

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Tercera)

de 26 de septiembre de 2013 (*)

«Incumplimiento de Estado – Fiscalidad – IVA –Directiva 2006/112/CE – Artículos 306 a 310 – Régimen especial de las agencias de viajes – Discordancias entre las versiones lingüísticas – Normativa nacional que prevé la aplicación de ese régimen especial a personas distintas de los viajeros – Conceptos de «viajero» y de «cliente» – Exclusión de dicho régimen especial de determinadas ventas al público – Mención en la factura de un importe de IVA deducible no relacionado con el impuesto devengado o soportado – Determinación global de la base imponible para un período determinado – Incompatibilidad»

En el asunto C-189/11,

que tiene por objeto un recurso por incumplimiento interpuesto, con arreglo al artículo 258 TFUE, el 20 de abril de 2011,

Comisión Europea, representada por las Sras. L. Lozano Palacios y C. Soulay, en calidad de agentes, que designa domicilio en Luxemburgo,
parte demandante,

contra

Reino de España, representado por la Sra. S. Centeno Huerta, en calidad de agente, que designa domicilio en Luxemburgo,
parte demandada,

apoyado por:

República Checa, representada por los Sres. M. Smolek y T. Müller y por la Sra. J. Očková, en calidad de agentes;

República Francesa, representada por los Sres. G. de Bergues y J.-S. Pilczer, en calidad de agentes;

República de Polonia, representada por las Sras. A. Krańska y A. Kramarczyk y por los Sres. M. Szpunar y B. Majczyna, en calidad de agentes;

República Portuguesa, representada por los Sres. L. Inez Fernandes y R. Laires, en calidad de agentes;

República de Finlandia, representada por el Sr. J. Heliskoski y la Sra. M. Pere, en calidad de agentes;

partes coadyuvantes,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Tercera),

integrado por el Sr. M. Ilešič, Presidente de Sala, y los Sres. E. Jarašiūnas, A. Ó Caoimh, la Sra. C. Toader y el Sr. C.G. Fernlund (Ponente), Jueces;

Abogado General: Sra. E. Sharpston;

Secretaria: Sra. M. Ferreira, administradora principal;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 6 de marzo de 2013;

oídas las conclusiones de la Abogado General, presentadas en audiencia pública el 6 de junio de 2013;

dicta la siguiente

Sentencia

- 1 En su demanda, la Comisión solicita al Tribunal de Justicia que declare que el Reino de España ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud de los artículos 306 a 310; 226; 168, 169 y 73 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»):
 - al aplicar el régimen especial de las agencias de viajes en aquellos casos en que los servicios de viajes se han vendido a una persona distinta del viajero;
 - al excluir de la aplicación de dicho régimen especial las ventas al público, por parte de las agencias minoristas que actúan en su propio nombre, de viajes organizados por las agencias mayoristas;
 - al autorizar a las agencias de viajes, bajo determinadas circunstancias, a consignar en la factura una cuota global que no guarda relación con el impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «IVA»), efectivo repercutido al cliente, y al autorizar a este último, siempre que sea sujeto pasivo, a deducir esa cuota global del IVA pagadero, y

- al autorizar a las agencias de viajes, en la medida en que se acojan al régimen especial, a determinar la base imponible del impuesto de forma global para cada período impositivo;

Marco jurídico

Derecho de la Unión

Régimen especial de las agencias de viajes

- 2 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 (DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54; en lo sucesivo «Sexta Directiva»), en su versión en lengua española, disponía lo siguiente:

«1. Los Estados miembros aplicarán el [IVA] 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 [la letra c)] del 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.

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. Esta prestación 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. 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 [IVA], 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.

[...]

4. Las cuotas del [IVA] que otros sujetos pasivos imputen a la agencia de viajes por las operaciones enunciadas en el apartado 2, que redunden

en beneficio directo del viajero, no serán deducibles ni reembolsables en ningún Estado miembro.»

- 3 Los artículos 306 a 310 de la Directiva IVA, en su versión en lengua española, establecen lo siguiente en su capítulo 3, rubricado «Régimen especial de las agencias de viajes»:

«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.

El presente régimen especial no será aplicable a las agencias de viajes que actúen únicamente en calidad de intermediario y a las que sea de aplicación la letra c) del párrafo primero del artículo 79 para el cálculo de la base imponible.

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 309

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 153.

Si las operaciones contempladas en el párrafo primero 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.

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.»

Otras normas de la Directiva IVA

- 4 El artículo 73 de la Directiva IVA dispone:

«En el caso de las entregas de bienes y las prestaciones de servicios no comprendidas entre las enunciadas en los artículos 74 a 77, la base imponible estará constituida 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 adquirente de los bienes, del destinatario de la prestación o de un tercero, incluidas las subvenciones directamente vinculadas al precio de estas operaciones.»

- 5 El artículo 78 de esta Directiva establece:

«Quedarán comprendidos en la base imponible los siguientes elementos:

- a) los impuestos, derechos, tasas y exacciones parafiscales, con excepción del propio IVA;

[...]»

- 6 Los artículos 168 y 169 de dicha Directiva tratan del derecho a la deducción. El citado artículo 168 establece:

«En la medida en que los bienes y los servicios se utilicen para las necesidades de sus operaciones gravadas, el sujeto pasivo tendrá derecho, en el Estado miembro en el que realice estas operaciones, a deducir del importe del impuesto del que es deudor los siguientes importes:

- a) el IVA devengado o pagado en dicho Estado miembro por los bienes que le hayan sido o le vayan a ser entregados y por los servicios que le hayan sido o le vayan a ser prestados por otro sujeto pasivo;

[...]»

- 7 El artículo 169 de la misma Directiva especifica que, además de la deducción contemplada en dicho artículo 168, el sujeto pasivo tendrá derecho a deducir el IVA a que se refiere dicho artículo en la medida en que los bienes y los servicios se utilicen para las necesidades de las operaciones mencionadas en el citado artículo 169.

- 8 El artículo 226 de la Directiva IVA, sobre el contenido de las facturas, dispone:

«Sin perjuicio de las disposiciones particulares previstas por la presente Directiva, solamente serán obligatorias las menciones siguientes a efectos del IVA en las facturas emitidas en aplicación de las disposiciones de los artículos 220 y 221:

[...]

- 9) el tipo de IVA aplicado;

- 10) el importe del IVA pagadero, salvo en caso de aplicación de un régimen especial para el que la presente Directiva excluye esta mención;

[...]»

- 9 En el capítulo 4 del título XII de esta Directiva, rubricado, «Régimen especial aplicable a los bienes de ocasión, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección», el artículo 318 de la Directiva establece lo siguiente:

«1. Con el fin de simplificar la percepción del impuesto y previa consulta al Comité del IVA, los Estados miembros podrán establecer que, para determinadas operaciones o para determinadas categorías de sujetos pasivos revendedores, la base imponible de las entregas de bienes sujetas al régimen especial de imposición del margen de beneficio se fije para cada período impositivo en que el sujeto pasivo revendedor deba presentar la declaración de IVA a que se hace referencia en el artículo 250.

[...]»

Derecho español

- 10 El artículo 141, apartados 1 y 2, de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del impuesto sobre el valor añadido (BOE núm. 312, de 29 de diciembre de 1992, p. 44247), establece lo siguiente:

«Uno. El régimen especial de las agencias de viajes será de aplicación:

- 1º A las operaciones realizadas por las agencias de viajes cuando actúen en nombre propio respecto de los viajeros y utilicen en la realización del viaje bienes entregados o servicios prestados por otros empresarios o profesionales.

A efectos de este régimen especial, se considerarán viajes los servicios de hospedaje o transporte prestados conjuntamente o por separado y, en su caso, con otros de carácter accesorio o complementario de los mismos.

- 2º A las operaciones realizadas por los organizadores de circuitos turísticos en los que concurren las circunstancias previstas en el número anterior

Dos. El régimen especial de las agencias de viajes no será de aplicación a las siguientes operaciones:

- 1º Las ventas al público efectuadas por agencias minoristas de viajes organizados por agencias mayoristas.»

- 11 El artículo 142 de la Ley 37/1992 dispone:

«En las operaciones a las que resulte aplicable este régimen especial, los sujetos pasivos no estarán obligados a consignar en factura separadamente la cuota repercutida, debiendo entenderse, en su caso, comprendida en el precio de la operación.

En las operaciones efectuadas para otros empresarios o profesionales, que comprendan exclusivamente entregas de bienes o prestaciones de servicios realizadas totalmente en el ámbito espacial del Impuesto, se podrá hacer constar en la factura, a solicitud del interesado y bajo la denominación “cuotas de IVA incluidas en el precio”, la cantidad resultante de multiplicar el precio total de la operación por 6 y dividir el resultado por 100. Dichas cuotas tendrán la consideración de cuotas soportadas por repercusión directa para el empresario o profesional destinatario de la operación.»

- 12 El artículo 146 de la Ley 37/1992 establece:

«Uno. Los sujetos pasivos podrán optar por determinar la base imponible operación por operación o en forma global para cada período impositivo

La opción surtirá efectos respecto de todas las operaciones sujetas al régimen especial efectuadas por el sujeto pasivo durante un período mínimo de cinco años, y si no mediare declaración en contrario, durante los años sucesivos.

Dos. La determinación en forma global, para cada período impositivo, de la base imponible correspondiente a las operaciones a las que resulta aplicable el régimen especial, se efectuará con arreglo al siguiente procedimiento:

- 1º Del importe global cargado a los clientes, Impuesto sobre el Valor Añadido incluido, correspondiente a las operaciones cuyo devengo se haya producido en dicho período de liquidación, se sustraerá el importe efectivo global, impuestos incluidos, de las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por otros empresarios o profesionales que, adquiridos por la agencia en el mismo período, sean utilizados en la [realización] del viaje y redunden en beneficio del viajero.
- 2º La base imponible global se hallará multiplicando por cien la cantidad resultante y dividiendo el producto por cien más el tipo impositivo general establecido en el artículo 90 de esta Ley.

Tres. La base imponible no podrá resultar, en ningún caso, negativa.

No obstante, en los supuestos de determinación global de la base imponible, la cantidad en que el sustraendo exceda del minuendo podrá agregarse a los importes a computar en el sustraendo en los períodos de liquidación inmediatamente posteriores.»

Procedimiento administrativo previo y procedimiento ante el Tribunal de Justicia

- 13 El 23 de marzo de 2007, la Comisión remitió un escrito de requerimiento al Reino de España, señalándole la posible incompatibilidad del Derecho español relativo al régimen especial de las agencias de viajes con los artículos 306 a 310 de la Directiva IVA, debido a la aplicación de este régimen a prestaciones suministradas a personas distintas de los viajeros, al cual el Reino de España respondió mediante otro escrito fechado el 29 de mayo de 2007.

- 14 El 1 de febrero de 2008, la Comisión remitió al Reino de España un escrito de requerimiento complementario, en el que cuestionaba, en primer lugar, lo dispuesto en el artículo 141, apartado 2, número 1º, de la Ley 37/1992, que prevé la exclusión del régimen especial de las ventas al público efectuadas por agencias minoristas de viajes organizados por agencias mayoristas; en segundo lugar, la norma específica referente a la facturación y la deducción establecida en el artículo 142 de dicha ley y, en tercer lugar, las normas especiales, contenidas en el artículo 146 de la misma ley, en relación con el cálculo global de la base imponible para cada período impositivo.
- 15 El Reino de España respondió a dicho escrito de requerimiento mediante escrito de 19 de mayo de 2008.
- 16 Al no considerar satisfactoria la respuesta del Reino de España a sus escritos de requerimiento, la Comisión emitió un dictamen motivado el 9 de octubre de 2009, al que dicho Estado miembro no respondió.
- 17 En estas circunstancias, la Comisión decidió interponer el presente recurso.
- 18 Mediante auto del Presidente del Tribunal de Justicia de 14 de septiembre de 2011, se admitió la intervención de la República Checa, de la República Francesa, de la República de Polonia, de la República Portuguesa y de la República de Finlandia en apoyo de las pretensiones del Reino de España.

Sobre el recurso

Sobre el primer motivo

Alegaciones de las partes

- 19 La Comisión considera que el régimen especial de las agencias de viajes, establecido en los artículos 306 a 310 de la Directiva IVA, sólo es aplicable en caso de venta de viajes a los viajeros (en lo sucesivo, «criterio basado en el viajero»), y reprocha al Reino de España el haber autorizado la aplicación de dicho régimen a la venta de viajes a todo tipo de clientes (en lo sucesivo, «criterio basado en el cliente»).
- 20 Dicha institución recuerda que las normas de los artículos 306 a 310 reproducen, en esencia, las del artículo 26, apartados 1 a 4, de la Sexta Directiva.

- 21 Sin embargo, la Comisión sostiene que la intención del legislador de la Unión, al aprobar la Sexta Directiva, era restringir el régimen especial de las agencias de viajes a las prestaciones suministradas al viajero, consumidor final. En apoyo de esta aseveración, alega que cinco de las seis versiones lingüísticas iniciales de esa Directiva utilizaban sistemáticamente el término «viajero» en su artículo 26 de manera totalmente clara y coherente. De ello resulta, según ella, que el término no requería de esfuerzo alguno interpretativo más allá de su tenor literal, de tal modo que la interpretación de dicho artículo 26 era unívoca.
- 22 A su entender, el empleo del término «cliente» [«customer»] en la versión en lengua inglesa de la Sexta Directiva es un error en el que, por lo demás, sólo se incurrió una vez, en el artículo 26, apartado 1. Como la versión en lengua inglesa sirvió de base para traducciones posteriores de la Directiva, ese término se reprodujo en éstas con frecuencia, al igual que en muchas versiones lingüísticas de los artículos 306 a 310 de la Directiva IVA.
- 23 En la vista ante este Tribunal, la Comisión señaló que la versión en lengua francesa de la Sexta Directiva, que sólo utilizaba el término «voyageur», había sido el texto en que todos los Estados miembros interesados habían trabajado y sobre el que se habían puesto de acuerdo.
- 24 La Comisión pone de relieve que las normas del régimen especial de las agencias de viajes deben ser interpretadas uniformemente. A su entender, la coexistencia del criterio basado en el viajero con el basado en el cliente originaría casos de doble imposición y distorsiones de la competencia.
- 25 Refiriéndose al artículo 26 de la Sexta Directiva, la Comisión pormenoriza las razones por las que el término «cliente», aun cuando aparece en algunas versiones lingüísticas de los artículos 306 a 310 de la Directiva IVA, debe ser entendido no obstante como «viajero».
- 26 En primer lugar, la Comisión opina que, si se acogiera el criterio basado en el cliente, el requisito incluido en el artículo 26, apartado 1, de la Sexta Directiva, de que la agencia actúe «en su propio nombre», sería redundante, pues un agente económico siempre actúa en su propio nombre respecto a su cliente. De ello resulta, según la Comisión, que dichos términos no deben ser interpretados literalmente y que el término «cliente» debe entenderse en el mismo sentido que el adoptado en las otras cinco versiones lingüísticas iniciales de esa Directiva, esto es, en el de «viajero». La Comisión sostiene, a este respecto, que una agencia de viajes puede actuar respecto a un «viajero» tanto en su propio nombre como en nombre y por cuenta de terceros.

- 27 Asimismo, entiende que, si el legislador de la Unión no hubiera querido conferir al término «cliente» el sentido de «viajero», sino el de cualquier tipo de «clientes», de ello se derivarían consecuencias ilógicas, ya que el régimen especial de las agencias de viajes se aplicaría aun en el caso de que una agencia actuase como intermediario, en particular, cuando busca clientes por cuenta de un hotelero, conforme a un contrato de intermediación celebrado con éste.
- 28 La Comisión considera que este carácter ilógico se revela más claramente por cuanto se utiliza la palabra «viajero» en la versión en lengua inglesa del artículo 26, apartado 2, primera frase, de la Sexta Directiva, con arreglo a la cual, «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 [“traveller”]». Ahora bien, según la Comisión, esta frase carecería de sentido si el régimen especial de las agencias de viajes se aplicara sin tener en cuenta la condición del destinatario de los servicios. Si tal fuera el caso, el legislador, según dicha institución, debería haber utilizado de forma sistemática el término «cliente».
- 29 La Comisión añade que las seis versiones lingüísticas iniciales del artículo 26, apartado 2, tercera frase, de la Sexta Directiva utilizan el término «viajero». Por lo tanto, considera incoherente mencionar la «cantidad total a pagar por el viajero» si el régimen especial de las agencias de viajes pudiera aplicarse con independencia de la condición del cliente de la agencia de viajes. En efecto, a su entender, cuando dicha agencia efectúa una venta a otra agencia de viajes sería necesario, según la Comisión, calcular el margen mencionado en el citado artículo 26, apartado 2, tercera frase, tomando en consideración la diferencia entre el importe a pagar por el viajero y los costes soportados por la primera agencia, lo cual carecería de pertinencia de no haber relación entre ésta y el viajero.
- 30 Finalmente, la Comisión esgrime otros dos argumentos. En primer término, pone de relieve que las normas del artículo 26 de la Sexta Directiva permanecieron vigentes durante casi 30 años, hasta su derogación, y que las versiones lingüísticas de dicho artículo posteriores a las seis versiones iniciales, adoptan, en su gran mayoría, el tenor de las cinco versiones iniciales idénticas, al utilizar únicamente el término «viajero». Sólo cinco versiones lingüísticas posteriores de ese artículo tomaron como referencia la versión en lengua inglesa. En segundo término, la Comisión recuerda que las excepciones al régimen general del IVA deben ser interpretadas de manera estricta.

- 31 En estas circunstancias, aun cuando el criterio basado en el cliente sea el más apropiado para lograr los objetivos contemplados por el régimen especial de las agencias de viajes, ello no implica que ese criterio sea correcto. La Comisión reconoce que este régimen especial es mejorable, pero pone de relieve que los Estados miembros no pueden adoptar tal criterio por propia iniciativa, apartándose de lo dispuesto expresamente en la Sexta Directiva. A este respecto, la Comisión se refiere, en particular, al apartado 28 de la sentencia de 6 de octubre de 2005, Comisión/España (C-204/03, Rec. p. I-8389) y añade que dicho régimen especial se introdujo para afrontar la situación prevalente en 1977, una época en que los viajes, con carácter principal, se vendían directamente a los viajeros por las agencias de viajes. El sector de que se trata cuenta hoy en día con un mayor número de operadores, pero no corresponde a los Estados miembros, sino al legislador de la Unión, paliar las deficiencias de ese régimen especial.
- 32 A raíz de las observaciones de los Estados miembros coadyuvantes, al tiempo que mantenía firmemente el criterio basado en el viajero, la Comisión matizó levemente su posición indicando que el término «viajero» no sólo designa a la persona física, sino también a la persona jurídica que adquiere un viaje combinado para sus propias necesidades y que es, por consiguiente, el destinatario final del servicio de viaje. Por lo tanto, se incluye en este término, según la Comisión, la sociedad que adquiere servicios de viaje para sus empleados. En cambio, el término «viajero» no es aplicable a la persona física o jurídica que revende dicho servicio a otra persona. Esa institución pone de relieve que dicho régimen especial de las agencias de viajes no es aplicable en una fase anterior a la venta de ese tipo de servicio al destinatario final.
- 33 El Reino de España discute la interpretación de la Comisión sobre el régimen especial de las agencias de viajes contenido en los artículos 306 a 310 de la Directiva IVA.
- 34 El citado Estado miembro formula por su propia iniciativa, o señalando su coincidencia con los Estados miembros coadyuvantes, las siguientes alegaciones.
- 35 La interpretación literal que lleva a cabo la Comisión no puede prevalecer, en su opinión, ya que, además de la versión en lengua inglesa del artículo 306 de la Directiva IVA, muchas otras versiones de ese precepto –concretamente, en las lenguas búlgara, polaca, portuguesa, rumana, eslovaca, finesa y sueca– emplean el término «cliente» y no el término «viajero».

- 36 A su juicio, el análisis de los términos utilizados en las normas que acompañan al artículo 26, apartado 1, de la Sexta Directiva, o al citado artículo 306, tampoco puede servir de guía para determinar el alcance exacto de los dos preceptos mencionados. En efecto, el examen de sus distintas versiones lingüísticas revela, en su opinión, que el término «viajero» no se utiliza de forma sistemática ni en el artículo 26, apartados 1 a 4, de la Sexta Directiva, ni en los artículos 306 a 310 de la Directiva IVA. Determinadas versiones lingüísticas utilizan sistemáticamente el término «cliente», mientras que otras utilizan unas veces el término «viajero», otras el de «cliente». Estas divergencias son una fuente de ambigüedad, como demuestra el hecho de que, en particular, el Reino de España, la República Checa, la República Helénica, la República Francesa y la República Italiana aplican el criterio basado en el cliente, aun cuando las versiones lingüísticas de la Directiva IVA, tal como han sido publicadas en sus lenguas nacionales, emplean el término «viajero».
- 37 De esto deduce el Reino de España que debe recurrirse a una interpretación teleológica de las normas de que se trata, buscando los objetivos perseguidos por el régimen especial de las agencias de viajes. Éstos, por lo demás, no son discutidos por la Comisión e incluyen, por una parte, la simplificación de las reglas del IVA aplicables a las agencias de viajes y, por otra parte, el reparto de los ingresos por IVA entre los Estados miembros. Ahora bien, entiende que también hay constancia de que el criterio basado en el cliente es el más apto para alcanzar dichos objetivos. Por consiguiente, considera que este criterio representa la única interpretación correcta.
- 38 El Reino de España pone de relieve que no es relevante la condición del destinatario del servicio, ya se trate del viajero, del consumidor final o de una agencia intermediaria. Dicho Estado miembro se apoya analógicamente, en particular, en la sentencia de 22 de octubre de 1998, Madgett y Baldwin (C-308/96 y C-94/97, Rec. p. I-6229), y sostiene que, en esa sentencia, pese al carácter de excepción del régimen especial en cuestión, el Tribunal de Justicia llevó a cabo una interpretación amplia del artículo 26 de la Sexta Directiva, al dar preferencia al objetivo perseguido por ese régimen sobre el tenor de dicho artículo.
- 39 El criterio basado en el cliente, contrariamente al basado en el viajero, permite respetar el principio de neutralidad del IVA, al tratar de la misma manera a los agentes económicos que venden directamente viajes combinados a los viajeros y a aquellos que venden esos viajes a otros agentes.

- 40 En cuanto al riesgo de doble imposición invocado por la Comisión, el Reino de España sostiene que se debe a la coexistencia de ambos criterios y que tal riesgo desaparecería si se adoptara uno sólo.
- 41 En cuanto a las supuestas incoherencias observadas por la Comisión, en primer lugar, de los términos «en su propio nombre con respecto al cliente», el Reino de España niega que existan. La Comisión, a su entender, confunde la expresión «respecto “al” cliente» utilizada en la versión en lengua inglesa del artículo 26 de la Sexta Directiva, y la expresión «respecto de “su” cliente». Opina que sólo esta segunda expresión puede tener carácter redundante.
- 42 Por otra parte, la propia Comisión ha utilizado la expresión «que actúa en su propio nombre respecto de los clientes» en numerosas versiones lingüísticas de su propuesta de Directiva del Consejo, de 8 de febrero de 2002, por la que se modifica la Directiva 77/388, en lo relativo al régimen especial de las agencias de viajes [COM(2002) 64 final].
- 43 El temor expresado por la Comisión de que dicha expresión conduzca a la aplicación del régimen especial de las agencias de viajes a los intermediarios, en su opinión, no tiene razón de ser, debido a la mención expresa contenida en el artículo 306, apartado 1, párrafo segundo, de la Directiva IVA, que excluye esta posibilidad.
- 44 En segundo lugar, respecto a la expresión «a pagar por el viajero», el Tribunal de Justicia ya ha reconocido que no puede ser interpretada literalmente y que asimismo incluye la contraprestación que debe pagar una tercera persona.
- 45 Además, considera que el criterio de la Comisión plantea un problema práctico, ya que si el régimen especial de las agencias de viajes sólo se aplicara a las ventas al viajero, consumidor final, podría ser necesario comprobar, caso por caso, si el adquirente de un viaje es en efecto la persona que va a disfrutar de él y si no lo va a revender a otra persona.
- 46 Por otro lado, opina que no es pertinente la referencia de la Comisión, a la sentencia Comisión/España, antes citada, ya que las normas en cuestión en el asunto que dio lugar a aquella sentencia, contrariamente a las examinadas en el presente recurso, eran unívocas.

Apreciación del Tribunal de Justicia

- 47 Para examinar el primer motivo, debe determinarse si, al autorizar a las agencias de viajes a aplicar el régimen especial de que se trata a las operaciones que realizan no sólo con los «viajeros», sino también con

cualquier tipo de «clientes», el Reino de España ha efectuado una transposición correcta de los artículos 306 a 310 de la Directiva IVA.

- 48 Las versiones en lengua española de dichos artículos 306 a 310, por una parte, y del artículo 26, apartados 1 a 4, de la Sexta Directiva, por otra parte, emplean el término «viajero» de manera sistemática. En cambio, las otras versiones lingüísticas de cada una de esas dos Directivas utilizan los términos «viajero» y/o «cliente», a veces variando el empleo de éstos entre un precepto y otro.
- 49 Pese a estas divergencias, bastante importantes, la Comisión sostiene que es posible hacer una interpretación literal, basada en cinco de las seis versiones lingüísticas iniciales de la Sexta Directiva que emplean el término «viajero» de manera sistemática, pues la elección del término «cliente» en la versión en lengua inglesa de dicha Directiva es un error.
- 50 El hecho de que sólo la versión en lengua inglesa utilizara el término «cliente» –además, en una sola ocasión– podría hacer presumir que se trataba de un error. Las explicaciones proporcionadas por la Comisión en la vista, según las cuales el documento de trabajo del que procede la Sexta Directiva estaba redactado en francés, también pueden corroborar la tesis de que se produjo un error al traducir dicha Directiva a la lengua inglesa.
- 51 No obstante, varias apreciaciones llevan a cuestionar el análisis de la Comisión.
- 52 En primer lugar, es preciso señalar que, si se trataba de un error, éste no fue corregido en la versión en lengua inglesa de la Sexta Directiva.
- 53 Asimismo, en vez de aparecer una sola vez y estar confinado a una versión lingüística concreta, el término «cliente» se utilizó en muchas otras versiones lingüísticas de la Sexta Directiva y no sólo en su artículo 26, apartado 1.
- 54 Además, si bien este supuesto error podría haberse corregido al menos al adoptarse la Directiva IVA, no ocurrió así, ya que el término «cliente» consta igualmente en muchas versiones lingüísticas de los artículos 306 a 310 de esa Directiva, y a veces de forma no sistemática.
- 55 Finalmente, la propuesta de Directiva mencionada en el apartado 42 de esta sentencia, que tenía por objeto sustituir la normativa existente por un texto que adoptara, en esencia, el criterio basado en el cliente, empleaba el término «viajero» en la versión francesa del artículo 26, apartado 1, de

dicha Directiva, mientras que empleaba el término «cliente» en la versión inglesa de este mismo precepto.

- 56 De ello se desprende que, contrariamente a lo afirmado por la Comisión, no puede prevalecer una interpretación puramente literal del régimen especial de las agencias de viajes basada en el texto de una o varias versiones lingüísticas, prescindiendo de las demás. Según reiterada jurisprudencia, las disposiciones del Derecho de la Unión deben ser interpretadas y aplicadas de modo uniforme a la luz de las versiones de todas las lenguas de la Unión. En caso de divergencia entre las distintas versiones lingüísticas de una disposición de la Unión, la norma de que se trate debe interpretarse en función de la estructura general y de la finalidad de la normativa en que se integra (sentencia de 8 de diciembre de 2005, *Jyske Finans*, C-280/04, Rec. p. I-10683, apartado 31).
- 57 En el caso de autos, los otros preceptos que acompañan a los que utilizan el término «cliente», tal como se emplea en la versión en lengua inglesa de la Sexta Directiva, varían según las versiones lingüísticas de las dos Directivas de que se trata, por lo que no puede extraerse conclusión alguna respecto a la interpretación del régimen especial de las agencias de viajes basándose en el sistema de dichos preceptos.
- 58 En cuanto a los fines de este régimen especial, el Tribunal de Justicia ya ha recordado en numerosas ocasiones que los servicios prestados por las agencias de viajes y por los organizadores de circuitos turísticos se caracterizan por el hecho de que, la mayoría de las veces, dichos servicios se componen de múltiples prestaciones, en particular, en materia de transporte y alojamiento, que se realizan tanto dentro como fuera del territorio del Estado miembro en 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 el fin de adaptar las normas aplicables al carácter específico de dicha actividad, el legislador de la Unión estableció, en los apartados 2, 3 y 4 del artículo 26 de la Sexta Directiva, un régimen especial de IVA (véanse las sentencias de 12 de noviembre de 1992, *Van Ginkel*, C-163/91, Rec. p. I-5723, apartados 13 a 15; *Madgett y Baldwin*, antes citada, apartado 18; de 19 de junio de 2003, *First Choice Holidays*, C-149/01, Rec. p. I-6289, apartados 23 a 25; de 13 de octubre de 2005, *ISt*, C-200/04, Rec. p. I-8691, apartado 21, y de 9 de diciembre de 2010, *Minerva Kulturreisen*, C-31/10, Rec. p. I-12889, apartados 17 y 18).

- 59 Dicho régimen especial persigue, en consecuencia, un objetivo de simplificación de las normas del IVA aplicables a las agencias de viajes. También pretende repartir los ingresos por recaudación del impuesto de manera equilibrada entre los Estados miembros, garantizando, por una parte, asignar los ingresos por IVA correspondientes a cada servicio individual al Estado miembro en que finalmente se disfruta y, por otra parte, asignar los derivados del margen de la agencia de viajes al Estado miembro en que se encuentra establecida.
- 60 Pues bien, hay que poner de relieve, y esto no ha sido discutido, por lo demás, que el criterio basado en el cliente es el más apto para la consecución de ambos objetivos, al permitir a las agencias de viajes acogerse a normas simplificadas cualquiera que sea el tipo de clientes a los que proporcionen sus servicios, y al favorecer, simultáneamente, un reparto equilibrado de los ingresos entre los Estados miembros.
- 61 El hecho de que en el momento de la adopción, en 1977, del régimen especial de las agencias de viajes, la mayoría de éstas vendían sus servicios directamente al consumidor final, no implica que el legislador pretendiera limitar dicho régimen especial a ese tipo de ventas y excluir de éste las ventas a otros agentes económicos.
- 62 En efecto, cuando un operador organiza un viaje combinado y lo vende a una agencia de viajes que lo revende a su vez a un consumidor final, es el primer operador quien asume la tarea de unir varias prestaciones adquiridas de diversos terceros sujetos pasivos del IVA. A la vista de la finalidad del régimen especial de las agencias de viajes, es necesario que dicho operador pueda acogerse a normas de IVA simplificadas y que éstas no queden reservadas a la agencia de viajes que se limita, en tal caso, a revender al consumidor final el viaje combinado que ella ha adquirido de dicho operador.
- 63 Además, debe recordarse que el Tribunal de Justicia ya ha tenido que interpretar el término «viajero» confiriéndole un sentido más amplio que el de consumidor final. De este modo, en el apartado 28 de la sentencia *First Choice Holidays*, antes citada, este Tribunal declaró que la expresión «a pagar por el viajero» empleada en el artículo 26, apartado 2, de la Sexta Directiva 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 dicha Directiva.
- 64 Las otras objeciones expresadas por la Comisión para descartar el criterio basado en el cliente no pueden poner en cuestión este análisis.

- 65 El hecho de que el régimen especial de las agencias de viajes constituya una excepción a las normas del régimen general, de forma que, como tal, dicha excepción sólo debe aplicarse en la medida necesaria para lograr el objetivo que persigue (véase la sentencia *First Choice Holidays*, antes citada, apartado 22) no implica, sin embargo, que sea preciso adoptar el criterio basado en el viajero si éste menoscaba el efecto útil de este régimen especial.
- 66 Aun reconociendo que el régimen especial de las agencias de viajes es mejorable, la Comisión pone de relieve, basándose en lo declarado en el apartado 28 de la sentencia *Comisión/España*, antes citada, que no corresponde a los Estados miembros adoptar por su propia iniciativa un criterio que, según dichos Estados, mejore dicho régimen, ya que, al hacer tal cosa, sustituyen al legislador de la Unión. No obstante, dicha sentencia no puede ser invocada eficazmente en el caso de autos pues, a diferencia de lo que sucede en el régimen especial de las agencias de viajes, la legislación de que se trataba en aquella sentencia era unívoca.
- 67 La alegación basada en las supuestas incoherencias que se desprenden de la interpretación del término «cliente» no en el sentido de «viajero», sino en el de todo tipo de «clientes» sólo es válida en relación con la versión inicial en lengua inglesa de la Sexta Directiva y con las versiones lingüísticas posteriores, calcadas sobre aquélla, que sólo utilizan dicho término en una ocasión. En lo que se refiere a las versiones lingüísticas de la Directiva IVA que emplean dicho término de forma sistemática en sus artículos 306 a 310, ese argumento es inoperante.
- 68 En cuanto al riesgo de que las agencias de viajes apliquen dicho régimen especial también cuando actúan como intermediarias, basta con señalar que tal riesgo es infundado, habida cuenta del tenor explícito del artículo 306, apartado 1, párrafo segundo, de la Directiva IVA, que excluye en cualquier caso tal posibilidad.
- 69 Visto lo anterior, procede interpretar lo dispuesto en los artículos 306 a 310 de la Directiva IVA atendiendo al criterio basado en el cliente.
- 70 En consecuencia, debe desestimarse por infundado el primer motivo invocado por la Comisión.

Sobre el segundo motivo

Alegaciones de las partes

- 71 La Comisión sostiene que, al excluir del régimen especial de las agencias de viajes las ventas, efectuadas por las agencias minoristas, de los viajes organizados por agencias mayoristas, el artículo 141, apartado

2, número 1º, de la Ley 37/1992 es contrario al artículo 306 de la Directiva IVA.

- 72 La Comisión alberga dudas sobre los fundamentos de las explicaciones proporcionadas por el Reino de España, según las cuales la exclusión sólo se aplica cuando la agencia minorista actúa en nombre de tercero, esto es, en general, en nombre de una agencia mayorista.
- 73 Según la Comisión, esta interpretación no sólo vacía de su sustancia el artículo 141, apartado 2, número 1º, sino que es en gran medida *contra legem* y difiere de la interpretación oficial dada por las propias autoridades españolas y por la doctrina. Además, si dicha exclusión se aplicara únicamente cuando la agencia actúa en nombre de tercero, sería difícilmente concebible que se limitara a los casos en que el viaje es organizado por una agencia mayorista.
- 74 La Comisión sostiene que, en cualquier caso, los términos del citado artículo 141, apartado 2, número 1º, no son una transposición correcta del artículo 306 de la Directiva IVA, y que son una fuente de ambigüedad.
- 75 El Reino de España alega que la supuesta interpretación oficial mencionada por la Comisión sólo responde a una consulta carente de fuerza vinculante. Sostiene que el artículo 141, apartado 2, número 1º, de la Ley 37/1992 se limita a precisar que las agencias de viajes minoristas que actúan en nombre y por cuenta de agencias mayoristas no pueden aplicar el régimen especial de las agencias de viajes a las ventas realizadas por ellas. A su entender, esta precisión se encuentra en plena conformidad con la Directiva IVA y el precepto en cuestión carece de ambigüedad.
- 76 En su escrito de dúplica, el Reino de España enfatiza que no le corresponde a él aportar elementos de prueba, ya que la Comisión sólo ha basado este motivo en publicaciones que no tienen el carácter de normas o disposiciones imperativas en el ordenamiento jurídico español.

Apreciación del Tribunal de Justicia

- 77 Se desprende de la propia redacción del artículo 141, apartado 2, número 1º, de la Ley 37/1992 que las agencias de viajes minoristas que venden al público viajes organizados por las agencias mayoristas no pueden aplicar el régimen especial de las agencias de viajes.
- 78 Debe señalarse que tal exclusión del ámbito de aplicación de este régimen especial no está prevista en modo alguno en el artículo 306 de la Directiva IVA.

- 79 El Reino de España no discute que tal exclusión es contraria a dicho artículo 306, pero afirma que el artículo 141, apartado 2, número 1º, no debe entenderse en sentido literal, y que la exclusión que establece sólo se aplica cuando la agencia de viajes minorista actúa como intermediaria para una agencia mayorista.
- 80 Sin embargo, esta argumentación no puede prosperar, atendiendo a los términos, por lo demás explícitos, del precepto en cuestión, a los dictámenes emitidos por la Administración y a las interpretaciones de dicho precepto realizadas por la doctrina.
- 81 Si bien incumbe a la Comisión, en virtud de lo dispuesto en el artículo 258 TFUE, demostrar la existencia del incumplimiento alegado, los Estados miembros deben no obstante, conforme al artículo 4 TUE, apartado 3, ayudar a la Comisión en el cumplimiento de su misión, consistente en velar por la aplicación de los Tratados y del Derecho derivado. De lo anterior se deduce que, cuando la Comisión ha aportado suficientes datos que revelan determinados hechos acaecidos en el territorio del Estado miembro demandado, le incumbe a éste rebatir de manera fundada y pormenorizada los datos presentados (véase, en este sentido, la sentencia de 9 de noviembre de 1999, Comisión/Italia, denominada «San Rocco», C-365/97, Rec. p. I-7773, apartados 84 a 86).
- 82 Sin embargo, en el caso de autos, el Reino de España no ha presentado ninguna resolución reciente de su Administración ni jurisprudencia alguna que demuestre que el artículo 141, apartado 2, número 1º, de la Ley 37/1992 se aplica de otra forma que no sea según su tenor literal.
- 83 Por consiguiente, procede concluir que dicho artículo 141, apartado 2, número 1º, contraviene lo dispuesto en el artículo 306 de la Directiva IVA.
- 84 Por lo tanto, el segundo motivo invocado por la Comisión es fundado.

Sobre el tercer motivo

Alegaciones de las partes

- 85 La Comisión sostiene que del artículo 142, párrafo segundo, de la Ley 37/1992 se desprende que, en el caso de una prestación de viaje facilitada a otro sujeto pasivo que comprenda exclusivamente prestaciones efectuadas en territorio español, la agencia de viajes puede, previa consulta con el cliente, hacer constar en la factura, bajo la denominación «cuotas de IVA incluidas en el precio», un porcentaje allí definido del precio con IVA incluido, que se considera soportado por el cliente y que éste tiene derecho a deducir. Al parecer, la Administración

tributaria española ha admitido claramente, en respuesta a numerosas consultas, que ese importe es deducible si el cliente es un sujeto pasivo con derecho a deducir.

- 86 La Comisión considera que ese precepto infringe lo dispuesto en el artículo 226 de la Directiva IVA, referente a las menciones obligatorias en las facturas, y en los artículos 168 y 169 de la misma Directiva, al autorizar la deducción de una cantidad que no tiene relación alguna con el IVA soportado por el destinatario de las prestaciones de servicios proporcionadas por la agencia de viajes. Además, considera que es discriminatorio, pues sólo se aplica a los viajes que comprendan exclusivamente servicios proporcionados en territorio español.
- 87 El Reino de España alega que el precepto controvertido sólo contempla el supuesto de que una empresa adquiera un viaje combinado turístico de una agencia de viajes en beneficio de sus empleados. Este precepto es necesario, ya que, a su entender, la Comisión no ha aportado una solución al problema planteado por tal supuesto. Dicho Estado miembro pone de relieve que no es posible deducción alguna cuando un viajero, entendido en el sentido de «persona física», adquiere un viaje, o cuando las agencias de viajes se proporcionan entre sí prestaciones de servicios.
- 88 El Reino de España niega el carácter supuestamente discriminatorio del precepto en cuestión, alegando que éste es conforme con el artículo 309 de la Directiva IVA, el cual establece la exención del servicio único proporcionado por la agencia de viajes en la parte correspondiente a las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas fuera del territorio de la Unión Europea. Dicho precepto, en su opinión, impide así que pueda deducirse el impuesto por los viajes adquiridos que se benefician de dicha exención.

Apreciación del Tribunal de Justicia

- 89 Procede señalar que el artículo 142 de la Ley 37/1992 permite a un sujeto pasivo, en ciertas circunstancias, deducir un importe de IVA fijado en el 6 % del precio total que se le ha facturado, IVA incluido.
- 90 En primer lugar, debe señalarse que esa deducción no está prevista en modo alguno en el régimen especial de las agencias de viajes.
- 91 En segundo lugar, debe recordarse que el artículo 168 de la Directiva IVA enuncia el principio del derecho a la deducción del IVA. Éste se aplica al impuesto soportado por la adquisición de los bienes o servicios que el sujeto pasivo utilice para las necesidades de sus operaciones gravadas (véase la sentencia Comisión/España, antes citada, apartado

21). Como ha señalado la Abogado General en el punto 26 de sus conclusiones, con objeto de garantizar la neutralidad del IVA, el importe del impuesto deducido debe corresponderse exactamente con el importe del impuesto devengado o soportado.

92 Sin embargo, el artículo 142 de la Ley 37/1992 no se refiere a la cuota exacta de IVA que ha gravado los servicios obtenidos por el sujeto pasivo, sino a una cuota estimada en relación con el importe total pagado por éste. Dicho cálculo no corresponde en modo alguno al cálculo del IVA establecido por el sistema común del IVA, que, de conformidad con el artículo 78, letra a), de la Directiva IVA, dispone, en particular, que de la base imponible se exceptúa el propio IVA.

93 De ello se desprende que el citado precepto nacional no es compatible con el método de cálculo del IVA ni con las normas sobre el derecho a la deducción establecidas en la Directiva IVA.

94 Asimismo, se deriva de lo anterior que hacer constar en la factura una cuota correspondiente al 6 % del precio total facturado no es conforme a las normas referentes al contenido de las facturas enunciadas en el artículo 226 de la Directiva IVA.

95 Por otra parte, la Comisión ha puesto de relieve de manera fundada que, al permitir la posible deducción de que se trata únicamente en los casos en que los servicios se prestan en España, el artículo 142 de la Ley 37/1992 instaura una discriminación por razón de la nacionalidad, asimismo incompatible con el sistema común del IVA. En cualquier caso, las normas del artículo 309 de la Directiva IVA, citadas por el Reino de España, no pueden servir de fundamento a dicho artículo 142, ya que no establecen distinción alguna entre los Estados miembros, sino que prevén la exención de las operaciones efectuadas fuera de la Unión.

96 En consecuencia, procede estimar el tercer motivo invocado por la Comisión.

Sobre el cuarto motivo

Alegaciones de las partes

97 La Comisión sostiene que el artículo 146 de la Ley 37/1992, que permite a las agencias de viajes determinar globalmente la base imponible para un período impositivo determinado y, asimismo, calcular para dicho período un solo margen de beneficio para todas las prestaciones de servicios de viajes comprendidas en el régimen especial de las agencias de viajes, no tiene base jurídica en la Directiva IVA.

- 98 A su juicio, ni el artículo 73 de la Directiva IVA ni su artículo 318 pueden ser un fundamento para realizar un cálculo como ese. Según la Comisión, la forma en que las autoridades españolas aplican el régimen especial de las agencias de viajes podría dar lugar a una reducción de los recursos propios de la Unión, caso en el cual ésta tendría derecho a recuperar el importe correspondiente, además de los intereses.
- 99 El Reino de España considera que el artículo 308 de la Directiva IVA tiene un alcance suficientemente amplio para permitir el establecimiento de un sistema de determinación global de la base imponible del impuesto para cada período impositivo, como el previsto por la normativa española.
- 100 Dicho Estado miembro alega que el artículo 146 de la Ley 37/1992 tiene por objeto simplificar el cumplimiento de las obligaciones tributarias a las que están sujetos los agentes económicos, y que no impone obligaciones. En su opinión, el método de cálculo establecido respeta el principio de neutralidad y no da lugar, por consiguiente, a reducción alguna de los recursos propios de la Unión.

Apreciación del Tribunal de Justicia

- 101 Debe señalarse que el régimen especial de las agencias de viajes y, concretamente, el artículo 308 de la Directiva IVA, citado por el Reino de España, no prevén ninguna posibilidad de determinar globalmente la base imponible del margen de beneficio de las agencias de viajes.
- 102 El artículo 318 de la Directiva IVA permite, en los regímenes especiales que se enumeran expresamente en el capítulo 4 de su título XII, es decir, los aplicables en el ámbito de los bienes de ocasión, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección, determinar la base imponible de manera global, pero, precisamente, este precepto sólo se refiere a ciertos ámbitos, entre los cuales no se encuentra el de las agencias de viajes.
- 103 Por consiguiente, en este último ámbito, la base imponible debe determinarse de conformidad con lo dispuesto en el artículo 308 de la Directiva IVA, refiriéndola a cada prestación de servicios única proporcionada por la agencia de viajes y no de manera global.
- 104 De lo anterior se desprende que el artículo 146 de la Ley 37/1992 no es compatible con el régimen especial del IVA establecido en los artículos 306 a 310 de la Directiva IVA.
- 105 Por consiguiente, debe estimarse el cuarto motivo invocado por la Comisión.

106 Por cuanto antecede, procede declarar que el Reino de España ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud de lo dispuesto en los artículos 168, 226 y 306 a 310 de la Directiva IVA:

- al excluir de la aplicación de dicho régimen especial las ventas al público, por parte de las agencias minoristas que actúan en su propio nombre, de viajes organizados por las agencias mayoristas;
- al autorizar a las agencias de viajes, bajo determinadas circunstancias, a consignar en la factura una cuota global que no guarda relación con el impuesto sobre el valor añadido efectivo repercutido al cliente, y al autorizar a este último, siempre que sea sujeto pasivo, a deducir esa cuota global del IVA pagadero, y
- al autorizar a las agencias de viajes, en la medida en que se acojan al régimen especial, a determinar la base imponible del impuesto de forma global para cada período impositivo;

Costas

107 En virtud del artículo 138, apartado 3, del Reglamento de Procedimiento del Tribunal de Justicia, cuando se estimen parcialmente las pretensiones de una y otra parte, cada parte cargará con sus propias costas. Sin embargo, si se estimase que las circunstancias del caso lo justifican, el Tribunal podrá decidir que una de las partes cargue, además de con sus propias costas, con una porción de las costas de la otra parte. Puesto que se ha desestimado uno de los cuatro motivos de la Comisión, procede condenarla a cargar con una cuarta parte de sus propias costas y condenar al Reino de España a cargar con tres cuartas partes de las costas de la Comisión.

108 Con arreglo a lo dispuesto en el artículo 140 del Reglamento de Procedimiento, la República Checa, la República Francesa, la República de Polonia, la República Portuguesa y la República de Finlandia cargarán con sus propias costas.

En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia (Sala Tercera) decide:

- 1) **Declarar que el Reino de España ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud de lo dispuesto en los artículos 168, 226 y 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:**

- **al excluir de la aplicación de dicho régimen especial las ventas al público, por parte de las agencias minoristas que actúan en su propio nombre, de viajes organizados por las agencias mayoristas;**
 - **al autorizar a las agencias de viajes, bajo determinadas circunstancias, a consignar en la factura una cuota global que no guarda relación con el impuesto sobre el valor añadido efectivo repercutido al cliente, y al autorizar a este último, siempre que sea sujeto pasivo, a deducir esa cuota global del IVA pagadero, y**
 - **al autorizar a las agencias de viajes, en la medida en que se acojan al régimen especial, a determinar la base imponible del impuesto de forma global para cada período impositivo;**
- 2) **Desestimar el recurso en todo lo demás.**
 - 3) **La Comisión Europea cargará con una cuarta parte de sus costas.**
 - 4) **El Reino de España cargará con sus propias costas y con tres cuartas partes de las costas de la Comisión Europea.**
 - 5) **La República Checa, la República Francesa, la República de Polonia, la República Portuguesa y la República de Finlandia cargarán con sus propias costas.**

Firmas

* Lengua de procedimiento: español.