

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Quinta)
de 6 de noviembre de 1997 *

En el asunto C-116/96,

que tiene por objeto una petición dirigida al Tribunal de Justicia, con arreglo al artículo 177 del Tratado CE, por el Bundesfinanzhof, destinada a obtener, en el litigio pendiente ante dicho órgano jurisdiccional entre

Reisebüro Binder GmbH

y

Finanzamt Stuttgart-Körperschaften,

una decisión prejudicial sobre la interpretación de la letra b) del apartado 2 del artículo 9 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),

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Quinta),

integrado por los Sres.: C. Gulmann, Presidente de Sala; J.C. Moitinho de Almeida, D.A.O. Edward, J.-P. Puissochet (Ponente) y P. Jann, Jueces;

* Lengua de procedimiento: alemán.

Abogado General: Sr. A. La Pergola;
Secretario: Sr. H. von Holstein, Secretario adjunto;

consideradas las observaciones escritas presentadas:

- En nombre de Reisebüro Binder GmbH, por el Sr. Peter Goth, Abogado de Múnich;
- en nombre del Gobierno alemán, por los Sres. Ernst Röder, Ministerialrat del Bundesministerium für Wirtschaft, y Bernd Kloke, Oberregierungsrat del mismo Ministerio, en calidad de Agentes;
- en nombre de la Comisión de las Comunidades Europeas, por el Sr. Jürgen Grunwald, Consejero Jurídico, en calidad de Agente;

habiendo considerado el informe para la vista;

oídas las observaciones orales de Reisebüro Binder GmbH, representada por el Sr. Peter Goth; del Gobierno alemán, representado por el Sr. Ernst Röder, y de la Comisión, representada por el Sr. Jürgen Grunwald, expuestas en la vista de 5 de junio de 1997;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 17 de julio de 1997;

dicta la siguiente

Sentencia

Mediante resolución de 8 de febrero de 1996, recibida en el Tribunal de Justicia el 10 de abril siguiente, el Bundesfinanzhof planteó, con arreglo al artículo 177 del

Tratado CE, una cuestión prejudicial sobre la interpretación de la letra b) del apartado 2 del artículo 9 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 Esta cuestión se suscitó en el marco de un litigio entre Reisebüro Binder GmbH (en lo sucesivo, «Binder») y el Finanzamt Stuttgart-Körperschaften en relación con la determinación de la base imponible del Impuesto sobre el Valor Añadido (en lo sucesivo, «IVA») de los servicios de transporte prestados en el marco de viajes combinados internacionales en autobús.

- 3 El artículo 9 de la Sexta Directiva dispone:

«1. Los servicios se considerarán prestados en el lugar donde esté situada la sede de la actividad económica de quien los preste o en el lugar donde este último posea un establecimiento permanente desde el que se haga la prestación de servicios o, en defecto de la sede o del establecimiento mencionados, el lugar de su domicilio o residencia habitual.

2. Sin embargo:

[...]

b) el lugar de las prestaciones del servicio de transporte será el lugar en el que el transporte se realice, en función de las distancias recorridas;

[...]».

- 4 La letra a) del apartado 1 de la parte A del artículo 11 de la Sexta Directiva señala, por su parte, que la base imponible en el interior del país está constituida normalmente «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».
- 5 De la resolución de remisión se deduce que las disposiciones de la legislación alemana aplicable a los hechos del litigio principal, que corresponden a la letra b) del apartado 2 del artículo 9 y a la letra a) del apartado 1 de la parte A del artículo 11 de la Sexta Directiva, forman parte de la versión de 1980 de la Umsatzsteuergesetz (Ley relativa al Impuesto sobre el Volumen de Negocios; en lo sucesivo, «UStG 1980»).
- 6 A tenor del número 2 del apartado 2 del artículo 3 *bis* de dicha Ley, «Una prestación del servicio de transporte se efectúa en el lugar en el que se lleva a cabo el transporte. Si un transporte no se limita al territorio de aplicación del Impuesto, sólo está sujeta a la presente Ley la parte de la prestación efectuada en el territorio de aplicación del Impuesto».
- 7 Por último, el apartado 1 del artículo 10 de la UStG 1980 dispone: «En las entregas de bienes y prestaciones de servicios [...], el volumen de negocios imponible vendrá determinado por la contraprestación. La contraprestación comprenderá todo lo que el destinatario de la entrega o prestación gastara para obtener el bien o servicio, pero con deducción del Impuesto sobre el Volumen de Negocios.»
- 8 Binder, que organiza viajes internacionales combinados en autobús, utilizando sus propios vehículos, solicitó a la Administración fiscal alemana que tuviese en cuenta, para el reparto territorial de la base imponible de la prestación de transporte sujeta al IVA, no sólo las distancias recorridas, sino también la duración del uso de los autobuses y de la estancia de los viajeros dentro y fuera del territorio nacional. Al no haber prosperado su reclamación, sometió el asunto al Finanzgericht competente y posteriormente, mediante recurso de casación (Revision alemana), al Bundesfinanzhof.

- 9 Al considerar que dicho litigio suscitaba un problema de interpretación de la Sexta Directiva, el órgano jurisdiccional citado en último lugar decidió plantear al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial:

«La letra b) del apartado 2 del artículo 9 de la Directiva 77/388/CEE ¿debe interpretarse en el sentido de que en el caso del transporte transfronterizo de viajeros, para determinar la base imponible correspondiente a la parte del trayecto efectuada por el territorio nacional, la totalidad de la contraprestación:

- a) ha de ser repartida siempre en proporción a los trayectos recorridos con ocasión de dicho de transporte, de modo que los tiempos de parada y espera entre las diversas etapas —por ejemplo en el caso de viajes de estudios— no se toman en cuenta, o bien
- b) esta disposición contiene tan sólo una regla acerca del lugar de realización de la prestación de servicios de transporte, según la cual éste debe determinarse solamente conforme a los trayectos recorridos, con la consecuencia de que los Estados miembros pueden establecer con toda libertad el criterio con arreglo al cual ha de ser repartida la totalidad de la contraprestación entre la parte del trayecto sujeta al impuesto y la parte exenta?»
- 10 Binder y la Comisión consideran, fundamentalmente, que la letra b) del apartado 2 del artículo 9 de la Sexta Directiva sólo regula el lugar de una prestación del servicio de transporte y que, para el reparto territorial de la contrapartida de dicha prestación, se pueden tener en cuenta otros elementos diferentes de la distancia recorrida, como la duración de la estancia en los distintos lugares sujetos al IVA. En efecto, según ellos, una parte importante de los costes que debe soportar la empresa depende, ante todo, no de la distancia recorrida, sino del tiempo que se ha tardado en efectuar la prestación del servicio de transporte.
- 11 Por el contrario, el Gobierno alemán considera que la disposición de que se trata obliga a los Estados miembros a repartir siempre la contraprestación global de la prestación del servicio de transporte a prorrata de las distancias recorridas. En su opinión, la letra b) del apartado 2 del artículo 9 de la Sexta Directiva, que tiene en

cuenta el carácter específico de las prestaciones del servicio de transporte, para las cuales la duración de la estancia no es un elemento significativo, quedaría sin contenido si el Estado miembro afectado adoptase otro método de reparto para la determinación de la base imponible del IVA.

- 12 Como indicó el Tribunal de Justicia en el apartado 14 de la sentencia de 4 de julio de 1985, Berkholz (168/84, Rec. p. 2251), el artículo 9 de la Sexta Directiva, que pretende efectuar un reparto racional de los ámbitos de aplicación de las normativas nacionales en materia de IVA, determinando uniformemente el punto de conexión a efectos fiscales de las prestaciones de servicios, establece a este respecto, en su apartado 1, una regla de carácter general e indica, en su apartado 2, toda una serie de conexiones específicas. El objetivo de estas disposiciones es, en particular, evitar los conflictos de competencia entre Estados miembros que puedan dar lugar a casos de doble imposición.
- 13 Por ello, la letra b) del apartado 2 del artículo 9, en el caso de las prestaciones del servicio de transporte, establece una conexión del lugar de ejecución, y por lo tanto el lugar de sujeción, con el lugar en el que se efectúa el transporte en función de las distancias recorridas. Tal como señaló el Tribunal de Justicia en el apartado 17 de su sentencia de 23 de enero de 1986, Trans Tirreno Express (283/84, Rec. p. 231), esta excepción a la regla general establecida en el apartado 1 se impone por el hecho de que, para el transportista, la sede de su actividad económica no es un punto de conexión útil para determinar la competencia territorial a efectos impositivos. En efecto, la naturaleza misma de la ejecución de esta prestación de servicios específica que constituye el transporte, que puede llevarse a cabo en el territorio de varios Estados miembros, exige un criterio diferente que debe permitir fundamentalmente que se delimiten las competencias respectivas de los distintos Estados miembros a efectos tributarios.
- 14 Esta vinculación específica de los servicios de transporte, que establece una excepción al régimen de determinación del lugar de prestación de los servicios previsto en el apartado 1 del artículo 9 de la Sexta Directiva, pretende, pues, asegurar que cada Estado miembro grave estas prestaciones respecto a las partes del trayecto efectuadas en su territorio (sentencias de 13 de marzo de 1990, Comisión/Francia, C-30/89, Rec. p. I-691, apartado 16, y de 23 de mayo de 1996, Comisión/Grecia, C-331/94, Rec. p. I-2675, apartado 10).

- 15 Si bien, en principio, esta norma carece de incidencia sobre el modo de determinación de la base imponible de la prestación del servicio de transporte, que obedece a los criterios generales definidos en la letra a) del apartado 1 de la parte A del artículo 11, sí la tiene necesariamente sobre el reparto que debe hacerse, entre los Estados miembros en los que se ha efectuado la prestación, cuando la base imponible se determina de modo global. En efecto, la fijación del lugar de la prestación del servicio de transporte en el lugar en que se realiza éste en función de las distancias recorridas implica que el reparto entre los distintos lugares de prestación se base en este criterio específico.
- 16 Admitir lo contrario equivaldría a privar a dicho criterio de todo alcance real y en el caso de una misma prestación cuya base imponible global pueda determinarse sin especial dificultad conforme a la letra a) del apartado 1 de la parte A del artículo 11 de la Sexta Directiva, a exponerse al riesgo de una aplicación incierta de los distintos métodos de reparto de dicha base global entre los Estados miembros afectados. Además, esta incertidumbre podría conducir a los sujetos pasivos a adoptar el método de cálculo que les resulte más favorable, en función de las diversas legislaciones de los Estados miembros, en detrimento eventualmente de un método de reparto basado en criterios simples y objetivos.
- 17 De este modo, en una situación como la que caracteriza el asunto principal, en la que la determinación de la contraprestación global de la prestación del servicio de transporte no ha sido objeto de discusión alguna, y en la que el litigio sólo se refiere a la modalidad de reparto de dicha contraprestación entre los Estados miembros en los que ha tenido lugar la prestación, el criterio específico establecido en la letra b) del apartado 2 del artículo 9 de la Sexta Directiva impone que se efectúe dicho reparto a prorrata de las distancias recorridas en cada uno de los Estados miembros afectados.
- 18 Por consiguiente, procede responder a la cuestión prejudicial que la letra b) del apartado 2 del artículo 9 de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que, en el caso de una prestación del servicio de transporte internacional combinado de personas, la contraprestación global de dicha prestación debe repartirse, a efectos de la determinación de la parte del transporte sujeta al Impuesto en cada uno de los Estados miembros afectados, a prorrata de las distancias que en ellos se hayan recorrido.

Costas

- 19 Los gastos efectuados por el Gobierno alemán y por la Comisión de las Comunidades Europeas, que han presentado observaciones ante este Tribunal de Justicia, no pueden ser objeto de reembolso. 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.

En virtud de todo lo expuesto,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Quinta),

pronunciándose sobre la cuestión planteada por el Bundesfinanzhof mediante resolución de 8 de febrero de 1996, declara:

La letra b) del apartado 2 del artículo 9 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, en el caso de una prestación del servicio de transporte internacional combinado de personas, la contraprestación global de dicha prestación debe repartirse, a efectos de la determinación de la parte del transporte sujeta al Impuesto en cada uno de los Estados miembros afectados, a prorrata de las distancias que en ellos se hayan recorrido.

Gulmann

Moitinho de Almeida

Edward

Puissochet

Jann

Pronunciada en audiencia pública en Luxemburgo, a 6 de noviembre de 1997.

El Secretario

El Presidente de la Sala Quinta

R. Grass

C. Gulmann