ventajas de los diversos regímenes tributarios concurrentes, las prácticas mercantiles son indiciarias para analizar la entidad de la concreta prestación.

Por otro lado, y desde la perspectiva de las consecuencias del régimen, el Tribunal de Justicia considera prestación única la obtenida del tercero, no incluyendo los medios propios²³. La prestación unitaria así entendida alude exclusivamente a las consecuencias del régimen y, concretamente, al aplicable a los medios ajenos. La aplicación del régimen especial de agencias de viajes da lugar a diversas regulaciones que coexistirán diferenciando los diversos medios, propios o ajenos, empleados.

²³ Afirma en el apartado 24 que «El concepto de "prestación de servicios única" que figura en los artículos 307 y 308 de la [Directiva IVA](#) debe entenderse en este contexto. Este concepto únicamente se refiere a los servicios que han sido adquiridos a otros sujetos pasivos».

Es una única prestación a la hora de aplicar el régimen especial, pero diversa su regulación según los medios que intervengan. Son dimensiones diversas, la que alude al presupuesto de aplicación del régimen -que se trate de prestación única integrada con medios ajenos- y el establecer una solución unitaria; precisamente dicho régimen se basa en diferenciar la regulación aplicable en función de los medios empleados. El hablar de prestación unitaria nos permite aplicar el régimen especial de agencia de viaje, pero no predetermina los caracteres del mismo.

El tribunal señala que el régimen especial se aplica únicamente a las prestaciones adquiridas por terceros (apartado 21). Ahora bien, pensamos que es un régimen que se aplica a todas las prestaciones que integran la prestación unitaria, aunque su regulación sea diversa y no se halle contenida en el mismo. Precisamente aquí radica su singularidad, el diferenciar el régimen de las prestaciones integrantes.

No existe una correlación lógica entre la prestación unitaria y el régimen unitario a determinar. Una cuestión resulta las características de la hipótesis legal, y otra las propias de las consecuencias anudadas. El carácter unitario predicado del hecho imponible no conlleva un carácter unitario de sus consecuencias. De ahí que reflexionar sobre si los medios propios o ajenos poseen una relación de accesoriedad o una relación funcional carece de relevancia a estos efectos, pues sirve únicamente para aplicar el régimen especial.

Son problemáticas separadas, aunque no necesariamente antagónicas. Si bien no deja de sorprender la paradoja que origina, pues los criterios que permiten agrupar la heterogeneidad que supone la prestación del viaje, al integrar medios ajenos, no determinan un trato homogéneo a efectos del IVA. Por consiguiente, se plantea que han diferenciarse dos planos vinculados a la obligación tributaria: la determinación del hecho imponible y la determinación de la base imponible y demás elementos aplicables.

En la determinación del hecho imponible se plantean cuestiones sobre las características y consistencia que han de tener los medios propios y ajenos que conforman la prestación de viaje.

El cálculo de la base imponible y la aplicación de los tipos se ha de efectuar de manera diferenciada, según las concretas prestaciones agrupadas. Ello conlleva escindir la ley nacional aplicable -puede ser una ley de otro Estado-, la obtención de la recaudación -una Administración diversa- pero también, la forma de cálculo. De aquí se deriva que para calcular el IVA de los medios propios se haya de efectuar de manera separada al cálculo de los medios ajenos.

Subyace la paradoja de que tributariamente se desgajan las prestaciones que en el mercado aparecen unitarias -que incluso el IVA las considera así al aplicar el régimen- en dos: la que tiene por base el empleo de medios propios, y la de medios ajenos.

Llegados a este punto procede abordar la problemática propia de la cuestión judicial suscitada.

4 . El tipo aplicable a los medios propios

El planteamiento parte, según nos relata la Sentencia, de una agencia que realiza viajes combinados que incluye prestaciones de otros proveedores de servicios -alojamiento y manutención- junto a medios propios, el transporte. Sobre tal prestación de viaje, y a efectos de calcular el IVA, se aplica un régimen diferenciado a las prestaciones adquiridas por terceros y a los medios propios empleados. A las primeras se aplica el régimen especial (en palabras de la resolución) utilizando como base imponible el margen de la agencia de viajes, sometiendo dicho margen al tipo normal del IVA de 22 %. A los medios propios, el transporte, aplica el régimen general del IVA, en particular, el tipo reducido del 7 % previsto para las prestaciones de transporte de personas.

Al margen de algunas cuestiones de expresión, la problemática se centra en determinar el tipo de los medios propios empleados en la prestación de viaje. O sea, ¿cómo calificar los medios propios a efectos de aplicar los tipos impositivos?, ¿de manera autónoma?, ¿o se han de considerar integrados en la prestación de viaje unitaria?

Buena parte de la controversia suscitada es debido a la ambigüedad del término de prestación única. De la prestación de servicios única existe dos sentidos en la Directiva: a) como prestación integral, que agrupa medios propios y ajenos -párrafo 1º del art. 307 en relación al art. 306, ambos de la [Directiva](#) - utilizada como presupuesto de aplicación del régimen especial; b) como prestación derivada de la utilización de medios propios -párrafo 2º art. 307 y art. 308, ambos de la Directiva- a la hora de calcular la cuota a repercutir, pues la cuota repercutible por los medios ajenos integra un costo según se deriva del art. 310 de la Directiva.

Para resolver la cuestión objeto de controversia resulta importante centrarnos en el segundo de los sentidos y, concretamente, en la interpretación derivada del párrafo 2º del art. 307 de la Directiva. Dicho precepto afirma que la prestación única será gravada en el Estado miembro en que la agencia de viajes haya establecido la sede de su actividad económica o tenga un establecimiento permanente desde el que haya suministrado la prestación de servicios. Dicha disposición pretende, sobre todo, determinar los tipos aplicables a los medios propios que integran la prestación única. Se preocupa de señalar cuál es la norma nacional a aplicar: la del Estado miembro en que la agencia de viajes haya establecido la sede de su actividad económica o tenga un establecimiento permanente. Es una previsión que permite al legislador nacional establecer un régimen para tales supuestos, divergente incluso del generalmente previsto.

Atendiendo al carácter excepcional del régimen, que se adecúa a la singularidad que resulta su objeto, no puede derivarse que resulte aplicable un único tipo impositivo a toda la prestación. Pues una cosa es que la prestación sea única a efectos de aplicar el régimen, y otra que la determinación de la base y demás elementos sea unitaria. En tal sentido, los medios ajenos se califican de manera autónoma y se aplican tipos que pueden corresponder a leyes nacionales diversas. De forma correlativa para aplicar los tipos impositivos se han de calificar los medios propios empleados de manera autónoma. Así podrán aplicarse tipos reducidos pues, de otra manera, al calificar la prestación en su integridad se abocaría a que, ante la falta de mención específica, se aplique el tipo general²⁴.

²⁴ De otro parecer se muestra CUBERO TRUYO cuando afirma que «No cabe aplicar el tipo reducido previsto para los transportes de viajeros o servicios de hostelería, porque con independencia que englobe este tipo de servicios, se trata de una prestación única global que no aparece recogida como tal en la lista de operaciones a las que corresponde el 7 por 100». (CUBERO TRUYO, A.: «El impuesto sobre el Valor Añadido» en PÉREZ ROYO, Fernando: *Curso de Derecho Tributario. Parte Especial*. Tecnos. Madrid. 2009, pág. 813).

Tal proceder se adecua a la forma de cálculo de la base imponible, y a la admisión de que los medios ajenos empleados se califican de manera autónoma para determinar su tipo. Reiteramos que se ha de diferenciar el presupuesto -unitario- de aplicación del régimen, con la forma de determinación de su regulación -de carácter diferencial-.

En relación a la regulación española el legislador no trata directamente el tipo aplicable a los medios propios de la agencia si bien, indirectamente, el art. 146 de la LIVA alude a la constancia de IVA en las facturas cuando comprendan exclusivamente entregas de bienes o prestaciones de servicios realizadas totalmente en el ámbito espacial del Impuesto, prestadas para otros empresarios y se soliciten por éstos. Así, bajo la denominación cuotas de IVA incluidas en el precio, se consignará la cantidad resultante de multiplicar el precio total de la operación por 6 y dividir el resultado por 100. «Dichas cuotas tendrán la consideración de cuotas soportadas por repercusión directa para el empresario o profesional destinatario de la operación».

De las referencias del art. 146 de LIVA no se puede deducir que el tipo aplicable sea el tipo general. Al margen, claro está, de la discrepancia que evidencia tal precepto entre el tipo general que señala y el que en la actualidad resulta vigente. Dicho precepto únicamente pretende dejar la constancia formal en la factura del tipo eventualmente aplicable²⁵.

²⁵ Al margen que una interpretación que pretendiera extrapolar el carácter general del tipo aplicable tendría que actualizar también sus importes. Dicho aspecto exige, sin duda, una generosa concesión a las virtudes de la interpretación extensiva que nos lleva a las orillas de la analogía. La aplicación analógica de los tipos, si bien no aparece expresamente prohibida por el art. 14 de la [LGT](#), no resulta, a nuestro entender, la solución más adecuada. Son excesivas las inferencias y correcciones que ha de efectuar el intérprete, resulta una tarea excesivamente creativa en relación a cuestiones tan sensibles como son los elementos esenciales del tributo.

En definitiva propugnamos, en ausencia de una regulación expresa, la aplicación de los tipos que correspondan en función de los medios propios empleados. La especificidad del régimen de agencias de viaje radica en el cálculo de la base imponible, pues en su determinación admite la coexistencia de otros regímenes de IVA comunitarios. Por ello, a la hora de aplicar los tipos impositivos, y ante la ausencia de una regulación específica, se aplicarán los criterios generales.

El régimen de agencias de viaje desgaja la prestación unitaria, que lo es en el tráfico mercantil, y aplica diversas regulaciones en función de los medios propios o ajenos empleados. El presupuesto del viaje reconoce la realidad mercantil de la prestación para, a renglón seguido, tratarla de manera diversa en función de las aportaciones de los diversos empresarios. Aúna regímenes bajo una misma denominación -agencias de viaje- pero los trata de manera divergente.