

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ072710

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 20 de febrero de 2019

Vocalía 5.^a

R.G. 6906/2013

SUMARIO:

IVA. Regímenes especiales. Agencias de viaje. Aplicabilidad del régimen a las agencias mayoristas cuando actúen en nombre propio. Alega la entidad que es una agencia mayorista cuya actividad consiste en la adquisición, en nombre y por cuenta propia, de sus productos turísticos que posteriormente vende a agencias minoristas españolas y extranjeras, quienes posteriormente los venden a sus clientes, por lo que considera que tiene derecho a la devolución del IVA soportado porque en ningún caso ofrece sus productos directamente al usuario turístico, no influyendo tampoco en el precio que las agencias minoristas, a quienes ella vende, cobran a los viajeros, por lo que no procede la aplicación de lo dispuesto en el segundo párrafo del art. 147 de la Ley 37/1992 (Ley IVA). Pues bien, se pueden señalar los siguientes requisitos necesarios para la aplicación del régimen especial: que se trate de agencias de viajes u organizadores de circuitos turísticos, que actúen en nombre propio, que adquieran bienes o servicios a otros empresarios o profesionales utilizados para la realización del viaje y que se trate de servicios de viaje. Dicho esto, a la entidad interesada, establecida en las Islas Canarias, le sería de aplicación el régimen especial de las Agencias de Viajes en el caso de estar establecida en el territorio de aplicación del Impuesto, resultando irrelevante, a estos efectos, el hecho de que se trate de una agencia mayorista que tiene como clientes a otras agencias minoristas. Ahora bien, la aplicación de este régimen especial determina la no deducibilidad de las cuotas de IVA soportadas en las adquisiciones de bienes y servicios que redunden en beneficio del viajero, como así establece el art. 147 de la Ley 37/1992 (Ley IVA), por lo que la entidad no tendría derecho a obtener la devolución de las cuotas del IVA soportadas al amparo del régimen especial de empresarios no establecidos regulado en el art. 119 de la misma Norma, por lo que no procede la devolución solicitada. Además, la entidad sostiene que tiene derecho a la devolución de aquellas cuotas soportadas en la adquisición de bienes o servicios que se utilicen exclusivamente para el general funcionamiento de la actividad empresarial propia de las agencias de viajes y, efectivamente, a excepción del IVA soportado en las adquisiciones de bienes y servicios que, efectuadas para la realización del viaje, redunden directamente en beneficio del viajero, el cual, como se ha visto, no es deducible para la entidad, en los demás casos la entidad puede deducir el IVA soportado en la adquisición de bienes o servicios que se utilicen para el general funcionamiento de la actividad empresarial propia de las agencias de viajes. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Ley 37/1992 (Ley IVA), arts. 119, 141 y 147.

RD 1624/1992 (Rgto. IVA), art. 31.

Directiva 2006/112/CE del Consejo (Sistema Común del IVA), art. 171.

Sexta Directiva 77/388/CEE del Consejo (Sistema Común del IVA: Base imponible uniforme), art. 17.

Ley 58/2003 (LGT), arts. 105 y 106.

En Madrid, se ha constituido el Tribunal como arriba se indica, para resolver en única instancia la reclamación de referencia, tramitada por procedimiento general.

ANTECEDENTES DE HECHO**Primero.**

En este Tribunal han tenido entrada las siguientes reclamaciones que se resuelven de forma acumulada:

RECLAMACIÓN	F. INTER.	F. ENTRA.
00-06906-2013	07/10/2013	14/12/2013
00-02076-2014	13/12/2013	16/04/2014

Segundo.

Las reclamaciones de referencia fueron interpuestas por la entidad **XT S.L.** (NIF ...) contra los siguientes acuerdos emitidos por la Oficina Nacional de Gestión Tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT):

- Resolución desestimatoria del recurso de reposición de fecha 9 de septiembre de 2013, número 2013GRC...F, interpuesto contra el acuerdo de denegación de devolución de fecha 26 de abril de 2013, referencia ES...74, número de expediente ...26K, en relación con la devolución del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA, en adelante) soportado por sujetos no establecidos en el territorio de aplicación del impuesto, del período primer trimestre del ejercicio 2012, por importe de 12.521,32 euros (R.G. 6906/2013).

- Resolución desestimatoria del recurso de reposición de fecha 9 de septiembre de 2013, número 2013GRC...E, interpuesto contra el acuerdo de denegación de devolución de fecha 26 de abril de 2013, referencia ES...57, número de expediente ...41C, en relación con la devolución del IVA soportado por sujetos no establecidos en el territorio de aplicación del impuesto, del período segundo trimestre del ejercicio 2012, por importe de 7.982,98 euros (R.G. 6906/2013).

- Resolución desestimatoria del recurso de reposición de fecha 9 de septiembre de 2013, número 2013GRC...Z, interpuesto contra el acuerdo de devolución parcial de fecha 26 de abril de 2013, referencia ES...27, número de expediente ...91K, en relación con la devolución del IVA soportado por sujetos no establecidos en el territorio de aplicación del impuesto, del período tercer trimestre del ejercicio 2012, por importe de 85.180,60 euros (R.G. 6906/2013).

- Resolución desestimatoria del recurso de reposición de fecha 16 de septiembre de 2013, número 2013GRC...48J, interpuesto contra el acuerdo de devolución parcial de fecha 26 de abril de 2013, referencia ES...35, número de expediente ...13K, en relación con la devolución del IVA soportado por sujetos no establecidos en el territorio de aplicación del impuesto, del período cuarto trimestre del ejercicio 2012, por importe de 70.813,45 euros (R.G. 6906/2013).

- Resolución desestimatoria del recurso de reposición de fecha 9 de septiembre de 2013, número 2013GRC...K, interpuesto contra el acuerdo de devolución parcial de fecha 26 de abril de 2013, referencia ES...84, número de expediente 2...15M, en relación con la devolución del IVA soportado por sujetos no establecidos en el territorio de aplicación del impuesto, del período enero a diciembre del ejercicio 2012, por importe de 213.745,57 euros (R.G. 6906/2013).

- Resolución desestimatoria del recurso de reposición de fecha 16 de septiembre de 2013, número 2013GRC...M, interpuesto contra el acuerdo de denegación de devolución de fecha 26 de abril de 2013, referencia ES...91, número de expediente ...20J, en relación con la devolución del Impuesto sobre el Valor Añadido soportado por sujetos no establecidos en el territorio de aplicación del impuesto, del período enero a diciembre del ejercicio 2012, por importe de 19.041,70 euros (R.G. 6906/2013).

- Acuerdo de denegación de devolución de fecha 16 de septiembre de 2013, referencia ES...13, número de expediente ...25L, en relación con la devolución del IVA soportado por sujetos no establecidos en el territorio de aplicación del impuesto, del período enero a diciembre del ejercicio 2012, por importe de 1.054,93 euros (R.G. 6906/2013).

- Acuerdo de devolución parcial de fecha 16 de septiembre de 2013, referencia ES...79, número de expediente...3K, en relación con la devolución del IVA soportado por sujetos no establecidos en el territorio de aplicación del impuesto, del período primer trimestre del ejercicio 2013, por importe de 36.962,35 euros (R.G. 6906/2013).

- Acuerdo de denegación de devolución de fecha 29 de noviembre de 2013, referencia ES...31, número de expediente ...08G, en relación con la devolución del Impuesto sobre el Valor Añadido soportado por sujetos no establecidos en el territorio de aplicación del impuesto, del período segundo trimestre del ejercicio 2013, por importe de 92.767,87 euros (R.G. 2076/2014).

- Acuerdo de denegación de devolución de fecha 29 de noviembre de 2013, referencia ES...97, número de expediente ...18H, en relación con la devolución del Impuesto sobre el Valor Añadido soportado por sujetos no establecidos en el territorio de aplicación del impuesto, del período tercer trimestre del ejercicio 2013, por importe de 141.020,01 euros (R.G. 2076/2014).

Tercero.

La entidad **XT S.L.** presentó solicitud de devolución de las cuotas del IVA soportadas por determinados empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del impuesto en las siguientes fechas y en relación con los siguientes periodos y cuantías:

- En fecha 1 de mayo de 2012, solicitud de devolución de las cuotas del IVA soportadas por determinados empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del impuesto, correspondiente al ejercicio 2012, primer trimestre, por importe de 12.521,32 euros.

- En fecha 19 de julio de 2012, solicitud de devolución por el mismo concepto correspondiente al ejercicio 2012, segundo trimestre, por importe de 7.982,98 euros.

- En fecha 18 de octubre de 2012, solicitud de devolución correspondiente al ejercicio 2012, tercer trimestre, por importe de 85.180,60 euros.

- En fecha 24 de enero de 2013, solicitud de devolución correspondiente al ejercicio 2012, cuarto trimestre, por importe de 70.813,45 euros.

- En fecha 28 de enero de 2013, solicitud de devolución correspondiente al período enero a diciembre del ejercicio 2012, por importe de 213.745,57 euros.

- En fecha 30 de enero de 2013, solicitud de devolución correspondiente al período enero a diciembre del ejercicio 2012, por importe de 19.041,70 euros.

Respecto de cada una de las solicitudes de devolución anteriormente mencionadas, con fecha 11 de marzo de 2013, se emitieron por la Oficina Nacional de Gestión Tributaria de la AEAT requerimientos de información solicitando la aportación de determinada documentación detallada en los mismos, así como la aclaración de diversas cuestiones. Los citados requerimientos fueron notificados al obligado tributario con fecha 12 de marzo de 2013.

Con fecha 26 de abril de 2013, la Oficina Nacional de Gestión Tributaria-IVA no establecidos de la AEAT, en relación con las solicitudes de devolución referidas, emitió los acuerdos de denegación de las devoluciones solicitadas (ES...74, ES...57 y ES...91) y acuerdos de devolución parcial (ES...27, ES...35 y ES...84), conforme a los siguientes motivos:

"(...) La actividad declarada por la solicitante es la de agencias de viajes.

El artículo 119 de la Ley 37/92, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (...), regula el procedimiento especial de devolución a empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto pero establecidos en la Comunidad, Canarias, Ceuta o Melilla, estableciendo el apartado segundo de dicho artículo los requisitos que deben cumplirse para ello.

En particular, el número 4º del apartado Dos del artículo 119 de la LIVA establece que deberán cumplirse la totalidad de los requisitos y limitaciones previstos en el Capítulo I del Título VIII de la LIVA para el ejercicio del derecho a la deducción.

El apartado Tres del artículo 93, aplicable de acuerdo con lo anterior, dispone que el ejercicio del derecho a la deducción correspondiente a las actividades acogidas a los regímenes especiales regulados en el Título X de la LIVA, se realizará conforme a las normas previstas para cada uno de ellos. Por su parte el artículo 120 de la LIVA establece que el régimen especial de las agencias de viajes es de aplicación obligatoria. Por tanto, las cuotas incluidas en esta solicitud deben cumplir lo dispuesto en los artículos 141 a 147. El párrafo segundo del artículo 147 de la LIVA establece que no serán deducibles las cuotas soportadas en la adquisición de bienes y servicios, que efectuadas para la realización del viaje, redunden directamente en beneficio del viajero (...).

Dichos acuerdos de denegación y devolución parcial fueron notificados al obligado tributario con fecha 27 de abril de 2013.

Disconforme el obligado tributario con los acuerdos de denegación y de devolución parcial anteriormente descritos, interpuso frente a los mismos, en fecha 16 de mayo de 2013, recursos de reposición que fueron desestimados mediante resoluciones de fecha 9 y 16 de septiembre de 2013, notificadas en fechas 9 y 17 de septiembre de 2013.

Cuarto.

La entidad **XT S.L.** presentó, en fecha 20 de marzo de 2013, solicitud de devolución de las cuotas del IVA soportadas por determinados empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del impuesto, correspondiente al período enero a diciembre del ejercicio 2012, por importe de 1.054,93 euros y, en fecha 18 de abril de 2013, presentó solicitud de devolución por el mismo concepto correspondiente al ejercicio 2013, primer trimestre, por importe de 36.962,35 euros.

En relación con cada una de las solicitudes de devolución anteriormente mencionadas, con fecha 23 de abril de 2013, se emitieron por la Oficina Nacional de Gestión Tributaria de la AEAT, requerimientos de información solicitando la aportación de la documentación detallada, así como la aclaración de las cuestiones diversas establecidas en los mismos. Dichos requerimientos fueron notificados al obligado tributario con fecha 24 de abril de 2013.

Con fecha 16 de septiembre de 2013, la Oficina Nacional de Gestión Tributaria-IVA no establecidos de la AEAT, en relación con las solicitudes de devolución anteriores, emitió acuerdo de denegación de la devolución, ES...13 y acuerdo de devolución parcial, ES...79, basándose en los mismos motivos que los descritos en los acuerdos detallados en el antecedente de hecho previo. Los citados acuerdos fueron notificados al obligado tributario con fecha 17 de septiembre de 2013.

Quinto.

Disconforme el obligado tributario con las resoluciones desestimatorias de los recursos de reposición descritas en el antecedente de hecho tercero, así como con los acuerdos descritos en el antecedente de hecho cuarto, en fecha 7 de octubre de 2013 interpuso, ante este Tribunal económico-administrativo Central (TEAC), reclamación económica administrativa que fue tramitada con número R.G. 6906/2013.

Con fecha 23 de octubre de 2014 se notificó a la entidad reclamante la puesta de manifiesto del expediente, concediéndole el plazo de un mes para que examinara el mismo, se aportaran las pruebas oportunas y se formularan las alegaciones que estimara pertinentes.

En fecha 11 de noviembre de 2014, la entidad reclamante presentó escrito de alegaciones en el que manifiesta que **XT** es una entidad domiciliada en Canarias que se encuentra dada de alta en el régimen especial de agencias de viajes, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 3 del Decreto del Gobierno Canario 135/2000 de 10 de julio. Funciona como agencia mayorista, consistiendo su actividad en la adquisición, en nombre y por cuenta propia, de productos turísticos que posteriormente vende a agencias minoristas españolas y extranjeras, quienes posteriormente los venden a sus clientes, por lo que considera que tiene derecho a la devolución del IVA soportado porque, en ningún caso, ofrece sus productos directamente al usuario turístico, no influyendo tampoco en el precio que las agencias minoristas, a quienes ella vende, cobran a los viajeros, por lo que no procede la aplicación de lo dispuesto en el segundo párrafo del artículo 147 de la Ley de IVA. Subsidiariamente, sostiene la entidad que tiene derecho a la devolución de aquellas cuotas soportadas en la adquisición de bienes o servicios que se utilicen exclusivamente para el general funcionamiento de la actividad empresarial propia de las agencias de viajes.

Sexto.

La entidad **XT**, S.L. presentó, en fecha 20 de julio de 2013, solicitud de devolución de las cuotas del IVA soportadas por determinados empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del impuesto, correspondiente al ejercicio 2013, segundo trimestre, por importe de 92.767,87 euros y, en fecha 21 de octubre de 2013, solicitud de devolución por el mismo concepto correspondiente al ejercicio 2013, tercer trimestre, por importe de 141.020,01 euros.

Con fecha 29 de noviembre de 2013, la Oficina Nacional de Gestión Tributaria-IVA no establecidos de la AEAT, en relación con las solicitudes de devolución anteriores, emitió acuerdos de denegación de las devoluciones (referencia ES...31 y ES...97, respectivamente), basándose en los siguientes motivos:

"(...) La actividad declarada por la solicitante es la agencia de viajes.

De acuerdo con los antecedentes en poder de esta Oficina, obtenidos en la tramitación de las solicitudes presentadas por **XT SL**, ES...74, ES...57, ES...27, ES...35, ES...84, ES...91, ES...13 y ES...79, quedan acreditados los siguientes extremos:

1. **XT** se dedica a vender sus productos turísticos a agencias de viajes minoristas, nacionales y extranjeras, para que estas a su vez los vendan al público final. Para ello, adquiere a otros empresarios servicios de hospedaje, transporte y otros accesorios.

2. **XT** aplica a sus ventas a las agencias minoristas el régimen especial de las agencias de viajes.

Se cumplen pues los requisitos exigidos para la aplicación del régimen especial de las agencias de viajes a las operaciones de **XT**:

Venta de servicios de hospedaje, transporte y accesorios a los mismos.

Utilización de servicios prestados por otros empresarios.

Actuación en nombre propio respecto al viajero. Respecto a este requisito, esta Oficina aplica el criterio establecido en la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea en el asunto C-189/2011 de 26 de septiembre de 2013.

El artículo 119 de la Ley 37/92, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (...), regula el procedimiento especial de devolución a empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto pero establecidos en la Comunidad, Canarias, Ceuta o Melilla, estableciendo el apartado segundo de dicho artículo los requisitos que deben cumplirse para ello.

En particular, el número 4º del apartado Dos del artículo 119 de la LIVA establece que deberán cumplirse la totalidad de los requisitos y limitaciones previstos en el Capítulo I del Título VIII de la LIVA para el ejercicio del derecho a la deducción.

El apartado Tres del artículo 93, aplicable de acuerdo con lo anterior, dispone que el ejercicio del derecho a la deducción correspondiente a las actividades acogidas a los regímenes especiales regulados en el Título X de la LIVA, se realizará conforme a las normas previstas para cada uno de ellos. Por su parte el artículo 120 de la LIVA establece que el régimen especial de las agencias de viajes es de aplicación obligatoria. Por tanto, las cuotas incluidas en esta solicitud deben cumplir lo dispuesto en los artículos 141 a 147.

El párrafo segundo del artículo 147 de la LIVA establece que no serán deducibles las cuotas soportadas en la adquisición de bienes y servicios, que efectuadas para la realización del viaje, redunden directamente en beneficio del viajero (...).

Dichos acuerdos de denegación de las devoluciones solicitadas fueron notificados al obligado tributario con fecha 2 de diciembre de 2013.

Séptimo.

Disconforme el obligado tributario con los acuerdos de denegación descritos en el antecedente de hecho previo, en fecha 13 de diciembre de 2013 interpuso, ante este Tribunal, reclamación económica administrativa que fue registrada con número R.G. 2076/2014.

Tras la puesta de manifiesto del expediente a la entidad reclamante, notificado con fecha 21 de octubre de 2014, ésta presentó escrito de alegaciones en fecha 11 de noviembre de 2014, formulando idénticas alegaciones a las formuladas con ocasión de la reclamación referida R.G. 6906/2013.

Octavo.

Las referidas reclamaciones (R.G. 6906/2013 y R.G. 2076/2014) fueron resueltas por este Tribunal con fecha 15 de febrero de 2017, acordándose estimarlas parcialmente, procediendo a la anulación de los acuerdos impugnados y a la retroacción de las actuaciones para que se diera cumplimiento al trámite de audiencia.

La resolución de este TEAC fue recurrida por el interesado ante la Audiencia Nacional, quien dictó sentencia del recurso contencioso-administrativo nº 283/2017 con fecha 29 de junio de 2018, estimando en parte las pretensiones de la recurrente, considerando que no se había producido indefensión a la entidad con la omisión del trámite de audiencia y que, por tanto, este Tribunal debía haber entrado a conocer del fondo del asunto, por lo que se remitían de nuevo las actuaciones para su resolución.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Este Tribunal es competente para resolver de conformidad con lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), así como en el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (RGRVA), aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo. No concurre ninguna de las causas de inadmisibilidad previstas en el artículo 239.4 de la LGT.

Segundo.

Las reclamaciones arriba señaladas se resuelven de forma acumulada al amparo de lo dispuesto por el artículo 230 de la LGT.

Tercero.

Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

La conformidad a Derecho de los acuerdos descritos en el antecedente segundo de la presente resolución.

Cuarto.

De acuerdo con lo expuesto en los antecedentes de la presente resolución, la entidad reclamante, **XT S.L.**, presentó ante la Oficina Nacional de Gestión tributaria de la AEAT, diversas solicitudes de devolución del IVA soportado durante los ejercicios 2012 y 2013, por el procedimiento previsto en el artículo 119 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, Ley del IVA), las cuales fueron desestimadas, mediante acuerdos de denegación total o parcial, en algunos casos, seguidos de resoluciones denegatorias de los recursos de reposición interpuestos por la reclamante.

El artículo 119 Ley del IVA regula el régimen especial de devoluciones a empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto, pero establecidos en la Comunidad, Islas Canarias, Ceuta o Melilla, como ocurre en el presente caso, en el que la entidad reclamante es una entidad residente en las Islas Canarias. La redacción del precepto aplicable al presente supuesto por razones cronológicas dispone lo siguiente:

"Uno. Los empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto pero establecidos en la Comunidad, Islas Canarias, Ceuta o Melilla, podrán solicitar la devolución de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido que hayan soportado por las adquisiciones o importaciones de bienes o servicios realizadas en dicho territorio, de acuerdo con lo previsto en este artículo y con arreglo a los plazos y al procedimiento que se establezcan reglamentariamente.

A estos efectos, se considerarán no establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto los empresarios o profesionales que, siendo titulares de un establecimiento permanente situado en el mencionado territorio, no realicen desde dicho establecimiento entregas de bienes ni prestaciones de servicios durante el periodo a que se refiera la solicitud.

Dos. Los empresarios o profesionales que soliciten las devoluciones a que se refiere este artículo deberán reunir las siguientes condiciones durante el periodo al que se refiera su solicitud:

1.º Estar establecidos en la Comunidad o en las Islas Canarias, Ceuta o Melilla.

2.º No haber realizado en el territorio de aplicación del Impuesto entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas al mismo distintas de las que se relacionan a continuación:

a) Entregas de bienes y prestaciones de servicios en las que los sujetos pasivos del Impuesto sean sus destinatarios, de acuerdo con lo dispuesto en los números 2.º, 3.º y 4.º del apartado Uno del artículo 84 de esta Ley.

b) Servicios de transporte y sus servicios accesorios que estén exentos del Impuesto en virtud de lo dispuesto en los artículos 21, 23, 24 y 64 de esta Ley.

3.º No ser destinatarios de entregas de bienes ni de prestaciones de servicios respecto de las cuales tengan dichos solicitantes la condición de sujetos pasivos en virtud de lo dispuesto en los números 2.º y 4.º del apartado Uno del artículo 84 de esta Ley.

4.º Cumplir con la totalidad de los requisitos y limitaciones establecidos en el Capítulo I del Título VIII de esta Ley para el ejercicio del derecho a la deducción, en particular, los contenidos en los artículos 95 y 96 de la misma, así como los referidos en este artículo.

5.º Destinar los bienes adquiridos o importados o los servicios de los que hayan sido destinatarios en el territorio de aplicación del Impuesto a la realización de operaciones que originen el derecho a deducir de acuerdo con lo dispuesto en la normativa vigente en el Estado miembro en donde estén establecidos y en función del porcentaje de deducción aplicable en dicho Estado.

Si con posterioridad a la presentación de la solicitud de devolución se regularizara el porcentaje de deducción aplicable, el solicitante deberá proceder en todo caso a corregir su importe, rectificando la cantidad solicitada o reembolsando la cantidad devuelta en exceso de acuerdo con el procedimiento que se establezca reglamentariamente.

En la determinación del importe a devolver se aplicarán los criterios contenidos en el artículo 106 de esta Ley. A estos efectos, se tendrá en cuenta cuál es la utilización de los bienes o servicios por el empresario o profesional no establecido en la realización de operaciones que le originan el derecho a deducir, en primer lugar, según la normativa aplicable en el Estado miembro en el que esté establecido y, en segundo lugar, según lo dispuesto en esta Ley.

6.º Presentar su solicitud de devolución por vía electrónica a través del portal electrónico dispuesto al efecto por el Estado miembro en el que estén establecidos.

Tres. Lo previsto en el número 5.º del apartado Dos de este artículo resultará igualmente aplicable a los empresarios o profesionales establecidos en las Islas Canarias, Ceuta o Melilla, de acuerdo con las características propias de los impuestos indirectos generales sobre el consumo vigentes en dichos territorios.

Cuatro. No se admitirán solicitudes de devolución por un importe global inferior al umbral que, en función del periodo de devolución, se determine reglamentariamente.

Cinco. Las solicitudes de devolución deberán referirse a los períodos anual o trimestral inmediatamente anteriores a su presentación.

No obstante, las solicitudes de devolución podrán referirse a un período de tiempo inferior a tres meses cuando dicho periodo constituya el saldo de un año natural.

Seis. Transcurridos los plazos establecidos reglamentariamente sin que se haya ordenado el pago de la devolución por causa imputable a la Administración Tributaria, se aplicará a la cantidad pendiente de devolución el interés de demora a que se refiere el artículo 26 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, desde el día siguiente al de la finalización de dichos plazos y hasta la fecha del ordenamiento de su pago, sin necesidad de que el solicitante así lo reclame.

No obstante, no se devengarán intereses de demora si el solicitante no atiende en el plazo previsto reglamentariamente los requerimientos de información adicional o ulterior que le sean hechos.

Tampoco procederá el devengo de intereses de demora hasta que no se presente copia electrónica de las facturas o documentos de importación a que se refiera la solicitud en los casos previstos reglamentariamente.

Siete. La Administración Tributaria podrá exigir a los solicitantes, a la Administración Tributaria del Estado miembro de establecimiento o a terceros, la aportación de información adicional y, en su caso, ulterior, así como los justificantes necesarios para poder apreciar el fundamento de las solicitudes de devolución que se presenten y, en particular, para la correcta determinación del importe de la devolución según lo previsto en este artículo y en su desarrollo reglamentario.

Si con posterioridad al abono de una devolución se pusiera de manifiesto su improcedencia por no cumplirse los requisitos y limitaciones establecidos por este artículo o por su desarrollo reglamentario, o bien por haberse obtenido aquélla en virtud de datos falsos, incorrectos o inexactos, la Administración Tributaria procederá directamente a recuperar su importe junto con los intereses de demora devengados y la sanción que se pudiera imponer instruido el expediente que corresponda, de acuerdo con el procedimiento de recaudación regulado en el Capítulo V del Título III de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, sin perjuicio de las disposiciones sobre asistencia mutua en materia de recaudación relativas al Impuesto.

La falta de pago por el solicitante en periodo voluntario de la cuota del Impuesto, de una sanción o de los intereses de demora devengados, permitirá adoptar las medidas cautelares a que se refiere el artículo 81 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria."

Por su parte, el artículo 31 del Reglamento del IVA, aprobado mediante Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, desarrolla lo dispuesto en el precepto transcrito de la Ley, estableciendo lo siguiente (en la redacción aplicable por razones cronológicas):

"1. Los empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto pero establecidos en la Comunidad, Islas Canarias, Ceuta o Melilla, podrán solicitar la devolución de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido a que se refiere el artículo 119 de la Ley del Impuesto mediante una solicitud que deberá reunir los siguientes requisitos:

a) La presentación se realizará por vía electrónica a través del formulario dispuesto al efecto en el portal electrónico de la Administración tributaria del Estado miembro donde esté establecido el solicitante con el contenido que apruebe el Ministro de Economía y Hacienda.

Cuando se trate de solicitantes establecidos en las Islas Canarias, Ceuta o Melilla, la solicitud se presentará a través del portal electrónico de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

Dicho órgano, que será el competente tramitar y resolver las solicitudes a que se refiere este artículo, comunicará al solicitante o a su representante la fecha de recepción de su solicitud a través de un mensaje enviado por vía electrónica.

b) La solicitud comprenderá las cuotas soportadas por las adquisiciones de bienes o servicios por las que se haya devengado el Impuesto y se haya expedido la correspondiente factura en el periodo a que se refieran. En el caso de las importaciones de bienes, la solicitud deberá referirse a las realizadas durante el periodo de devolución definido en el apartado 3 de este artículo.

Asimismo, podrá presentarse una nueva solicitud referida a un año natural que comprenda, en su caso, las cuotas soportadas por operaciones no consignadas en otras anteriores siempre que las mismas se hayan realizado durante el año natural considerado.

c) El Ministro de Economía y Hacienda podrá determinar que la solicitud se acompañe de copia electrónica de las facturas o documentos de importación a que se refiera cuando la base imponible consignada en cada uno de ellos supere el importe de 1.000 euros con carácter general o de 250 euros cuando se trate de carburante.

d) La solicitud de devolución deberá contener la siguiente información:

1.º Nombre y apellidos o denominación social y dirección completa del solicitante.

2.º Número de identificación a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido o número de identificación fiscal del solicitante.

3.º Una dirección de correo electrónico.

4.º Descripción de la actividad empresarial o profesional del solicitante a la que se destinan los bienes y servicios correspondientes a las cuotas del Impuesto cuya devolución se solicita. A estos efectos, el Ministro de Economía y Hacienda podrá establecer que dicha descripción se efectúe por medio de unos códigos de actividad.

5.º Identificación del período de devolución a que se refiera la solicitud de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 3 de este artículo.

6.º Una declaración del solicitante en la que manifieste que no realiza en el territorio de aplicación del Impuesto operaciones distintas de las indicadas en el número 2.º del apartado dos del artículo 119 de la Ley.

Asimismo, cuando se trate de un empresario o profesional titular de un establecimiento permanente situado en el territorio de aplicación del Impuesto, deberá manifestarse en dicha declaración que no se han realizado entregas de bienes ni prestaciones de servicios desde ese establecimiento permanente durante el periodo a que se refiera la solicitud.

7.º Identificación y titularidad de la cuenta bancaria, con mención expresa a los códigos IBAN y BIC que correspondan.

En el caso de que no se trate de una cuenta abierta en un establecimiento de una entidad de crédito ubicado en el territorio de aplicación del Impuesto, Islas Canarias, Ceuta o Melilla, todos los gastos que origine la transferencia se detraerán del importe de la devolución acordada.

8.º Los datos adicionales y de codificación que se soliciten por cada factura o documento de importación en el formulario señalado en la letra a) de este apartado.

2. La solicitud de devolución únicamente se considerará presentada cuando contenga toda la información a que se refiere la letra d) del apartado anterior de este artículo.

3. La solicitud de devolución podrá comprender las cuotas soportadas durante un trimestre natural o en el curso de un año natural. También podrá referirse a un período inferior a un trimestre cuando se trate del conjunto de operaciones realizadas en un año natural.

4. El plazo para la presentación de la solicitud de devolución se iniciará el día siguiente al final de cada trimestre natural o de cada año natural y concluirá el 30 de septiembre siguiente al año natural en el que se hayan soportado las cuotas a que se refiera.

5. El importe total de las cuotas del Impuesto consignadas en una solicitud de devolución trimestral no podrá ser inferior a 400 euros.

No obstante, cuando la solicitud se refiera al conjunto de operaciones realizadas durante un año natural, su importe no podrá ser inferior a 50 euros.

6. Si con posterioridad a la solicitud de las devoluciones a que se refiere este artículo se regularizara el porcentaje de deducción calculado provisionalmente en el Estado miembro donde el solicitante esté establecido, se deberá proceder a corregir su importe en una solicitud de devolución que se presente durante el año natural siguiente al período de devolución cuyo porcentaje haya sido objeto de rectificación.

Cuando no se hayan presentado solicitudes de devolución durante dicho año, la rectificación se realizará mediante el envío de una solicitud de rectificación por vía electrónica que se presentará a través del portal electrónico de la Administración tributaria del Estado de establecimiento con el contenido que apruebe el Ministro de Economía y Hacienda.

7. Cuando el órgano competente para resolver la solicitud presentada estime que no dispone de toda la información que precise, podrá requerir la información adicional necesaria al solicitante, a la autoridad competente del Estado miembro donde esté establecido aquél o a terceros, mediante un mensaje enviado por vía electrónica dentro del plazo de los cuatro meses contados desde la recepción de la misma. Asimismo, dicho órgano podrá solicitar cualquier información ulterior que estime necesaria.

Cuando existan dudas acerca de la validez o exactitud de los datos contenidos en una solicitud de devolución o en la copia electrónica de las facturas o de los documentos de importación a que se refiera, el órgano competente para su tramitación podrá requerir, en su caso, al solicitante la aportación de los originales de los mismos a través del inicio del procedimiento para la obtención de información adicional o ulterior a que se refiere el apartado siete del artículo 119 de la Ley del Impuesto. Dichos originales deberán mantenerse a disposición de la Administración tributaria durante el plazo de prescripción del Impuesto.

Las solicitudes de información adicional o ulterior deberán ser atendidas por su destinatario en el plazo de un mes contado desde su recepción.

8. La resolución de la solicitud de devolución deberá adoptarse y notificarse al solicitante durante los cuatro meses siguientes a la fecha de su recepción por el órgano competente para la adopción de la misma.

No obstante, cuando sea necesaria la solicitud de información adicional o ulterior, la resolución deberá adoptarse y notificarse al solicitante en el plazo de dos meses desde la recepción de la información solicitada o desde el fin del transcurso de un mes desde que la misma se efectuó, si dicha solicitud no fuera atendida por su destinatario. En estos casos, el procedimiento de devolución tendrá una duración mínima de seis meses contados desde la recepción de la solicitud por el órgano competente para resolverla.

En todo caso, cuando sea necesaria la solicitud de información adicional o ulterior, el plazo máximo para resolver una solicitud de devolución será de ocho meses contados desde la fecha de la recepción de ésta, entendiéndose desestimada si transcurridos los plazos a que se refiere este apartado no se ha recibido notificación expresa de su resolución.

9. Reconocida la devolución, deberá procederse a su abono en los 10 días siguientes a la finalización de los plazos a que se refiere el apartado anterior de este artículo.

10. La desestimación total o parcial de la solicitud presentada podrán ser recurridas por el solicitante de acuerdo con lo dispuesto en el título V de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

11. El Ministro de Economía y Hacienda podrá establecer el idioma en el que se deba cumplimentar la solicitud de devolución y la información adicional o ulterior que sea requerida por el órgano competente para su tramitación y resolución."

El derecho a la devolución de las cuotas de IVA soportado por un sujeto no establecido en el territorio de aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido se encuentra recogido en el artículo 171 de la Directiva 2006/112/CE, del Consejo, de 28 de noviembre de 2006 (anterior artículo 17 de la Directiva 77/388/CEE, del Consejo, de 17 de mayo de 1977), en el que se establece lo siguiente, en la redacción vigente en el presente supuesto:

"1. La devolución del IVA en favor de los sujetos pasivos que no estén establecidos en el Estado miembro en el que realicen las compras de bienes y servicios o las importaciones de bienes gravados con el IVA, pero que estén establecidos en otro Estado miembro, se efectuará según las normas de desarrollo previstas por la Directiva 2008/9/CE.

2. La devolución del IVA en favor de los sujetos pasivos que no están establecidos en el territorio de la Comunidad se efectuará según las normas de desarrollo determinadas por la Directiva 86/560/CEE.

Los sujetos pasivos a que se refiere el artículo 1 de la Directiva 86/560/CEE que únicamente hayan realizado en el Estado miembro en el que realicen las compras de bienes y servicios o las importaciones de bienes gravados con impuestos, entregas de bienes o prestaciones de servicios cuyo destinatario haya sido designado como deudor del impuesto, conforme a lo dispuesto en los artículos 194 a 197 y 199, serán considerados igualmente sujetos pasivos no establecidos en la Comunidad a efectos de la aplicación de la mencionada Directiva.

3. La Directiva 86/560/CEE no se aplicará a:

a) importes de IVA que, según la legislación del Estado miembro que ha de efectuar la devolución, hayan sido facturados incorrectamente;

b) importes de IVA facturados en relación con aquellos bienes cuya entrega esté o pueda estar exenta en virtud de lo establecido en el artículo 138 o en el artículo 146, apartado 1, letra b)."

La primera cuestión que se desprende de los preceptos transcritos es que los empresarios o profesionales no establecidos podrán ejercitar el derecho a la devolución del IVA soportado siempre que cumplan los requisitos

exigidos para ello, cumplimiento que habrá de acreditarse conforme a Derecho. Estamos, pues, ante un derecho ejercitable por el interesado, al cual, como tal, le corresponde la carga de la prueba correspondiente.

A estos efectos, dispone el artículo 105 de la Ley 58/2003 de 17 de diciembre General Tributaria (en adelante, Ley General Tributaria), que tanto en el procedimiento de gestión como en el de resolución de reclamaciones económico-administrativas, quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo, en línea con lo interpretado por el Tribunal Supremo, entre otras, en su sentencia de 27 de enero de 1992, cuando dispone que: "cada parte ha de probar el supuesto de hecho de la norma, cuyas consecuencias jurídicas invoca a su favor". En este sentido, este Tribunal entiende que los anteriores criterios han de conjugarse con los de normalidad y facilidad probatoria "de manera que la carga de la prueba ha de atribuirse a aquella parte más próxima a las fuentes de prueba, y para la cual resulta de extrema sencillez la demostración de los hechos controvertidos". En la vía económico-administrativa rige el principio de "interés" en la prueba, según el cual las consecuencias jurídicas desfavorables de la falta o insuficiencia de la prueba irán a cargo de la parte a la que favorecería la existencia de tal hecho y su demostración, salvo que legalmente se disponga lo contrario, mediante algún tipo de ficción, presunción o "relevatio ab onere probandi".

Será, pues, la entidad **XT** la que, para la obtención de la devolución solicitada, deberá probar ante la Administración Tributaria la concurrencia de todos y cada uno de los requisitos exigidos en los artículos 119 de la Ley del IVA y 31 del Reglamento del IVA, antes transcritos. Para ello, se aplicarán los criterios contenidos en el artículo 106 de la Ley General Tributaria, según el cual: "en los procedimientos tributarios serán de aplicación las normas que sobre medios y valoración de prueba se contienen en el Código Civil y en la Ley 1/2000 de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil, salvo que la ley establezca otra cosa".

De igual modo, ha de tener el solicitante derecho a la deducción, y consiguiente devolución, de las cuotas soportadas en el territorio de aplicación del impuesto, como se infiere de la propia norma y ha establecido igualmente el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE en lo sucesivo) en sentencia de 13 de julio de 2000, *Société Monte Dei Paschi Di Siena* (asunto C-136/99).

Quinto.

Alega la entidad reclamante en las presentes reclamaciones que **XT** es una agencia mayorista cuya actividad consiste en la adquisición, en nombre y por cuenta propia, de sus productos turísticos que posteriormente vende a agencias minoristas españolas y extranjeras, quienes posteriormente los venden a sus clientes, por lo que considera que tiene derecho a la devolución del IVA soportado porque en ningún caso ofrece sus productos directamente al usuario turístico, no influyendo tampoco en el precio que las agencias minoristas, a quienes ella vende, cobran a los viajeros, por lo que no procede la aplicación de lo dispuesto en el segundo párrafo del artículo 147 de la Ley de IVA.

El Capítulo VI del Título IX de la Ley de IVA regula el régimen especial de las agencias de viajes.

El artículo 141 de la Ley de IVA establece que:

"Uno. El régimen especial de las agencias de viajes será de aplicación:

1.º A las operaciones realizadas por la agencias de viajes cuando actúen en nombre propio respecto de los viajeros y utilicen en la realización del viaje bienes entregados o servicios prestados por otros empresarios o profesionales.

A efectos de este régimen especial, se considerarán viajes los servicios de hospedaje o transporte prestados conjuntamente o por separado y, en su caso, con otros de carácter accesorio o complementario de los mismos.

2.º A las operaciones realizadas por los organizadores de circuitos turísticos en los que concurren las circunstancias previstas en el número anterior.

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

1.º Las ventas al público efectuadas por agencias minoristas de viajes organizados por agencias mayoristas.

2.º Las llevadas a cabo utilizando para 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."

De lo dispuesto en el artículo anterior se pueden señalar los siguientes requisitos necesarios para la aplicación del régimen especial:

1. Que se trate de agencias de viajes u organizadores de circuitos turísticos.
2. Que actúen en nombre propio.
3. Que adquieran bienes o servicios a otros empresarios o profesionales utilizados para la realización del viaje.
4. Que se trate de servicios de viaje.

Respecto a las deducciones, el artículo 147 de la Ley de IVA dispone:

"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."

A este respecto, es relevante destacar la resolución de este Tribunal, de fecha 24 de marzo de 2009, de la reclamación R.G. 280/09, que constituye doctrina, estableciendo lo siguiente:

"En cualquier caso, conviene aclarar que estas Agencias Mayoristas (Tour operadores) son las que combinan los distintos servicios que forman un viaje, y que estos viajes combinados se ofrecen al público mediante los servicios de intermediación de Agencias de Viajes Minoristas, que a cambio de una comisión venden estos viajes o servicios combinados creados por las Agencias Mayoristas, siendo responsables ante los viajeros de todas las obligaciones incluidas en el contrato, los Tour Operadores.

(...)

Debemos ratificar la postura expuesta por el órgano de gestión, según la cual, la entidad XXX entra dentro del ámbito objetivo de aplicación del régimen especial de las Agencias de Viajes regulado en el artículo 141 de la Ley del Impuesto, siendo el fundamento jurídico de la resolución la sentencia de 22 de octubre de 1998 del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, en los asuntos acumulados C-308/96 y C-94/97, y según la cual:

"23. Por tanto, procede señalar que el régimen del artículo 26 de la Sexta Directiva se aplica a los operadores económicos que organicen en su propio nombre viajes o circuitos turísticos y que, para suministrar las prestaciones de servicios generalmente vinculadas a este tipo de actividad, recurran a otros sujetos pasivos, aunque aquéllos no tengan formalmente el estatuto de agencia de viajes o de organizador de circuitos turísticos".

Por otra parte, como ha dicho reiteradamente este Tribunal Económico Administrativo Central, entre otras en la resolución de 1 de febrero de 2007 (nº 1786/2006), se considera que las Agencias de Viajes actúan en nombre propio frente al viajero cuando actúen en nombre propio frente a otra agencia de viajes que preste los servicios a dichos viajeros. El régimen especial de las Agencias de Viajes será de aplicación en las operaciones realizadas por dichas agencias cuando contraten en nombre propio respecto de los viajeros o de otras agencias y utilicen para la realización del viaje, bienes entregados o servicios prestados por otros empresarios o profesionales.

Este criterio también ha sido sostenido en numerosas ocasiones por la Dirección General de Tributos y por la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, así en su sentencia de 13 de octubre de 2005, asunto C-200/04.

(...)

En consecuencia con todo lo anterior, ha de concluirse que XXX no tiene derecho a la devolución de las cuotas sobre el IVA que le repercuten las empresas hoteleras españolas con ocasión de la venta de plazas hoteleras que las mismas le realizan, puesto que dicha sociedad tampoco tendría el derecho a la deducción de tales cuotas en el supuesto de que las operaciones en régimen especial de las agencias de viajes que la sociedad consultante realiza, consistentes en la venta a terceros de dichas plazas, se considerasen realizadas en el territorio de aplicación

del IVA español o en cualquier otro territorio de la Comunidad, tal y como hemos puesto de manifiesto en el fundamento anterior.

Como conclusión y de acuerdo con las consideraciones anteriores, este Tribunal Económico Administrativo Central declara:

- Las actividades realizadas por la entidad XXX se entienden localizadas en Suiza.
- A la actividad realizada por XXX le sería de aplicación el régimen especial de las Agencias de Viajes en el caso de estar establecida en España.
- La aplicación de este régimen especial, determina la no deducibilidad de las cuotas de IVA soportadas en las adquisiciones de bienes y servicios que redunden en beneficio del viajero.
- La entidad no tiene derecho a obtener la devolución de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido soportadas por la misma al amparo del régimen especial de empresarios no establecidos regulado en el artículo 119 de la Ley del Impuesto, por lo que no procede la devolución solicitada."

En el mismo sentido pueden citarse muchas otras resoluciones de este TEAC como, entre otras, la resolución, de fecha 17 de febrero de 2017, de la reclamación R.G. 3387/2014 o la resolución, de fecha 22 de septiembre de 2015, de las reclamaciones acumuladas R.G. 2363/2013 y 151/2014.

Asimismo, es preciso destacar que este mismo criterio es el que mantiene el TJUE en su sentencia de 26 de septiembre de 2013, asunto C-189/2011, Comisión Europea contra Reino de España. Conforme a dicha sentencia, el régimen especial de las agencias de viajes es aplicable a las operaciones en las que una agencia de viajes que cumple los demás requisitos del régimen especial vende el viaje a otra agencia que no es el viajero. Dicha sentencia así establece (el subrayado es de este Tribunal):

"58. En cuanto a los fines de este régimen especial, el Tribunal de Justicia ya ha recordado en numerosas ocasiones que los servicios prestados por las agencias de viajes y por los organizadores de circuitos turísticos se caracterizan por el hecho de que, la mayoría de las veces, dichos servicios se componen de múltiples prestaciones, en particular, en materia de transporte y alojamiento, que se realizan tanto dentro como fuera del territorio del Estado miembro en 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 el fin de adaptar las normas aplicables al carácter específico de dicha actividad, el legislador de la Unión estableció, en los apartados 2, 3 y 4 del artículo 26 de la Sexta Directiva, un régimen especial de IVA (véanse las sentencias de 12 de noviembre de 1992, Van Ginkel, C-163/91, Rec. p. I-5723, apartados 13 a 15; Madgett y Baldwin, antes citada, apartado 18; de 19 de junio de 2003, First Choice Holidays, C-149/01, Rec. p. I-6289, apartados 23 a 25; de 13 de octubre de 2005, ISt, C-200/04, Rec. p. I-8691, apartado 21, y de 9 de diciembre de 2010, Minerva Kulturreisen, C-31/10, Rec. p. I-12889, apartados 17 y 18).

59. Dicho régimen especial persigue, en consecuencia, un objetivo de simplificación de las normas del IVA aplicables a las agencias de viajes. También pretende repartir los ingresos por recaudación del impuesto de manera equilibrada entre los Estados miembros, garantizando, por una parte, asignar los ingresos por IVA correspondientes a cada servicio individual al Estado miembro en que finalmente se disfruta y, por otra parte, asignar los derivados del margen de la agencia de viajes al Estado miembro en que se encuentra establecida.

60. Pues bien, hay que poner de relieve, y esto no ha sido discutido, por lo demás, que el criterio basado en el cliente es el más apto para la consecución de ambos objetivos, al permitir a las agencias de viajes acogerse a normas simplificadas cualquiera que sea el tipo de clientes a los que proporcionen sus servicios, y al favorecer, simultáneamente, un reparto equilibrado de los ingresos entre los Estados miembros.

61. El hecho de que en el momento de la adopción, en 1977, del régimen especial de las agencias de viajes, la mayoría de éstas vendían sus servicios directamente al consumidor final, no implica que el legislador pretendiera limitar dicho régimen especial a ese tipo de ventas y excluir de éste las ventas a otros agentes económicos.

62. En efecto, cuando un operador organiza un viaje combinado y lo vende a una agencia de viajes que lo revende a su vez a un consumidor final, es el primer operador quien asume la tarea de unir varias prestaciones adquiridas de diversos terceros sujetos pasivos del IVA. A la vista de la finalidad del régimen especial de las agencias de viajes, es necesario que dicho operador pueda acogerse a normas de IVA simplificadas y que éstas no queden reservadas a la agencia de viajes que se limita, en tal caso, a revender al consumidor final el viaje combinado que ella ha adquirido de dicho operador.

63. Además, debe recordarse que el Tribunal de Justicia ya ha tenido que interpretar el término «viajero» confiriéndole un sentido más amplio que el de consumidor final. De este modo, en el apartado 28 de la sentencia *First Choice Holidays*, antes citada, este Tribunal declaró que la expresión «a pagar por el viajero» empleada en el artículo 26, apartado 2, de la Sexta Directiva no puede interpretarse literalmente de manera que excluya de la base imponible del IVA un elemento de la «contraprestación» obtenido de un tercero en el sentido del artículo 11, parte A, apartado 1, letra a), de dicha Directiva.

64. Las otras objeciones expresadas por la Comisión para descartar el criterio basado en el cliente no pueden poner en cuestión este análisis.

65. El hecho de que el régimen especial de las agencias de viajes constituya una excepción a las normas del régimen general, de forma que, como tal, dicha excepción sólo debe aplicarse en la medida necesaria para lograr el objetivo que persigue (véase la sentencia *First Choice Holidays*, antes citada, apartado 22) no implica, sin embargo, que sea preciso adoptar el criterio basado en el viajero si éste menoscaba el efecto útil de este régimen especial.

66. Aun reconociendo que el régimen especial de las agencias de viajes es mejorable, la Comisión pone de relieve, basándose en lo declarado en el apartado 28 de la sentencia *Comisión/España*, antes citada, que no corresponde a los Estados miembros adoptar por su propia iniciativa un criterio que, según dichos Estados, mejore dicho régimen, ya que, al hacer tal cosa, sustituyen al legislador de la Unión. No obstante, dicha sentencia no puede ser invocada eficazmente en el caso de autos pues, a diferencia de lo que sucede en el régimen especial de las agencias de viajes, la legislación de que se trataba en aquella sentencia era unívoca.

67. La alegación basada en las supuestas incoherencias que se desprenden de la interpretación del término «cliente» no en el sentido de «viajero», sino en el de todo tipo de «clientes» sólo es válida en relación con la versión inicial en lengua inglesa de la Sexta Directiva y con las versiones lingüísticas posteriores, calcadas sobre aquélla, que sólo utilizan dicho término en una ocasión. En lo que se refiere a las versiones lingüísticas de la Directiva IVA que emplean dicho término de forma sistemática en sus artículos 306 a 310, ese argumento es inoperante.

68. En cuanto al riesgo de que las agencias de viajes apliquen dicho régimen especial también cuando actúan como intermediarias, basta con señalar que tal riesgo es infundado, habida cuenta del tenor explícito del artículo 306, apartado 1, párrafo segundo, de la Directiva IVA, que excluye en cualquier caso tal posibilidad.

Visto lo anterior, procede interpretar lo dispuesto en los artículos 306 a 310 de la Directiva IVA atendiendo al criterio basado en el cliente."

El TJUE, en contra de los postulados de la Comisión Europea, confirma en su sentencia la interpretación hecha por las autoridades fiscales españolas en cuanto al ámbito subjetivo de aplicación del régimen especial, prescribiendo su aplicación a cualquier agencia de viajes que, en nombre propio, proceda a la comercialización de viajes utilizando para ello bienes y servicios adquiridos a terceros, con independencia de que dicha comercialización tenga por destinatario al consumidor final que ha de realizar el viaje o a otras agencias de viajes que procedan a la posterior comercialización del viaje. Es de ver que este mismo criterio fue seguido por el mismo TJUE en sentencias de la misma fecha recaídas en los asuntos C-193/11, *Comisión contra Polonia*, C-236/11, *Comisión contra Italia*, C-269/11, *Comisión contra la República Checa*, C-293/11, *Comisión contra Grecia*, C-296/11, *Comisión contra Francia*, C-309/11, *Comisión contra Finlandia*, y C-540/11, *Comisión contra Portugal*.

Por tanto, de acuerdo con todo lo expuesto, debe concluirse que a la entidad **XT**, establecida en las Islas Canarias, le sería de aplicación el régimen especial de las Agencias de Viajes en el caso de estar establecida en el territorio de aplicación del impuesto, resultando irrelevante, a estos efectos, el hecho de que se trate de una agencia mayorista que tiene como clientes a otras agencias minoristas.

La aplicación de este régimen especial determina la no deducibilidad de las cuotas de IVA soportadas en las adquisiciones de bienes y servicios que redunden en beneficio del viajero, como así establece el artículo 147 de la Ley del IVA, por lo que la entidad no tendría derecho a obtener la devolución de las cuotas del IVA soportadas al amparo del régimen especial de empresarios no establecidos regulado en el artículo 119 de la Ley del Impuesto, por lo que no procede la devolución solicitada. En consecuencia, debe desestimarse la presente alegación.

Sexto.

Como alegación subsidiaria, la entidad sostiene que tiene derecho a la devolución de aquellas cuotas soportadas en la adquisición de bienes o servicios que se utilicen exclusivamente para el general funcionamiento de la actividad empresarial propia de las agencias de viajes.

Tal como establece el primer párrafo del artículo 147 de la Ley de IVA, "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."

Por tanto, a excepción del IVA soportado en las adquisiciones de bienes y servicios que, efectuadas para la realización del viaje, redunden directamente en beneficio del viajero, el cual, como se ha analizado en el fundamento previo, no es deducible para la reclamante, en los demás casos la entidad puede deducir el IVA soportado en la adquisición de bienes o servicios que se utilicen para el general funcionamiento de la actividad empresarial propia de las agencias de viajes, en los términos establecidos en el Título VIII de la Ley de IVA, como alega la entidad.

De acuerdo con la información obrante en el expediente, algunos de los acuerdos de la Oficina Nacional de Gestión Tributaria, que ahora son objeto de impugnación, acordaron una devolución parcial de las solicitudes de devolución presentadas, por existir en esos casos algunas facturas que no se correspondían con la adquisición de bienes y servicios que, efectuadas para la realización del viaje, habían redundado directamente en beneficio del viajero.

No obstante, en aquellos supuestos en los que la Administración acordó la denegación total de las devoluciones solicitadas, se observa en el expediente que, tal como alega la reclamante, consta la aportación de varias facturas correspondientes a suministros efectuados a la reclamante (por ejemplo, servicio de telefonía) que no se correspondían con la adquisición de bienes y servicios que, efectuadas para la realización del viaje, hubiesen redundado directamente en beneficio del viajero, por lo que cabría la deducción del IVA soportado, en los términos expuestos.

Por tanto, debe estimarse la presente alegación, debiendo acordarse que, en ejecución de la presente resolución, se proceda a reconocer la deducción del IVA soportado en aquellas adquisiciones de bienes y servicios que no se hayan efectuado para la realización del viaje ni hayan redundado directamente en beneficio del viajero, conforme a las facturas aportadas que figuran en los expedientes de las presentes reclamaciones.

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo

ACUERDA

ESTIMAR EN PARTE la reclamación en los términos señalados en la presente resolución.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Función Pública.