

## NOVEDADES EN EL IVA DE LA ACTIVIDAD DE INTERMEDIACIÓN TURÍSTICA, EN ESPECIAL LAS AGENCIAS DE VIAJES

José Manuel Serrano Cañas<sup>1</sup>

M<sup>a</sup> Ángeles Recio Ramírez<sup>2</sup>

### Resumen

**Introducción:** La actividad empresarial de intermediación turística, consistente en acercar a los consumidores y usuarios de servicios turísticos con los empresarios de este sector, supone una actividad turística fundamental que la Ley reserva a unas determinadas empresas: las agencias de viaje, los operadores turísticos y las centrales de reserva, fundamentalmente.

**Objetivo:** Como cualquier otra actividad económica, la desarrollada por las agencias de viaje se encuentra muy afectada por su tributación indirecta (IVA), puesto que incide en el precio final ofertado, así como en la gestión de sus facturas. La tributación por IVA de tales empresas se ha visto recientemente modificada en virtud de una reforma legislativa de noviembre de 2014, como consecuencia de una Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de la Unión europea de 2013 que condena a España por la vulneración de la normativa comunitaria. El presente trabajo pretende exponer la incidencia del impuesto del valor añadido en la actividad de intermediación turística.

**Metodología:** A tal fin, se utilizará una metodología propia de las ciencias jurídicas: el análisis de los textos legales, la jurisprudencia y la literatura.

**Conclusiones:** Las agencias de viaje han de adaptarse a la nueva tributación impuesta por la Unión Europea, esto es, deberán realizar el cálculo de su base imponible (imputación de gastos y beneficios) de forma distinta a la hasta ahora acostumbrada, con incidencia refleja en la forma de emitir facturas.

**Palabras Clave:** agencias de viaje, Impuesto sobre el Valor Añadido, facturación, agencias minoristas, agencias mayoristas.

---

<sup>1</sup> Universidad de Córdoba, d52secaj@uco.es

<sup>2</sup> Universidad de Córdoba, arecio@uco.es

# CHANGES IN THE INTERMEDIARY TOURIST ACTIVITY VAT (VALUE ADDED TAX) PAYING SPECIAL ATTENTION TO THE TRAVEL AGENCIES

## Abstract

**Introduction:** The business activity of tourist intermediation, based on bringing consumers and users of travel services to the operated in this economy sector companies, is an essential tourist activity, which the Law reserves to particular companies: travel agencies, tour operators and booking companies, mainly.

**Purpose:** Like any other economic activity, the transactions carried out by travel agencies is strongly affected by its indirect taxation (VAT), as it impacts the final price offered, as well as the management of their bills. The VAT taxation of such companies has recently been modified in accordance with a legislative reform of November 2014, as a result of the Superior Court of Justice of the European Union sentence's in 2013, which condemns Spain for a violation of the EU rules. This paper aims to expose the effects of the reform of its indirect taxation at the intermediation activities.

**Methodology:** For this purpose, it will be used an own methodology of legal science. In particular, it will be analyzes the applicable legal texts, jurisprudence and literature.

**Conclusions:** Travel agents will have to adapt to the new indirect taxation imposed by the European Union. They will have to carry out the calculation of their taxable income (expense recognition and benefits) differently than the hitherto used, with reflected incidence in the way of making their bills.

**Keywords:** travel agencies, value added tax, billing, agents retailers, wholesalers agencies

## 1. INTRODUCCIÓN

La actuación profesional de intermediación entre los empresarios que prestan directamente sus servicios turísticos (hoteleros, transportistas, restauradores, etc.) y los usuarios finales de dichos servicios constituye una actividad turística fundamental que las leyes reservan a determinadas empresas, como son las agencias de viajes, los turoperadores y las centrales de reserva.

Cuando nos referimos a esta actividad turística, debemos matizar la expresión “intermediación”, puesto que no siempre es utilizada en su sentido más adecuado. Intermediar significa *terciar entre dos personas para ponerlas de acuerdo a fin de concertar algún contrato*. Ahora bien, con frecuencia la labor de las agencias de viajes y los turoperadores excede de la mera labor intermediadora entre el prestador del servicio y el usuario, desarrollando y ofreciendo al mercado verdaderos productos turísticos completos, fruto de una auténtica iniciativa empresarial propia.

Aparte de las agencias de viajes y los turoperadores propiamente dichos, existen en la actualidad otras empresas mediadoras muy especializadas en relación a las funciones que desarrollan, como los *air broker* y los *tour broker*, que se dedican respectivamente a la contratación masiva de pasajes aéreos o plazas de alojamiento (con lo que consiguen precios muy ventajosos) para revenderlos luego a las agencias y turoperadores. También podemos mencionar como competidoras de las agencias de viajes a las empresas

dedicadas a la organización de congresos y otros eventos, cuya actividad invade con frecuencia el campo reservado a las agencias y turoperadores.

Como cualquier otra actividad económica, la desarrollada por las agencias de viaje se encuentra muy afectada por su tributación indirecta (IVA), puesto que incide tanto en el precio final ofertado, como en la gestión y elaboración de sus facturas. La tributación por IVA de tales empresas se ha visto recientemente modificada en virtud de una reforma legislativa de noviembre de 2014. Esta reforma legislativa trae origen en la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de la Unión europea de 26 de septiembre de 2013 (asunto C-189/11), por la que se condena a España como consecuencia de la vulneración de la normativa comunitaria contenida en la Directiva 2006/112/CE. Concretamente, nuestro ya derogado régimen tributario especial de las Agencias de viaje no cumplía con lo previsto en los arts. 116, 226 y 306 a 310 de la Directiva.

## **2.2 LAS AGENCIAS DE VIAJE**

### **2.1. Concepto y normativa aplicable**

Las Agencias de viajes son empresas turísticas dedicadas a intermediar entre los usuarios y los prestadores directos de los servicios, limitándose en este caso a reservar o vender a comisión plazas hoteleras, billetes de transporte terrestre, aéreo o marítimo, etc. En efecto, como establece el art. 50 de la Ley 13/2011, de 23 de diciembre, del Turismo de Andalucía, *“las empresas de intermediación turística que organicen o comercialicen viajes combinados pertenecerán necesariamente al grupo de agencias de viajes, debiendo, a estos efectos, constituir una fianza en los términos establecidos reglamentariamente”*. No obstante, como se ha afirmado anteriormente, las Agencias de viaje también pueden elaborar sus propios productos turísticos (viajes combinados, por ejemplo), en cuyo caso se presentan ante el cliente como vendedoras directas de tales servicios y se constituyen en responsables de las prestaciones ofrecidas y suministradas al cliente.

La actividad de intermediación cuenta con una regulación ya consolidada en el tiempo. De hecho, la primera disposición que se ocupó de ellas la encontramos en el Decreto de 19 de febrero de 1942, luego sustituido por posteriores disposiciones para modernizar su regulación y adaptarla a las nuevas necesidades y a los nuevos cambios que se introdujeron en España como consecuencia de su incorporación a la Unión Europea.

La legislación estatal específica más reciente viene representada por el Real Decreto de 25 de marzo de 1988, fruto de las conclusiones obtenidas en la Conferencia Sectorial del Turismo celebrada en Madrid el 7 de octubre de 1987. Dicha legislación ha sido derogada por el Real Decreto de 15 de enero de 2010, en cumplimiento de la Ley de 23 de noviembre de 2009 (la conocida como Ley Omnibus), que establece el libre acceso a las actividades de servicios y, entre ellos, a los que prestan las Agencias de Viajes. No obstante, como consecuencia de que la competencia en materia turística es una de las reservadas por la Constitución a las Comunidades Autónomas, cada una de ellas se ha cuidado de regular los diversos aspectos de las agencias de viajes dentro de su territorio. Aunque pese a la impresión de dispersión normativa que pudiera plantearse, la realidad demuestra que prácticamente todas las legislaciones autonómicas son muy similares, imponiendo un régimen sustancialmente idéntico en el territorio español.

Por regla general, si armonizamos las diversas disposiciones contenidas en distintas legislaciones autonómicas, podemos resaltar las siguientes características conceptuales, constitutivas y de funcionamiento de las agencias de viajes con implantación en el tráfico jurídico estatal. Así, podemos definir a las agencias como aquellas empresas que en posesión del correspondiente título-licencia se dedican profesional y comercialmente, en exclusividad, al ejercicio de actividades de mediación y/u organización de servicios turísticos, pudiendo utilizar medios propios en la prestación de tales servicios.

En régimen de exclusividad se le atribuyen las siguientes funciones:

- 1.- La mediación en la venta de billetes o reservas de plaza en los transportes, así como reserva de plazas en alojamientos turísticos.
- 2.- La organización y venta de viajes combinados.
- 3.- La organización y venta conjunta a precio global de dos o más servicios turísticos cuando la prestación de los mismos no sobrepase las 24 horas ni incluya una pernoctación.
- 4.- La actuación como representante de otras agencias nacionales o extranjeras para la prestación a la clientela de aquéllas de los servicios antes indicados.

Sin exclusividad pueden realizar también las siguientes actividades:

- 1.- Facilitar información y difusión turística.
- 2.- Cambiar divisas y vender y cambiar cheques de viaje.
- 3.- Expedir y transferir equipajes por cualquier medio de transporte.
- 4.- Formalizar pólizas de seguro de asistencia en viaje.
- 5.- Alquilar vehículos con o sin conductor.
- 6.- Reservar y vender entradas para espectáculos, museos, monumentos, etc.
- 7.- Alquilar equipos para la práctica de actividades deportivas.
- 8.- Fletar aeronaves, buques, autobuses, trenes especiales, etc.
- 9.- Y prestar otros servicios de carácter turístico análogos a los anteriores.

Para la obtención de la correspondiente licencia administrativa, las Agencias de viaje necesitan presentar la documentación acreditativa de las condiciones personales del solicitante; contratar una póliza de seguro que cubra las responsabilidades en que pueda incurrir; presentar la documentación acreditativa de disponibilidad del inmueble en el que vaya a ejercer su actividad empresarial; acreditar la perfección de un contrato (laboral o mercantil) entre la agencia y el director, siendo necesario que una persona física se haga cargo de la agencia, presentándose como responsable principal y directo de cuanto en ella se haga; la constitución de fianzas o avales que cubran sus responsabilidades

económicas<sup>3</sup>; y, por último, la documentación acreditativa de haberse solicitado de la Oficina de Marcas y Patentes el registro del nombre comercial que se va a utilizar<sup>4</sup>.

## **2.2. Clasificación de las Agencias de viaje**

Su clasificación puede hacerse en tres grupos:

Mayoristas, que proyectan, elaboran y organizan todo tipo de servicios y viajes combinados para su venta a través de las agencias minoristas, no pudiendo ofrecer sus productos directamente al usuario final o consumidor.

Minoristas, que pueden vender los productos de las agencias mayoristas o los servicios turísticos que ellas mismas organizan, pero que no pueden revenderlos, a su vez, a otras agencias de viajes.

Mayoristas-minoristas (o mixtas), que están autorizadas para desarrollar las actividades propias de los dos tipos anteriores.

## **2.3. Competencia estatal sobre la Legislación Mercantil y Reglamentos Autonómicos de las agencias de viajes**

Con frecuencia se dan incompatibilidades entre lo dispuesto por la Legislación Estatal y algunos aspectos de la actividad de las agencias según los contemplan las reglamentaciones autonómicas, ya que éstas últimas exigen en ocasiones requisitos más rígidos que aquélla.

Como ejemplo pongamos el siguiente: La Ley de Sociedades de Capital establece que para la constitución de una sociedad anónima basta con un capital mínimo de 60.000 euros y de 3.000 para constituir una sociedad de responsabilidad limitada, pudiéndose dedicar tanto una como otra a cualquier actividad de lícito comercio y, por tanto, también a la intermediación turística. Sin embargo, alguna normativa autonómica exige para las agencias de viajes capitales mínimos de 60.000, 120.000 e, incluso, 180.000 euros, según se trate de agencias minoristas, mayoristas o mixtas. Ante la diferencia de regulación deberá prevalecer, desde nuestro punto de vista, la Legislación Estatal, de rango superior a la autonómica.

Otro ejemplo es la exigencia que imponen algunos reglamentos de que las personas físicas que vayan a establecer una agencia se inscriban como comerciantes en el Registro Mercantil, lo que también podría considerarse inválido, ya que el Código de Comercio y la legislación mercantil concordante sólo imponen la obligación de inscribirse en dicho

---

<sup>3</sup> Como, por ejemplo, el pago a las compañías de transporte aéreo, terrestre o marítimo del precio de los billetes que se vendan en las mismas, o la devolución de las cantidades recibidas del cliente caso de cancelación del servicio vendido como, por ejemplo, un viaje combinado suspendido.

<sup>4</sup> Aparte de lo anterior, existen otras disposiciones de carácter general no dictadas especialmente para el sector turístico que pueden también aplicarse a la actividad de las agencias de viajes, como el vigente texto refundido de la Ley General para la Defensa de los Consumidores y Usuarios (TRLGDCU en adelante).

Registro a las sociedades (anónimas, limitadas, colectivas, etc.), pero no a los empresarios que desarrollen su actividad profesional en calidad de particular o persona física.

Como tercer y último ejemplo pongamos la obligación que imponen algunos reglamentos de que la Agencia de viaje registre su nombre comercial en la Oficina Española de Patentes y Marcas. También podría considerarse inválida dicha imposición, porque la Legislación Estatal no establece el registro de marcas como algo obligatorio, sino voluntario, aunque al empresario que registre su marca le ofrezca la inscripción ciertas ventajas y garantías.

## **2.4- Centrales de reserva**

Junto con las Agencias de viaje, nos encontramos con otro tipo de empresas turísticas que desarrollan la actividad de intermediación: las denominadas centrales de reserva. Estas son verdaderas empresas turísticas de intermediación pero que, a diferencia de las agencias de viajes, no pueden facturar al turista los servicios que le presten, limitando su labor profesional a la puesta en contacto del prestador de los servicios (hoteles, restaurantes, etc.) con el cliente individual o una Agencia de viaje. Así pues, a raíz de la mediación de la central de reserva, el contrato turístico se puede formalizar directamente entre el usuario y el prestador de servicios, o entre éste y una Agencia de viaje que, a su vez, cede la reserva a su cliente. Las centrales de reserva por esta labor de intermediación cobran una comisión previamente establecida entre ellas y los prestadores de los servicios<sup>5</sup>.

Las centrales de reserva se pueden clasificar en función de la existencia o no de vínculos contractuales con otras empresas turísticas.

### *a.- Vinculadas a otras empresas turísticas.*

En primer lugar, conviene tener en cuenta que estas centrales de reserva deben considerarse legales, en tanto se constituyen como empresas de servicios turísticos no prohibidas expresamente por la legislación central o autonómica. Se trata de empresas turísticas de intermediación que son creadas y gestionadas por los propietarios de los establecimientos hoteleros, generalmente constituidos en cadenas, y que funcionan como una red centralizada de ventas para racionalizar y facilitar la reserva de plazas de alojamiento en los establecimientos de la propia cadena o de otros establecimientos asociados.

Las centrales de reserva no tienen por qué dedicarse exclusivamente a la reserva de plazas de alojamiento, pudiendo extender su labor de intermediación a otros sectores de la actividad turística, como al transporte o a la restauración.

---

<sup>5</sup> Recientemente se están implantando numerosas centrales de reserva, sobre todo utilizando medios telemáticos, debido ello a la inexistencia de una legislación que las regule, al desinterés de las agencias de viajes por ciertos sectores del mercado (por ejemplo, el turismo rural, que copan estas centrales de reserva). Pero se está generando el problema consistente en que las centrales de reserva invaden con frecuencia otras competencias que estaban reservadas a las agencias de viajes.

#### *b.- Centrales de reserva independientes.*

Son aquellas empresas de intermediación que no están vinculadas en particular a ninguna empresa turística y han sido creadas por empresarios independientes para, a través de ellas, efectuar la reserva de plazas en cualquier establecimiento turístico con el que la central de reserva haya formalizado un acuerdo previo de prestación de servicios.

La relación entre la central de reserva y la empresa turística a la que presta sus servicios puede ser variada. En unos casos se configura como un contrato de prestación de servicios permanente o por un tiempo concertado, con una remuneración preestablecida, por el que el titular del establecimiento o cadena hotelera se compromete a aceptar las reservas llevadas a cabo por la central. Ello no quiere decir que el establecimiento o cadena no pueda realizar sus propias reservas, pero deberá tener puntualmente informada a la central de las plazas disponibles en cada momento. En otros se constituye como un contrato de comisión, por el cual la central se compromete a realizar su trabajo mediante una comisión fija o variable (según temporadas) por cada plaza reservada en concreto. También las agencias de viajes pueden recurrir a las centrales de reserva, en cuyo caso deberán compartir entre ambas la comisión que abone el hotel.

Las centrales de reserva tienen actualmente acogida, bien con este nombre, bien con otros diferentes, en casi todas las legislaciones autonómicas. Junto a las centrales de reserva tradicionales están cada vez más en boga las ya aludidas centrales por medios informáticos, que superan en contratación a las clásicas que utilizan como medio de contacto el teléfono o el fax, pues aunque a las bases de datos informáticas sólo tenían acceso hasta hace poco tiempo las propias agencias de viajes, Internet ha puesto al alcance de cualquier particular esas bases de datos, con lo que realizan sus propias gestiones de acuerdo a su particular conveniencia, sin necesidad de dirigirse personalmente a las empresas turísticas clásicas.

### **2.5 Los contratos turísticos de consumo celebrado por las Agencias de viaje**

Los posibles contratos que podían celebrar los usuarios con las agencias de viajes se dividían, a tenor del Real Decreto de 25 de Marzo de 1988, regulador de las actividades propias de dichas agencias, en dos modalidades:

Por una parte, los contratos de *servicios independientes* en los que, mediando comisión, se facilitan al consumidor servicios aislados de viaje o estancia. Por otra, los contratos conocidos como *paquetes turísticos*, cuando incluían un conjunto de servicios previamente programados y ofertados al público por un precio global, o propuestos y proyectados por el propio usuario pero también bajo un precio global.

Con posterioridad, y tras la aprobación de la Ley de Viajes Combinados de 6 de Julio de 1995 (LVC), la normativa reglamentaria autonómica empezó a distinguir entre contratos de servicios sueltos y contratos de viajes combinados (los *paquetes turísticos* del Decreto antes mencionado), añadiendo una tercera modalidad intermedia constituida por servicios turísticos compuestos que no alcanzan la categoría de viajes combinados por carecer de alguno de los requisitos exigidos para calificarse como tales. En los contratos de servicios

sueltos, las Agencias de viaje únicamente pueden percibir de sus clientes el precio correspondiente a la remuneración por los servicios “sueltos” contratados. Tan sólo se puede añadir un recargo por los gastos de gestión ocasionados por la operación. En el momento de la perfección del contrato, la Agencia de viaje deberá entregar al consumidor/turista los títulos o bonos correspondientes a los servicios encargados, junto con la factura en la que además de figurar el precio total abonado por el cliente, deberá especificar separada y claramente el precio de cada uno de los servicios y el recargo correspondiente por los gastos de gestión.

En cambio, cuando se trate de la contratación de un paquete turístico que no alcance la condición de viaje combinado, la Agencia de viaje deberá confeccionar y poner a disposición del público un programa y oferta pertinente completa, en el que deberá facilitarse una clara y exacta información sobre destinos, duración y calendario del viaje, precio del paquete y precio estimado de las excursiones facultativas, medios de transporte, alojamiento, etc... También se deberá reflejar las cláusulas aplicables a posibles responsabilidades, cancelaciones y demás condiciones del viaje. En el momento de la perfección del contrato se entregarán al turista los títulos o bonos de transporte, bono de alojamiento, y demás documentos necesarios para la realización completa de los servicios que configuran el paquete turístico, así como una factura en la que además de figurar el precio global del paquete conste una referencia de la oferta correspondiente (Ramallo Miñán, 2013: 72).

En cuanto a la contratación de viajes combinados, la LVC ha sido derogada tras la entrada en vigor del Texto Refundido de la Ley General para la Defensa de los Consumidores y Usuarios (TRLGDCU), de fecha 16 de noviembre de 2007, a la que se ha incorporado en bloque la antigua LVC como Libro IV, artículos 150 a 165, por lo que el tratamiento jurídico de esta cuestión se mantiene prácticamente sin modificaciones tras la entrada en vigor del TRLGDCU. El contrato de viaje combinado viene definido en el art. 151 de la LGDCU como aquel negocio jurídico cuyo objeto es la combinación, vendida u ofrecida en venta con arreglo a un precio global de, al menos, dos de los tres elementos siguientes: transporte, alojamiento, y otros servicios turísticos no accesorios del transporte o alojamiento que constituyan una parte significativa del viaje combinado, siempre que dicha prestación sobrepase las veinticuatro horas o incluya una noche de estancia. De esta definición legal se desprende que son cuatro los factores esenciales que integran la naturaleza del viaje combinado, a saber:

- Combinación previa del conjunto de servicios a cargo del organizador. En cuanto a este punto, hay que señalar que el turoperador deberá presentar a su cliente un producto completo cuyo precio final no sea la simple suma del valor de los distintos elementos que lo componen, realizando con respecto a los prestadores de los correspondientes servicios concretos (transporte, hospedaje, restauración, etc.) una labor de intermediación y posterior “ensamblaje” de tales elementos. Esta configuración del viaje debe ser previa a su ofrecimiento a los potenciales clientes, debiéndose de entender cumplida esta condición cuando el viaje figure en un folleto informativo descriptivo de sus elementos a disposición de los mismos en los distintos puntos de venta previstos<sup>6</sup>.

---

<sup>6</sup> No contempla sin embargo la Ley con qué antelación mínima deberá estar configurado el viaje combinado antes de su ofrecimiento a los consumidores, admitiéndose que resulta suficiente con que el programa o folleto informativo esté a disposición de los mismos con anterioridad a la formalización del contrato. No obstante, si el viaje no es un viaje tipo, sino configurado por el turista de acuerdo con la agencia, habrá que

- Pluralidad de servicios turísticos. El viaje combinado más común es el que comprende los servicios turísticos de transporte y alojamiento, constituyendo ambos las prestaciones esenciales de cualquier viaje combinado. Pero también se habla en la definición de “otros servicios turísticos no accesorios”, existiendo cierta dificultad en cuanto a lo que puede considerarse como “otros servicios turísticos” y su calificación de “accesorios o no accesorios”. La dificultad deriva de la imprecisión de la terminología empleada. Y así la doctrina, en un intento de aclararla, considera que son “otros servicios turísticos” aquellos que se prestan al turista para satisfacer necesidades propias derivadas de su situación de desplazamiento temporal de su residencia habitual. En cuanto a la accesoriedad se considera que se da cuando el servicio prestado se encuentra funcionalmente subordinado a una prestación principal. Para calificar de accesorio o fundamental un servicio turístico que no sea el transporte o el alojamiento podemos recurrir a criterios económicos o psicológicos: puede considerarse fundamental aquel servicio turístico cuyo coste constituya una parte significativa del precio del viaje, o que hubiera sido decisivo en la voluntad del turista para concertar el viaje.

- Duración mínima. Exige la LGDCU que el viaje combinado tenga una duración mínima de veinticuatro horas o, por lo menos, incluya una noche de estancia. La justificación de esta condición temporal estriba en que en viajes de poca duración o en los que no se pernocte fuera de casa los turistas no necesitarán de la protección especial que les ofrece la propia Ley.

- Globalidad del precio. En principio, el viaje combinado debe tener un solo precio referido al conjunto de servicios que lo componen, sin desglosarlo por conceptos individualizados, aunque el legislador no considera nulo el contrato en el que se haga así, si bien establece que la facturación por separado de varios elementos de un mismo viaje no desvirtúa su naturaleza y, por tanto, no exime al organizador o detallista del cumplimiento de las obligaciones que impone la LGDCU. El precio que tiene que abonar el consumidor será el mismo que figure en los folletos informativos y en el contrato, salvo solicitudes especiales que el consumidor formule a la agencia y que ésta acepte. Cuestión distinta es que el viaje combi-nado incluya algunos servicios opcionales que el consumidor puede o no utilizar (excursiones facultativas, p. ej.) en cuyo caso se le facturarán aparte; o deba de satisfacer ciertos gastos no incluidos en el precio global (tasas aeroportuarias) que también pagará aparte.

La documentación que suscriba el cliente debe incluir las menciones acerca de cómo y cuándo deberá satisfacer el precio del viaje, no exigiendo la ley el pago íntegro ni al momento de la firma ni en ninguno otro concreto posterior, si bien es frecuente determinar el abono de una parte al suscribir el convenio y el resto en la forma y tiempo que se establezca en el contrato. El precio determinado en el contrato vinculará a las partes, sin que se permita la revisión unilateral por la agencia, salvo que en el contrato mismo así lo acuerden las partes; que se calcule el precio en atención a bases o criterios variables; que se trate de adecuar el viaje a variaciones sufridas en el precio del transporte y o a determinados servicios aplicados al viaje; que si se revisa al alza, se revise con veinte días de antelación a la fecha del viaje (artículo 157 de la Ley).

---

estar a los que las partes hayan establecido en virtud de la libertad de pactos que inspira el ordenamiento jurídico español.

### **3. EL NUEVO RÉGIMEN TRIBUTARIO ESPECIAL DE LAS AGENCIAS DE VIAJE EN EL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO**

#### **3.1 Introducción: el antiguo régimen tributario especial de las Agencias de viaje**

Hasta el 31 de diciembre de 2014, las Agencias de viaje cuya sede social estuviese ubicada en el territorio de aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido español tenían dos formas diferenciadas de tributar por este impuesto indirecto: el denominado Régimen General de las Agencias de viaje, por una parte, y, por otra, el Régimen Especial. La opción entre uno y otro régimen se hacía depender de la forma en la que se vinieran prestando los servicios de turísticos típicos de estas empresas.

Cuando la Agencia de viaje se mostrase al público como una mera comisionista, esto es, realizase sus operaciones comerciales en nombre de un tercero, intermediando entre el prestador del servicio y el cliente, debía someterse al régimen general de IVA. Como consecuencia de ello, las Agencias de viaje que así operasen debían tributar por la comisión pactada sobre el precio. Esto es, la base imponible del impuesto estaba constituida no por el precio del paquete turístico, sino única y exclusivamente por la comisión que la Agencia repercutía en el precio del paquete turístico contratado. Por el contrario, cuando era la Agencia de viaje quien realizaba la contratación del paquete turístico en nombre propio, es decir, por su cuenta y riesgo, y actúe como verdadera organizadora y creadora del producto turístico fijando un precio unitario del mismo (no sólo superior a los componentes unitarios del paquete, sino indiferente de los mismos, sin que el contratante turista pueda conocer el precio de cada uno de los servicios que componen el producto), en esos casos, la Agencia estaba obligada -sin posibilidad alguna de renuncia- a tributar por el Régimen de Especial de Agencias de viajes. Este último permitía la opción de tributar bien operación por operación, o bien optar por tributar de forma global. La recomendación de la mayoría de los asesores fiscales era optar por la tributación de forma global, entre otras cosas, porque en atención a lo prevenido en el artículo 146.3 de la LIVA, se permitía compensar las posibles cuotas negativas en ejercicios fiscales futuros, circunstancia ésta, que no era posible en la opción operación por operación.

La existencia de un Régimen Especial para las agencias de viajes se explica por la propia idiosincrasia de las operaciones realizadas<sup>7</sup>. Por un lado, nos encontramos con un problema territorial, esto es, ante la dificultad de la aplicación de las reglas de localización a las prestaciones de servicios realizadas por las Agencias de viaje. En efecto, los viajes que organizan y comercializan las Agencias de viaje pueden y suelen discurrir por varios Estados Comunitarios, lo que puede conllevar el sometimiento a diferentes normativas sobre IVA. El criterio general es que las prestaciones de servicios se entienden realizadas en el lugar donde la Agencia de viaje tiene su sede económica o bien donde radique el establecimiento permanente desde el que se origine la tributación. Por lo tanto, es irrelevante el lugar o punto de venta del viaje. Por otro lado, existe una enorme dificultad para proceder a la devolución del IVA soportado en los Estados Comunitarios, ya que tendrían que acogerse al procedimiento de devolución de sujetos no establecidos, con los problemas que ello comportaría. Además, los servicios prestados por los sujetos pasivos

---

<sup>7</sup>Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas (12-11-1992, asunto Van Ginkel C-163/91).

acogidos a este régimen especial están exentos del Impuesto cuando las entregas de bienes o prestaciones de servicios, adquiridos en beneficio del viajero, se realicen fuera de la Unión Europea<sup>8</sup>.

La regulación normativa del Régimen Especial de las Agencias de viaje se contiene en los artículos 141 a 147 de la LIVA y 52 y 53 del RIVA. Pues bien, como consecuencia de la reciente reforma del Impuesto sobre el Valor Añadido operada por la Ley 28/2014, de 28 de noviembre de 2014, se ha realizado una modificación del Régimen Especial de las Agencias de Viaje, fundamentalmente para acomodarlo a los fundamentos y fallo de la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 26 de septiembre de 2013 (Asunto C-189/11), que condenó a España por la vulneración de la normativa comunitaria sobre IVA referida a las agencias de viajes. Concretamente la normativa vulnerada eran los artículos 168, 226 y 306 a 310 de la Directiva Comunitaria 2006/112/CE.

### **3.2 La incidencia de la Sentencia del TJUE de 26 de septiembre de 2013 en la normativa española**

#### *Las infracciones de la normativa española respecto a la normativa comunitaria*

A tenor de lo dispuesto en la Sentencia del TJUE, los incumplimientos entre nuestra la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido y la Directiva 2006/112/CE básicamente consistían en los siguientes puntos:

En primer lugar, nuestra normativa excluía del Régimen Especial las ventas a clientes realizadas por las agencias de viajes minoristas que actuaban en su propio nombre, cuando se tratase de viajes organizados por agencias de viajes mayoristas (artículo 141. Uno. LIVA). La agencia mayorista tributaba por el régimen especial y la agencia minorista tributaba por el régimen general. No obstante, dicha exclusión no aparecía consignada en el artículo 306 de la Directiva, lo que ha sido puesto de manifiesto en la referida Sentencia.

En segundo lugar, el ya derogado régimen tributario indirecto admitía la posibilidad de que las agencias pudiesen establecer en sus facturas una cuota global que en nada se adecuaba al impuesto que efectivamente se le había repercutido al cliente. Es más, se daba la paradoja de que el cliente, además, podía proceder a deducir esta cuota global del impuesto en el supuesto de que se tratase de un empresario y, como tal, fuese considerado sujeto pasivo del impuesto (artículo 142 LIVA).

Por otra parte, hasta el 31 de diciembre de 2014 no era necesario desglosar el IVA repercutido en las facturas emitidas por una Agencia de viaje acogida al régimen especial, puesto que se entendía que el IVA correspondiente venía incluido en el precio. Ciertamente es, sin embargo, que las Agencias de viaje podían desglosar en la factura los distintos conceptos o servicios que componen el paquete contratado, siempre que así se lo pidiera el interesado, es decir, el cliente/turista. Sin embargo, y pese a ello, la cuota de IVA repercutida consistía siempre en la aplicación de un porcentaje del 6% al precio total de la operación. A tal fin, debían concurrir tres requisitos consistentes en:

---

<sup>8</sup> En este sentido, Canarias, Ceuta y Melilla no forman parte de la Unión Europea a efectos del IVA.

a) Que el cliente fuese empresario o profesional y actuase en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional.

b) Que los servicios prestados por la agencia estuviesen localizados en el territorio de aplicación del impuesto.

c) Que se desglosase el IVA repercutido en la Factura.

El resultado era que la citada cuota repercutida podía ser lícita y perfectamente deducible como cuota soportada para el cliente de la operación en sus futuras declaraciones trimestrales como IVA soportado.

Factura 3.000 Euros:  $3.000 \times 6 = 180$  Euros

100

Pues bien, resulta que esta deducción de la cuota de IVA soportado a un porcentaje del 6% sobre el precio total no venía contemplada en el artículo 226 de la Directiva. Para la normativa comunitaria, el importe de IVA a deducir debe ser el mismo que el importe de IVA que ha sido soportado. La Directiva prohíbe que el cálculo del IVA repercutido y deducido se realice sobre la base de una estimación<sup>9</sup>. De lo contrario, se estaría quebrantando el principio de neutralidad que debe respetar siempre el impuesto<sup>10</sup>.

En tercer lugar, también era contraria a la Directiva la posibilidad de que las Agencias de viaje acogidas al régimen especial pudieran, a su vez, optar por lo que se conocía como la tributación global. En efecto, el artículo 146.uno de la LIVA permitía que las agencias de viajes acogidas al régimen especial pudiesen optar por determinar su base imponible bien operación por operación o bien de forma global para cada periodo impositivo. La tributación global consistía en que la base imponible se determinaba, como su nombre indica, de forma global, esto es, según los siguientes parámetros:

- Por una parte, se tomaba el importe total cargado a los clientes, IVA incluido, del total de las operaciones realizadas durante el periodo impositivo.

---

<sup>9</sup> Art. 168 Dir. 2006/112/CE.

<sup>10</sup> La neutralidad es una característica particular de este impuesto que tiene que ver con la construcción de su modelo originario en Francia y que fue adoptado por la Unión Europea como una de sus aportaciones al derecho comparado, dado que posteriormente ha sido objeto de recepción por numerosos países ajenos al ámbito comunitario. Hablar de neutralidad en el IVA implica que el gravamen que se exige a todos los intermediarios en la cadena de valor del producto o servicio hasta llegar al consumidor final no produce distorsiones dado que el mecanismo de deducción garantiza que el impuesto gravado y repercutido por un operador que interviene en la cadena de valor va a poder recuperarse totalmente por el siguiente interviniente bajo el cumplimiento de ciertos requisitos (Veiga Calvo, 2014).

- De este importe se restaba el importe de los gastos realizados para la organización del viaje, impuestos incluidos.

- Y por último, el resultado se multiplicaba por 100 y se dividía por 121 (tipo general de IVA 21%). Esto nos daba la base imponible de las operaciones realizadas por la Agencia de viaje durante ese periodo impositivo. Si esta base imponible resultaba negativa, el saldo deudor se compensaba en el periodo impositivo siguiente, y por tanto en el presente periodo impositivo resultaba ser cero.

Servicios prestados al cliente.....700.000

Hoteles, etc.....550.000

Diferencia.....150.000

$$\text{Base Imponible} = \frac{150.000 \times 100}{100 + 21} = 123.966,94$$

$$\text{IVA: } 123.966,94 \times 21\% = 26.033,05$$

### *Las reformas de la normativa fiscal española: el nuevo régimen tributario especial de las Agencias de viaje*

Por las ya referidas divergencias, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea ha estimado en la Sentencia de 23 de septiembre de 2013 que la normativa española vulneraba el Derecho Comunitario y ha condenado al Estado Español a modificar las reglas nacionales sobre el IVA para a las agencias de viajes. La consecuencia directa de la citada Sentencia ha sido la reforma fiscal operada por la Ley 28/2014, de 27 de noviembre del Régimen Especial de las Agencias de Viajes regulado en la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, concretamente los artículos 141, 142, 146 y 147 del Capítulo VI del Título IX.

Las modificaciones operadas se pueden reconducir básicamente a las siguientes:

En primer lugar, resulta procedente la aplicación del Régimen Especial a todas y cada una de las ventas realizadas en nombre propio por las agencias de viaje sin importar la condición del cliente a quien se le prestan los servicios. La nueva redacción del artículo 141 de la LIVA establece expresamente que el régimen especial resultará aplicable a las ventas de viaje, cuando tales ventas se realicen por cualquier empresa, a condición de que

dicha empresa hubiese adquirido los referidos servicios integrantes del viaje a otra empresa, y no sólo cuando tales ventas son realizadas por agencias de viaje o turoperadores, como hasta el 31 de diciembre de 2014 decía este artículo.

En segundo lugar, se suprime la posibilidad de aplicar el porcentaje del 6% sobre el importe total facturado. La Sentencia del TJUE de 26 de septiembre de 2013 ha considerado este sistema de tributación español por importe global resulta contrario a lo previsto en el artículo 226 de la Directiva. En virtud de ese artículo, no es posible realizar el cálculo de la base imponible de forma global. Esta facultad sólo está permitida legalmente, en el ámbito comunitario, para los Regímenes Especiales de Bienes de Ocasión, Objetos de Arte, Antigüedades y Objetos de Colección pero no para el Régimen Especial de las Agencias de Viajes. Por tal razón, el legislador español se ha visto obligado a eliminar el régimen de tributación global. Ahora bien, en un intento de paliar los posibles efectos negativos que esta medida puede provocar en el funcionamiento normal de las Agencias de viaje se han arbitrado las siguientes soluciones<sup>11</sup>:

1.- Se faculta a las Agencias de viaje a renunciar a la aplicación del Régimen Especial de las Agencias de Viajes y a optar por el Régimen General de IVA. Esta facultad sólo podrá ejercerse por parte de las Agencias cuando se cumplan dos requisitos. En primer lugar, que el cliente tenga u ostente la condición de empresario o profesional a efectos de IVA (Vid. Art. 5 de la LIVA); en segundo lugar, que ese empresario o profesional tenga derecho a la deducción o devolución total o parcial de IVA.

La renuncia se ha de efectuar por escrito al destinatario de la operación (cliente) con carácter previo o simultáneo a la realización de la prestación. La LIVA establece una presunción de la existencia de ejercicio de renuncia cuando en la factura no se haga constar la mención “Régimen Especial de las Agencias de Viajes”. El ámbito de la renuncia al REAV viene concedido de la forma más amplia posible. Así, se da total libertad a las Agencias para acogerse a uno u otro régimen (el especial y el general de IVA) para todas las operaciones realizadas, o para algunas o bien en ninguna. El beneficio de la renuncia al REAV dependerá de cada una de las operaciones realizadas por la Agencia. Esto es, si se trata de servicios de transporte y/o alojamiento prestados a clientes dentro del Territorio de Aplicación del Impuesto (TAI), en nombre propio por la Agencia, interesa aplicar el régimen general de IVA y renunciar al REAV. Este modo de proceder permite a la agencia deducir el IVA soportado por la adquisición de los servicios sin que soporte un mayor coste de adquisición de tales servicios. Ahora bien, esta opción adolece de un único inconveniente: el hecho de que no se garantiza la devolución de las cuotas de IVA soportadas en otros Estados Miembros (UE) o Países Terceros.

Por otra parte, si se trata de servicios de transporte y/o alojamiento prestados fuera del Territorio de Aplicación del Impuesto, en nombre propio por la Agencia, no interesa, con carácter general, renunciar al REAV. En estos supuestos la agencia sólo puede repercutir en concepto de prestación por sus servicios en REAV, la cuota de IVA que grava el margen bruto obtenido por la agencia en dicha operación. La consecuencia directa es que las cuotas de IVA soportadas por la agencia van a suponer un mayor coste de la operación.

---

<sup>11</sup> Vid. Art. 147 LIVA y Art. 52 RIVA.

En tercer lugar, se suprime la posibilidad de tributar de forma global en el REAV<sup>12</sup>.

Y, por último y no menos importante, se contempla la devolución a empresas no establecidas en la Unión Europea, de las cuotas del IVA español que hayan soportado “servicios de acceso, hostelería, restauración y transporte, vinculados con la asistencia a ferias, congresos y exposiciones de carácter comercial o profesional que se celebren en el territorio de aplicación del impuesto (IVA español)”, pese a no existir entre España y el país donde estén radicadas un acuerdo de reciprocidad de trato por dicho país a las empresas españolas.

#### 4. BIBLIOGRAFÍA

Cabrera Fernández, J.M. (2004). *Todo IVA*, Madrid, Ciss.

Calvo Vérguez, J. (2014)., El régimen especial de las agencias de viaje en el IVA a la luz de la sentencia del TJUE de 26 de septiembre de 2013, *Quincena Fiscal Aranzadi* núm. 7/2014, 145-157.

Memento Fiscal (2013 y 2014).

Ramallo Miñán, E.P. (2013), *Manual básico del Derecho turístico*, Madrid, Tecnos.

San Díaz-Palacios, J. A. (2014). Impuesto sobre el valor añadido y agencias de viajes. Comentario a la STJUE de 16 de enero de 2014, Asunto C-300/12, *Ibero Tours* (petición de decisión prejudicial planteada por el *Bundesfinanzhof* alemán), Crónica tributaria, núm. 150/2014, 237-244.

Veiga Calvo, F. (2014). La cuestionable (a veces) neutralidad del IVA, *Garrigues*.

---

<sup>12</sup> Ante la obligación de tributar operación por operación en el REAV, las asociaciones de Agencias de Viaje españolas (Asociación Española de DMCs, ACAVe, CEAV, FETAVE y GEBTA) presentaron cada una de ellas una consulta a la Dirección General de Tributos (cinco consultas idénticas), consistente en: “DESCRIPCIÓN HECHOS: La consultante es una confederación de asociaciones de agencias de viajes cuyas empresas asociadas realizan operaciones sujetas al Régimen especial de las Agencias de Viajes que, en ocasiones, no pueden determinar debido a determinadas prácticas del sector y de las condiciones en que adquieren los servicios de viajes a otros empresarios o profesionales como, entre otros, los descuentos y rebajas por volumen de compras o ventas, los supuestos de "subocupación" y "extracupos", las variaciones de precios condicionadas a la evolución de los precios del carburante o el sistema de garantías hoteleras, la base imponible de las operaciones en el momento del devengo del Impuesto sobre el Valor Añadido. CUESTIÓN PLANTEADA: Posibilidad de determinar provisionalmente la base imponible de las operaciones sujetas al Impuesto a las que sea de aplicación el régimen especial en función del margen bruto obtenido en el año natural inmediatamente anterior correspondiente a las totalidades de las operaciones realizadas en ese periodo, regularizando la misma en la última declaración-liquidación del ejercicio en relación con el margen efectivo real correspondiente al mismo.”

La Dirección General de Tributos ha contestado a la referida consulta, en fecha 15/01/2015, aceptando los criterios de determinación de la base imponible en el Régimen Especial de las Agencias de Viajes propuestos por estas entidades en sus consultas. Las referidas consultas tienen carácter vinculante. La contestación a las consultas tributarias escritas tendrá efectos vinculantes para los órganos y entidades de la Administración tributaria encargados de la aplicación de los tributos en su relación con el consultante.