

INFORME PARA LA VISTA presentado en el asunto C-163/91 *

I. Hechos y procedimiento

presente artículo los organizadores de circuitos turísticos tendrán igualmente la consideración de agencias de viajes.

A. Marco jurídico del litigio

1. Disposiciones comunitarias

a) El presente asunto tiene por objeto 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»), y, más concretamente, las disposiciones de dicha Directiva relativas a las agencias de viajes.

b) En el artículo 26 de la Sexta Directiva, relativo al régimen especial de las agencias de viajes, se 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

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 presta-

* Lengua de procedimiento: neerlandés.

ción 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.»

c) En el artículo 15 de la Sexta Directiva, relativo a las exenciones en operaciones de exportación y asimiladas y en transportes internacionales, al que se remiten las disposiciones del apartado 3 del artículo 26, se dispone:

«Sin perjuicio de lo establecido en otras disposiciones comunitarias, los Estados miembros eximirán, en las condiciones por ellos fijadas y a fin de asegurar la aplicación correcta y simple de las exenciones previstas a continuación y de evitar todo posible fraude, evasión o abuso:

[...]

14. Las prestaciones de servicios realizadas por los intermediarios que actúen en nombre y por cuenta de terceros, cuando intervengan en las operaciones enunciadas en el presente artículo o en operaciones que se lleven a cabo fuera del territorio descrito en el artículo 3.

Esta exención no se aplicará a las agencias de viajes cuando suministren, en nombre y

por cuenta del viajero, prestaciones que se realicen en otros Estados miembros.»

d) A tenor del artículo 11 de la Sexta Directiva, cuyas disposiciones se aplican, de acuerdo con lo establecido en el apartado 1 del artículo 26 antes citado, a las agencias de viajes que actúen únicamente en calidad de intermediarios:

«A. En el interior del país

[...]

3. No se comprenderán en la base imponible:

[...]

c) Las sumas que un sujeto pasivo reciba del comprador de los bienes o del destinatario de la prestación en reembolso de los gastos pagados en nombre y por cuenta de estos últimos y que figuren en su contabilidad en cuentas específicas (léase: transitorias). El sujeto pasivo vendrá obligado a justificar la cuantía efectiva de tales gastos y no podrá proceder a la deducción del impuesto que, eventualmente, los hubiera gravado.»

2. Disposiciones nacionales

a) Los impuestos sobre el volumen de negocios se rigen, en los Países Bajos, por la Wet op de omzetbelasting 1968 (Ley de 1968 relativa al impuesto sobre el volumen de negocios; en lo sucesivo, «Ley nacional»).

En el apartado 3 del artículo 4 de dicha Ley se dispone lo siguiente:

«Los servicios proporcionados a través de un comisionista o de un empresario asimilado que celebra contratos en su propio nombre, pero con arreglo a instrucciones y por cuenta de terceros, se considerarán recibidos y suministrados por dicho empresario.»

En el marco de dichas disposiciones, el importe total facturado por las empresas contempladas queda sujeto al Impuesto sobre el Valor Añadido (en lo sucesivo, «IVA»).

No obstante, el apartado 6 del artículo 8 de la Ley nacional, el artículo 4 del *Uitvoeringsbesluit omzetbelasting 1968* (Reglamento de 1968 de ejecución de la Ley relativa al impuesto sobre el volumen de negocios) y el artículo 5 de la *Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting 1968* (Orden de 1968 de ejecución de la Ley relativa al impuesto sobre el volumen de negocios) contienen disposiciones que excluyen de la base imponible del IVA los importes asimilados a cuentas transitorias (véanse, más adelante, las respuestas del Gobierno neerlandés a las preguntas formuladas por el Tribunal de Justicia).

b) La resolución nº B 71/2260 del Secretario de Estado de Finanzas, de fecha 22 de marzo de 1971, precisa los requisitos que deben cumplirse para que se aplique la Ley nacional a las agencias de viajes, asociaciones de viajes y empresas análogas.

Dicha resolución distingue especialmente entre el arrendamiento de bungalows y apartamentos para estancias de corta duración y la «actividad de intermediación para dicho arrendamiento».

En principio, dichas operaciones están sujetas al IVA.

Se prevén disposiciones especiales para el caso de que el alojamiento o la empresa que ejerza la actividad de intermediación estén situados en el extranjero.

Por lo que se refiere a la actividad de intermediación, en la resolución se establece que la base imponible está constituida por la comisión percibida en el marco de dicha actividad.

B. Hechos

Los hechos, tal y como se deducen principalmente de la resolución de remisión, son los siguientes:

1. Van Ginkel Waddinxveen BV y Reis- en Passagebureau Van Ginkel BV (en lo sucesivo, «Van Ginkel») ejercen la actividad de organizadores de circuitos turísticos y explotan, asimismo, varias agencias de viajes.

a) Ofrecen a sus clientes, entre otras cosas, lo que en su guía se denomina «vacaciones en automóvil».

En el marco de dicha prestación, el cliente se hace cargo personalmente del transporte usando su propio vehículo. Van Ginkel facilita el alojamiento del viajero en un apartamento, bungalow u hotel.

b) Por lo que respecta a las «vacaciones en automóvil» organizadas en los Países Bajos,

los bungalows en los que se alojan los viajeros pertenecen a Van Ginkel o a terceros.

Las condiciones en las que Van Ginkel puede utilizar para sus clientes los bungalows pertenecientes a terceros, se establecen mediante contratos celebrados con los propietarios.

Dichos contratos no tienen por objeto bungalows identificados individualmente, sino bungalows de un tipo determinado, comprometiéndose el propietario a ponerlos a disposición de Van Ginkel durante una temporada turística.

c) La reserva puede efectuarse en una agencia de viajes perteneciente a Van Ginkel o no.

d) Por los bungalows de los que no es propietaria, Van Ginkel percibe una comisión del 20 % del precio de arrendamiento. Cuando la reserva se hace a través de una agencia que no pertenece a Van Ginkel, la comisión pagada por Van Ginkel a dicha agencia oscila entre el 5 % y el 8 % del precio de arrendamiento.

e) El importe de las sumas debidas por Van Ginkel al propietario del bungalow se determina:

— bien mediante una «nota de abono» emitida por Van Ginkel en la que se deduce del importe total del precio del arrendamiento el importe de la comisión del 20 %;

— bien mediante una factura emitida por el propietario del bungalow indicando el importe total del precio del arrendamiento, deduciendo Van Ginkel de la suma indicada en dicha factura el importe de la comisión del 20 %, incrementada con el IVA.

2. Por lo que se refiere al IVA pagado por Van Ginkel en el marco de los programas de «vacaciones en automóvil» organizados en los Países Bajos, procede destacar los elementos siguientes:

a) En los casos en que Van Ginkel es propietaria del bungalow, el IVA se calcula sobre la base del importe del arrendamiento del bungalow.

b) Cuando el bungalow pertenece a un tercero, el IVA se calcula únicamente sobre la base del importe de la comisión percibida por Van Ginkel.

c) Cuando la reserva se ha realizado en una agencia que no pertenece a Van Ginkel, el importe de la comisión pagada por Van Ginkel a dicha agencia se deduce para calcular la base imponible en los casos a) y b).

3. Van Ginkel fue objeto de una liquidación tributaria complementaria relativa al IVA devengado en los casos en que el bungalow, situado en el territorio de los Países Bajos, pertenecía a un tercero. El inspecteur der Omzetbelasting te Utrecht (inspector del impuesto sobre el volumen de negocios) consideró que la prestación de servicios ofrecida en dichos casos por Van Ginkel debía considerarse un arrendamiento de alojamientos de vacaciones. Por consiguiente, el

IVA debía calcularse sobre el importe total consignado en la cuenta del cliente.

4. Van Ginkel interpuso un recurso contra la decisión del inspecteur der Omzetbelasting ante el Gerechtshof te Amsterdam.

a) En una resolución interlocutoria de 4 de junio de 1991, este órgano jurisdiccional declaró que la Ley nacional «no contiene ninguna disposición por la que se limite la base imponible del impuesto sobre el volumen de negocios al importe que finalmente perciba el operador en aquellos casos en que las prestaciones controvertidas sean realizadas por un operador que reúna la calidad de agencia de viajes o de organizador de circuitos turísticos» (apartado 5.2).

b) El órgano jurisdiccional estima, en la misma resolución (apartados 5.2 y 5.3), que las disposiciones antes citadas de la letra c) del apartado 3 del punto A del artículo 11 de la Sexta Directiva no permiten deducir de la base imponible los importes pagados por Van Ginkel a los propietarios de los bungalows.

Dichas disposiciones excluyen de la base imponible los gastos que se efectúen en nombre y por cuenta de los viajeros y que se reflejen contablemente en una cuenta transitoria.

Para justificar la inaplicabilidad de dichas disposiciones al caso de autos, el órgano jurisdiccional nacional destaca:

— de una parte, que, con respecto al viajero, Van Ginkel «realiza sus prestacio-

nes en su propio nombre, al precio estipulado por ella misma y (que) no existe relación jurídica entre el titular de la explotación del alojamiento de vacaciones y el viajero, en virtud de la cual, en nombre del viajero, (Van Ginkel) pague una parte del precio estipulado a dicho titular antes citado»;

— de otra parte, que los importes de que se trata no se reflejan contablemente en una cuenta transitoria a efectos de la legislación nacional.

c) Según el Gerechtshof te Amsterdam, la solución del litigio principal depende, por consiguiente, de la aplicabilidad al mismo de las disposiciones antes citadas del artículo 26 de la Sexta Directiva.

En esas circunstancias, el referido órgano jurisdiccional, mediante la resolución anteriormente mencionada, de fecha 4 de junio de 1991, suspendió el procedimiento y planteó al Tribunal de Justicia, con arreglo al artículo 177 del Tratado CEE, 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?»

— Van Ginkel, representada por la Sra. T. Braakman, del despacho Moret Ernst & Young, asesores fiscales.

C. Procedimiento ante el Tribunal de Justicia

1. Conforme al artículo 20 del Protocolo sobre el Estatuto del Tribunal de Justicia de la CEE, presentaron observaciones escritas:

— la Comisión de las Comunidades Europeas, representada por los Sres. Johannes Føns Buhl, Consejero Jurídico, y Berend Jan Drijber, miembro del Servicio Jurídico, en calidad de Agentes;

— el Gobierno neerlandés, representado por el Sr. B. R. Bot, Secretario General del Ministerio de Asuntos Exteriores;

— el Gobierno alemán, representado por los Sres. Ernst Röder y Claus-Dieter Quassowski, del Bundesministerium für Wirtschaft, en calidad de Agentes;

— el Gobierno británico, representado por la Srta. S. Lucinda Hudson, del Treasury Solicitor's Department, en calidad de Agente;

2. Mediante decisión de 17 de junio de 1992, el Tribunal de Justicia acordó atribuir el presente asunto a la Sala Tercera. Visto el informe del Juez Ponente y oído el Abogado General, la Sala decidió iniciar la fase oral sin previo recibimiento a prueba. No obstante, formuló determinadas preguntas al Gobierno neerlandés y a Van Ginkel.

II. Observaciones escritas presentadas ante el Tribunal de Justicia

A. Sobre el objeto de las disposiciones del artículo 26 de la Sexta Directiva

1. Según la Comisión, dichas disposiciones tienen por objeto limitar la base imponible del IVA a la diferencia entre el importe que la agencia de viajes cobra del viajero y el importe que paga a un tercero como contraprestación de entregas y prestaciones de servicios cuyo beneficiario es el viajero.

En cambio, la agencia de viajes no está autorizada a deducir, en concepto de impuesto soportado, el IVA pagado sobre dicha suma.

2. Según el Gobierno alemán, el artículo 26 contiene disposiciones que, para las agencias de viajes, establecen excepciones al régimen común del IVA instaurado en la Sexta Directiva.

a) Dichas disposiciones constituyen excepciones a lo dispuesto en:

- los artículos 5 y 6 de la Directiva, en cuanto consideran las diferentes operaciones efectuadas para un viajero como una prestación de servicio única;
- los artículos 8 y 9 de la Directiva, en cuanto la prestación de servicios tributa en el Estado miembro donde esté establecida la agencia de viajes y no en el correspondiente al lugar donde se hayan efectuado las diferentes operaciones;
- la letra a) del apartado 1 del punto A del artículo 11 de la Directiva, en cuanto la base imponible no está constituida por el precio total pagado por el viajero, sino por el margen de beneficio de la agencia;
- los artículos 13 a 16 de la Directiva, en cuanto la prestación de servicios de la agencia de viajes está exenta si las operaciones necesarias para la realización del viaje han sido efectuadas fuera de la Comunidad;
- el artículo 17 de la Directiva, en cuanto no permiten deducir el impuesto soportado correspondiente a las operaciones necesarias para la realización del viaje.

b) El Gobierno alemán alega que, sin dichas disposiciones que establecen las excepciones:

- la base imponible estaría constituida por el precio total pagado por el viajero, in-

cluso el precio de las operaciones necesarias para la realización del viaje y el margen de beneficio de la agencia de viajes;

- las operaciones correspondientes a prestaciones como el alojamiento [letra a) del apartado 2 del artículo 9 de la Sexta Directiva], el suministro de alimentos [letra b) del apartado 1 del artículo 8 de la Sexta Directiva] y el transporte [letra b) del apartado 2 del artículo 9 de la Sexta Directiva] serían impositivos en el país de destino del viaje, siendo deducible el IVA facturado a la agencia de viajes con motivo de dichas operaciones.

De ello se derivarían, de una parte, dificultades administrativas para la agencia de viajes, ya que estaría sujeta a obligaciones y formalidades fiscales en un país donde no tiene un establecimiento permanente, y, de otra, debido a dichas dificultades administrativas diversas, riesgos de no tributación del margen de beneficio de la agencia de viajes.

c) Fue precisamente para evitar dichas dificultades y riesgos por lo que el Consejo, aun a falta de una propuesta de la Comisión sobre este punto, adoptó las disposiciones del artículo 26.

Dichas disposiciones permiten que se graven por separado, de una parte, en el país de destino, las operaciones necesarias para la realización del viaje (alojamiento, alimentación, transporte), no siendo ni deducible ni reembolsable este gravamen, y, de otra, el margen de beneficio de la agencia de viajes en el Estado miembro en el que ésta tenga su domicilio.

De este modo se respeta el principio según el cual el IVA es un impuesto general sobre el consumo, ya que quedan gravados todos los gastos realizados dentro de la Comunidad. Asimismo, se respeta el principio según el cual el IVA es percibido en el país donde se realiza la prestación, ya que la prestación específica de la agencia de viajes (asesoramiento, reserva del viaje) tributa en el lugar donde se encuentra el domicilio o el establecimiento permanente de ésta última.

4. El *Gobierno neerlandés* alega que el artículo 26 de la Sexta Directiva tiene por objeto simplificar las normas del IVA para las agencias de viajes. En efecto, la aplicación de las normas del régimen común, en especial en materia de determinación del lugar de la prestación, de la base imponible y de los derechos de deducción, daría lugar a dificultades prácticas en el caso de dichas empresas, debido a la circunstancia de que proporcionan a sus clientes «prestaciones combinadas».

Si bien dichas disposiciones fueron establecidas para regular las condiciones de aplicación del IVA a los viajes en los que la totalidad o parte de las prestaciones tienen lugar fuera del Estado miembro en el que está establecida la agencia de viajes, se aplican igualmente cuando, como en el caso que nos ocupa, el lugar de destino del viaje se encuentra situado dentro de las fronteras del referido Estado miembro.

3. El *Gobierno británico* sostiene, fundamentalmente, una argumentación idéntica a la presentada por el Gobierno alemán.

Alega que las disposiciones del artículo 26 de la Sexta Directiva, en cuanto prevén que las diversas operaciones efectuadas por una agencia de viajes para la realización de un viaje constituyen una prestación única imponible en el Estado miembro donde esté establecida la agencia, permiten evitar las dificultades que derivarían de la obligación de que las empresas afectadas identificaran y evaluaran cada elemento integrante del viaje y cumplieran las formalidades fiscales en todos los Estados miembros en los que se presten servicios a los viajeros.

B. *Respuestas a las cuestiones planteadas*

1. Según la *Comisión*, para que se apliquen las disposiciones del apartado 2 del artículo 26 de la Sexta Directiva deben cumplirse, simultáneamente, cuatro requisitos.

a) Primer requisito: que el sujeto pasivo reúna la calidad de agencia de viajes o de organizador de circuitos turísticos.

Para comprobar si se cumple dicho requisito, procede remitirse a la inscripción en el Registro Mercantil.

La Comisión precisa que de la aplicación de las disposiciones antes citadas del artículo 26 no se deriva un trato más favorable para las agencias de viajes en los casos en que las mismas pongan a disposición de sus clientes bungalows sin hacerse cargo del transporte con respecto a las agencias inmobiliarias que proporcionen servicios idénticos.

Las agencias inmobiliarias están comprendidas dentro de las disposiciones del apartado 4 del artículo 6 de la Sexta Directiva. En el marco de dichas disposiciones, el IVA se calcula sobre la base del precio del arrendamiento. A diferencia de la agencia de viajes, la agencia inmobiliaria, para calcular el IVA devengado, puede deducir, sin embargo, la cuota del impuesto soportado pagada al propietario o al titular de la explotación del alojamiento.

Finalmente, la cuota del IVA pagadera por las agencias inmobiliarias es idéntica a la que han de pagar las agencias de viajes, diferenciándose únicamente en las modalidades según las cuales se contabiliza el IVA.

b) Segundo requisito: el sujeto pasivo no debe actuar solamente en su propio nombre, sino también por cuenta propia, y no ser un intermediario.

Los sujetos pasivos contemplados en el apartado 1 del artículo 26 de la Sexta Directiva deben actuar:

— en su propio nombre, a diferencia de los intermediarios contemplados en la letra c) del apartado 3 del punto A del artículo 11, y

— por cuenta propia, a diferencia de los sujetos pasivos contemplados en el apartado 4 del artículo 6 de la Directiva.

Los autos no permiten determinar si, en el presente caso, se cumple dicho requisito. Algunos elementos de los autos, como la referencia realizada por las partes al apartado 3 del artículo 4 de la Ley nacional y la per-

cepción de una comisión por parte de Van Ginkel, parecen indicar, sin embargo, que ésta última no actúa por cuenta propia, sino por cuenta del propietario del bungalow.

En todo caso, se trata de una cuestión de hecho cuya respuesta depende, en lo esencial, del reparto de riesgos acordado contractualmente entre Van Ginkel y el propietario del bungalow.

c) Tercer requisito: el sujeto pasivo debe utilizar entregas o prestaciones de servicios de otros sujetos pasivos.

Según la Comisión, este requisito se cumple si la agencia de viajes utiliza, como mínimo, una prestación de servicios de un tercero.

Dicha prestación debe contribuir a la realización del viaje.

Es necesario, igualmente, que el tercero reúna la calidad de sujeto pasivo. De no ser el caso, el IVA no se reflejaría en la cuenta de la agencia de viajes y no existiría ningún motivo para limitar la base imponible del IVA al «margen» de la agencia de viajes.

En el presente caso, los elementos contenidos en los autos no permiten saber si los propietarios de bungalows eran o no sujetos pasivos.

d) Cuarto requisito: las entregas o prestaciones de servicios deben redundar en beneficio directo del viajero.

En un caso como el presente, en el que se ofrece alojamiento a los viajeros a cambio de una remuneración, dicho requisito no plantea, en general, ninguna dificultad.

La Comisión propone, por consiguiente, responder afirmativamente a la primera cuestión, precisando que la aplicación de las disposiciones del artículo 26 de la Directiva está supeditada al respeto de los requisitos enumerados anteriormente.

La respuesta a la segunda cuestión prejudicial debe, por el contrario, ser negativa, ya que la circunstancia de que el sujeto pasivo se haga cargo, además, del transporte del viajero no se encuentra entre los requisitos exigidos para la aplicación de dichas disposiciones.

2. Para definir el ámbito de aplicación de las disposiciones del artículo 26 de la Sexta Directiva, *Van Ginkel* presenta observaciones sobre las empresas a que se refieren dichas disposiciones y sobre el concepto de «realización del viaje».

a) Empresas contempladas en las disposiciones del artículo 26 de la Directiva

El ámbito de aplicación de dichas disposiciones debe limitarse a las agencias de viajes. Por agencias de viajes es preciso entender igualmente los organizadores de viajes y de circuitos turísticos («tour operators» u operadores turísticos). Estos últimos son empresarios cuya actividad consiste en organizar viajes y que se dirigen al público por medio de folletos y de diversas publicaciones, en las que le ofrecen, en su propio nombre, alojamientos que han «comprado» (lo que los profesionales denominan «allotments»).

No debe confundirse su actividad con la de intermediación en el arrendamiento de alojamientos de vacaciones, a la que no se aplican las disposiciones del artículo 26 de la Directiva.

En el presente caso, Van Ginkel ejerce las actividades de organizador de viajes de manera autónoma y en su propio nombre.

b) Sobre el concepto de «realización del viaje»

Según Van Ginkel, el concepto de «realización del viaje», a efectos del artículo 26 de la Sexta Directiva, no debe interpretarse restrictivamente, sino que debe incluir, en principio, todas las fórmulas de vacaciones ofrecidas al público por los organizadores de viajes en sus folletos y diversas publicaciones. Quedan así comprendidos en este concepto el alojamiento, el transporte y las fórmulas que comprendan una combinación de ambos. La circunstancia de que el viajero use su propio medio de transporte no afecta a la aplicabilidad de las disposiciones del artículo 26.

Para justificar dicha interpretación, Van Ginkel, tras haber destacado que ni la Directiva ni la jurisprudencia dan una definición precisa del concepto de «realización del viaje», alega los argumentos siguientes basados en:

— La comparación de las diferentes versiones lingüísticas del artículo 26 de la Sexta Directiva: los términos «travel fa-

cilities» utilizados en la versión inglesa parecen designar tanto el alojamiento como el transporte.

- 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), que, en su artículo 2, define el viaje combinado como la combinación previa de, por lo menos, dos de los siguientes elementos: transporte, alojamiento, otros servicios turísticos no accesorios del transporte o del alojamiento y que constituyan una parte significativa del viaje combinado. De dicha definición se deduce que el viaje combinado no incluye necesariamente el transporte.
- La definición generalmente admitida en la Comunidad (véase, para un razonamiento de este tipo, la sentencia de 14 de mayo de 1985, Van Dijk's Boekhuis, 139/84, Rec. p. 1405): el concepto de viaje es muy amplio; puede referirse únicamente al transporte o puede, igualmente, comprender el alojamiento. A veces el transporte y el alojamiento están íntimamente vinculados, como en los cruceros. En otros casos, falta el elemento «transporte» (excursiones en bicicleta, cuando el viajero usa su propia bicicleta, o viajes en automóvil).
- El Derecho de los diferentes Estados miembros: tanto la legislación alemana (artículo 25 de la Umsatzsteuergesetz 1980) como la práctica de la Administración Tributaria británica (véase el folleto VAT Leaflet n° 709/5/88) aplican un régimen tributario especial a las agencias de viajes, aun cuando únicamente proporcionen al viajero el alojamiento.
- Los objetivos de la Directiva: una interpretación restringida del concepto de viaje que no incluyera la oferta de alojamientos de vacaciones limitaría de manera considerable, en contra de los objetivos de la Directiva, el alcance del artículo 26 de la Sexta Directiva, ya que, en los Países Bajos, el 30 % de los viajes ofrecidos por las agencias de viajes y los organizadores de circuitos turísticos son del mismo tipo que los contemplados por la primera cuestión prejudicial.
- Las dificultades derivadas de la aplicación de una interpretación opuesta a la propuesta por Van Ginkel: debido a las múltiples fórmulas ofrecidas al viajero, que le permiten, en las condiciones que él mismo defina, combinar la reserva del alojamiento con la reserva del transporte para la totalidad o parte del trayecto, resultaría difícil determinar el régimen de IVA aplicable, ya que el mismo variaría en función de la elección realizada por el viajero.
- Los usos de la profesión y el uso lingüístico corriente: el cliente reserva en la agencia de viajes un «auto-reis» («viaje-automóvil») o un «eigen vervoer reis» (viaje con transporte por cuenta propia) en el marco de un contrato denominado «contrato de viaje». Asimismo, en el uso corriente se emplean los términos «reserva de un viaje» o «documentación de viaje».
- La ambigüedad de la calificación jurídica de la prestación proporcionada por las agencias de viajes: en el presente caso, el Juez nacional ha calificado la prestación de «arrendamiento», calificación que puede revestir diferentes sentidos en otros Estados miembros. El ar-

título 26 de la Sexta Directiva debe contemplar todas las formas de oferta de los alojamientos, cualquiera que sea la calificación jurídica dada a la prestación.

3. Según el *Gobierno alemán*, la aplicación de las disposiciones del artículo 26 de la Sexta Directiva no está supeditada a la circunstancia de que el arrendamiento de los alojamientos de vacaciones por el organizador de viajes «constituya la realización de viajes».

Procede únicamente comprobar si la prestación proporcionada por la agencia de viajes contribuye a la realización del viaje. Ahora bien, dicho requisito se cumple en el caso contemplado por el Juez nacional.

Dicha interpretación es conforme con el sentido y la finalidad de las disposiciones del artículo 26 de la Sexta Directiva, ya que permite evitar que el organizador de viajes quede sometido a las obligaciones tributarias aplicables en el Estado miembro donde esté situado el alojamiento, con todas las dificultades que implicaría dicha situación.

Por último, es preciso destacar que el Comité Consultivo del IVA estimó, en su decimoséptima reunión, celebrada los días 4 y 5 de julio de 1984, que el artículo 26 se aplica cuando la agencia de viajes utilizara, como mínimo, una prestación proporcionada por otro sujeto pasivo para la realización del viaje.

El Gobierno alemán propone, por consiguiente, que se responda que las disposiciones del artículo 26 se aplican en el caso contemplado en la primera cuestión planteada por el Juez nacional. Dichas disposiciones

son aplicables, con mayor motivo, en el caso a que se refiere la segunda cuestión.

4. Según el *Gobierno británico*, si bien es necesario que exista un viaje para la aplicación del artículo 26 de la Sexta Directiva, en cambio, no se exige que este viaje sea organizado por la agencia de viajes.

a) El Gobierno británico se basa, en primer lugar, en una interpretación literal de las disposiciones del artículo 26. Las expresiones «travel facilities», empleadas en la versión inglesa de la Directiva (apartado 1 del artículo 26), «operaciones efectuadas por las agencias de viajes para la realización del viaje» (apartado 2 del artículo 26), «entregas y prestaciones de servicios de otros sujetos pasivos, en la medida en que esas operaciones redunden en beneficio directo del viajero» (apartado 2 del artículo 26; véanse, asimismo, las disposiciones del apartado 4) muestran que se contempla un amplio conjunto de operaciones efectuadas en beneficio del viajero y no solamente las prestaciones de transporte.

b) En segundo lugar, alega que una interpretación demasiado restringida del artículo 26 le privaría de una parte esencial de su objeto. La agencia de viajes tendría que cumplir formalidades fiscales en cada Estado miembro donde se proporcionara alguno de los servicios necesarios para la realización del viaje, lo que precisamente pretende evitar el artículo 26.

El Gobierno británico subraya, en especial, las dificultades que derivarían de dicha interpretación para las agencias de viajes que «compre» un determinado número de no-

ches de estancia en otros Estados miembros sin saber si la prestación que posteriormente se proporcione al viajero incluirá o no el transporte.

Propone, por consiguiente, que se responda que el caso contemplado por el Juez nacional en la primera cuestión está comprendido dentro del ámbito de aplicación de las disposiciones del artículo 26 de la Sexta Directiva, lo que hace que quede sin objeto la respuesta a la segunda cuestión.

5. El *Gobierno neerlandés* alega, por el contrario, que, aun admitiendo que podría sostenerse otra interpretación, la realización de un viaje, a efectos del artículo 26 de la Sexta Directiva, supone la reunión de un conjunto coherente de prestaciones. Por consiguiente, dicho artículo no se aplica cuando la agencia de viajes no se hace cargo del transporte, elemento característico del viaje, y sólo se proporciona una prestación de servicio única, regulada por las disposiciones del apartado 1 de la letra b) del punto B del artículo 13 de la Sexta Directiva. El *Gobierno neerlandés* recuerda que el artículo 26 tiene por objeto simplificar las normas del IVA aplicables en los casos en que existan varias prestaciones.

Para responder negativamente a la segunda cuestión, el *Gobierno neerlandés* alega que, si la aplicación de las disposiciones del artículo 26 está supeditada a la circunstancia de que la empresa reúna la calidad de agencia de viajes (o de organizador de circuitos turísticos), ello no significa que todas las prestaciones proporcionadas por dichas agencias se rijan necesariamente por dichas

disposiciones. En efecto, éstas sólo se aplican «siempre que» la agencia utilice, para la realización del viaje, entregas y prestaciones de servicios de otros sujetos pasivos.

Una interpretación opuesta conduciría a que una misma prestación de servicios, a saber, el arrendamiento de alojamientos de vacaciones, estuviera sometida a dos regímenes fiscales de IVA: uno aplicable en los casos en que la empresa que proporcionase la prestación fuere una agencia de viajes a efectos de la Sexta Directiva, y el otro aplicable en los demás casos. No obstante, el *Gobierno neerlandés* admite que se podría aceptar una interpretación que, en el ámbito de aplicación del artículo 26 de la Sexta Directiva, incluyera todas las prestaciones de servicios proporcionadas por las agencias de viajes en el marco de la organización de viajes.

III. Respuestas a las preguntas del Tribunal

A. Respuestas del *Gobierno neerlandés*

Pregunta

Se solicita al *Gobierno neerlandés* que:

- presente una copia de la *Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting 1968*, en su redacción vigente a la fecha de los hechos del litigio principal;
- precise las disposiciones de dicha Orden que, en su opinión, establecen normas especiales para las agencias de viajes re-

lativas al cálculo de la base imponible del IVA.

tas transitorias no forman parte de la remuneración.»

Respuesta

1. El Gobierno neerlandés presentó el texto de la *Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting 1968*.

2. En respuesta a la segunda parte de la pregunta, el Gobierno neerlandés sostiene que únicamente el artículo 5 de la *Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting 1968* contiene una norma específica relativa al cálculo de la base imponible para las agencias de viajes, las asociaciones de viajes y otras empresas del mismo tipo. Este artículo no ha sido modificado nunca.

El artículo 5, antes citado, precisa las disposiciones de la letra c) del artículo 4 del *Uitvoeringsbesluit omzetbelasting 1968*, disposición basada, a su vez, en la letra a) del apartado 6 del artículo 8 de la *Wet op de omzetbelasting 1968*.

a) A tenor del apartado 6 del artículo 8 de dicha Ley:

«Se hace reserva expresa de la facultad de decidir, mediante Reglamento, en qué medida:

a) El descuento por pronto pago, los gastos de embalaje, los gastos de transporte y seguro, los impuestos pagados y demás cantidades que deban asimilarse a cuen-

b) El artículo 4 de la *Uitvoeringsbesluit* dispone:

«No forman parte de la remuneración:

c) Los pagos realizados por cuenta del beneficiario de la prestación de servicios en concepto de derechos de aduana a la importación y otros impuestos y tasas, así como otras cantidades que deban asimilarse a cuentas transitorias y que se refieran a prestaciones no imponibles o exentas del pago del impuesto, cantidades que serán oportunamente definidas por el Ministro.»

c) La letra a) del artículo 5 de la *Uitvoeringsbeschikking* define las cantidades que deben asimilarse a las cuentas transitorias como las «cantidades pagadas a otro operador por una agencia de viajes, una asociación de viajes u otra empresa del mismo tipo, en su propio nombre, pero por cuenta de una persona cuyo viaje organicen, con motivo de entregas y prestaciones de servicios efectuadas en el extranjero en beneficio de ese viajero».

Las disposiciones antes citadas del artículo 5 de la *Uitvoeringsbeschikking* contemplan las entregas y prestaciones de servicios efectuadas en el «extranjero». El término «extranjero» deberá interpretarse en relación con el lugar donde esté establecida la agencia de viajes interesada. Las entregas y prestaciones de servicios que no se produzcan en el país donde esté establecida dicha agencia entran en el ámbito de aplicación de dichas disposiciones.

Las cantidades que una agencia de viajes paga, en su propio nombre pero por cuenta de un viajero, con motivo de prestaciones de servicios efectuadas en el extranjero no intervienen en el cálculo de la base imponible del impuesto sobre el volumen de negocios devengado por esa agencia. Desde el punto de vista de la contabilidad de dicha agencia, dichas cantidades constituyen una «cuenta transitoria» («een doorlopende post»).

El efecto de dichas disposiciones es que, dado que las cantidades mencionadas «se repercuten» («doorlopen») íntegramente al viajero, el impuesto sobre el volumen de negocios que incluyen no puede ser deducido por la agencia de viajes ni serle devuelto. De la norma formulada en el artículo 5 se desprende que el impuesto sólo se percibe sobre el margen de beneficio bruto. Queda, por tanto, excluida cualquier deducción o devolución del impuesto que grave las prestaciones, así como cualquier deducción o devolución del impuesto que grave las prestaciones que contribuyan a la realización del viaje y que sean proporcionadas por intermediarios.

B. Respuestas de Van Ginkel

Pregunta

Se solicitó a Van Ginkel, en relación con las «vacaciones en automóvil» que comprenden el alojamiento del viajero en un bungalow

perteneciente a un tercero en el territorio de los Países Bajos, que:

a) presente los siguientes documentos-tipo:

— factura expedida por Van Ginkel y destinada al viajero;

— documentos (nota de abono expedida por Van Ginkel y factura expedida por el propietario del bungalow) relativos al pago de la suma debida por Van Ginkel al propietario del bungalow;

— documento o documentos relativos al pago de la suma debida por Van Ginkel a la agencia de viajes que expidió la reserva del viajero, si Van Ginkel no explota dicha agencia.

b) precise, mediante un ejemplo cuantificado, las modalidades de cálculo del IVA que había aplicado y que habían dado lugar a la liquidación tributaria complementaria que constituye el objeto del litigio principal.

Respuesta

Van Ginkel presentó los documentos-tipo solicitados por el Tribunal y precisó las modalidades de cálculo del IVA que había aplicado.

F. Grévisse
Juez Ponente