

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ082950

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 21 de junio de 2021

Sala 2.^a

R.G. 1096/2019

SUMARIO:

IVA. Modificación de la base imponible. Descuentos y bonificaciones. *Minorista de viajes, mediador en nombre ajeno, que reduce libremente el precio de venta con cargo a su comisión.* Durante el ejercicio 2014, la sociedad ha repercutido el IVA de la comisión a los agentes mayoristas -cuotas de IVA al 21%-, sin recuperar la parte del mismo que correspondería al descuento concedido a los clientes finales de los viajes, por lo que, a juicio de la reclamante, se ha producido un exceso de tributación de cuotas de IVA, ya que el principio de neutralidad del Impuesto se ha visto claramente alterado.

Según el interesado, en la factura al mayorista no se contempla el descuento aplicado al cliente, sino que la comisión se calcula sobre el precio ofertado, por lo que asume el coste asociado al IVA correspondiente al descuento, cuando ese IVA no ha sido objeto de facturación al cliente ni cobrado por la entidad, por lo que se han ingresado unas cantidades de IVA superiores a las que corresponden.

Los órganos de gestión deniegan dicha rectificación basándose en que el descuento practicado no lo es a efectos de ninguna de las dos operaciones que tienen lugar en este tipo de transacciones, pues la agencia mayorista recibe el importe íntegro del precio de venta del viaje que vende al tercero y paga al minorista el importe íntegro de la comisión pactada.

Pues bien, a la vista de la STJUE, de 16 de enero de 2014, asunto nº C-300/12 (NFJ053092), resulta que el descuento que la agencia minorista concede al cliente de la agencia mayorista no se concede ni en relación con la prestación de servicios que la agencia mayorista efectúa a dicho cliente, ni en relación con el servicio de mediación que la agencia minorista presta a la agencia mayorista, por lo que el importe del referido descuento no podrá minorar la base imponible de ninguna de las dos operaciones mencionadas. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Ley 37/1992 (Ley IVA), arts. 78 y 80.

En Madrid, se ha constituido el Tribunal como arriba se indica, para resolver en única instancia la reclamación de referencia, tramitada por procedimiento general.

Se ha visto la presente reclamación contra los acuerdos por los que se desestiman los recursos de reposición dictados por la Unidad de Gestión de Grandes Empresas de Madrid de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, por el Impuesto sobre el Valor Añadido de los meses del ejercicio 2014.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

En este Tribunal han tenido entrada las siguientes reclamaciones que se resuelven de forma acumulada:

Reclamación	F. Inter.	F. Entra.
00-01096-2019	21/12/2018	22/02/2019
00-07326-2019	21/12/2018	22/02/2019
00-07327-2019	21/12/2018	22/02/2019

00-07328-2019	21/12/2018	22/02/2019
00-07329-2019	21/12/2018	22/02/2019
00-07330-2019	21/12/2018	22/02/2019
00-07331-2019	21/12/2018	22/02/2019
00-07332-2019	21/12/2018	22/02/2019
00-07333-2019	21/12/2018	22/02/2019

Las reclamaciones fueron interpuestas contra los acuerdos de resolución de los recursos de reposición, notificados en fecha 26 de noviembre de 2018, por los que se confirmaban las denegaciones de las solicitudes de rectificación de las autoliquidaciones del 2014 y sus correspondientes devoluciones.

En dichas reclamaciones, el interesado alega, en síntesis, que ostenta el derecho a la devolución del impuesto ingresado indebidamente consecuencia de las comisiones devengadas con motivo de la intermediación en la venta de viaje a clientes finales.

Segundo.

En fecha 18 de abril de 2018, el interesado solicitó la rectificación de las autoliquidaciones de IVA del 2014, argumentando lo siguiente: "**XZ SL realiza las actividades propias de las Agencia de Viajes Minoristas. Para lo cual está dada de alta en el epígrafe 755 del I.A.E. En el desarrollo de su actividad, la compañía realiza tanto operaciones acogidas al régimen general del IVA como al régimen especial.**

Una de las operaciones que realiza la sociedad es la intermediación en la venta de viajes, entre agencia mayoristas/tour operadores y el cliente final/viajero. Por estos servicios, recibe una comisión (%) en base a unos parámetros recogidos previamente en contrato, en función de las ventas realizadas del producto del mayorista.

Esta comisión es facturada a los mayoristas por XZ, repercutiendo el correspondiente IVA. Por otro lado, en la venta al cliente final de estos viajes, XZ decide libremente (como labor comercial) concederle un descuento sobre el precio final del viaje fijado por el tour operador. En ningún momento este descuento es reembolsado por el mayorista y XZ, que es quien lo asume. Además, XZ cobra un gasto de gestión del viaje al cliente final repercutiendo el IVA sobre el mismo, con independencia del destino. Tanto el descuento como el gasto de gestión aparecen reflejados en las facturas emitidas a los clientes.

El hecho de que XZ haya repercutido la cuota de la comisión facturada al Tour operador y no haya regularizado la cuota de IVA correspondiente a la parte del descuento (o menos comisión) que finalmente concede a su cliente, rompería el componente básico de que la carga fiscal del impuesto debe ser soportada por todas las partes hasta llegar al cliente final, de una manera neutral.

En el primer ejemplo aportado (del fichero pdf.), se puede observar que el importe del servicio prestado (servicio de crucero) asciende a 5,976,006, que aparece en la factura de la empresa mayorista (TW) y en la factura que XZ emite a su cliente en nombre y por cuenta del prestador del servicio. En dicha operación XZ ingresa el IVA correspondiente a la comisión, el cual asciende a 216,63 euros (21% de la comisión 1.031,60 euros), también reflejado en la factura de la propia mayorista. Posteriormente XZ concede a su cliente un descuento adicional (disminución de la comisión) de un 5% del importe comisionable, que suma 258,00 euros, todo ello reflejado en la factura al cliente. Por tanto, el importe final de la comisión obtenida por XZ en la operación es de 773,60 euros (1.031,60-258,00), y, sin embargo, ha ingresado el IVA total de la comisión inicial y no de la finalmente obtenida."

La Administración denegó, en fecha 6 de agosto de 2018, la rectificación de las autoliquidaciones, basándose en la contestación a consulta de la Dirección General de Tributos V2337-08, de 10 de diciembre de 2008, en la que se dispuso lo siguiente:

"La parte del importe del precio del "viaje" que la agencia mayorista vende al tercero adquirente del mismo, que la agencia minorista que actúa en nombre y por cuenta de la mayorista no percibe de dicho tercero en virtud de los pactos que ha establecido con este último, pero que la minorista satisface a la mayorista, no tiene la

consideración de descuento en la contraprestación de ninguna de las dos operaciones sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido existentes en el supuesto de hecho que estamos contemplando.

En efecto, dicha cantidad no constituye descuento en la contraprestación del servicio de mediación que la agencia minorista presta a la mayorista, puesto que el importe de la comisión pactada por ambas agencias y que percibe la minorista de la mayorista no se ve reducido en tal cantidad. De igual manera, la agencia mayorista percibe el importe íntegro del precio de venta del "viaje" que vende al tercero, sin que dicho precio se vea reducido en la referida cantidad. En consecuencia, la mencionada cantidad no podrá minorar la base imponible del Impuesto sobre el Valor Añadido correspondiente a las citadas operaciones sujetas al mismo."

Consideraciones que son absolutamente válidas en el supuesto consultado, en el que los descuentos que supongan una menor retribución a percibir por la consultante del cliente/viajero pero que no suponen una menor cantidad a satisfacer a la mayorista o al titular del servicio de transporte no va a determinar una minoración de la base imponible del Impuesto sobre el Valor Añadido de la mediación que la consultante realiza a favor de estas entidades".

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Este Tribunal es competente para resolver de conformidad con lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), así como en el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (RGRVA), aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo. No concurre ninguna de las causas de inadmisibilidad previstas en el artículo 239.4 de la LGT.

Segundo.

Las reclamaciones arriba señaladas se resuelven de forma acumulada al amparo de lo dispuesto por el artículo 230 de la LGT.

Tercero.

Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:
determinar la legalidad de los acuerdos de resolución de los recursos de reposición dictados por la Administración.

Cuarto.

Durante el ejercicio 2014, la sociedad ha repercutido el IVA de la comisión a los agentes mayoristas (cuotas de IVA al 21%), sin recuperar la parte del mismo que correspondería al descuento concedido a los clientes finales de los viajes, por lo que, a juicio de la reclamante, se ha producido un exceso de tributación de cuotas de IVA, ya que el principio de neutralidad del impuesto se ha visto claramente alterado.

Según el interesado, en la factura al mayorista no se contempla el descuento aplicado al cliente, sino que la comisión se calcula sobre el precio ofertado, por lo que asume el coste asociado al IVA correspondiente al descuento, cuando ese IVA no ha sido objeto de facturación al cliente ni cobrado por la entidad, por lo que se han ingresado unas cantidades de IVA superiores a las que corresponden.

Los órganos de gestión deniegan dicha rectificación basándose en la contestación de la consulta de la DGT V2337/08, en la que básicamente se afirma que el descuento practicado no lo es a efectos de ninguna de las dos operaciones que tienen lugar en este tipo de transacciones, pues la agencia mayorista recibe el importe íntegro del precio de venta del viaje que vende al tercero y paga al minorista el importe íntegro de la comisión pactada.

La Ley 37/1992, de 28 de diciembre, reguladora del Impuesto sobre el Valor Añadido, señala en su artículo 78 que:

"Uno. La base imponible del impuesto estará constituida por el importe total de la contraprestación de las operaciones sujetas al mismo procedente del destinatario o de terceras personas. (...)

Tres. No se incluirán en la base imponible:

2.º Los descuentos y bonificaciones que se justifiquen por cualquier medio de prueba admitido en derecho y que se concedan previa o simultáneamente al momento en que la operación se realice y en función de ella.

Lo dispuesto en el párrafo anterior no será de aplicación cuando las minoraciones de precio constituyan remuneraciones de otras operaciones. (...)"

El criterio contenido en la contestación de la consulta V2337-08 de la Dirección General de Tributos fue aplicada anteriormente, entre otras, en la contestación de la consulta nº 1176-01 o en la nº 0830-01, de fecha 25 de abril de 2001, en la cual se contestó lo siguiente por la DGT:

"Descripción de hechos

Entidad cuya actividad consiste en la contratación de viajes con mayoristas, por cuenta de clientes, recibiendo como contraprestación comisiones de los mayoristas. A su vez, la entidad practica un descuento a determinados clientes sobre el precio fijado por el mayorista que no se refleja en la liquidación de las comisiones.

Cuestión planteada

Sujeción a IVA de los descuentos practicados a consumidores finales.

Contestación completa

Respecto al Impuesto sobre el Valor Añadido, el artículo 78, apartado uno de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, señala que la base imponible de dicho impuesto estará constituida por el importe total de la contraprestación de las operaciones sujetas al mismo procedente del destinatario o de terceras personas y en el apartado tres del mismo artículo señala que no se incluirán en la base imponible de las operaciones sujetas al Impuesto los descuentos y bonificaciones que se concedan con relación a las mismas.

Por tanto, el descuento que la agencia minorista concede al cliente de la agencia mayorista no se concede ni en relación con la prestación de servicios que la agencia mayorista efectúa a dicho cliente, ni en relación con el servicio de mediación que la agencia minorista presta a la agencia mayorista, por lo que el importe del referido descuento no podrá minorar la base imponible de ninguna de las dos operaciones mencionadas."

Por otro lado, en un caso muy similar, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea resolvió el asunto C-300/12, en el que **QR** prestaba servicios en calidad de intermediaria a los organizadores de circuitos turísticos y recibía de ellos las comisiones convenidas. La entidad concedió reducciones de precio a los clientes que viajaban a través de ella, lo cual financió con parte de sus comisiones. Tras abonar, en primer lugar, el IVA que gravaba todas las comisiones percibidas, solicitó la 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.

En dicha sentencia, de fecha 16 de enero de 2014, el TJUE declaró lo siguiente:

"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 **QR** 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 **QR** 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 **QR** a los consumidores finales, el hecho de que **QR** 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 **QR** 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 **QR** sólo interviene como intermediaria de esta única operación. En cambio, **QR** 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 **QR** 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 **QR**, 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 **QR** 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."

Resultando coincidente el criterio señalado por la DGT con el indicado por el Tribunal Europeo, debemos confirmar la denegación de las solicitudes de rectificación de las autoliquidaciones del IVA del 2014, considerando, pues, que los descuentos concedidos por la reclamante no pueden minorar la base imponible de las operaciones por ella realizadas, de mediación en la comercialización de viajes de agencias mayoristas, por cuando dichos descuentos no reducen la contraprestación obtenida por dicha mediación.

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo

ACUERDA

DESESTIMAR la presente reclamación, confirmando los actos impugnados.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Administraciones Pública.