

TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA*Sentencia de 10 de septiembre de 2026**Sala Segunda**Asunto C-565/24***SUMARIO:**

IVA. Regímenes especiales. Agencias de viaje. *Aplicación del régimen especial a excursiones con margen negativo y sin derecho a devolución del IVA soportado.* El régimen especial de las agencias de viajes resulta aplicable a las excursiones organizadas por un sujeto pasivo que adquiere de terceros prestaciones de servicios turísticos, en particular de transporte, y las revende en su propio nombre, aunque el precio cobrado a los participantes no cubra íntegramente los costes de dichas prestaciones y la diferencia se financie con los beneficios obtenidos de la venta de mercancías durante las excursiones. La circunstancia de que estas prestaciones generen sistemáticamente un margen negativo no excluye la aplicación del régimen especial, pero tampoco permite al sujeto pasivo obtener la devolución del IVA soportado, al no contemplar dicho régimen un derecho a la devolución cuando el margen de una prestación única sea negativo.

TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA

En el asunto C-565/24,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Bundesfinanzhof (Tribunal Supremo de lo Tributario, Alemania), mediante resolución de 20 de junio de 2024, recibida en el Tribunal de Justicia el 21 de agosto de 2024, en el procedimiento entre

P-GmbH & Co. KG

y

Finanzamt Q,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Segunda),

integrado por la Sra. K. Jürimäe, Presidenta de Sala, y el Sr. K. Lenaerts, Presidente del Tribunal de Justicia, en funciones de Juez de la Sala Segunda, y los Sres. F. Schalin (Ponente), M. Gavalec y Z. Csehi, Jueces;

Abogado General: Sr. M. Szpunar;

Secretario: Sr. D. Dittert, jefe de unidad;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 11 de septiembre de 2025;

consideradas las observaciones presentadas:

– en nombre de P-GmbH & Co. KG, por las Sras. S. Kim y E.-M. Kraus y los Sres. T. Nayin y S. Schauhofft, Rechtsanwälte;

– en nombre del Gobierno alemán, por los Sres. J. Möller y R. Kanitz, en calidad de agentes;

– en nombre de la Comisión Europea, por la Sra. B. Eggers y el Sr. M. Herold, en calidad de agentes;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 27 de noviembre de 2025;

dicta la siguiente

Sentencia

1 La petición de decisión prejudicial versa sobre 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 1977, L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54; en lo sucesivo, «Sexta Directiva»).

Síguenos en...



2 Esta petición se ha presentado en el contexto de un litigio entre P-GmbH & Co. KG (en lo sucesivo, «P»), sociedad alemana que organiza excursiones turísticas con el fin de promocionar la venta de mercancías que comercializa, y el Finanzamt Q (Administración Tributaria Q, Alemania), en relación con una liquidación del impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «IVA») referente a dichas excursiones.

Marco jurídico

Derecho de la Unión

3 El artículo 12, apartado 1, primera frase, de la Sexta Directiva presentaba el siguiente tenor:

«Los tipos impositivos aplicables a las operaciones gravadas serán los vigentes en el momento en que tenga lugar el devengo del impuesto.»

4 El artículo 26 de esta Directiva, titulado «Régimen especial de las agencias de viajes», disponía:

«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 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.

[...]

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.»

5 El artículo 1 de la Directiva 85/577/CEE del Consejo, de 20 de diciembre de 1985, referente a la protección de los consumidores en el caso de contratos negociados fuera de los establecimientos comerciales (DO 1985, L 372, p. 31; EE 15/06, p. 131), disponía en su apartado 1, primer guion:

«La presente Directiva se aplicará a los contratos celebrados entre un comerciante que suministre bienes o servicios y un consumidor:

– durante una excursión organizada por el comerciante fuera de sus establecimientos comerciales».

Derecho alemán

6 El artículo 25 de la Umsatzsteuergesetz (Ley del Impuesto sobre el Volumen de Negocios), en su versión aplicable al litigio principal, establecía:

«1. Las siguientes disposiciones se aplicarán a las prestaciones de viaje efectuadas por un operador que no se destinen a la actividad empresarial del destinatario, siempre que el operador, al prestar esos servicios, actúe frente al destinatario en su propio nombre y haga uso de prestaciones de viaje adquiridas a terceros. La prestación del operador tendrá la consideración de otra prestación. En caso de que el operador proporcione al destinatario diversas prestaciones de este tipo en el marco de un viaje, estas constituirán una prestación única. El lugar de realización de la otra prestación se determinará con arreglo a lo dispuesto en el artículo 3 bis, apartado 1. Se entiende por prestaciones de viaje adquiridas a terceros las entregas y demás prestaciones proporcionadas por terceros que redundan en beneficio directo del viajero.

[...]

3. El valor de la otra prestación corresponderá a la diferencia entre el importe desembolsado por el destinatario de la prestación y el importe satisfecho por el operador por las prestaciones de viaje adquiridas

Síguenos en...



a terceros. El impuesto sobre el valor añadido no se incluirá en la base imponible. En lugar de calcular la base imponible para cada prestación de forma individual, el operador podrá hacerlo por grupos de prestaciones o para todas las prestaciones realizadas en el período impositivo.

4. No obstante lo dispuesto en el artículo 15, apartado 1, el operador no podrá deducir como IVA soportado las cuotas del impuesto que se le hayan repercutido de manera separada por las prestaciones de viaje adquiridas a terceros. En todo lo demás, se aplicará el artículo 15 sin salvedades. [...]»

Litigio principal y cuestiones prejudiciales

7 Entre los años 1997 y 1999, P organizó excursiones con venta de productos, comúnmente designadas en Alemania como «Kaffeefahrten» (literalmente, «viajes-café»). En dichas excursiones, se llevaba a los participantes en autocares a diferentes lugares de interés turístico, donde se les ofrecía una comida y tenían la posibilidad de disfrutar de un programa turístico adicional. Por otra parte, se les invitaba a participar en demostraciones comerciales durante las cuales podían adquirir una variedad de productos ofrecidos por P.

8 P adquiría los servicios de transporte necesarios para sus excursiones a otros sujetos pasivos y los ofrecía en su propio nombre a los participantes. Estos pagaban un importe por la participación en la excursión, que, sin embargo, no cubría todos los costes soportados por P para adquirir los servicios de transporte. La parte restante de dichos costes, al igual que los costes de otros servicios de los que disfrutaban los participantes sin pagar un importe adicional, se cubría con las ganancias obtenidas a través de la venta de productos, si bien la adquisición de productos no era obligatoria. Estas ventas constituían, desde el punto de vista de las disposiciones relativas al IVA, operaciones independientes de entregas de bienes distintas de los servicios de transporte cuyo precio abonaban los participantes. Durante esos años, P ofreció un número cada vez mayor de viajes gratuitos a los participantes, cuyos costes se cubrían íntegramente con las ganancias obtenidas de la venta de productos.

9 P gravó su actividad con arreglo al régimen general del IVA, deduciendo la totalidad del IVA pagado por los servicios adquiridos a otros sujetos pasivos, lo que inicialmente no suscitó objeciones por parte de la Administración tributaria alemana. Sin embargo, a raíz de que se realizaran inspecciones fiscales y de los procedimientos administrativos y judiciales que las sucedieron, solo se reconoció el derecho de P a deducir el IVA de los costes de transporte respecto a los servicios de transporte cuyo pago no se exigía a los participantes. En cambio, en cuanto a las excursiones en las que P cobraba a los participantes un importe con el fin de cubrir parte de los costes de los servicios de transporte, el Niedersächsisches Finanzgericht (Tribunal de lo Tributario de Baja Sajonia, Alemania), confirmando así la postura de la Administración tributaria alemana, concluyó, mediante resolución de 12 de mayo de 2022, que esos servicios estaban sujetos al régimen especial de tributación de las agencias de viajes, por lo que P no tenía derecho a deducir el IVA que había satisfecho en el momento de la adquisición de tales servicios a otros sujetos pasivos. P interpuso un recurso de casación contra esa resolución ante el Bundesfinanzhof (Tribunal Supremo de lo Tributario, Alemania), que es el órgano jurisdiccional remitente.

10 Dicho órgano jurisdiccional se pregunta si el componente «excursiones» de la actividad ejercida por P debía estar sujeto al régimen especial de las agencias de viajes, establecido en el artículo 26 de la Sexta Directiva. Esta cuestión se plantea porque, a diferencia de la situación de las agencias de viajes, el componente «excursiones» de la actividad de P generaba sistemáticamente un margen negativo para esta. Así, si P estuviera sujeta a dicho régimen especial, el IVA soportado por ella por los servicios turísticos que se le prestaron no sería deducible ni estaría cubierto por el precio de las excursiones exigido a los participantes. En este sentido, dado que dicho régimen especial es aplicable al margen obtenido por el sujeto pasivo, que generalmente es positivo, se plantea la cuestión de si tal aplicación es posible cuando la actividad de que se trata arroja sistemáticamente un margen negativo.

11 En estas circunstancias, el Bundesfinanzhof (Tribunal Supremo de lo Tributario) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1) ¿Constituye una “operación efectuada por la agencia de viajes para la realización del viaje” en el sentido del artículo 26, apartado 2, primera frase, de la [Sexta Directiva] la “excursión organizada por el comerciante fuera de sus establecimientos comerciales” en el sentido del artículo 1, apartado 1, primer guion, de la Directiva [85/577]?

2) En caso de respuesta afirmativa a la primera cuestión prejudicial: ¿Es de aplicación el régimen especial de las agencias de viajes establecido en el artículo 26 de la [Sexta Directiva] cuando el margen que sirve de base imponible con arreglo al artículo 26, apartado 2, tercera frase, de esa Directiva es negativo debido a que el costo efectivo excede “la cantidad total a pagar por el viajero, sin el impuesto sobre el valor añadido”?

3) En caso de respuesta afirmativa a las cuestiones prejudiciales primera y segunda: ¿Es aplicable el artículo 12, apartado 1, primera frase, de la [Sexta Directiva] al margen que sirve de base imponible con

arreglo al artículo 26, apartado 2, tercera frase, de la misma Directiva, aun cuando el margen sea negativo, de manera que un margen negativo dé lugar a un reembolso a favor del sujeto pasivo?»

Sobre las cuestiones prejudiciales primera y segunda

12 Mediante las cuestiones prejudiciales primera y segunda, que procede examinar conjuntamente, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si el artículo 26 de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que se aplica a una situación en la que un sujeto pasivo adquiere de terceros prestaciones de servicios de naturaleza turística, en particular de transporte, para venderlas en su propio nombre a consumidores en forma de excursiones, cuando el precio percibido por este concepto no cubre todos los costes de esas prestaciones y la parte restante de dichos costes se cubre con las ganancias obtenidas de la venta de mercancías que dicho sujeto pasivo ofrece a esos consumidores durante esas excursiones.

13 Procede recordar que el régimen del artículo 26 de la Sexta Directiva se aplica a los operadores económicos que organicen en su propio nombre viajes o circuitos turísticos y que, para suministrar las prestaciones de servicios generalmente vinculadas a este tipo de actividad, recurran a otros sujetos pasivos, aunque aquellos no tengan formalmente el estatuto de agencia de viajes o de organizador de circuitos turísticos (sentencia de 22 de octubre de 1998, Madgett y Baldwin, C-308/96 y C-94/97, EU:C:1998:496, apartado 23).

14 A este respecto, de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se desprende que los servicios prestados por las agencias de viajes y organizadores de circuitos turísticos se caracterizan por el hecho de que, la mayoría de las veces, se componen 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. Con el fin de adaptar las normas aplicables al carácter específico de dicha actividad, el legislador comunitario estableció, en los apartados 2 a 4 del artículo 26 de la Sexta Directiva, un régimen especial de IVA (sentencias de 22 de octubre de 1998, Madgett y Baldwin, C-308/96 y C-94/97, EU:C:1998:496, apartado 18, y de 13 de octubre de 2005, Ist, C-200/04, EU:C:2005:608, apartado 21 y jurisprudencia citada).

15 No obstante, el Tribunal de Justicia también ha declarado que, aun cuando el régimen especial de los márgenes previsto en dicho artículo 26 esté motivado principalmente por la existencia de problemas relacionados con las prestaciones de viaje que implican servicios en más de un Estado miembro, dicha disposición se aplica también, según su tenor, a las prestaciones de servicios efectuadas dentro de un solo Estado miembro (sentencia de 22 de octubre de 1998, Madgett y Baldwin, C-308/96 y C-94/97, EU:C:1998:496, apartado 19).

16 Además, las razones subyacentes al régimen especial aplicable a las agencias de viajes y a los organizadores de circuitos turísticos son igualmente válidas en el supuesto en que el operador económico no sea una agencia de viajes o un organizador de circuitos turísticos en el sentido generalmente dado a estos términos, pero efectúe operaciones idénticas o, como mínimo, comparables en el marco de otra actividad. En efecto, una interpretación que reserve la aplicación del artículo 26 de la Sexta Directiva únicamente a los operadores económicos que sean agencias de viajes u organizadores de circuitos turísticos en el sentido generalmente dado a estos términos daría lugar a que prestaciones idénticas o, como mínimo, comparables estuviesen comprendidas dentro del ámbito de aplicación de disposiciones diferentes según el estatuto formal del operador económico (véanse, en este sentido, las sentencias de 22 de octubre de 1998, Madgett y Baldwin, C-308/96 y C-94/97, EU:C:1998:496, apartados 20 y 21, y de 13 de octubre de 2005, Ist, C-200/04, EU:C:2005:608, apartados 22 y 24).

17 En el marco de la cooperación instaurada en virtud del artículo 267 TFUE, corresponde a los órganos jurisdiccionales nacionales determinar si, en las circunstancias de un caso concreto, la prestación de que se trata está comprendida en el régimen especial previsto en el artículo 26 de la Sexta Directiva y realizar todas las apreciaciones de hecho definitivas al respecto. No obstante, incumbe al Tribunal de Justicia proporcionar a estos órganos jurisdiccionales todos los elementos de interpretación correspondientes al Derecho de la Unión que puedan ser útiles para resolver el asunto del que conocen (véanse las sentencias de 1 de julio de 2008, MOTOE, C-49/07, EU:C:2008:376, apartado 30, y de 18 de abril de 2024, Companhia União de Crédito Popular, C-89/23, EU:C:2024:333, apartado 38 y jurisprudencia citada).

18 En el presente asunto, de la resolución de remisión se desprende que las operaciones objeto del litigio principal consisten en excursiones en autocar que presentan las características de prestaciones de servicios de viaje. Además, consta que los servicios de transporte se adquirirían a otros sujetos pasivos y posteriormente eran revendidos por P en su propio nombre. De ello se deduce que las operaciones de que se trata presentan similitudes con las operaciones efectuadas por agencias de viajes u organizadores de

circuitos turísticos en el sentido generalmente dado a estos términos y que aquellas pueden, en principio, estar comprendidas en el ámbito de aplicación del régimen de las agencias de viajes que establece el artículo 26 de la Sexta Directiva.

19 Dicho esto, a la vista de las dudas del órgano jurisdiccional remitente, procede determinar si el hecho de que estas operaciones se realizaran sistemáticamente a pérdida y de que su coste se cubriera con una actividad distinta de venta de mercancías comercializadas por P puede desvirtuar esta apreciación.

20 A este respecto, por lo que se refiere, en primer término, a los vínculos entre las prestaciones de transporte de que se trata en el litigio principal y la entrega de mercancías, procede recordar que, con relación a las operaciones de un operador económico que procede gravar con arreglo al artículo 26 de la Sexta Directiva, el único criterio relevante que permite la aplicación del referido artículo 26 es el basado en la naturaleza, accesoria o no, de la prestación de viaje, en el presente asunto de la prestación de transporte (véase, en este sentido, la sentencia de 13 de octubre de 2005, *ISt*, C-200/04, EU:C:2005:608, apartado 34).

21 En efecto, en determinadas circunstancias, varias prestaciones formalmente distintas, que podrían realizarse separadamente dando así lugar, en cada caso, a gravamen o a exención, deben considerarse como una operación única cuando no son independientes. Así sucede, en especial, si debe entenderse que uno o varios elementos constituyen la prestación principal, mientras que, a la inversa, otros elementos deben ser considerados como una o varias prestaciones accesorias que comparten el tratamiento fiscal de la prestación principal. A este respecto, un criterio que se ha de considerar es que la prestación no tenga finalidad autónoma desde el punto de vista del consumidor medio. Así, una prestación debe considerarse accesoria de una prestación principal cuando no constituye para la clientela un fin en sí, sino el medio de disfrutar en las mejores condiciones de la prestación principal (véanse, en este sentido, las sentencias de 22 de octubre de 1998, *Madgett y Baldwin*, C-308/96 y C-94/97, EU:C:1998:496, apartados 24 y 25, y de 18 de abril de 2024, *Companhia União de Crédito Popular*, C-89/23, EU:C:2024:333, apartados 36 y 37 y jurisprudencia citada).

22 En el presente asunto, de los autos que obran en poder del Tribunal de Justicia se desprende que, si bien, desde el punto de vista de un operador económico como P, la organización de excursiones como de las que se trata en el litigio principal tiene indiscutiblemente como finalidad incitar a los participantes a comprar las mercancías que se les ofrecen durante aquellas, la compra no es en modo alguno obligatoria. De hecho, los participantes pueden limitarse a disfrutar de la excursión sin comprar nada. Parece pues que la excursión en autocar puede constituir un fin en sí mismo para la clientela y no únicamente el medio para beneficiarse de las mejores condiciones de la oferta de venta de las mercancías. Además, de la resolución de remisión se desprende que los ingresos por las prestaciones de servicios de viaje objeto del litigio principal no representaban una parte meramente marginal en relación con el importe correspondiente a la venta de mercancías, ya que el pago percibido por el servicio de transporte cubre por término medio el 60 % del coste de este servicio.

23 En estas circunstancias, procede considerar que las prestaciones de servicios de viaje ofrecidas por un operador económico como P a sus clientes de manera habitual y a cambio de un precio determinado no pueden calificarse de prestaciones de servicios meramente accesorias. El hecho de que los ingresos por esas prestaciones generasen sistemáticamente un margen negativo para ese operador cuya actividad económica debía permitir financiar el coste residual de dichas prestaciones mediante la venta de mercancías realizada durante esas excursiones no desvirtúa esta apreciación. De ello se deduce que la conexión entre estas prestaciones y la entrega de mercancías no puede impedir la aplicación del régimen especial que figura en el artículo 26 de la Sexta Directiva a las operaciones objeto del litigio principal.

24 En segundo término, procede examinar la incidencia del principio de neutralidad fiscal en las apreciaciones expresadas en el apartado anterior de la presente sentencia, habida cuenta de que las prestaciones de transporte se realizaban sistemáticamente a pérdida, de modo que la aplicación de este régimen especial daría lugar a que el operador económico no pudiera deducir el importe del IVA soportado.

25 A este respecto, resulta de reiterada jurisprudencia que el derecho a deducción forma parte integrante del mecanismo del IVA y, en principio, no puede limitarse. Se ejercita inmediatamente en lo que respecta a la totalidad de las cuotas soportadas en las operaciones anteriores. En efecto, el régimen de deducciones tiene por objeto liberar completamente al empresario del peso del IVA devengado o satisfecho en el marco de todas sus actividades económicas. De este modo, el sistema común del IVA garantiza la neutralidad con respecto a la carga fiscal de todas las actividades económicas, cualesquiera que sean los fines o los resultados de estas, a condición de que dichas actividades estén a su vez, en principio, sujetas al IVA (véanse, en este sentido, las sentencias de 14 de septiembre de 2017, *Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments*, C-132/16, EU:C:2017:683, apartados 25 y 26, y de 8 de febrero de 2018, *Comisión/Alemania*, C-380/16, EU:C:2018:76, apartado 52).

26 De jurisprudencia reiterada se deduce igualmente que el régimen especial que establece el artículo 26 de la Sexta Directiva constituye un régimen excepcional expresamente previsto por el legislador comunitario para tomar en consideración el carácter específico de la actividad de las agencias de viajes (sentencia de 8 de febrero de 2018, Comisión/Alemania, C-380/16, EU:C:2018:76, apartado 53).

27 A este respecto, debe precisarse que el principio de neutralidad fiscal no es una norma de Derecho primario que pueda condicionar la validez de una excepción, sino un principio de interpretación que debe aplicarse junto con otros principios. Así pues, este principio no puede ir en contra de una excepción expresamente prevista por aquel legislador ni menoscabar su efecto útil (sentencia de 8 de febrero de 2018, Comisión/Alemania, C-380/16, EU:C:2018:76, apartado 58 y jurisprudencia citada).

28 Pues bien, de la jurisprudencia se desprende que el legislador comunitario no deseaba limitar el ámbito de aplicación del artículo 26 de la Sexta Directiva en función de la finalidad perseguida por el viaje o de los resultados de las operaciones de que se trate. A este respecto, otra conclusión sobre este particular podría restringir claramente el alcance de dicho artículo 26 y sería incompatible con el régimen especial que establece (sentencia de 13 de octubre de 2005, Ist, C-200/04, EU:C:2005:608, apartado 36). En efecto, como se desprende de la jurisprudencia recordada en los apartados 16 y 20 de la presente sentencia, esta disposición es aplicable únicamente a los requisitos de que el operador económico de que se trate realice operaciones idénticas o, como mínimo, comparables a las de una agencia de viajes o a las de un organizador de circuitos turísticos, que actúe en nombre propio y que utilice para sus operaciones entregas y servicios de otros sujetos pasivos, añadiéndose que el único criterio relevante para determinar si este régimen especial de las agencias de viaje es aplicable es el basado en la naturaleza, accesoria o no, de la prestación de viaje.

29 Por lo tanto, la inclusión, en el ámbito de aplicación de dicho régimen especial, de unas prestaciones de servicios de viaje cuyo objetivo es incitar a los participantes a comprar las mercancías que se les ofrecen durante ellas y que generan sistemáticamente un margen negativo y la supuesta excepción al principio de neutralidad del IVA que de ahí se derivaría son la consecuencia misma de los requisitos de aplicación del artículo 26 de la Sexta Directiva (véase, por analogía, la sentencia de 8 de febrero de 2018, Comisión/Alemania, C-380/16, EU:C:2018:76, apartado 55).

30 Por otra parte, tal conclusión se impone con mayor razón si se tiene en cuenta que someter a la Administración tributaria a la obligación de realizar investigaciones con el fin de determinar la intención del sujeto pasivo y los resultados de las operaciones de que se trata sería contrario a los objetivos del régimen especial del IVA aplicable a las operaciones de las agencias de viajes, que busca evitar las dificultades que se derivarían para los operadores económicos de los principios generales de la Sexta Directiva relativos a las operaciones que implican la realización de prestaciones adquiridas a terceros (véase, en ese sentido, la sentencia de 6 de julio de 2006, Kittel y Recolta Recycling, C-439/04 y C-440/04, EU:C:2006:446, apartado 42, y jurisprudencia citada).

31 Habida cuenta de todas las consideraciones anteriores, procede responder a las cuestiones prejudiciales primera y segunda que el artículo 26 de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que se aplica a una situación en la que un sujeto pasivo adquiere de terceros prestaciones de servicios de naturaleza turística, en particular de transporte, para venderlas en su propio nombre a consumidores en forma de excursiones, cuando el precio percibido por este concepto no cubre todos los costes de esas prestaciones y la parte restante de esos costes se cubre con las ganancias obtenidas de la venta de mercancías que dicho sujeto pasivo ofrece a esos consumidores durante esas excursiones.

Sobre la tercera cuestión prejudicial

32 Mediante su tercera cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si los artículos 12, apartado 1, primera frase, y 26, apartado 2, tercera frase, de la Sexta Directiva deben interpretarse en el sentido de que confieren al sujeto pasivo un derecho a la devolución del IVA soportado cuando el margen obtenido con ocasión de una prestación única es negativo.

33 A este respecto, procede recordar que, a tenor del artículo 12, apartado 1, primera frase, de la Sexta Directiva, los tipos impositivos aplicables a las operaciones gravadas serán los vigentes en el momento en que tenga lugar el devengo del impuesto.

34 Con arreglo al artículo 26, apartado 2, de la Sexta Directiva, en el marco del régimen especial que establece este artículo 26, la base imponible consiste en la diferencia entre la cantidad total a pagar por el viajero, sin IVA, y el costo efectivo soportado por la agencia de viajes para las entregas y prestaciones de servicios adquiridas de otros sujetos pasivos.

35 Según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, esa base imponible debe determinarse de conformidad con esta disposición, refiriéndola a cada prestación de servicios única proporcionada por la

agencia de viajes y no de manera global (véase, en este sentido, la sentencia de 26 de septiembre de 2013, Comisión/España, C-189/11, EU:C:2013:587, apartado 103).

36 Además, con arreglo al artículo 26, apartado 4, de la Sexta Directiva, las cuotas del IVA que otros sujetos pasivos imputen a la agencia de viajes por las operaciones enunciadas en el apartado 2 de este artículo 26 que redunden en beneficio directo del viajero no serán deducibles ni reembolsables en ningún Estado miembro.

37 A este respecto, como se ha recordado, en esencia, en el apartado 14 de la presente sentencia, el régimen especial que establece el artículo 26 de la Sexta Directiva persigue un objetivo de simplificación de las normas relativas al IVA aplicables a las agencias de viajes. También pretende repartir los ingresos por recaudación de este impuesto de manera equilibrada entre los Estados miembros, garantizando, por un lado, asignar los ingresos por IVA correspondientes a cada servicio individual al Estado miembro en que finalmente se disfruta y, por otro lado, asignar los derivados del margen de la agencia de viajes al Estado miembro en que se encuentra establecida (sentencia de 26 de septiembre de 2013, Comisión/España, C-189/11, EU:C:2013:587, apartado 59).

38 En el presente asunto, de los autos que obran en poder del Tribunal de Justicia se desprende que las prestaciones de servicios de viajes ofrecidas por P lo eran sistemáticamente a pérdida, de modo que el margen, en el sentido del artículo 26, apartado 2, tercera frase, de la Sexta Directiva, es negativo. Consta que dicho margen no permitía a P cubrir la totalidad de los costes soportados al adquirir las prestaciones de transporte a otros sujetos pasivos.

39 Sin embargo, del juego combinado de los apartados 2 y 4 del artículo 26 de la Sexta Directiva se desprende que esta no prevé ningún derecho a la devolución del IVA que P pudiera hacer valer por el IVA que soportó con ocasión de la adquisición de las prestaciones de transporte a otros sujetos pasivos.

40 Pues bien, se trata de la mera consecuencia de los requisitos de aplicación del artículo 26 de la Sexta Directiva (véase, por analogía, la sentencia de 8 de febrero de 2018, Comisión/Alemania, C-380/16, EU:C:2018:76, apartado 55).

41 Además, como ha señalado la Comisión Europea, si procediera conceder, en caso de margen negativo, un derecho a la devolución del IVA por el Estado miembro en el que está establecida la agencia de viajes, dicho Estado miembro podría verse obligado, en caso de prestaciones de servicios de viajes efectuadas en el territorio de varios Estados miembros, a devolver una cantidad correspondiente al IVA satisfecho en otro Estado miembro. Ello vaciaría de contenido el objetivo de reparto equilibrado de los ingresos del IVA entre los Estados miembros, al hacer recaer sobre el Estado miembro de establecimiento de la agencia de viajes una carga presupuestaria correspondiente a un impuesto recaudado por otro Estado miembro. Tal resultado sería incompatible con la propia finalidad del régimen especial que establece el artículo 26 de la Sexta Directiva recordado en el apartado 37 de la presente sentencia.

42 Tal resultado también colisionaría con la prohibición de calcular el margen de manera global, recordada en el apartado 35 de la presente sentencia, ya que equivaldría a permitir una compensación entre las pérdidas y los beneficios generados por la actividad de un operador económico como P. Por otra parte, procede recordar que P eligió libremente su modelo comercial, conociendo de antemano el carácter estructuralmente deficitario de las prestaciones de servicios de viajes que ofrecía.

43 Por todas las razones anteriores, procede responder a la tercera cuestión prejudicial que los artículos 12, apartado 1, primera frase, y 26, apartado 2, tercera frase, de la Sexta Directiva deben interpretarse en el sentido de que no confieren al sujeto pasivo un derecho a la devolución del IVA soportado cuando el margen obtenido con ocasión de una prestación única es negativo.

Costas

44 Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional remitente, 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 Segunda) declara:

1) 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

Síguenos en...



se aplica a una situación en la que un sujeto pasivo adquiere de terceros prestaciones de servicios de naturaleza turística, en particular de transporte, para venderlas en su propio nombre a consumidores en forma de excursiones, cuando el precio percibido por este concepto no cubre todos los costes de esas prestaciones y la parte restante de dichos costes se cubre con las ganancias obtenidas de la venta de mercancías que dicho sujeto pasivo ofrece a esos consumidores durante esas excursiones.

2) Los artículos 12, apartado 1, primera frase, y 26, apartado 2, tercera frase, de la Sexta Directiva 77/388

deben interpretarse en el sentido de que

no confieren al sujeto pasivo un derecho a la devolución del impuesto sobre el valor añadido soportado cuando el margen obtenido con ocasión de una prestación única es negativo.

Firmas

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por la web oficial de la Unión Europea (CURIA).

Síguenos en...

