

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Sexta)

de 25 de octubre de 2012 (*)

«IVA – Directiva 2006/112/CE – Artículos 306 a 310 – Régimen especial de las agencias de viajes – Prestación de transporte efectuada por una agencia de viajes que actúa en su propio nombre – Concepto de prestación única – Artículo 98 – Tipo reducido del IVA»

En el asunto C-557/11,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Naczelny Sąd Administracyjny (Polonia), mediante resolución de 31 de agosto de 2011, recibida en el Tribunal de Justicia el 4 de noviembre de 2011, en el procedimiento entre

Maria Kozak

y

Dyrektor Izby Skarbowej w Lublinie,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Sexta),

integrado por el Sr. A. Rosas, en funciones de Presidente de la Sala Sexta, y los Sres. U. Lõhmus y C.G. Fernlund (Ponente), Jueces;

Abogado General: Sra. E. Sharpston;

Secretario: Sr. A. Calot Escobar;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre de la Sra. Kozak, por los Sres. A. Bartosiewicz y R. Kamiński, doradcy podatkowi;
- en nombre del Gobierno polaco, por los Sres. M. Szpunar y B. Majczyna, en calidad de agentes;
- en nombre de la Comisión Europea, por las Sras. L. Lozano Palacios y K. Herrmann, en calidad de agentes;

vista la decisión adoptada, oído el Abogado General, de que el asunto sea juzgado sin conclusiones;

dicta la siguiente

Sentencia

1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación del artículo 98 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DO L 347, p. 1; en lo sucesivo «Directiva IVA»), en relación con el

anexo III de dicha Directiva, así como con los artículos 306 a 310 de la citada Directiva.

2 Dicha petición se presentó en el marco de un litigio entre la Sra. Kozak y el Dyrektor Izby Skarbowej w Lublinie (Presidente de la Sala de lo Económico-Administrativo de Lublin) en relación con una decisión sobre el cálculo del impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «IVA») aplicable a su actividad de agencia de viajes.

Marco jurídico

Derecho de la Unión

3 En la sección 2 del capítulo 2 del título VIII de la Directiva IVA, titulada «Tipos reducidos», el artículo 98 de dicha Directiva establece:

«1. Los Estados miembros podrán aplicar uno o dos tipos reducidos.

2. Los tipos reducidos se aplicarán únicamente a las entregas de bienes y a las prestaciones de servicios de las categorías que figuran en el anexo III.

[...]»

4 El anexo III de la Directiva IVA, titulado «Lista de entregas de bienes y prestaciones de servicios que podrán estar sujetas a los tipos reducidos del IVA a que se refiere el artículo 98», prevé:

«[...]»

5) Transporte de personas y de sus equipajes;

[...]»

5 En el capítulo 3 del título XII de la Directiva IVA, titulado «Régimen especial de las agencias de viajes», los artículos 306 a 310 de dicha Directiva disponen:

«Artículo 306

1. Los Estados miembros aplicarán un régimen especial del IVA a las operaciones de las agencias de viajes conforme al presente capítulo, en tanto tales agencias actúen en su propio nombre con respecto al viajero y siempre que utilicen para la realización del viaje entregas de bienes y prestaciones de servicios de otros sujetos pasivos.

[...]

2. A efectos del presente capítulo, los organizadores de circuitos turísticos tendrán la consideración de agencias de viajes.

Artículo 307

Las operaciones efectuadas en las condiciones previstas en el artículo 306 por las agencias de viajes para la realización del viaje se considerarán una prestación de servicios única de la agencia de viajes al viajero.

La prestación única 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.

Artículo 308

En la prestación de servicios única proporcionada por la agencia de viajes, se considerará como base imponible y como precio libre de IVA, a efectos del punto 8) del artículo 226, el margen de la agencia de viajes, es decir, la diferencia entre la cantidad total, sin el IVA, a pagar por el viajero, y el coste efectivo soportado por la agencia de viajes en las entregas de bienes y las prestaciones de servicios efectuadas por otros sujetos pasivos, en la medida en que esas operaciones redunden en beneficio directo del viajero.

[...]

Artículo 310

Las cuotas del IVA que otros sujetos pasivos repercutan a la agencia de viajes por las operaciones enunciadas en el artículo 307, que redunden en beneficio directo del viajero, no serán deducibles ni reembolsables en ningún Estado miembro.»

Derecho polaco

6 El artículo 119, apartados 1, 5 y 6, de la Ley relativa al impuesto sobre los bienes y los servicios (*ustawa o podatku od towarów i usług*), de 11 de marzo de 2004 (Dz. U n° 54, partida 535), en su versión aplicable a los hechos del litigio principal (en lo sucesivo, «Ley sobre el IVA»), dispone:

«1. La base imponible, en la prestación de un servicio turístico, estará constituida por el importe del margen, menos la cuantía del impuesto que deba abonarse, sin perjuicio del apartado 5.

[...]

5. Cuando, en el marco de la prestación de un servicio turístico, además de las prestaciones adquiridas a otros sujetos pasivos y que redunden en beneficio directo del viajero, el propio sujeto pasivo proporcione una parte de las prestaciones, en lo sucesivo denominadas “prestaciones propias”, la base imponible se establecerá de manera diferenciada según se trate de prestaciones propias o de prestaciones adquiridas a otros sujetos pasivos y que redunden en beneficio directo del viajero. La base imponible de las prestaciones propias se aplicará procediendo a una aplicación *mutatis mutandis* de las disposiciones del artículo 29.

6. En los casos previstos en el apartado 5, el sujeto pasivo deberá indicar en su registro cuál es la parte, de la cantidad abonada en concepto del servicio, que corresponde a las prestaciones adquiridas a otros sujetos pasivos y que redundan en beneficio directo del viajero, y cuál es la que corresponde a las prestaciones propias.

[...]»

7 De conformidad con el artículo 41, apartado 2, de la Ley sobre el IVA y con el número 144 del anexo 3 de dicha Ley, los servicios de transporte terrestre de pasajeros disfrutan del tipo reducido del IVA, a saber 7 %, mientras que el tipo normal del IVA es del 22 %.

Litigio principal y cuestión prejudicial

8 La Sra. Kozak gestiona una agencia de viajes, establecida en Polonia. Durante el año 2007, vendió directamente a los viajeros viajes combinados que incluían el alojamiento y la manutención, para los que utilizó los servicios de otros proveedores de servicios, así como el transporte del que se encargó utilizando su propia flota de autocares.

9 Al calcular el IVA, por lo que respecta a las prestaciones adquiridas a terceros, la Sra. Kozak aplicó el régimen especial previsto para las operaciones de las agencias de viajes utilizando como base imponible el margen de la agencia de viajes, de conformidad con el artículo 308 de la Directiva IVA, sometiendo dicho margen al tipo normal del IVA de 22 %. En lo que atañe a las prestaciones de transporte prestadas con sus propios medios, aplicó el régimen de Derecho común del IVA, en particular, en cuanto a la base imponible, y las sometió al tipo reducido del 7 % previsto para las prestaciones de transporte de personas.

10 La Administración fiscal consideró que las prestaciones de transporte eran indispensables para el conjunto del servicio turístico ofrecido por la agencia de viajes y que debían considerarse indisociables de éste. Por consiguiente, y de conformidad con la Ley sobre el IVA, la Sra. Kozak no habría debido, a juicio de dicha Administración, aplicar un tipo reducido del IVA a sus prestaciones de transporte tratándolas como un servicio independiente, sino que debería haberlas sometido al mismo tipo que los demás servicios, a saber, el tipo normal de 22 %. Por ello, se adoptó una decisión declarando la irregularidad del cálculo del IVA realizado por la Sra. Kozak para los meses de mayo a junio y de octubre a diciembre de 2007.

11 La Sra. Kozak impugnó dicha interpretación de la Ley sobre el IVA e interpuso un recurso contra dicha decisión ante el Wojewódzki Sąd Administracyjny w Lublinie. No obstante, éste confirmó la posición de la Administración fiscal. La Sra. Kozak interpuso un recurso de casación ante el Naczelny Sąd Administracyjny (Tribunal Supremo Administrativo).

12 Dicho órgano jurisdiccional alberga dudas sobre la respuesta dada por el Wojewódzki Sąd Administracyjny w Lublinie según la cual el tipo del IVA de 22 % debía aplicarse tanto a los servicios de transporte prestados con medios propios como a las prestaciones adquiridas a un tercero, aun cuando su base imponible respectiva fuera diferente. El citado órgano jurisdiccional se pregunta, en particular, si es pertinente utilizar el concepto de «prestación única» que figura en el apartado 45 de la sentencia de 15 de mayo de 2001, Primback (C-34/99, Rec. p. I-3833), en el que el Tribunal de Justicia declaró que, en el caso de una operación compuesta de varios elementos existe una prestación única cuando, en particular, se considera que un elemento constituye la prestación principal mientras que otro elemento debe ser considerado como una prestación accesoria que comparte el tratamiento fiscal de la prestación principal.

13 Ante la duda sobre la interpretación de los artículos 306 a 310 de la Directiva IVA así como sobre la interpretación del artículo 98 de dicha Directiva, en relación con el número 5 del anexo III de ésta, el Naczelny Sąd Administracyjny decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial:

«Un servicio de transporte propio, prestado por una agencia de viajes en el marco de un precio global que ha recibido del viajero por un servicio turístico prestado a éste y que tributa conforme al régimen especial del IVA aplicable a agencias de viajes contenido en los artículos 306 a 310 de la [Directiva IVA], ¿está sujeto a tributación, en cuanto parte necesaria de la prestación de este servicio turístico, al tipo impositivo normal aplicable a los servicios turísticos o bien al tipo reducido, que se aplica a los servicios de transporte de personas en virtud del artículo 98 en relación con el número 5 del anexo III de la citada Directiva?»

Sobre la cuestión prejudicial

Observaciones presentadas al Tribunal de Justicia

14 La Sra. Kozak y la Comisión alegan que el concepto de prestación de servicios única de la agencia de viajes solamente abarca los servicios obtenidos de un tercero con arreglo al artículo 306 de la Directiva IVA. Dicho concepto no incluye los servicios prestados con medios propios por el operador. De ello se deduce que el régimen común del IVA, incluido el tipo imponible, se aplicará a la prestación de transporte proporcionada con medios propios y que, en un caso como el del asunto principal, la prestación de transporte debe someterse al tipo reducido del IVA previsto por la normativa nacional, de conformidad con el artículo 98 de la Directiva IVA, en relación con el número 5 del anexo III de dicha Directiva.

15 El Gobierno polaco sostiene, por su parte, que, cuando la prestación de transporte proporcionada con medios propios es indispensable para la prestación de servicios turísticos, debe considerarse un elemento accesorio de ésta, que constituye una prestación única y principal, sometida al régimen especial del IVA mencionado en los artículos 306 a 310 de la Directiva IVA. La prestación de transporte debe, por ello, tener el mismo tratamiento que la prestación principal y estar sometida al régimen especial del IVA a que se refieren los citados artículos, por lo que respecta al lugar y al tipo imponible, y asimismo al régimen común del IVA, en lo que atañe a la base imponible y al derecho de deducción, ya que el artículo 308 de dicha Directiva no se aplica a las prestaciones proporcionadas con medios propios.

Respuesta del Tribunal de Justicia

16 Debe recordarse que el régimen del IVA aplicable a las operaciones de las agencias de viajes, que figura en los artículos 306 a 310 de la Directiva IVA, reproduce en esencia las disposiciones 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). Este régimen es un régimen especial que incluye normas específicas para la actividad de las agencias de viajes, que suponen una excepción al régimen común del IVA.

17 Conforme al artículo 306 de la Directiva IVA, los Estados miembros aplicarán el citado régimen del IVA a las operaciones de las agencias de viajes, en tanto tales agencias actúen en su propio nombre con respecto al viajero y siempre que utilicen para la realización del viaje entregas de bienes y prestaciones de servicios de otros sujetos pasivos.

18 Del propio tenor de dicha disposición resulta que las prestaciones de servicios de que se trata son aquellas adquiridas a otros sujetos pasivos.

19 El objetivo esencial de las normas relativas al régimen especial del IVA aplicable a las operaciones de las agencias de viajes es evitar las dificultades que resultarían, para los

operadores económicos, de los principios generales de la Directiva IVA relativos a las operaciones que impliquen el suministro de prestaciones adquiridas a terceros (véase, en este sentido, la sentencia de 22 de octubre de 1998, Madgett y Baldwin, C-308/96 y C-94/97, Rec. p. I-6229, apartado 33). En efecto, 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 (véase la sentencia de 12 de noviembre de 1992, Van Ginkel, C-163/91, Rec. p. I-5723, apartado 14).

20 Como excepción al régimen común de la Directiva IVA, el régimen previsto en los artículos 306 a 310 de ésta sólo debe aplicarse en la medida necesaria para lograr su objetivo (sentencia Madgett y Baldwin, antes citada, apartado 34).

21 De este modo, el Tribunal de Justicia ya ha declarado anteriormente que el régimen especial del IVA aplicable a las operaciones de las agencias de viajes se aplica únicamente a las prestaciones adquiridas a terceros (véase la sentencia Madgett y Baldwin, antes citada, apartado 35).

22 Este mismo razonamiento ha llevado al Tribunal de Justicia a declarar que el citado régimen no afecta a las prestaciones de transporte efectuadas sin intermediario, que se regulan por las disposiciones generales aplicables a las empresas de transporte (sentencia de 27 de octubre de 1992, Comisión/Alemania, C-74/91, Rec. p. I-5437, apartado 26).

23 El Tribunal de Justicia ha deducido de ello que, cuando un operador económico sujeto a las disposiciones del régimen especial del IVA aplicable a las operaciones de las agencias de viajes efectúa, contra el pago de un precio global, operaciones compuestas de prestaciones de servicios suministradas, en parte, por él mismo y, en parte, por otros sujetos pasivos, dicho régimen especial se aplica únicamente a las prestaciones de servicios suministradas por terceros (véase, en este sentido, la sentencia Madgett y Baldwin, antes citada, apartado 47).

24 El concepto de «prestación de servicios única» que figura en los artículos 307 y 308 de la Directiva IVA debe entenderse en este contexto. Este concepto únicamente se refiere a los servicios que han sido adquiridos a otros sujetos pasivos. Además, la norma sobre la prestación única evocada por el órgano jurisdiccional remitente y mencionada en el apartado 12 de la presente sentencia, que se aplica en el ámbito del Derecho común del IVA, no puede afectar a la apreciación del citado concepto en el contexto del régimen especial del IVA aplicable a las operaciones de las agencias de viajes.

25 Por ello, la circunstancia aducida por el órgano jurisdiccional remitente de que las prestaciones de transporte proporcionadas con sus propios medios son indispensables para el servicio turístico global prestado por la agencia de viajes al viajero no cambia en nada las consideraciones anteriores. Sean indispensables o no tales prestaciones en relación con ese servicio turístico global, de ello no resulta que deban ser consideradas constitutivas, junto con dicho servicio, de una «prestación única» en el sentido de los artículos 307 y 308 de la Directiva IVA ni, en consecuencia, que deban tener el mismo tratamiento fiscal que el citado servicio.

26 De ello se deduce que, por lo que respecta a las prestaciones de transporte prestadas con sus propios medios por una agencia de viajes, como las proporcionadas por la misma Sra. Kozak, dichas prestaciones no pueden estar sometidas al régimen especial del IVA aplicable a las operaciones de las agencias de viajes ni para la determinación de la base imponible ni para la aplicación de las demás normas relativas al cálculo del IVA. En lo que atañe al tipo imponible, son aplicables las normas que figuran en el título VIII de la Directiva IVA. De conformidad con el artículo 98, apartado 2, de dicha Directiva, en relación con el número 5 de su anexo III, los

Estados miembros pueden prever un tipo reducido para el transporte de personas y de sus equipajes. Como resulta del apartado 7 de la presente sentencia, la República de Polonia ha hecho uso de esta facultad al aplicar el tipo del 7 % al citado servicio.

27 Por tanto, procede responder a la cuestión planteada que los artículos 306 a 310 de la Directiva IVA deben interpretarse en el sentido de que, cuando, en el marco de un servicio turístico prestado a un viajero a cambio de un precio global aplicado conforme a las referidas disposiciones, una agencia de viajes presta a dicho viajero un servicio de transporte propio que constituye uno de los elementos del servicio turístico, dicha prestación está sometida al régimen común del IVA, en particular, en lo que atañe al tipo imponible, y no al régimen especial del IVA aplicable a las operaciones de las agencias de viajes. De conformidad con el artículo 98 de dicha Directiva, si los Estados miembros han previsto un tipo reducido de IVA en materia de servicios de transporte, ese tipo reducido será aplicable a la citada prestación.

Costas

28 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 Sexta) declara:

Los artículos 306 a 310 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, deben interpretarse en el sentido de que, cuando, en el marco de un servicio turístico prestado a un viajero a cambio de un precio global aplicado conforme a las referidas disposiciones, una agencia de viajes presta a dicho viajero un servicio de transporte propio que constituye uno de los elementos del servicio turístico, dicha prestación está sometida al régimen común del impuesto sobre el valor añadido, en particular, en lo que atañe al tipo imponible, y no al régimen especial del impuesto sobre el valor añadido aplicable a las operaciones de las agencias de viajes. De conformidad con el artículo 98 de dicha Directiva, si los Estados miembros han previsto un tipo reducido del impuesto sobre el valor añadido en materia de servicios de transporte, ese tipo reducido será aplicable a la citada prestación.

Firmas

* Lengua de procedimiento: polaco