

|

## 61991J0163

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (SALA TERCERA) DE 12 DE NOVIEMBRE DE 1992. - VAN GINKEL WADDINXVEEN BV, REIS- EN PASSAGEBUREAU VAN GINKEL BV Y OTROS CONTRA INSPECTEUR DER OMZETBELASTING UTRECHT. - PETICION DE DECISION PREJUDICIAL: GERECHTSHOF AMSTERDAM - PAISES BAJOS. - IMPUESTO SOBRE EL VALOR ANADIDO - SEXTA DIRECTIVA - ARTICULO 26 DE LA DIRECTIVA - AGENCIA DE VIAJES - ORGANIZADOR DE CIRCUITOS TURISTICOS - ARRENDAMIENTO DE ALOJAMIENTOS DE VACACIONES. - ASUNTO C-163/91.

*Recopilación de Jurisprudencia 1992 página I-05723*

Índice

Partes

Motivación de la sentencia

Decisión sobre las costas

Parte dispositiva

## Palabras clave

++++

*Disposiciones fiscales - Armonización de las legislaciones - Impuestos sobre el volumen de negocios - Sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido - Régimen especial de las agencias de viajes - Ambito de aplicación - Prestación limitada a proporcionar alojamiento - Inclusión*

*(Directiva 77/388/CEE del Consejo, art. 26)*

## Índice

*El artículo 26 de la Sexta Directiva 77/388, relativo al régimen especial aplicable a las agencias de viajes en materia de sujeción al Impuesto sobre el Valor Añadido, debe interpretarse en el sentido de que la circunstancia de que una agencia de viajes o un organizador de circuitos turísticos no se hagan cargo del transporte del viajero y de que se limiten a proporcionarle un alojamiento de vacaciones no puede excluir del ámbito de aplicación de dicha disposición las prestaciones suministradas por dichas empresas.*

## Partes

*En el asunto C-163/91,*

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

*Van Ginkel Waddinxveen BV,*

*Reis- en Passagebureau Van Ginkel BV*

*y*

*Inspecteur der Omzetbelasting te Utrecht,*

*una decisión prejudicial sobre la interpretación del artículo 26 de la Sexta Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios - Sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido: base imponible uniforme (DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54),*

*EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Tercera),*

*integrado por los Sres.: M. Zuleeg, Presidente de Sala; J.C. Moitinho de Almeida y F. Grévisse, Jueces;*

*Abogado General: Sr. C. Gulmann;*

*Secretario: Sr. H.A. Ruehl, administrador principal;*

*consideradas las observaciones escritas presentadas:*

*- en nombre de Van Ginkel, por la Sra. T. Braakman, del despacho Moret Ernst & Young, asesores fiscales;*

*- en nombre del Gobierno neerlandés, por el Sr. B.R. Bot, Secretario General del Ministerio de Asuntos Exteriores, en calidad de Agente;*

*- en nombre del Gobierno alemán, por los Sres. Ernst Roeder y Claus-Dieter Quassowski, del Bundesministerium fuer Wirtschaft, en calidad de Agentes;*

*- en nombre del Gobierno británico, por la Srta. S. Lucinda Hudson, del Treasury Solicitor' s Department, en calidad de Agente;*

*- en nombre de la Comisión de las Comunidades Europeas, por los Sres. Johannes Fons Buhl, Consejero Jurídico, y Berend Jan Drijber, miembro del Servicio Jurídico, en calidad de Agentes;*

*habiendo considerado el informe para la vista;*

*oídas las observaciones de Van Ginkel, del Gobierno neerlandés, representado por el Sr. J.W. de Zwaan, Consejero Jurídico adjunto del Ministerio de Asuntos Exteriores, en calidad de Agente; del Gobierno británico, representado por el Sr. D. Pannick, Barrister, en calidad de Agente, y de la Comisión, expuestas en la vista de 17 de septiembre de 1992;*

*oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 1 de octubre de 1992;*

dicta la siguiente

Sentencia

## Motivación de la sentencia

1 Mediante resolución de 4 de junio de 1991, recibida en el Tribunal de Justicia el 19 de junio siguiente, el *Gerechtshof te Amsterdam* planteó, con arreglo al artículo 177 del Tratado CEE, dos cuestiones prejudiciales sobre la interpretación del artículo 26 de la Sexta Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios - Sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido: base imponible uniforme (DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54; en lo sucesivo, "Sexta Directiva").

2 Dichas cuestiones se suscitaron en el marco de un litigio entre *Van Ginkel Waddinxveen BV y Reis- en Passagebureau Van Ginkel BV* (en lo sucesivo, "Van Ginkel") y el *inspecteur der Omzetbelasting te Utrecht* (inspector del impuesto sobre el volumen de negocios) a propósito de una liquidación complementaria del impuesto sobre el volumen de negocios practicada a *Van Ginkel*.

3 *Van Ginkel* ejerce la actividad de organizador de circuitos turísticos y explota, asimismo, agencias de viajes. Ofrece a sus clientes lo que en su guía se denominan "vacaciones en automóvil". En el marco de dicha prestación, el cliente utiliza su propio vehículo, limitándose *Van Ginkel* a proporcionar el alojamiento del viajero.

4 Por lo que respecta más concretamente a las "vacaciones en automóvil" organizadas en los Países Bajos, los viajeros se alojan en bungalows que casi siempre pertenecen a terceros.

5 Las condiciones en las que *Van Ginkel* puede utilizar, para sus clientes, dichos bungalows se establecen mediante contratos celebrados con los propietarios. *Van Ginkel* percibe una comisión del 20 % del precio del arrendamiento.

6 Cuando la reserva se hace a través de una agencia distinta de *Van Ginkel*, la comisión pagada por *Van Ginkel* a dicha agencia oscila entre el 5 % y el 8 % del precio del arrendamiento.

7 El Impuesto sobre el Valor Añadido (en lo sucesivo, "IVA") se calcula únicamente sobre la base del importe de la comisión percibida por *Van Ginkel*, del cual se deduce, en su caso, el importe de la comisión pagada a la agencia de viajes que realizó la reserva.

8 El inspector del impuesto sobre el volumen de negocios consideró que la prestación de servicios proporcionada por *Van Ginkel* debía considerarse arrendamiento de alojamiento de vacaciones. Por consiguiente, el IVA debía calcularse sobre la base del importe total del precio facturado al cliente.

9 Habiendo interpuesto *Van Ginkel* un recurso ante el *Gerechtshof te Amsterdam* contra la decisión del inspector del impuesto sobre el volumen de negocios, dicho órgano jurisdiccional decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

"1) ¿Pueden calificarse de realización del viaje, a efectos del apartado 1 del artículo 26 de la Sexta Directiva, o de operaciones para la realización del viaje, a efectos del apartado 2 de dicho artículo, las operaciones de un sujeto pasivo que consisten en arrendar alojamientos de vacaciones a personas que se hacen cargo personalmente del transporte de ida y vuelta al

*alojamiento de vacaciones, cuando el sujeto pasivo ha celebrado contratos con terceros con el fin de poder disponer de dichos alojamientos de vacaciones?*

*2) ¿Es distinta la respuesta a la primera cuestión si el sujeto pasivo es un organizador de circuitos turísticos y, además de realizar las operaciones mencionadas en dicha cuestión, organiza también viajes en los que está comprendido el transporte de ida y vuelta al lugar de alojamiento?"*

*10 Para una más amplia exposición de los hechos del litigio principal, del desarrollo del procedimiento, así como de las observaciones escritas presentadas ante el Tribunal de Justicia, la Sala se remite al informe para la vista. En lo sucesivo sólo se hará referencia a estos elementos en la medida exigida por el razonamiento del Tribunal.*

*11 Es necesario precisar, con carácter preliminar, el contenido y las finalidades de las disposiciones del artículo 26 de la Sexta Directiva.*

*12 El artículo 26 de la Sexta Directiva define el régimen especial del IVA aplicable a las agencias de viajes y a los organizadores de circuitos turísticos.*

*13 Los servicios proporcionados por dichas empresas se caracterizan por el hecho de que, la mayoría de las veces, se componen de múltiples prestaciones, en especial en materia de transporte y alojamiento, que se realizan tanto dentro del territorio del Estado miembro donde la empresa tiene su domicilio o un establecimiento permanente, como fuera del mismo.*

*14 La aplicación de las normas del régimen común relativas al lugar de imposición, la base imponible y la deducción del impuesto soportado darían lugar, debido a la multiplicidad y ubicación de las prestaciones proporcionadas, a dificultades prácticas para dichas empresas, que podrían obstaculizar el ejercicio de su actividad.*

*15 Con el fin de adaptar las normas aplicables al carácter específico de dicha actividad, el legislador comunitario estableció, en los apartados 2, 3 y 4 del artículo 26 de la Sexta Directiva, un régimen especial de IVA. A tenor de dichas disposiciones:*

*"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 prestación 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 Impuesto sobre el Valor Añadido, 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 recurre 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 Impuesto sobre el Valor Añadido 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."*

16 Los requisitos a los que está supeditada la aplicación de dichas disposiciones especiales quedan establecidos en el apartado 1 del artículo 26 de la Sexta Directiva, que dispone:

"1. Los Estados miembros aplicarán el Impuesto sobre el Valor Añadido 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 el [léase: la letra c) del] apartado 3 del punto A del Artículo 11. A efectos del presente artículo los organizadores de circuitos turísticos tendrán igualmente la consideración de agencias de viajes."

17 Las cuestiones planteadas por el Juez nacional tienen esencialmente por objeto saber si, para determinar si se aplican las disposiciones antes citadas del artículo 26 de la Sexta Directiva, deben tenerse en cuenta:

- la circunstancia de que la agencia de viajes no se haga cargo del transporte de ida y vuelta del viajero al lugar de alojamiento, limitándose a proporcionarle un alojamiento de vacaciones;

- la calidad de organizador de circuitos turísticos del sujeto pasivo.

Sobre la circunstancia de que la agencia de viajes no se haga cargo del transporte del viajero y se limite a suministrarle un alojamiento de vacaciones.

18 Van Ginkel, tras haber destacado que ni la Sexta Directiva ni la jurisprudencia del Tribunal de Justicia dan una definición precisa del concepto de viaje, se apoya en los términos "travel facilities" empleados en la versión inglesa del artículo 26 de la Sexta Directiva, en la definición de viaje generalmente admitida en la Comunidad, en los usos profesionales, en las disposiciones de la Directiva 90/314/CEE del Consejo, de 13 de junio de 1990, relativa a los viajes combinados, las vacaciones combinadas y los circuitos combinados (DO L 158, p. 59), en los objetivos perseguidos por la Sexta Directiva y en las dificultades prácticas que entrañaría una interpretación opuesta, para sostener que el concepto de viaje engloba las fórmulas de vacaciones ofrecidas al público por las agencias de viajes en las que la agencia de viajes se limita a reservar el alojamiento para el viajero.

19 Los Gobiernos alemán y británico sostienen, asimismo, que la aplicación del artículo 26 de la Sexta Directiva no está supeditada al requisito de que la agencia de viajes se haga cargo del viaje en sentido estricto, es decir, del transporte. Basta con que la prestación ofrecida por la agencia, aun siendo única, como destacó el Comité Consultivo del IVA en su decimoséptima reunión, celebrada los días 4 y 5 de julio de 1984, contribuya a la realización del viaje. Para justificar esta interpretación, dichos Gobiernos se apoyan igualmente en los términos "travel facilities" empleados en la versión inglesa de la Directiva y en los objetivos de ésta, que pretende evitar que las agencias de viajes estén sometidas a obligaciones y formalidades fiscales en todos los Estados miembros en donde se proporcionen las prestaciones.

20 El Gobierno neerlandés, aun admitiendo que podría aceptarse una interpretación opuesta, sostiene que el artículo 26 de la Sexta Directiva, que tiene por objeto simplificar las formalidades fiscales en los casos en que existan varias prestaciones, no se aplica cuando existe una prestación única, en el presente caso, el alojamiento.

21 La aplicación de las disposiciones del artículo 26 de la Sexta Directiva está supeditada, de acuerdo con el apartado 1 de dicho artículo, al requisito de que la agencia de viajes actúe en su propio nombre con respecto al viajero y no en calidad de intermediario. Corresponde al Juez nacional que conozca de un litigio relativo a la aplicación de estas disposiciones averiguar, a la luz

*del conjunto de los datos del presente caso y, en especial, de la naturaleza de las obligaciones contractuales de la agencia de viajes respecto del viajero, si se cumple o no dicho requisito.*

*22 Por el contrario, el apartado 1 del artículo 26 de la Sexta Directiva no contiene ninguna disposición que exija expresamente que, para la aplicación del régimen especial de IVA previsto en el artículo 26, la agencia de viajes deba hacerse cargo del transporte del viajero de ida a su lugar de alojamiento y de vuelta del mismo.*

*23 En efecto, dicha exigencia se opondría a los fines de las disposiciones del artículo 26 de la Directiva. Como se indicó anteriormente, en dichas disposiciones se adaptan las normas aplicables en materia de IVA al carácter específico de la actividad de las agencias de viajes. Ahora bien, para responder a las necesidades de la clientela, dichas agencias ofrecen muy diversas fórmulas de vacaciones y de viajes, que permiten al viajero combinar, en las condiciones que él mismo determine, las prestaciones de transporte, alojamiento y de cualquier naturaleza que puedan proporcionar dichas empresas. La exclusión del ámbito de aplicación del artículo 26 de la Sexta Directiva de las prestaciones proporcionadas por una agencia de viajes debido a que comprenden únicamente el alojamiento y no el transporte del viajero conduciría a un régimen tributario complejo, en el que las normas aplicables en materia de IVA dependerían de los elementos constitutivos de las prestaciones ofrecidas a cada viajero. Dicho régimen tributario sería contrario a los objetivos de la Directiva.*

*24 El hecho de que la agencia de viajes se limite a proporcionar un alojamiento de vacaciones al viajero no basta, en dichas circunstancias, para excluir esa prestación del ámbito de aplicación del artículo 26 de la Directiva. Como, por lo demás, este Tribunal de Justicia destacó en la sentencia de 26 de febrero de 1992, Hacker (C-280/90, Rec. p. I-1111), con ocasión de la interpretación del apartado 1 del artículo 16 del Convenio de 27 de septiembre de 1968, relativo a la competencia judicial y a la ejecución de resoluciones judiciales en materia civil y mercantil, la prestación ofrecida por la agencia, aun cuando se limite a proporcionar el alojamiento, puede no reducirse, en dicho caso, a una prestación única, ya que puede comprender, además del arrendamiento del alojamiento, prestaciones tales como informaciones y consejos mediante los cuales la agencia de viajes propone un abanico de opciones para las vacaciones y la reserva de alojamiento. Por consiguiente, no existe ninguna razón para excluir dichas prestaciones del ámbito de aplicación del artículo 26 de la Sexta Directiva, siempre que, no obstante, el propietario o el titular de la explotación del alojamiento de vacaciones con el que la agencia haya celebrado un contrato sea él mismo, como exigen las disposiciones del apartado 1 del artículo 26 de la Sexta Directiva, sujeto pasivo del IVA.*

*Sobre la calidad de organizador de circuitos turísticos del sujeto pasivo*

*25 Como han destacado la Comisión, los Gobiernos neerlandés, alemán y británico y Van Ginkel, las disposiciones especiales del artículo 26 de la Sexta Directiva se aplican indistintamente a las agencias de viajes y a los organizadores de circuitos turísticos. Estos últimos están asimilados, con arreglo a las disposiciones de la última frase del apartado 1 del artículo 26 de la Sexta Directiva, a las agencias de viajes.*

*26 No procede, por tanto, dar una respuesta distinta en el caso de que el sujeto pasivo reúna la calidad de organizador de circuitos turísticos.*

*27 Procede, por consiguiente, responder a las preguntas planteadas que las disposiciones del artículo 26 de la Sexta Directiva deben interpretarse en el sentido de que la circunstancia de que una agencia de viajes o un organizador de circuitos turísticos no se hagan cargo del transporte del viajero y de que se limiten a proporcionarle un alojamiento de vacaciones no puede excluir del ámbito de aplicación del artículo 26 las prestaciones suministradas por dichas empresas.*

# Decisión sobre las costas

## Costas

*28 Los gastos efectuados por el Reino de los Países Bajos, la República Federal de Alemania, el Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte y por la Comisión de las Comunidades Europeas, que han presentado observaciones ante este Tribunal de Justicia, no pueden ser objeto de reembolso. Dado que el procedimiento tiene, para las partes en el litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional nacional, corresponde a éste resolver sobre las costas.*

## Parte dispositiva

*En virtud de todo lo expuesto,*

*EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Tercera),*

*pronunciándose sobre las cuestiones planteadas por el Gerechtshof te Amsterdam, mediante resolución de 4 de junio de 1991, declara:*

*Las disposiciones del artículo 26 de la Sexta Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, 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, deben interpretarse en el sentido de que la circunstancia de que una agencia de viajes o un organizador de circuitos turísticos no se hagan cargo del transporte del viajero y de que se limiten a proporcionarle un alojamiento de vacaciones no puede excluir del ámbito de aplicación del artículo 26 las prestaciones suministradas por dichas empresas.*