

SENTENCIA DE 19 DE JUNIO DE 2003

■ **Asunto C-149/01**

■ **Partes:** Commissioners of Customs & Excise / First Choice Holidays plc

■ **Síntesis:** “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”

I. Comentario. Legislación española

En este litigio se planteaba ante el Tribunal la cuestión prejudicial sobre la interpretación del art. 26, apartado 2, de la Directiva sobre el Régimen especial de las Agencias de Viajes, en el sentido de cómo debía interpretarse la frase cantidad total a pagar por el viajero, a efectos de determinar la base imponible de la Agencia Organizadora.

Se trataba de un supuesto en el que la Agencia Organizadora encargaba la venta de sus productos (viajes) a los viajeros, a través de otras Agencias de Viajes en el marco de contrato a comisión.

A las Agencias que realizan esta actividad se denominan en España Mayoristas o Touroperadores, y las que median en la venta de los viajes organizados a los clientes, Minoristas y que actúan a comisión.

La Mayorista fija el precio de los viajes, que constan en sus Catálogos, abonando a la Minorista un 10% del precio del Catálogo. A su vez, la Agencia Minorista solía hacer un descuento al viajero del que normalmente la Mayorista no tenía conocimiento, puesto que la Minorista modificaba la factura que le entregaba la Organizadora con el precio del Catálogo y se la entregaba al viajero.

Para que se comprenda mejor este supuesto reproducimos el ejemplo de la Sentencia.

“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”.

En la cuestión planteada se trataba de resolver el sentido de que en 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.

Así es como interpreta la Sentencia, la frase “cantidad entregada en beneficio del viajero”, entendiendo que la cantidad objeto del descuento que recibe el Mayorista del Minorista, y que a su vez recibe del viajero, redundará en beneficio de éste y se integra en la base imponible.

1.1 Legislación española

El Régimen de las Agencias de Viajes es un régimen especial que se regula en los arts. 141 a 147 de la Ley 37/92, de 28 de diciembre, y se aplica a las Agencias cuando actúa en nombre propio respecto de los viajeros, y utilizan en la realización del viaje, bienes entregados o servicios prestados por otros empresarios o profesionales.

La base imponible está constituida por el “margen bruto”, considerándose margen bruto la diferencia entre la cantidad total cargada al cliente, excluido el IVA y el coste de los bienes y servicios adquiridos por la Agencia para la realización del viaje, y redundará en beneficio del viajero.

En este caso, la Mayorista es la que organiza el viaje (First Choice Holidays) y que está sometida a este régimen especial, mientras que la Minorista estaría sujeta, según la Ley española, al Régimen General de Mediación, regulado en el art. 11, que considera como prestación de servicios las operaciones de mediación y las de agencia o comisión cuando el comisionista cobre en nombre ajeno, y este sería el régimen aplicable a la vendedora o Minorista.

En este supuesto parece que la Agencia Minorista, actúa en nombre de la Mayorista, aunque emitiera su propia factura. Y aquí es donde han radicado los problemas surgidos en la legislación española, sobre la interpretación, cuando se actúa en nombre propio o en nombre ajeno, pues en el primer caso sería aplicable el régimen especial y en el segundo el régimen general o de mediación.

2. Antecedentes de hecho

Mediante resolución de 13 de marzo de 2001, la Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) planteó 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.

2.1 Litigio principal y cuestiones prejudiciales

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.

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.

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.

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.

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.

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.

Los Commissioners desestimaron su reclamación.

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.

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".

Los Commissioners impugnaron la resolución de la High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division, ante la Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division).

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 cuestiones prejudiciales.

3. Fundamentos de derecho

3.1 Sobre las cuestiones prejudiciales

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.

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.

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.

4. Fallo

El Tribunal de Justicia declaró:

"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."

5. El Abogado General presentó sus conclusiones en audiencia pública de la Sala Sexta el 12 de septiembre de 2002

Propuso al Tribunal de Justicia que respondiera en los siguientes términos:

“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 “cantidad total a pagar por el viajero” allí mencionada incluye todas las cantidades percibidas como contraprestación por la realización del viaje por parte de las agencias de viajes o de los organizadores de circuitos turísticos a los que se aplica el régimen especial establecido por dicha disposición, con independencia del hecho de que dichas cantidades sean pagadas por el mismo viajero o por terceros. Incumbe al juez remitente determinar, en las circunstancias indicadas por el mismo juez, si la cantidad que una agencia de viajes, que actúa como intermediaria por cuenta de un organizador de circuitos turísticos, ha pagado a éste como complemento del precio abonado por el comprador de un viaje organizado constituye una contraprestación de este tipo.”