

**Asunto C-200/04**

**Finanzamt Heidelberg**

**contra**

**iSt internationale Sprach- und Studienreisen GmbH**

(Petición de decisión prejudicial planteada por el Bundesfinanzhof)

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

Conclusiones del Abogado General Sr. M. Poiares Maduro, presentadas el 16 de junio de 2005

Sentencia del Tribunal de Justicia (Sala Segunda) de 13 de octubre de 2005

Sumario de la sentencia

*Disposiciones fiscales — Armonización de las legislaciones — Impuestos sobre el volumen de negocios — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido — Régimen especial de las agencias de viajes — Ámbito de aplicación — Operadores económicos distintos de las agencias de viajes que ofrecen servicios consistentes en la organización de viajes lingüísticos y de estudios en el extranjero — Inclusión*

*(Directiva 77/388/CEE del Consejo, art. 26)*

Según la jurisprudencia, las razones subyacentes al régimen especial aplicable a las agencias de viajes y a los organizadores de circuitos turísticos previsto en el artículo 26 de la Directiva 77/388, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios, 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. Sin embargo, no procede gravar a un operador económico con arreglo a dicho artículo si las prestaciones adquiridas a terceros para prestar servicios generalmente relacionados con dichas operaciones siguen siendo meramente accesorias respecto a las prestaciones propias.

Ahora bien, dado que un operador económico ofrece a sus clientes de forma habitual, además de prestaciones relacionadas con la formación y educación lingüísticas de sus clientes, prestaciones de viaje cuya realización no puede dejar de tener una repercusión considerable en el precio global practicado, como el viaje al Estado de destino y/o la estancia en éste, estas prestaciones no pueden asimilarse a prestaciones de servicios meramente accesorias. En efecto, las prestaciones de que se trata no representan una parte meramente marginal con respecto al importe correspondiente a la prestación relacionada con la formación y educación lingüísticas que dicho operador ofrece a sus clientes.

En estas circunstancias, el artículo 26 de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de

que se aplica a un operador económico que ofrece servicios consistentes en la organización de viajes lingüísticos y de estudios en el extranjero y que, como contraprestación al pago de un precio global, suministra en su propio nombre a sus clientes una estancia en el extranjero de tres a diez meses y recurre a tal efecto a las prestaciones de servicios de otros sujetos pasivos.

(véanse los apartados 22, 24, 27 a 29 y 48 y el fallo)

## SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Segunda)

de 13 de octubre de 2005 (\*)

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

En el asunto C-200/04,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 234 CE, por el Bundesfinanzhof (Alemania), mediante resolución de 18 de marzo de 2004, recibida en el Tribunal de Justicia el 5 de mayo de 2004, en el procedimiento entre

### **Finanzamt Heidelberg**

e

### **iSt internationale Sprach- und Studienreisen GmbH,**

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Segunda),

integrado por el Sr. C.W.A. Timmermans, Presidente de Sala, y el Sr. R. Schintgen, la Sra. R. Silva de Lapuerta y los Sres. P. Kouris y G. Arestis (Ponente), Jueces;

Abogado General: Sr. M. Poiares Maduro;

Secretaria: Sra. M. Ferreira, administradora principal;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 28 de abril de 2005;

consideradas las observaciones escritas presentadas:

- en nombre de iSt internationale Sprach- und Studienreisen GmbH, por los Sres. H.-J. Philipp y R. Binder, Wirtschaftsprüfer Steuerberater, asistidos por el Sr. G. Wegscheider, Rechtsanwalt;
- en nombre del Gobierno alemán, por las Sras. A. Tiemann y C. Schulze-Bahr, en calidad de agentes;
- en nombre del Gobierno helénico, por los Sres. S. Spyropoulos y D. Kalogiros así como por la Sra. M. Tassopoulou, en calidad de agentes;

- en nombre del Gobierno chipriota, por la Sra. E. Simeonidou, en calidad de agente;
- en nombre de la Comisión de las Comunidades Europeas, por los Sres. D. Triantafyllou y K. Gross, en calidad de agentes;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 16 de junio de 2005;

dicta la siguiente

## **Sentencia**

1 La petición de decisión prejudicial versa sobre la interpretación del 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 (DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54; en lo sucesivo, «Sexta Directiva»).

2 Dicha petición se presentó en el marco de un litigio entre el Finanzamt Heidelberg (en lo sucesivo, «Finanzamt») e iSt internationale Sprach- und Studienreisen GmbH (en lo sucesivo, «iSt»), en relación con el pago del impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «IVA») a raíz de la inspección, realizada por los servicios competentes, del volumen de negocios obtenido por dicha sociedad durante los años 1995 a 1997.

## **Marco jurídico**

### *Normativa comunitaria*

3 El artículo 13 de la Sexta Directiva, incluido en el título X de ésta, relativo a las «Exenciones», figura bajo el epígrafe «Exenciones en el interior del país» y es del siguiente tenor:

«A. *Exenciones a favor de ciertas actividades de interés general*

1. 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;

[...]»

4 En el título XIV de la Sexta Directiva, bajo la rúbrica «Regímenes especiales» figura el artículo 26, denominado a su vez «Régimen especial de las agencias de viajes», que establece en los apartados 1 y 3 lo siguiente:

«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.

[...]

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.»

5 A tenor del artículo 1 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 (DO L 158, p. 59), ésta tiene por objeto «la aproximación de las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas de los Estados miembros relativas a los viajes combinados, las vacaciones combinadas y los circuitos combinados vendidos u ofrecidos a la venta en el territorio de la Comunidad».

6 El artículo 2 de la citada Directiva define el viaje combinado como «la combinación previa de, por lo menos, dos de los siguientes elementos, vendida u ofrecida a la venta con arreglo a un precio global, cuando dicha prestación sobrepase las veinticuatro horas o incluya una noche de estancia:

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

#### *Normativa nacional*

7 Las disposiciones pertinentes de la normativa nacional aplicables al litigio principal son los artículos 4, apartado 23, y 25 de la Ley del impuesto sobre el volumen de negocios (Umsatzsteuergesetz) de 1993 (BGBl. 1993 I, p. 565; en lo sucesivo, «UStG 1993»).

8 El artículo 4, apartado 23, de dicha Ley establece que 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 complementaria o cuidado.

9 El artículo 25 de la UStG 1993, relativo a la tributación de las prestaciones de viaje, dispone lo siguiente:

«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. [...]

### **Litigio principal y cuestión prejudicial**

10 iSt es una sociedad alemana de responsabilidad limitada. En el marco de sus actividades, ofrece a sus clientes, entre otros, los programas denominados «High-School» y «College».

11 Los programas «High-School» van 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 iSt, que, después de una entrevista, decide sobre la aceptación de la candidatura. iSt se compromete a conseguir a las personas seleccionadas una plaza de alumno en la «high school» elegida.

12 De la resolución de remisión se desprende que, cuando el programa «High-School» se realiza en Estados Unidos, el alumno se aloja, durante su estancia, en una familia de acogida, seleccionada con ayuda de una organización local asociada con iSt. Esta organización pone a disposición del alumno a un interlocutor en la localidad donde se encuentren la «high school» y la residencia de la familia de acogida. A través de la misma organización, el alumno puede realizar también, junto con otros alumnos que participen en un intercambio escolar, un viaje en autobús o avión para visitar el Estado de acogida.

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

14 Por lo que respecta al programa «College», destinado a los estudiantes y a los alumnos que han concluido la enseñanza secundaria, pertenece a la organización asociada, que paga, con las contribuciones que recibe de iSt por sus servicios, las tasas de matrícula en el «college» elegido, garantiza a los participantes plazas en dicho «college» y asegura su admisión en éste durante un período de uno a tres trimestres. Los propios participantes reservan los vuelos y reciben alojamiento y manutención no en las familias de acogida sino en el «college» elegido.

15 El Finanzamt, que consideró inicialmente que las operaciones realizadas por iSt constituían

«prestaciones de viajes» comprendidas en el artículo 25 de la UStG 1993, estimó posteriormente que se trataba, en realidad, de servicios con fines educativos o de formación, que debían estar exentos con arreglo al artículo 4, apartado 23, de esta Ley. Como consecuencia de la calificación de los servicios prestados como operaciones exentas, no era posible deducir las cuotas del IVA soportadas, por lo que el Finanzamt redujo el IVA pagado en exceso declarado por dicha sociedad correspondiente a los ejercicios 1995 a 1997.

16 ISt interpuso un recurso contra dicha resolución ante el Finanzgericht, solicitando el incremento del importe del impuesto soportado correspondiente a los tres años citados. Mediante su resolución, el Finanzgericht estimó el recurso de iSt, por considerar que los servicios prestados son servicios de viajes en el sentido del artículo 25 de la UStG 1993 y que el artículo 4, apartado 23, de la misma Ley no era aplicable.

17 El Finanzamt interpuso recurso de casación ante el Bundesfinanzhof, que decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial:

«¿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?»

### **Sobre la cuestión prejudicial**

18 Mediante su cuestión, el órgano jurisdiccional remitente pretende fundamentalmente que se dilucide si se cumplen los requisitos de aplicación del artículo 26, apartado 1, de la Sexta Directiva en el caso de un operador económico que, a cambio del pago de un precio global, ofrece a sus clientes los programas denominados «High-School» y «College» que incluyen, en particular, una estancia para aprendizaje de lenguas en el extranjero de tres a diez meses.

19 Para responder a la cuestión planteada, procede examinar si una sociedad como iSt actúa en su propio nombre y si tiene la condición de operador económico comprendido en el régimen especial de las agencias de viajes y utiliza para sus operaciones suministros y servicios de otros sujetos pasivos.

20 En primer lugar, según la jurisprudencia, corresponde al juez nacional que conoce de un litigio relativo a la aplicación del artículo 26 de la Sexta Directiva analizar, a la luz de todos los datos del caso concreto y, en particular, de la naturaleza de las obligaciones contractuales del operador económico frente a sus clientes, si se cumple o no dicho requisito (véase, en este sentido, la sentencia de 12 de noviembre de 1992, Van Ginkel, C-163/91, Rec. p. I-5723, apartado 21). Por otra parte, según se desprende de la resolución de remisión, consta que la demandante en el asunto principal no actúa como mandatario en las operaciones sobre las que versa principalmente dicha resolución.

21 En segundo lugar, por lo que respecta a la condición de operador económico en el sentido del artículo 26 de la Sexta Directiva, procede recordar que de la jurisprudencia se desprende que los servicios prestados por las agencias de viajes y los organizadores de circuitos turísticos se caracterizan por el hecho de que, la mayoría de las veces, se componen de múltiples prestaciones, especialmente en materia de transporte y alojamiento, que se realizan tanto dentro como fuera del territorio del Estado miembro en el que la empresa tiene su domicilio o un establecimiento permanente. La aplicación de las normas del régimen común relativas al lugar de imposición, a la base imponible y a la deducción del impuesto soportado toparía, debido a la multiplicidad y ubicación de las prestaciones proporcionadas, con dificultades prácticas para esas

empresas, que podrían obstaculizar el ejercicio de su actividad. Con la finalidad de adaptar las normas aplicables al carácter específico de dicha actividad el legislador comunitario ha establecido en los apartados 2, 3 y 4 del artículo 26 de la Sexta Directiva un régimen especial de IVA (véanse las sentencias Van Ginkel, antes citada, apartados 13 a 15; de 22 de octubre de 1998, Madgett y Baldwin, asuntos acumulados C?308/96 y C?94/97, Rec. p. I?6229, apartado 18, y de 19 de junio de 2003, First Choice Holidays, C?149/01, Rec. p. I?6289, apartados 23 y 24).

22 El Tribunal de Justicia ha señalado a este respecto 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. En efecto, una interpretación que reserve la aplicación del artículo 26 de la Sexta Directiva únicamente a los operadores económicos que sean agencias de viajes u organizadores de circuitos turísticos en el sentido generalmente dado a estos términos daría lugar a que prestaciones idénticas estuviesen comprendidas dentro del ámbito de aplicación de disposiciones diferentes según el estatuto formal del operador económico (sentencia Madgett y Baldwin, antes citada, apartados 20 y 21).

23 En el asunto principal, consta que iSt no es una agencia de viajes o un organizador de circuitos turísticos en el sentido generalmente dado a estos términos. Sin embargo, procede determinar si dicha sociedad efectúa operaciones idénticas a las de tales agencia u organizador.

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

25 En estas circunstancias, hay que determinar si, en relación con las operaciones efectuadas por iSt y para las cuales utiliza suministros y servicios de otros sujetos pasivos, procede someter a esta sociedad al IVA, conforme al citado artículo 26.

26 A este respecto, no puede excluirse que operadores económicos que prestan servicios habitualmente relacionados con viajes tengan que utilizar prestaciones de viaje adquiridas a terceros, las cuales representan, en comparación con otras prestaciones de estos operadores, una parte menor del importe del precio global. Dichas prestaciones adquiridas a terceros no constituyen para la clientela un fin en sí, sino el medio de disfrutar en mejores condiciones del servicio principal de este operador (véase, en este sentido, la sentencia Madgett y Baldwin, antes citada, apartado 24).

27 Debe indicarse que, en tales circunstancias, las prestaciones adquiridas a terceros siguen siendo meramente accesorias respecto a las prestaciones propias y que no procede gravar al operador económico con arreglo al artículo 26 de la Sexta Directiva (sentencia Madgett y Baldwin, antes citada, apartado 25).

28 Ahora bien, hay que observar a este respecto que, dado que un operador económico como iSt ofrece a sus clientes de forma habitual, además de prestaciones relacionadas con la formación y educación lingüísticas de sus clientes, prestaciones de viaje cuya realización no puede dejar de tener una repercusión considerable en el precio global practicado, como el viaje al Estado de destino y/o la estancia en éste, estas prestaciones no pueden asimilarse a prestaciones de servicios meramente accesorias. En efecto, como se deduce de la resolución de remisión, las

prestaciones de que se trata no representan una parte meramente marginal con respecto al importe correspondiente a la prestación relacionada con la formación y educación lingüísticas que iSt ofrece a sus clientes.

29 En estas circunstancias, el artículo 26 de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que se aplica a un operador económico como iSt que ofrece de forma habitual a sus clientes, a cambio del pago de un precio global, además de prestaciones relacionadas con la formación y educación lingüísticas de éstos, prestaciones adquiridas a otros sujetos pasivos, como el viaje al Estado de destino y/o la estancia en éste.

30 Sin embargo, esta aplicación es discutida por algunos de los Estados miembros que han presentado observaciones ante el Tribunal de Justicia, basándose en que las operaciones efectuadas por iSt no están comprendidas en modo alguno entre las operaciones incluidas en ese mismo artículo.

31 En un primer momento, el Gobierno alemán se opone a la aplicación del artículo 26 de la Sexta Directiva, basándose en que, según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, no constituyen viajes en el sentido de la Directiva 90/314 los viajes que consisten en intercambios escolares de una duración aproximada de seis meses o un año, cuyo objeto es que el estudiante 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 estudiante se aloja gratuitamente en una familia de acogida, como si formara parte de ella (sentencia de 11 de febrero de 1999, AFS Intercultural Programs Finland, C-237/97, Rec. I-825, apartado 34). Sobre este punto, el Gobierno chipriota añade que, teniendo en cuenta el carácter global de la operación efectuada por iSt, la prestación principal propuesta está constituida por la posibilidad de seguir una formación lingüística y que esta prestación no puede estar comprendida dentro de las prestaciones habituales de viajes en el sentido del artículo 26 de la Sexta Directiva.

32 Mediante sus alegaciones, los Gobiernos alemán y chipriota sostienen básicamente que la estancia lingüística propuesta por iSt en el marco de los programas «High-School» y «College» no está comprendida dentro del concepto de «viaje» a efectos del artículo 26 de la Sexta Directiva.

33 En este sentido, aparte de que la apreciación del Tribunal de Justicia en la sentencia AFS Intercultural Programs Finland, antes citada, no se refería a una cuestión relativa a la aplicación de la Sexta Directiva, hay que señalar que las precisiones efectuadas en dicha sentencia no tienen relevancia alguna por lo que respecta a la aplicación del artículo 26 de dicha Directiva.

34 Es cierto que el citado artículo no contiene una definición del concepto de viaje. No obstante, para que se aplique este mismo artículo, no es necesario precisar previamente los elementos constitutivos de los viajes. En efecto, dicha disposición es aplicable a condición de que el operador económico de que se trate tenga el estatuto de operador económico del régimen especial de las agencias de viajes, que actúe en su propio nombre y que utilice para sus operaciones suministros y servicios de otros sujetos pasivos. Más concretamente, con relación a las operaciones de un operador económico que procede gravar con arreglo al artículo 26 de la Sexta Directiva, el único criterio relevante que permite la aplicación del referido artículo es el basado en la naturaleza, accesoria o no, de la prestación de viaje.

35 Además, si se acogieran las observaciones presentadas a este respecto, en particular por el Gobierno alemán, el artículo 26 de la Sexta Directiva se aplicaría en función del objetivo del viaje propuesto y de la duración de la estancia en el Estado de destino. Tal interpretación tendría como resultado añadir un requisito adicional en lo que atañe a la posible aplicación del citado artículo.

36 Ahora bien, nada permite llegar a la conclusión de que el legislador comunitario haya

deseado limitar el ámbito de aplicación del artículo 26 de la Sexta Directiva en función de dos elementos unidos o separados, a saber, el objetivo del viaje y la duración de la estancia en el Estado de destino. Otra conclusión sobre este particular restringiría claramente el alcance de dicho artículo y sería incompatible con el régimen especial que establece.

37 Por otra parte, es evidente que tal requisito adicional relativo a la aplicación del artículo 26 de la Sexta Directiva podría establecer una distinción entre los operadores económicos en función del objetivo de la estancia que ofrecen en el Estado de destino y llevaría indiscutiblemente a crear una distorsión de competencia entre dichos operadores así como a poner en peligro la aplicación uniforme de la citada Directiva.

38 En un segundo momento, el Gobierno alemán considera que el artículo 26 de la Sexta Directiva no puede ser aplicable al litigio principal, en la medida en que las operaciones efectuadas por iSt relativas a la formación y educación lingüísticas de sus clientes están comprendidas entre las operaciones exentas con arreglo al artículo 4, apartado 23, de la UStG 1993. Este mismo Gobierno alega básicamente que, en el supuesto de que la operación efectuada estuviese comprendida *ratione materiae* entre los casos de exención previstos por dicha Directiva y, en particular, por su artículo 13, parte A, apartado 1, letra i), no sería aplicable el régimen especial de tributación previsto en el referido artículo 26.

39 A este respecto, nada permite considerar que la aplicación del citado artículo 26 se realice en función de tal supuesto. Hay que recordar que, por lo que respecta a las operaciones de un operador económico relativas a los suministros y servicios de terceros que procede gravar con arreglo a ese mismo artículo, el único criterio relevante es el basado en la naturaleza, accesoria o no, de la prestación de viaje.

40 Por otra parte, es preciso recordar que el régimen establecido por el artículo 26 de la Sexta Directiva, dirigido a adaptar las normas aplicables en materia de IVA a las agencias de viajes y los operadores que efectúan prestaciones idénticas o comparables a éstas, es un régimen especial de tributación y no un régimen específico de exención aplicable a determinadas actividades efectuadas por dichos operadores.

41 En estas circunstancias, la alegación formulada en el caso de autos por el Gobierno alemán es irrelevante y, por consiguiente, no puede justificar la no aplicación del artículo 26 de la Sexta Directiva en el asunto principal.

42 Sin embargo, esta afirmación no implica que no pueda invocarse en modo alguno el régimen de exenciones previsto con arreglo al título X de la Sexta Directiva cuando se plantee la cuestión de una posible aplicación del citado artículo 26.

43 A este respecto, procede recordar que el apartado 3 de este mismo artículo establece que, 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 artículo 15, apartado 14, de la Sexta Directiva. De ello se deduce que el legislador comunitario no ha excluido la posibilidad de aplicar disposiciones del régimen de exención del IVA previsto por dicha Directiva en el marco de operaciones efectuadas con arreglo al artículo 26 de ésta.

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

dicha disposición no tiene en cuenta, como alega el Gobierno alemán, el objeto o la naturaleza de la operación efectuada, sino el lugar de ejecución de la prestación.

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

46 Ahora bien, procede recordar que, según reiterada jurisprudencia, los términos empleados para designar las exenciones previstas en el artículo 13 de la Sexta Directiva se han de interpretar restrictivamente (véase, en particular, la sentencia de 3 de marzo de 2005, Arthur Andersen, C?472/03, Rec. p. I?1719, apartado 24, y la jurisprudencia allí citada).

47 De lo antedicho se deduce que, en cualquier caso, debe desestimarse la alegación formulada en el presente caso por el Gobierno alemán.

48 De todas las consideraciones anteriores se deduce que procede responder a la cuestión planteada que el artículo 26 de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que se aplica a un operador económico que ofrece servicios como los programas «High-School» y «College», consistentes en la organización de viajes lingüísticos y de estudios en el extranjero y que, como contraprestación al pago de un precio global, suministra en su propio nombre a sus clientes una estancia en el extranjero de tres a diez meses y recurre a tal efecto a las prestaciones de servicios de otros sujetos pasivos.

## **Costas**

49 Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional nacional, corresponde a éste resolver sobre las costas. Los gastos efectuados por quienes, no siendo partes del litigio principal, han presentado observaciones ante el Tribunal de Justicia no pueden ser objeto de reembolso.

En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia (Sala Segunda) declara:

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

Firmas

\* Lengua de procedimiento: alemán.