

TRIBUTACIÓN

EL RÉGIMEN ESPECIAL DE LAS
AGENCIAS DE VIAJES

N.º 317

TRABAJO EFECTUADO POR:

JOSÉ MANUEL PUYOLES HERNÁNDEZ

*Subinspector de los Tributos de la Agencia
Estatad de Administración Tributaria*

Sumario:

I. Introducción.

1. Regulación administrativa de las agencias de viajes.
2. Regulación tributaria del régimen especial.

II. Operaciones a las que se aplica el régimen especial.

III. Exenciones.

...

...

IV. Lugar de realización del hecho imponible.

V. La base imponible.

VI. Determinación de la base imponible.

VII. Repercusión del impuesto.

VIII. Deducciones.

TRIBUTACIÓN	EL RÉGIMEN ESPECIAL DE LAS AGENCIAS DE VIAJES	N.º 317
--------------------	--	----------------

I. INTRODUCCIÓN

La Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido establece como uno de los regímenes especiales el de las agencias de viajes. Desde la original regulación de este régimen a la actual se han producido diversas e interesantes modificaciones.

La Exposición de Motivos de la Ley 30/1985, que reguló originariamente el Impuesto sobre el Valor Añadido, se refería a este régimen especial como se indica:

«La regulación del régimen especial de las agencias de viajes se ajusta a las orientaciones contenidas en el artículo 26 de la Sexta Directiva comunitaria. Se aplicará a las operaciones realizadas por las agencias de viajes cuando actúen en nombre propio respecto de los viajeros.

La base imponible será el margen bruto de la agencia de viajes. Habida cuenta la dificultad y, en ocasiones, imposibilidad de conocer *a priori* el margen bruto de cada operación, se establece que, a efectos de cumplimentar sus declaraciones-liquidaciones, los sujetos pasivos podrán determinar la base imponible globalmente para cada período de liquidación respecto de las operaciones a las que resulte aplicable el régimen especial.»

El artículo 26 de la Sexta Directiva, referido al «Régimen especial de las agencias de viajes», dispone:

«1. Los Estados miembros aplicarán el Impuesto sobre el Valor Añadido a las operaciones de las agencias de viajes conforme al presente artículo, en tanto tales agencias actúen en su propio nombre con respecto al viajero y siempre que utilicen para la realización del viaje entregas y prestaciones de servicios de otros sujetos pasivos. El presente artículo no será aplicable a las agencias de viajes que actúen únicamente en calidad de intermediario y a las que sea de aplicación del artículo 11 A), número 3. A efectos del presente artículo los organizadores de circuitos turísticos tendrán igualmente la consideración de agencias de viajes.

2. Las operaciones efectuadas por las agencias de viajes para la realización del viaje se considerarán como una prestación de servicios única de la agencia de viajes al viajero. Esta prestación 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. En esta prestación se considerará como base imponible y como precio libre de impuesto, a efectos del artículo 22, número 3, apartado b), el margen de la agencia de viajes, es decir, la diferencia entre la cantidad total a pagar por el viajero, sin el Impuesto sobre el Valor Añadido, y el costo efectivo soportado por la agencia de viajes para las entregas y prestaciones de servicios de otros sujetos pasivos, en la medida en que esas operaciones redunden en beneficio directo del viajero.

3. Si las operaciones para las que la agencia de viajes recurre a otros sujetos pasivos son efectuadas por estos últimos fuera de la Comunidad, la prestación de servicios de la agencia quedará asimilada a una actividad de intermediario, exenta en virtud de lo dispuesto en el artículo 15, número 14. Si estas operaciones se efectúan 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 Comunidad.

4. Las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido que otros sujetos pasivos imputen a la agencia de viajes por las operaciones enunciadas en el número 2, que redunden en beneficio directo del viajero, no serán deducibles ni reembolsables en ningún Estado miembro.»

1. Regulación administrativa de las agencias de viajes.

Antes de comenzar el análisis de la regulación legal de este régimen especial y de la evolución de la misma, conviene ocuparnos brevemente de la normativa administrativa que se ocupa de las agencias de viajes, es decir, básicamente, y sin perjuicio de la regulación autonómica de esta materia, el Real Decreto 271/1988, de 25 de marzo, que regula el ejercicio de las actividades de las agencias de viajes, y la Orden de 14 de abril de 1988 que desarrolla la norma anterior.

El Decreto comienza señalando que las agencias de viajes se dedican al ejercicio de actividades de mediación y/u organización de servicios turísticos, pudiendo utilizar medios propios en la prestación de los mismos.

Objeto o fines propios de las agencias de viajes son los siguientes:

- a) La mediación en la venta de billetes o reservas de plazas en toda clase de medios de transporte, así como en las reservas de habitaciones y servicios en las empresas turísticas.
- b) La organización y venta de los denominados «paquetes turísticos».

- c) La actuación como representantes de otras agencias nacionales o extranjeras para la prestación, en su nombre y a la clientela de éstas, de los servicios que constituyen objeto propio de su actividad.
- d) Cualesquiera otros servicios que se reconozcan como propios de su actividad de acuerdo con la legislación vigente.

Las agencias de viajes se clasifican en tres grupos:

Mayoristas: son aquellas que proyectan, elaboran y organizan toda clase de servicios y paquetes turísticos para su ofrecimiento a las agencias minoristas, no pudiendo ofrecer sus productos directamente al usuario o consumidor.

Minoristas: son aquellas que o bien comercializan el producto de las agencias mayoristas vendiéndolo directamente al usuario o consumidor, o bien proyectan, elaboran, organizan y/o venden toda clase de servicios y paquetes turísticos directamente al usuario, no pudiendo ofrecer sus productos a otras agencias.

Mayoristas-minoristas: son aquellas que pueden simultanear las actividades de los dos grupos anteriores.

2. Regulación tributaria del régimen especial.

Analizando la regulación del régimen especial hay que señalar que ha sido en todo momento un régimen no renunciable, es decir, de aplicación obligatoria. Incluso en la anterior regulación se señalaba que los sujetos pasivos a quienes resulte aplicable dicho régimen especial no podrán optar por el régimen simplificado, advertencia que estaba de más pues, por un lado, no era uno de los sectores económicos a los que se aplicaba ese régimen y, por otro lado, era incompatible con la forma jurídica de Sociedad Mercantil que tienen las agencias de viajes.

Se trata de un régimen objetivo, no subjetivo, se aplica a una serie de operaciones que realizan las agencias de viajes pero no se aplica a la totalidad de las operaciones que las agencias de viajes realizan en el ejercicio ordinario de sus actividades.

Conviene hacer una referencia somera a las últimas modificaciones legislativas que han afectado al régimen especial:

- *Ley 42/1994, de 30 de diciembre.*

- Amplía el concepto de viaje.

- Permite hacer constar el 6 por 100 de la operación como «Cuotas de Impuesto sobre el Valor Añadido incluidas en el precio», con unas condiciones.

- *Ley 23/1994, de 6 de julio.*

– En la determinación del margen bruto excluye los servicios de mediación prestados por las agencias minoristas, en nombre y por cuenta de las mayoristas, en la venta de viajes organizados por estas últimas.

- *Ley 37/1992, de 28 de diciembre.*

– Excluye del régimen especial las ventas al público efectuadas por agencias minoristas de viajes organizados por agencias mayoristas.

- Da rango legal a diversas disposiciones reglamentarias, a saber:

No se consideran prestados para la realización del viaje, entre otras, las operaciones de compraventa o cambio de moneda extranjera y los gastos de teléfono, télex, correspondencia y otros análogos.

La base imponible no podrá resultar, en ningún caso, negativa.

Es de interés señalar en este punto que, de acuerdo con la nueva redacción de los artículos 90 y 91 de la Ley del Impuesto, dada por la Ley 41/1994, de Presupuestos Generales del Estado para 1995, se producen algunas modificaciones en los tipos impositivos:

- El tipo impositivo general, aplicable a estas operaciones, es del 16 por 100.
- El tipo reducido del 7 por 100 se aplica, entre otras, a las siguientes prestaciones de servicios:

- 1.^a Los transportes de viajeros y sus equipajes. Teniendo en cuenta la excepción establecida en la disposición transitoria undécima de la ley, que señala: «Durante el año 1995 tributarán al tipo del 16 por 100 los servicios de transporte aéreo y marítimo de viajeros y sus equipajes, con excepción de los transportes que tengan su origen o destino en las Islas Baleares».

Con la previsión de que antes del 31 de diciembre de 1996 las Leyes de Presupuestos determinarán la aplicación del tipo reducido a estos servicios.

- 2.^a Los servicios de hostelería, acampamento y balnearios, los de restaurantes y, en general, el suministro de comidas y bebidas para consumir en el acto, incluso si se confeccionan previo encargo del destinatario.

Desaparecen las excepciones por número de estrellas, tenedores y los servicios mixtos.

La vigente regulación del régimen se encuentra en los artículos 141 a 147 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.

II. OPERACIONES A LAS QUE SE APLICA EL RÉGIMEN ESPECIAL

Comienza el artículo 141 en su número Uno señalando que el régimen especial de las agencias de viajes será de aplicación:

«1.º A las operaciones realizadas por las 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».

Esta definición del régimen se ha mantenido constante desde la original redacción dada por la Ley 30/1985. Es necesario hacer algunas precisiones en orden al alcance del régimen:

– OPERACIONES REALIZADAS POR LAS AGENCIAS DE VIAJES: por agencias de viajes hay que entender las que, de acuerdo con la normativa administrativa, reúnen tal consideración; señalar en este punto que, de acuerdo con el artículo 1.º de la Orden de 14 de abril de 1988, se exige para estas empresas la forma de Sociedad Mercantil, Anónima o Limitada, así como la obtención del título-licencia correspondiente.

El régimen se aplica no sólo a las operaciones realizadas por las agencias de viajes sino también a las realizadas por los organizadores de circuitos turísticos en los que concurren las circunstancias previstas para las agencias de viajes.

– CUANDO ACTÚEN EN NOMBRE PROPIO RESPECTO DE LOS VIAJEROS: esta condición ha supuesto gran cantidad de problemas en la aplicación del régimen especial. El artículo 26 de la Sexta Directiva señala que se aplicará el régimen especial «... en tanto tales agencias actúen en su propio nombre con respecto al viajero ... y no se aplicará ... a las agencias de viajes que actúen únicamente en calidad de intermediario ...».

La cuestión se centraba en las ventas al público efectuadas por agencias minoristas de viajes organizados por agencias mayoristas, planteándose la duda de si las agencias minoristas actuaban respecto al viajero en nombre propio o en nombre de la agencia mayorista. A partir del 1 de enero de 1993, por disposición expresa de la nueva regulación legal, el régimen especial no se aplica a estas operaciones, con independencia de si la minorista actúa respecto al viajero en nombre propio o únicamente en calidad de intermediario.

El régimen especial de las agencias de viajes no será de aplicación a las siguientes operaciones:

1.ª Las ventas al público efectuadas por agencias minoristas de viajes organizados por agencias mayoristas (art. 141, Dos).

La actuación en nombre propio o en nombre ajeno en las operaciones de agencia o comisión tiene un distinto tratamiento en el impuesto. Así, de acuerdo con el artículo 11, Dos, 15.º de la Ley 37/1992, si la actuación es en nombre ajeno hay una prestación de servicios del agente o comisionista al comitente; por contra, si el agente o comisionista actúa en nombre propio y media en una prestación de servicios se entiende que ha recibido y prestado por sí mismo los correspondientes servicios.

En mi opinión, con la regulación anterior, en la mayoría de los casos era difícil admitir que las agencias de viajes minoristas actuasen frente al viajero en nombre propio en la venta de viajes organizados por las mayoristas y por tanto les fuera de aplicación este régimen especial, ello por las siguientes razones:

– **La regulación mercantil**, tanto en lo que respecta a la comisión mercantil como al contrato de agencia. De acuerdo con el Código de Comercio en su artículo 244: «Se reputará comisión mercantil el mandato, cuando tenga por objeto un acto u operación de comercio y sea comerciante o agente mediador del comercio el comitente o el comisionista».

El artículo 246 del Código de Comercio señala: «Cuando el comisionista contratare en nombre propio, no tendrá necesidad de declarar quién sea el comitente y quedará obligado de un modo directo, como si el negocio fuese suyo, con las personas con quienes contratare, las cuales no tendrán acción contra el comitente, ni éste contra aquéllas ...».

El artículo 247 por el contrario dice: «Si el comisionista contratare en nombre del comitente, deberá manifestarlo y si el contrato fuere por escrito, expresarlo en el mismo o en la ante-firma, declarando el nombre, apellidos y domicilio de dicho comitente ...».

El contrato de agencia se regula por Ley 12/1992, de 27 de mayo, disponiendo su artículo 1.º: «Por el contrato de agencia una persona natural o jurídica, denominada agente, se obliga frente a otra de manera continuada o estable a cambio de una remuneración, a promover actos u operaciones de comercio por cuenta ajena, o a promoverlos y concluirlos por cuenta y en nombre ajenos, como intermediario independiente, sin asumir, salvo pacto en contrario, el riesgo y ventura en tales operaciones».

– **La regulación administrativa** de las agencias de viajes dispone que son las agencias mayoristas las que proyectan, elaboran y organizan toda clase de servicios y paquetes turísticos para su ofrecimiento a las agencias minoristas, no pudiendo ofrecer sus productos directamente al usuario o consumidor.

– **La normativa comunitaria** al establecer que el régimen especial no será de aplicación a las agencias de viajes que actúen únicamente en calidad de intermediario; asimismo, se dispone que se trata de una prestación de servicios única de la agencia de viajes al viajero. No cabe el admitir que respecto al viajero actúen en nombre propio la agencia mayorista y la agencia minorista.

– **La propia lógica** del régimen especial y de la prestación de servicios supone que el admitir que la agencia de viajes minorista actúa en nombre propio respecto al viajero significaría que el servicio que la minorista presta lo ha recibido a su vez de la mayorista, con lo que ésta, al no actuar en nombre propio respecto al viajero, quedaría excluida por estas operaciones del régimen especial de agencias de viajes.

Y UTILICEN EN LA REALIZACIÓN DEL VIAJE: el concepto de viaje se define por la Ley 37/1992 como un servicio combinado o *a forfait* de hospedaje y transporte y, en su caso, otros de carácter accesorio o complementario. El concepto «Viaje» se asimila al que en el ámbito de la regulación administrativa se da por la Orden de 14 de abril de 1988 al «Paquete turístico» frente al concepto de «Servicio suelto», definiendo el paquete turístico como un conjunto de servicios previamente programados y ofertados al público por un precio global o proyectados a solicitud del cliente también por un precio global.

La Ley 42/1994, de 30 de diciembre, da una novedosa definición del concepto de viaje: «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».

La Sentencia del Tribunal de Justicia de la CEE de 12 de noviembre de 1992 ha sido la causa de esta modificación legislativa. La cuestión que se dilucidaba era si cabría aplicar el régimen especial a las operaciones realizadas por una agencia mayorista que se limitaba a facilitar a sus clientes el alojamiento utilizando el viajero su propio automóvil para desplazarse hasta los apartamentos, o si por el contrario lo correcto sería aplicar a estas operaciones el régimen general al tratarse de un alquiler de alojamientos para vacaciones.

El Tribunal ha resuelto: «... la circunstancia de que el transporte del viajero no quede asegurado por una agencia de viajes o por un organizador de circuitos turísticos y de que estos últimos se limiten a proporcionar al viajero un alojamiento de vacaciones no permite excluir las prestaciones proporcionadas por estas empresas del ámbito de aplicación del artículo 26».

En la práctica la aplicación del régimen especial a estas operaciones supone simplificar las formalidades fiscales; de lo contrario, el régimen a aplicar en cada operación, general o especial, dependería de las prestaciones ofrecidas a cada viajero.

Para terminar este punto, indicar que el Proyecto de Ley Reguladora de los Viajes Combinados, publicado en el mes de febrero de 1995 en el Boletín Oficial de las Cortes Generales, define a los efectos de esa ley «Viaje combinado» como: «La combinación previa de, por lo menos, dos de los siguientes elementos, vendidos u ofrecidos en venta con arreglo a un precio global, cuando dicha prestación sobrepase las 24 horas o incluya una noche de estancia:

- a) Transporte.
- b) Alojamiento.
- c) Otros servicios turísticos no accesorios del transporte o del alojamiento y que constituyan una parte significativa del viaje combinado».

BIENES ENTREGADOS O SERVICIOS PRESTADOS POR OTROS EMPRESARIOS O PROFESIONALES: en este punto la propia ley aclara que el régimen especial de las agencias de viajes no será de aplicación a las operaciones llevadas a cabo utilizando en la realización del viaje exclusivamente medios de transporte o de hostelería propios.

Tratándose de viajes realizados utilizando en parte medios propios y en parte medios ajenos, el régimen especial sólo se aplicará respecto de los servicios prestados mediante medios ajenos (art. 141, Dos, 2.º).

Resulta claro que la utilización de medios propios en la realización del viaje, aunque sólo sea parcialmente, distorsiona la aplicación del régimen especial, significando que habrá que aplicar el régimen general en relación con los servicios prestados con medios propios y el régimen especial en relación con los servicios prestados mediante medios ajenos, lo que en la práctica resulta especialmente dificultoso.

Es requisito también a tener en cuenta que los bienes o servicios utilizados en la realización del viaje sean prestados por terceros que sean empresarios o profesionales, concepto que determina la Ley del Impuesto en su artículo 5.º.

III. EXENCIONES

El artículo 143 se ocupa de las exenciones disponiendo: «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».

Se trata de una exención plena; así se recoge en el artículo 94, Uno, 1.º d) de la Ley del Impuesto.

En este punto conviene hacer algunas precisiones que dan idea de la complejidad del régimen.

De acuerdo con el artículo 70, Uno, 2.º de la Ley 37/1992: «Se entenderán prestados en el territorio de aplicación del impuesto los siguientes servicios:

Los transportes por la parte de trayecto realizada en el mismo, incluidos su espacio aéreo y aguas jurisdiccionales».

Cualquier viaje, sea por tierra, mar o aire, que se inicie o concluya en el territorio de aplicación del impuesto necesariamente ha de transcurrir, aunque sea sólo parcialmente, en el territorio de aplicación del impuesto y, por tanto, en el territorio de la Comunidad.

Veamos lo que ocurre con los viajes a las Islas Baleares y a las Islas Canarias, destinos turísticos de primer orden.

Por Resolución 5/1993 de la Dirección General de Tributos, de 28 de mayo, se determinan las distancias de los vuelos aéreos entre la Península y las Islas adyacentes que se entienden comprendidas en el ámbito territorial del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Se trata de establecer qué parte del recorrido entre los distintos puntos del territorio peninsular español y las Islas Baleares se realiza dentro del espacio aéreo de aplicación del impuesto y cuál fuera de este espacio aéreo, aprobándose un cuadro de distancias y fijando el porcentaje del total recorrido de cada vuelo que debe entenderse realizado en el ámbito territorial del mismo.

Resulta, por tanto, que en un viaje de la Península a las Islas Baleares, parte de las prestaciones de servicios utilizadas para efectuar el viaje se realizan fuera de la Comunidad y por ello gozará de exención la parte de la prestación de servicios de la agencia correspondiente.

Piénsese en la dificultad que tendrá la agencia para calcular ese importe en un viaje que incluirá no sólo el transporte aéreo, sino también el traslado al hotel, alojamiento, la manutención, etc.

Se plantean también problemas en los viajes con destino fuera de la Comunidad y en este sentido, a efectos de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, están fuera Canarias, Ceuta y Melilla.

La práctica totalidad de las prestaciones de servicios utilizados en beneficio del viajero para efectuar el viaje se realizan fuera de la Comunidad.

El artículo 22, Trece de la Ley 37/1992 declara exentos como operaciones asimiladas a las exportaciones: «Los transportes de viajeros y sus equipajes por vía marítima o aérea procedentes de o con destino a un puerto o aeropuerto situado fuera del ámbito espacial del impuesto».

Desde luego, la dificultad para la agencia a la hora de calcular la parte del viaje que transcurra no sólo dentro del territorio de aplicación del impuesto sino dentro de la Comunidad es extraordinaria.

Conviene hacer algunas precisiones en cuanto a la tributación de los servicios de mediación:

- 1.^a Están exentas de acuerdo con el artículo 22, Quince de la Ley 37/1992: «Las prestaciones de servicios realizadas por intermediarios que actúen en nombre y por cuenta de terceros cuando intervengan en las operaciones que estén exentas del impuesto en virtud de lo dispuesto en este artículo, con excepción de las previstas en el apartado Diecisiete». Así, estarán exentas las operaciones de mediación en nombre y por cuenta de terceros en las ventas de billetes de viajes marítimos y aéreos exentas estas operaciones con las condiciones del apartado Trece.
- 2.^a En relación con los servicios de mediación, en nombre y por cuenta de las mayoristas, prestados por las minoristas en la venta de los viajes organizados por aquéllas y, aunque el viaje esté exento por realizarse fuera de la Comunidad, las entregas de bienes o prestaciones de servicios adquiridos en beneficio del viajero y utilizados para efectuar el viaje, estos servicios de mediación se consideran prestados, como norma general, en el territorio de aplicación del impuesto de acuerdo con el artículo 70, Uno, 6.º de la Ley 37/1992 y plenamente sujetos.

IV. LUGAR DE REALIZACIÓN DEL HECHO IMPONIBLE

El artículo 144 trata el lugar de realización del hecho imponible: «Las operaciones efectuadas por las agencias de viajes respecto de cada viajero para la realización de un viaje tendrán la consideración de prestación de servicios única, aunque se le proporcionen varias entregas o servicios en el marco del citado viaje.

Dicha prestación se entenderá realizada en el lugar donde la agencia tenga establecida la sede de su actividad económica o posea un establecimiento permanente desde donde efectúe la operación».

Señalar que, en orden al devengo, de acuerdo con el artículo 75, Uno, 2.º, en las prestaciones de servicios se devenga el impuesto cuando se presten, ejecuten o efectúen las operaciones gravadas.

Es en este sector muy habitual que se produzcan pagos anticipados, devengándose el impuesto en el momento del cobro total o parcial del precio por los importes efectivamente percibidos.

V. LA BASE IMPONIBLE

La base imponible es en este régimen especial una de las peculiaridades más importantes. Si la regla general del impuesto es que la base imponible sea el importe total de la contraprestación (art. 78, Uno), de acuerdo con el artículo 145, Uno «la base imponible será el margen bruto de la agencia de viajes».

Continúa este artículo desarrollando el concepto de margen bruto: «A estos efectos, se considerará margen bruto de la agencia la diferencia entre la cantidad total cargada al cliente, excluido el Impuesto sobre el Valor Añadido que grave la operación, y el importe efectivo, impuestos incluidos, de las entregas de bienes o prestaciones de servicios que, efectuadas por otros empresarios o profesionales, sean adquiridos por la agencia para su utilización en la realización del viaje y redunden directamente en beneficio del viajero».

El legislador está planteando una ecuación del siguiente tenor:

- Sea MB el margen bruto.
- PV la cantidad total cargada al cliente incluido el Impuesto sobre el Valor Añadido.
- 16 por 100 el tipo de Impuesto sobre el Valor Añadido en vigor.
- C el importe efectivo, impuestos incluidos, de las entregas de bienes o prestaciones de servicios adquiridos por la agencia para la realización del viaje.

Resulta, por tanto:

$$MB = [PV - (MB \times 0'16)] - C$$

Donde $[PV - (MB \times 0'16)]$ es «la cantidad total cargada al cliente, excluido el Impuesto sobre el Valor Añadido que grave la operación».

$$\text{De donde } MB + (MB \times 0'16) = PV - C$$

$$\text{Simplificando, resulta, } MB = \frac{PV - C}{1'16}$$

Continúa el artículo 145, Uno precisando: «A efectos de lo dispuesto en el párrafo anterior, se considerarán adquiridos por la agencia para su utilización en la realización del viaje, entre otros, los servicios prestados por otras agencias de viajes con dicha finalidad, excepto los servicios de mediación prestados por las agencias minoristas, en nombre y por cuenta de las mayoristas en la venta de viajes organizados por estas últimas». Esta redacción ha sido dada por la Ley 23/1994, de 6 de julio. Hasta entonces se incluían como servicios utilizados en la realización del viaje y que redundaban directamente en beneficio del viajero los prestados por las agencias minoristas a las mayoristas.

Ciertamente la modificación legislativa es acertada; resulta evidente que la mediación prestada por la agencia minorista a la mayorista es un servicio imprescindible que posibilita a ésta la venta de los productos por ella elaborados pero que no redundan directamente en beneficio del viajero ni tampoco se utiliza en la realización del viaje sino en su comercialización. Cabría pensar en otros servicios que serán imprescindibles para la agencia de viajes mayorista como el teléfono o el fax.

Al excluirse estos costes de la determinación del margen bruto, si bien se produce un aumento del mismo y, por tanto, del Impuesto sobre el Valor Añadido devengado, también es cierto que se produce un incremento de igual importe en el Impuesto sobre el Valor Añadido soportado deducible. No obstante, esta modificación sí beneficia a las agencias de viajes en aquellas operaciones total o parcialmente exentas, puesto que el Impuesto sobre el Valor Añadido soportado ya no se pierde.

«Para la determinación del margen bruto de la agencia no se computarán las cantidades o importes correspondientes a las operaciones exentas del impuesto en virtud de lo dispuesto en el artículo 143 de esta ley, ni los de los bienes o servicios utilizados para la realización de las mismas».

Termina el artículo 145, Dos indicando: «No se considerarán prestados para la realización de un viaje, entre otros, los siguientes servicios:

- 1.º Las operaciones de compraventa o cambio de moneda extranjera.
- 2.º Los gastos de teléfono, télex, correspondencia y otros análogos efectuados por la agencia».

En la anterior regulación reglamentaria, en vigor hasta el 31 de diciembre de 1992, se incluían los servicios de mediación en el alquiler de inmuebles o de medios de transporte; su no inclusión en la nueva regulación legal no significa que los servicios de mediación en el alquiler de inmuebles o de medios de transporte se hayan de considerar para determinar el margen bruto pues, en realidad, al igual que los servicios de mediación prestados por las minoristas a las mayoristas no redundan directamente en beneficio del viajero.

VI. DETERMINACIÓN DE LA BASE IMPONIBLE

De la determinación de la base imponible se ocupa el artículo 146. La Exposición de Motivos de la Ley 30/1985 ya indicaba que habida cuenta la dificultad y, en ocasiones, imposibilidad de conocer *a priori* el margen bruto de cada operación, se establece que, a efectos de cumplimentar sus declaraciones-liquidaciones, los sujetos pasivos podrán determinar la base imponible globalmente para cada período de liquidación respecto de las operaciones a las que resulte aplicable el régimen especial.

Señala el artículo 146, Uno: «Los sujetos pasivos podrán optar por determinar la base imponible operación por operación o en forma global para cada período impositivo.

La opción surtirá efectos respecto de todas las operaciones sujetas al régimen especial efectuadas por el sujeto pasivo durante un período mínimo de cinco años y, si no mediare declaración en contrario, durante los años sucesivos».

El artículo 52 del Reglamento del Impuesto, aprobado por Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, se ocupa del ejercicio de esta opción a efectuar en el mes de diciembre anterior al inicio del año natural en que deba surtir efecto; en defecto de opción se entiende que el sujeto pasivo ha optado por determinar la base imponible operación por operación.

«Dos. La determinación en forma global, para cada período impositivo, de la base imponible correspondiente a las operaciones a las que resulte aplicable el régimen especial, se efectuará con arreglo al siguiente procedimiento:

- 1.º Del importe global cargado a los clientes, Impuesto sobre el Valor Añadido incluido, correspondiente a las operaciones cuyo devengo se haya producido en dicho período de liquidación, se sustraerá el importe efectivo global, impuestos incluidos, de las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por otros empresarios o profesionales que, adquiridos por la agencia en el mismo período, sean utilizados en la realización del viaje y redunden en beneficio del viajero.
- 2.º La base imponible global se hallará multiplicando por 100 la cantidad resultante y dividiendo el producto por 100 más el tipo impositivo general establecido en el artículo 90 de esta ley.

Tres. La base imponible no podrá resultar, en ningún caso, negativa.

No obstante, en los supuestos de determinación global de la base imponible, la cantidad en que el sustraendo exceda del minuendo podrá agregarse a los importes a computar en el sustraendo en los períodos de liquidación inmediatamente posteriores».

La ley permite, por tanto, determinar la base imponible de dos formas: operación por operación o bien en forma global. En este punto hay que indicar que se trata de dos formas de determinar la base imponible pero no de dos bases imponibles distintas. La ley en este punto es ciertamente clara; en el artículo 145 se ocupa de la base imponible diciendo que será el margen bruto de la agencia de viajes y en el siguiente artículo señala las dos formas para determinar la base imponible.

El que se ocupe especialmente de la determinación en forma global señalando el procedimiento con arreglo al cual se ha de efectuar, ha planteado algunas dudas al entenderse que se trataba de dos bases imponibles distintas, debidas fundamentalmente a una lectura superficial de ambos artículos siendo que en el artículo 145 se habla de «cantidad total cargada al cliente, *excluido* el Impuesto sobre el Valor Añadido que grava la operación» y en el artículo 146 se señala: «Del importe total cargado a los clientes, Impuesto sobre el Valor Añadido *incluido*». Un análisis a primera vista podría concluir con la afirmación de que determinando la base imponible excluyendo el Impuesto sobre el Valor Añadido daría lugar a una cantidad inferior que incluyéndolo.

Desde luego que esta afirmación es equivocada; de la misma manera que la base imponible en este régimen especial no es el resultado de dividir el importe total cargado al cliente, Impuesto sobre el Valor Añadido incluido, entre l'16, como sucede en el régimen general, tampoco el Impuesto sobre el Valor Añadido que grava la operación es el resultado de restar de la cantidad total cargada al cliente, Impuesto sobre el Valor Añadido incluido, la base imponible anteriormente calculada.

Como se ha indicado al tratar la base imponible, el legislador plantea una ecuación del siguiente tenor:

- Sea *MB* el margen bruto.
- *PV* la cantidad total cargada al cliente, incluido el Impuesto sobre el Valor Añadido.
- 16 por 100 el tipo del Impuesto sobre el Valor Añadido en vigor.
- *C* el importe efectivo, impuestos incluidos, de las entregas de bienes o prestaciones de servicios adquiridos por la agencia para la realización del viaje.

Resulta, por tanto:

$$MB = [PV - (MB \times 0'16)] - C$$

Donde $[PV - (MB \times 0'16)]$ es «la cantidad total cargada al cliente, excluido el Impuesto sobre el Valor Añadido que grava la operación».

De donde $MB + (MB \times 0'16) = PV - C$

$$\text{Simplificando, resulta, } MB = \frac{PV - C}{1'16}$$

Dicho esto, hay que aclarar que la opción por un sistema u otro de determinación de la base imponible no va a suponer a lo largo de varias liquidaciones un resultado idéntico, toda vez que al disponer el legislador que la base imponible no podrá resultar, en ningún caso, negativa, las operaciones que resulten deficitarias, es decir, aquellas en que las cantidades percibidas de los clientes sean inferiores a las satisfechas a los proveedores, no permitirán en el procedimiento de «operación por operación» su compensación con las que resulten beneficiosas; sin embargo, en el procedimiento «en forma global para cada período impositivo» al tomar en consideración la totalidad de las operaciones, las negativas y las positivas se compensarán entre sí.

Además, en la nueva redacción dada por la Ley 37/1992, el legislador permite que en el supuesto de determinación global, si en algún período las cantidades percibidas de los clientes son inferiores a las cantidades satisfechas a los proveedores, esta cantidad negativa pueda aprovecharse en los períodos de liquidación inmediatamente posteriores.

Conviene, con un ejemplo, explicar cómo se determina la base imponible.

– Sea la cantidad total cargada al cliente de 35.000 u.m. (IVA incluido).

– Sean las siguientes prestaciones de servicios recibidas por la agencia de viajes:

Servicio recibido	Precio	Tipo IVA	Cuota IVA	Total
Factura hotelero	20.000	7%	1.400	21.400
Factura transportista	5.000	7%	350	5.350
Factura seguro viaje	500	Exento	0	500
Factura minorista	3.500	16%	560	4.060
Propagandas, folletos	500	16%	80	580

Cálculo del margen bruto:

Cantidad cargada al cliente	35.000
Factura hotelero	21.400
Factura transportista	5.350
Factura seguro viaje	500
Total servicios recibidos	27.250

– La diferencia entre la cantidad total cargada al cliente y los servicios recibidos es 7.750.

– La base imponible se halla multiplicando por 100 la cantidad anterior y dividiendo el producto por 100 más el tipo impositivo general:

$$\frac{7.750 \times 100}{100 + 16} = 6.681$$

– La cuota del Impuesto sobre el Valor Añadido que grava la operación es, por tanto:

$$6.681 \times 16\% = 1.069$$

VII. REPERCUSIÓN DEL IMPUESTO

La repercusión del impuesto es, en este régimen especial, singularmente problemática. En la anterior regulación reglamentaria se disponía: «En las operaciones a las que resulte aplicable este régimen especial los sujetos pasivos deberán repercutir en factura la cuota impositiva del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Lo dispuesto en el párrafo anterior será de aplicación incluso en los casos en que la destinataria de la operación sea otra agencia de viajes, sometida o no a este régimen especial» (art. 127.1).

Desde luego, esta disposición reglamentaria no es muy afortunada, fundamentalmente porque en el momento de emitir la factura la agencia de viajes desconoce con precisión la base imponible y por tanto la cuota impositiva, toda vez que la base imponible en este régimen es el margen bruto de la agencia.

La regulación actual de la repercusión se encuentra en el artículo 142 de la Ley 37/1992, que en su primer párrafo señala: «En las operaciones a las que resulte aplicable este régimen especial los sujetos pasivos no estarán obligados a consignar en factura separadamente la cuota repercutida, debiendo entenderse, en su caso, comprendida en el precio de la operación».

Esta autorización supone una excepción al principio general de repercusión del impuesto establecido en el artículo 88, Dos de la ley: «... la cuota repercutida se consignará separadamente de la base imponible ...».

A partir del 1 de enero de 1993 la nueva redacción del actual artículo 96, Uno, 2.º de la Ley del Impuesto que se ocupa de las exclusiones y restricciones del derecho a deducir, admite la deducción de las cuotas soportadas por los servicios de desplazamiento o viajes y por los gastos de manutención y estancia del propio sujeto pasivo, de su personal o de terceros cuando el importe de los mismos tuviera la consideración de gasto deducible a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o del Impuesto sobre Sociedades.

Durante los años 1993 y 1994, los empresarios o profesionales que han soportado estas cuotas repercutidas por agencias de viajes a las que les era de aplicación el régimen especial, difícilmente habrán podido hacer uso de este derecho a deducir las cuotas soportadas por la imposibilidad de calcularlas por las agencias de viajes.

La Ley 42/1994, de 30 de diciembre, viene a dar respuesta a esta problemática al añadir un segundo párrafo al artículo 142 que dice lo siguiente: «En las operaciones efectuadas para otros empresarios o profesionales, que comprendan exclusivamente entregas de bienes o prestaciones de servicios realizadas totalmente en el ámbito espacial del impuesto, se podrá hacer constar en la factura, a solicitud del interesado y bajo la denominación "cuotas de Impuesto sobre el Valor Añadido incluidas en el precio", 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».

Hay que hacer notar algunas precisiones:

1. El destinatario debe ser empresario o profesional.
2. Las prestaciones de servicios o entregas de bienes deben realizarse totalmente en el ámbito espacial del impuesto, definido en el artículo 3.º de la ley.

3. El importe de estas cuotas no ha de coincidir con las que resultan de la aplicación del régimen especial por la agencia de viajes.
4. El legislador ha entendido, en definitiva, que en el precio final la cuota incluida es un 6 por 100, porcentaje que desde luego no está en relación directa con ninguno de los tipos impositivos actualmente en vigor.

VIII. DEDUCCIONES

El artículo 147 pone fin a este régimen especial de las agencias de viajes.

«Las agencias de viajes a las que se aplique este régimen especial podrán practicar sus deducciones en los términos establecidos en el Título VIII de esta ley.

No obstante, no podrán deducir el impuesto soportado en las adquisiciones de bienes y servicios que, efectuadas para la realización del viaje, redunden directamente en beneficio del viajero».

Determinada por tanto la base imponible y el Impuesto sobre el Valor Añadido devengado, la agencia va a poder deducir las cuotas soportadas conforme a las normas generales del artículo 92 y siguientes.

Como se ha indicado, la exención del artículo 143 es una exención plena y así lo señala el artículo 94, Uno, 1.º, letra d) de la Ley 37/1992. La regla de prorrata no será de aplicación, como norma general, a estos sujetos pasivos.

En la práctica, las cuotas soportadas deducibles lo serán por gastos generales (alquileres, teléfono, publicidad, etc.), así como las cuotas soportadas por los servicios de mediación prestados por las agencias minoristas, en nombre y por cuenta de las mayoristas en la venta de viajes organizados por estas últimas, ya que como se ha indicado se entiende por el legislador que estos servicios no se utilizan para la realización del viaje.

Para terminar, señalar que «las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido incluidas en el precio», que de acuerdo con la redacción dada al artículo 142 por la Ley 42/1994 pueden hacer constar en la factura las agencias de viajes a las que se aplique este régimen especial, no podrán ser objeto de deducción por las agencias de viajes que adquieran estos servicios si éstos son adquiridos para la realización del viaje por esta segunda agencia.