



Recopilación de la Jurisprudencia

CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL
SR. MELCHIOR WATHELET
presentadas el 18 de julio de 2013¹

Asunto C-300/12

**Finanzamt Düsseldorf-Mitte
contra
Ibero Tours GmbH**

[Petición de decisión prejudicial planteada por el Bundesfinanzhof (Alemania)]

«Impuesto sobre el valor añadido — Operaciones de las agencias de viajes — Concesión de rebajas a los viajeros que dan lugar a una reducción de la comisión de la agencia de viajes — Determinación de la base imponible del servicio de intermediación»

I. Introducción

1. La presente petición de decisión prejudicial, planteada ante el Tribunal de Justicia el 20 de junio de 2012, pretende esencialmente determinar si y, en su caso, en qué condiciones los principios establecidos en la sentencia *Elida Gibbs*,² relativos a rebajas concedidas por un fabricante a través de una cadena de distribución, se aplican también cuando un intermediario concede descuentos a los consumidores. El presente asunto se plantea en un contexto en el que una agencia de viajes, que intervenía como intermediaria entre un organizador de circuitos turísticos y los consumidores, y concedía a éstos descuentos en el precio de los viajes, que pretendía deducir de su base imponible a efectos del impuesto sobre el valor añadido (IVA).

II. Marco jurídico

A. Derecho de la Unión

2. A tenor del artículo 11, parte A, apartado 1, letra a), 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 del IVA»):³

1 — Lengua original: francés.

2 — Sentencia de 24 de octubre de 1996 (C-317/94, Rec. p. I-5339).

3 — La Sexta Directiva del IVA fue modificada en diversas ocasiones durante el período 2002-2004, pero las disposiciones relativas al presente asunto no se vieron afectadas. Por consiguiente, en las presentes conclusiones me remito al texto de la Directiva en su versión consolidada de 1 de enero de 2001, en vigor al inicio del período afectado por el presente asunto.

«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».

3. Con arreglo al artículo 11, parte A, apartado 3, de la Sexta Directiva del IVA:

«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».

4. Según el artículo 11, parte C, apartado 1, párrafo primero, de la Sexta Directiva del IVA, titulado «Disposiciones diversas»:

«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.»

5. El artículo 26 de la Sexta Directiva del IVA, titulado «Régimen particular de las agencias de viajes», prevé:

«1. Los Estados miembros aplicarán el impuesto sobre 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 la letra c) del apartado 3 del punto A del artículo 11. A los 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 operación 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.»

B. *Derecho alemán*

6. El artículo 17, apartado 1, de la Ley alemana del Impuesto sobre el valor añadido (Umsatzsteuergesetz; en lo sucesivo, «UStG») en la versión vigente entre el 1 de enero de 2002 y el 15 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;

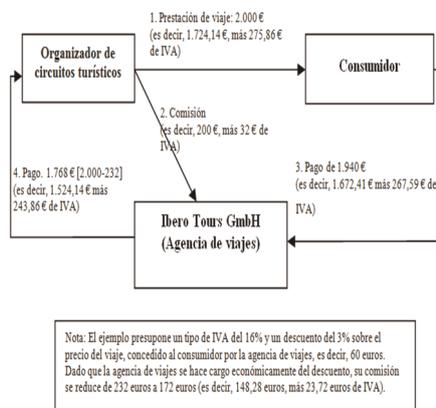
lo anterior se aplicará por analogía en los supuestos del artículo 1, apartado 1, punto 5, y del artículo 13 *ter*. Será posible renunciar a la rectificación de la deducción del impuesto repercutido en la medida en que un empresario tercero abone a la Administración tributaria la cuantía del impuesto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

7. El artículo 17, apartado 1, de la UStG, en la 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 [...].»

III. Litigio principal y cuestiones prejudiciales

8. El esquema siguiente, que retoma las cifras del ejemplo utilizado por el órgano jurisdiccional remitente, el Bundesfinanzhof (Alemania), y por la Comisión Europea,⁴ permite describir y comprender mejor los hechos del presente asunto:



9. Ibero Tours GmbH (en lo sucesivo, «Ibero Tours») es un agencia de viajes alemana que ofrece a sus clientes prestaciones de viaje que elaboran organizadores de circuitos turísticos. En el ejemplo empleado por el órgano jurisdiccional remitente y la Comisión, el precio bruto del viaje es de 2.000 euros, incluido el IVA por un importe de 275,86 euros. Tras vender el viaje, el organizador de circuitos turísticos presta el servicio de viaje al cliente y abona una comisión a la agencia de viajes, como contrapartida de su servicio de intermediación. En el ejemplo, el importe bruto de la comisión es de 232 euros, incluidos 32 euros en concepto de IVA.

10. Con objeto de promover las ventas, Ibero Tours concede a los clientes descuentos sobre el precio de los viajes. En el ejemplo se parte de la base de que dicha agencia de viajes ofrece al consumidor un descuento del 3 % sobre el precio bruto del viaje, es decir, 60 euros. Dicho descuento es soportado por dicha agencia de viajes, y no por el organizador de circuitos turísticos.

11. En el ejemplo anteriormente citado, el consumidor abona a Ibero Tours el precio reducido acordado, es decir, 1.940 euros. A continuación, esta última abona al organizador de circuitos turísticos el importe correspondiente a la diferencia entre el precio total del viaje (sin descuento, es decir, 2.000 euros) y la comisión calculada sobre el precio del viaje sin descuento (IVA incluido, es decir, 232 euros), que equivale también a la diferencia entre el precio con descuento pagado por el cliente (a saber, 1.940 euros) y el importe reducido de la comisión (es decir, 172 euros), obtenida tras deducir el descuento concedido al consumidor por Ibero Tours (es decir 60 euros, IVA incluido). En el ejemplo dicho importe es de 1.768 euros (esto es, 2.000 euros – 232 euros = 1.768 euros o 1.940 euros – 172 euros = 1.768 euros).

12. De conformidad con el régimen especial establecido por el artículo 26 de la Sexta Directiva del IVA para las agencias de viajes, el organizador de circuitos turísticos deberá pagar al Tesoro público el IVA sobre el precio total del viaje, y no podrá tomar en consideración el descuento concedido por la agencia de viajes al cliente, puesto que se trata de un viaje dentro de la Unión Europea.⁵

4 — La demandada en el litigio principal utiliza cifras distintas.

5 — Véase la sentencia de 19 de junio de 2003, First Choice Holidays (C-149/01, Rec. p. I-6289).

13. Previamente, Ibero Tours había pagado al Tesoro público el IVA (por un importe de 32 euros en el ejemplo) aplicado al importe total de la comisión pagada por el organizador de circuitos turísticos, es decir, los 232 euros del ejemplo, sin deducir de la misma el IVA de 8,28 euros comprendido en el descuento concedido al consumidor final, a saber, los 60 euros del ejemplo. Consideró que de este modo había tributado por un importe superior al que había percibido finalmente. También consideró que ello había permitido a las autoridades tributarias obtener un importe superior al IVA efectivamente pagado por el consumidor final. Según el ejemplo, estima tener a derecho a un reembolso de 8,28 euros, esto es, la diferencia entre el IVA calculado sobre la comisión que percibe sin tener en cuenta el descuento sobre el precio del viaje (32 euros) y sobre la comisión que resta tras incorporar al cálculo el descuento concedido al consumidor (23,72 euros).

14. En este contexto, Ibero Tours solicitó al Finanzamt Düsseldorf-Mitte (en lo sucesivo, «Finanzamt») una modificación de las liquidaciones del IVA de los años controvertidos 2002 a 2005, aduciendo que los descuentos de precios concedidos a sus clientes habían supuesto, con arreglo al artículo 17 de la UStG, una reducción de la remuneración de los servicios de intermediación prestados a los organizadores de circuitos turísticos.

15. Finanzamt únicamente admitió la solicitud en la medida en que los servicios prestados por los organizadores de circuitos turísticos tributaban conforme a la base de las condiciones del régimen especial establecido en el artículo 26 de la Sexta Directiva del IVA. En cambio, rechazó una modificación favorable a Ibero Tours en la medida en que los servicios prestados por los organizadores de circuitos turísticos estaban exentos con arreglo al artículo 26, apartado 3 de la Sexta Directiva del IVA. Tras no prosperar su recurso administrativo, Ibero Tours interpuso recurso contencioso-administrativo, que fue estimado por el Finanzgericht. Finanzamt interpuso entonces recurso de casación contra la sentencia del Finanzgericht.

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

- «1) Conforme a los principios de la sentencia del Tribunal de Justicia de 24 de octubre de 1996, Elida Gibbs, ¿se produce también una reducción de la base imponible en el marco de una cadena de distribución cuando el intermediario (en este caso, una agencia de viajes) abona al destinatario (en este caso, un viajero) de la operación principal en que intermedia (en este caso, la prestación del organizador de circuitos turísticos al viajero) una parte del precio de la operación en que intermedió?
- 2) En caso de respuesta afirmativa a la primera cuestión, ¿deben aplicarse también los principios de la sentencia Elida Gibbs cuando únicamente está sujeta al régimen especial del artículo 26 de la Directiva n° 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, 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 Directiva n° 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, 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?»

IV. Procedimiento ante el Tribunal de Justicia

17. La petición de decisión prejudicial fue presentada ante el Tribunal de Justicia el 20 de junio de 2012. Ibero Tours, el Gobierno alemán, el Gobierno del Reino Unido y la Comisión presentaron observaciones escritas y también formularon observaciones orales en la vista de 5 de junio de 2013.

V. Análisis

A. Sobre la primera cuestión prejudicial

18. Mediante la primera cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pretende saber si, en el marco de una prestación de servicios, el descuento concedido al cliente final por un intermediario deberá ser tratado, a la luz de la sentencia Elida Gibbs antes citada, del mismo modo que un descuento similar concedido por el fabricante de un producto.

19. En la citada sentencia, el Tribunal de Justicia debía considerar una campaña de promoción de artículos de aseo, en la que el fabricante ponía en práctica dos tipos de sistemas de promoción:

- Conforme al primer sistema, el fabricante entregaba un cupón de descuento al consumidor final, y se comprometía a reembolsar el valor nominal de dicho cupón al mayorista o al minorista que vendiese el producto al consumidor final si dicho mayorista o minorista aceptaba la entrega del cupón del consumidor final en concepto de pago parcial de los productos del fabricante. Con este sistema los importes netos que el intermediario pagaba y percibía no resultaban afectados.
- Conforme al segundo sistema, el fabricante entregaba un cupón de reembolso al consumidor final (cupón que normalmente estaba impreso en los productos, por lo que servía de prueba de la compra) y le reembolsaba directamente el valor nominal del cupón. En esta modalidad tampoco resultaban afectados los importes netos que el intermediario pagaba y percibía.

20. En ese asunto el Tribunal de Justicia declaró que, en esas circunstancias, la base imponible a los efectos del IVA era el precio de venta facturado por el fabricante menos el importe indicado en el cupón y reembolsado al minorista o al consumidor.⁶ Así, el Tribunal de Justicia aceptó el principio según el cual el fabricante podrá reducir su base imponible del IVA si asume el descuento del precio al consumidor final tras la venta de sus productos a mayoristas y minoristas. El hecho de que las ventas del fabricante a los mayoristas y minoristas se hubieran realizado a precios que no tomaban en consideración los descuentos finalmente concedidos al consumidor no debía tener ninguna incidencia sobre el derecho del fabricante de solicitar la reducción de su base imponible.

21. En el presente asunto, tanto el órgano jurisdiccional remitente como el Gobierno alemán manifiestan dudas sobre la aplicabilidad al caso de autos de los principios enunciados en la sentencia Elida Gibbs, antes citada, ya que los servicios del intermediario no forman parte de una misma «cadena de distribución», en la que se realizan prestaciones similares en varias ocasiones y bajo las mismas condiciones tributarias.

22. En particular, el Gobierno alemán opina que, en el caso de autos, la prestación principal es la prestación de viaje al consumidor final, en la que el prestador es el organizador de circuitos turísticos. A su juicio, Ibero Tours es un intermediario que se limita a intervenir para que se establezca esta relación comercial, y que percibe una comisión cuando se establece dicha relación, sin tener ninguna influencia sobre la operación.

⁶ — Véase la sentencia Elida Gibbs, antes citada, apartados 34 y 35.

23. Sobre esta base, el Gobierno alemán y de Reino Unido sostienen que el consumidor final de la prestación del intermediario es el organizador de circuitos turísticos, y no el consumidor final, lo cual conduce a una configuración triangular, en la que el organizador de circuitos turísticos es el prestador del servicio principal a favor del «consumidor-viajero», en el caso de autos el viaje, y la agencia de viajes es el prestador de un servicio de intermediario al organizador de circuitos turísticos.

24. Según la opinión del Gobierno alemán expuesta en la vista, en el presente asunto es inconcebible la existencia de una cadena de distribución que permita compararlo con el asunto que dio lugar a la sentencia *Elida Gibbs*, antes citada. A su entender, en el caso de autos la agencia de viajes ofrece al organizador de circuitos turísticos un servicio que desaparece en el momento en que se presta, pues el servicio de viaje ofrecido por el organizador de circuitos turísticos no es en absoluto igual que el servicio de intermediación prestado por la agencia de viajes al organizador de circuitos turísticos. Por el contrario, según señala el Gobierno alemán, el asunto que dio lugar a la sentencia *Elida Gibbs*, antes citada, versaba sobre una cadena de distribución de mercancías que evidentemente seguía existiendo después de la entrega de las mismas por el fabricante al intermediario y por este último al consumidor.

25. No comparto esta tesis. Como señala la Comisión, no existe razón alguna para descartar la aplicación de los principios enunciados en la sentencia *Elida Gibbs*, antes citada, y por consiguiente para denegar la reducción de la base imponible a un intermediario, cuando las condiciones en las que un fabricante o un intermediario disfrutarían de la reducción de la base imponible son, por lo demás, idénticas.

26. El argumento conforme al cual Ibero Tours no forma parte de la cadena de valor al final de la cual el consumidor final recibe un servicio sujeto al IVA desconoce la realidad. Incluso si, en términos muy formalistas, una agencia de viajes como Ibero Tours presta un servicio de intermediación al organizador de circuitos turísticos a cambio de una comisión, es la propia agencia la que ofrece el descuento al consumidor y soporta la carga económica.

27. En contra de lo que sostiene el Gobierno del Reino Unido, el descuento del precio que la agencia de viajes ofrece al consumidor se traduce *de facto* y en términos económicos en una reducción de la comisión que el organizador de circuitos turísticos paga a aquélla. En efecto, la comisión es el único ingreso que la agencia de viajes obtiene de su participación en la prestación del servicio de viaje al consumidor, y el descuento que ofrece a éste reduce necesariamente la cuantía de su comisión. En caso contrario, el descuento sería soportado por el organizador de circuitos turísticos a quien la agencia de viajes, en el ejemplo antes citado, sólo le entregaría 1.940 euros – 232 euros, es decir, 1.708 euros, lo cual no se atendería al acuerdo entre las partes. Por consiguiente, en el asunto principal la agencia de viajes se encuentra en la misma situación que el fabricante en la sentencia *Elida Gibbs*, antes citada.

28. Como declaró el Tribunal de Justicia en dicha sentencia, «[...] para garantizar el respeto del principio de neutralidad, al calcular la base imponible del IVA es necesario tener en cuenta el caso de un sujeto pasivo que, sin estar ligado contractualmente al consumidor final, pero siendo el primer eslabón de una cadena de operaciones que desemboca en este último, le concede, a través de los minoristas, un descuento o le reembolsa directamente el valor de los cupones. De no ser así, la Administración Tributaria percibiría en concepto de IVA una cantidad superior a la que efectivamente pagó el consumidor final, y ello a costa del sujeto pasivo».⁷

7 — *Ibidem*, apartado 31.

29. Si bien el Tribunal de Justicia consideró al sujeto pasivo como «el primer eslabón de una cadena de operaciones» se trata de una referencia a los hechos del asunto que dio lugar a la sentencia Elida Gibbs, antes citada, en el que el fabricante que ofrecía el descuento al consumidor final se encontraba al inicio de la cadena de valor, y no del enunciado de un requisito previo para poder beneficiarse de la reducción de la base imponible.

30. En efecto, si se aceptase la postura del órgano jurisdiccional remitente y del Gobierno alemán, no se tomaría en consideración que el descuento del precio ofrecido al consumidor conduce, en términos económicos, a una reducción de la comisión percibida por Ibero Tours, y, por consiguiente, se obligaría a esta última a pagar un IVA calculado sobre un volumen de negocios mayor que el que realizó finalmente.⁸

31. Tal resultado sería inadmisibles a la luz de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia. En efecto, como declaró el Tribunal de Justicia en la sentencia Elida Gibbs, antes citada, «habida cuenta en cada caso del mecanismo del IVA, de su funcionamiento y del papel de los intermediarios, la Administración Tributaria no puede en definitiva percibir un importe superior al pagado por el consumidor final».⁹

32. Con el fin de evitar tal resultado, como ya declaró el Tribunal de Justicia, la base imponible a efectos del IVA deberá tener en cuenta la disminución del importe finalmente percibido por el intermediario: «si bien puede considerarse que el fabricante es un tercero en la operación entre el minorista receptor del reembolso del valor del cupón y el consumidor final, este reembolso implica una disminución correspondiente de la suma que el fabricante recibe finalmente como contraprestación por la entrega que efectuó y esta contraprestación constituye, con arreglo al principio de neutralidad del IVA, la base para calcular el impuesto devengado por el fabricante».¹⁰

33. Por consiguiente, procede responder a la primera cuestión prejudicial que los principios relativos a la reducción de la base imponible en el caso de empresas que conceden descuentos de precio al consumidor de un servicio ulterior, tal como se definen en la sentencia Elida Gibbs, antes citada, son también aplicables en el caso de un intermediario (en el caso de autos, una agencia de viajes) que concede a su cargo un descuento al destinatario (en el caso de autos, un viajero) de la operación principal en la que intermedia (en el caso de autos, la prestación del organizador de circuitos turísticos).

B. Sobre la segunda cuestión prejudicial

34. Mediante su segunda cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta al Tribunal de Justicia si la sentencia Elida Gibbs, antes citada, es inaplicable en el caso de las prestaciones principales del artículo 26, apartado 2, de la Sexta Directiva del IVA, bien a causa de las particularidades de este artículo, que considera como base imponible «el margen de la agencia de viajes» (en lo sucesivo, «régimen del margen»), a diferencia del artículo 11, parte A, apartado 1, letra a), de dicha Directiva, que define como base imponible «la contrapartida obtenida [...] del comprador de los bienes» (en lo sucesivo, «régimen de la contraprestación») (título 1 *infra*), bien por que dichas prestaciones son, en su caso, elementos constitutivos de una prestación global (mixta), que también incluye otros elementos (título 2 *infra*).

8 — *Ibidem*, apartado 24. Véase también la sentencia de 15 de octubre de 2002, Comisión/Alemania (C-427/98, Rec. p. I-8315), apartado 45.

9 — Sentencia Elida Gibbs, antes citada, apartado 24.

10 — Sentencia Comisión/Alemania, antes citada, apartado 45.

1. Supuesto particular de las prestaciones principales del artículo 26, apartado 2, de la Sexta Directiva del IVA, titulado «Régimen especial de las agencias de viajes»

35. En el asunto que dio lugar a la sentencia Elida Gibbs, antes citada, la base imponible se calculó con arreglo al artículo 11, parte A, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva del IVA, es decir, conforme al régimen de contraprestación. En cambio, el presente asunto está comprendido en el ámbito de aplicación del artículo 26 de dicha Directiva, que prevé un sistema de tributación especial para las agencias de viajes. El órgano jurisdiccional remitente se pregunta si la sentencia Elida Gibbs, antes citada, sigue siendo aplicable al caso de autos, en la medida en que, a diferencia de ese asunto en el que la base imponible se calculaba conforme al régimen de la contraprestación, en el presente asunto se debe calcular según el régimen del margen.

36. Según el órgano jurisdiccional remitente, cuando la prestación está sujeta al régimen del margen, ya no es posible realizar el cálculo de la base imponible previsto en el artículo 11, parte A, apartado 1, letra a) de la Sexta Directiva, puesto que la base imponible no es igual a la contraprestación pagada por el consumidor, sino a la diferencia entre la cantidad total pagada por el viajero, sin IVA, y el coste efectivo soportado por la agencia de viajes por las entregas y las prestaciones de servicios de otros sujetos pasivos, en la medida en que dichas operaciones redunden en beneficio directo del viajero. El órgano jurisdiccional remitente y el Gobierno alemán señalan que se debe tener en cuenta también la posibilidad de que el margen sea cero si el precio de mercado no es superior a los costes soportados por el viaje.

37. Como indica la Comisión, esta diferenciación no juega papel alguno en los autos remitidos al Tribunal de Justicia. Como ya ha declarado el Tribunal de Justicia, «al fijar un lugar de imposición único y al aplicar como base imponible del IVA el margen de la agencia de viajes o del organizador de circuitos turísticos, es decir la diferencia entre la “cantidad total a pagar por el viajero” sin IVA y el coste efectivo, IVA incluido, soportado por la agencia de viajes o por el organizador de circuitos turísticos en relación con las prestaciones de servicios de otros sujetos pasivos, el artículo 26, apartado 2, de la Sexta Directiva [del IVA] pretende evitar las dificultades mencionadas en el apartado anterior [11] y, en particular, garantizar la deducibilidad simplificada del impuesto soportado, cualquiera que sea el Estado miembro en el que se percibió». ¹²

38. No obstante, el Tribunal de Justicia también ha declarado lo siguiente:

«26. 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 [del IVA], 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”.

27. Dicha “contraprestación” corresponde al mismo dato económico que la “cantidad total a pagar por el viajero” a la que se refiere el artículo 26, apartado 2, de la Sexta Directiva [del IVA]. Tanto en el régimen general como en el especial, dicho dato corresponde al precio pagado a quien preste los servicios. Independientemente del objetivo perseguido por dicho artículo 26, apartado 2, el concepto de que se trata debe conservar el mismo contenido jurídico en los dos regímenes.» ¹³

11 — En el apartado anterior el Tribunal de Justicia se refiere a la dificultad de aplicar las normas de régimen común relativas al lugar de imposición, a la base imponible y a la deducción del impuesto soportado debido a la multiplicidad y ubicación de las prestaciones proporcionadas, así como a las dificultades prácticas para esas empresas, que podrían obstaculizar el ejercicio de su actividad (véase la sentencia First Choice Holidays, antes citada, apartado 24).

12 — Véase la sentencia First Choice Holidays, antes citada, apartado 25.

13 — *Ibidem*, apartados 26 y 27.

39. Además, procede subrayar que la sentencia *First Choice Holidays*, antes citada, se refería al mismo tipo de hechos que los del litigio principal. *First Choice Holidays* organizaba vacaciones combinadas a partir de diversos elementos que adquiriría. Encargaba a agencias de viajes, en el marco de contratos de comisión, la función de vender el producto final a los viajeros. Como en el caso de autos, las agencias de viajes ofrecían descuentos a los viajeros.

40. En este contexto fáctico, el Abogado General Tizzano subrayó que «la circunstancia de que el sistema empleado para calcular la base imponible difiera de un régimen a otro no implica en absoluto que difieran también los elementos que han de tomarse en consideración para tal fin».¹⁴

41. De la misma manera, la circunstancia de que los dos regímenes de cálculo de la base imponible sean diferentes no implica que se deba excluir la aplicación de los principios enunciados en la sentencia *Elida Gibbs*, antes citada, cuando se trata, como en el caso de autos, de una operación de viaje comprendida en el ámbito de aplicación del artículo 26 de la Sexta Directiva del IVA.

42. Por lo demás, no es sorprendente en absoluto que, tanto si se realiza el cálculo conforme al régimen del margen como si se realiza conforme al régimen de la contraprestación, el resultado sea el mismo. Ello queda suficientemente acreditado en el ejemplo expuesto en el punto 8 de las presentes conclusiones.

43. Si se aplica el régimen de la contraprestación, una agencia de viajes que ofrezca al consumidor un descuento de 60 euros sobre el precio del viaje en las mismas condiciones que Ibero Tours deberá pagar 1.940 euros al organizador de circuitos turísticos (incluidos 267,58 euros de IVA). La comisión bruta que le corresponda se reducirá de 232 euros a 172 euros (IVA incluido), puesto que el descuento de 60 euros corre a su cargo y no es soportado por el organizador de circuitos turísticos.

44. De este modo, la base imponible de la agencia pasa de 200 euros a 148,28 euros, y el IVA de 32 euros a 23,72 euros. En este supuesto, la diferencia en el importe del IVA sin o con el descuento es de 8,28 euros, es decir, $32 \text{ euros} - 23,72 \text{ euros} = 8,28 \text{ euros}$.

45. Dicha cantidad se corresponde precisamente con la diferencia entre el IVA aplicable al precio del viaje que debería pagar el consumidor sin el descuento ofrecido por la agencia de viajes y el que debe pagar tras el descuento, esto es, $275,86 \text{ euros} - 267,58 \text{ euros} = 8,28 \text{ euros}$.

46. Si se aplica el régimen del margen, el resultado es idéntico. Supongamos que, en el mismo caso, el organizador de circuitos turísticos haya adquirido las prestaciones que ofrece al consumidor por un precio de 1.000 euros. La diferencia de 1.000 euros entre el precio por el que vende al consumidor las prestaciones de viaje y el precio por el que las adquiere se divide en un margen de 862,07 euros y un IVA a un tipo del 16 % sobre esa cantidad, es decir, 137,93 euros.

47. Si la agencia de viajes concede al consumidor un descuento por un importe bruto de 60 euros, éste le deberá pagar un importe de 1.940 euros, que incluirá un «coste efectivo» de 1.000 euros, un «margen» de 810,35 euros y un importe de 129,65 euros de IVA.

48. En este régimen también la diferencia entre los dos importes de IVA (sin o con descuento) es de 8,28 euros: es decir, $137,93 \text{ euros} - 129,65 \text{ euros} = 8,28 \text{ euros}$. Se trata precisamente de la cantidad que podría reclamar la agencia de viajes a las autoridades tributarias si hubiera abonado el IVA sobre la base de un volumen de negocios constituido por la comisión sin tener en cuenta el descuento ofrecido al consumidor.

14 — Véase el punto 26 de las conclusiones del Abogado General Tizzano en el asunto *First Choice Holidays*, antes citado.

49. Como explica la Comisión, en ambos casos este importe idéntico se explica porque los 60 euros de descuento ofrecidos por la agencia de viajes incluyen necesariamente un importe de IVA de 8,28 euros. Por consiguiente, de este ejemplo se desprende claramente que el régimen del margen tampoco afecta a las bases aritméticas de la solución derivada de la sentencia Elida Gibbs, antes citada.

50. En la vista, el Gobierno alemán no se opuso a la metodología del ejemplo utilizado por la Comisión ni aportó fundamento alguno que sustente el derecho de la Hacienda alemana a conservar el exceso de 8,28 euros de IVA. Por el contrario, como señalan la Comisión e Ibero Tours en sus observaciones escritas, la deducción del importe del descuento aplicado al precio del viaje en la base imponible de la agencia de viajes a efectos del IVA garantiza que la administración tributaria reciba un importe de IVA que se corresponda con el importe efectivamente pagado por el consumidor.

51. En efecto, en el supuesto de la aplicación del régimen de la contraprestación al ejemplo antes citado, la autoridad tributaria recibiría 243,86 euros del organizador de circuitos turísticos, es decir, la diferencia entre el IVA abonado sobre el precio del viaje (275,86 euros) y el IVA soportado que corresponde a la comisión pagada (32 euros), así como 23,72 euros de la agencia de viajes, es decir, el IVA abonado sobre la comisión reducida, a saber, un importe total de 267,58 euros. El IVA percibido de este modo por la autoridad tributaria se correspondería exactamente con la cuantía del IVA a cargo del consumidor final por el importe de 1.940 euros pagado por éste.

52. Del mismo modo, si se aplica el régimen del margen al ejemplo citado *supra*, la autoridad tributaria recibiría el mismo importe de IVA, es decir, 267,58 euros, a saber, 137,93 euros que se corresponden con el IVA pagado por el organizador de circuitos turísticos por la adquisición de los servicios que revende al consumidor final, 105,93 euros debidos por el organizador de circuitos turísticos, correspondientes a la diferencia entre el IVA abonado sobre el margen de este último (137,93 euros) y el IVA que ha pagado a la agencia de viajes por la comisión antes del descuento (32 euros), así como 23,72 euros que se corresponden con el IVA que la agencia de viajes debe abonar sobre la comisión que percibe del organizador de circuitos turísticos, tras el descuento.

53. Los principios enunciados en la sentencia Elida Gibbs, antes citada, no se ven afectados por el mero hecho de que en el supuesto previsto en el artículo 26, apartado 2, de la Sexta Directiva del IVA, la base imponible no sea la contraprestación, sino el margen. Como ha explicado el Tribunal de Justicia, ello es así porque «[...] no es necesario reajustar la base imponible correspondiente a las transacciones intermedias. [...] pues, en lo que respecta a dichas transacciones, la aplicación del principio de neutralidad queda garantizada al entrar en juego el régimen de deducciones previsto en el título XI de la Sexta Directiva [del IVA], que permite a los eslabones intermedios de la cadena de distribución, como los mayoristas o minoristas, deducir de la base de su propio impuesto las cantidades pagadas por cada uno de ellos a su propio proveedor en concepto de IVA sobre la operación correspondiente y entregar así a la Administración Tributaria la parte del IVA que corresponde a la diferencia entre el precio que cada uno pagó a su proveedor y el precio al que vendió la mercancía a su comprador».¹⁵

54. La aplicación de los principios de la sentencia Elida Gibbs, antes citada, no es sólo compatible con la aplicación del artículo 26, apartado 2, de la Sexta Directiva del IVA, sino que es además necesaria, con el fin de evitar que la base imponible para el cálculo del IVA adeudado por el fabricante como sujeto pasivo sea superior al importe finalmente percibido por éste.¹⁶ Con arreglo a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, en ese caso no se estaría respetando el principio de neutralidad.¹⁷

15 — Sentencia Elida Gibbs, antes citada, apartado 33.

16 — Véase la sentencia de 3 de julio de 1997, Goldsmiths (C-330/95, Rec. p. I-3801), apartado 15.

17 — Véase la sentencia Elida Gibbs, antes citada, apartado 28.

55. El órgano jurisdiccional remitente menciona también el supuesto de un margen igual a cero. Si bien, en mi opinión, ello no debería afectar al razonamiento, señalaré, al igual que la Comisión, que la resolución de remisión no hace referencia alguna a elementos de los autos que lleven a pensar que así podría haber sucedido con las prestaciones de viaje en las que intervino Ibero Tours. Por consiguiente, propongo al Tribunal de Justicia que no examine desde ese punto de vista la segunda cuestión planteada por el órgano jurisdiccional remitente.

2. Supuesto particular de las prestaciones mixtas

56. En un principio, el órgano jurisdiccional remitente prevé la posibilidad de que una prestación de viaje determinada esté sujeta en su conjunto al IVA, pero con bases imponibles distintas aplicables a los distintos elementos que la integran. Los elementos aportados por el propio organizador de circuitos turísticos tributarían conforme al régimen general, mientras que los elementos adquiridos a otros sujetos pasivos estarían sujetos al régimen del margen.

57. Más adelante, el órgano jurisdiccional remitente se pregunta si la sentencia Comisión/Alemania, antes citada, conlleva que no se apliquen los principios enunciados en la sentencia Elida Gibbs, antes citada, cuando la última prestación de la cadena de distribución esté exenta del impuesto con arreglo al artículo 26, apartado 3, de la Sexta Directiva del IVA.

58. El órgano jurisdiccional remitente estima que ambos supuestos particulares son problemáticos, en la medida en que al intermediario, si no cuenta con la ayuda del organizador de circuitos turísticos, puede resultarle imposible conocer la composición exacta de la prestación de viaje.

59. En relación con el supuesto particular de las prestaciones mixtas del organizador de circuitos turísticos sujetas al IVA, el órgano jurisdiccional remitente y el Gobierno alemán opinan que reconocer a los organizadores de circuitos turísticos el derecho a deducir el IVA por las prestaciones de los intermediarios podría entrañar el reembolso de un IVA ficticio.

60. A su entender, la reducción de la base imponible en el caso de una prestación de viaje ofrecida por un intermediario sólo se podrá tomar en consideración respecto a la parte del precio del viaje correspondiente al margen del organizador de circuitos turísticos, lo cual generalmente se aplica a una parte muy pequeña del precio del viaje.

61. En estas circunstancias, el órgano jurisdiccional remitente y el Gobierno alemán se preguntan cómo puede determinar el intermediario esta parte del IVA. Sostienen que, en efecto, los intermediarios no podrán llevar a cabo tal determinación si no conocen el cálculo del organizador de circuitos turísticos. Dada dicha imposibilidad técnica no se pueden aplicar los principios de la sentencia Elida Gibbs, antes citada.

62. Esta conclusión me parece errónea. En efecto, debe recordarse que, como demostraron Ibero Tours y la Comisión mediante sus ejemplos, el régimen general basado en la contraprestación, en el sentido del artículo 11, parte A, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva del IVA y el basado en el margen conforme al artículo 26, apartado 2, de la Sexta Directiva del IVA son, en principio, equivalentes respecto a los principios enunciados en la sentencia Elida Gibbs, antes citada.

63. Cuando los elementos que concurren para componer una única prestación de viaje están sujetos a estos dos regímenes, el intermediario que concede un descuento no está obligado a llevar a cabo un cálculo por separado. Como señala la Comisión, ya no se planteará la cuestión de si sólo puede efectuarse dicho cálculo con la ayuda del organizador de circuitos turísticos.

64. Respecto a las prestaciones de viaje en las que algunos elementos constitutivos están sujetos al régimen del margen, en el sentido del artículo 26, apartado 2, de la Sexta Directiva del IVA, mientras que otros están exentos del impuesto en virtud del apartado 3 del mismo artículo, será necesario dividirlos. En efecto, si bien los descuentos del intermediario sólo implican la aplicación de la sentencia *Elida Gibbs*, antes citada, a las prestaciones sujetas al apartado 2 de dicho artículo, ello no justifica, sin embargo, que no se pueda aplicar esta sentencia a dichos elementos constitutivos porque la necesaria división de las prestaciones, en función de si están sujetas al IVA o están exentas, puede plantear dificultades.

65. Es cierto, sin duda, que cuando algunas partes de las prestaciones de viaje puedan, según las circunstancias, estar sujetas al artículo 26, apartado 3 de dicha Directiva, será el intermediario quien deberá demostrar en qué medida se aplica el régimen del margen (o el régimen general) y no dicha disposición. Sin embargo, no estaría justificado imposibilitar la prueba mediante la exclusión *a priori* de una reducción de la base imponible del IVA.

66. Por lo que respecta a las dificultades que pueden surgir para aportar las pruebas requeridas para deducir el IVA, es posible que los organizadores de circuitos turísticos sean reticentes a comunicar a sus intermediarios el precio de cada elemento constitutivo de un viaje calculado internamente, pero, como señala la Comisión, y en contra de lo que sostiene el Gobierno alemán, no veo por qué dichas empresas se negarían a comunicar sus cifras agregadas anuales, con el fin de que los intermediarios puedan proceder a una división exacta de sus operaciones en el año de que se trate.

67. En todo caso, como subrayó la demandada en el litigio principal en la vista, las dificultades teóricas planteadas por el órgano jurisdiccional remitente, el Gobierno alemán y el Gobierno del Reino Unido no constituyen un motivo para desviarse de los principios formulados en la sentencia *Elida Gibbs*, antes citada.

68. Por consiguiente, procede responder a la segunda cuestión prejudicial que, en los casos en que la operación de un organizador de circuitos turísticos comprenda la actividad de un intermediario, el derecho de este último a solicitar, con arreglo a la sentencia *Elida Gibbs*, antes citada, una reducción de su base imponible del IVA por los descuentos que concede a los consumidores no se verá afectado por el mero hecho de que la operación principal esté sujeta al régimen de margen previsto en el artículo 26, apartado 2, de la Sexta Directiva del IVA.

C. Sobre la tercera cuestión prejudicial

69. Mediante su tercera cuestión prejudicial el órgano jurisdiccional remitente desea saber si «un Estado miembro, que haya transpuesto correctamente el artículo 11, parte C, apartado 1, de la Sexta Directiva del IVA en caso de exención de la prestación objeto de intermediación 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».

70. Se trata, por consiguiente, de determinar si un Estado miembro puede denegar la reducción de la base imponible exclusivamente en virtud de la interpretación recogida en la sentencia *Comisión/Alemania*, antes citada, sin que deba prever requisitos adicionales. En dicha sentencia, el Tribunal de Justicia declaró que «la República Federal de Alemania ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud del artículo 11 de la Sexta Directiva al no haber adoptado las disposiciones que, en el supuesto de reembolso de cupones de descuento, permitan rectificar la base imponible del sujeto pasivo que ha efectuado dicho reembolso»,¹⁸ en particular en relación con la sentencia *Elida Gibbs*, antes citada.

18 — Véase la sentencia antes citada, apartado 79.

71. En ese asunto, el Gobierno alemán y el Gobierno del Reino Unido habían planteado el supuesto de que la entrega del minorista al consumidor final constituía una operación exenta, en cuyo caso la inclusión del cupón de reducción en la base imponible del minorista podía implicar un excedente de deducción en detrimento del Tesoro Público por la cuantía del IVA comprendido en el valor nominal de dicho cupón.¹⁹

72. El Tribunal de Justicia respondió que, «en el supuesto de que, por motivo de una exención, el valor indicado en el cupón de descuento no esté sujeto al IVA en el Estado miembro desde donde se expida la mercancía, ningún precio facturado en este estadio de la cadena de producción o en uno anterior incluirá el IVA, lo que significa que la reducción o reembolso parcial de dicho precio tampoco puede incluir una parte de IVA que dé lugar a una reducción del impuesto abonado por el fabricante».²⁰

73. El Tribunal de Justicia añadió que, «en el caso de entregas a la exportación o intracomunitarias exentas, las autoridades tributarias, en ejercicio de las posibilidades que le ofrece el artículo 11, parte C, apartado 1, de la Sexta Directiva [del IVA], pueden impedir al fabricante que deduzca del impuesto repercutido lo que sería un importe ficticio del IVA».²¹

74. Según el órgano jurisdiccional remitente, este último pasaje de la sentencia Comisión/Alemania, antes citada, se presta a dos interpretaciones posibles.

75. Por una parte, los Estados miembros que hayan transpuesto correctamente dicho artículo 11, parte C, apartado 1, de la Sexta Directiva del IVA podrían basarse automáticamente en esta sentencia para denegar la reducción de la base imponible en caso de descuentos concedidos en una cadena de distribución cuando la última prestación al consumidor final esté exenta.

76. Por otra parte, la frase contenida en el apartado 65 de la sentencia Comisión/Alemania, antes citada, la cual precisa que, «en ejercicio de las posibilidades que le ofrece el artículo 11, parte C, apartado 1, de la Sexta Directiva [del IVA]», también podría interpretarse en el sentido de que para denegar una reducción de la base imponible en caso de exención tributaria de la última prestación en un cadena de distribución, un Estado miembro debería adoptar una normativa específica para alcanzar este objetivo.

77. Según Ibero Tours, dado que la República Federal de Alemania no ha establecido requisitos específicos que puedan justificar la denegación de la reducción de la base imponible en materia de IVA en el marco de la facultad que le confiere el artículo 11, parte C, apartado 1, de la Sexta Directiva del IVA, no puede denegar tal reducción de la base imponible.

78. Por su parte, el Gobierno alemán considera que procede responder a la tercera cuestión prejudicial que un Estado miembro puede denegar una reducción de la base imponible en caso de exención de la prestación principal basándose exclusivamente en la sentencia Comisión/Alemania, antes citada, sin que sea necesario, por tanto, crear disposiciones específicas en su Derecho interno.

79. Según este Gobierno, las «condiciones que los Estados miembros determinen», a las que hace mención el artículo 11, parte C, apartado 1, de la Sexta Directiva del IVA, y en virtud de las cuales se reducirá la base imponible, no se refieren al contenido material de la base imponible, sino únicamente a los requisitos formales que habría que cumplir para reclamar una reducción de la base imponible con posterioridad a la operación. El Gobierno alemán considera así que el hecho de que la prestación

19 — *Ibidem*, apartado 62.

20 — *Ibidem*, apartado 64.

21 — *Ibidem*, apartado 65.

principal constituya una operación exenta del IVA es un requisito de fondo para denegar la reducción de la base imponible, y estima que en tales circunstancias una normativa nacional no debe establecer requisitos específicos para denegar la concesión de la reducción en caso de operaciones finales exentas.

80. Como ya declaró el Tribunal de Justicia, «el párrafo primero del apartado 1 del punto C del artículo 11 de la Sexta Directiva [del IVA] define los casos en los cuales los Estados miembros están obligados a proceder a la reducción de la base imponible en la cuantía correspondiente y en las condiciones que ellos mismos determinen. Así pues, dicha disposición obliga a los Estados miembros a reducir siempre la base imponible y, en consecuencia, el importe del IVA adeudado por el sujeto pasivo cuando, después de haberse convenido una transacción, una parte o la totalidad de la contrapartida no sea percibida por el sujeto pasivo».²²

81. De este pasaje se desprende claramente que, salvo en caso de recurrir a la excepción prevista en el segundo párrafo de dicho artículo (lo cual no sucede en el caso de autos), los Estados miembros están obligados a conceder la reducción de la base imponible cuando concurren los requisitos de dicho artículo. Por tanto, el Gobierno alemán mantiene acertadamente que «los requisitos que determinen [los Estados miembros]» sólo pueden hacer referencia a las modalidades de la reducción, y no a la existencia del derecho a la reducción.²³

82. Por consiguiente, se debe interpretar desde este punto de vista el apartado 65 de la sentencia Comisión/Alemania, antes citada. Efectivamente, como señala la Comisión, al declarar en el apartado 64 de dicha sentencia que «en el supuesto de que, por motivo de una exención, el valor indicado en el cupón de descuento no esté sujeto al IVA en el Estado miembro desde donde se expida la mercancía, ningún precio facturado en este estadio de la cadena de producción o en uno anterior incluirá el IVA, lo que significa que la reducción o el reembolso parcial de dicho precio tampoco puede incluir una parte de IVA que dé lugar a una reducción del impuesto abonado por el fabricante», el Tribunal de Justicia preveía una consecuencia jurídica imperativa y no una mera posibilidad ofrecida a los Estados miembros.

83. Si bien en el apartado 65 de dicha sentencia el Tribunal de Justicia menciona ciertas «posibilidades» que el artículo 11, parte C, apartado 1, de la Sexta Directiva del IVA ofrece a los Estados miembros, éstas sólo pretenden que los Estados miembros puedan garantizar correctamente el tratamiento fiscal perseguido por dicha Directiva, dado que las excepciones a la norma de fondo, facultativas y delimitadas exactamente, son tratadas en cambio por separado en el párrafo segundo de dicho artículo.

84. Esta conclusión es corroborada por la sentencia Becker,²⁴ en la que el Tribunal de Justicia, en relación con el artículo 13 de la Sexta Directiva del IVA, titulado «Exenciones en el interior del país», cuyo título B lleva la rúbrica «Otras exenciones», declaró que la frase «en las condiciones fijadas [por los Estados miembros] y a fin de asegurar la aplicación correcta y simple de las exenciones», y más concretamente el término «condiciones» no afectan «de ninguna manera a la definición del contenido de la exención prevista»²⁵ y que «[un] Estado miembro no puede invocar, frente a un contribuyente que puede demostrar que su situación fiscal está comprendida efectivamente en una de las categorías de exención formuladas por la [Sexta] Directiva [del IVA], el hecho de no haber adoptado las disposiciones destinadas, precisamente, a facilitar la aplicación de esa misma exención».²⁶

22 — Sentencia Goldsmiths, apartado 16. El subrayado es mío.

23 — En este sentido, véanse los puntos 84 y 85 de las conclusiones del Abogado General Jacobs en el asunto Comisión/Alemania, antes citado.

24 — Sentencia de 19 de enero de 1982 (8/81, Rec. p. 53).

25 — *Ibidem* (apartado 32).

26 — *Ibidem* (apartado 33).

85. Aplicando dicho razonamiento por analogía al presente asunto, es aún más evidente que la fórmula de «las condiciones que los Estados miembros determinen» no abre a los Estados miembros la posibilidad de imponer criterios que condicionen o priven de contenido el derecho del contribuyente a la reducción de la base imponible «en los casos de anulación, rescisión, impago total o parcial o reducción del precio, después del momento en que la operación quede formalizada»,²⁷ o hagan su ejercicio prácticamente imposible.

86. La correcta transposición de la citada Directiva implica, por tanto, que no se pueda reducir la base imponible del IVA del intermediario en el caso de que la prestación principal sea una operación exenta, dado que es inherente al sistema de la Sexta Directiva del IVA que no tenga lugar dicha reducción en este caso, sin que sea necesario que el Estado miembro haya establecido condiciones específicas al efecto.

87. Por consiguiente, procede responder a la tercera cuestión prejudicial que, en caso de exención de la prestación principal, es inherente al sistema de la Sexta Directiva del IVA que un Estado miembro deniegue una reducción de la base imponible del IVA sin haber establecido previamente en una normativa específica condiciones adicionales al efecto.

VI. Conclusión

88. Habida cuenta de las consideraciones precedentes, propongo al Tribunal de Justicia que responda del siguiente modo a las cuestiones prejudiciales planteadas por el Bundesfinanzhof:

- «1) Los principios relativos a la reducción de la base imponible en el caso de empresas que conceden descuentos de precio al consumidor de un servicio ulterior, tal como se definen en la sentencia de 24 de octubre de 1996, Elida Gibbs, son también aplicables en el caso de un intermediario (en el caso de autos, una agencia de viajes) que concede a su cargo un descuento al destinatario (en el caso de autos, un viajero) de la operación principal en la que intermedia (en el caso de autos, la prestación del organizador de circuitos turísticos).
- 2) En los casos en que la operación de un organizador de circuitos turísticos comprenda la actividad de un intermediario, el derecho de este último a solicitar, con arreglo a la sentencia de 24 de octubre de 1996, Elida Gibbs, una reducción de su base imponible por los descuentos que concede a los consumidores no se verá afectado por el mero hecho de que la operación principal esté sujeta al régimen de margen previsto por el artículo 26, apartado 2, 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.
- 3) En caso de exención de la prestación principal, es inherente al sistema de la Sexta Directiva 77/388 del IVA que un Estado miembro deniegue una reducción de la base imponible sin haber establecido previamente en una normativa específica condiciones adicionales al efecto.»

27 — Artículo 11, parte C, apartado 1, de la Sexta Directiva del IVA.