Edición provisional

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Octava)

de 29 de junio de 2023 (*)

«Procedimiento prejudicial — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido (IVA) — Directiva 2006/112/CE — Régimen especial de las agencias de viajes — Ámbito de aplicación — Consolidador de servicios de alojamiento que adquiere dichos servicios por cuenta propia y los revende a otros profesionales sin servicios adicionales»

En el asunto C-108/22,

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 26 de agosto de 2021, recibida en el Tribunal de Justicia el 16 de febrero de 2022, en el procedimiento entre

Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej

y

C. sp. z o.o., en liquidación,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Octava),

integrado por el Sr. M. Safjan, Presidente de Sala, y los Sres. N. Jääskinen y M. Gavalec (Ponente), Jueces;

Abogado General: Sr. A. Rantos;

Secretario: Sr. A. Calot Escobar;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre del Gobierno polaco, por el Sr. B. Majczyna, en calidad de agente;
- en nombre del Gobierno checo, por los Sres. O. Serdula, M. Smolek y J. Vlášil, en calidad de agentes;
- en nombre de la Comisión Europea, por el Sr. ?. Habiak y la Sra. J. Jokubauskaitė, 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 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación del artículo 306 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 lo sucesivo, «Directiva del IVA»).

2 Esta petición se ha presentado en el contexto de un litigio entre el Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej (Director de Información Nacional del Tesoro, Polonia; en lo sucesivo, «Autoridad Tributaria») y C. sp. z o.o., sociedad en liquidación, en relación con la aplicación del régimen especial del impuesto sobre el valor añadido (IVA) para las agencias de viajes a la reventa, por parte de C., en su propio nombre, de servicios de alojamiento a otros sujetos pasivos sin prestaciones adicionales.

Marco jurídico

Derecho de la Unión

3 El título XII de la Directiva del IVA, dedicado a los «Regímenes especiales», incluye un capítulo 3, rubricado «Régimen especial de las agencias de viajes», en el que figura el artículo 306, que dispone:

«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.»

4 El artículo 307 de esta Directiva regula lo siguiente:

«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.»

5 Con arreglo al artículo 308 de la citada 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.»

6 El artículo 309 de la referida 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 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.

Si las operaciones contempladas en el párrafo primero 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.»

7 El artículo 310 de la Directiva del IVA establece lo siguiente:

«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

8 El artículo 119 de la ustawa o podatku od towarów i usług (Ley del Impuesto sobre Bienes y Servicios), de 11 de marzo de 2004 (Dz. U. n.º 54, posición 535; en lo sucesivo, «Ley del IVA»), dispone:

«1. Sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado 5, constituirá la base imponible de la prestación de servicios de viaje 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 los servicios y el precio de compra abonado por el sujeto pasivo a fin de adquirir de otros sujetos pasivos bienes y servicios que redunden en beneficio directo del viajero. Tienen la consideración de “servicios que redundan en beneficio directo del viajero” los servicios que constituyen un elemento de la prestación, especialmente el transporte, el alojamiento, la manutención y los seguros.

3. Lo dispuesto en el apartado 1 será de aplicación cualquiera que sea el destinatario de los servicios de viaje, siempre y cuando el sujeto pasivo:

- 1) (derogado)
- 2) actúe frente al destinatario de los servicios en nombre propio y por cuenta propia;
- 3) adquiera de otros sujetos pasivos, para llevar a cabo la prestación, bienes y servicios que redunden en beneficio directo del viajero;
- 4) (derogado)

[...]»

Litigio principal y cuestión prejudicial

9 C., sociedad polaca sujeta al IVA, desarrolla una actividad económica como «consolidador de servicios hoteleros». En el marco de esa actividad, ofrece a sus clientes, a saber, entidades que desarrollan una actividad mercantil, la posibilidad de reservar servicios de alojamiento en hoteles y otros establecimientos que tengan una función similar, situados en Polonia y en el extranjero.

10 Dado que C. carece de instalaciones de alojamiento propias, adquiere, en nombre propio y por cuenta propia, los servicios de alojamiento de otros sujetos pasivos del IVA y los revende

posteriormente a sus clientes.

11 En función de las necesidades y expectativas de sus clientes, C. ofrece también asesoramiento sobre la elección del alojamiento y asistencia para la organización del viaje. No obstante, el órgano jurisdiccional remitente señala que, en la mayoría de los casos, C. solo suministra un servicio de alojamiento. El precio al que revende ese servicio de alojamiento incluye el coste de adquisición de dicho servicio y el margen de C., en forma de precio de reserva cuyo fin es cubrir los gastos de la operación.

12 En su contestación a una consulta tributaria, de 27 de abril de 2017, la Autoridad Tributaria consideró que la reventa de servicios de alojamiento realizada por C. no estaba comprendida en el concepto de «servicios de viaje» contemplado, en esencia, en el artículo 119 de la Ley del IVA, contrariamente a lo que alegaba C. En efecto, dicha Autoridad estimó, en esencia, que, para que un servicio se considere un servicio de viaje, debe consistir en un servicio complejo que comprenda un conjunto de servicios externos e internos y que esté compuesto por más de una prestación. Sin embargo, a su juicio, los servicios prestados por C., que solo cubren el alojamiento, no constituyen un servicio de viaje, ya que no se trata de tal servicio complejo.

13 C. impugnó esa decisión ante el Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (Tribunal de lo Contencioso-Administrativo de Voivodato de Breslavia, Polonia), que, en una resolución de 16 de noviembre de 2017, declaró fundado el recurso y estimó que los servicios prestados por C. debían ser gravados, en concepto de «servicios de viaje», con arreglo al régimen especial previsto en el artículo 119 de la Ley del IVA. Ese órgano jurisdiccional basó su razonamiento en una interpretación literal y contextual de dicha disposición, así como en el hecho de que esta transpone el artículo 306 de la Directiva del IVA y que, por consiguiente, procede aplicar la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea a este respecto.

14 La Autoridad Tributaria interpuso recurso de casación contra dicha sentencia ante el Naczelny Sąd Administracyjny (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, Polonia), que es el órgano jurisdiccional remitente. La referida Autoridad alega que el órgano jurisdiccional de primera instancia ha infringido el artículo 119, apartado 1, de la Ley del IVA al considerar que el servicio de que se trata no debe cumplir el requisito del carácter complejo para ser calificado de «servicio de viaje». Según la Autoridad Tributaria, un servicio de alojamiento, propuesto por sí solo, no constituye un servicio de viaje y, por tanto, no puede acogerse al régimen especial de las agencias de viajes, que establece una imposición del IVA sobre el margen.

15 El órgano jurisdiccional remitente, que ha de resolver el recurso de casación, considera que, para determinar si el servicio controvertido en el litigio principal está comprendido en el régimen especial previsto en el artículo 119 de la Ley del IVA, procede examinar, en particular, el artículo 306 de la Directiva del IVA. A este respecto, el órgano jurisdiccional remitente invoca la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la que —a su juicio— se desprende, en esencia, que el régimen especial establecido en los artículos 306 a 310 de la Directiva del IVA se aplica también a los servicios de alojamiento vendidos sin prestaciones adicionales. Por lo tanto, el órgano jurisdiccional remitente considera que tales servicios pueden estar comprendidos en el ámbito de aplicación de dicho régimen especial aunque no presenten un carácter complejo.

16 Precisa que esta interpretación es compatible con el principio de neutralidad establecido en la Directiva del IVA. En efecto, si la reventa de servicios de alojamiento suministrados sin servicios adicionales fuera gravada con arreglo a las normas generales, a diferencia de la reventa de tales servicios acompañados de prestaciones adicionales, se vulneraría el principio de neutralidad.

17 No obstante, el órgano jurisdiccional remitente considera que la interpretación de la

disposición en cuestión de la Directiva del IVA por parte del Tribunal de Justicia permitirá disipar las dudas subsistentes en el asunto que debe resolver.

18 En esas circunstancias, el Naczelny Sąd Administracyjny (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo) ha decidido suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial:

«¿Debe interpretarse el artículo 306 de la Directiva [del IVA] en el sentido de que resulta aplicable a un sujeto pasivo, consolidador de servicios hoteleros, que adquiere y revende servicios de alojamiento a otras personas que ejercen una actividad económica, cuando dichas transacciones no van acompañadas de ningún otro servicio adicional?»

Sobre la cuestión prejudicial

19 Mediante su cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si el artículo 306 de la Directiva del IVA debe interpretarse en el sentido de que la prestación de un sujeto pasivo consistente en adquirir servicios de alojamiento de otros sujetos pasivos y revenderlos a otros operadores económicos está comprendida en el régimen especial del IVA aplicable a las agencias de viajes, aunque esos servicios no vayan acompañados de servicios adicionales.

20 Con carácter preliminar, procede señalar que el régimen especial del IVA aplicable a las agencias de viajes, establecido en los artículos 306 a 310 de la Directiva del IVA, contiene reglas propias de la actividad de estas agencias, que constituyen una excepción al sistema común del IVA. En este contexto, el Tribunal de Justicia ha declarado que, como excepción al sistema común de la Directiva del IVA, dicho régimen especial solo debe aplicarse en la medida necesaria para alcanzar su objetivo (sentencia de 19 de diciembre de 2017, Skarpa Travel, C-422/17, EU:C:2018:1029, apartados 24 y 27 y jurisprudencia citada).

21 A este respecto, el objetivo esencial de las normas relativas al régimen especial del IVA aplicable a las operaciones de las agencias de viajes 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. En efecto, 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 (sentencias de 12 de noviembre de 1992, Van Ginkel, C-163/91, EU:C:1992:435, apartado 14, y de 25 de octubre de 2012, Kozak, C-557/11, EU:C:2012:672, apartado 19).

22 Más concretamente, conforme al artículo 306 de la Directiva del IVA, los Estados miembros aplicarán el citado régimen del IVA a las operaciones de las agencias de viajes, en tanto 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 adquiridas de otros sujetos pasivos.

23 En el caso que nos ocupa, de la petición de decisión prejudicial se desprende que C., como consolidador de servicios hoteleros, adquiere en nombre propio servicios de alojamiento de otros sujetos pasivos para revenderlos seguidamente a sus propios clientes, entidades que desarrollan una actividad mercantil. De ello se desprende que una sociedad como C. cumple los requisitos materiales establecidos en el artículo 306 de la Directiva del IVA para poder acogerse, en principio, al régimen especial de tributación previsto en dicho artículo.

24 Además, procede señalar que, en el marco de sus actividades, C. efectúa operaciones

idénticas, o al menos comparables, a las de una agencia de viajes o un organizador de circuitos turísticos. En este sentido, el órgano jurisdiccional remitente señala que, en función de las necesidades y expectativas de sus clientes, esa sociedad presta también de forma ocasional asesoramiento sobre la elección del alojamiento y asistencia para la organización de los viajes.

25 No obstante, procede examinar si la prestación de servicios de alojamiento está comprendida en el régimen especial de las agencias de viajes cuando no va acompañada de servicios adicionales.

26 A este respecto, de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se desprende que excluir del ámbito de aplicación del artículo 306 de la Directiva del IVA las prestaciones realizadas por una agencia de viajes por el mero hecho de que únicamente consistan en proporcionar un alojamiento llevaría 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. Tal régimen tributario sería contrario a los objetivos de esta Directiva (véase, en este sentido, la sentencia de 19 de diciembre de 2018, Alpenchalets Resorts, C-552/17, EU:C:2018:1032, apartados 25 a 28 y jurisprudencia citada).

27 De ello se deduce que el hecho de que una agencia de viajes proporcione un alojamiento vacacional está comprendido en este régimen tributario especial, aun cuando dicha prestación incluya únicamente el alojamiento. A este respecto, es preciso señalar que, habida cuenta de que la mera provisión de alojamientos vacacionales por la agencia de viajes resulta suficiente para que se aplique el régimen especial establecido en los artículos 306 a 310 de la Directiva del IVA, la importancia de otras entregas de bienes o prestaciones de servicios que eventualmente se añadan a esta provisión de alojamientos no tiene incidencia en la calificación jurídica de tal situación, es decir, que esta situación está comprendida en el régimen especial de las agencias de viajes (véase, en este sentido, la sentencia de 19 de diciembre de 2018, Alpenchalets Resorts, C-552/17, EU:C:2018:1032, apartados 29 y 33).

28 Por consiguiente, el Tribunal de Justicia ha declarado que los artículos 306 a 310 de la Directiva del IVA deben interpretarse en el sentido de que la mera puesta a disposición por parte de una agencia de viajes de un inmueble vacacional que esta ha tomado en arrendamiento de otros sujetos pasivos o dicha puesta a disposición de un inmueble vacacional junto con prestaciones adicionales, con independencia de la importancia de estas últimas, constituyen cada una de ellas un servicio único comprendido en el régimen especial de las agencias de viaje (sentencia de 19 de diciembre de 2018, Alpenchalets Resort, C-552/17, EU:C:2018:1032, apartado 35).

29 En el presente asunto, de la petición de decisión prejudicial se desprende que C. vende servicios de alojamiento en hoteles y en otros establecimientos que tengan una función similar, tanto en Polonia como en el extranjero. Pues bien, la jurisprudencia del Tribunal de Justicia dictada en el contexto del suministro de un alojamiento vacacional por una agencia de viajes, como se desprende de los apartados 26 a 28 de la presente sentencia, resulta aplicable también a la venta de servicios de alojamiento en hoteles y en otros establecimientos. A este respecto, debe precisarse, en particular, que la diversidad geográfica de los hoteles y establecimientos que son objeto de tales servicios podría, por sí misma, causar dificultades prácticas que este régimen tributario especial pretende evitar, de conformidad con la jurisprudencia mencionada en el apartado 21 de la presente sentencia.

30 Habida cuenta de las consideraciones anteriores, procede responder a la cuestión prejudicial planteada que el artículo 306 de la Directiva del IVA debe interpretarse en el sentido de que la prestación de un sujeto pasivo consistente en adquirir servicios de alojamiento de otros sujetos pasivos y revenderlos a otros operadores económicos está comprendida en el régimen

especial del IVA aplicable a las agencias de viajes, aunque esos servicios no vayan acompañados de servicios adicionales.

Costas

31 Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional remitente, 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 Octava) declara:

El artículo 306 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido,

debe interpretarse en el sentido de que

la prestación de un sujeto pasivo consistente en adquirir servicios de alojamiento de otros sujetos pasivos y revenderlos a otros operadores económicos está comprendida en el régimen especial del IVA aplicable a las agencias de viajes, aunque esos servicios no vayan acompañados de servicios adicionales.

Firmas

* Lengua de procedimiento: polaco.