



Recopilación de la Jurisprudencia

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Octava)

de 27 de febrero de 2014 *

«Procedimiento prejudicial — IVA — Sexta Directiva IVA — Artículo 12, apartado 3 — Anexo H, categoría 5 — Directiva 2006/112/CE — Artículo 98, apartados 1 y 2 — Anexo III, número 5 — Principio de neutralidad — Transporte de personas y de sus equipajes — Normativa de un Estado miembro que aplica un tipo de IVA diferente al transporte en taxi y al transporte en vehículo de alquiler con conductor»

En los asuntos acumulados C-454/12 y C-455/12,

que tienen por objeto dos peticiones de decisión prejudicial planteadas, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Bundesfinanzhof (Alemania), mediante resoluciones de 10 de julio de 2012, recibidas en el Tribunal de Justicia el 10 de octubre de 2012, en los procedimientos entre

Pro Med Logistik GmbH (asunto C-454/12)

y

Finanzamt Dresden-Süd,

y

Eckard Pongratz, que actúa en calidad de administrador concursal de Karin Oertel (asunto C-455/12)

y

Finanzamt Würzburg mit Außenstelle Ochsenfurt,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Octava),

integrado por el Sr. C.G. Fernlund (Ponente), Presidente de Sala, y la Sra. C. Toader y el Sr. E. Jarašiūnas, Jueces;

Abogado General: Sr. P. Mengozzi;

Secretario: Sr. A. Calot Escobar;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos;

consideradas las observaciones presentadas:

— en nombre de Pro Med Logistik GmbH, por el Sr. J. Seelinger, Rechtsanwalt;

* Lengua de procedimiento: alemán.

- en nombre del Sr. Pongratz, por los Sres. T. Küffner y T. Streit, Rechtsanwälte;
- en nombre del Gobierno alemán, por el Sr. T. Henze y la Sra. K. Petersen, en calidad de agentes;
- en nombre del Gobierno italiano, por la Sra. G. Palmieri, en calidad de agente, asistida por la Sra. B. Tidore, avvocato dello Stato;
- en nombre de la Comisión Europea, por el Sr. W. Mölls y la Sra. C. Soulay, en calidad de agentes;

vista la decisión adoptada por el Tribunal de Justicia, oído el Abogado General, de que el asunto sea juzgado sin conclusiones;

dicta la siguiente

Sentencia

- 1 Las peticiones de decisión prejudicial tienen por objeto la interpretación 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 su versión modificada por la Directiva 2001/4/CE del Consejo, de 19 de enero de 2001 (DO L 22, p. 17) (en lo sucesivo, «Sexta Directiva»), de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DO L 347, p. 1; en lo sucesivo, «Directiva IVA»), y del principio de neutralidad fiscal.
- 2 Estas peticiones se han presentado en el marco de dos litigios entre, por un lado, Pro Med Logistik GmbH (en lo sucesivo, «Pro Med») y el Finanzamt Dresden-Süd (Administración tributaria de Dresde-Sur), y, por otro lado, entre el Sr. Pongratz, en calidad de administrador concursal de la Sra. Oertel, y el Finanzamt Würzburg (Administración tributaria de Wurzburg), relativos al impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «IVA») del transporte de personas mediante vehículos de alquiler en los ejercicios 2003 a 2007.

Marco jurídico

Derecho de la Unión

Sexta Directiva

- 3 El artículo 2, número 1, de la Sexta Directiva dispone lo siguiente:
«Estarán sujetas al [IVA]:
 1. Las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas a título oneroso en el interior del país por un sujeto pasivo que actúe como tal».
- 4 El artículo 12, apartado 3, letra a), párrafos primero y tercero, de la misma Directiva establece:
«Cada Estado miembro fijará el tipo impositivo normal del [IVA] en un porcentaje de la base imponible que se aplicará tanto a las entregas de bienes como a las prestaciones de servicios. Desde el 1 de enero de 2001 hasta el 31 de diciembre de 2005, dicho porcentaje no podrá ser inferior al 15 %.

[...]

Asimismo, los Estados miembros podrán aplicar uno o dos tipos reducidos. Estos tipos reducidos se fijarán como un porcentaje de la base imponible que no puede ser inferior al 5 % y se aplicarán únicamente a las entregas de bienes y a las prestaciones de servicios de las categorías enumeradas en el anexo H.»

- 5 El anexo H de dicha Directiva, que lleva por título «Lista de entregas de bienes y prestación de servicios que podrán estar sujetos a tipos reducidos del IVA», está redactado así:

«Al trasponer al Derecho nacional las categorías que figuran a continuación, relativas a bienes, los Estados miembros podrán utilizar la Nomenclatura Combinada con objeto de delimitar con exactitud cada una de dichas categorías.

Categoría	Descripción
[...]	
5	El transporte de personas y de sus equipajes.
[...]»	

Directiva IVA

- 6 El artículo 96 de la Directiva IVA dispone lo siguiente:

«Los Estados miembros aplicarán un tipo impositivo normal de IVA, fijado por cada Estado miembro en un porcentaje de la base imponible que será el mismo tanto para las entregas de bienes como para las prestaciones de servicios.»

- 7 A tenor del artículo 97, apartado 1, de esa Directiva:

«Desde el 1 de enero de 2006 hasta el 31 de diciembre de 2010, el tipo normal no podrá ser inferior al 15 %»

- 8 El artículo 98, apartados 1 y 2, de dicha Directiva dispone:

«1. Los Estados miembros podrán aplicar uno o dos tipos reducidos.

2. Los tipos reducidos se aplicarán únicamente a las entregas de bienes y a las prestaciones de servicios de las categorías que figuran en el anexo III.»

- 9 El anexo III de la Directiva IVA incluye, en su número 5, en la lista de entregas de bienes y prestaciones de servicios que podrán estar sujetas a los tipos reducidos del IVA a que se refiere el artículo 98 de ésta, el «transporte de personas y de sus equipajes».

Derecho alemán

- 10 En virtud del artículo 12, apartado 1, de la Umsatzsteuergesetz (Ley del impuesto sobre el volumen de negocios), en su versión aplicable a los litigios principales, publicada el 13 de diciembre de 2006 (BGB1. 2006 I, p. 2878; en lo sucesivo, «UStG»), el tipo aplicado a cada operación imponible ascendía al 16 % para los ejercicios 2003 a 2006 y al 19 % para el ejercicio 2007.

11 El artículo 12, apartado 2, número 10, letra b), de dicha Ley disponía:

«El tipo del impuesto se reducirá al 7 % para las operaciones siguientes:

b) el transporte de personas por ferrocarril, con excepción de los trenes de montaña, el transporte en trolebús, el transporte autorizado de línea con vehículos de motor, el transporte en taxi, y el transporte en transbordadores,

aa) dentro de un municipio o

bb) si el trayecto del transporte no excede de 50 km

[...]»

12 El artículo 1 de la Personenbeförderungsgesetz (Ley de transporte de personas; en lo sucesivo, «PBefG»), en su versión modificada y aplicable a los litigios principales, publicada el 8 de agosto de 1990 (BGB1. 1990 I, p. 1690), disponía lo siguiente:

«Ámbito de aplicación material:

(1) Estará sujeto a las disposiciones de la presente Ley el transporte de personas a título oneroso o mercantil en tranvía, trolebús y automóvil. Asimismo, tendrán la consideración de remuneración las ventajas económicas que se pretendan obtener indirectamente para la rentabilidad de dicha actividad mercantil.

(2) No estará sujeto a la presente Ley el transporte:

1. en automóvil, cuando la remuneración global no supere los gastos de explotación;
2. en ambulancia, cuando ésta se utilice para el transporte de enfermos, heridos o personas que requieran asistencia por otros motivos, que necesiten durante el transporte una atención médica especializada o el equipamiento especial de la ambulancia, o para las que ello deba preverse debido a su estado de salud.»

13 El artículo 2, apartado 1, número 4, de la PBefG establece lo siguiente:

«Quien efectúe el transporte de personas en el sentido del artículo 1, apartado 1,

[...]

4. en vehículos de motor mediante un servicio discrecional (artículo 46),

deberá disponer de una licencia. Tendrá la consideración de empresario a efectos de la presente Ley.»

14 El artículo 13, apartado 4, primera frase, de la PBefG está redactado del siguiente modo:

«En el caso del transporte en taxi, la licencia deberá denegarse cuando el ejercicio de la actividad de transporte solicitada pueda ser perjudicial para el interés general en materia de transporte al amenazar la actividad local de los taxis en lo que respecta a su capacidad de funcionamiento.»

15 El artículo 21, apartados 1 a 3, de la PBefG dispone:

«(1) El empresario estará obligado a llevar a cabo la actividad para la que haya obtenido la licencia y a mantenerla con arreglo al interés general en materia de transporte y al estado de la técnica durante el período de validez de la licencia.

(2) La autoridad competente para otorgar las licencias podrá fijar al empresario un plazo para el inicio de la actividad.

(3) La autoridad competente para otorgar las licencias podrá obligar al empresario a ampliar o modificar su actividad de transporte, cuando lo exija el interés general en materia de transporte y ello no sea contrario a los intereses legítimos del empresario, considerando su situación económica y teniendo en cuenta los intereses producidos, la amortización razonable del capital invertido y el desarrollo técnico necesario a este respecto.»

16 Conforme al artículo 22 de la PBefG:

«El empresario estará obligado a efectuar el transporte cuando:

1. se respeten las condiciones del transporte,
2. el transporte sea posible con los medios utilizados normalmente,
3. el transporte no resulte impedido por circunstancias que el empresario no pueda evitar y que tampoco pueda subsanar.»

17 En virtud del artículo 46, apartado 2, números 1 y 3, de la PBefG, el transporte en taxi y el transporte en vehículo de alquiler constituyen formas diferentes de «servicio discrecional» que están supeditadas a la concesión de una licencia conforme al artículo 2, apartado 1, número 4, de esta Ley.

18 El artículo 47 de la PBefG dispone lo siguiente:

«(1) El transporte en taxi es el transporte de personas en turismos que la empresa pone a disposición en lugares autorizados por la Administración y con los cuales realiza viajes hasta el destino indicado por el pasajero. La empresa también puede aceptar peticiones de transporte durante un trayecto o en su propia sede.

(2) Los taxis sólo podrán ponerse a disposición en el municipio en que la empresa tenga su sede. Los trayectos solicitados con anterioridad podrán efectuarse también desde otros municipios. La autoridad competente para otorgar las licencias podrá autorizar, de acuerdo con otras autoridades competentes para otorgar las licencias, que se pongan a disposición taxis en lugares permitidos por la Administración situados en municipios diferentes de aquel en el que se encuentre la sede de la empresa y establecer una circunscripción mayor.

(3) El Gobierno del *Land* estará facultado para regular por vía reglamentaria el alcance de la obligación de servicio, las normas aplicables a las paradas de taxis y los pormenores de la ejecución del servicio. Podrá delegar esta facultad mediante reglamento. El reglamento podrá establecer, en particular, disposiciones relativas a lo siguiente:

1. la disponibilidad de taxis en casos especiales, incluido un servicio de guardia,
2. la aceptación y ejecución de solicitudes de transporte telefónicas,
3. la actividad de transporte y el sistema de radiocomunicación,

4. el transporte de personas discapacitadas y
5. el transporte de enfermos, siempre que no se trate de transportes con arreglo al artículo 1, apartado 2, número 2.

(4) La obligación de efectuar el transporte sólo existirá en el caso de los transportes realizados en la zona de aplicación de las tarifas fijadas de conformidad con el artículo 51, apartado 1, frases primera y segunda, y apartado 2, primera frase (zona de servicio obligatorio).

(5) Queda prohibido el alquiler de taxis a los propios conductores.»

19 El artículo 49, apartado 4, de la PBefG está redactado del siguiente modo:

«El transporte en vehículos de alquiler es el transporte de personas en vehículos que sólo se alquilan completos y con los que la empresa realiza transportes cuyo fin, destino y desarrollo determina el arrendatario y que no constituyen transporte en taxi con arreglo al artículo 47. Con los vehículos de alquiler sólo se pueden realizar servicios de transporte solicitados en la sede de la empresa o en el domicilio del empresario. Tras la realización del servicio de transporte, el vehículo de alquiler debe regresar inmediatamente a la sede de la empresa, salvo que antes del viaje reciba por teléfono desde aquélla o desde el domicilio del empresario o durante el trayecto una nueva solicitud de transporte. El empresario deberá registrar documentalmente la recepción de la solicitud de transporte en la sede de la empresa o en el domicilio del empresario y dicho registro deberá conservarse durante un año. La aceptación, intermediación y cumplimiento de las solicitudes de transporte, la disponibilidad del vehículo de alquiler y la publicidad del transporte en vehículos de alquiler no pueden inducir a confusión, ni por separado ni en conjunto, con respecto al transporte en taxi. Los signos y características reservados a los taxis no pueden utilizarse en los vehículos de alquiler. Los artículos 21 y 22 no se aplicarán.»

20 El artículo 51 de la PBefG dispone:

«(1) El Gobierno del *Land* estará facultado para regular por vía reglamentaria las tarifas y las condiciones del transporte en taxi. El reglamento podrá establecer, en particular, disposiciones relativas a lo siguiente:

1. las tarifas básicas, las tarifas por kilómetro y las tarifas por hora,
2. los suplementos,
3. los pagos anticipados,
4. la facturación,
5. las modalidades de pago y
6. la admisibilidad de los convenios especiales relativos a la zona de servicio obligatorio.

El Gobierno del *Land* podrá delegar esta facultad mediante reglamento.

(2) Los convenios especiales relativos a la zona de servicio obligatorio serán lícitos únicamente si:

1. se fija un período determinado, un número mínimo de viajes o un volumen de negocios mínimo al mes,
2. no se perjudica a la organización del mercado de transportes,

3. las tarifas y condiciones del transporte se establecen por escrito, y
 4. en el reglamento del Land se dispone el carácter obligatorio de una licencia o de una declaración.
- (3) Las tarifas y condiciones del transporte se establecerán aplicando por analogía los artículos 14, apartados 2 y 3, y 39, apartado 2.
- (4) Las autoridades facultadas podrán convenir de común acuerdo tarifas y condiciones de transporte uniformes para una zona no incluida en el ámbito de competencia de la autoridad encargada de fijar las tarifas y las condiciones de transporte.
- (5) A efectos de la aplicación de las tarifas y condiciones de transporte, se aplicará por analogía el artículo 39.»

Litigios principales y cuestiones prejudiciales

Asunto C-454/12

- 21 Pro Med es una sociedad de responsabilidad limitada alemana, titular, entre otras, de una licencia que comprende el transporte en vehículos de alquiler, con arreglo al artículo 2, apartado 1, número 4, de la PBefG, pero no el transporte en taxi, regulado en el artículo 47 de la PBefG.
- 22 En los ejercicios 2006 y 2007, Pro Med realizó transportes de enfermos por encargo de cajas del seguro de enfermedad en vehículos no especialmente acondicionados para ello.
- 23 El 27 de noviembre de 2007, Pro Med suscribió todas las condiciones pactadas en el convenio celebrado el 1 de octubre de 2007 entre la caja del seguro de enfermedad A y la Taxi- und Mietwagenunternehmerverband (asociación de empresas de taxis y de vehículos de alquiler; en lo sucesivo, «asociación»), relativo al transporte por compañías de taxis de pacientes asegurados en la caja del seguro de enfermedad A. Con arreglo a la cláusula 1, apartado 1, primera frase, del convenio, el objeto de éste era la participación de las compañías de taxis pertenecientes a la asociación en el transporte de enfermos asegurados en la caja del seguro de enfermedad A. A tenor de la cláusula 5, apartado 1, del convenio, el acuerdo sobre tarifas recogido en su anexo 1 se aplicará a la remuneración de los transportes de enfermos.
- 24 A raíz de una inspección fiscal efectuada por el Finanzamt Dresden-Süd, se ordenó a Pro Med que declarara los servicios de transporte que había prestado en el marco del convenio celebrado entre la caja del seguro de enfermedad A y la asociación al tipo normal de IVA previsto en el artículo 12, apartado 1, de la UStG. Los recursos administrativos mediante los que Pro Med solicitó la aplicación del tipo reducido establecido en el artículo 12, apartado 2, número 10, de la UStG no prosperaron.
- 25 Pro Med interpuso recurso contencioso-administrativo ante el Finanzgericht. Éste declaró que Pro Med no tenía derecho a aplicar el tipo reducido para los servicios de transporte de que se trata, ya que, al no disponer de la licencia correspondiente, no había prestado servicios de transporte en taxi. Sin embargo, el tribunal manifestó sus dudas acerca del fundamento de la diferencia de trato existente entre las dos categorías de empresas. Señaló que las compañías de taxis tienen la posibilidad de prestar servicios de transporte para cajas del seguro de enfermedad que no están sujetos a las tarifas aplicables a los servicios de transporte público urbano y que se basan en convenios celebrados con dichas cajas del seguro de enfermedad. Sin embargo, tales servicios de transporte carecen de las características esenciales del transporte público urbano en que se basa la reducción fiscal.

- 26 Pro Med interpuso recurso de casación contra dicha resolución del Finanzgericht, por la que se le denegaba la posibilidad de aplicar el tipo reducido al volumen de negocios procedente de los servicios de transporte de enfermos que había prestado.
- 27 El órgano jurisdiccional remitente desea saber si la disposición nacional selectiva del artículo 12, apartado 2, número 10, letra b), de la UStG es compatible con el principio de neutralidad fiscal según la interpretación que le ha dado el Tribunal de Justicia. Por un lado, el Bundesfinanzhof considera que, desde el punto de vista del consumidor, tanto los taxis como los vehículos de alquiler con conductor sirven para el transporte de personas, lo que aboga por que se trata de prestaciones comparables. Por otro lado, dicho tribunal entiende que existen diferencias sustanciales entre esas dos modalidades de transporte de personas, teniendo en cuenta sus condiciones de ejecución respectivas, incluso en el caso de un convenio especial entre una compañía de taxis y grandes clientes, en lo que se refiere, en particular, a la fijación del precio del trayecto, la obligación de servicio y la obligación de transporte, diferencias que podrían excluir una violación de ese principio.
- 28 En estas circunstancias, el Bundesfinanzhof decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las cuestiones prejudiciales siguientes:
- «1) ¿Se oponen el artículo 12, apartado 3, letra a), párrafo tercero, en relación con el anexo H, categoría 5, de la [Sexta Directiva] y el artículo 98, apartado 1, en relación con el anexo III, número 5, de la [Directiva IVA], considerando el principio de neutralidad, a una normativa nacional que para el transporte urbano de personas en taxi dispone el tipo reducido del [IVA] y, en cambio, para el transporte urbano de personas en vehículos de alquiler dispone el tipo normal del impuesto?
- 2) ¿Para responder a la primera cuestión es relevante que tanto las compañías de taxis como las empresas de vehículos de alquiler, en virtud de convenios especiales con grandes clientes, realicen los trayectos en condiciones casi idénticas?»

Asunto C-455/12

- 29 La Sra. Oertel dirigía en la ciudad A, desde finales de diciembre de 1994, una empresa de alquiler de vehículos con conductor. El catálogo de servicios comprendía el transporte de personas, el transporte de enfermos sentados, el transporte de pacientes que van a someterse a una diálisis, el transporte escolar, un servicio de mensajería y paquetería, los traslados entre hoteles y aeropuertos, las visitas turísticas de la ciudad y la organización de traslados entre distintos puntos.
- 30 Entre los clientes de la Sra. Oertel, además de clientes particulares puntuales, figuraban muchos clientes habituales y una serie de clientes que generaban un volumen de negocios elevado. Las solicitudes de servicios y reservas se recibían por teléfono, fax o correo electrónico. El precio del trayecto se establecía en función de un plano dividido en zonas con tarifas fijas, que permitía calcular el precio final que debían pagar los clientes. En el período de que se trata, la Sra. Oertel disponía de diez vehículos pertenecientes a la empresa.
- 31 En sus declaraciones de IVA correspondientes a los ejercicios 2003 a 2006, la Sra. Oertel aplicó el tipo reducido del impuesto, a saber, el 7 %, al volumen de negocios generado por la actividad de alquiler de vehículos con conductor para trayectos no superiores a 50 km o dentro de la ciudad A.
- 32 El Finanzamt Würzburg rechazó las declaraciones y aplicó a las operaciones controvertidas el tipo normal de IVA, a saber, el 16 %.

- 33 La Sra. Oertel interpuso recurso contencioso-administrativo ante el Finanzgericht. Éste desestimó en lo esencial su pretensión de que se aplicara el tipo reducido al volumen de negocios de que se trata. Consideró que, como empresa de vehículos de alquiler con conductor, la empresa de la Sra. Oertel no cumplía los requisitos para la aplicación del tipo reducido y que la normativa que limitaba la aplicación de ese tipo a las empresas de taxis se ajustaba a la Constitución. A su juicio, la Sra. Oertel tampoco podía solicitar la aplicación de ese tipo basándose en la Sexta Directiva ni invocar el principio de neutralidad fiscal. Según el Finanzgericht, es cierto que la aplicación de dos tipos diferentes restringe la competencia entre las dos categorías de empresas, ya que sus prestaciones son de la misma naturaleza, pero esta restricción está, en su opinión, justificada por el interés general en que las compañías de taxis presten un servicio de transporte urbano regulado y que abarque todo el territorio.
- 34 La Sra. Oertel interpuso recurso de casación contra dicha sentencia del Finanzgericht por la que se le denegaba la aplicación del tipo reducido del IVA.
- 35 Al albergar acerca de la compatibilidad del artículo 12, apartado 2, número 10, letra b), de la UStG con el principio de neutralidad fiscal las mismas dudas que en el asunto C-454/12, el Bundesfinanzhof decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial:
- «¿Se opone el artículo 12, apartado 3, letra a), párrafo tercero, en relación con el anexo H, categoría 5, de la [Sexta Directiva], considerando el principio de neutralidad, a una normativa nacional que para el transporte urbano de personas en taxi dispone el tipo reducido del IVA y, en cambio, para el transporte urbano de personas en vehículos de alquiler dispone el tipo normal del impuesto?»
- 36 Mediante escrito de 30 de octubre de 2013, se informó al tribunal remitente de que el Sr. Pongratz se subrogaba en el recurso interpuesto por la Sra. Oertel ante él, en calidad de administrador concursal de la empresa de la Sra. Oertel.
- 37 Mediante auto de 20 de noviembre de 2012, el Presidente del Tribunal de Justicia ordenó la acumulación de los dos asuntos a los efectos de la fase escrita, de la fase oral y de la sentencia.

Sobre las cuestiones prejudiciales

Primera cuestión prejudicial en el asunto C-454/12 y cuestión prejudicial única en el asunto C-455/12

- 38 Mediante la primera cuestión prejudicial en el asunto C-454/12 y la cuestión prejudicial única en el asunto C-455/12, que procede examinar conjuntamente, el tribunal remitente pregunta esencialmente si el artículo 12, apartado 3, letra a), párrafo tercero, de la Sexta Directiva, en relación con el anexo H, categoría 5, de ésta, y el artículo 98, apartados 1 y 2, de la Directiva IVA, en relación con el anexo III, número 5, de ésta, y el principio de neutralidad fiscal se oponen a que dos tipos de servicios de transporte urbano de personas, a saber, por una parte, en taxi, y, por otra parte, en vehículo de alquiler con conductor, se graven con tipos de IVA distintos, uno reducido y el otro normal.
- 39 El artículo 96 de la Directiva IVA establece que se aplicará el mismo tipo impositivo de IVA –el tipo normal– tanto a las entregas de bienes como a las prestaciones de servicios.
- 40 Como excepción a este principio, el artículo 98, apartado 1, de dicha Directiva reconoce a los Estados miembros la posibilidad de aplicar uno o dos tipos reducidos de IVA. Con arreglo al apartado 2 de ese artículo, los tipos reducidos se aplicarán únicamente a las entregas de bienes y a las prestaciones de servicios de las categorías que figuran en el anexo III de la Directiva.
- 41 El anexo III, número 5, de la Directiva IVA autoriza la aplicación de un tipo reducido a las prestaciones de servicios de transporte de personas y de sus equipajes.

- 42 Las normas establecidas en esas disposiciones son idénticas, en lo esencial, a las dispuestas en el artículo 12, apartado 3, letra a), párrafos primero y tercero, y en el anexo H, categoría 5, de la Sexta Directiva.
- 43 El Tribunal de Justicia ya ha declarado a propósito del artículo 12, apartado 3, letra a), párrafo tercero, de la Sexta Directiva que nada en el texto de tal disposición obliga a interpretarla en el sentido de que sólo permite aplicar el tipo reducido cuando éste recaiga sobre todos los aspectos de una categoría de operaciones mencionada en el anexo H de dicha Directiva, de modo que no cabe excluir una aplicación selectiva del tipo reducido, siempre que no conlleve riesgo alguno de distorsión de la competencia (véase la sentencia de 6 de mayo de 2010, Comisión/Francia, C-94/09, Rec. p. I-4261, apartado 25 y jurisprudencia citada). El Tribunal de Justicia ha señalado también que, dado que el artículo 98, apartados 1 y 2, de la Directiva IVA reproduce en lo sustancial el tenor del artículo 12, apartado 3, letra a), de la Sexta Directiva, procede hacer extensiva al mismo la interpretación dada por el Tribunal de Justicia a esta última disposición (sentencia Comisión/Francia, antes citada, apartado 27).
- 44 Por consiguiente, el Tribunal de Justicia ha decidido que, a condición de respetar el principio de neutralidad fiscal inherente al sistema común del IVA, los Estados miembros tienen la posibilidad de aplicar un tipo reducido de IVA a aspectos concretos y específicos de una de las categorías de operaciones recogidas respectivamente en el anexo III de la Directiva IVA y en el anexo H de la Sexta Directiva (véase, en este sentido, la sentencia Comisión/Francia, antes citada, apartados 26 y 27 y jurisprudencia citada).
- 45 De ello se infiere que la facultad de proceder a una aplicación selectiva del tipo reducido de IVA que se reconoce a los Estados miembros está supeditada a dos requisitos: por una parte, desglosar únicamente, a efectos de la aplicación del tipo reducido, aspectos concretos y específicos de la categoría de operaciones de que se trate y, por otra, respetar el principio de neutralidad fiscal. Con estos requisitos se pretende conseguir que los Estados miembros utilicen esta facultad sólo en condiciones que garanticen la correcta aplicación del tipo reducido escogido y la prevención de todo tipo de fraude, evasión o abuso (véase la sentencia Comisión/Francia, antes citada, apartado 30).
- 46 Por lo tanto, debe comprobarse si el transporte de personas en taxi para el que una legislación nacional como la controvertida en el litigio principal establece la aplicación de un tipo reducido de IVA constituye un aspecto concreto y específico de la categoría de servicios de «transporte de personas y de sus equipajes», contemplada tanto en el anexo III, número 5, de la Directiva IVA como en el anexo H, categoría 5, de la Sexta Directiva, y, en su caso, si la aplicación de ese tipo únicamente a dicha actividad de transporte de personas en taxi vulnera el principio de neutralidad fiscal.

Sobre el concepto de «aspecto concreto y específico»

- 47 Para determinar si el transporte urbano de personas en taxi constituye un aspecto concreto y específico de los servicios prestados por las empresas de transporte de personas y sus equipajes, es preciso examinar si se trata de una prestación de servicios identificable, como tal, separadamente de los demás servicios de esa categoría (véase, por analogía, la sentencia Comisión/Francia, antes citada, apartado 35).
- 48 A este respecto, de la información facilitada en las resoluciones de remisión se desprende que las compañías de taxis se consideran íntegramente proveedores de un servicio público de transporte de personas cuya actividad está supeditada a la concesión de una licencia por la autoridad competente y sujeta a obligaciones sustanciales. Entre éstas figuran, en particular, las de mantener su actividad conforme al interés general en materia de transporte (artículo 21 de la PBefG), efectuar el transporte (artículo 22 de la PBefG) y respetar la normativa sobre tarifas (artículos 47, apartado 4, y 51, apartado 1, de la PBefG).

- 49 Un marco jurídico que, a diferencia de las empresas de alquiler de vehículos con conductor, obliga a las compañías de taxis a prestar servicios de transporte asumiendo una obligación de permanencia, que les impide denegar el transporte con vistas a conseguir un trayecto más rentable o beneficiarse de situaciones en las que podrían cobrar una tarifa de transporte diferente de la tarifa oficial, puede caracterizar operaciones distintas.
- 50 En tales circunstancias, la actividad de transporte urbano de personas en taxi podría considerarse una prestación de servicios identificable como tal, separadamente de los demás servicios de la categoría de que se trata, a saber, el transporte de personas y de sus equipajes. Esta actividad podría, en consecuencia, constituir un aspecto concreto y específico de dicha categoría.
- 51 Sin embargo, corresponde al órgano jurisdiccional nacional comprobar, teniendo en cuenta la normativa nacional y las circunstancias de hecho de las que conoce, si ocurre así en los litigios principales.

Sobre el respeto del principio de neutralidad fiscal

- 52 Según jurisprudencia reiterada, el principio de neutralidad fiscal se opone, en concreto, a que mercancías o servicios similares, que compiten por tanto entre sí, sean tratados de forma distinta desde el punto de vista del IVA (véase la sentencia de 10 de noviembre de 2011, *The Rank Group*, C-259/10 y C-260/10, Rec. p. I-10947, apartado 32 y jurisprudencia citada).
- 53 Para determinar si dos servicios son similares en el sentido de esta jurisprudencia, debe tenerse en cuenta principalmente el punto de vista del consumidor medio, evitando distinciones artificiales basadas en diferencias insignificantes (véase la sentencia *The Rank Group*, antes citada, apartado 43 y jurisprudencia citada).
- 54 En consecuencia, dos prestaciones de servicios son similares cuando presentan propiedades análogas y satisfacen las mismas necesidades de los consumidores, teniendo en cuenta para ello un criterio de utilización comparable, y cuando las diferencias existentes no influyen de manera considerable en la decisión del consumidor medio de recurrir a una u otra de dichas prestaciones (véase la sentencia *The Rank Group*, antes citada, apartado 44 y jurisprudencia citada).
- 55 Además, ha de recordarse que para valorar la equivalencia de las prestaciones no basta con comparar las prestaciones concretas, sino que es necesario tener en cuenta el contexto en el que éstas se realizan (véase la sentencia de 23 de abril de 2009, *TNT Post UK*, C-357/07, Rec. p. I-3025, apartado 38).
- 56 A este respecto, el Tribunal de Justicia ha admitido que, en determinados casos excepcionales, en vista de las particularidades de los sectores en cuestión, las diferencias del marco normativo y del régimen jurídico que regulan las entregas de bienes y las prestaciones de servicios en cuestión pueden crear una diferencia a los ojos del consumidor, en términos de respuesta a sus propias necesidades (véase, en este sentido, la sentencia *The Rank Group*, antes citada, apartado 50 y jurisprudencia citada).
- 57 Así pues, deben tenerse en cuenta también las distintas exigencias legales a las que están sujetos los dos tipos de transporte, indicadas en el apartado 48 de la presente sentencia, y, en consecuencia, sus características respectivas que los distinguen entre sí a ojos del consumidor medio.
- 58 En el presente asunto, el tribunal remitente ha señalado que las empresas de alquiler de vehículos con conductor sólo pueden responder a solicitudes de transporte que se reciban en la sede de la empresa o en el domicilio del empresario, mientras que las compañías de taxis pueden responder a demanda, lo que supone la presencia de vehículos en lugares concretos o la disponibilidad previa petición. Asimismo, ha subrayado que existen diferencias entre esos dos tipos de transporte en cuanto a la aceptación, la transmisión y la ejecución de las solicitudes de transporte, así como en lo que respecta

a la puesta a disposición del vehículo y a la publicidad. Según dicho tribunal, estas diferencias, individualmente o combinadas entre sí, evitan cualquier riesgo de confusión entre el transporte en taxi y el transporte en vehículo de alquiler con conductor. Por último, ha indicado que los signos y características reservados a los taxis no pueden utilizarse en los vehículos de alquiler con conductor.

- 59 Tales diferencias en cuanto a las exigencias legales a las que están sujetos los dos tipos de transporte de que se trata –siempre que se confirmen, extremo que el tribunal remitente debe comprobar– pueden crear, a ojos del usuario medio, una diferencia entre esos tipos de transporte, ya que cada uno de ellos puede responder a distintas necesidades de dicho usuario, y ejercer, en consecuencia, una influencia determinante en su decisión de optar por uno u otro tipo de transporte, por lo que el principio de neutralidad fiscal no se opondría a que sean objeto de un tratamiento fiscal distinto.
- 60 Habida cuenta de las consideraciones anteriores, procede responder a la primera cuestión prejudicial en el asunto C-454/12 y a la cuestión prejudicial única en el asunto C-455/12 que el artículo 12, apartado 3, letra a), párrafo tercero, de la Sexta Directiva, en relación con el anexo H, categoría 5, de ésta, y el artículo 98, apartados 1 y 2, de la Directiva IVA, en relación con el anexo III, número 5, de ésta, considerando el principio de neutralidad fiscal, deben interpretarse en el sentido de que no se oponen a que dos tipos de servicios de transporte urbano de personas y de sus equipajes, a saber, por una parte, en taxi y, por otra, en vehículo de alquiler con conductor, se graven con tipos de IVA distintos, uno reducido y el otro normal, en la medida en que, por un lado, en virtud de las diferentes exigencias legales a las que están sujetos estos dos tipos de transporte, la actividad de transporte urbano de personas en taxi constituya un aspecto concreto y específico de la categoría de servicios de transporte de personas y de sus equipajes, recogida en la categoría 5 y en el número 5 de los anexos indicados de dichas Directivas, y, por otro lado, dichas diferencias ejerzan una influencia determinante en la decisión del usuario medio de utilizar uno u otro tipo de transporte. Corresponde al tribunal nacional comprobar si sucede así en los litigios principales.

Sobre la segunda cuestión prejudicial en el asunto C-454/12

- 61 Mediante su segunda cuestión prejudicial en el asunto C-454/12, el tribunal remitente pregunta si, para responder a la primera cuestión prejudicial en el asunto C-454/12 y a la cuestión prejudicial única en el asunto C-455/12, debe tenerse en cuenta que las compañías de taxis y las empresas de vehículos de alquiler con conductor están obligadas a prestar sus servicios con arreglo a un convenio especial que se aplica indistintamente a estas empresas diferentes y en condiciones casi idénticas.
- 62 Como se ha indicado en el apartado 46 de la presente sentencia, para determinar si un Estado miembro puede aplicar en tales circunstancias un tipo reducido de IVA al transporte urbano de personas en taxi, cuando aplica un tipo normal al realizado en vehículos de alquiler con conductor, es preciso comprobar si dicha prestación de servicios constituye un aspecto concreto y específico de la categoría de servicios de «transporte de personas y de sus equipajes», que figura tanto en el anexo III, número 5, de la Directiva IVA como en el anexo H, categoría 5, de la Sexta Directiva, y, en su caso, si la aplicación de ese tipo impositivo vulnera el principio de neutralidad fiscal.
- 63 A este respecto, ha de señalarse que los servicios controvertidos en los litigios principales consisten esencialmente en el transporte de pacientes realizado en el marco de un convenio como el celebrado entre la caja del seguro de enfermedad A y la asociación, que se aplica indistintamente a las compañías de taxis y a las empresas de alquiler de vehículos con conductor que son partes en él. De los autos trasladados al Tribunal de Justicia se desprende que la tarifa de transporte se establece en dicho convenio y que se aplica del mismo modo a las dos categorías de transporte. Además, ese convenio no entraña ninguna obligación de transporte y de servicio a esas dos categorías de transporte distinta de la que ya existe en virtud del contrato, a saber, la realización efectiva del transporte. Por lo tanto, según resulta de dichos autos, las compañías de taxis no están sujetas, en el marco de dicho convenio, a las exigencias legales que se les imponen fuera de éste.

- 64 De confirmarse estas circunstancias, extremo que debe comprobar el tribunal nacional, éste tendría que considerar que, en el marco del convenio entre la caja del seguro de enfermedad A y la asociación, el transporte de personas en taxi no constituye un aspecto concreto y específico de la categoría de servicio de transporte de personas y de sus equipajes. Además, esa actividad debería considerarse, en consecuencia, similar, desde el punto de vista del usuario medio, a la actividad de transporte urbano de personas en vehículo de alquiler con conductor. Sin embargo, ello no puede excluir que la actividad de transporte de enfermos en el marco de convenios celebrados por cajas de seguro de enfermedad, por una parte, y empresas de transporte de personas, por otra, pueda constituir, en su conjunto, un aspecto concreto y específico de los servicios prestados por las empresas de transporte de personas y sus equipajes, en el sentido de la jurisprudencia citada en el apartado 44 de la presente sentencia.
- 65 Por consiguiente, procede responder a la segunda cuestión prejudicial planteada en el asunto C-454/12 que, por el contrario, el artículo 12, apartado 3, letra a), párrafo tercero, de la Sexta Directiva, en relación con el anexo H, categoría 5, de ésta, y el artículo 98, apartados 1 y 2, de la Directiva IVA, en relación con el anexo III, número 5, de ésta, considerando el principio de neutralidad fiscal, deben interpretarse en el sentido de que se oponen a que dos tipos de servicios de transporte urbano de personas y de sus equipajes, a saber, por una parte, en taxi y, por otra, en vehículo de alquiler con conductor, se graven con tipos de IVA distintos cuando, en virtud de un convenio especial que se aplica indistintamente a las compañías de taxis y a las empresas de alquiler de vehículos con conductor que son partes en el mismo, el transporte de personas en taxi no constituya un aspecto concreto y específico del transporte de personas y de sus equipajes y esa actividad realizada en el marco de dicho convenio se considere similar, desde el punto de vista del usuario medio, a la actividad de transporte urbano de personas en vehículo de alquiler con conductor, extremo que debe comprobar el tribunal nacional.

Costas

- 66 Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional remitente, corresponde a éste resolver sobre las costas. Los gastos efectuados al presentar observaciones ante el Tribunal de Justicia, distintos de aquellos en que hayan incurrido dichas partes, no pueden ser objeto de reembolso.

En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia (Sala Octava) declara:

- 1) **El artículo 12, apartado 3, letra a), párrafo tercero, 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, en su versión modificada por la Directiva 2001/4/CE del Consejo, de 19 de enero de 2001, en relación con el anexo H, categoría 5, de ésta, y el artículo 98, apartados 1 y 2, de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, en relación con el anexo III, número 5, de ésta, considerando el principio de neutralidad fiscal, deben interpretarse en el sentido de que no se oponen a que dos tipos de servicios de transporte urbano de personas y de sus equipajes, a saber, por una parte, en taxi y, por otra, en vehículo de alquiler con conductor, se graven con tipos de IVA distintos, uno reducido y el otro normal, en la medida en que, por un lado, en virtud de las diferentes exigencias legales a las que están sujetos estos dos tipos de transporte, la actividad de transporte urbano de personas en taxi constituya un aspecto concreto y específico de la categoría de servicios de transporte de personas y de sus equipajes, recogida en la categoría 5 y en el número 5 de los anexos indicados de dichas Directivas, y, por otro lado,**

dichas diferencias ejerzan una influencia determinante en la decisión del usuario medio de utilizar uno u otro tipo de transporte. Corresponde al tribunal nacional comprobar si sucede así en los litigios principales.

- 2) Por el contrario, el artículo 12, apartado 3, letra a), párrafo tercero, de la Directiva 77/388, en su versión modificada por la Directiva 2001/4, en relación con el anexo H, categoría 5, de ésta, y el artículo 98, apartados 1 y 2, de la Directiva 2006/112, en relación con el anexo III, número 5, de ésta, considerando el principio de neutralidad fiscal, deben interpretarse en el sentido de que se oponen a que dos tipos de servicios de transporte urbano de personas y de sus equipajes, a saber, por una parte, en taxi y, por otra, en vehículo de alquiler con conductor, se graven con tipos de impuesto sobre el valor añadido distintos cuando, en virtud de un convenio especial que se aplica indistintamente a las compañías de taxis y a las empresas de alquiler de vehículos con conductor que son partes en el mismo, el transporte de personas en taxi no constituya un aspecto concreto y específico del transporte de personas y de sus equipajes y esa actividad realizada en el marco de dicho convenio se considere similar, desde el punto de vista del usuario medio, a la actividad de transporte urbano de personas en vehículo de alquiler con conductor, extremo que debe comprobar el tribunal nacional.

Firmas