

CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL

SR. CLAUS GULMANN

presentadas el 1 de octubre de 1992 *

*Señor Presidente,
Señores Jueces,*

1. En un asunto pendiente, el *Gerechtshof te Amsterdam* estimó que era preciso resolver sobre si una determinada actividad imponible estaba comprendida en el artículo 26 de la Sexta Directiva del Consejo sobre el IVA,¹ que establece un régimen especial para las agencias de viajes.² A tal efecto, planteó dos cuestiones prejudiciales al Tribunal de Justicia.

2. El asunto tiene su origen en un litigio entre las autoridades tributarias neerlandesas y una empresa neerlandesa que organiza circuitos turísticos (en lo sucesivo, «Van Ginkel»). El litigio versa sobre la parte de la actividad de Van Ginkel consistente en organizar lo que ella denomina «vacaciones en automóvil». Esta fórmula vacacional se caracteriza por el hecho de que el viajero se hace cargo personalmente del transporte hasta el lugar de vacaciones, donde Van Ginkel pone a su disposición alojamientos de vacaciones. El litigio se limita al caso en que el alojamiento de vacaciones es propiedad de un tercero y está situado en los Paí-

ses Bajos. El viajero «compra» la prestación, es decir, una corta estancia en la residencia de vacaciones, directamente a Van Ginkel o a través de otra agencia de viajes. Van Ginkel paga al propietario del alojamiento y retiene de dicho pago una comisión del 20 % de la renta. Van Ginkel, considerando que la comisión constituía la base imponible correcta, calculó el IVA sobre el importe de la comisión. Las autoridades fiscales practicaron una liquidación complementaria, ya que consideraron que la base imponible estaba constituida por la totalidad del importe de la renta.

3. El régimen especial de las agencias de viajes se aplica, según el artículo 26 de la Sexta Directiva, cuando se cumplen determinados requisitos e implica, en ciertos aspectos, algunas excepciones a las normas generales de la Directiva en materia de cálculo y recaudación del IVA.

A tenor del apartado 1 del artículo 26, los Estados miembros aplican el régimen especial a las operaciones de las agencias de viajes y de las empresas organizadoras de circuitos turísticos, a los que, en lo sucesivo, denominaré, para mayor comodidad, simplemente «agencias de viajes». El artículo 26 sólo se aplica 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».

* Lengua original: danés.

1 — Directiva 77/388/CEE, 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).

2 — El 15 de septiembre de 1992, presenté conclusiones en el asunto C-74/91, Comisión/Alemania (sentencia de 27 de octubre de 1992, Rec. pp. I-5383 y ss., especialmente p. I-5404) que tenía por objeto el apartado 3 del artículo 26 de la Sexta Directiva relativa al IVA. El asunto de autos versa, más concretamente, sobre las disposiciones de los apartados 1 y 2 del artículo 26.

En el apartado 2 del artículo 26 se dispone:

- 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 país en que la agencia de viajes tenga su domicilio, y
- la base imponible es el *margen* de la agencia de viajes, es decir, la diferencia entre el precio que el viajero debe pagar a la agencia de viajes y el costo soportado por la agencia de viajes por la compra a otros sujetos pasivos de prestaciones que redunden en beneficio directo del viajero.

En el apartado 3 del artículo 26, que no resulta directamente pertinente en el presente caso, se establece que la base imponible, es decir, el margen, se reduce cuando las prestaciones son proporcionadas al viajero fuera de la Comunidad.

En el apartado 4 del artículo 26 se dispone que las agencias de viajes no pueden practicar la deducción del IVA que haya sido pagado por los sujetos pasivos a los cuales la agencia haya comprado las prestaciones proporcionadas.

El artículo 26 contiene, por tanto, para las agencias de viajes contempladas, normas prácticas para el cálculo del IVA, que se explican, de una parte, por los problemas que

se derivan de la situación especial de dichas empresas en su calidad de suministradores de prestaciones habitualmente combinadas y, de otra, y en especial, por el hecho de que a menudo se trata de prestaciones realizadas en países distintos de aquel en el que están establecidas las agencias de viajes. Uno de los principales objetivos del régimen es evitar los problemas a los que se enfrentarían las agencias de viajes en sus relaciones con las autoridades tributarias de otros Estados miembros si se aplicaran las normas generales en materia de cálculo, pago y deducción del IVA. Las prestaciones que se incluyen en la venta de un viaje por la agencia de viajes a un cliente, consistentes, por ejemplo, en el alojamiento, la alimentación y el transporte a otros Estados miembros, están gravadas en virtud de la normativa de dichos países, mientras que, respecto de las «prestaciones propias» de la agencia de viajes, el impuesto se paga sobre el margen en el Estado miembro de la agencia de viajes. Aun cuando una parte importante de los motivos subyacentes a las disposiciones del artículo 26 radican en los elementos típicamente transfronterizos de la actividad de la agencia de viajes, está fuera de duda, sin embargo, que el artículo 26 se aplica igualmente a las actividades de la agencia de viajes que se ejercen en un único Estado miembro.

Procede, asimismo, subrayar —como lo hizo especialmente la Comisión— que la aplicación del artículo 26 presupone *que* la agencia de viajes utilice, para la realización del viaje, prestaciones de *otros sujetos pasivos* y *que* el margen de la agencia de viajes esté constituido por la diferencia entre el precio que el viajero debe pagar a la agencia de viajes y el costo soportado por la agencia de viajes por la compra a *otros sujetos pasivos* de prestaciones que redunden en beneficio directo del viajero. Ello tiene dos consecuencias. En primer lugar, el artículo 26 no

se aplica cuando la agencia de viajes utiliza exclusivamente sus propias prestaciones o prestaciones proporcionadas por personas que no son sujetos pasivos, y, en segundo lugar, el margen sobre el cual la agencia de viajes debe pagar el IVA, con arreglo al apartado 2, comprende tanto las prestaciones propias como las prestaciones proporcionadas por personas que no son sujetos pasivos. Dichos datos implican igualmente que, en cualquier caso, en un asunto como el presente, poco importa, a efectos de la cuota del IVA a pagar por el viajero, que las denominadas vacaciones «en automóvil» estén comprendidas o no en el artículo 26.

4. El *Gerechthof* de Amsterdam ha considerado probado, en su resolución de remisión, que Van Ginkel es una empresa que organiza circuitos turísticos y explota agencias de viajes, y que, por tanto, la sociedad cumple dicho requisito para la aplicación del apartado 1 del artículo 26. El *Gerechthof* ha considerado asimismo demostrado que Van Ginkel actúa, a efectos del artículo 26, «en su propio nombre frente al viajero», y que no interviene en calidad de intermediario. Sin embargo, la única duda que se plantea el *Gerechthof* es si, en el presente caso, se cumplen los requisitos de aplicación del artículo 26. A este respecto, declara:

«Es dudosa la cuestión de si la celebración (por una agencia de viajes) de un contrato relativo a la puesta a disposición de un alojamiento de vacaciones para estancias de corta duración [...] sin hacerse cargo (la agencia) del transporte de ida y vuelta del viajero al alojamiento de vacaciones ofrecido puede entenderse comprendida en la *realización del viaje* en el sentido contemplado en dicho artículo o sólo puede considerarse como *arrendamiento de dicho alojamiento*.»

Para despejar dicha duda el *Gerechthof* ha remitido al Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas la siguiente cuestión prejudicial:

«¿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?»

5. El Gobierno neerlandés alega que existen motivos razonables para responder negativamente a dicha cuestión. En especial, observa que el transporte constituye un elemento característico de un viaje. Observa, asimismo, que el artículo 26 presupone necesariamente que la prestación de servicios vendida a los viajeros esté integrada por un conjunto de prestaciones. En este contexto, el Gobierno destaca que el artículo 26 habla de manera consecuyente del suministro de prestaciones y, por tanto, presupone necesariamente que la agencia de viajes proporciona más de una prestación. El Gobierno hace referencia, asimismo, al apartado 2, a tenor del cual las «operaciones» efectuadas por las agencias de viajes deberán considerarse una «prestación de servicio única».

6. Van Ginkel, los Gobiernos alemán y británico, así como la Comisión, están de

acuerdo todos ellos en considerar que el artículo 26 no entraña que las prestaciones vendidas por la agencia de viajes incluyan el transporte. Descartan igualmente la posibilidad de que el artículo 26 presuponga que la prestación de servicios vendida abarque un conjunto de prestaciones.

7. A mi juicio, resulta indudable que procede responder a la pregunta planteada en el sentido de que el arrendamiento, por agencias de viajes, de alojamientos de vacaciones pertenecientes a terceros, a viajeros que se hacen cargo personalmente del transporte de ida al alojamiento de vacaciones y de vuelta del mismo está comprendido en el artículo 26.

No hay nada en el tenor de la disposición que invalide dicha solución. Teniendo en cuenta el lugar que ocupa el concepto de «realización del viaje» en los apartados 1 y 2, no cabe suponer que el uso del concepto pretenda restringir el ámbito de aplicación de la disposición. Dicho uso del concepto probablemente no tiene más finalidad que la de subrayar que la prestación proporcionada debe ser un elemento de un viaje, pero no que el viaje, es decir, el transporte, deba necesariamente formar parte de la prestación proporcionada.

Los objetivos de la disposición se oponen a una interpretación restrictiva. Dichos objetivos no apuntan a que se atribuya una importancia especial a la cuestión de si la prestación de servicios proporcionada comprende el transporte o si es necesario que se suministren varias prestaciones. Los problemas prácticos que resultan para las agencias

de viaje con ocasión del suministro de prestaciones en otros Estados miembros y que la disposición pretende resolver, se plantean también con ocasión del suministro de una o de más prestaciones que no comprendan el transporte. En este contexto, está claro que debe interpretarse la disposición de la misma manera tanto si la prestación o las prestaciones se proporcionan concretamente en otros Estados como en el propio país de la agencia de viajes.

Como indican Van Ginkel y el Gobierno británico, por otra parte, probablemente es cierto que una interpretación restrictiva del artículo 26 daría lugar a dificultades prácticas en determinados casos, en especial cuando la agencia de viajes «compra» un número dado de noches de estancia en otro Estado miembro sin saber si la prestación que se proporcionará posteriormente al viajero incluirá el transporte.

Dicha solución queda asimismo corroborada por el hecho de que el Comité Consultivo del Impuesto sobre el Valor Añadido³ señaló, con motivo de una reunión celebrada en abril de 1984, que estimaba que el artículo 26 se aplicaba cuando la agencia de viajes utiliza, para la realización del viaje, como mínimo, una prestación proporcionada por otro sujeto pasivo.

8. Dichos motivos son suficientes, a mi juicio, para demostrar que procede responder a la cuestión planteada en el sentido de que el artículo 26 se aplica también cuando el cliente se hace cargo personalmente del transporte hasta el alojamiento de vacaciones, y estimo, en consecuencia, que no es necesario examinar los otros argumentos citados en apoyo de dicha interpretación y

³ — Este Comité se constituyó con arreglo al artículo 29 de la Directiva. Está integrado por representantes de los Estados miembros y de la Comisión. Sus dictámenes no son vinculantes.

que fueron presentados en el informe para la vista.

9. El Gerechtshof planteó otra cuestión, cuyo tenor es el siguiente:

«¿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?»

En lo que respecta a dicha cuestión, cabe observar brevemente, de una parte, que la respuesta a la primera cuestión presupone que la empresa sujeto pasivo es una agencia de viajes o una empresa que organiza circuitos turísticos y, de otra, que de la respuesta a la primera cuestión se deduce que la cuestión de si la referida prestación proporcionada al cliente comprende igualmente el transporte de ida y vuelta al alojamiento de vacaciones carece de importancia para la aplicación del artículo 26.

En consecuencia, la respuesta a la primera cuestión hace innecesaria la respuesta a la segunda.

Conclusiones

10. Por consiguiente, propongo al Tribunal de Justicia que responda a las cuestiones planteadas por el Gerechtshof te Amsterdam de la siguiente manera:

«Procede interpretar el artículo 26 en el sentido de que dicha disposición contempla las operaciones que efectúa una agencia de viajes o una empresa que organiza circuitos turísticos consistentes en el arrendamiento a los viajeros de alojamientos de vacaciones pertenecientes a un tercero aun cuando el viajero se haga cargo personalmente del transporte de ida y vuelta al alojamiento de vacaciones.»