

Edición provisional

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Cuarta)

de 19 de diciembre de 2018 (*)

«Procedimiento prejudicial — Armonización de las legislaciones fiscales — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido (IVA) — Directiva 2006/112/CE — Devengo del impuesto — Régimen especial de las agencias de viajes — Artículos 65 y 308 — Margen obtenido por una agencia de viajes — Determinación del margen — Pagos anticipados a cuenta antes de la prestación de servicios de viajes prestados por la agencia de viajes — Coste efectivo soportado por la agencia de viajes»

En el asunto C-422/17,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Naczelny Sąd Administracyjny (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, Polonia), mediante resolución de 16 de febrero de 2017, recibida en el Tribunal de Justicia el 13 de julio de 2017, en el procedimiento entre

Szef Krajowej Administracji Skarbowej

y

Skarpa Travel sp. z o.o.,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Cuarta),

integrado por el Sr. T. von Danwitz, Presidente de la Sala Séptima, en funciones de Presidente de la Sala Cuarta, y la Sra. K. Jürimäe y los Sres. C. Lycourgos, E. Juhász (Ponente) y C. Vajda, Jueces;

Abogado General: Sr. M. Bobek;

Secretario: Sr. M. Aleksejev, jefe de unidad;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 7 de junio de 2018;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre del Szef Krajowej Administracji Skarbowej, por el Sr. J. Kaute y la Sra. M. Kowalewska, en calidad de agentes;
- en nombre de Skarpa Travel sp. z o.o., por la Sra. J. Zajac-Wysocka, radca prawny;
- en nombre del Gobierno polaco, por el Sr. B. Majczyna y la Sra. A. Kramarczyk-Szałdzińska, en calidad de agentes;
- en nombre del Gobierno alemán, por el Sr. T. Henze, en calidad de agente;

– en nombre de la Comisión Europea, por las Sras. M. Siekierzyńska y N. Gossement, en calidad de agentes;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 5 de septiembre de 2018;

dicta la siguiente

Sentencia

1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación de los artículos 65 y 308 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 2006, L 347, p. 1), en su versión modificada por la Directiva 2010/45/UE del Consejo, de 13 de julio de 2010 (DO 2010, L 189, p. 1) (en lo sucesivo, «Directiva del IVA»).

2 Esta petición se ha presentado en el marco de un litigio entre el Szef Krajowej Administracji Skarbowej (Director de la Administración Tributaria Nacional, Polonia), y Skarpa Travel sp. z o.o. (En lo sucesivo, «Skarpa»), en relación con un dictamen tributario emitido por el Minister Finansów (Ministro de Economía, Polonia; en lo sucesivo, «Ministro»), relativo a la fecha de exigibilidad y al modo de cálculo del impuesto sobre el valor añadido (IVA) en caso de cobro de un pago anticipado a cuenta relacionado con un servicio turístico prestado por una agencia de viajes.

Marco jurídico

Derecho de la Unión

3 Conforme al artículo 63 de la Directiva del IVA, «el devengo del impuesto se produce, y el impuesto se hace exigible, en el momento en que se efectúe la entrega de bienes o la prestación de servicios».

4 El artículo 65 de esta Directiva establece lo siguiente:

«En aquellos casos en que las entregas de bienes o las prestaciones de servicios originen pagos anticipados a cuenta, anteriores a la entrega o a la prestación de servicios, la exigibilidad del impuesto procederá en el momento del cobro del precio y en las cuantías efectivamente cobradas.»

5 El artículo 66 de la citada Directiva dispone:

«No obstante lo dispuesto en los artículos 63, 64 y 65, los Estados miembros podrán disponer que el impuesto sea exigible, por lo que se refiere a ciertas operaciones o a ciertas categorías de sujetos pasivos en uno de los momentos siguientes:

- a) como plazo máximo, en el momento de la expedición de la factura;
- b) como plazo máximo, en el momento del cobro del precio;

c) en los casos de falta de expedición o de expedición tardía de la factura, en un plazo determinado que no podrá ser posterior a la expiración del plazo para la expedición de facturas impuesto por los Estados miembros de conformidad con el párrafo segundo del artículo 222 o, cuando el Estado miembro no haya impuesto este plazo, dentro de un plazo determinado a partir de la fecha del devengo del impuesto.

No obstante, la excepción prevista en el párrafo primero no se aplicará a las prestaciones de servicios respecto de las cuales el destinatario sea deudor del IVA en virtud del artículo 196, ni a las entregas o transferencias de bienes a las que hace referencia el artículo 67.»

6 El artículo 306 de la mencionada Directiva dispone lo siguiente:

«1. Los Estados miembros aplicarán un régimen especial del IVA a las operaciones de las agencias de viajes conforme al presente capítulo, en tanto tales agencias actúen en su propio nombre con respecto al viajero y siempre que utilicen para la realización del viaje entregas de bienes y prestaciones de servicios de otros sujetos pasivos.

El presente régimen especial 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 párrafo primero del artículo 79 para el cálculo de la base imponible.

2. A efectos del presente capítulo, los organizadores de circuitos turísticos tendrán la consideración de agencias de viajes.»

7 El artículo 307 de la Directiva del IVA tiene el siguiente tenor:

«Las operaciones efectuadas en las condiciones previstas en el artículo 306 por las agencias de viajes para la realización del viaje se considerarán una prestación de servicios única de la agencia de viajes al viajero.

La prestación única 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.»

8 Con arreglo al artículo 308 de dicha Directiva, «en la prestación de servicios única proporcionada por la agencia de viajes, se considerará como base imponible y como precio libre de IVA, a efectos del punto 8) del artículo 226, el margen de la agencia de viajes, es decir, la diferencia entre la cantidad total, sin el IVA, a pagar por el viajero, y el coste efectivo soportado por la agencia de viajes en las entregas de bienes y las prestaciones de servicios efectuadas por otros sujetos pasivos, en la medida en que esas operaciones redunden en beneficio directo del viajero.»

9 El artículo 309 de dicha Directiva dispone:

«Si las operaciones para las que la agencia de viajes recurra a otros sujetos pasivos fueran efectuadas por estos últimos fuera de la [Unión], la prestación de servicios de la agencia quedará asimilada a una actividad de intermediario, exenta en virtud de lo dispuesto en el artículo 153.

Si las operaciones contempladas en el párrafo primero se efectúan tanto dentro como fuera de la [Unión], 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 [Unión].»

10 En virtud del artículo 310 de la Directiva del IVA, «las cuotas del IVA que otros sujetos

pasivos repercutan a la agencia de viajes por las operaciones enunciadas en el artículo 307, que redunden en beneficio directo del viajero, no serán deducibles ni reembolsables en ningún Estado miembro».

Derecho polaco

11 El artículo 19a, apartado 8, de la ustawa o podatku od towarów i usług (Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido), de 11 de marzo de 2004 (Dz. U. n.º 54, posición 535), en su versión modificada (en lo sucesivo, «Ley del IVA»), dispone lo siguiente:

«Cuando antes de la entrega del bien o de la prestación del servicio se haya cobrado el pago, en todo o en parte (especialmente un anticipo, un pago anticipado a cuenta, unas arras, una cuota o una aportación para el edificio o vivienda antes de constituir un derecho de propiedad en cooperativa sobre una vivienda o sobre un espacio destinado a otros fines), el impuesto será exigible en el momento del cobro de dicho pago y en el importe cobrado, sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado 5, punto 4.»

12 El artículo 119 de dicha Ley dispone lo siguiente:

«1. Sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado 5, constituirá la base imponible de la prestación de servicios turísticos el importe del margen minorado en el importe del impuesto adeudado.

2. Se considerará “margen”, en el sentido del apartado 1, la diferencia entre el importe que ha de pagar el destinatario de la prestación de servicios y el coste efectivo soportado por el sujeto pasivo a fin de adquirir a otros sujetos pasivos bienes y servicios que redunden en beneficio directo del viajero. Tienen la consideración de “prestaciones de servicios que redundan en beneficio directo del viajero” aquellas prestaciones de servicios que sean parte del servicio turístico prestado, especialmente el transporte, el alojamiento, la manutención y los seguros.»

13 El tribunal remitente indica que, desde el 1 de enero de 2014, las disposiciones del Derecho nacional basadas en el artículo 66 de la Directiva del IVA ya no están en vigor en Polonia; estas disposiciones determinaban la fecha de exigibilidad de dicho impuesto en materia de pagos anticipados a cuenta abonados en concepto de servicios turísticos prestados por una agencia de viajes.

Litigio principal y cuestiones prejudiciales

14 Skarpa, como agencia de viajes, está sujeta al régimen especial aplicable a las agencias de viajes, previsto en el artículo 119 de la Ley del IVA. Al considerar que la fecha de exigibilidad del IVA relativo a los pagos anticipados a cuenta cobrados por las agencias de viajes no se deduce claramente de esta norma, presentó una solicitud de dictamen tributario al Ministro.

15 En su dictamen tributario, el Ministro aclaró que el IVA es exigible en el momento en que se abonan los pagos anticipados a cuenta. Según el Ministro, para determinar el margen obtenido la agencia de viajes, que constituye la base imponible del IVA, Skarpa puede deducir de su margen bruto el importe estimado de los costes que tendrá que soportar, relacionados con la prestación de que se trata, y, en su caso, realizar las correcciones necesarias posteriormente, cuando pueda determinar el importe definitivo de los costes definitivamente soportados.

16 Al considerar que el IVA sobre sus servicios solo debería exigirse en el momento en que le es posible determinar su margen de beneficio definitivo, Skarpa impugnó este dictamen tributario ante el Wojewódzki Sąd Administracyjny w Krakowie (Tribunal de lo Contencioso-Administrativo del Voivodato de Cracovia, Polonia).

17 Mediante sentencia de 25 de noviembre de 2014, ese tribunal anuló el citado dictamen, debido a que, como el artículo 119, apartado 2, de la Ley del IVA solo se refiere a los costes efectivamente soportados por el prestador, el IVA únicamente resulta exigible cuando se establece el margen real de manera definitiva. Declaró que solo está prevista una estimación de la base imponible cuando se trata de un pago anticipado a cuenta relativo a la prestación de servicios turísticos por una agencia de viajes. Ese tribunal también consideró que la regularización de las declaraciones tributarias ha de ser la excepción, no la norma.

18 El Ministro interpuso recurso de casación ante el tribunal remitente, el Naczelny Sąd Administracyjny (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, Polonia), alegando que, salvo en los casos mencionados en la Ley del IVA, todos los pagos anticipados a cuenta están sujetos al impuesto desde su cobro. Admite que los costes efectivos soportados por el sujeto pasivo hasta el momento del cobro del pago anticipado a cuenta pueden tenerse en cuenta para calcular el margen de beneficio. Sin embargo, la imposibilidad de determinar el margen real en el momento del pago anticipado a cuenta de un servicio turístico prestado por una agencia de viajes no puede tener como consecuencia que el IVA solo resulte exigible en el momento en que dicho margen puede determinarse de manera definitiva.

19 El tribunal remitente se pregunta si la norma especial relativa a la determinación de la base imponible a los servicios prestados por las agencias de viajes, prevista en el artículo 308 de la Directiva del IVA, afecta a la determinación del momento en que el IVA por dichos servicios resulta exigible. Dado que los costes efectivamente soportados por la agencia de viajes no se conocen hasta que ha prestado el servicio turístico a su cliente, el tribunal remitente considera que el artículo 65 de esta Directiva no puede aplicarse en un supuesto incluido en el artículo 308 de la citada Directiva. No obstante, ese tribunal admite que la Directiva del IVA no establece esto y que ese enfoque solo puede deducirse del marco general de la mencionada Directiva.

20 Además, en la medida en que, con arreglo al artículo 65 de la Directiva del IVA, ese impuesto es exigible en el momento en que la agencia de viajes cobra el pago anticipado a cuenta, el tribunal remitente se pregunta si dicho impuesto debe calcularse sobre el importe percibido o si procede tener en cuenta el método especial de determinación de la base imponible previsto en el artículo 308 de dicha Directiva. Sobre este particular, indica que, por un lado, el gravamen de la totalidad del importe del pago anticipado a cuenta podría entrañar un coste muy elevado para las agencias de viajes, aun de forma provisional, pero, por otro lado, permitir a una agencia de viajes tener en cuenta, para determinar la base imponible del servicio de que se trata en el momento en que el cliente abona un pago anticipado a cuenta, el precio de los servicios que no se han prestado aún no es compatible con el régimen especial de las agencias de viajes.

21 Dadas estas circunstancias, el Naczelny Sąd Administracyjny (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1) ¿Deben interpretarse las disposiciones de la Directiva [del IVA] en el sentido de que la exigibilidad del impuesto por los pagos anticipados a cuenta cobrados por un sujeto pasivo al prestar servicios turísticos, gravados conforme al régimen fiscal especial de las agencias de viajes previsto en los artículos 306 a 310 de la Directiva [del IVA], se produce en el momento establecido en el artículo 65 de la Directiva [del IVA]?

2) En caso de respuesta afirmativa a la primera cuestión prejudicial, ¿debe interpretarse el artículo 65 de la Directiva [del IVA] en el sentido de que los pagos anticipados a cuenta cobrados por un sujeto pasivo al prestar servicios turísticos, gravados conforme al régimen fiscal especial de las agencias de viajes previsto en los artículos 306 a 310 de la Directiva [del IVA] se ven reducidos, a los efectos de la tributación, por los costes efectivos mencionados en el artículo 308 de la Directiva [del IVA], soportados por el sujeto pasivo hasta el cobro del pago a cuenta?»

Sobre las cuestiones prejudiciales

Sobre la primera cuestión prejudicial

22 Mediante su primera cuestión prejudicial, el tribunal remitente desea saber, en esencia, si los artículos 65 y 306 a 310 de la Directiva del IVA deben interpretarse en el sentido de que, con arreglo al citado artículo 65, cuando una agencia de viajes, sujeta al régimen especial previsto en dichos artículos 306 a 310, cobra un pago anticipado a cuenta de servicios turísticos que prestará al viajero, el IVA es exigible desde el cobro del pago anticipado a cuenta.

23 Skarpa alega que, para determinar la base imponible pertinente, en virtud del artículo 308 de esa Directiva la agencia de viajes debe calcular su margen de beneficios real, lo que sin embargo no es posible sin conocer los costes efectivos que tendrá que soportar en concepto de la adquisición de bienes y de servicios a otros sujetos pasivos. De este modo, el impuesto solo se exige en el momento en que se conocen todos los costes soportados efectivamente por la agencia de viajes y el margen obtenido deviene definitivo. Por lo tanto, en tal caso no se puede aplicar el artículo 65 de la Directiva.

24 Debe señalarse que el régimen particular del IVA aplicable a las agencias de viajes, instituido en los artículos 306 a 310 de la Directiva del IVA, contiene reglas propias de la actividad de estas agencias, que establecen una excepción al sistema común del IVA (véase, en este sentido, la sentencia de 25 de octubre de 2012, Kozak, C-557/11, EU:C:2012:672, apartado 16).

25 Conforme al artículo 306 de esta Directiva, los Estados miembros aplicarán el citado régimen a las operaciones de las agencias de viajes, en tanto tales agencias no actúen como intermediario, sino en su propio nombre con respecto al viajero y siempre que utilicen para la realización del viaje entregas de bienes y prestaciones de servicios de otros sujetos pasivos.

26 Para las operaciones de las agencias de viajes realizadas con arreglo a dicho artículo 306, el legislador de la Unión previó en los artículos 307 a 310 de la Directiva del IVA disposiciones específicas relativas al lugar de imposición, al cálculo de la base imponible del impuesto y a su deducibilidad.

27 El Tribunal de Justicia ya ha declarado que, como excepción al sistema común de la Directiva del IVA, este régimen particular solo debe aplicarse en la medida necesaria para alcanzar su objetivo (véase, en este sentido, la sentencia de 25 de octubre de 2012, Kozak, C-557/11, EU:C:2012:672, apartado 20 y jurisprudencia citada).

28 Según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, el objetivo esencial de las normas relativas

a dicho régimen especial es evitar las dificultades que resultarían, para los operadores económicos, de los principios generales de la Directiva del IVA relativos a las operaciones que impliquen el suministro de prestaciones adquiridas a terceros, dado que la aplicación de las normas del régimen común relativas al lugar de imposición, a la base imponible y a la deducción del impuesto soportado toparía, debido a la multiplicidad y ubicación de las prestaciones proporcionadas, con dificultades prácticas para esas empresas, que podrían obstaculizar el ejercicio de su actividad (véase, en este sentido, la sentencia de 25 de octubre de 2012, Kozak, C?557/11, EU:C:2012:672, apartado 19 y jurisprudencia citada).

29 De ello se desprende que el régimen especial del IVA aplicable a las agencias de viajes no constituye, como tal, un régimen tributario independiente y exhaustivo, sino que únicamente consiste en excepciones a determinadas reglas del sistema general del IVA, de modo que el resto de normas del sistema general se aplica a las operaciones de las agencias de viajes sujetas al IVA.

30 De este modo, todas las disposiciones del sistema general del IVA pueden aplicarse a las operaciones incluidas en el régimen especial de las agencias de viajes, salvo aquellas que regulan el lugar de imposición, el cálculo de la base imponible del impuesto y su deducibilidad.

31 En consecuencia, las normas relativas al hecho imponible y a la exigibilidad del IVA en relación con las entregas de bienes y las prestaciones de servicios, recogidas en particular en los artículos 63 y 65 de la Directiva del IVA, siguen aplicándose a las operaciones incluidas en el régimen especial de las agencias de viajes.

32 De conformidad con el artículo 63 de esta Directiva, el devengo se produce, y el impuesto resulta exigible, en el momento en que se efectúa la entrega de bienes o la prestación de servicios.

33 Sin embargo, el artículo 65 de la Directiva del IVA establece que, en aquellos casos en que las entregas de bienes o las prestaciones de servicios originen pagos anticipados a cuenta anteriores a la entrega o a la prestación de servicios, la exigibilidad del impuesto procederá en el momento del cobro del precio y en las cuantías efectivamente cobradas. Este artículo constituye una excepción a la regla enunciada en el artículo 63 de esta Directiva, y, como tal, debe ser objeto de interpretación estricta (véase, en este sentido, la sentencia de 13 de marzo de 2014, FIRIN, C?107/13, EU:C:2014:151, apartado 35 y jurisprudencia citada).

34 Así pues, para que el impuesto pueda ser exigible en tales circunstancias, es preciso que ya se conozcan todos los elementos relevantes del devengo, esto es, de la futura prestación, y por consiguiente, en particular, que los bienes o servicios estén identificados con precisión cuando se efectúe el pago a cuenta (sentencia de 13 de marzo de 2014, FIRIN, C?107/13, EU:C:2014:151, apartado 36 y jurisprudencia citada).

35 En el caso de autos, el tribunal remitente indica que, en el momento en que una agencias de viajes, como Skarpa, cobra un pago anticipado a cuenta, este puede vincularse a un servicio prestado por dicha agencia, como, por ejemplo, un viaje en una determinada fecha y a un país concreto. De este modo resulta, sin perjuicio de que ese tribunal lo compruebe, que dicho pago anticipado a cuenta se refiere a un servicio designado con precisión, de modo que, en virtud del artículo 65 de la Directiva del IVA, el impuesto es exigible en el momento del cobro del pago anticipado a cuenta.

36 En estas circunstancias, procede responder a la primera cuestión prejudicial que los artículos 65 y 306 a 310 de la Directiva del IVA deben interpretarse en el sentido de que cuando una agencia de viajes, sujeta al régimen especial previsto en los mencionados artículos 306 a

310, cobra un pago anticipado a cuenta de servicios turísticos que prestará al viajero, el IVA es exigible, con arreglo a dicho artículo 65, desde el cobro de dicho pago anticipado a cuenta, siempre que, en ese momento, se hayan designado con precisión los servicios que se han de prestar.

Sobre la segunda cuestión prejudicial

37 Mediante su segunda cuestión prejudicial, el tribunal remitente desea obtener aclaraciones sobre el modo en que debe gravarse un pago anticipado a cuenta cobrado por una agencia de viajes.

38 Según el artículo 308 de la Directiva del IVA, en la prestación de servicios única proporcionada por la agencia de viajes, se considerará como base imponible el margen de la agencia de viajes, es decir, la diferencia entre la cantidad total, sin el IVA, que ha de pagar el viajero y el coste efectivo soportado por la agencia de viajes en las entregas de bienes y las prestaciones de servicios efectuadas por otros sujetos pasivos, en la medida en que esas operaciones redunden en beneficio directo del viajero.

39 Como se ha recordado en los apartados 26 y 28 de la presente sentencia, esta regla determina la base imponible del IVA cuando las agencias de viajes adquieren bienes o servicios a otros sujetos pasivos y forma parte de las disposiciones específicas previstas por el legislador de la Unión para tener en cuenta las particularidades de la actividad de las agencias de viajes y evitar dificultades prácticas que puedan obstaculizar el ejercicio de su actividad.

40 De ello se desprende que la interpretación de las disposiciones de la Directiva del IVA no puede tener como consecuencia hacer imposible, en la práctica, el cálculo exacto de la base imponible prevista específicamente en su artículo 308, el cual implica que la agencia de viajes puede deducir del precio total abonado por el viajero, sin el IVA, todos los costes efectivos soportados por dicha agencia por las entregas de bienes y las prestaciones de servicios de otros sujetos pasivos, en la medida en que dichas operaciones benefician directamente al viajero.

41 Ahora bien, en el caso de que el pago anticipado a cuenta abonado por el cliente corresponda al precio total o a una parte significativa del precio total del servicio turístico y que, en el momento del abono de dicho pago anticipado a cuenta, la agencia no haya soportado aún ningún gasto efectivo, o solo una parte limitada del coste total individual de dicho servicio, la toma en consideración únicamente del coste efectivamente soportado por la agencia en el momento de dicho abono puede, en determinados casos, impedirle sustraer todo ese coste (o una parte de él) del precio total del servicio, sin el IVA, y, por lo tanto, puede falsear el método de cálculo de la base imponible, tal como se establece en el artículo 308 de la Directiva del IVA.

42 Además, una agencia de viajes puede no ser capaz de determinar el coste efectivo del servicio turístico particular de un viajero en el momento en que este abona el pago anticipado a cuenta relativo a dicho servicio.

43 En consecuencia, en situaciones como las referidas en los dos apartados anteriores, el margen de la agencia puede determinarse sobre la base de una estimación del coste efectivo total que habrá debido soportar finalmente. Para realizar esta estimación, la agencia debe tener en cuenta, en su caso, los costes que ya ha ido soportando efectivamente en el momento de cobrar el pago anticipado a cuenta.

44 Al deducir del precio total del viaje el coste efectivo total estimado, la agencia de viajes obtiene su margen de beneficio previsible. La base imponible del IVA que se ha de abonar al cobrar el pago anticipado a cuenta se obtiene multiplicando el importe de dicho pago por el

porcentaje que representa el margen previsible así determinado sobre el precio total del viaje.

45 Como señaló el Abogado General en el punto 51 de sus conclusiones, puede esperarse razonablemente de una agencia de viajes normalmente diligente que realice una estimación relativamente detallada del coste total individual de un viaje a efectos de determinar su precio total.

46 Los costes previstos así estimados deben estar vinculados al servicio turístico concreto en cuyo concepto la agencia de viajes ha cobrado el pago anticipado a cuenta, dado que el margen de beneficio y la base imponible han de determinarse refiriéndose a cada prestación de servicios única prestada por la agencia, es decir, de manera individual y no global, teniendo en cuenta los grupos de servicios o un conjunto de servicios prestados durante un período determinado (véase, en este sentido, la sentencia de 8 de febrero de 2018, Comisión/Alemania, C-380/16, no publicada, EU:C:2018:76, apartados 89, 91 y 92).

47 Esta solución no obsta al hecho de que, desde el momento en que la agencia de viajes conozca el coste efectivo definitivo individual del viaje, este deberá tenerse en cuenta a efectos de la determinación del IVA, con arreglo al artículo 308 de la Directiva del IVA, procediendo en su caso a rectificar las declaraciones de IVA efectuadas al ingresar el pago anticipado a cuenta.

48 Habida cuenta de todas las consideraciones anteriores, procede responder a la segunda cuestión prejudicial que el artículo 308 de la Directiva del IVA debe interpretarse en el sentido de que el margen de la agencia de viajes y, en consecuencia, su base imponible, está constituido por la diferencia entre el importe total, sin el IVA, que ha de pagar el viajero y el coste efectivo soportado por la agencia de viajes en concepto de la entrega de bienes y de la prestación de servicios de otros sujetos pasivos, en la medida en que estas operaciones benefician directamente al viajero. Cuando el importe del pago anticipado a cuenta corresponde al precio total del servicio turístico (o a una parte significativa de él) y la agencia no haya soportado aún ningún coste efectivo, o solo una parte limitada del coste total individual de dicho servicio, o cuando el coste efectivo individual del viaje soportado por la agencia no pueda determinarse en el momento del abono del pago anticipado a cuenta, el margen de beneficio puede determinarse sobre la base de una estimación del coste efectivo total que deberá soportar finalmente. Para realizar tal estimación, la agencia debe tener en cuenta, en su caso, los costes que ya haya ido soportando en el momento del cobro del pago anticipado a cuenta. A efectos de calcular el margen, se deduce del precio total del viaje el coste efectivo total estimado, y la base imponible del IVA que se ha de abonar al cobrar el pago anticipado a cuenta se obtiene multiplicando el importe de dicho pago anticipado a cuenta por el porcentaje que representa el margen de beneficio previsible así determinado sobre el precio total del viaje.

Costas

49 Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional nacional, corresponde a este resolver sobre las costas. Los gastos efectuados por quienes, no siendo partes del litigio principal, han presentado observaciones ante el Tribunal de Justicia no pueden ser objeto de reembolso.

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

1) Los artículos 65 y 306 a 310 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 su versión modificada por la Directiva 2010/45/UE del Consejo, de 13 de julio de 2010, deben interpretarse en el sentido de que cuando una agencia de viajes, sujeta al régimen especial previsto en los mencionados artículos 306 a 310, cobra un pago anticipado a cuenta de servicios turísticos que prestará al viajero, el impuesto sobre el valor añadido (IVA) es exigible, con arreglo a dicho artículo 65, desde el cobro de dicho pago anticipado a cuenta, siempre que, en ese momento, se hayan designado con precisión los servicios que se han

de prestar.

2) El artículo 308 de la Directiva 2006/112, en su versión modificada por la Directiva 2010/45, debe interpretarse en el sentido de que el margen de la agencia de viajes y, en consecuencia, su base imponible, está constituido por la diferencia entre el importe total, sin el impuesto sobre el valor añadido (IVA), que ha de pagar el viajero y el coste efectivo soportado por la agencia de viajes en concepto de la entrega de bienes y de la prestación de servicios de otros sujetos pasivos, en la medida en que estas operaciones benefician directamente al viajero. Cuando el importe del pago anticipado a cuenta corresponde al precio total del servicio turístico (o a una parte significativa de él) y la agencia no haya soportado aún ningún coste efectivo, o solo una parte limitada del coste total individual de dicho servicio, o cuando el coste efectivo individual del viaje soportado por la agencia no pueda determinarse en el momento del abono del pago anticipado a cuenta, el margen de beneficio puede determinarse sobre la base de una estimación del coste efectivo total que deberá soportar finalmente. Para realizar tal estimación, la agencia debe tener en cuenta, en su caso, los costes que ya haya ido soportando en el momento del cobro del pago anticipado a cuenta. A efectos de calcular el margen, se deduce del precio total del viaje el coste efectivo total estimado, y la base imponible del IVA que se ha de abonar al cobrar el pago anticipado a cuenta se obtiene multiplicando el importe de dicho pago anticipado a cuenta por el porcentaje que representa el margen de beneficio previsible así determinado sobre el precio total del viaje.

Firmas

* Lengua de procedimiento: polaco.