

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Segunda) de 13 de octubre de 2005

■ **Asunto:** C-200/04

■ **Partes:** Finanzamt Heidelberg e Ist internationale Sprach- und Studienreisen GmbH

■ **Síntesis:** «Sexta Directiva IVA – Régimen especial de las agencias de viajes y organizadores de circuitos turísticos – Artículo 26, apartado 1 – Ámbito de aplicación – Precio global que incluye el viaje al Estado de destino y/o la estancia en éste así como las clases de lenguas – Prestación principal y prestaciones accesorias – Concepto – Directiva 90/314/CEE relativa a los viajes combinados, las vacaciones combinadas y los circuitos combinados»

1. Comentario

Esta sentencia, al igual que la anterior, versa sobre la interpretación del artículo 26 de la Directiva 77/388/CEE. Sin embargo, en este caso el Tribunal se centra en la concreción del alcance subjetivo del régimen especial, que no abarca únicamente a las empresas que tengan la consideración de 'agencias de viaje', sino también a todas aquellas entidades que realicen actividades que objetivamente sean similares a las llevadas a cabo por dichas agencias de viaje. En este sentido, viene a consolidar la doctrina formulada por la Sentencia del TJCE de 22 de octubre de 1998, asunto C-308/96.

La doctrina de la DGT española seguida hasta la fecha es plenamente compatible con el criterio establecido por el Tribunal de Luxemburgo en dicha sentencia. Varios ejemplos pueden traerse a colación: la Consulta 0552-99 de 19 de abril de 1999, la Consulta 1553-02 de 15 de octubre de 2002, o la Consulta 2157-00 de 23 de noviembre de 2000, todas ellas de la SG de Impuestos sobre el Consumo (y consultables a través de la página de la AEDAF, www.aedaf.es). En una de ellas se consideró aplicable el régimen a una entidad, no considerada como agencia de viajes que organizaba en nombre propio cursos en el extranjero que comprendían servicios de transporte, alojamiento, manutención, enseñanza, etc.) en cuya organización utilizaba bienes que le eran entregados o servicios que le eran prestados por otros empresarios o profesionales.

2. Antecedentes

La sentencia del TJCE tiene por objeto la resolución de una decisión prejudicial planteada por el Bundesfinanzhof alemán en resolución de 18 de marzo de 2004.

Ist es una sociedad alemana de responsabilidad limitada. En el marco de sus actividades, consistentes en ofrecer a sus clientes estancias en el extranjero de tres a diez meses para

aprendizaje de lenguas a cambio de un precio global, ofrece a sus clientes, entre otros, los programas denominados «High-School» y «College». El programa High-School se destina a alumnos entre 15 y 18 años: los candidatos interesados remiten un formulario de candidatura y una vez seleccionados, iSt se compromete a conseguir una plaza de alumno en la high school elegida. Cuando el programa se realiza en Estados Unidos, el alumno se aloja durante su estancia, en una familia de acogida, seleccionada con ayuda de una organización local asociada con iSt. Esta organización pone a disposición del alumno a un interlocutor en la localidad donde se encuentren la «high school» y la residencia de la familia de acogida. A través de la misma organización, el alumno puede realizar también, junto con otros alumnos que participen en un intercambio escolar, un viaje en autobús o avión para visitar el Estado de acogida.

El precio global propuesto por iSt en estas condiciones incluye el vuelo de ida de Frankfurt am Main a Estados Unidos y el vuelo de vuelta, con un guía, los vuelos de conexión dentro de Alemania, los vuelos de conexión en Estados Unidos y los vuelos de vuelta, el alojamiento y la manutención por la familia de acogida, las clases en la «high school» elegida, la asistencia prestada por la organización asociada y por sus colaboradores locales durante la estancia, las reuniones preparatorias, el material de apoyo y el seguro de anulación del viaje.

El programa 'College' está destinado a los estudiantes y alumnos que han concluido la enseñanza secundaria. En este caso Hist. Realiza aportaciones a una organización asociada por sus servicios, las tasas de matrícula en el 'college' elegido la garantía de plazas en el mismo y su admisión en éste durante un período de uno a tres trimestres. Los propios participantes reservan los vuelos y reciben alojamiento y manutención no en las familias de acogida sino en el «college» elegido.

Inicialmente el Finanzamt Heidelberg consideró que las prestaciones realizadas por iSt constituían prestaciones de viaje y posteriormente modificó su calificación, considerándolas servicios con fines educativos o de formación. A resultas, las prestaciones debían quedar exentas, por lo que no era posible a iSt deducir las cuotas de IVA soportadas, reduciendo el IVA pagado en exceso declarado por iSt durante 1995 a 1997. iSt consideró en cambio que los servicios prestados eran servicios de viaje y que no procedía aplicar la restricción de la deducción del IVA soportado. El Finanzgericht otorgó la razón a iSt, considerando los servicios como servicios de viajes, por lo que el Finanzamt planteó recurso ante el Bundesfinanzhof, decidiendo éste plantear cuestión prejudicial.

3. Cuestiones planteadas

El Bundesfinanzhof plantea la siguiente cuestión:

«¿Se aplica también el régimen especial de las agencias de viajes, que establece el artículo 26 de la Directiva 77/388/CEE, a las operaciones de un organizador de los programas denominados "High-School" y "College", que incluyen una estancia en el extranjero de entre tres y diez meses, son ofrecidos a los participantes por el organizador en su propio nombre y comprenden servicios prestados por otros sujetos pasivos?»

4. Fallo

El artículo 26 de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios – Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme, debe interpretarse en el sentido de que se aplica a un operador económico que ofrece servicios como los programas «High-School» y «College», consistentes en la organización de viajes lingüísticos y de estudios en el extranjero y que, como contraprestación al pago de un precio global, suministra en su propio nombre a sus clientes una estancia en el extranjero de tres a diez meses y recurre a tal efecto a las prestaciones de servicios de otros sujetos pasivos.

5. Fundamentos de la sentencia

El Tribunal analiza si el artículo 26.1 dedicado al régimen especial de agencias de viaje resulta aplicable a un caso como el de autos.

Para ello analiza si la sociedad que presta dichos servicios,

- actúa en su propio nombre y
- si tiene la condición de operador económico comprendido en el régimen especial de las agencias de viajes, y
- utiliza para sus operaciones suministros servicios de otros sujetos pasivos.

En relación con el primer requisito, debe ser el juez nacional el que analice según las circunstancias del caso concreto, si de la naturaleza de las obligaciones contractuales del operador económico frente a sus clientes se cumple o no dicho requisito.

Para saber si se cumple el segundo, el Tribunal recuerda la jurisprudencia del TJCE: los servicios prestados por las agencias de viajes y los organizadores de circuitos turísticos se caracterizan por el hecho de que, la mayoría de las veces, se componen de múltiples prestaciones, especialmente en materia de transporte y alojamiento, que se realizan tanto dentro como fuera del territorio del Estado miembro en el que la empresa tiene su domicilio o un establecimiento permanente. 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. Con la finalidad de adaptar las normas aplicables al carácter específico de dicha actividad el legislador comunitario ha establecido en los apartados 2, 3 y 4 del artículo 26 de la Sexta Directiva un régimen especial de IVA.

Dichas razones subyacentes del régimen especial son igualmente válidas en el supuesto en que el operador económico no sea una agencia de viajes o un organizador de circuitos turísticos en el sentido generalmente dado a estos términos, pero efectúe operaciones idénticas en el marco de otra actividad. En efecto, una interpretación que reserve la apli-

cación del artículo 26 de la Sexta Directiva únicamente a los operadores económicos que sean agencias de viajes u organizadores de circuitos turísticos en el sentido generalmente dado a estos términos daría lugar a que prestaciones idénticas estuviesen comprendidas dentro del ámbito de aplicación de disposiciones diferentes según el estatuto formal del operador económico (sentencia Madgett y Baldwin, apartados 20 y 21).

En relación con los programas 'High-School' y 'College', el Tribunal considera que iSt efectúa operaciones idénticas o al menos comparables a las de una agencia de viajes o un organizador de circuitos turísticos. En efecto, ofrece prestaciones de servicios relacionadas con el viaje en avión de sus clientes y/o a la estancia de éstos en el Estado de destino y, para prestar servicios generalmente relacionados con este tipo de actividad, recurre a otros sujetos pasivos en el sentido del artículo 26 de la Sexta Directiva, a saber, una organización local asociada y compañías aéreas.

En relación al tercer requisito el Tribunal señala que cuando las prestaciones adquiridas a terceros representan en comparación con otras prestaciones de estos operadores una parte menor del importe del precio global, y dichas prestaciones adquiridas a terceros no constituyen para la clientela un fin en sí, sino el medio de disfrutar en mejores condiciones del servicio principal de este operador, dichas prestaciones son meramente accesorias respecto a las prestaciones propias y no procede gravar al operador económico con arreglo al artículo 26 de la Sexta Directiva.

Sin embargo, considera que en el supuesto de hechos las prestaciones de viaje ofrecidas no tienen un carácter marginal o meramente accesorio. Hay que observar a este respecto que, dado que un operador económico como iSt ofrece a sus clientes de forma habitual, además de prestaciones relacionadas con la formación y educación lingüísticas de sus clientes, prestaciones de viaje cuya realización no puede dejar de tener una repercusión considerable en el precio global practicado, como el viaje al Estado de destino y/o la estancia en éste, estas prestaciones no pueden asimilarse a prestaciones de servicios meramente accesorias. En efecto, como se deduce de la resolución de remisión, las prestaciones de que se trata no representan una parte meramente marginal con respecto al importe correspondiente a la prestación relacionada con la formación y educación lingüísticas que iSt ofrece a sus clientes.

La accesoriedad se mide, por tanto, en relación al valor relativo de los servicios en el importe final de la base imponible. De ahí que, el artículo 26 de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que se aplica a un operador económico como iSt que ofrece de forma habitual a sus clientes, a cambio del pago de un precio global, además de prestaciones relacionadas con la formación y educación lingüísticas de éstos, prestaciones adquiridas a otros sujetos pasivos, como el viaje al Estado de destino y/o la estancia en éste.

El Tribunal desatiende, de este modo los argumentos presentados por algunos Estados miembros para precisar el alcance de la accesoriedad respecto de la actividad principal. A juicio del Tribunal, si se acogieran las observaciones presentadas a este respecto, en particular por el Gobierno alemán, el artículo 26 de la Sexta Directiva se aplicaría en función

del objetivo del viaje propuesto y de la duración de la estancia en el Estado de destino. Tal interpretación tendría como resultado añadir un requisito adicional en lo que atañe a la posible aplicación del citado artículo. Además, este requisito adicional crearía una distorsión de competencia entre dichos operadores, poniendo en peligro la aplicación uniforme de la citada Directiva.

Considera el Tribunal, asimismo, que la aplicación del régimen especial de agencias de viaje no se realiza en atención a la aplicación o no de determinadas exenciones a las actividades asociadas. El único criterio relevante para las operaciones de un operador económico relativas a los suministros y servicios de tercero es el basado en la naturaleza, accesoria o no, de la prestación de viaje.

El artículo 26 de la Sexta Directiva es un régimen especial de tributación y no un régimen específico de exención aplicable a determinadas actividades efectuadas por dichos operadores.

Ahora bien, según se infiere del artículo 26.3 de la Sexta Directiva, el legislador comunitario no ha excluido la posibilidad de aplicar disposiciones del régimen de exención del IVA previsto por dicha Directiva en el marco de operaciones efectuadas con arreglo al artículo 26 de ésta.

Sin embargo, no cabe invocar en modo alguno el apartado 3 del artículo 26 de la Sexta Directiva para sostener que el régimen especial de las agencias de viajes previsto por ésta no es aplicable en el presente caso debido a que las operaciones efectuadas por iSt están exentas, habida cuenta de su objeto o de su naturaleza. En efecto, conforme al citado artículo 26, apartado 3, el criterio relevante en virtud del cual una operación puede quedar exenta del IVA con arreglo a dicha disposición no tiene en cuenta, como alega el Gobierno alemán, el objeto o la naturaleza de la operación efectuada, sino el lugar de ejecución de la prestación.

De ahí que, aunque las operaciones efectuadas por iSt relativas a la formación y educación lingüísticas de sus clientes estuviesen comprendidas entre las operaciones exentas con arreglo al artículo 13, parte A, apartado 1, letra i), de la Sexta Directiva, este artículo no podría aplicarse, en la medida en que de la resolución de remisión se desprende que iSt es una sociedad mercantil y no una entidad de Derecho público o un organismo comparable a aquellos a que se refiere el citado artículo. La aplicación de las disposiciones de este mismo artículo a una sociedad como iSt implicaría una interpretación amplia del régimen de exención previsto por la mencionada Directiva, que sería contraria a los criterios interpretativos propugnados para las exenciones. .

... ○ ...