

Análisis comparativo del régimen especial de las agencias de viajes en el IVA y en el IGIC

Marcos M. Pascual González
Estudiante de 3^{er} ciclo del Área de
Derecho Financiero y Tributario,
Universidad de La Laguna

1. Ámbito de aplicación

La idoneidad de establecer un régimen especial en el IVA deriva de la necesidad de «corregir los efectos que se derivarían, ante la aplicación del IVA, del desajuste entre los ‘input’ y los ‘output’ de las agencias operadoras, tanto desde un punto de vista temporal como territorial. Temporalmente, permite eludir los problemas derivados del hecho de que en muchas ocasiones las agencias contratan sus ‘output’ antes de haber confirmado sus ‘input’. Territorialmente (...) permite a las agencias deducirse el IVA soportado de sus proveedores aunque sea un IVA extranjero»¹. Ta-

¹ DELGADO PACHECO, J.: «El régimen de las operaciones de agencia y mediación en el IVA». *Crónica Tributaria*, nº 45, p. 89. Para CUBERO TRUYO, la justificación del régimen especial está, sobre todo, en evitar la distorsión que produce el «soportar ‘IVA’ en países distintos al de suyo, un IVA irrecuperable por la imposibilidad de deducir IVAs extranjeros» («Los regímenes especiales en la Sexta Directiva de la CEE», *Noticias de la CEE*, nº 69, p. 75).

les observaciones, como ha puesto de manifiesto CLAVIJO HERNÁNDEZ, son extensibles al IGIC².

El régimen especial de las agencias de viajes se regula en la Sexta Directiva de la Comunidad Europea sobre el IVA. En ella se concibe, no como un régimen subjetivo predicable de determinados tipos de agencias de viajes, sino como un régimen objetivo que se aplica a ciertas operaciones realizadas tanto por las agencias de viajes³ como por los organizadores de circuitos turísticos (*tour-operators*)⁴. De este modo, estarán sujetas al régimen especial las operaciones por ellos realizadas cuando concurren las circunstancias legalmente previstas, mientras que el resto de operaciones quedan sometidas al régimen general⁵.

Los requisitos para que sea de aplicación el régimen especial, son los siguientes:

Del mismo parecer se muestra QUEROL GARCÍA, V.: «El IVA y las agencias de viajes». *Gaceta Fiscal*, nº 5, 1983, p. 116.

² CLAVIJO HERNÁNDEZ, F.: *Impuesto General Indirecto de Canarias*. Tomo II. Editorial CISS, hojas intercambiables, p. E-7, XIII-45.

³ Según la legislación española, las agencias de viajes se califican en:

- Agencias mayoristas: son aquéllas que organizan paquetes turísticos para suministrarlos a las agencias minoristas, sin poder ofrecerlos directamente a los viajeros.
- Agencias minoristas: son las que ofrecen los paquetes turísticos al viajero, bien los organizados por las mayoristas, en nombre propio o en nombre de éstas, esto es, actuando como mediadoras, o bien los organizados por las mismas.

De lo que antecede es claro que el régimen especial será de aplicación a las operaciones concretas en tanto cabe la posibilidad de que una agencia de viajes realice operaciones sujetas bien al régimen general, bien al especial tanto del IVA como del IGIC.

Para un análisis en profundidad del régimen jurídico estatal de las agencias de viajes vid. BLANQUER, D.: *Derecho del Turismo*, Ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 1999. Un estudio de la normativa general de las Comunidades Autónomas en la materia es el realizado por SUAY RINCÓN, J. y RODRÍGUEZ GONZÁLEZ, M^oP.: «Régimen jurídico-administrativo de las agencias de viajes: una visión comparada de la normativa específica en materia de turismo». *Turismo. Comercialización de productos, gestión de organizaciones, aeropuertos y protección de la naturaleza*. II Congreso Universidad y Empresa, Ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 2000.

⁴ Cfr. DELGADO PACHECO, J.: «El régimen de las operaciones de agencia y mediación en el IVA», op. cit., p. 85. Para CARBAJO VASCO, toda subjetivización de la tributación de las agencias de viajes sería nula de pleno derecho y, en consecuencia, susceptible de recurso prejudicial ante el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas («El IVA y las agencias de viajes», *Gaceta fiscal*, nº 30, 1986, p. 143).

⁵ Para un análisis de la aplicación del régimen general a las agencias de viajes, vid. DOCAVO ALBERTI, L.: «La aplicación del IVA a las Agencias de Viajes con arreglo a la nueva Ley 37/92 de 28 de diciembre». *Impuestos*, 1993, tomo II, p. 540 y ss.

- Que la agencia de viajes o el organizador de circuitos turísticos actúe en nombre propio respecto a los viajeros,
- Que utilice para la realización del viaje⁶ bienes entregados o servicios prestados por otros empresarios o profesionales.

En todo caso, siempre que concurren los requisitos previstos en la ley —tanto en el caso del IVA como del IGIC— el régimen especial no es renunciable, por lo que, como afirma TEJERIZO LÓPEZ, «los sujetos pasivos a quienes resulta aplicable no podrán optar por el régimen especial simplificado ni por el general»⁷.

Conforme ha puesto de manifiesto CLAVIJO HERNÁNDEZ⁸, son tres los requisitos a cumplir para que las actividades de las agencias de viajes queden sujetas a este régimen especial, tanto en las operaciones sujetas al IVA como al IGIC:

1) *Las agencias o los organizadores de circuitos turísticos han de actuar en nombre propio*

Con ello se exige que el medio de transporte y/o el hospedaje ha de ser contratado por la agencia de viajes o el *tour-operator* en nombre propio, sin que la empresa de transporte y/o de hospedaje tengan relación directa con el viajero. Este régimen no será de aplicación cuando la agencia se limite en su actuación a la venta de billetes de los medios de transporte o a la contratación de plazas hote-

⁶ A efectos de este régimen especial, tendrán la consideración de viajes los servicios de hospedaje o transporte prestado conjuntamente o por separado y, en su caso, con otros de carácter accesorio o complementario, como es el caso de excursiones, guías turísticos, alquiler de otros medios de transporte, etc. Estos servicios accesorios o complementarios, también denominados «individualizados» o «suelos», tributarán por el régimen especial cuando el viaje organizado en el que se prestan tribute por dicho régimen. En otro caso lo harán por el régimen general.

A título de ejemplo, el servicio de mediación en una visita a las Pirámides de Güimar, tributará por el régimen especial si al agencia lo contrata en nombre propio en beneficio y se lleva a cabo como actividad complementaria a un viaje organizado. De no concurrir tales circunstancias, este servicio de mediación tributará por el régimen general.

⁷ «Impuesto sobre el Valor Añadido». *Curso de Derecho Tributario. Parte Especial*. Ed. Marcial Pons, 15ª edición, Barcelona, 1999. Para LAGUARTA LAGUARTA, la obligatoriedad surge de la necesidad de uniformidad fiscal en favor de la libre concurrencia, ante la intencionalidad del objeto del mercado de las agencias de viajes («Regímenes especiales»). *El IVA en el sistema tributario español*, Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, 1986, vol. I, p. 703).

⁸ CLAVIJO HERNÁNDEZ, F.: *Impuesto General Indirecto de Canarias*, op. cit., p. E-7, XIII-46.

leras en nombre del cliente⁹, así como en el caso de la venta de un viaje organizado por una agencia mayorista¹⁰.

La determinación de si una agencia de viajes actúa en nombre propio o por cuenta ajena, es una cuestión de hecho que deberá probarse en cada caso por los medios admitidos en derecho¹¹. No obstante, se deberá prestar especial atención a los acuerdos entre la agencia de viajes y el tercero. De este modo, si la factura expedida por la agencia no se hace a nombre de la minorista, la actuación es en nombre ajeno; será también en nombre ajeno la actuación de mediación de la agencia cuando el viajero pague directamente a los hoteles o a las compañías de transporte¹².

En atención al requisito que ahora analizamos, ha considerado el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas en su Sentencia de 22 de octubre de 1998, que se debe incluir en el citado régimen a todo operador turístico que, sin ser agencia de viajes ni organizador de circuitos turísticos en el sentido dado generalmente a los mismos, efectúa operaciones similares. Es el caso de aquellas operaciones en las que los hoteleros ofrecen a sus clientes servicios que han debido adquirir de terceros —*v. gr.*, una excursión— pues, como afirma el Tribunal, «una interpretación que reserve la aplicación 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»¹³.

⁹ *Ibidem*.

¹⁰ Cfr. punto 1º del artículo 141, Dos de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido. En los mismos términos se pronuncia el legislador en el punto 1º del apartado 2 del artículo 54 de la Ley 20/1991, de 7 de junio, de Modificación de los Aspectos Fiscales del Régimen Económico y Fiscal de Canarias.

¹¹ No obstante, DOCAVO ALBERTI entiende que la cuestión no es de hecho, sino de derecho («La aplicación del IVA a las Agencias de viajes». *Impuestos*, 1991, Tomo I, p. 210, al que nos remitimos para un estudio pormenorizado de las distintas situaciones en que existe la presunción de que la agencia minorista actúa por cuenta ajena).

¹² No son las apuntadas sino algunas de las circunstancias de hecho que tiene en cuenta la Dirección General de Tributos para entender no aplicable el régimen especial. Para el análisis de las mismas, vid. GARCÍA-OVIES SARANDESES, I.: «Consideraciones respecto a la inclusión de las Agencias de Viajes en el régimen especial del IVA» *Impuestos*, 1987, Tomo I, p. 120 y siguientes.

¹³ Apartado 21 de la sentencia de 22 de octubre de 1998, Asuntos acumulados C-308/96 y C-94/97, T.P. MADGETT y R.M. BALDWIN (The Howden Court Hotel).

Tras la mencionada Sentencia, la Dirección General de Tributos consideró, en Contestación de 16 de marzo de 1999, que es de aplicación el régimen a una sociedad que organiza la venta de viajes de estudio de idiomas cuando actúa en nombre propio en relación con sus clientes y utiliza para la realización de los viajes bienes entregados o servicios prestados por otros empresarios o profesionales¹⁴. También lo es para una sociedad que prepara y organiza viajes para empresas o grupos, reservas de hoteles, banquetes y ceremonias, sin ser ni agencia de viajes ni organizador de circuitos turísticos, cuando organice y venda en nombre propio viajes (servicios de hospedaje o transporte prestados conjuntamente o por separado y, en su caso, con otros de carácter accesorio o complementario de los mismos) en cuya realización haya utilizado bienes entregados o servicios prestados (servicios de hospedaje, servicios de transporte y, en su caso, otros de carácter accesorio o complementario) por otros empresario o profesionales¹⁵.

2) Las agencias de viajes o los organizadores de circuitos turísticos han de ser quienes organicen el viaje

Aunque parezca que este requisito implica en sí mismo una redundancia, no lo es por cuanto permite excluir de la aplicación del régimen a las agencias minoristas que, aun actuando en nombre propio frente al viajero, efectúan la venta de un viaje organizado por una agencia mayorista¹⁶.

Como señala CHECA GONZÁLEZ, la organización de un viaje implica «que las agencias de viajes tengan que celebrar dos clases de contratos: unos con empresas hoteleras, de transporte, de espectáculos, etc., y otro con cada uno de los viajeros»¹⁷.

3) Las agencias de viajes o los organizadores de circuitos turísticos deberán utilizar bienes y servicios proporcionados por otros empresarios o profesionales

En consecuencia, de emplearse medios propios, tributarán por el régimen general, tanto del IVA como del IGIC. En el supuesto de usar en el viaje medios

¹⁴ En este supuesto concreto la entidad que realizó la consulta, presta servicios de enseñanza de idiomas, y además prepara viajes de estudio de idioma en Irlanda, pero sin organizarlos directamente, sino que los adquiere a otra entidad española, que es la que prepara el paquete con el desplazamiento, alojamiento y clases, para posteriormente venderlos en su propio nombre a sus alumnos.

¹⁵ Cfr. Contestación de la Dirección General de Tributos de 16 de abril de 1999.

¹⁶ Cfr. punto 2º del apartado dos del artículo 141 de la Ley reguladora del IVA y, en el mismo sentido, el punto 2º del apartado 2 del artículo 54 de la Ley 20/1991.

¹⁷ *Los regímenes especiales de liquidación del IVA*. Ed. Comares, Granada, 1986, p. 174.

ajenos y propios, el régimen especial se aplicará «en la proporción que estas adquisiciones representan en el coste total del servicio prestado»¹⁸. Así, por ejemplo, en el caso de que el servicio ofrecido por la agencia de viaje comprenda un transporte que se presta con medios propios y un hospedaje que se presta con medios ajenos, el servicio de transporte tributará por el régimen general, mientras que el de hospedaje lo hará por el especial.

2. Repercusión del Impuesto

A tenor de lo dispuesto en el artículo 142 de la Ley del IVA, en las operaciones a las que es de aplicación el régimen especial, los sujetos pasivos no estarán obligados a consignar separadamente en factura la cuota repercutida, por lo que se deberá entender que queda incluida en el precio del viaje. En la misma línea, el apartado 6 del artículo 54 de la Ley 20/1991, dispone que «la cuota repercutida podrá no consignarse en la factura separadamente de la base imponible debiendo entenderse, en tal caso, comprendida en el precio de la operación». No obstante, por lo dispuesto en el artículo 106.1 del Reglamento¹⁹, parece entenderse que la norma general es repercutir en factura la cuota impositiva del IGIC, incluso en el caso de que la destinataria de la operación sea otra agencia de viaje, sometida o no a este régimen especial. Si bien es cierto que en el apartado 2 del mismo precepto se recoge la posibilidad previamente establecida en la Ley, de no consignar en la factura separadamente la cuota repercutida de la base imponible y, en consecuencia, entender aquélla comprendida en el precio del viaje.

La práctica habitual de las agencias de viajes sujetas al IGIC, es la de incluir el impuesto en el precio del servicio reflejado en la factura. De consignarlo de manera separada el IGIC que se ha de repercutir, como señala CLAVIJO HERNÁNDEZ, es el correspondiente al margen bruto de la agencia²⁰, sin que puedan trasladarse

¹⁸ AAVV: *Memento Práctico Fiscal*. Ediciones Francis Lefebvre, Madrid, 2000, p. 1.050. En el mismo sentido se expresa CLAVIJO HERNÁNDEZ, al afirmar que el régimen especial, «sólo será de aplicación respecto de los servicios prestados mediante medios ajenos» (CLAVIJO HERNÁNDEZ, F.: *Impuesto General Indirecto de Canarias*, op. cit., p. E-7, XIII-46).

¹⁹ Real Decreto 2.538/1994, de 29 de diciembre, por el que se dictan normas de desarrollo relativas al Impuesto General Indirecto Canario y al Arbitrio sobre la Producción e Importación en las Islas Canarias.

²⁰ En virtud de lo dispuesto en el apartado 5 del artículo 54 de la Ley 20/1991, por margen bruto ha de entenderse la cantidad total cargada al cliente, con la exclusión del IGIC que grava la operación, y el importe efectivo, impuestos incluidos, de las entregas de bienes y prestaciones de servicios que, efectuadas por otros empresarios o profesionales, sean ad-

a los clientes las cuotas soportadas por ellas en la adquisición de los bienes o servicios que se utilizan en la realización del viaje²¹.

En el caso del IVA encontramos una diferencia en este punto al estipular el párrafo segundo del artículo 142 de la Ley del impuesto que «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 del IVA incluidas en el precio’, la cantidad resultante de multiplicar el precio total de la operación por 6 y dividir el resultado por 100»²².

En definitiva, cuando la cuota repercutida se refleje de manera separada, si se trata del IGIC, la misma se ha de calcular sobre el margen bruto, mientras que en el IVA se hará sobre el precio total de la operación.

3. Las exenciones

El artículo 143 de la Ley reguladora del IVA declara exentos del impuesto los servicios prestados por los sujetos pasivos que estuvieran sometidos al régimen especial, 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 Europea.

También estarán exentas de dicho impuesto las prestaciones de servicios a los viajeros que se realicen en Canarias, Ceuta y Melilla por no formar parte de la Comunidad Europea a efectos del IVA.

quiridos por al agencia para su utilización en la realización del viaje y redunden directamente en beneficio del viajero.

²¹ CLAVIJO HERNÁNDEZ, F.: *Impuesto General Indirecto de Canarias*, op. cit., p. E-7, XIII-47.

²² Esta cuota tendrá la consideración para el destinatario de la operación de cuotas soportadas por repercusión directa, de tal modo que lo podrán deducir aplicando las reglas generales del derecho a la deducción, siempre que cumplan con los siguientes tres requisitos:

1. que el destinatario sea empresario o profesional y actúe en el ejercicio de una actividad empresarial o profesional,
2. que el viaje suministrados comprenda sólo entregas de bienes o prestaciones de servicios localizados en el territorio del impuesto,
3. que se consignen separadamente la cuota incluida en el precio como antes indicamos, pues de hacerse constar «precio total, IVA incluido» el destinatario no podrá deducir cuota alguna (*Memento Práctico Fiscal*, op. cit., p. 1050).

No obstante, en Canarias las agencias de viajes estarán sujetas al IGIC, cuya Ley reguladora, en su artículo 54.3, es del mismo tenor que la del IVA en cuanto a declarar exentos los servicios prestados fuera del territorio comunitario²³. Como apunta NÚÑEZ PÉREZ, «se trata de una exención plena, por lo que serán deducibles las cuotas soportadas en la adquisición de bienes o servicios que se utilicen por la agencia de viajes en la realización de dichas operaciones exentas»²⁴.

Tanto en el caso del IVA como del IGIC, cuando las entregas se realicen parcialmente en territorio comunitario, estará exenta la parte del servicio efectuado fuera de la Comunidad Europea. Esta determinación, que se podrá hacer con la aplicación de cualquier criterio razonable, se realizará normalmente atendiendo al coste de los servicios prestados fuera de la Comunidad, para lo que será necesario concretar el lugar en que se entiende prestado individualmente cada servicio, en función de las reglas de localización que a continuación analizaremos.

4. Lugar de realización del hecho imponible

Con carácter previo a la determinación del lugar dónde se entiende realizado el hecho imponible, es necesario precisar la condición que, en conjunto, han de tener las distintas operaciones que, en su caso, lleven a cabo las agencias de viajes o los *tour-operators* respecto de cada viajero para la realización del viaje en los términos que ya hemos visto —transporte o/y hospedaje—. En este sentido, tanto el artículo 144 de la Ley del IVA como el 54.4 del IGIC, establecen que aunque sean varios los servicios que se procuren en el marco del viaje, todas las operaciones tendrán la consideración de prestación de servicios única.

El lugar de realización del hecho imponible se corresponderá con donde se entienda realizada dicha prestación de servicios única. El segundo párrafo del artículo 144 de la Ley del IVA y el segundo párrafo del artículo 54.4 de la Ley del IGIC, indican que será donde la agencia tenga establecida la sede de su actividad económica o posea un establecimiento permanente desde el que efectúe la operación.

Por lo que respecta al IGIC, CLAVIJO HERNÁNDEZ analiza esta regla y concluye que «constituye en verdad una excepción a lo que los apartados 2º y 3º b), respec-

²³ Si bien el artículo 54 de la Ley 20/1991 fue modificado por el apartado noveno del artículo 9 de la Ley 66/1997, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, no se tuvo en cuenta en el momento de su redacción que, en virtud del artículo G del Tratado de Maastricht —posterior artículo 8 del Tratado de la Unión Europea, y vaciado de contenido a partir del Tratado de Amsterdam—, se sustituyó el término «Comunidad Económica Europea», por el de «Comunidad Europea».

²⁴ *El Impuesto General Indirecto y el Régimen Fiscal de Canarias*. Ed. Cedecs, Barcelona, 1996, p. 189.

tivamente, del número 2 del artículo 17 establecen para la localización de los hechos imponibles de los servicios de transporte y de hostelerías»²⁵. No podemos compartir tal apreciación, por cuanto entendemos que la referencia hecha por el legislador en el artículo 17 de la Ley reguladora del IGIC —o en el artículo 70 de la Ley del IVA—, se refiere al supuesto de la prestación del servicio de transporte o de hospedaje que realiza la propia empresa de transporte o de hostelería. Sin embargo, a nuestro juicio, lo regulado en el artículo 54.4 de la Ley del IGIC —o en el 144 en la Ley del IVA— no es una excepción, sino una especialidad derivada de una situación específica pues, si bien de *facto* la prestación la realiza el transportista o el hotelero, de *iure* —siempre y cuando concurren los requisitos ya mencionados— el servicio lo presta la agencia.

En consecuencia, no sólo no interpretamos los preceptos como una excepción, sino que incluso consideramos que respetan la regla general contenida en los artículos 69 de la Ley del IVA y 17.1 de la del IGIC, en los que se establece que la prestación del servicio se entiende realizada donde el prestador de los mismos tenga la sede de su actividad. Y ello es así desde el momento en que se considera que los distintos servicios constituyen una prestación única, por lo que el hecho relevante será el momento en el que se celebre el contrato cuyo objeto sea el viaje organizado. Es lógico considerar, por tanto, que el lugar de realización del hecho imponible será el del perfeccionamiento de dicho contrato.

Desde este punto de vista, estarán sujetas a IVA aquellas operaciones llevadas a cabo por agencias minoristas cuando actúen en nombre propio respecto del viajero, siempre que el establecimiento desde el que se prestan los servicios esté situado en territorio comunitario a efectos de dicho impuesto. Mientras que si la prestación se hace desde territorio de la Comunidad Autónoma de Canarias, la operación estará sujeta al IGIC.

5. La base imponible y su determinación

Conforme a lo dispuesto en el primer párrafo del artículo 145.1 de la Ley del IVA, la base imponible será el margen bruto de la agencia de viajes²⁶, que se define como la diferencia entre la cantidad total cargada al cliente —con la exclusión del IVA, descuentos y «rappels»— y el importe efectivo —impuestos inclui-

²⁵ CLAVIJO HERNÁNDEZ, F.: *Impuesto General Indirecto de Canarias*, op. cit., p. E-7, XIII-47. Lo que puede hacerse extenso al respecto de la regla contenida en el artículo 70 de la Ley del IVA.

²⁶ Como ha puesto de manifiesto CLAVIJO HERNÁNDEZ, es aquí donde radica la diferencia entre este régimen especial y el régimen general (*Impuesto General Indirecto de Canarias*, op. cit., p. E-7, XIII-47).

dos— 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 viajero²⁷. Estas consideraciones efectuadas por el legislador para el cálculo del margen bruto deberán precisarse en los siguientes términos:

- Tendrán la condición de servicios adquiridos por la agencia para su utilización en la realización del viaje, entre otros, los prestados por otras agencias de viajes con dicha finalidad,
- De lo anterior se exceptúan los servicios de mediación prestados por las agencias minoristas para la venta de viajes organizados por las mayoristas, cuando aquéllas actúen en nombre y por cuenta de éstas,
- Tampoco se computará para el cálculo del margen bruto los importes que correspondan a las operaciones que, a tenor del artículo 143, quedan exentas del impuesto,
- No se computarán los gastos realizados en servicios que no tienen la consideración de prestaciones para el viaje, como son las operaciones de cambio de moneda extranjera, los gastos de teléfono, fax, correspondencia y otros análogos efectuados por la agencia.

Las agencias de viajes podrán elegir para determinar la base imponible entre dos procedimientos diferentes: operación por operación, tal y como acabamos de analizar, o de forma global para cada período impositivo. La opción, como refleja el segundo párrafo del artículo 146, surtirá efecto respecto de todas las operaciones sujetas al régimen especial realizadas por el sujeto pasivo durante un período mínimo de cinco años y, de no mediar declaración en contrario, durante los años sucesivos. Y la deberán ejercitar al tiempo de presentar la declaración de comienzo del ejercicio de la actividad, o bien durante el mes de diciembre anterior al inicio del año natural en que deba surtir efecto²⁸. De no hacerse uso de tal derecho, se entiende, como dispone el artículo 52.3 del Reglamento del IVA, que el sujeto pasivo opta por el procedimiento operación por operación.

En el supuesto de optar por determinar la base imponible en forma global²⁹, ésta se hará para cada período impositivo de acuerdo al siguiente método:

²⁷ Compartimos la calificación de «compleja» que TEJERIZO LÓPEZ da a tal descripción («Impuesto sobre el Valor Añadido», op. cit., p. 649).

²⁸ Vid. artículo 52.1 del Reglamento del IVA.

²⁹ «En la práctica va a ser mucho más frecuente la utilización de la determinación de la base imponible en forma global, y por lo general la determinación de la base imponible

- 1º. Del importe global cargado a los clientes —IVA incluido— por las operaciones cuyo devengo se haya producido en dicho período de liquidación, se sustrae 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.
- 2º. La base imponible global se hallará multiplicando por cien la cantidad resultante y dividiendo el producto por cien más el tipo impositivo general establecido por la Ley. Con una fórmula matemática, este método quedaría expresado del siguiente modo:

$$BI = \frac{(IC-IP) \times 100}{100 + Tg}$$

En donde:

BI = base imponible global.

IC = importe global cargado a los clientes, IVA incluido.

IP = importe efectivo global, impuestos incluidos, de las entregas de bienes y prestaciones de servicios adquiridos por la agencia en el mismo período y utilizados en la realización del viaje y que redunden en beneficio del viajero.

Tg = Tipo de gravamen general del IVA.

- 3º. La base imponible no podrá ser, en ningún caso, negativa. No obstante, en el segundo párrafo del apartado tres del artículo 146 de la Ley del IVA, se preceptúa que 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.

Las particularidades que en la determinación de la base imponible presenta el IGIC son las siguientes:

operación por operación sólo será utilizada por empresas con escaso número de operaciones sometidas a este régimen especial, y por las cuales tengan unos costes de adquisición de bienes y servicios a terceros claramente definidos» (GARCÍA-ROYO, L.G. y BAÑARES MANSO, J.L.: «El IVA y las agencias de viajes». *El IVA en el sistema tributario español*. Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, 1986, vol. I, p. 870).

- A la clasificación de los servicios que no tienen la consideración de prestaciones para la realización del viaje, el artículo 109.2 del Reglamento añade los servicios de mediación en el alquiler de inmuebles o medios de transporte.
- En el artículo 22 del Reglamento de gestión, se establece que la opción para la determinación de la base imponible global deberá ejercitarse bien en la declaración censal de comienzo de la actividad, bien en la declaración censal de modificación, en cuyo caso deberá presentarse durante el mes de enero del primer año en que la opción deba surtir efecto.
- La renuncia a determinar la base imponible global para cada período de liquidación se ejercerá a través de la declaración censal de modificación que tendrá que presentarse durante el mes de enero del primer año en que la renuncia surta efecto.
- Tanto la opción para determinar la base imponible global como la renuncia a la misma, tendrán efecto durante los años naturales posteriores, mientras no se presente declaración censal de modificación en contrario.
- El tipo de gravamen a aplicar para el cálculo de la base imponible global es inferior en el IGIC que en el IVA.

6. Deducciones

Las agencias de viajes a las que se les aplique el régimen especial podrán practicar, tanto en el IVA como en el IGIC, las deducciones por las adquisiciones de bienes o prestaciones de servicios que se utilicen en operaciones excluidas de aquél, con arreglo al régimen general previsto en la normativa de ambos impuestos. Sin embargo, no podrá ser deducido el IVA o el IGIC soportado en las adquisiciones de bienes y servicios que, efectuadas para la realización del viaje, redunden directamente en beneficio del viajero.