

Downloaded via the EU tax law app / web

@import url(.././.././.././css/generic.css); EUR-Lex - 62001J0149 - ES

Avis juridique important

|

62001J0149

Sentencia del Tribunal de Justicia (Sala Sexta) de 19 de junio de 2003. - Commissioners of Customs & Excise contra First Choice Holidays plc. - Petición de decisión prejudicial: Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) - Reino Unido. - Sexta Directiva IVA - Artículo 26, apartado 2 - Régimen especial de tributación de las agencias de viajes y organizadores de circuitos turísticos - Base imponible - Margen - Cantidad total a pagar por el viajero. - Asunto C-149/01.

Recopilación de Jurisprudencia 2003 página I-06289

Partes

Motivación de la sentencia

Decisión sobre las costas

Parte dispositiva

Partes

En el asunto C-149/01,

que tiene por objeto una petición dirigida al Tribunal de Justicia, con arreglo al artículo 234 CE, por la Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) (Reino Unido), destinada a obtener, en el litigio pendiente ante dicho órgano jurisdiccional entre

Commissioners of Customs & Excise

y

First Choice Holidays plc,

una decisión prejudicial sobre la interpretación del artículo 26, apartado 2, 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),

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA

(Sala Sexta),

integrado por el Sr. R. Schintgen, Presidente de la Sala Segunda, en funciones de Presidente de la Sala Sexta, y los Sres. C. Gulmann (Ponente) y V. Skouris, la Sra. F. Macken y el Sr. J.N. Cunha Rodrigues, Jueces;

Abogado General: Sr. A. Tizzano;

Secretaria: Sra. L. Hewlett, administradora principal;

consideradas las observaciones escritas presentadas:

- en nombre de First Choice Holidays plc, por el Sr. K. Prosser, QC, designado por el Sr. M. Whitehouse, Solicitor;

- en nombre del Gobierno del Reino Unido, por la Sra. R. Magrill, en calidad de agente, asistida por el Sr. P. Sales, Barrister;

- en nombre del Gobierno alemán, por los Sres. W.-D. Plessing y M. Lumma, en calidad de agentes;

- en nombre de la Comisión de las Comunidades Europeas, por el Sr. R. Lyal, en calidad de agente;

habiendo considerado el informe para la vista;

oídas las observaciones orales de First Choice Holidays plc, representada por el Sr. K. Prosser; del Gobierno del Reino Unido, representado por la Sra. P. Ormond, en calidad de agente, asistida por el Sr. P. Sales, y de la Comisión, representada por el Sr. R. Lyal, expuestas en la vista de 14 de marzo de 2002;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 12 de septiembre de 2002;

dicta la siguiente

Sentencia

Motivación de la sentencia

1 Mediante resolución de 13 de marzo de 2001, recibida en el Tribunal de Justicia el 26 de marzo siguiente, la Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) planteó, con arreglo al artículo 234 CE, dos cuestiones prejudiciales sobre la interpretación del artículo 26, apartado 2, 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 Dichas cuestiones se suscitaron en el marco de un litigio entre los Commissioners of Customs & Excise (en lo sucesivo, «Commissioners»), administración competente en materia de recaudación del impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «IVA») en el Reino Unido, y First Choice Holidays plc (en lo sucesivo, «First Choice Holidays»), organizador de circuitos turísticos, relativo a una solicitud de devolución del IVA presentada por dicha sociedad.

Marco jurídico

3 El artículo 11, parte A, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva establece:

«La base imponible estará constituida:

a) en las entregas de bienes y prestaciones de servicios no comprendidas entre las enunciadas en las letras b), c) y d) del presente apartado 1, por la totalidad de la contraprestación que quien realice la entrega o preste el servicio obtenga o vaya a obtener, con cargo a estas operaciones, del comprador de los bienes, del destinatario de la prestación o de un tercero, incluidas las subvenciones directamente vinculadas al precio de estas operaciones.»

4 El artículo 26 de la Sexta Directiva, titulado «Régimen especial de las agencias de viajes», enuncia en sus apartados 1 y 2:

«1. Los Estados miembros aplicarán el impuesto sobre el valor añadido a las operaciones de las agencias de viajes conforme al presente artículo [...]. 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. [...] 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 costo efectivo soportado por la agencia de viajes para las entregas y prestaciones de servicios de otros sujetos pasivos, en la medida en que esas operaciones redunden en beneficio directo del viajero.»

5 La legislación del Reino Unido fue adaptada a lo dispuesto en el artículo 26 de la Sexta Directiva mediante el artículo 53 de la Value Added Tax Act 1994 (Ley de 1994 relativa al IVA) y mediante el Value Added Tax (Tour Operators) Order 1987 (Reglamento de 1987 relativo al IVA aplicable a los organizadores de circuitos turísticos). Las disposiciones de la legislación nacional se detallaron en la circular 709/5/88 de los Commissioners, titulada «Tour Operator's Margin Scheme» (TOMS) (Régimen relativo al margen aplicable a los organizadores de circuitos turísticos).

Litigio principal y cuestiones prejudiciales

6 First Choice Holidays organiza vacaciones combinadas a partir de diversos elementos que adquiere. Encarga a determinadas agencias de viajes, en el marco de contratos de comisión, que vendan el producto final a los viajeros.

7 Los contratos de comisión celebrados entre First Choice Holidays y las agencias de viajes no contienen ninguna cláusula sobre el precio al que las agencias han de vender los viajes. Éstas pueden decidir comercializarlos a precios inferiores a los que figuran en los catálogos de First Choice Holidays. Las agencias practican habitualmente descuentos sobre los viajes sin solicitar cada vez la autorización previa de ésta.

8 No obstante, los contratos de comisión estipulan que First Choice Holidays debe recibir de la agencia el precio íntegro que figura en el catálogo y que la agencia tiene derecho a recibir una comisión igual a un porcentaje determinado, habitualmente el 10 %, de dicho precio.

9 Suponiendo que el precio íntegro sea de 1.000 GBP y que la agencia haga al viajero un descuento de 50 GBP, éste tiene que pagar 950 GBP a First Choice Holidays. En realidad, dicha sociedad recibe la cantidad de 950 GBP a través de la agencia de viajes, que debe abonar,

además, a First Choice Holidays la cantidad de 50 GBP correspondiente a la diferencia entre el precio indicado en el catálogo y el cobrado realmente. Por otra parte, la agencia carga a First Choice Holidays una comisión de 100 GBP, equivalente al 10 % del precio de catálogo.

10 Tras vender un viaje, First Choice Holidays solía establecer una «factura-viajero», que enviaba a la agencia. En el ejemplar destinado al viajero indicaba el precio del viaje que figuraba en el catálogo, sin mencionar ningún descuento o comisión. En el momento de transmitirlo al viajero, la agencia adjuntaba un documento indicando el precio efectivo del viaje, tras aplicar el descuento, o modificaba manualmente la factura para que apareciera dicho precio. Con frecuencia, First Choice Holidays ignoraba el importe del descuento efectuado y en consecuencia también el precio abonado por el viajero.

11 En 1998, First Choice Holidays reclamó a los Commissioners la devolución de una cantidad de 921.456 GBP, por considerar que había abonado erróneamente el IVA sobre los descuentos efectuados por las agencias al vender sus viajes.

12 Los Commissioners desestimaron su reclamación.

13 First Choice Holidays interpuso un recurso contra dicha resolución ante el VAT and Duties Tribunal, London (Reino Unido). Mediante resolución de 22 de noviembre de 1999, éste declaró el recurso admisible y fundado. Consideró que el pago por las agencias de viajes de la diferencia existente entre el precio de catálogo y el precio reducido no estaba comprendido en el ámbito de aplicación del régimen previsto por el artículo 26 de la Sexta Directiva.

14 Los Commissioners interpusieron un recurso de apelación contra la resolución de dicho órgano jurisdiccional ante la High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division (Reino Unido). Mediante resolución de 28 de junio de 2000, ésta declaró que el artículo 26 de la Sexta Directiva no se aplicaba, en el supuesto contemplado, a la cantidad de 50 GBP adeudada por la agencia de viajes, dado que no es una cantidad «a pagar por el viajero». Consideró que, en cualquier caso, dicha cantidad puede considerarse razonablemente como un pago por el viaje o como la remuneración de un servicio prestado por First Choice Holidays a la agencia y consistente en permitirle vender el viaje al precio que ésta considerase oportuno. Tras comprobar que el VAT and Duties Tribunal, London, había aplicado la segunda calificación, declaró que se trataba de una constatación de hecho, que no cabía poner en entredicho en fase de apelación.

15 Los Commissioners impugnaron la resolución de la High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division, ante la Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division). Alegaron que, en el supuesto contemplado, la cantidad adicional de 50 GBP abonada por la agencia de viajes a First Choice Holidays en nombre del viajero o en beneficio directo de éste constituye un elemento, pagado por un tercero, de la contraprestación global obtenida por el organizador de circuitos turísticos, de manera que dicho importe debe tenerse en cuenta para calcular el IVA.

16 La Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division), por considerar que la solución del litigio pendiente ante ella depende de la interpretación de la Sexta Directiva, decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«Cuando un organizador de circuitos turísticos, en el sentido del artículo 26 de la Directiva 77/388/CEE,

a) vende viajes combinados por medio de una agencia de viajes, en el marco de un contrato de comisión;

b) autoriza a la agencia a vender viajes combinados con un descuento sobre el precio que figura en su propio catálogo (de modo que el consumidor sólo debe pagar por el viaje el precio resultante tras la práctica del descuento);

c) exige a la agencia que ha vendido el viaje con descuento, no sólo que le entregue el precio realmente cobrado al cliente, sino que también le abone una cantidad adicional equivalente al descuento concedido al cliente (que desconoce los acuerdos de carácter económico existentes entre el organizador de circuitos turísticos y la agencia), de forma que la agencia paga al organizador el precio íntegro del viaje que figura en el catálogo;

d) se compromete a pagar a la agencia una comisión calculada sobre la base del precio de catálogo del viaje, la cual, en la práctica, se abona a través de una compensación con las cantidades que debe pagar la agencia según lo indicado en la letra c) anterior;

e) ignora si la agencia ha vendido con descuento un determinado viaje, así como el importe del descuento;

f) en sus relaciones con la agencia, lleva su contabilidad basándose en el precio íntegro que figura en el catálogo y que recibió por la venta del viaje;

1) una vez determinados los hechos anteriores, ¿cómo debe calificarse a efectos del artículo 26, apartado 2, de la Directiva la cantidad adicional [a que se refiere la letra c)], pagada por la agencia al organizador de circuitos turísticos?

2) ¿"La cantidad total a pagar por el viajero", con arreglo al artículo 26, apartado 2, de la Directiva incluye la cantidad adicional a que se refiere la letra c)?"»

Sobre las cuestiones prejudiciales

17 Mediante sus dos cuestiones prejudiciales, que procede examinar conjuntamente, el órgano jurisdiccional remitente desea saber en esencia si el artículo 26, apartado 2, de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que el concepto de «cantidad total a pagar por el viajero» que contempla dicha disposición incluye la cantidad adicional que una agencia de viajes que actúa como intermediario por cuenta de un organizador de circuitos turísticos debe, en circunstancias como las descritas en la resolución de remisión, abonar a éste además del precio pagado por el viajero y cuyo importe equivale al descuento concedido por dicha agencia de viajes al viajero sobre el precio del viaje que figura en el catálogo del organizador de circuitos turísticos.

Observaciones presentadas ante el Tribunal de Justicia

18 First Choice Holidays alega que el artículo 26 de la Sexta Directiva establece una excepción al régimen general de determinación de la base imponible. No constituye un mero supuesto de aplicación de las normas generales relativas a dicha base previstas en el artículo 11, parte A, apartado 1, letra a), de la misma Directiva, disposición que contempla, en particular, la contraprestación obtenida de un tercero por el proveedor o por el prestatario. Aduce que el tenor del artículo 26, apartado 2, es sensiblemente diferente del de esta última disposición. Considera que lo fundamental es el viajero y su relación con el organizador de circuitos turísticos. La circunstancia de que no se haga referencia a ningún «tercero» no constituye un olvido. En su opinión, dicho análisis queda corroborado por el tenor del artículo 26, apartado 2, de la Sexta Directiva, según el cual los costes incluidos en el margen del organizador son únicamente los de «las entregas y prestaciones de servicios de otros sujetos pasivos, en la medida en que esas operaciones redunden en beneficio directo del viajero». En consecuencia, de los costes soportados por el organizador, sólo cabe incluir en el cálculo del margen aquellos que correspondan a los distintos elementos que constituyen las vacaciones combinadas vendidas al

cliente.

19 Aun suponiendo que la expresión «cantidad total a pagar por el viajero» incluya un importe abonado por un tercero, según *First Choice Holidays* el importe adicional pagado por la agencia al organizador no debe incluirse en la base imponible. La agencia no interviene como representante del cliente, el cual sólo tiene que pagar por el viaje el precio menos el importe del descuento. La única operación relevante a efectos del artículo 26 de la Sexta Directiva es la efectuada entre el organizador y el viajero para el suministro de las vacaciones combinadas. Dicho artículo se refiere al importe facturado por el organizador en concepto de la operación relativa a dicho suministro y no al importe facturado por otra operación relacionada con otra prestación. Ahora bien, en la medida en que, como declaró el *VAT and Duties Tribunal, London*, el importe adicional se adeudó sólo por una prestación de servicios efectuada por el organizador de circuitos turísticos en favor de la agencia de viajes, dicha cantidad no puede incluirse en el margen del organizador en el sentido del artículo 26, apartado 2, de la Sexta Directiva.

20 A diferencia de *First Choice Holidays*, los Gobiernos del Reino Unido y alemán, así como la Comisión, consideran que el importe adicional abonado por la agencia de viajes debe incluirse en la «cantidad total a pagar por el viajero» en el sentido del artículo 26, apartado 2, de la Sexta Directiva, en concepto de contraprestación obtenida de un tercero, con arreglo a la norma enunciada en el artículo 11, parte A, apartado 1, letra a), de la misma Directiva.

Respuesta del Tribunal de Justicia

21 Procede recordar que el artículo 26 de la Sexta Directiva establece una excepción al régimen general sobre la base imponible en lo que respecta a determinadas operaciones de las agencias de viajes y de los organizadores de circuitos turísticos (sentencia de 22 de octubre de 1998, *Madgett y Baldwin*, asuntos acumulados C-308/96 y C-94/97, Rec. p. I-6229, apartado 5).

22 Por constituir una excepción al régimen normal de la Sexta Directiva, dicho artículo sólo debe aplicarse en la medida necesaria para lograr su objetivo (sentencia *Madgett y Baldwin*, antes citada, apartado 34).

23 El objetivo del régimen especial de IVA establecido por el artículo 26 de la Sexta Directiva es adaptar las normas aplicables al carácter específico de la actividad de las agencias de viajes y de los organizadores de circuitos turísticos (sentencias de 12 de noviembre de 1992, *Van Ginkel*, C-163/91, Rec. p. I-5723, apartado 15, así como *Madgett y Baldwin*, antes citada, apartado 18).

24 Los servicios prestados por dichas empresas 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 (sentencias, antes citadas, *Van Ginkel*, apartados 13 y 14, así como *Madgett y Baldwin*, apartado 18).

25 Al fijar un lugar de imposición único y al aplicar como base imponible del IVA el margen de la agencia de viajes o del organizador de circuitos turísticos, es decir la diferencia entre la «cantidad total a pagar por el viajero» sin IVA y el coste efectivo, IVA incluido, soportado por la agencia de viajes o por el organizador de circuitos turísticos en relación con las prestaciones de servicios de otros sujetos pasivos, el artículo 26, apartado 2, de la Sexta Directiva pretende evitar las dificultades mencionadas en el apartado anterior y, en particular, garantizar la deductibilidad simplificada del impuesto soportado, cualquiera que sea el Estado miembro en el que se percibió.

26 La consecución de dicho objetivo no requiere en absoluto que se establezca una excepción a la norma general enunciada en el artículo 11, parte A, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva, que, para determinar la base imponible, hace referencia al concepto de «contraprestación que quien [...] preste el servicio obtenga o vaya a obtener [...] del destinatario de la prestación o de un tercero».

27 Dicha «contraprestación» corresponde al mismo dato económico que la «cantidad total a pagar por el viajero» a la que se refiere el artículo 26, apartado 2, de la Sexta Directiva. Tanto en el régimen general como en el especial, dicho dato corresponde al precio pagado a quien preste los servicios. Independientemente del objetivo perseguido por dicho artículo 26, apartado 2, el concepto de que se trata debe conservar el mismo contenido jurídico en los dos regímenes.

28 En este contexto, la expresión «a pagar por el viajero» empleada en el artículo 26, apartado 2, 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 la Sexta Directiva.

29 En lo referente a la «contraprestación» contemplada en esta última disposición, debe recordarse que constituye el valor subjetivo, es decir, el realmente percibido en cada caso concreto (sentencias de 24 de octubre de 1996, Argos Distributors, C-288/94, Rec. p. I-5311, apartado 16, y Elida Gibbs, C-317/94, Rec. p. I-5339, apartado 27).

30 La base imponible de una prestación de servicio está constituida por todo lo que se recibe como contrapartida por el servicio prestado y debe haber, por tanto, una relación directa entre este último y el contravalor recibido (véase, en particular, la sentencia de 23 de noviembre de 1988, Naturally Yours Cosmetics, 230/87, Rec. p. 6365, apartado 11).

31 Por consiguiente, dicha relación directa debe existir, igualmente, cuando un elemento de la contraprestación se obtiene de un tercero.

32 En circunstancias como las descritas por el órgano jurisdiccional remitente, el importe adicional abonado por la agencia de viajes al organizador de circuitos turísticos constituye una condición a la que éste supedita el suministro de su prestación de servicios y la comisión devengada a la agencia de viajes se calcula sobre el precio íntegro del viaje que figura en el catálogo.

33 Dicho importe adicional abonado por un tercero presenta así una relación directa con el servicio que se presta al viajero. De ello se infiere que forma parte de la contraprestación que por dicho servicio recibe el organizador de circuitos turísticos y que está incluido, por tanto, en la «cantidad total a pagar por el viajero» en el sentido del artículo 26, apartado 2, de la Sexta Directiva. No cabe considerarlo la contraprestación por un servicio que presta el organizador de circuitos turísticos a la agencia de viajes y que consiste en permitirle vender el viaje a un precio reducido.

34 Por tanto, procede responder a las cuestiones prejudiciales que el artículo 26, apartado 2, de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que el concepto de «cantidad total a pagar por el viajero» que contempla dicha disposición incluye la cantidad adicional que una agencia de

viajes que actúa como intermediario por cuenta de un organizador de circuitos turísticos debe, en circunstancias como las descritas en la resolución de remisión, abonar a éste además del precio pagado por el viajero y cuyo importe equivale al descuento concedido por dicha agencia de viajes al viajero sobre el precio del viaje que figura en el catálogo del organizador de circuitos turísticos.

Decisión sobre las costas

Costas

35 Los gastos efectuados por los Gobiernos del Reino Unido y alemán, así como por la Comisión, que han presentado observaciones ante este Tribunal de Justicia, no pueden ser objeto de reembolso. Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional remitente, corresponde a éste resolver sobre las costas.

Parte dispositiva

En virtud de todo lo expuesto,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA

(Sala Sexta),

pronunciándose sobre las cuestiones planteadas por la Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) mediante resolución de 13 de marzo de 2001, declara:

«El artículo 26, apartado 2, 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 el concepto de "cantidad total a pagar por el viajero" que contempla dicha disposición incluye la cantidad adicional que una agencia de viajes que actúa como intermediario por cuenta de un organizador de circuitos turísticos debe, en circunstancias como las descritas en la resolución de remisión, abonar a éste además del precio pagado por el viajero y cuyo importe equivale al descuento concedido por dicha agencia de viajes al viajero sobre el precio del viaje que figura en el catálogo del organizador de circuitos turísticos.»