SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Primera)

de 9 de diciembre de 2010 *

En el asunto C-31/10,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Bundesfinanzhof (Alemania), mediante resolución de 10 de diciembre de 2009, recibida en el Tribunal de Justicia el 20 de enero de 2010, en el procedimiento entre

Minerva Kulturreisen GmbH

y

Finanzamt Freital,

* Lengua de procedimiento: alemán.

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Primera),

integrado por el Sr. A. Tizzano, Presidente de Sala, y los Sres. A. Borg Barthet (Ponente), M. Ilešič, E. Levits y M. Safjan, Jueces;

Abogado General: Sr. P. Mengozzi;
Secretario: Sr. A. Calot Escobar;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos;

consideradas las observaciones presentadas:

— en nombre de Minerva Kulturreisen GmbH, por el Sr. P. Fröhler y las Sras. A. Kellner y B. Juschten;

— en nombre del Finanzamt Freital, por el Sr. V. Rummer;

— en nombre del Gobierno alemán, por los Sres. J. Möller y C. Blaschke, en calidad de agentes;

— en nombre del Gobierno helénico, por los Sres. K. Georgiadis y C. Poulakos y la Sra. M. Tassopoulou, en calidad de agentes;

— en nombre del Gobierno portugués, por el Sr. L. Inez Fernandes, en calidad de agente;

— en nombre de la Comisión Europea, por el Sr. D. Triantafyllou, en calidad de agente;

vista la decisión adoptada por el Tribunal de Justicia, 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 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»).

2 Dicha petición fue presentada en el marco de un litigio entre Minerva Kulturreisen GmbH (en lo sucesivo, «Minerva») y el Finanzamt Freital (en lo sucesivo, «Finanzamt»), a propósito de la aplicación del régimen especial de las agencias de viajes previsto en el artículo 26 de la Sexta Directiva a la venta aislada de entradas de ópera por una agencia de viajes, sin prestación adicional de otros servicios.

Marco jurídico

Normativa comunitaria

3 El artículo 26, apartados 1 y 2, que lleva por título «Régimen especial de las agencias de viajes», de la Sexta Directiva, aplicable *ratione temporis* al litigio principal, establece:

«1. Los Estados miembros aplicarán el Impuesto sobre el Valor Añadido 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 Impuesto sobre el Valor Añadido, 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.»

Normativa nacional

4 El artículo 25 de la Ley alemana del impuesto sobre el volumen de negocios de 1993 (Umsatzsteuergesetz 1993, BGBI. 1993 I, p. 565; en lo sucesivo, «UStG») 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. […] Se entenderá por prestación intermedia los bienes entregados y los servicios prestados por terceros que beneficien directamente al viajero.

2. […]

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. El impuesto sobre el volumen de negocios no se incluirá en la base imponible. […]

[…]»

Litigo principal y cuestión prejudicial

5 Minerva gestiona una agencia de viajes. Entre 1993 y 1998 adquirió de la Ópera de Saxe (Semperoper) en Dresde entradas para espectáculos que posteriormente revendió en nombre y por cuenta propios a consumidores finales y a agencias de viajes, bien en el marco de otros servicios prestados por ella misma (alojamiento, visitas guiadas a la ciudad, servicios de lanzadera o restauración), bien sin dichos servicios.

6 Minerva consideró que los ingresos obtenidos por la venta aislada de esas entradas para espectáculos también estaban sujetas a imposición por los márgenes con arreglo al artículo 25 de la UStG. Minerva fue gravada por dicha actividad, sin que se le aplicase ese régimen fiscal.

7 El Finanzgericht desestimó el recurso interpuesto por Minerva contra las liquidaciones del IVA de 28 de septiembre de 2000, correspondientes a los ejercicios comprendidos entre 1993 y 1997, y contra la liquidación del IVA de 27 de marzo de 2001, correspondiente al ejercicio 1998, porque, al comprar y revender entradas para espectáculos, Minerva no presta un servicio de «realización del viaje» y, por tanto, la actividad de Minerva no se diferencia de la de los profesionales de la venta de entradas para espectáculos.

8 Mediante su resolución de 11 de febrero de 2008, el Sächsisches Finanzgericht confirmó la postura del Finanzamt y, en consecuencia, desestimó el recurso interpuesto por Minerva contra la resolución desestimatoria de este último.

9 Minerva interpuso un recurso de «Revisión» contra dicha resolución ante el órgano jurisdiccional remitente. La única cuestión que aún se plantea ante este órgano jurisdiccional es si la venta de entradas a consumidores finales sin prestación adicional de otros servicios está sujeta a imposición por los márgenes con arreglo al artículo 25 de la UStG.

10 Minerva alega, en apoyo de su recurso, que la venta de entradas para espectáculos por una agencia de viajes debe considerarse una «prestación de servicios de viaje» en el sentido del artículo 25 de la UStG, por constituir la venta de dichas entradas, según Minerva, un servicio incluido en su catálogo de distintas posibilidades de viajes y de servicios de viaje.

11 Habida cuenta de la sentencia del Tribunal de Justicia de 12 de noviembre de 1992, Van Ginkel (C-163/91, Rec. p. I-5723) el órgano jurisdiccional remitente se pregunta si una agencia de viajes que ha actuado en nombre propio puede estar sujeta al régimen de imposición del margen según el artículo 26 de la Sexta Directiva por lo que respecta a los beneficios obtenidos de la venta de entradas para espectáculos o si, para poder acogerse a ese régimen fiscal es necesario que el servicio aislado consista en una de las prestaciones fundamentales de los operadores económicos contemplados por dicha disposición.

12 En estas circunstancias, el Bundesfinanzhof decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial:

«¿Se aplica el "régimen especial de las agencias de viajes" del artículo 26 de la [Sexta Directiva] también a la venta aislada de entradas para la ópera efectuada por una agencia de viajes sin prestación adicional de otros servicios?»

Sobre la cuestión prejudicial

13 Mediante su cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta si cualquier servicio prestado por una agencia de viajes está incluido en el régimen especial previsto en el artículo 26 de la Sexta Directiva, o si un servicio prestado por una agencia de viajes solo puede estar incluido en dicho régimen si implica una prestación de viaje.

14 En primer lugar, el artículo 26, apartado 1, de la Sexta Directiva precisa que el régimen especial previsto en él se aplica a las operaciones de las agencias de viajes y de los organizadores de circuitos turísticos, en tanto estos 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.

15 En consecuencia, del propio tenor de esta disposición se deduce que para que un servicio de una agencia de viajes pueda acogerse al régimen especial definido en ella debe contemplar la realización de un viaje.

16 En segundo lugar, procede recordar que el artículo 26 de la Sexta Directiva establece una excepción al régimen general sobre la base imponible en lo que respecta a determinadas operaciones de las agencias de viajes y de los organizadores de circuitos turísticos y que, como excepción al régimen normal de la Sexta Directiva, dicho artículo solo debe aplicarse en la medida necesaria para lograr su objetivo (sentencias de 22 de octubre de 1998, Madgett y Baldwin, C-308/96 y C-94/97, Rec. p. I-6229, apartados 5 y 34, y de 19 de junio de 2003, First Choice Holidays, C-149/01, Rec. p. I-6289, apartados 21 y 22).

17 En tercer lugar, el objetivo del régimen especial de IVA establecido por el artículo 26 de la Sexta Directiva es adaptar las normas aplicables al carácter específico de la actividad de las agencias de viajes y de los organizadores de circuitos turísticos (sentencias antes citadas Madgett y Baldwin, el apartado 18, y First Choice Holidays, apartado 23).

18 A este respecto, esta actividad se caracteriza, según la jurisprudencia, por el hecho de que, la mayoría de las veces, se compone de múltiples prestaciones, especialmente en materia de transporte y alojamiento, que se realizan tanto dentro como fuera del territorio del Estado miembro en el 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 (véanse las sentencias antes citadas Madgett y Baldwin, apartado 18, y First Choice Holidays, apartado 24).

19 Por otra parte, procede señalar que, en contra de lo que afirma el Gobierno helénico, de la sentencia Van Ginkel, antes citada, no se desprende que cualquier servicio aislado prestado por una agencia de viajes o por un organizador de circuitos turísticos esté incluido en el régimen especial previsto en el artículo 26 de la Sexta Directiva.

20 En efecto, en el apartado 23 de la sentencia Van Ginkel, antes citada, el Tribunal de Justicia declaró que la exclusión del ámbito de aplicación del artículo 26 de la Sexta Directiva de las prestaciones proporcionadas por una agencia de viajes debido a que comprenden únicamente el alojamiento y no el transporte del viajero conduciría a un régimen tributario complejo, en el que las normas aplicables en materia de IVA dependerían de los elementos constitutivos de las prestaciones ofrecidas a cada viajero. Dicho régimen tributario sería contrario a los objetivos de dicha Directiva.

21 Por tanto, de esta sentencia no se deduce que el Tribunal de Justicia haya declarado que cualquier servicio prestado por una agencia de viajes sin conexión con un viaje esté incluido en el régimen especial del artículo 26 de la Sexta Directiva, sino que la prestación por una agencia de viajes de un servicio de alojamiento entra en el ámbito de aplicación de dicha disposición, aunque tal servicio solo comprenda el alojamiento y no el transporte.

22 Sí se deduce del apartado 24 de la sentencia Van Ginkel, antes citada, que si un servicio no va acompañado de prestaciones de viaje, en particular en materia de transporte y de alojamiento, no entra en el ámbito de aplicación del artículo 26 de la Sexta Directiva.

23 De las consideraciones anteriores se desprende que la venta de entradas de ópera por una agencia de viajes, sin prestar un servicio de viaje, no está incluida en el régimen especial previsto en el artículo 26 de la Sexta Directiva.

24 Cabe observar además que la aplicación de este régimen especial a una actividad como la controvertida en el litigio principal, en la que la agencia de viajes se limita a vender entradas para espectáculos, sin prestar ningún servicio de viaje, produciría una distorsión de la competencia teniendo en cuenta que una misma actividad estaría gravada de modo distinto en función de si el operador económico que vendiera tales entradas fuera o no una agencia de viajes.

25 En consecuencia, procede responder a la cuestión prejudicial planteada que el artículo 26 de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que no se aplica a la venta aislada de entradas de ópera por una agencia de viajes, sin prestación de ningún servicio de viaje.

Costas

26 Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional nacional, corresponde a este 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:

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, debe interpretarse en el sentido de que no se aplica a la venta aislada de entradas de ópera por una agencia de viajes, sin prestación de ningún servicio de viaje.

Firmas