Recopilación de la Jurisprudencia

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Primera)

de 16 de enero de 2014*

«Impuesto sobre el valor añadido — Operaciones de las agencias de viajes — Concesión de rebajas a los viajeros — Determinación de la base imponible de las prestaciones de servicios realizadas en una actividad de intermediario»

En el asunto C-300/12,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Bundesfinanzhof (Alemania), mediante resolución de 26 de abril de 2012, recibida en el Tribunal de Justicia el 20 de junio de 2012, en el procedimiento entre

**Finanzamt Düsseldorf-Mitte**

e

**Ibero Tours GmbH,**

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Primera),

integrado por el Sr. A. Tizzano, Presidente de Sala, el Sr. K. Lenaerts, Vicepresidente del Tribunal de Justicia, en funciones de Juez de la Sala Primera, y los Sres. A. Borg Barthet (Ponente) y E. Levits y la Sra. M. Berger, Jueces;

Abogado General: Sr. M. Wathelet;

Secretario: Sr. K. Malacek, administrador;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 5 de junio de 2013;

consideradas las observaciones presentadas:

— en nombre de Ibero Tours GmbH, por el Sr. P. Englert, Rechtsanwalt, y el Sr. P. Moser, Barrister;

— en nombre del Gobierno alemán, por el Sr. T. Henze y la Sra. K. Petersen, en calidad de agentes;

— en nombre del Gobierno del Reino Unido, por el Sr. L. Christie, en calidad de agente, asistido por el Sr. R. Hill, Barrister;

— en nombre de la Comisión Europea, por la Sra. C. Soulay y el Sr. W. Mölls, en calidad de agentes;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 18 de julio de 2013;

* Lengua de procedimiento: alemán.

dicta la siguiente

## Sentencia

1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios – Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme (DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54; en lo sucesivo, «Sexta Directiva»).

2 Dicha petición se presentó en el marco de un litigio entre la Finanzamt Düsseldorf-Mitte (en lo sucesivo, «Finanzamt») e Ibero Tours GmbH (en lo sucesivo, «Ibero Tours») en relación con la determinación de la cuota del impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «IVA») adeudada por aquélla correspondiente a los ejercicios 2002 a 2005.

### Marco jurídico

*Derecho de la Unión*

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

«[...]

1. La base imponible estará constituida:

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

4 El artículo 11, parte A, apartado 3, de la Sexta Directiva establece:

«No se comprenderán en la base imponible:

a) las disminuciones de precio a título de descuento por pago anticipado;

b) las rebajas y descuentos de precio concedidos al comprador o al destinatario del servicio con efecto en el mismo momento en que la operación se realice;

[...]».

5 Bajo el título «Disposiciones diversas», el artículo 11, parte C, apartado 1, párrafo primero, de la Sexta Directiva, dispone:

«En los casos de anulación, rescisión, impago total o parcial o reducción del precio, después del momento en que la operación quede formalizada, la base imponible se reducirá en la cuantía correspondiente y en las condiciones que los Estados miembros determinen.»

6 El artículo 26 de la Sexta Directiva, bajo el tenor «Régimen especial de las agencias de viajes», establece:

«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 el 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.

3. 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 apartado 14 del artículo 15. Si estas operaciones 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.

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.»

*Derecho alemán*

7 El artículo 17, apartado 1, de la Umsatzsteuergesetz (Ley del impuesto sobre el valor añadido; en lo sucesivo, «UStG»), en su versión vigente del 1 de enero de 2002 al 16 de diciembre de 2004, disponía:

«Cuando la base imponible de una operación sujeta al impuesto resulte modificada, en el sentido del artículo 1, apartado 1, punto 1:

1. el empresario que haya realizado la operación estará obligado a rectificar en la misma medida la cuota adeudada a este respecto, y

2. el empresario beneficiario de dicha operación estará obligado a rectificar en la misma medida la deducción del impuesto soportado que haya alegado a este respecto;

lo anterior se aplicará por analogía en los supuestos del artículo 1, apartado 1, punto 5, y del artículo 13 *ter*. Será posible renunciar a la rectificación de la deducción del impuesto repercutido en la medida en que un empresario tercero abone a la Administración tributaria la cuantía del impuesto correspondiente a la disminución de la contraprestación; en este caso, el empresario tercero es el deudor del impuesto. [...]»

8 El artículo 17, apartado 1, de la UStG, en su versión vigente desde el 16 de diciembre de 2004, dispone:

«Cuando la base imponible de una operación sujeta al impuesto resulte modificada, en el sentido del artículo 1, apartado 1, punto 1, el empresario que haya realizado la operación estará obligado a rectificar la cuota adeudada. Del mismo modo, el empresario beneficiario de dicha operación estará obligado a rectificar la deducción del impuesto soportado. Lo anterior no se aplicará en el caso de que no se beneficie económicamente con la modificación de la base imponible. Si, en tal supuesto, otro empresario se beneficia económicamente con la modificación de la base imponible, estará obligado a rectificar la deducción del impuesto soportado. Las frases primera a cuarta se aplicarán por analogía en los supuestos del artículo 1, apartado 1, punto 5, y del artículo 13 *ter*. Será posible renunciar a la rectificación de la deducción del impuesto repercutido en la medida en que un empresario tercero abone a la Administración tributaria la cuantía del impuesto correspondiente a la disminución de la contraprestación; en este caso, el empresario tercero es el deudor del impuesto. [...]»

9 El artículo 25, apartados 1 a 4, de la UStG, en su versión vigente desde el 1 de abril de 1999, establece:

«1. Las siguientes disposiciones se aplicarán a las prestaciones de viaje efectuadas por un empresario, que no estén destinadas a la empresa del destinatario de las mismas, siempre que el empresario, al prestar esos servicios, actúe frente al destinatario de las prestaciones en su propio nombre y utilice, para la realización del viaje, prestaciones intermedias. La prestación del empresario tendrá la consideración de prestación de servicios. En el caso de que, en el marco de un viaje, el empresario suministre al destinatario diversas prestaciones de este tipo, todas ellas se considerarán como una prestación de servicios única. El lugar de realización de dicha prestación de servicios se determinará con arreglo a lo dispuesto en el artículo 3 *bis*, apartado 1. Se entenderá por prestación intermedia los bienes entregados y los servicios prestados por terceros que beneficien directamente al viajero.

2. Las prestaciones de servicios estarán exentas del impuesto siempre que las prestaciones intermedias de viaje relativas a las mismas se realicen en el territorio de países terceros. [...]

3. El valor de las prestaciones de servicios se determinará con arreglo a la diferencia entre la cantidad pagada por el destinatario de la prestación para obtenerla y la cantidad pagada por el empresario por las prestaciones intermedias de viaje. [...]

4. Sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 15, apartado 1, el empresario no estará facultado para deducir las cuotas del impuesto soportadas que se especifiquen por separado en las facturas giradas por las prestaciones intermedias de viaje. En todo lo demás, se aplicará el artículo 15 sin modificaciones.»

10 El artículo 25, apartado 4, de la UStG, en la versión vigente desde el 1 de enero de 2005, dispone:

«4. Sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 15, apartado 1, el empresario no estará facultado para deducir las cuotas del impuesto soportadas que se especifiquen por separado en las facturas giradas por las prestaciones intermedias de viaje ni las cuotas del impuesto que se adeuden en virtud del artículo 13 *ter*. En todo lo demás, se aplicará el artículo 15 sin modificaciones.»

## Litigio principal y cuestiones prejudiciales

11 En su actividad económica, Ibero Tours presta servicios, en calidad de intermediaria, en territorio alemán que se incluyen en el ámbito de aplicación de la Sexta Directiva. Estas prestaciones de servicios están, en parte, exentas, y, en parte, gravadas.

12 En el marco de las operaciones gravadas, Ibero Tours propone, como intermediaria, prestaciones de servicios de viaje que los organizadores de circuitos turísticos proporcionan a los clientes incluidas en el régimen especial establecido en el artículo 26 de la Sexta Directiva. Aunque Ibero Tours es una agencia de viajes, este régimen especial no se aplica a las prestaciones de servicios controvertidas en el litigio principal, puesto que esta agencia actúa únicamente en calidad de intermediaria, y en virtud del artículo 26, apartado 1, segunda frase, de la Sexta Directiva, el régimen especial establecido en dicho artículo no es aplicable a tal agencia.

13 Ibero Tours presta servicios, en calidad de intermediaria, a los organizadores de circuitos turísticos y recibe de ellos las comisiones convenidas. No obstante, concedió reducciones de precio a los clientes que viajan a través de ella, que financió con parte de sus comisiones. Tras abonar, en primer lugar, el IVA que gravaba todas las comisiones percibidas, solicitó al Finanzamt una modificación del cálculo de este impuesto correspondiente a los ejercicios de 2002 a 2005, con el fin de que se dedujeran de la base imponible las reducciones de precio concedidas a sus clientes.

14 El Finanzamt estimó esta petición únicamente en el caso de que las prestaciones de servicios realizadas por los organizadores de circuitos turísticos estuviesen gravadas en el régimen especial establecido en el artículo 26 de la Sexta Directiva. En cambio, el Finanzamt denegó la modificación solicitada por Ibero Tours en el caso de que dichas prestaciones estuviesen exentas en virtud del artículo 26, apartado 3, de la Sexta Directiva.

15 Tras una reclamación infructuosa, Ibero Tours interpuso un recurso que el Finanzgericht (tribunal de lo contencioso-administrativo en materia fiscal) estimó. El Finanzamt recurrió la resolución del Finanzgericht en casación ante el Bundesfinanzhof.

16 El tribunal remitente desea saber, en primer lugar, si cabe aplicar los principios definidos por el Tribunal de Justicia en la sentencia de 24 de octubre de 1996, Elida Gibbs (C-317/94, Rec. p. I-5339), cuando un intermediario concede, en una prestación de servicios, una reducción del precio de la prestación principal en la que interviene.

17 Aunque el principio de neutralidad aboga en favor de la aplicación en el presente asunto de las soluciones defendidas en esa sentencia, cabe, no obstante, albergar dudas, ya que el Tribunal de Justicia se refiere, en dicha sentencia, a una «cadena de distribución» en la que se venden «mercancías de naturaleza análoga» varias veces y en las mismas condiciones fiscales. En consecuencia, el tribunal remitente se pregunta si estos conceptos son pertinentes en el litigio principal, puesto que las operaciones del operador principal y del intermediario tienen distinta naturaleza y cada una es objeto de un tratamiento fiscal específico.

18 En segundo lugar, aunque se considere que las prestaciones de servicios efectuadas en una actividad de intermediario pueden formar parte de una cadena de distribución a la que son aplicables los principios establecidos por el Tribunal de Justicia en la sentencia Elida Gibbs, antes citada, subsiste, a juicio del Bundesfinanzhof, la cuestión de si lo anterior también es válido cuando las prestaciones de servicios principales están incluidas en el artículo 26 de la Sexta Directiva. En efecto, el tribunal remitente estima que, en tal supuesto, es dudoso que la aplicación de los principios definidos por el Tribunal de Justicia en dicha sentencia lleve a una imposición correcta.

19 Además, dicho órgano jurisdiccional pone de manifiesto que el Tribunal de Justicia, en su sentencia de 15 de octubre de 2002, Comisión/Alemania (C-427/98, Rec. p. I-8315), declaró que los Estados miembros podían inaplicar los principios resultantes de la sentencia Elida Gibbs, antes citada, cuando la prestación principal está exenta. El tribunal remitente considera a este respecto que se debe entender la sentencia Comisión/Alemania, antes citada, en el sentido de que los principios definidos por el Tribunal de Justicia en la sentencia Elida Gibbs, antes citada, no deben aplicarse cuando la última prestación de servicios de la cadena de distribución está exenta. Aunque las prestaciones de servicios principales se incluyen en el régimen especial establecido en el artículo 26 de la Sexta

Directiva, el apartado 3 de este artículo las asimila a una actividad de intermediario exenta cuando las operaciones para las que el prestador de dichos servicios recurre a otros sujetos pasivos se efectúan por estos últimos fuera de la Unión Europea. Si estas operaciones se efectúan tanto dentro como fuera de la Unión, la prestación de servicios sólo estará parcialmente exenta.

20 De ello se desprende que cabe albergar dudas acerca de cómo la agencia de viajes y la Administración tributaria competente con respecto a ella deben determinar en qué medida la prestación de servicios principal de viaje está exenta y en qué medida impide, por tanto, la aplicación de los principios definidos por el Tribunal de Justicia en la sentencia Elida Gibbs, antes citada.

21 En tercer lugar, el tribunal remitente examina la situación en la que un Estado miembro haya debidamente transpuesto el artículo 11, parte C, apartado 1, de la Sexta Directiva, pero desee excluir, no obstante, la reducción del IVA devengado por el intermediario en el caso de prestaciones de servicios principales exentas. Dicho tribunal duda de que esta exclusión esté amparada por la correcta transposición de dicha disposición y se pregunta si es necesaria una normativa del Estado miembro de que se trata que establezca específicamente esa reducción. Sostiene que los apartados 65 y 66 de la sentencia Comisión/Alemania, antes citada, abogan en favor de esta última apreciación puesto que se refieren a las «posibilidades» de los Estados miembros. No obstante, estima que esta conclusión no se impone forzosamente cuando se trata de limitar las consecuencias que resultan de una interpretación del Tribunal de Justicia.

22 En estas circunstancias, el Bundesfinanzhof decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las cuestiones prejudiciales siguientes:

«1) En virtud de los principios definidos por el Tribunal de Justicia [...] en la sentencia [...] Elida Gibbs[, antes citada], ¿el hecho de que un intermediario (en el litigio principal, una agencia de viajes) devuelva al destinatario (en el caso de autos, el cliente que viaja) de la operación principal en la que interviene dicho intermediario (en el caso de autos, la prestación del organizador de circuitos turísticos al cliente) una parte de su precio conlleva también una reducción de la base imponible en el marco de una cadena de distribución?

2) En caso de respuesta afirmativa a la primera cuestión, ¿deben aplicarse también los principios de [dicha sentencia] cuando únicamente está sujeta al régimen especial del artículo 26 de la Sexta Directiva [...] la operación principal del organizador de circuitos turísticos, pero no el servicio de intermediación de la agencia de viajes?

3) En caso de respuesta afirmativa también a la segunda cuestión, ¿un Estado miembro, que haya transpuesto correctamente el artículo 11, parte C, apartado 1, de la Sexta Directiva [...], en caso de exención fiscal de la prestación principal, únicamente puede denegar la reducción de la base imponible cuando, en ejercicio de la habilitación contenida en dicha disposición, haya establecido condiciones adicionales para denegar la reducción?»

## Sobre las cuestiones prejudiciales

### *Sobre la primera cuestión prejudicial*

23 Mediante su primera cuestión prejudicial, el tribunal remitente desea saber, en esencia, si los principios definidos por el Tribunal de Justicia en la sentencia Elida Gibbs, antes citada, relativos a la determinación de la base imponible del IVA son aplicables cuando una agencia de viajes, que actúa en calidad de intermediaria, concede al consumidor final, por propia iniciativa y a su costa, una reducción del precio de la prestación principal realizada por el organizador de circuitos turísticos.

24 Para responder a esta cuestión prejudicial, hay que recordar que, según el artículo 11, parte A, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva, la base imponible estará constituida, en las entregas de bienes y prestaciones de servicios, por la totalidad de la contraprestación que quien realice la entrega o preste el servicio obtenga o vaya a obtener, con cargo a estas operaciones, del comprador de los bienes, del destinatario de la prestación o de un tercero, incluidas las subvenciones directamente vinculadas al precio de estas operaciones.

25 Es cierto que el artículo 26 de la Sexta Directiva pretende evitar las dificultades prácticas que plantea el hecho de que las actividades de las agencias de viajes y de los organizadores de circuitos turísticos se compongan de múltiples prestaciones y se realicen en varios lugares. No obstante, la consecución de dicho objetivo no requiere en absoluto que se establezca una excepción a la norma general enunciada en el artículo 11, parte A, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva, que, para determinar la base imponible, hace referencia al concepto de «contraprestación que quien [...] preste el servicio obtenga o vaya a obtener [...] del destinatario de la prestación o de un tercero» (véase la sentencia de 19 de junio de 2003, First Choice Holidays, C-149/01, Rec. p. I-6289, apartado 26).

26 Pues bien, en el litigio principal, por una parte, la contraprestación que obtiene el organizador de los circuitos turísticos por sus prestaciones es el precio total del viaje sin descuentos. La circunstancia de que Ibero Tours abone únicamente al organizador del viaje un importe reducido, constituido por el precio del viaje menos la comisión que se le adeuda, no desvirtúa este hecho, ya que esta reducción sólo es el resultado de la compensación de importes debidos a títulos distintos.

27 Por otra parte, dado que Ibero Tours no concede descuentos en las prestaciones de servicios proporcionadas en su actividad de intermediaria al organizador de circuitos turísticos y que a éste no le afecta la existencia ni el importe del descuento concedido por Ibero Tours a los consumidores finales, el hecho de que Ibero Tours financie este descuento con parte de su comisión o con otros fondos no tiene consecuencias ni en el precio de las prestaciones de servicios realizadas por dicho organizador ni en el precio de las proporcionadas por Ibero Tours en su actividad de intermediaria al mismo organizador.

28 Los principios establecidos en la sentencia Elida Gibbs, antes citada, no afectan a la determinación de la base imponible en una situación como la controvertida en el litigio principal.

29 Sobre este particular debe recordarse que el Tribunal de Justicia declaró en dicha sentencia que, cuando un fabricante de un producto que, sin estar ligado contractualmente al consumidor final, pero que es el primer eslabón de una cadena de operaciones que desemboca en este último, concede a dicho consumidor final una reducción del precio mediante cupones de descuento que los minoristas reciben y que el fabricante les devuelve, la base imponible a efectos del IVA debe minorarse con dicho descuento (sentencia Elida Gibbs, antes citada, apartados 31, 34 y 35). En el litigio que dio lugar a la sentencia Elida Gibbs, antes citada, la contraprestación recibida por el sujeto pasivo, que se encontraba a la cabeza de una cadena de operaciones, se veía efectivamente reducida por el descuento concedido por ese mismo sujeto pasivo directamente al consumidor final.

30 No obstante, en las circunstancias controvertidas en el litigio principal, el organizador de circuitos turísticos no se encuentra a la cabeza de una cadena de operaciones, puesto que presta sus servicios directamente al consumidor final, e Ibero Tours sólo interviene como intermediaria de esta única operación. En cambio, Ibero Tours presta un servicio, el de intermediación, que es totalmente distinto del prestado por el organizador de circuitos turísticos.

31 Por lo demás, el organizador de circuitos turísticos, en el litigio principal, no concede ningún descuento, ya que Ibero Tours está, en cualquier caso, obligada a abonarle el precio convenido, con independencia del eventual descuento que la misma otorgue al viajero.

32 En estas circunstancias, el hecho de que una agencia de viajes, en la situación de Ibero Tours, financie parte del precio de viaje, que se traduce, con respecto al consumidor final del viaje, en una reducción de su precio, no afecta ni a la contraprestación recibida por el organizador de circuitos turísticos por la venta de dicho viaje, ni a la contraprestación recibida por Ibero Tours por su servicio de intermediación. Por tanto, de conformidad con el artículo 11, parte A, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva, tal reducción del precio no conlleva una reducción de la base imponible ni para la operación principal ni para la operación de prestación de servicios proporcionada por la agencia de viajes.

33 De lo anterior resulta que procede responder a la primera cuestión prejudicial que lo dispuesto en la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que los principios definidos por el Tribunal de Justicia en la sentencia Elida Gibbs, antes citada, relativos a la determinación de la base imponible del IVA no se aplican cuando una agencia de viajes, que actúa en calidad de intermediaria, concede al consumidor final, por propia iniciativa y a su costa, una reducción del precio de la prestación principal realizada por el organizador de circuitos turísticos.

*Sobre las cuestiones prejudiciales segunda y tercera*

34 Al haberse respondido de forma negativa a la primera cuestión prejudicial, no procede responder a las cuestiones prejudiciales segunda y tercera.

**Costas**

35 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 Primera) declara:

**Lo dispuesto en 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 los principios definidos por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en la sentencia de 24 de octubre de 1996, Elida Gibbs (C-317/94), relativos a la determinación de la base imponible del impuesto sobre el valor añadido no se aplican cuando una agencia de viajes, que actúa en calidad de intermediaria, concede al consumidor final, por propia iniciativa y a su costa, una reducción del precio de la prestación principal realizada por el organizador de circuitos turísticos.**

Firmas