



■ Comentario de Jurisprudencia del TJCE

■ Francisco Alfredo García Prats

Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario. Universitat de València.

Miembro de la AEDAF.

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Tercera) de 6 de octubre de 2005

■ **Asunto:** C-291/03

■ **Partes:** MyTravel plc y Commissioners of Customs & Excise

■ **Síntesis:** Sexta Directiva IVA – Régimen de las agencias de viajes – Viajes combinados – Prestaciones propias y prestaciones adquiridas a terceros – Método de cálculo del impuesto

I. Comentario

En la presente sentencia, el Tribunal de Luxemburgo analiza la proyección de la doctrina formulada en la Sentencia 22 de octubre de 1998, Madgett y Baldwin, (asuntos acumulados C-308/96 y C-94/97, Rec. P- I.6229). En concreto, se dilucida el significado del artículo 26 de la Sexta Directiva y el régimen especial de las agencias de viaje por lo que respecta a la determinación de la base imponible.

En este sentido, el Tribunal considera que el artículo 26 de la Sexta Directiva exige que una agencia de viajes u organizador de circuitos turísticos que ofrece al viajero prestaciones adquiridas a terceros y prestaciones realizadas por él mismo a cambio de un precio global debe:

- en primer lugar, individualizar la parte de dicho precio global correspondiente a las prestaciones propias sobre la base de su valor de mercado cuando éste puede determinarse. Esta regla no es aplicable con carácter discrecional, resultando aplicable a aquellas prestaciones propias cuyo valor de mercado pueda determinarse.

- en segundo lugar; y sólo cuando el sujeto pasivo demuestre que el método reproduce con exactitud el verdadero contenido del precio global, el sujeto pasivo puede utilizar el criterio de los costes efectivos.

Argumenta el Tribunal que el principio de neutralidad que preside la configuración del IVA podría vulnerarse si se concediera el poder discrecional a los contribuyentes para individualizar la parte del precio global correspondiente a la prestación propia, aumentando artificialmente la base imponible sujeta al tipo menos elevado, creando una desigualdad competencial entre operadores económicos en lugares con tipos impositivos muy reducidos.

El Tribunal aclara que el fin del artículo 26 de la VI Directiva no es el de simplificar los requisitos de aplicación del sistema normal del IVA, sino únicamente adaptar sus normas a las características específicas de la actividad propia de la agencia de viajes, reduciendo de este modo las dificultades prácticas que la podrían obstaculizar.

En cuanto al método a utilizar para determinar el valor normal de mercado, el Tribunal considera que el órgano jurisdiccional remitente debe identificar *en cada caso concreto*, cuál es el valor que mejor se ajusta al espíritu de la Sexta Directiva, bien basándose en el precio medio de venta de los billetes vendidos para el mismo destino, para un destino comparable, o bien los ingresos medios obtenidos por el organizador de circuitos turísticos sobre las plazas vendidas por separado durante ese mismo ejercicio, siendo competente asimismo para realizar las correcciones necesarias sobre dichos valores medios. El Tribunal argumenta que dicho análisis no constituye una cuestión de hecho de competencia del Tribunal nacional, sino que constituye una cuestión sobre la *posibilidad genérica de basarse en valores medios para determinar el valor de mercado*. Al no tratarse de una cuestión sobre la aplicación de las normas comunitarias a un caso determinado, sino con carácter general, el Tribunal asume la competencia para dar una contestación, extendiendo su ámbito de actuación a cuestiones aplicativas –y no, meramente interpretativas– que tengan alcance general y potencial.

2. Antecedentes

MyTravel vende paquetes de vacaciones en el extranjero. Esta sociedad adquiere sistemáticamente el alojamiento a terceros. Sin embargo, dado que cuenta con una compañía aérea propia, generalmente ofrece asimismo el transporte de los viajeros hasta su lugar de vacaciones. También vende al público billetes de avión por separado, denominados «sólo vuelos» («seat only»), correspondientes a plazas a bordo de sus propios aparatos o a plazas adquiridas a otras compañías, así como plazas a otros organizadores de circuitos turísticos, denominadas «plazas de avión de agencia» («broked seats»). MyTravel presentó sus declaraciones de IVA correspondientes a los ejercicios 1995 a 1999 aplicando el régimen TOMS (Tour Operators' Margin Scheme, Circular 709/5/96).

Este régimen exigía que el importe total percibido por el organizador de un viaje o de un circuito turístico fuera desglosado entre las prestaciones adquiridas a terceros y las prestaciones propias en función del coste efectivo de cada componente.

Tras la sentencia Madgett y Baldwin, antes citada, procedió a recalcular su deuda de IVA correspondiente a los ejercicios 1995 a 1997 basándose en el valor de mercado de las plazas vendidas como parte de los paquetes de vacaciones.

Para calcular el valor de mercado, MyTravel utilizó dos métodos. Para los ejercicios 1995 y 1996, tomó como punto de partida el coste de los billetes de avión vendidos como parte de viajes combinados, al que añadió un porcentaje denominado «margen porcentual» igual al que asegura haber obtenido sobre la venta de plazas de avión vendidas por separado durante el mismo período. No aplicó el método del valor de mercado en relación con otros viajes (cruceros, puesta a disposición de vehículos, alojamientos en campings), porque no disponía de elementos de comparación adecuados para el resto de las prestaciones propias.

En segundo lugar, MyTravel evaluó los ingresos medios totales por viajero obtenidos sobre los billetes de avión vendidos al público por separado en 153 GBP para el año 1997 a partir de un documento interno titulado «Informe de Rentabilidad de las Rutas» («Route Profitability Report»). Según MyTravel, ese importe se aplica a todos los billetes vendidos.

A consecuencia de dicha revalorización, MyTravel solicitó a los os Commissioners of Customs & Excise la devolución de las cantidades de 212.000 GBP, 2.004.857 GBP y 711.051 GBP correspondientes, respectivamente, a los ejercicios 1995 a 1997. Dichas cantidades elevadas se deben a que el método empleado por MyTravel aumenta la parte del precio del viaje combinado que se imputa al transporte y a que éste tributa al 0 % de acuerdo con la legislación nacional aplicable.

Los Commissioners of Customs & Excise rechazaron las solicitudes, considerando que la valoración según el valor de mercado no podía utilizarse para individualizar la parte del precio global, cuando no presentara la ventaja de la simplicidad, dando como resultado una cifra artificial en relación con el margen sobre las prestaciones adquiridas a terceros y modificara significativamente la cuota de IVA. MyTravel consideró que la sencillez del método sólo era un factor para concluir en su favor, pero no un requisito al que debía supeditarse la aplicación de dicho método, por lo que tenía derecho a utilizar el método basado en el valor de mercado, al disponer de un elemento de comparación satisfactorio, bastando la existencia de prestaciones idénticas y no análogas para tomarlas como referencia de base para la valoración de las prestaciones afectadas.

3. Cuestiones planteadas

«1) ¿En qué circunstancias, en su caso, tiene derecho un organizador de circuitos turísticos que ha cumplimentado su declaración del [IVA] correspondiente a un ejercicio fiscal utilizando el método de los costes efectivos, único método contemplado en la legislación nacional por la que se adaptó el Derecho interno a la Directiva, a recalcular posteriormente su cuota [del] IVA parcialmente con arreglo al método del valor de mercado descrito en el apartado 46 de [la sentencia Madgett y Baldwin]?

- a) En particular, ¿puede dicho organizador de circuitos turísticos utilizar el método del valor de mercado de forma selectiva en relación con diferentes ejercicios fiscales y, de ser así, en qué circunstancias?
- b) En el supuesto de que el organizador de circuitos turísticos venda al público por separado, sin formar parte de un paquete, algunos de los componentes de los viajes combinados que ofrece constituidos por prestaciones propias (en el presente caso, viajes en avión), pero no venda al público por separado, sin formar parte de un paquete, los demás componentes de los viajes combinados que ofrece constituidos por prestaciones propias (en el presente caso, cruceros e instalaciones de camping), ¿puede este organizador de circuitos turísticos:
 - utilizar el método del valor de mercado en relación con dichos viajes combinados (que constituyen la inmensa mayoría) cuando puede determinar el valor de todas sus entregas o prestaciones propias (en el presente caso, los viajes en avión) tomando como referencia las ventas al público que ha realizado por separado, sin formar parte de un paquete;
 - en los casos en que el viaje combinado incluye componentes constituidos por prestaciones propias que el organizador de circuitos turísticos no vende al público por separado (en el presente caso, cruceros e instalaciones de camping), utilizar el método del valor de mercado para determinar el valor de las entregas o prestaciones propias que vende al público (en el presente caso, los viajes en avión) cuando no ha sido posible determinar el valor de mercado de los demás componentes del viaje combinado?
- c) La utilización de una combinación de métodos, ¿debe ser a) más sencilla, b) mucho más sencilla o c) no mucho más complicada?
- d) El método del valor de mercado, ¿debe dar lugar a la misma deuda [de] IVA, o a una deuda muy similar a la que se deriva de la aplicación del método basado en los costes?

2) ¿Es posible, en las circunstancias del presente asunto, individualizar la parte del servicio constituido por prestaciones propias correspondiente a los viajes en avión vendidos como parte de un paquete de vacaciones tomando como referencia a) el coste medio de una plaza de avión incrementado en el margen medio aplicado por el organizador de circuitos turísticos solamente sobre las ventas de plazas vendidas por separado durante el ejercicio fiscal de que se trate, o b) los ingresos medios obtenidos por el organizador de circuitos turísticos únicamente sobre las ventas de plazas durante el mismo ejercicio fiscal?»

4. Fallo

El Tribunal de Justicia (Sala Tercera) declara:

- 1) Una agencia de viajes o un organizador de circuitos turísticos que ha cumplimentado su declaración del IVA correspondiente a un ejercicio fiscal utilizando el método con-

templado en la legislación nacional por la que se adapta el Derecho interno a 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, tiene derecho a recalcular su cuota del impuesto sobre el valor añadido según el método que el Tribunal de Justicia considera conforme con el Derecho comunitario en las condiciones previstas en su Derecho nacional, las cuales deben respetar los principios de equivalencia y de efectividad.

- 2) El artículo 26 de la Directiva 77/388 debe interpretarse en el sentido de que una agencia de viajes o un organizador de circuitos turísticos que ofrece al viajero prestaciones adquiridas a terceros y prestaciones realizadas por él mismo a cambio del pago de un precio global debe, en principio, individualizar la parte de dicho precio global correspondiente a las prestaciones propias sobre la base de su valor de mercado cuando éste puede determinarse. En este caso, un sujeto pasivo sólo puede utilizar el criterio de los costes efectivos si demuestra que tal método reproduce con exactitud el verdadero contenido del precio global. La aplicación del criterio del valor de mercado no está supeditada a los requisitos de que sea más sencilla que la correspondiente al método basado en los costes efectivos ni que tenga como resultado una cuota del impuesto sobre el valor añadido idéntica o similar a la que resultaría del empleo del método basado en los costes efectivos. Por lo tanto:
 - una agencia de viajes o un organizador de circuitos turísticos no puede utilizar discrecionalmente el método basado en el valor de mercado y
 - este método se aplica a las prestaciones propias cuyo valor de mercado puede determinarse, incluso si durante el mismo ejercicio fiscal no puede individualizarse el valor de ciertos componentes propios del viaje combinado porque el sujeto pasivo no vende prestaciones análogas por separado.
- 3) Corresponde al órgano jurisdiccional remitente, a la luz de las circunstancias del litigio principal, determinar el valor de mercado de los viajes en avión ofrecidos en el asunto principal como parte de paquetes de vacaciones. Dicho órgano jurisdiccional puede determinar este valor de mercado a partir de valores medios. En este contexto, el valor de mercado más apropiado puede ser el basado en las plazas vendidas a otros organizadores de circuitos turísticos.

5. Fundamentos de la Sentencia

Sobre la primera cuestión

La primera cuestión la contesta señalando que una agencia de viajes o un organizador de circuitos turísticos que ha cumplimentado su declaración del IVA correspondiente a un ejercicio fiscal utilizando el método contemplado en la legislación nacional por la que se adapta el Derecho interno a la Sexta Directiva puede recalcular su cuota del IVA según el

método que el Tribunal de Justicia considera conforme con el Derecho comunitario en las condiciones previstas en su Derecho nacional, las cuales deben respetar los principios de equivalencia y de efectividad.

Se basa para ello en los efectos atribuidos a las cuestiones prejudiciales. En virtud de la competencia conferida por el artículo 234 CE, en la interpretación de una norma de derecho comunitario en una cuestión prejudicial, el Tribunal de Justicia precisa el significado y el alcance de ésta tal y como debe o hubiera debido entenderse y aplicarse desde el momento de su entrada en vigor. Sólo se excepciona dicha regla cuando el Tribunal de Justicia en su sentencia limita excepcionalmente en el tiempo el alcance de dicha interpretación.

Por tanto, las sentencias dictadas con carácter prejudicial surten efectos sobre las relaciones jurídicas originadas antes de que hayan sido dictadas, por lo que, mientras no existan normas comunitarias en materia de solicitud de devolución de tributos, corresponde al ordenamiento jurídico interno de cada Estado regular las condiciones en que pueden efectuarse dichas solicitudes siempre que, sin embargo, éstas respeten los principios de equivalencia y de efectividad.

En relación con el resto de preguntas formuladas en la primera cuestión, el TJCE considera que el artículo 26 de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que una agencia de viajes o un organizador de circuitos turísticos que ofrece al viajero prestaciones adquiridas a terceros y prestaciones realizadas por él mismo a cambio del pago de un precio global debe, en principio, individualizar la parte de dicho precio global correspondiente a las prestaciones propias sobre la base de su valor de mercado cuando éste puede determinarse. En este caso, un sujeto pasivo sólo puede utilizar el criterio de los costes efectivos si demuestra que tal método reproduce con exactitud el verdadero contenido del precio global. La aplicación del criterio del valor de mercado no está supeditada a los requisitos de que sea más sencilla que la correspondiente al método basado en los costes efectivos ni que tenga como resultado una cuota de IVA idéntica o similar a la que resultaría del empleo del método basado en los costes efectivos. Por lo tanto:

- una agencia de viajes o un organizador de circuitos turísticos no puede utilizar discrecionalmente el método basado en el valor de mercado y
- este método se aplica a las prestaciones propias cuyo valor de mercado puede determinarse, incluso si durante el mismo ejercicio fiscal no puede individualizarse el valor de ciertos componentes propios del viaje combinado porque el sujeto pasivo no vende prestaciones análogas por separado.

Se basa dicha solución en los siguientes argumentos:

- Podría vulnerar el principio de neutralidad del IVA: Otorgar la facultad discrecional a los sujetos pasivos de valorar a precios de mercado cuando es posible individualizar la parte del precio global correspondiente a la prestación propia sobre la base del valor de mercado de prestaciones análogas a las que forman parte del viaje combinado

podría suponer un permiso para aumentar artificialmente la base imponible sujeta al tipo impositivo menos elevado, creando una desigualdad competencial entre operadores económicos a favor de aquellos que hayan establecido la sede de su actividad económica o establecimiento permanente en un Estado que grava determinadas operaciones con tipos impositivos muy reducidos, como por ejemplo el Reino Unido con los transportes de personas.

- El fin del artículo 26 de la Sexta Directiva no es a diferencia del establecido a favor de las pequeñas empresas y de los productores agrícolas, simplificar los requisitos de compatibilidad que implica el sistema normal del IVA, sino adaptar las normas aplicables en materia de IVA a las características específicas de la actividad de una agencia de viajes y reducir de este modo las dificultades prácticas que podrían obstaculizarla.
- Está justificado mantener que el desglose del precio global entre las prestaciones adquiridas a terceros y las prestaciones propias debería efectuarse sobre la base del valor de mercado de estas últimas siempre que pueda determinarse este valor. Sin embargo, también cabe admitir que una agencia de viajes o un organizador de circuitos turísticos que sea capaz de demostrar que el método basado en los costes efectivos reproduce con exactitud el verdadero contenido del precio global pueda desglosar sus precios globales utilizando este método en vez del basado en el valor de mercado.
- Por ello, en principio debe individualizarse la parte del precio global correspondiente a sus prestaciones propias sobre la base de su valor de mercado, cuando sea posible determinar este valor; salvo si el contribuyente es capaz de demostrar que el método basado en el criterio de los costes efectivos reproduce con exactitud el verdadero contenido del precio global respecto del ejercicio fiscal en cuestión.
- Por otro lado, la circunstancia de que el valor de mercado no pueda determinarse respecto de todas las prestaciones propias que ofrece el sujeto pasivo no justifica que no se aplique dicho criterio para evaluar las prestaciones cuyo valor puede determinarse. En este caso, el sujeto está obligado a desglosar el precio global utilizando los dos métodos de cálculo para las prestaciones propias. No obstante, la aplicación combinada de ambos métodos no debería llevar aparejadas dificultades prácticas insalvables.

Sobre la segunda cuestión

En su segunda cuestión el órgano jurisdiccional remitente pregunta si, en las circunstancias del litigio principal, es posible determinar la parte de las prestaciones propias correspondiente a los viajes en avión vendidos como parte de un paquete de vacaciones tomando como referencia, bien el coste medio de una plaza de avión incrementado en el margen medio aplicado por el organizador de circuitos turísticos sobre las plazas de avión vendidas por separado durante el ejercicio fiscal en cuestión, o bien los ingresos medios obtenidos por el organizador de circuitos turísticos sobre las plazas vendidas por separado durante ese mismo ejercicio.

El Tribunal considera que lo que debe dilucidarse en esta cuestión es si 'es posible basarse en valores medios para determinar el valor de mercado', por lo que no se refiere a una cuestión sobre la aplicación de las normas comunitarias a un caso determinado.

El Tribunal considera que nada se opone a una práctica de este tipo, si como sucede en el caso de autos, los precios de las prestaciones análogas vendidas por separado presentan variaciones significativas. Por ello, considera el Tribunal que corresponde al órgano jurisdiccional remitente *identificar en cada caso concreto*, el valor que mejor se ajusta al espíritu de la Sexta Directiva, determinando legítimamente el valor de mercado de los viajes en avión vendidos por MyTravel como parte de paquetes de vacaciones basándose en el precio medio e venta de los billetes vendidos para el mismo destino o para un destino comparable, así como para realizar las correcciones necesarias sobre estos valores medios. Por ello, Dicho órgano jurisdiccional puede determinar este valor de mercado a partir de valores medios. En este contexto, el valor de mercado más apropiado puede ser el basado en las plazas vendidas a otros organizadores de circuitos turísticos.

... ○ ...