

CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL

SR. POIARES MADURO

presentadas el 16 de junio de 2005 ¹

1. Por la presente petición de decisión prejudicial, el Bundesfinanzhof (Alemania) plantea al Tribunal de Justicia la cuestión de si el régimen especial de las agencias de viajes previsto en el artículo 26 de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme² (en lo sucesivo, «Sexta Directiva»), comprende las operaciones de los organizadores de programas de estudios en el extranjero, relativos, en particular, a las lenguas.

de estudio y aprendizaje de lenguas, ofreciendo, entre otros, programas denominados «High School» y «College».

3. Los programas «High School» están destinados a alumnos con edades comprendidas entre los 15 y los 18 años, que desean asistir a una «High School» o a un establecimiento docente equiparado en el extranjero —principalmente, en países anglófonos— durante tres, cinco o diez meses. Los candidatos a un programa de este tipo remiten un formulario de candidatura a la demandante que, después de una entrevista, decide sobre la aceptación de la candidatura.

I. Hechos que originaron el litigio principal, disposiciones de Derecho comunitario y de Derecho nacional pertinentes y cuestión planteada al Tribunal de Justicia

2. iSt internationale Sprach- und Studienreisen GmbH (en lo sucesivo, «demandante» o «iSt») es una sociedad de responsabilidad limitada que organiza viajes internacionales

4. La demandante se compromete a conseguir a los participantes una plaza en el establecimiento académico elegido, en donde son orientados por un tutor (un profesor de confianza) que les asesora y apoya. Durante su estancia, los alumnos participantes se alojan en familias de acogida. La selección de las familias de acogida idóneas se realiza con ayuda de una organización local asociada con la demandante. Esta organización pone a disposición del alumno a un interlocutor en la localidad del establecimiento escolar y en

1 — Lengua original: portugués.

2 — DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54.

la de residencia de la familia de acogida. A través de esta organización asociada, el alumno puede realizar un viaje en autobús o avión para visitar lugares de interés durante su estancia en el país de acogida.

5. El precio global de un programa «High School» en los Estados Unidos de América incluía, por ejemplo, el vuelo de ida de Frankfurt am Main a Estados Unidos y el vuelo de vuelta, con un guía, los vuelos de conexión dentro de Alemania, los vuelos de conexión en Estados Unidos hasta el lugar de destino y los vuelos de vuelta, el alojamiento y la manutención proporcionados por la familia de acogida, las clases en la «High School», la asistencia prestada por la organización asociada y por sus colaboradores locales durante la estancia, las reuniones preparatorias, el material de apoyo y el seguro de anulación del viaje. El precio global no comprendía, sin embargo, dinero para gastos personales, el seguro de enfermedad, el seguro de responsabilidad civil y de accidentes, ni las tasas para la obtención del visado de entrada en Estados Unidos y la participación en un seminario de preparación.

6. Los programas «College» se destinan a alumnos que han concluido la enseñanza secundaria. La organización asociada local

garantiza a los participantes plazas en el «College», asegurando su admisión en el «College» durante un plazo de entre uno y tres trimestres. Corresponde asimismo a la organización asociada pagar las tasas de matrícula con las contribuciones que recibe de la demandante por sus servicios. En el programa «College», los participantes reciben alojamiento y manutención en el propio establecimiento de enseñanza. También el viaje de ida y vuelta se rige por normas diferentes de las que se aplican al programa «High School». El propio participante reserva los vuelos.

7. El Finanzamt Heidelberg (en lo sucesivo, «Finanzamt») consideró inicialmente que las operaciones de la demandante constituían prestaciones de viajes comprendidas en el artículo 25 de la Umsatzsteuergesetz 1993 (Ley del impuesto sobre el volumen de negocios de 1993; en lo sucesivo, «UStG»), que establece el régimen de tributación de las prestaciones de viaje. Posteriormente, sin embargo, el Finanzamt estimó, a raíz de una inspección, que no se trataba de prestaciones de viaje, sino de otras prestaciones, que quedaban exentas con arreglo al artículo 4, apartado 23, de la UStG.

8. Conforme a este último precepto, están exentas de IVA «la prestación de servicios de alojamiento, alimentación y prestaciones en especie habituales efectuadas por personas y establecimientos que acojan predominantemente jóvenes con fines educativos, de formación o formación complementaria, o con fines de cuidados de lactantes, siempre

que las prestaciones se efectúen a los jóvenes o a las personas que se ocupen de su educación, formación, formación complementaria o cuidado [...]».

9. Con arreglo al artículo 25 de la UStG, relativo a la tributación de las prestaciones de viaje:

«1) Las siguientes disposiciones se aplicarán a las prestaciones de viaje efectuadas por un empresario, que no estén destinadas a la empresa del destinatario de las mismas, siempre que el empresario, al prestar esos servicios, actúe frente al destinatario de las prestaciones en su propio nombre y utilice, para la realización del viaje, prestaciones intermedias. La prestación del empresario tendrá la consideración de prestación de servicios. En el caso de que, en el marco de un viaje, el empresario suministre al destinatario diversas prestaciones de este tipo, todas ellas se considerarán como una prestación de servicios única. El lugar de realización de dicha prestación de servicios se determinará con arreglo a lo dispuesto en el artículo 3a, apartado 1. Se entenderá por prestación intermedia los bienes entregados y los servicios prestados por terceros que beneficien directamente al viajero.

2) Las prestaciones de servicios estarán exentas del impuesto siempre que las prestaciones intermedias de viaje relativas a las mismas se realicen en el territorio de países terceros. [...]

3) El valor de las prestaciones de servicios se determinará con arreglo a la diferencia entre la cantidad pagada por el destinatario de la prestación para obtenerla y la cantidad pagada por el empresario por las prestaciones intermedias de viaje. [...]

4) Sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 15, apartado 1, el empresario no estará facultado para deducir las cuotas del impuesto soportadas que se especifiquen por separado en las facturas giradas por las prestaciones intermedias de viaje. En todo lo demás, se aplicará el artículo 15 sin modificaciones. [...]

10. El artículo 25 de la UStG persigue adaptar el Derecho interno al artículo 26 de la Sexta Directiva, que establece el «régimen especial de las agencias de viajes» y prevé que:

«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 el apartado 3 del punto A del artículo 11.

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 servicio 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 de la letra b) del apartado 3 del artículo 22, 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 coste 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 recurra a otros sujetos pasivos fueran 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 apartado 14 del artículo 15. 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 apartado 2, que redunden en beneficio directo del viajero, no serán deducibles ni reembolsables en ningún Estado miembro.»

11. El artículo 13, parte A, apartado 1, de la Sexta Directiva establece:

«Sin perjuicio de lo establecido en otras disposiciones comunitarias, los Estados miembros eximirán, en las condiciones por ellos fijadas y a fin de asegurar la aplicación correcta y simple de las exenciones previstas a continuación y de evitar todo posible fraude, evasión o abuso:

[...]

- i) la educación de la infancia o de la juventud, la enseñanza escolar o universitaria, la formación o el reciclaje profesional, así como las prestaciones de servicios y las entregas de bienes directamente relacionadas con estas actividades, cuando sean realizadas por entidades de Derecho público que

tengan este mismo objeto o por otros organismos a los que el Estado miembro de que se trate reconozca que tienen fines comparables;

II. Análisis

[...]»

12. Tras denegar la aplicación del régimen de imposición del margen con arreglo al artículo 25 de la UStG y clasificar las operaciones de la demandante como operaciones exentas con arreglo al artículo 4, apartado 23, de la UStG, que no permite la deducción de las cuotas del impuesto soportadas, el Finanzamt redujo el impuesto pagado en exceso declarado para los ejercicios de 1995 a 1997.

13. La demandante interpuso un recurso ante el Finanzgericht, que fue estimado. El Finanzamt interpuso recurso de casación contra la sentencia dictada por el Finanzgericht ante el Bundesfinanzhof, que decidió suspender el procedimiento de casación y plantear al Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas la siguiente cuestión:

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

14. El artículo 26 de la Sexta Directiva establece el régimen especial del IVA aplicable a las agencias de viajes y a los organizadores de circuitos turísticos, sobre el que el Tribunal de Justicia ya ha tenido ocasión de pronunciarse, en particular para definir su ámbito de aplicación y determinar los operadores económicos sujetos a dicho régimen.³

15. La inclusión de este régimen especial de tributación en la Sexta Directiva se debe al hecho de que los servicios prestados por las agencias de viajes y los organizadores de circuitos turísticos están integrados, en general, por prestaciones múltiples (por ejemplo, transporte y alojamiento) realizadas bien en el Estado miembro en el que la empresa tenga el centro de su actividad económica o un establecimiento permanente, bien fuera de dicho Estado. En este sentido, la aplicación de las normas comunes relativas al lugar de tributación, a la base imponible y a la deducción del impuesto soportado plantearía dificultades de orden práctico a esas empresas, cuyas actividades se verían obstaculizadas por razón de la multiplicidad o de la localización de las prestaciones realizadas.⁴

3 — Véanse, en particular, las sentencias de 12 de noviembre de 1992, Van Ginkel (C-163/91, Rec. p. I-5723), y de 22 de octubre de 1998, Madgett y Baldwin (asuntos acumulados C-308/96 y C-94/97, Rec. p. I-6229).

4 — Véanse las sentencias Van Ginkel, antes citada, apartados 13 y 14; Madgett y Baldwin, antes citada, apartado 18, y de 19 de junio de 2003, First Choice Holidays (C-149/01, Rec. p. I-6289), apartados 23 y 24.

16. El artículo 26 persigue, por tanto, adaptar las normas aplicables en materia de IVA a la naturaleza específica de la actividad de las agencias de viajes.⁵ Establece a tal efecto un régimen especial de tributación, que permite una tributación adecuada de las prestaciones de viajes y que no constituye, en modo alguno, un régimen de exención.

17. De esta forma, para los no iniciados en el sistema común del IVA y, en particular, para los menos habituados a las sutilezas del régimen de deducciones del impuesto, este caso resulta a primera vista sorprendente. En efecto, en contra de lo que sugiere la intuición, el Gobierno alemán, en consonancia con el Finanzamt, defiende que la actividad de iSt debe estar sometida al régimen de exención del IVA. El sujeto pasivo, por el contrario, rechaza esta interpretación, considerando que las operaciones que realiza están sujetas al IVA conforme al artículo 26.

18. En el análisis que expongo a continuación indico las razones por las que estimo que la interpretación del Gobierno alemán no es sostenible, teniendo en cuenta la interpretación del artículo 26 que ha seguido el Tribunal de Justicia, en especial en las sentencias Van Ginkel y Madgett y Baldwin.

19. Indudablemente, el artículo 26, al establecer un régimen especial de tributación distinto del régimen normal de la Sexta Directiva, sólo debe aplicarse cuando sea necesario para alcanzar los objetivos que pretende conseguir.⁶

20. En el asunto Van Ginkel, en una interpretación basada en la *ratio* ya descrita del artículo 26,⁷ se consideró que la circunstancia de que una empresa no se haga cargo del transporte del viajero, sino que se limite a proporcionarle un alojamiento, no excluye del ámbito de aplicación del artículo 26 las prestaciones suministradas por dicha empresa.⁸ Esta interpretación del artículo 26 se desprende, según el Tribunal de Justicia, de los objetivos perseguidos por este precepto.⁹

21. También en esta línea interpretativa el Tribunal de Justicia declaró expresamente, en la sentencia Madgett y Baldwin, que el régimen especial de los agentes de viajes no se puede limitar únicamente a los operadores que tengan el estatuto formal de «agencias de viajes» o de «organizadores de circuitos turísticos». Se considera que el régimen de

6 — Sentencia First Choice Holidays, antes citada, apartado 22, y Madgett y Baldwin, antes citada, apartado 34.

7 — Véanse los puntos 15 y 16 *supra*.

8 — Sentencia Van Ginkel, antes citada, apartado 27.

9 — Según declara el Tribunal de Justicia, en la sentencia Van Ginkel, antes citada, apartado 23, «la exclusión del ámbito de aplicación del artículo 26 de la Sexta Directiva de las prestaciones proporcionadas por una agencia de viajes debido a que comprenden únicamente el alojamiento y no el transporte del viajero conduciría a un régimen tributario complejo, en el que las normas aplicables en materia de IVA dependerían de los elementos constitutivos de las prestaciones ofrecidas a cada viajero. Dicho régimen tributario sería contrario a los objetivos de la Directiva».

5 — Sentencias Van Ginkel, antes citada, apartados 15 y 23; Madgett y Baldwin, antes citada, apartado 18; y First Choice Holidays, antes citada, apartado 23.

que se trata se aplica al propietario de un hotel que, por el pago de una determinada cantidad, ofrece habitualmente a sus clientes, además de alojamiento, el transporte de ida y vuelta entre el hotel y ciertos puntos de recogida distantes, así como excursiones en autobús durante la estancia en el hotel.¹⁰

22. Según esta jurisprudencia, cualquier sujeto pasivo que ofrezca prestaciones de viaje en su propio nombre, utilizando al efecto suministros y servicios de otros sujetos pasivos, debe quedar comprendido en el artículo 26 de la Sexta Directiva. En cambio, cuando un operador económico actúa únicamente en calidad de intermediario, este régimen especial del artículo 26 no se aplica, de modo que los servicios prestados deben someterse a las normas comunes en materia de IVA, aplicables a la tributación de los servicios prestados por intermediarios.¹¹

10 — Sentencia Madgett e Baldwin, antes citada, apartado 20: «debe señalarse que las razones subyacentes al régimen especial aplicable a las agencias de viajes y a los organizadores de circuitos turísticos son igualmente válidas en el supuesto en que el operador económico no sea una agencia de viajes o un organizador de circuitos turísticos en el sentido generalmente dado a estos términos, pero efectúe operaciones idénticas en el marco de otra actividad, como es la actividad hotelera».

11 — Véase, asimismo, en este sentido, la exposición de motivos de la Comisión en la Propuesta de directiva del Consejo por la que se modifica la Sexta Directiva en lo relativo al régimen especial de las agencias de viajes [COM(2002) 64 final, DO 2002, C 126 E, p. 390]. Esta idea ha sido confirmada claramente en la nueva propuesta de Directiva presentada por la Comisión el 8 de febrero de 2002. La Comisión propone que al actual artículo 26, que establece que «los organizadores de circuitos turísticos tendrán igualmente la consideración de agencias de viajes» se añada la frase «y todo sujeto pasivo que preste servicios de viaje en dichas condiciones».

23. Es importante sin duda determinar cuál es el criterio que permitirá decidir si un operador económico que suministra en nombre propio servicios relacionados con viajes, junto con otros servicios que no constituyen inicialmente prestaciones de viajes como, por ejemplo, servicios educativos, ha de considerarse sujeto al régimen previsto en el artículo 26 de la Sexta Directiva.

24. A estos efectos, el criterio decisivo adoptado en la sentencia Madgett y Baldwin, que sigue expresamente la orientación desarrollada por el Abogado General Léger en las conclusiones que presentó en ese asunto, consiste en distinguir entre prestaciones accesorias y prestaciones principales del operador o equivalentes a estas últimas.¹²

25. En realidad, el Tribunal de Justicia destaca la existencia de operadores que prestan servicios relacionados con viajes, utilizando para ello prestaciones adquiridas a terceros, que presentan un carácter meramente accesorio. A este respecto, el Abogado General Léger afirma de modo expreso en sus conclusiones, en un punto al que se remite expresamente la sentencia,¹³ que una «prestación es accesorio cuando, por un lado, contribuye a la correcta ejecución de la

12 — Véanse las conclusiones presentadas por el Abogado General Léger en el asunto Madgett y Baldwin, antes citado, puntos 34 a 38.

13 — Madgett y Baldwin, antes citada, apartado 24.

prestación principal y cuando, por otro lado, ocupa una parte marginal del precio global, con respecto a la prestación principal. No constituye un fin para los clientes o un servicio buscado por sí mismo, sino un medio de disfrutar mejor del servicio principal». ¹⁴ Será precisamente lo que sucede «por ejemplo, en el caso del transporte local que podría ofrecer un hotel para llevar a sus clientes a destinos próximos». ¹⁵

26. En cambio, no serán accesorios los servicios relacionados con viajes que los operadores presten también de forma habitual en nombre propio, recurriendo para ello a prestaciones adquiridas a terceros, que asumen un peso significativo en el precio global que ha de pagar el viajero y cuyo objeto, desde el punto de vista de la clientela, no puede considerarse meramente accesorio. ¹⁶

27. Siguiendo este criterio, el Tribunal de Justicia ha declarado en la sentencia Madgett y Baldwin, que «cuando un hotelero ofrece a sus clientes de manera habitual, además del alojamiento, prestaciones que no están incluidas dentro de las funciones tradicio-

nalmente ejercidas por los hoteleros y cuya realización no puede dejar de *incidir notablemente en el precio global practicado*, tales como el viaje hasta el hotel desde puntos de recogida alejados, dichas prestaciones no pueden equipararse a prestaciones de servicios meramente accesorias». ¹⁷ En consecuencia, el artículo 26 de la Sexta Directiva es aplicable a un empresario hotelero que «contra el pago de un precio global, ofrece habitualmente a sus clientes, además del alojamiento, el transporte de ida y vuelta entre el hotel y determinados puntos de recogida alejados y una excursión en autocar durante la estancia, adquiriéndose a terceros estos servicios de transporte». ¹⁸

28. A la luz de este criterio de calificación adoptado en la sentencia Madgett y Baldwin, debe considerarse que iSt constituye una agencia de viajes en el sentido del artículo 26 de la Sexta Directiva. En efecto, incluso si se acepta que iSt presta efectivamente servicios educativos a sus clientes, la prestación del viaje no puede dejar de «incidir notablemente en el precio global practicado» que ha de abonar el cliente, según el criterio adoptado en el asunto Madgett y Baldwin. Así pues, es evidente que el viaje propiamente dicho, incluidos el transporte y la estancia organizada en el país de destino, no podrá ser considerado por la clientela como una prestación accesoria, con un peso meramente marginal en relación con el servicio educativo que supuestamente presta iSt a sus clientes.

14 — Conclusiones presentadas por el Abogado General Léger en el asunto Madgett y Baldwin, antes citado, punto 36.

15 — *Ibidem*, punto 37.

16 — *Ibidem*, punto 38.

17 — Sentencia Madgett y Baldwin, antes citada, apartado 26. El subrayado es mío.

18 — *Ibidem*, apartado 27.

29. Procede señalar, además, que las dudas del órgano jurisdiccional remitente en cuanto a la aplicabilidad del artículo 26 al presente asunto se derivan fundamentalmente de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia relativa a los programas de intercambio escolar en el marco de la Directiva 90/314/CEE del Consejo, de 13 de junio de 1990, relativa a los viajes combinados, las vacaciones combinadas y los circuitos combinados.¹⁹ Por tanto, la cuestión que se suscita consiste en dilucidar si la calificación, en los términos ya descritos, de las actividades sujetas al régimen del artículo 26 de la Sexta Directiva debe sufrir alguna modificación a la luz de la jurisprudencia reciente del Tribunal de Justicia en esta otra materia paralela, en especial de la sentencia AFS Intercultural Programs Finland.²⁰

30. En dicha sentencia, el Tribunal ha declarado que los viajes que consisten en intercambios escolares de una duración aproximada de seis meses o un año, cuyo objeto es que el escolar asista a un centro de enseñanza en un país de acogida de modo que se familiarice con su población y su cultura, y durante los cuales el escolar se aloja gratuitamente en una familia de acogida, como si formara parte de ella, no constituyen viajes combinados en el sentido de la Directiva 90/314.²¹

31. Es evidente que esa jurisprudencia no es de ninguna utilidad para responder a la cuestión central del presente asunto, que es simplemente, como he señalado, la de determinar si *en el marco de la actividad de iSt la prestación de servicios de viaje presenta un carácter meramente accesorio en relación con otras prestaciones realizadas por esa empresa.*

32. A esto se añade, con carácter subsidiario, que el artículo 26 persigue la realización de finalidades muy distintas de las que orientan la Directiva 90/314, en particular la de evitar que el sistema común del IVA obstaculece el ejercicio de las actividades de las agencias de viajes.

33. Por consiguiente, no está justificado realizar una interpretación restrictiva del artículo 26 de modo que se aplique sólo a los operadores económicos que suministren en nombre propio «viajes» en el sentido de la Directiva 90/314.²² Procede subrayar, a este respecto, que tal interpretación del artículo 26 sería incompatible con la sentencia Van Ginkel, en la que el Tribunal de Justicia consideró que el artículo 26 es aplicable incluso cuando no existe siquiera, por parte del operador, una oferta de un servicio de viaje propiamente dicho —es decir, que incluya el transporte de los clientes— sino únicamente de alojamiento.²³

22 — No estimo, en todo caso, que sea posible deducir de la sentencia AFS Intercultural Programs Finland la conclusión de que debe considerarse que iSt no efectúa operaciones de viajes en el sentido de la Directiva 90/314. Como subraya acertadamente la demandante en sus observaciones escritas, a diferencia de lo que sucede con la asociación de que se trata en la sentencia AFS Intercultural Programs Finland, iSt no es una asociación sin fines de lucro.

23 — Véase el punto 24 *supra*.

19 — DO L 158, p. 59.

20 — Sentencia de 11 de febrero de 1999 (C-237/97, Rec. p. I-825).

21 — *Ibidem*, apartado 33 y fallo.

34. En mi opinión, tampoco es pertinente para calificar a la demandante de agencia de viajes en el sentido del artículo 26 la consideración de la finalidad y de la duración de los viajes que el operador organiza y ofrece en nombre propio, recurriendo para ello a prestaciones suministradas por terceros. La circunstancia de que el objetivo de la estancia en el extranjero sea en definitiva, como en el presente asunto, el estudio, en particular de la lengua inglesa, no debe influir en la calificación de iSt de agencia de viajes en el sentido del artículo 26, en contra de lo que propone el Gobierno alemán, para el que iSt ejerce una actividad *sui generis* que no debe estar comprendida en el ámbito de aplicación del artículo 26 en virtud de la finalidad educativa y de la duración de los viajes que ofrece a sus clientes.

35. Distinguir entre operadores económicos que organizan viajes y se encuentran sujetos al régimen del artículo 26 y otros operadores a los que no se aplica dicho régimen, en función de la finalidad y la duración de los viajes, me parece manifiestamente desaconsejable. Existe una enorme variedad de viajes según sus objetivos, aparte de los viajes de puro ocio. A este respecto, basta imaginar, además de los viajes para el aprendizaje de la lengua y cultura locales, los viajes organizados para estancias de práctica deportiva, de tratamientos termales o antiestrés, de cursos de cocina y de cata de vinos, o para integrar un grupo musical durante un período más o menos prolongado para la interpretación de

un cierto repertorio. Si la duración y los objetivos de los viajes y estancias en el extranjero fueran determinantes, se introduciría una enorme dosis de incertidumbre en cuanto a la determinación del ámbito del concepto de agencia de viajes en el sentido del artículo 26 de la Sexta Directiva.

36. La adopción de tal criterio sería no sólo totalmente ajena al tenor del artículo 26 (que no hace ninguna referencia a la duración y finalidad de los viajes), sino también incompatible con los objetivos previstos por el régimen especial establecido en ese precepto. No es fácil compatibilizar la consideración de las finalidades y de la duración del viaje con la idea de simplificación que preside la adopción del régimen del artículo 26. Muy al contrario, los objetivos de simplificación derivados de la múltiple localización de la actividad desarrollada por las agencias de viajes, que justifican la adopción del régimen de imposición del margen previsto en el artículo 26, se garantizan precisamente, en el presente asunto, si se estima que iSt está sujeta al régimen de este artículo 26.²⁴

24 — Según la resolución de remisión, iSt organiza viajes que ofrece a sus clientes en nombre propio, incluido el transporte aéreo hasta el destino y el alojamiento en los establecimientos docentes y en las familias. iSt no actúa como intermediario de las compañías aéreas ni de la organización asociada del país de destino y, por otra parte, las operaciones pertinentes se desarrollan en varios lugares, lo que, a la luz de la *ratio* subyacente al artículo 26, justifica plenamente su aplicación.

37. Una delimitación del ámbito del concepto de agencia de viajes, en el sentido del artículo 26, de acuerdo con la finalidad de las prestaciones de viajes suministradas sería, en todo caso, incompatible con un análisis realizado conforme a criterios objetivos, que claramente se impone en el marco de un impuesto con un carácter marcadamente objetivo, como es el caso del IVA.²⁵

38. Pues bien, sólo mediante una interpretación autónoma y no restrictiva del concepto de agencia de viajes, sobre la base de un criterio objetivo como el enunciado expresamente por el Tribunal de Justicia en la sentencia Madgett y Baldwin, que no se fundamenta en la consideración de las finalidades del viaje y de su duración, se podrán evitar distorsiones de la competencia entre operadores y asegurar una aplicación uniforme de la Sexta Directiva.²⁶

39. Recuerdo, para terminar, que el artículo 26 establece una tributación ade-

cuada de las prestaciones de viaje. Se trata de un régimen especial frente al régimen normal de tributación, pero no es un régimen de exención del IVA.

40. Teniendo esto en cuenta, la interpretación propuesta por el Gobierno alemán, según la cual la actividad de iSt está comprendida en las prestaciones exentas del artículo 13, parte A, letra i), de la Sexta Directiva, es incompatible con la reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia relativa a la interpretación de las disposiciones de la Sexta Directiva que establecen exenciones.

41. En realidad, iSt es una sociedad mercantil y no parece ser, en absoluto, una «entidad de Derecho público» ni gozar de un estatuto análogo, conforme a lo dispuesto en el artículo 13, parte A, apartado 1, letra i), de la Sexta Directiva. La sujeción al beneficio de este régimen de exención supondría, por consiguiente, una interpretación de dicho régimen incompatible en principio con la jurisprudencia del Tribunal de Justicia según la cual «los términos empleados para designar las exenciones previstas por el artículo 13 de la Sexta Directiva se han de interpretar estrictamente, dado que constituyen excepciones al principio general de que el impuesto sobre el volumen de negocios se percibe por cada prestación de servicios efectuada a título oneroso por un sujeto pasivo».²⁷

25 — Uno de los principios reguladores del sistema del IVA es el de la supresión de factores que puedan provocar distorsiones de la competencia en el ámbito nacional y comunitario. Pues bien, como señala expresamente el Abogado General Léger en el punto 32 de sus conclusiones en el asunto Madgett y Baldwin, antes citado, al que se remite expresamente la sentencia en su apartado 22, «estas distorsiones de competencia pueden evitarse si se considera el artículo 26 en el sentido de que engloba actividades comparables según criterios objetivos y no en función de la clasificación predeterminada de un operador económico en una categoría profesional, aun cuando dedique gran parte de su actividad a prestar servicios que entran dentro de otra categoría». El subrayado es mío.

26 — Véase, a este respecto, la sentencia Madgett y Baldwin, antes citada, apartado 22, y las conclusiones presentadas por el Abogado General Léger en dicho asunto, punto 32.

27 — Sentencias de 15 de junio de 1989, Stichting Uitvoering Financiële Acties (348/87, Rec. p. 1737), apartado 13; de 5 de junio de 1997, SDC (C-2/95, Rec. p. I-3017), apartado 20, y de 3 de marzo de 2005, Arthur Andersen (C-472/03, Rec. p. I-1719), apartado 24.

III. Conclusión

42. A la luz de las consideraciones expuestas, propongo al Tribunal de Justicia que responda a la cuestión planteada por el Bundesfinanzhof del siguiente modo:

«El artículo 26 de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme, debe interpretarse en el sentido de que es también aplicable a las operaciones de un organizador de programas denominados “High School” y “College”, que incluyen una estancia en el extranjero de tres a diez meses, son ofrecidos a los participantes por el organizador en nombre propio y comprenden servicios prestados por otros sujetos pasivos.»