

Downloaded via the EU tax law app / web

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Octava)

de 13 de marzo de 2014 (*)

«IVA – Régimen especial de las agencias de viajes – Operaciones efectuadas fuera de la Unión Europea – Sexta Directiva 77/388/CEE – Artículo 28, apartado 3 – Directiva 2006/112/CE – Artículo 370 – Cláusulas de “standstill” – Modificación de la legislación nacional durante el plazo de transposición»

En el asunto C-599/12,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el rechtbank van eerste aanleg te Brugge (Bélgica), mediante resolución de 24 de octubre de 2012, recibida en el Tribunal de Justicia el 20 de diciembre de 2012, en el procedimiento entre

Jetair NV,

BTW-eenheid BTWE Travel4you

y

FOD Financiën,

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. Jarašinas, Jueces;

Abogado General: Sra. E. Sharpston;

Secretario: Sr. A. Calot Escobar;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre de Jetair NV y BTW-eenheid BTWE Travel4you, por el Sr. H. Vandebergh, advocaat;
- en nombre del Gobierno belga, por la Sra. M. Jacobs y el Sr. J.-C. Halleux, en calidad de agentes;
- en nombre de la Comisión Europea, por el Sr. W. Roels y las Sras. C. Soulay y L. Lozano Palacios, en calidad de agentes;
- en nombre del Consejo de la Unión Europea, por las Sras. A.-M. Colaert y E. Chatziioakeimidou, en calidad de agentes;

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

dicta la siguiente

Sentencia

1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación de la cláusula de «*standstill*» que figura en el artículo 28, apartado 3, de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios – Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme (DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54; en lo sucesivo, «Sexta Directiva»), y en el artículo 370 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»), de los artículos 153 y 309 de la Directiva IVA y de los artículos 43 CE y 56 CE, así como la validez del artículo 370 de la Directiva IVA.

2 Dicha petición se presentó en el marco de dos litigios entre, por una parte, Jetair NV (en lo sucesivo, «Jetair») y, por otra parte, BTW-*eenheid* BTWE Travel4you (en lo sucesivo, «Travel4you»), un grupo formado por varias sociedades consideradas como un único sujeto pasivo del impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «IVA»), y el FOD Financiën (Servicio Público Federal de Hacienda), en relación con la desestimación de la solicitud de devolución del impuesto sobre el valor añadido formulada por los demandantes en relación con viajes organizados fuera de la Unión Europea.

Marco jurídico

Derecho de la Unión

Sexta Directiva

3 El artículo 1 de la Sexta Directiva establecía:

«Los Estados miembros adaptarán su régimen actual de [IVA] a lo dispuesto en [los] artículos siguientes.

Adoptarán las medidas legales, reglamentarias y administrativas necesarias para que su régimen impositivo adaptado entre en vigor en el más breve plazo posible y a más tardar el 1 de enero de 1978.»

4 El artículo 26, apartados 1 y 3, de la Sexta Directiva tenía el siguiente tenor:

«1. Los Estados miembros aplicarán el [IVA] a las operaciones de las agencias de viajes conforme al presente artículo, en tanto tales agencias actúen en su propio nombre con respecto al viajero y siempre que utilicen para la realización del viaje entregas y prestaciones de servicios de otros sujetos pasivos. El presente artículo no será aplicable a las agencias de viajes que actúen únicamente en calidad de intermediario y a las que sea de aplicación el apartado 3 del punto A del artículo 11. [...]

[...]

3. Si las operaciones para las que la agencia de viajes recurra a otros sujetos pasivos fueran efectuadas por estos últimos fuera de la Comunidad, la prestación de servicios de la agencia quedará asimilada a una actividad de intermediario, exenta en virtud de lo dispuesto en el apartado 14 del artículo 15. [...]»

5 El artículo 28, apartados 3, letra a), y 4, de la Sexta Directiva, que figuraba en el título XVI, titulado «Disposiciones transitorias», disponía:

«3. En el curso del período transitorio a que se refiere el apartado 4, los Estados miembros podrán:

a) continuar aplicando el impuesto a las operaciones que estén exentas del mismo en virtud [del artículo 15] y cuya lista se encuentra en el Anexo E;

[...]

4. El período transitorio estará inicialmente fijado en cinco años a partir del 1 de enero de 1978. [...]»

6 Las operaciones a las que se refería el apartado 14 del artículo 15 de la Sexta Directiva, que se encontraban en su anexo E, incluían «las prestaciones de servicios de agencias de viajes indicadas en el artículo 26, así como las de las agencias de viajes que actúan en nombre [y] por cuenta del viajero, para viajes efectuados fuera de la Comunidad».

Directiva IVA

7 El artículo 153 de la Directiva IVA establece:

«Los Estados miembros eximirán las prestaciones de servicios realizadas por los intermediarios que actúen en nombre y por cuenta de terceros, cuando intervengan en las operaciones enunciadas en los capítulos 6, 7 y 8 o en operaciones que se lleven a cabo fuera de la Comunidad.

[...]»

8 El artículo 306, apartado 1, de la Directiva IVA, que figura en el capítulo III, titulado «Régimen especial de las agencias de viajes», del título XII dispone:

«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.»

9 El artículo 309 de la Directiva IVA tiene el siguiente tenor:

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

[...]»

10 El artículo 370 de la Directiva IVA dispone:

«Los Estados miembros que, el 1 de enero de 1978, gravaban las operaciones cuya lista figura en

la parte A del anexo X, podrán seguir gravándolas.»

11 El punto 4 de la parte A, titulada «Operaciones que los Estados miembros pueden seguir gravando», del anexo X de esta Directiva establece:

«Prestaciones de servicios de agencias de viajes indicadas en el artículo 306, así como las de las agencias de viajes que actúan en nombre [y] por cuenta del viajero, para viajes efectuados fuera de la Comunidad.»

Derecho belga

12 De la resolución de remisión y de los autos remitidos al Tribunal de Justicia se desprende que el Derecho belga pertinente se encuentra en el Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde (Código del impuesto sobre el valor añadido), en los términos introducidos por una Ley de 3 de julio de 1969 (*Belgisch Staatsblad* de 17 de julio de 1969, p. 7046), en su versión vigente en el momento de los hechos de los litigios principales (en lo sucesivo, «Código del IVA»).

13 Consta que, antes del 1 de diciembre de 1977, las prestaciones realizadas por las agencias de viajes consistentes en organizar viajes fuera de la Unión Europea estaban exentas.

14 El Código del IVA fue modificado mediante una Ley de 29 de noviembre de 1977, que entró en vigor el 1 de diciembre de 1977, que sometía estas prestaciones al IVA.

15 De los autos remitidos al Tribunal de Justicia se desprende también que el Código del IVA fue nuevamente modificado por un Real Decreto de 28 de diciembre de 1999, aplicable a partir del 1 de enero de 2000. En virtud de este Decreto, las prestaciones de servicios de las agencias de viajes relativas a viajes efectuados fuera de la Unión dejaron de asimilarse a actividades de intermediarios. No obstante, estas operaciones han seguido estando sometidas al IVA.

Hechos de los litigios principales y cuestiones prejudiciales

16 Jetair es una sociedad belga, sujeto pasivo del IVA por su actividad como agencia de viajes. A partir del 1 de febrero de 2009, se adhirió al grupo Travel4you, que comprende también otras seis sociedades que ejercen esa actividad.

17 Jetair y Travel4you organizan viajes turísticos para los que recurren a los servicios de terceros, en particular de hosteleros y compañías aéreas.

18 Al estimar que los viajes organizados fuera de la Unión no están sometidos al IVA, cada uno de los demandantes presentó una solicitud de devolución del IVA que se le reclamaba por tales viajes.

19 La primera solicitud se refería a los importes de IVA correspondientes a viajes organizados durante el período que abarcaba los años 2001 a 2006 y recogidos en una declaración de IVA del mes de septiembre de 2007. La oficina de inspección del IVA de Ostende, que puso de manifiesto su desacuerdo con los importes reclamados, practicó una retención por importe de unos 55.700.000 euros y levantó un acta de infracción.

20 La segunda solicitud se refería a los importes de IVA correspondientes a viajes organizados durante el período iniciado en el año 2007 y concluido en el mes de enero de 2010 y recogidos en una declaración de IVA del mes de marzo de 2010. La oficina de inspección del IVA de Ostende, que puso de manifiesto su desacuerdo con los importes reclamados, practicó una retención por importe de unos 37.600.00 euros y levantó un acta de infracción.

21 Jetair y los miembros de Travel4you presentaron, el 21 de diciembre de 2010 y el 24 de octubre de 2011, respectivamente, una demanda ante el rechtbank van eerste aanleg te Brugge (Tribunal de Primera Instancia de Brujas), el cual acumuló ambos asuntos.

22 Ante el tribunal remitente, los demandantes alegaron que la disposición transitoria que figura en el artículo 28, apartado 3, de la Sexta Directiva no autorizaba al legislador belga a modificar su legislación en sentido contrario al de dicha Directiva justo antes de la fecha de entrada en vigor de ésta. Sostenían que, en virtud de su artículo 26, apartado 3, reproducido en el artículo 309 de la Directiva IVA, debe eximirse la prestación de la agencia cuando las operaciones para las que la agencia de viajes recurre a otros sujetos pasivos sean efectuadas por estos últimos fuera de la Unión.

23 Al haber sostenido el FOD Financiën, por el contrario, que el legislador belga había podido decidir gravar, en virtud del artículo 28, apartado 3, de la Sexta Directiva, tales operaciones, el tribunal remitente alberga dudas acerca de la respuesta que debe darse a los litigios principales.

24 En estas circunstancias, el rechtbank van eerste aanleg te Brugge decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las cuestiones prejudiciales siguientes:

- «1) ¿Puede modificar el legislador belga la normativa nacional para gravar una prestación exenta –en el caso de autos, los viajes efectuados fuera de la Unión– en un momento (el 1 de diciembre de 1977) que se sitúa justo antes de la entrada en vigor de la Sexta Directiva (el 1 de enero de 1978), y eludir, de esta manera, la cláusula de «*standstill*» mencionada en el artículo 28, apartado 3, de la Sexta Directiva (artículo 370 de la Directiva [IVA]), que establece que únicamente podrán seguir gravándose los viajes en cuestión si ya lo estaban antes de la entrada en vigor de la Sexta Directiva?
- 2) ¿Debía abstenerse el legislador belga, a partir del 13 de junio de 1977 (fecha de publicación de la Sexta Directiva), de gravar los viajes efectuados fuera de la Unión?
- 3) ¿Infringe el legislador belga el artículo 309 de la Directiva [IVA] al no equiparar las agencias de viajes con los intermediarios en cuanto a las operaciones que efectúan fuera de la [Unión] y al seguir gravando, no obstante, estas prestaciones?
- 4) ¿Violan los artículos 309, 153, 370 y el anexo X, de la Directiva [IVA] los principios generales del Derecho comunitario, los principios de igualdad y de proporcionalidad, y las disposiciones relativas a la libre circulación de personas, mercancías y servicios, en particular los artículos [43 CE y 56 CE], al permitir que los Estados miembros opten entre gravar o no los servicios vinculados a los viajes efectuados fuera de la [Unión]?
- 5) ¿Ha actuado el Estado belga violando los principios del Derecho comunitario, en particular los principios de igualdad, de proporcionalidad y de neutralidad fiscal del IVA, al someter a gravamen mediante Real Decreto de 28 de noviembre de 1999 únicamente a las agencias de viajes en cuanto a los viajes efectuados fuera de la Unión, y no a los intermediarios?»

Sobre las cuestiones prejudiciales

Sobre las cuestiones prejudiciales primera y segunda

25 Procede recordar, con carácter preliminar, que, según el artículo 191 del Tratado CEE, párrafo segundo, aplicable en el momento de adopción de la Sexta Directiva, las directivas se notificarán a sus destinatarios y surtirán efecto a partir de tal notificación. Así pues, para determinar el inicio del período de transposición de esta Directiva no era pertinente la fecha de publicación, sino la fecha de notificación de la Sexta Directiva al Estado miembro interesado.

26 Es necesario señalar también que la modificación legislativa controvertida en los litigios principales, adoptada el 1 de diciembre de 1977, tuvo lugar entre la fecha de notificación de la Sexta Directiva al Reino de Bélgica, el 23 de mayo de 1977, y la fecha en la que, de conformidad con el artículo 1 de dicha Directiva, ésta debía haber quedado incorporada en ese Estado miembro, a saber, el 1 de enero de 1978. En consecuencia, esta modificación tuvo lugar durante el período de transposición de la Sexta Directiva en el Estado miembro interesado.

27 De este modo, mediante sus dos primeras cuestiones prejudiciales, que procede examinar conjuntamente, el tribunal remitente desea saber, en esencia, si el artículo 28, apartado 3, de la Sexta Directiva y el artículo 370 de la Directiva IVA se oponen a la introducción por un Estado miembro antes del 1 de enero de 1978, durante el período de transposición de la Sexta Directiva, de una disposición que modifica su legislación existente sometiendo al IVA las operaciones de las agencias de viajes relativas a viajes efectuados fuera de la Unión.

28 Consta que, según la legislación controvertida en los litigios principales, hasta el 1 de diciembre de 1977, las prestaciones de servicios de las agencias de viajes relativas a viajes efectuados fuera de la Unión estaban exentas y que fueron gravadas a partir de esa fecha, pese a que el régimen especial de las agencias de viaje establecido por la Sexta Directiva prevé, en su artículo 26, apartado 3, que estas prestaciones están exentas.

29 No obstante, el artículo 28, apartado 3, de la Sexta Directiva introdujo una cláusula de «*standstill*» según la cual los Estados miembros podrían durante el período a que se refiere el artículo 28, apartado 4, de la Sexta Directiva, continuar sometiendo al IVA las operaciones que estuvieran exentas del mismo en virtud del artículo 15 de la misma y cuya lista se encuentra en el Anexo E de dicha Directiva.

30 El período controvertido, de carácter transitorio e inicialmente fijado en cinco años a partir del 1 de enero de 1978, perduró más allá de ese límite al no haber intervenido el Consejo de la Unión.

31 Del tenor literal del artículo 28, apartados 3 y 4, de la Sexta Directiva, en relación con el artículo 15 y el anexo E de la misma, resulta que el legislador de la Unión atribuyó la facultad de establecer una excepción a la obligación de eximir las prestaciones a que se refiere el artículo 26, apartado 3, de esa Directiva a los Estados miembros cuya legislación gravara dichas prestaciones antes del 1 de enero de 1978.

32 El artículo 370 de la Directiva IVA, que reprodujo, en esencia, la expresión del artículo 28, apartado 3, de la Sexta Directiva, estableciendo que los Estados miembros que, el 1 de enero de 1978, gravaban las operaciones cuya lista figura en la parte A del anexo X de la Directiva IVA podrían seguir gravándolas, corrobora esta interpretación. El punto 4 de la parte A de este anexo X cita las prestaciones de servicios de las agencias de viajes que actúan en nombre y por cuenta del viajero, para viajes efectuados fuera de la Unión.

33 A juicio de los demandantes, los Estados miembros podían seguir gravando las operaciones controvertidas en la medida en que, en virtud de su legislación nacional, estas operaciones ya estuvieran sometidas al IVA antes del 1 de enero de 1978. En cambio, basándose en la sentencia del Tribunal de Justicia de 18 de diciembre de 1997, *Inter-Environnement Wallonie* (C-129/96, Rec. p. I-7411, apartado 45), los demandantes consideran que esta facultad no permitía a esos mismos Estados modificar su legislación, durante el período de transposición de la Sexta Directiva, y gravar dichas operaciones.

34 Por el contrario, la Comisión considera que la modificación legislativa controvertida no es contraria a la Sexta Directiva, interpretada a la luz de la sentencia *Inter-Environnement Wallonie*, antes citada, a la vista de las disposiciones expresas de esta Directiva. Dicha institución precisa que el legislador de la Unión insertó precisamente la excepción relativa a las agencias de viajes para tener en cuenta una preocupación del Reino de Bélgica.

35 Procede recordar que, según una jurisprudencia reiterada, durante el plazo de adaptación del Derecho interno a una directiva, los Estados miembros destinatarios de la misma deben abstenerse de adoptar disposiciones que puedan comprometer gravemente el resultado prescrito por ésta (véanse, en particular, las sentencias *Inter-Environnement Wallonie*, antes citada, apartado 45, y de 4 de julio de 2006, *Adeneler y otros*, C-212/04, Rec. p. I-6057, apartado 121).

36 En consecuencia, es necesario comprobar si, durante el plazo de transposición de la Sexta Directiva, la medida adoptada por un Estado miembro consistente en modificar la legislación nacional gravando las operaciones controvertidas pudo comprometer gravemente el resultado prescrito por esta Directiva.

37 Sobre este particular, como se ha declarado en el apartado 31 de la presente sentencia, si los Estados miembros gravaban las operaciones controvertidas a 1 de enero de 1978, podían seguir haciéndolo después de esa fecha. Al haber fijado expresamente la Sexta Directiva la fecha del 1 de enero de 1978 como punto de partida para el eventual mantenimiento de una medida tributaria, no cabe considerar que una ley que grava las operaciones controvertidas, adoptada antes de esa fecha, durante el período de transposición de esa Directiva, pudiese comprometer gravemente el resultado prescrito por dicha Directiva.

38 Por consiguiente, procede responder a las dos primeras cuestiones prejudiciales que el artículo 28, apartado 3, de la Sexta Directiva y el artículo 370 de la Directiva IVA no se oponen a la introducción por un Estado miembro antes del 1 de enero de 1978, durante el período de transposición de la Sexta Directiva, de una disposición que modifica su legislación existente sometiendo al IVA las operaciones de las agencias de viajes relativas a viajes efectuados fuera de la Unión.

Sobre la tercera cuestión prejudicial

39 Mediante su tercera cuestión prejudicial, el tribunal remitente desea, en esencia, que se dilucide si un Estado miembro infringe el artículo 309 de la Directiva IVA al no asimilar las prestaciones de servicios de las agencias de viajes a actividades de intermediarios exentas

cuando estas prestaciones se refieren a viajes efectuados fuera de la Unión y al someter dichas prestaciones al IVA.

40 El artículo 309 de la Directiva IVA, que se inserta en el capítulo dedicado al régimen especial de las agencias de viajes que figura en los artículos 306 a 310 de esta Directiva y cuyo ámbito de aplicación se define en dicho artículo 306, exime determinadas prestaciones de servicios de las agencias de viajes, a saber, las realizadas en el marco de viajes efectuados fuera de la Unión, que quedan asimiladas a una actividad de intermediario exenta en virtud del artículo 153 de dicha Directiva.

41 Como resulta del apartado 32 de la presente sentencia, el artículo 370 de la Directiva IVA permite, no obstante, no aplicar esta disposición facultando a los Estados miembros a gravar las operaciones controvertidas si las gravaban a 1 de enero de 1978.

42 De ello se infiere que si un Estado miembro cumple este requisito, no está obligado a aplicar lo dispuesto en el artículo 309 de la Directiva IVA.

43 Así pues, debe responderse a la tercera cuestión prejudicial que un Estado miembro no infringe el artículo 309 de la Directiva IVA al no asimilar las prestaciones de servicios de las agencias de viajes a actividades de intermediarios exentas cuando estas prestaciones se refieren a viajes efectuados fuera de la Unión y al someter dichas prestaciones al IVA, si dicho Estado miembro sometía estas prestaciones al IVA a 1 de enero de 1978.

Sobre la cuarta cuestión prejudicial

44 Mediante su cuarta cuestión prejudicial, el tribunal remitente desea saber, en esencia, si el artículo 370 de la Directiva IVA, en relación con el punto 4 de la parte A del anexo X de esa Directiva, vulnera el Derecho de la Unión, en particular si viola los principios generales del Derecho, los principios de igualdad de trato y de proporcionalidad y las disposiciones relativas a las libertades fundamentales, al permitir que los Estados miembros opten entre gravar o no los servicios vinculados a los viajes efectuados fuera de la Unión.

45 Como resulta de la respuesta dada a la tercera cuestión prejudicial, dicho artículo 370, en relación con el punto 4 de la parte A del anexo X, permite a los Estados miembros gravar o no las prestaciones de servicios de las agencias de viajes referidas a operaciones efectuadas fuera de la Unión, si dichos Estados gravaban estas prestaciones a 1 de enero de 1978.

46 Ciertamente, al conceder tal facultad a los Estados miembros, el artículo 370 de la Directiva IVA establece un régimen diferente entre los Estados miembros que la ejercitan gravando las prestaciones controvertidas y los que aplican las normas mencionadas en el artículo 309 de la Directiva IVA eximiendo las mismas prestaciones.

47 No obstante, se trata de una facultad atribuida excepcionalmente, siempre que se cumpla el requisito establecido en dicho artículo.

48 Como ha declarado con anterioridad el Tribunal de Justicia, el mantenimiento de este régimen excepcional refleja el carácter progresivo y aún parcial de la armonización de las legislaciones nacionales en materia de IVA (véase, en este sentido, la sentencia de 7 de diciembre de 2006, Eurodental, C-240/05, Rec. p. I-11479, apartado 50). Todavía no se ha alcanzado la armonización prevista en la medida en que el artículo 28, apartado 3, letra a), de la Sexta Directiva y el artículo 370 de la Directiva IVA autorizan a los Estados miembros a seguir manteniendo algunas disposiciones de su legislación nacional existentes a 1 de enero de 1978 que, de no mediar las mencionadas autorizaciones, serían incompatibles con dichas Directivas

(véase, en este sentido, por lo que respecta a la Sexta Directiva, la sentencia Eurodental, antes citada, apartado 51).

49 Incumbe al legislador de la Unión establecer el régimen definitivo de las exenciones del IVA y realizar de esta forma la armonización progresiva de las legislaciones nacionales en materia de IVA (véase la sentencia del Tribunal de Justicia de 13 de julio de 2000, *Idéal tourisme*, C?36/99, Rec. p. I?6049, apartado 39).

50 Mientras el legislador de la Unión no establezca este régimen definitivo y los Estados miembros puedan mantener su legislación existente, ha de admitirse que pueden subsistir diferencias entre éstos sin que dichas diferencias sean contrarias al Derecho de la Unión.

51 En consecuencia, procede responder a la cuarta cuestión prejudicial que el artículo 370 de la Directiva IVA, en relación con el punto 4 de la parte A del anexo X de esa Directiva, no vulnera el Derecho de la Unión al facultar a los Estados miembros para que sigan gravando las prestaciones de servicios de las agencias de viajes vinculadas a los viajes efectuados fuera de la Unión.

Sobre la quinta cuestión prejudicial

52 Mediante su quinta cuestión prejudicial, el tribunal remitente pide que se dilucide, en esencia, si un Estado miembro infringe el Derecho de la Unión, en particular los principios de igualdad, de proporcionalidad y de neutralidad fiscal, al tratar a las agencias de viajes a que se refiere el artículo 26, apartado 1, de la Sexta Directiva y el artículo 306 de la Directiva IVA de modo distinto que a los intermediarios y al establecer una norma, como el Real Decreto de 28 de noviembre de 1999, en virtud de la cual únicamente se gravan las prestaciones de las agencias de viajes, y no las de los intermediarios, cuando se refieren a viajes efectuados fuera de la Unión.

53 De una jurisprudencia reiterada resulta que el principio de igualdad de trato, que en materia de IVA se concreta en el principio de neutralidad fiscal, exige que las situaciones comparables no reciban un trato diferente, a no ser que éste se justifique objetivamente (véanse, en particular, las sentencias del Tribunal de Justicia de 10 de abril de 2008, *Marks & Spencer*, C?309/06, Rec. p. I?2283, apartados 49 y 51, y de 7 de marzo de 2013, *Efir*, C?19/12, apartado 35).

54 Sobre este particular, procede declarar que las agencias de viajes a que se refiere el régimen especial del IVA se definen en el artículo 26, apartado 1, de la Sexta Directiva y en el artículo 306 de la Directiva IVA como las que actúan en su propio nombre con respecto al viajero y utilizan para la realización del viaje entregas y prestaciones de otros sujetos pasivos. Estas disposiciones excluyen expresamente del régimen especial a las agencias de viajes que actúen únicamente en calidad de intermediarias.

55 De dichas disposiciones se desprende que el legislador de la Unión ha considerado que estas dos categorías de agencias de viajes no se hallaban en una situación comparable. Por tanto, el Tribunal de Justicia ya ha puesto de relieve con anterioridad que lo que caracteriza a la actividad de las agencias de viajes a las que se refiere la Sexta Directiva es el hecho de que son operadores económicos que organizan en su propio nombre viajes o circuitos turísticos y que, para suministrar las prestaciones de servicios generalmente vinculadas a este tipo de actividad, recurren a otros sujetos pasivos (véase la sentencia de 22 de octubre de 1998, *Madgett y Baldwin*, C?308/96 y C?94/97, Rec. p. I?6229, apartado 23).

56 De ello se infiere que el legislador nacional no infringe el Derecho de la Unión y, en particular, no viola el principio de igualdad de trato o el principio de neutralidad al tratar de modo distinto estas dos categorías de operadores.

57 Por lo que respecta al principio de proporcionalidad, basta con señalar que no se ha presentado ningún elemento que pueda apoyar una violación de este principio.

58 En consecuencia, debe responderse a la quinta cuestión prejudicial que un Estado miembro no infringe el Derecho de la Unión, en particular los principios de igualdad, de proporcionalidad y de neutralidad fiscal, al tratar a las agencias de viajes a que se refiere el artículo 26, apartado 1, de la Sexta Directiva y el artículo 306 de la Directiva IVA de modo distinto que a los intermediarios y al establecer una norma, como el Real Decreto de 28 de noviembre de 1999, en virtud de la cual únicamente se gravan las prestaciones de dichas agencias de viajes, y no las de los intermediarios, cuando se refieren a viajes efectuados fuera de la Unión.

Costas

59 Dado que el procedimiento tiene, para las partes de los litigios principales, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional nacional, corresponde a éste resolver sobre las costas. Los gastos efectuados por quienes, no siendo partes de los litigios principales, 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 Octava) declara:

- 1) **El artículo 28, apartado 3, 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, y el artículo 370 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, no se oponen a la introducción por un Estado miembro antes del 1 de enero de 1978, durante el período de transposición de la Sexta Directiva 77/388, de una disposición que modifica su legislación existente sometiendo al impuesto sobre el valor añadido las operaciones de las agencias de viajes relativas a viajes efectuados fuera de la Unión Europea.**
- 2) **Un Estado miembro no infringe el artículo 309 de la Directiva 2006/112 al no asimilar las prestaciones de servicios de las agencias de viajes a actividades de intermediarios exentas cuando estas prestaciones se refieren a viajes efectuados fuera de la Unión Europea y al someter dichas prestaciones al impuesto sobre el valor añadido, si dicho Estado miembro sometía estas prestaciones a dicho impuesto a 1 de enero de 1978.**
- 3) **El artículo 370 de la Directiva 2006/112, en relación con el punto 4 de la parte A del anexo X de esa Directiva, no vulnera el Derecho de la Unión al facultar a los Estados miembros para que sigan gravando las prestaciones de servicios de las agencias de viajes vinculadas a los viajes efectuados fuera de la Unión Europea.**

4) Un Estado miembro no infringe el Derecho de la Unión, en particular los principios de igualdad, de proporcionalidad y de neutralidad fiscal, al tratar a las agencias de viajes a que se refieren el artículo 26, apartado 1, de la Directiva 77/388 y el artículo 306 de la Directiva 2006/112 de modo distinto que a los intermediarios y al establecer una norma, como el Real Decreto de 28 de noviembre de 1999, en virtud de la cual únicamente se gravan las prestaciones de dichas agencias de viajes, y no las de los intermediarios, cuando se refieren a viajes efectuados fuera de la Unión Europea.

Firmas

* Lengua de procedimiento: neerlandés.