Recopilación de la Jurisprudencia

CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL
SR. MICHAL BOBEK
presentadas el 5 de septiembre de 2018 [1]

Asunto C-552/17

Alpenchalets Resorts GmbH
contra
Finanzamt München Abteilung Körperschaften

[Petición de decisión prejudicial planteada por el Bundesfinanzhof (Tribunal Supremo de lo Tributario, Alemania)]

«Procedimiento prejudicial — Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) — Régimen especial del IVA aplicable a las agencias de viajes — Ámbito de aplicación — Prestación de alojamiento para vacaciones — Otras prestaciones de servicios — Servicios principales y accesorios — Tipo impositivo reducido — Aplicabilidad al alojamiento facilitado por una agencia de viajes»

I. Introducción

1. Alpenchalets Resorts GmbH alquila viviendas a los propietarios de estas para después arrendarlas a sus clientes con fines vacacionales. A su llegada, los propietarios o las personas encargadas por estos prestan a cada cliente servicios adicionales, como la limpieza de la vivienda y, en algunos casos, servicios de lavandería y panadería.

2. ¿Constituyen estos servicios una «prestación de servicios proporcionada por una agencia de viajes» a efectos de la Directiva 2006/112/CE [2] (en lo sucesivo, «Directiva IVA»)? Esta cuestión se encuentra actualmente pendiente de resolución ante el Bundesfinanzhof (Tribunal Supremo de lo Tributario, Alemania), el cual desea saber si la prestación en cuestión puede clasificarse como una prestación de servicios proporcionada por una agencia de viajes y, en caso de respuesta afirmativa, si debe aplicarse el tipo impositivo reducido a la base imponible (margen de beneficio) en relación con el componente de la prestación correspondiente al alojamiento.

3. La presente petición de decisión prejudicial invita al Tribunal de Justicia a precisar el concepto de «prestación de servicios proporcionada por una agencia de viajes», teniendo en cuenta que la prestación de servicios que generalmente realizan las agencias de viajes está integrada por múltiples servicios (como el alojamiento y el transporte). Asimismo, invita al Tribunal de Justicia a examinar la interacción entre dos regímenes específicos del impuesto sobre el valor añadido (IVA), uno de ellos relativo a la base imponible (margen de beneficio) y el otro al tipo reducido del IVA.

1 Lengua original: inglés.

2 Directiva del Consejo de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DO 2006, L 347, p. 1).

II. Marco jurídico

A. Derecho de la Unión

4. Con arreglo al artículo 98, apartado 1, de la Directiva IVA, que figura en el título VIII, titulado «Tipos impositivos», los Estados miembros podrán aplicar uno o dos tipos reducidos. En virtud del artículo 98, apartado 2, párrafo primero, los tipos reducidos se aplicarán únicamente a las entregas de bienes y a las prestaciones de servicios de las categorías que figuran en el anexo III de la Directiva IVA.

5. El punto 12 del anexo III de la Directiva IVA tiene el siguiente tenor:

«Alojamiento facilitado por hoteles y establecimientos afines, incluido el alojamiento para vacaciones y el arrendamiento de emplazamientos en terrenos para campings y espacios de estacionamiento de caravanas[.]»

6. El artículo 306 de la Directiva IVA forma parte del título XII, el cual lleva por título «Regímenes especiales», y, dentro de dicho título, del capítulo 3, titulado «Régimen especial de las agencias de viajes». El artículo 306, apartado 1, de la Directiva IVA dispone lo siguiente:

«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.»

7. El artículo 307 de esta misma Directiva establece:

«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.»

8. De conformidad con el artículo 308 de la Directiva IVA:

«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.»

B. Derecho nacional

9. En virtud del artículo 12, apartado 2, punto 11, de la Umsatzsteuergesetz (Ley del impuesto sobre el volumen de negocios; en lo sucesivo, «UStG»), el impuesto se reducirá al 7 % en las siguientes operaciones:

«El arrendamiento de viviendas y habitaciones que el operador ponga a disposición de terceros para el alojamiento a corto plazo, así como el arrendamiento a corto plazo de parcelas de camping. Lo anterior no se aplicará a las prestaciones que no estén destinadas directamente al arrendamiento, aunque estén incluidas en el coste del mismo.»

10. El artículo 25, apartado 1, de la UStG establece los siguientes requisitos respecto a la tributación de las prestaciones de viaje:

«Las siguientes disposiciones se aplicarán a las prestaciones de viaje efectuadas por un operador que no se destinen a la actividad empresarial del destinatario, siempre que el operador actúe frente al destinatario en su propio nombre y haga uso de prestaciones de viaje adquiridas a terceros. La prestación del operador estará comprendida en la categoría de "otras prestaciones de servicios". En el caso de que, en el marco de un viaje, el operador proporcione al destinatario diversas prestaciones de este tipo, todas ellas se considerarán una única prestación de servicios comprendida en la categoría de "otras prestaciones de servicios". El lugar de realización de la otra prestación de servicios se determinará con arreglo a lo dispuesto en el artículo 3a, apartado 1. Se entenderá por prestaciones de viaje adquiridas a terceros los bienes entregados y los demás servicios prestados por terceros que redunden en beneficio directo del viajero.»

11. Con arreglo al artículo 25, apartado 3, de la UStG:

«El valor sujeto a tributación de las otras prestaciones de servicios estará constituido por la diferencia entre el importe desembolsado por el destinatario de la prestación y el importe satisfecho por el operador por las prestaciones de viaje adquiridas a terceros. El Impuesto sobre el Valor Añadido no se incluirá en la base imponible. En lugar de calcular la base imponible para cada prestación individual, el operador podrá hacerlo por grupos de prestaciones o para todas las prestaciones realizadas en el período impositivo.»

III. Hechos, procedimiento y cuestiones planteadas

12. En 2011, Alpenchalets Resorts (en lo sucesivo, «demandante») tomó en alquiler, de sus respectivos propietarios, viviendas situadas en Alemania, Austria e Italia y posteriormente las arrendó con fines vacacionales, en su propio nombre, a clientes particulares. Además de facilitarles el alojamiento, los respectivos propietarios, o las personas encargadas por estos, prestaban *in situ* a los clientes a su llegada diferentes servicios, como la limpieza de la vivienda y, en algunos casos, un servicio de lavandería y panadería.

13. La demandante calculó el IVA adeudado conforme a la llamada «tributación marginal», aplicable a las prestaciones de viaje en virtud del artículo 25 de la UStG, y aplicó el tipo normal del impuesto. Mediante instancia de 6 de mayo de 2013, solicitó la modificación de la liquidación del impuesto y la aplicación del tipo reducido. La Finanzamt München Abteilung Körperschaften (Oficina Tributaria de Múnich, Departamento de Personas Jurídicas, Alemania; en lo sucesivo, «demandada», la cual es también la parte recurrida en casación) denegó dicha solicitud.

14. El Finanzgericht (Tribunal de lo Tributario, Alemania; en lo sucesivo, «órgano jurisdiccional de primera instancia») desestimó la demanda interpuesta por la demandante. Declaró que la norma de la «tributación marginal» era aplicable a las prestaciones de viaje controvertidas de conformidad con el artículo 25 de la UStG, interpretado a la luz de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia relativa al artículo 26 de la Sexta Directiva 77/388/CEE del Consejo [3] (en lo sucesivo, «Sexta Directiva») y a la Directiva IVA. Asimismo, declaró que no podía aplicarse el tipo impositivo reducido, dado que la prestación de viaje contemplada en el artículo 25 de la UStG no estaba incluida en la lista de prestaciones sujetas a tipos reducidos establecida en el artículo 12, apartado 2, de la citada ley.

15. La demandante interpuso recurso de casación contra dicha sentencia ante el Bundesfinanzhof (Tribunal Supremo de lo Tributario), órgano jurisdiccional remitente. Este señala que, en la sentencia dictada en el asunto Van Ginkel, [4] el Tribunal de Justicia confirmó la aplicabilidad del régimen especial de las agencias de viajes a una agencia de viajes que solo proporcionaba el alojamiento, debido a que la agencia de viajes también podía ofrecer a sus clientes otras prestaciones, tales como informaciones y consejos. Al tiempo que reconoce que la jurisprudencia ha confirmado posteriormente esa solución, [5] el órgano jurisdiccional remitente se pregunta si no debe reconsiderarse tal enfoque a la luz de la distinción entre la prestación *principal* y las prestaciones *accesorias* proporcionadas, haciendo referencia expresa a este respecto a la sentencia dictada en el asunto Ludwig. [6] Si, no obstante, no procede realizar tal distinción, el órgano jurisdiccional remitente desea averiguar si se puede conceder la aplicación de un tipo reducido del IVA a la base imponible (en el caso de autos, el margen de beneficio con arreglo al régimen especial de las agencias de viajes).

16. El órgano jurisdiccional remitente explica que en caso de respuesta negativa a la primera cuestión, es decir, si se considera que la prestación controvertida no está comprendida en el ámbito de aplicación del régimen especial de las agencias de viajes, la demandante únicamente debe someter a imposición (en Alemania) el arrendamiento de la vivienda vacacional situada en Alemania, pero no el arrendamiento de las viviendas vacacionales situadas en los demás países. El arrendamiento de las viviendas vacacionales situadas en Alemania disfrutaría, además, del tipo reducido del impuesto y la demandante tendría derecho a deducir el IVA soportado correspondiente.

17. En tales circunstancias, el Bundesfinanzhof (Tribunal Supremo de lo Tributario) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las cuestiones prejudiciales siguientes:

«(1) ¿Está sujeta al régimen especial de las agencias de viajes establecido en el artículo 306 de la [Directiva IVA] una prestación que consiste esencialmente en la cesión de una vivienda vacacional y en la que los elementos adicionales de la prestación deben considerarse meras prestaciones accesorias de la principal, conforme a la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 12 de noviembre de 1992, Van Ginkel (C-163/91, EU:C:1992:435)?

(2) En caso de respuesta afirmativa a la primera cuestión, ¿puede someterse dicha prestación, además de al régimen especial de las agencias de viajes establecido en el artículo 306 de la [Directiva IVA], al tipo impositivo reducido aplicable al alojamiento para vacaciones con arreglo al artículo 98, apartado 2, en relación con el anexo III, punto 12, de dicha Directiva?»

18. Los Gobiernos alemán y neerlandés, así como la Comisión Europea, han presentado observaciones escritas. La demandante, el Gobierno alemán y la Comisión formularon observaciones orales en la vista celebrada el 11 de julio de 2018.

3 Directiva, 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 1977, L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54).

4 Sentencia de 12 de noviembre de 1992, Van Ginkel (C-163/91, EU:C:1992:435).

5 Sentencia de 9 de diciembre de 2010, Minerva Kulturreisen (C-31/10, EU:C:2010:762), apartados 21 y ss., y auto del Tribunal de Justicia de 1 de marzo de 2012, Star Coaches (C-220/11, EU:C:2012:120).

6 Sentencia de 21 de junio de 2007, Ludwig (C-453/05, EU:C:2007:369), apartado 19.

IV. Análisis

19. Las presentes conclusiones están estructuradas de la siguiente manera. En la Parte A, en la cual se aborda la primera cuestión prejudicial planteada por el órgano jurisdiccional remitente, examinaré si una prestación de servicios debe estar integrada por más de una prestación para que le sea aplicable el régimen especial de las agencias de viajes. En la Parte B, propongo responder a la segunda cuestión prejudicial planteada por el órgano jurisdiccional remitente que no cabe aplicar un tipo impositivo reducido a una prestación cuando esta se considera una «prestación de servicios proporcionada por la agencia de viajes».

A. Sobre la primera cuestión prejudicial: «prestación de servicios proporcionada por la agencia de viajes»

20. Tras realizar varias observaciones introductorias relativas al régimen especial de las agencias de viajes (1), examinaré si a una prestación de servicios única proporcionada por la agencia de viajes le es aplicable el requisito de la existencia de una multiplicidad de prestaciones. Se examinarán dos alternativas: la primera, que en efecto sea necesaria tal multiplicidad de prestaciones (2) y, la segunda, una interpretación alternativa del régimen especial de las agencias de viajes en el sentido de que la aplicación de dicho régimen especial únicamente exige la existencia de una prestación «adquirida» (a un tercero), ya sea relativa al alojamiento o al transporte (3). El análisis de las consecuencias lógicas (o la falta de estas) de ambos enfoques me lleva a proponer que resulta preferible adoptar el enfoque de que solo se exige «una única prestación adquirida a terceros» (4).

1. Introducción: ¿quién tiene la consideración de agencia de viajes?

21. El artículo 306, apartado 1, párrafo primero, de la Directiva IVA especifica que el régimen especial de las agencias de viajes se aplica a «las operaciones de las agencias de viajes […], 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». Al mismo tiempo, el segundo párrafo de esta misma disposición excluye de dicho régimen a las «agencias de viajes que actúen únicamente en calidad de intermediario […]».

22. Por consiguiente, tales disposiciones parecen contener, *prima facie*, dos requisitos positivos, a saber, i) actuar en su propio nombre y ii) utilizar las entregas y los servicios de terceros, así como un requisito negativo: iii) no actuar en calidad de intermediario. Sin embargo, analizándolos más detenidamente, el tercer requisito parece más bien una nueva formulación del primero en sentido negativo: «[actuar] en su propio nombre» no parece muy diferente de «[no actuar] en calidad de intermediario».[7]

7 Ha de señalarse, sin embargo, que el concepto de intermediario, tal y como se utiliza en el artículo 306 de la Directiva IVA y en las normas que la precedieron, no ha sido examinado en profundidad por el Tribunal de Justicia. En asuntos anteriores relacionados con esta cuestión, el Tribunal de Justicia encargó al órgano jurisdiccional nacional el cometido de averiguar si se cumplía el requisito de que el operador económico no había actuado en calidad de intermediario. Sin embargo, parece que el Tribunal de Justicia realizó efectivamente la equiparación entre «[actuar] en su *propio nombre*» y «[*no actuar] en calidad de intermediario*» en su sentencia de 12 de noviembre de 1992, Van Ginkel (C-163/91, EU:C:1992:435), apartado 21: «la aplicación de las disposiciones del artículo 26 de la Sexta Directiva está supeditada, de acuerdo con el apartado 1 de dicho artículo, al requisito de que la agencia de viajes *actúe en su propio nombre con respecto al viajero y no en calidad de intermediario*» (el subrayado es mío). Véase asimismo la sentencia de 13 de marzo de 2014, Jetair y BTWE Travel4you (C-599/12, EU:C:2014:144), apartados 54 y 55, y las conclusiones presentadas por el Abogado General Poiares Maduro en el asunto ISt (C-200/04, EU:C:2005:394), punto 35. Ha de señalarse asimismo que los artículos 44, 50, 54, 56, apartado 1, punto l), y 153 de la Directiva IVA se refieren al intermediario o los intermediarios que «[actúan] en nombre y por cuenta de terceros». Si bien es cierto que esta expresión no se utiliza en el artículo 306, apartado 1, párrafo segundo, de la Directiva IVA, los términos opuestos que se emplean en el párrafo primero de esta misma disposición («actúen en su propio nombre») reflejan una característica propia de las agencias de viajes.

23. Por consiguiente, en virtud del artículo 306 de la Directiva IVA, parece que existen, en realidad, dos requisitos para la aplicación del régimen especial de las agencias de viajes. El primero de ellos exige que el operador económico actúe en su propio nombre y no en calidad de intermediario. El segundo exige que el operador económico utilice entregas y servicios de terceros.

24. En lo que respecta al *primer* requisito, parece existir consenso en cuanto a que la demandante actúa en su propio nombre y no en calidad de intermediaria, extremo que además confirma claramente la resolución de remisión. Por tanto, daré esta premisa por sentada.

25. Sin embargo, no está tan claro que concurra el *segundo* requisito, puesto que existe incertidumbre en cuanto a si basta con la existencia de una sola prestación adquirida a terceros, o bien es preciso que existan al menos dos prestaciones. Si nos decantásemos por esta última opción, surgiría inmediatamente la cuestión de qué tipo de entregas o servicios debe tratarse. Examinaré a continuación estas cuestiones, empezando por la última hipótesis: en caso de entenderse en un sentido literal el requisito de la multiplicidad de prestaciones, ¿de qué tipo de «multiplicidad» se trata?

2. Requisito de la multiplicidad de prestaciones

26. La última (re)formulación del requisito de la multiplicidad de prestaciones que ha de concurrir para que pueda aplicarse el régimen especial de las agencias de viajes, requisito abordado por primera vez en la sentencia dictada en el asunto Van Ginkel,[8] se plasmó en el auto dictado en Star Coaches[9] (a). Cabe afirmar que el enfoque adoptado en «Star Coaches», que recalca el requisito de la multiplicidad de prestaciones, deriva de la redacción y de los objetivos perseguidos por dicho régimen especial (b). En caso de aceptarse dicha interpretación, adquiere efectivamente pertinencia la distinción entre la prestación principal y las prestaciones accesorias, tal y como señala el órgano jurisdiccional remitente (c). Sin embargo, la interpretación correcta del requisito de la multiplicidad de prestaciones debe sopesarse además con otro punto de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia: aquel que considera prestación comprendida en el ámbito de aplicación del régimen especial de las agencias de viajes una prestación combinada que engloba una única prestación adquirida a terceros y una prestación propia (d).

a) Los asuntos Van Ginkel y Star Coaches

27. En el auto dictado en el asunto Star Coaches,[10] que parece ser el asunto más reciente relativo al requisito de la multiplicidad de prestaciones, el Tribunal de Justicia no aceptó la aplicabilidad del régimen especial del IVA de las agencias de viajes a un operador económico que ofrecía (en lo que aquí interesa) únicamente prestaciones de transporte adquiridas a terceros,[11] ya que era necesario que las prestaciones comprendidas en el ámbito de aplicación del régimen especial de las agencias de viajes no «se limitaran a un servicio único».[12] El Tribunal de Justicia explicó que «no está excluido que los servicios de un transportista de pasajeros en autocar, que […] recurre a los servicios de transporte de

8 Sentencia de 12 de noviembre de 1992, Van Ginkel (C-163/91, EU:C:1992:435).

9 Auto del Tribunal de Justicia de 1 de marzo de 2012, Star Coaches (C-220/11, EU:C:2012:120).

10 Auto del Tribunal de Justicia de 1 de marzo de 2012, Star Coaches (C-220/11, EU:C:2012:120).

11 Más concretamente, parece que el operador económico ofrecía el servicio de transporte tanto por sus propios medios como a través de subcontratistas. Sin embargo, solo este último sistema era pertinente en relación con el régimen especial de las agencias de viajes. El hecho de que las prestaciones se proporcionaran a las agencias de viajes y no directamente a los clientes no fue abordado por el Tribunal de Justicia, por cuanto parecía innecesario.

12 Auto del Tribunal de Justicia de 1 de marzo de 2012, Star Coaches (C-220/11, EU:C:2012:120), apartados 22 y 23.

subcontratistas sujetos a IVA, estén sujetos al régimen especial contemplado en el artículo 306 de la Directiva IVA». Pero para que ello sea así, tales prestaciones han de incluir, además del transporte, otros servicios como la información y el asesoramiento sobre un abanico de opciones para las vacaciones y la reserva de viajes en autocar. [13]

28. Para alcanzar esta conclusión, el Tribunal de Justicia se basó en su sentencia anterior dictada en el asunto Van Ginkel. [14] Sin embargo, tanto las circunstancias como las apreciaciones realizadas por el Tribunal de Justicia en el marco de dicho asunto eran diferentes y se ceñían al contexto de este. En el asunto Van Ginkel, el Tribunal de Justicia sostuvo que el hecho de que la agencia de viajes se limite a proporcionar un alojamiento de vacaciones no basta para excluir esa prestación del ámbito de aplicación del régimen especial de las agencias de viajes. [15] Tras llegar a esta conclusión, el Tribunal de Justicia añadió que «la prestación ofrecida [por la agencia] […] puede no reducirse, en dicho caso, a una prestación única, ya que puede comprender, además del arrendamiento del alojamiento, prestaciones tales como informaciones y consejos mediante los cuales la agencia de viajes propone un abanico de opciones para las vacaciones y la reserva de alojamiento». [16]

29. Por consiguiente, en la sentencia dictada en el asunto Van Ginkel, el Tribunal de Justicia declaró que bastaba con la prestación del alojamiento —una única prestación—. La «prestación suplementaria opcional» en forma de «informaciones y consejos» se mencionó como algo hipotético. No se determinó sobre la base de los hechos particulares de ese asunto. Se formuló como una posibilidad («puede») y no se incluyó en el fallo de la sentencia.

30. Sin embargo, podría parecer que en el auto dictado en el asunto Star Coaches el Tribunal de Justicia hizo esa observación adicional y la incluyó como parte integrante de la norma de principio, al declarar que, para aplicar el régimen especial de las agencias de viajes, el servicio global prestado debe estar integrado por más de una única prestación de alojamiento o de transporte adquiridas a terceros. Por consiguiente, el auto dictado en el asunto Star Coaches parece exigir de hecho que, además del alojamiento o el transporte, se proporcione «algo más». No es necesario que el transporte y el alojamiento se ofrezcan conjuntamente, pero una de esas prestaciones debe ser el alojamiento o el transporte porque el servicio en conjunto debe estar vinculado a la realización de un viaje. [17]

b) Redacción y objetivos del régimen especial de las agencias de viajes

31. Por tanto, a pesar de ser (probablemente) más estricto, el enfoque adoptado en el auto dictado en el asunto Star Coaches parece reflejar mejor el tenor del artículo 306 de la Directiva IVA. Dicha disposición se refiere a las «entregas de bienes y prestaciones de servicios de otros sujetos pasivos» utilizadas por una agencia de viajes. La idea de la multiplicidad de prestaciones de terceros también se encuentra recogida en el artículo 307 de la Directiva IVA, el cual crea una ficción legal conforme a la cual las operaciones efectuadas por las agencias de viajes para la realización de un viaje han de considerarse una prestación de servicios única.

13 Auto del Tribunal de Justicia de 1 de marzo de 2012, Star Coaches (C-220/11, EU:C:2012:120), apartados 22 y 23.

14 Sentencia de 12 de noviembre de 1992, Van Ginkel (C-163/91, EU:C:1992:435). Sentencia de 22 de octubre de 1998, Madgett y Baldwin (C-308/96 y C-94/97, EU:C:1998:496), apartado 18.

15 Sentencia de 12 de noviembre de 1992, Van Ginkel (C-163/91, EU:C:1992:435), apartados 22 a 26.

16 Sentencia de 12 de noviembre de 1992, Van Ginkel (C-163/91, EU:C:1992:435), apartado 24, que remite a la sentencia de 26 de febrero de 1992, Hacker (C-280/90, EU:C:1992:92), relativa a la interpretación de la competencia exclusiva en relación con los derechos reales establecidos en el artículo 16 del Convenio de 27 de septiembre de 1968 relativo a la competencia judicial y a la ejecución de resoluciones judiciales en materia civil y mercantil (Convenio de Bruselas; DO 1978, L 304, p. 36).

17 Esta declaración se incluyó en una sentencia anterior de 9 de diciembre de 2010, Minerva Kulturreisen (C-31/10, EU:C:2010:762). En dicha sentencia, el Tribunal de Justicia rechazó aplicar el régimen especial de las agencias de viajes a un operador económico que ofrecía únicamente la prestación de venta de entradas de ópera.

32. Dicho requisito de multiplicidad se evoca asimismo en diversos textos legislativos. Los trabajos preparatorios que llevaron a la adopción de la Sexta Directiva (la cual introdujo por primera vez el régimen especial de las agencias de viajes) no son en sí mismos del todo ilustrativos de por qué se introdujo dicho régimen especial.[18] Sin embargo, en una propuesta de 2002, mediante la que se presentaba una enmienda que finalmente no se adoptó, la Comisión declaró que el régimen especial «se instauró debido a la naturaleza particular de la actividad» y que «los servicios prestados por las agencias de viajes y los organizadores de circuitos turísticos suelen consistir en un paquete de servicios, en particular, el transporte y el alojamiento […]. Debido a la complejidad y a la localización de los servicios prestados, la aplicación de las normas de derecho común relativas al lugar de imposición, la base imponible y la deducción del impuesto soportado acarrean a dichas empresas unas dificultades prácticas tales que obstaculizan el ejercicio de su actividad».[19]

33. Por consiguiente, los objetivos que persigue dicho régimen especial apuntan a que la simplificación perseguida se concibió principalmente para integrar, dentro de una prestación de servicios única, una multiplicidad de prestaciones tanto *sustantivas* como *geográficas* proporcionadas en distintos Estados miembros.[20]

34. En la esfera de los principios, el Tribunal de Justicia recuerda reiteradamente la idea de la multiplicidad geográfica y sustantiva en todos los asuntos referidos al régimen especial de las agencias de viajes. En efecto, el Tribunal de Justicia considera que los servicios prestados por las agencias de viajes y los organizadores de circuitos turísticos suelen consistir en múltiples prestaciones, en particular en lo que se refiere al transporte y el alojamiento. Declara que la aplicación de las normas de derecho común relativas al lugar de imposición, la base imponible y la deducción del impuesto soportado acarrean a dichas empresas unas dificultades prácticas tales que obstaculizan el ejercicio de su actividad.[21]

35. Sin embargo, más allá de esas propuestas generales, debo admitir que no es fácil discernir cuál es el requisito exacto, en particular a la luz de la tensión existente entre la sentencia dictada en el asunto Van Ginkel y el auto dictado en Star Coaches. ¿Basta con la existencia de una única prestación? ¿Cuál? Si es necesaria la existencia de una multiplicidad (sustantiva) de prestaciones, ¿qué combinaciones de prestaciones estarán comprendidas en el régimen especial? ¿Solo el alojamiento y el

18 Informe redactado para la Comisión titulado *Study on the review of the VAT Special Scheme for travel agents and options for reform*, Final Report TAXUD/2016/AO-05, 2017, p. 26, punto 3.2. Puede consultarse en la página web de la Comisión Europea.

19 Propuesta de Directiva del Consejo, de 8 de febrero de 2002, por la que se modifica la Directiva 77/388/CEE en lo relativo al régimen especial de las agencias de viajes, COM(2002) 64 final (DO 2002, C 126E, p. 390). Dicha propuesta fue posteriormente retirada. Véase la retirada de propuestas de la Comisión obsoletas (DO 2014, C 153, p. 3). Véase asimismo el archivo interinstitucional 2002/0041 (CNS) del Consejo, relativo al «IVA — Régimen especial de las agencias de viajes» (17567/09).

20 Véanse asimismo mis conclusiones presentadas en el asunto Skarpa Travel (C-422/17, EU:2018:XXX), puntos 30 a 33.

21 Sentencias de 12 de noviembre de 1992, Van Ginkel (C-163/91, EU:C:1992:435), apartados 13 y 14; de 22 de octubre de 1998, Madgett y Baldwin (C-308/96 y C-94/97, EU:C:1998:496), apartado 18; de 19 de junio de 2003, First Choice Holidays (C-149/01, EU:C:2003:358), apartados 23 y 24 y jurisprudencia citada, y de 9 de diciembre de 2010, Minerva Kulturreisen (C-31/10, EU:C:2010:762), apartados 17 y 18 y jurisprudencia citada; auto del Tribunal de Justicia de 1 de marzo de 2012, Star Coaches (C-220/11, EU:C:2012:120), apartado 19; sentencias de 25 de octubre de 2012, Kozak (C-557/11, EU:C:2012:672), apartado 19; de 26 de septiembre de 2013, Comisión/España (C-189/11, EU:C:2013:587), apartado 58, y de 16 de enero de 2014, Ibero Tours (C-300/12, EU:C:2014:8), apartado 25. En este mismo sentido, véase la sentencia de 8 de febrero de 2018, Comisión/Alemania (C-380/16, no publicada, EU:C:2018:76), apartados 41, 42 y 48.

transporte? ¿O bien el alojamiento y algo más? ¿O el transporte y algo más? Tal y como apuntó acertadamente en la vista el Gobierno alemán, una posible analogía con la Directiva (UE) 2015/2302 relativa a los viajes combinados,[22] de la cual se podría extraer al menos algo de orientación en relación con las definiciones,[23] parece que ya ha sido excluida por el Tribunal de Justicia.[24]

c) Prestación principal y prestaciones accesorias

36. En caso de que se considere que el requisito de la multiplicidad de prestaciones es de necesario cumplimiento para la aplicación del régimen especial de las agencias de viajes, resultará efectivamente pertinente la distinción entre la prestación principal y las prestaciones accesorias a la que apunta el órgano jurisdiccional remitente.

37. En el contexto de la primera cuestión prejudicial planteada, el órgano jurisdiccional remitente recuerda la distinción efectuada entre la prestación principal y las prestaciones accesorias en el asunto Ludwig.[25] En dicho asunto se abordó la cuestión de si la prestación ofrecida por un asesor patrimonial consistente en la negociación de contratos de crédito *y* en asesoramiento debía tener la consideración de una prestación única de negociación de créditos y, como tal, quedar exenta del IVA en virtud del artículo 13, parte B, letra d), número 1, de la Sexta Directiva.

38. El Tribunal de Justicia declaró que «cada prestación de servicio normalmente debe ser considerada como distinta e independiente y que la prestación constituida por un único servicio desde el punto de vista económico no debe ser desglosada artificialmente para no alterar la funcionalidad del sistema del IVA, de forma que es importante buscar los elementos característicos de la operación controvertida para determinar si el sujeto pasivo realiza para el consumidor, considerado como un consumidor medio, varias prestaciones principales distintas o una prestación única».[26] El Tribunal de Justicia explicó por otro lado que «se trata de una prestación única, en particular, en el caso de que deba considerarse que uno o varios elementos constituyen la prestación *principal*, mientras que, a la inversa, uno o varios elementos deben ser considerados como una o varias prestaciones *accesorias* que comparten el tratamiento fiscal de la prestación principal. Una prestación debe ser considerada accesoria de una prestación principal cuando no constituye para la clientela un fin en sí, sino el medio de disfrutar en las mejores condiciones del servicio principal del prestador».[27]

39. Aunque el asunto Ludwig versa sobre prestaciones en materia financiera, cabe recordar que la distinción entre la prestación principal y las prestaciones accesorias ya ha sido examinada por el Tribunal de Justicia en el contexto específico del régimen especial de las agencias de viajes. En el asunto Madgett y Baldwin,[28] dos propietarios de hotel ofrecían viajes combinados a los clientes de sus hoteles en Inglaterra. Los viajes combinados incluían el alojamiento, el transporte en autocar desde diferentes puntos de recogida y una excursión de un día en autocar durante su estancia en el hotel.

22 Directiva del Parlamento Europeo y del Consejo, de 25 de noviembre de 2015, relativa a los viajes combinados y a los servicios de viaje vinculados, por la que se modifican el Reglamento (CE) n.º 2006/2004 y la Directiva 2011/83/UE del Parlamento Europeo y del Consejo y por la que se deroga la Directiva 90/314/CEE del Consejo (DO 2015, L 326, p. 1).

23 La Directiva 2015/2302 define en su artículo 3, apartado 2, el término «viaje combinado», en esencia, como la combinación de al menos dos tipos de servicios de viaje a efectos del mismo viaje o vacación. En cuanto al término «servicio de viaje», se encuentra definido en el artículo 3, apartado 1, como «a) el transporte de pasajeros; b) el alojamiento cuando no sea parte intrínseca del transporte de pasajeros y no tenga fines residenciales; c) [el] alquiler de turismos […]; d) cualquier otro servicio turístico que no forme parte intrínseca de un servicio de viaje de los definidos en las letras a), b) o c)».

24 Véanse las sentencias de 11 de febrero de 1999, AFS Intercultural Programs Finland (C-237/97, EU:C:1999:69), y de 13 de octubre de 2005, ISt (C-200/04, EU:C:2005:608), apartados 30 a 33. Véanse asimismo las conclusiones del Abogado General Poiares Maduro presentadas en el asunto ISt (C-200/04, EU:C:2005:394), punto 33.

25 Sentencia de 21 de junio de 2007, Ludwig (C-453/05, EU:C:2007:369).

26 Sentencia de 21 de junio de 2007, Ludwig (C-453/05, EU:C:2007:369), apartado 17. El Tribunal de Justicia se remitió al artículo 2, apartado 1, de la Sexta Directiva, en virtud del cual estarán sujetas al IVA las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas a título oneroso en el interior del país por un sujeto pasivo que actúe como tal. Dicha disposición se encuentra actualmente reflejada (en lo que respecta a las prestaciones de servicios) en el artículo 2, apartado 1, letra c), de la Directiva IVA.

27 Sentencia de 21 de junio de 2007, Ludwig (C-453/05, EU:C:2007:369), apartados 18 y 19 y jurisprudencia citada.

28 Sentencia de 22 de octubre de 1998, Madgett y Baldwin (C-308/96 y C-94/97, EU:C:1998:496).

Los servicios de transporte se adquirían de terceros. Los demás servicios constituían prestaciones propias. Se planteó la cuestión de si tales viajes combinados estaban comprendidos en el ámbito de aplicación del régimen especial de las agencias de viajes. El Tribunal de Justicia consideró que sí, ya que la prestación adquirida a terceros no podía considerarse meramente *accesoria* de la principal. De ser así, el servicio global prestado se consideraría excluido del régimen especial de las agencias de viajes.

40. Por otro lado, el Tribunal de Justicia también utilizó el concepto de prestaciones *accesorias* en el contexto del régimen especial de las agencias de viajes en la sentencia dictada en el asunto ISt, de fecha posterior a su sentencia en Ludwig.[29] Aquel asunto versaba sobre un operador económico que ofrecía unos programas denominados «High School» y «College», que incluían cursos de idiomas en el extranjero. El Tribunal de Justicia examinó si las prestaciones de «viaje» que ISt adquiría a terceros no dejaban de ser meramente accesorias respecto a las prestaciones propias.[30] El Tribunal de Justicia concluyó que no. Las prestaciones de viaje adquiridas a terceros no podían realizarse sin «dejar de tener una repercusión considerable en el precio global practicado, como el viaje al Estado de destino y/o la estancia en este». Por consiguiente, las prestaciones adquiridas a terceros no representaban «una parte meramente marginal con respecto al importe correspondiente a la prestación relacionada con la formación y educación lingüísticas».[31]

41. Por tanto, la distinción entre la prestación principal y las prestaciones accesorias es bien conocida en el ámbito específico del régimen especial de las agencias. Se ha utilizado para dilucidar si la prestación adquirida a terceros (combinada con la prestación de servicios propia) está o no comprendida en el ámbito de aplicación del régimen especial de las agencias de viajes. De las sentencias dictadas en los asuntos Madgett y Baldwin e ISt se desprende que cuando la prestación de servicios adquirida a terceros constituye una parte de poca importancia del viaje combinado y no representa en sí misma un objetivo para el cliente, comparte el tratamiento fiscal de la prestación principal propia.

42. Dicho esto, subsiste la cuestión de si la pertinencia de la distinción entre la prestación principal y las prestaciones accesorias debe seguir limitándose al papel de un «requisito externo» de determinación de lo que constituye un servicio de una agencia de viajes cuando la prestación proporcionada consta de una combinación de prestaciones adquiridas a terceros y prestaciones propias. O bien si también puede ser pertinente como «criterio de verificación interno» de la composición de la prestación cuando la misma está integrada por lo que supuestamente son dos prestaciones adquiridas a terceros.

43. Por cuanto sé, el Tribunal de Justicia nunca ha abordado tal situación. Si efectivamente es preciso que exista una multiplicidad (sustantiva) de prestaciones, es complicado determinar por qué habría que excluirse tal «verificación interna» si se determinase que una de las prestaciones adquiridas a terceros es realmente una prestación accesoria que no tiene un efecto perceptible en el precio del servicio global ofrecido y no constituye para el cliente sino un medio que le permite disfrutar en mejores condiciones de la prestación principal. No veo ninguna razón para postular categóricamente que no se pueda producir en el ámbito del régimen especial de las agencias de viajes un desglose artificial de lo que en realidad es una prestación única de servicios.[32]

29 Sentencia de 13 de octubre de 2005, ISt (C-200/04, EU:C:2005:608).

30 Los viajes combinados incluían un vuelo de ida y vuelta de Alemania a Estados Unidos, el alojamiento con una familia de acogida, la manutención, un seguro, clases en una «high school» estadounidense o en una institución similar y materiales didácticos.

31 Sentencia de 13 de octubre de 2005, ISt (C-200/04, EU:C:2005:608), apartados 26 a 29.

32 Véase asimismo la sentencia de 20 de junio de 2013, Newey (C-653/11, EU:C:2013:409), apartados 41 a 45, la cual se refiere, entre otras cosas, al concepto de «prestación de servicios» y la necesidad, en determinadas circunstancias, de mirar más allá de las estipulaciones contractuales y tener en consideración la realidad económica y comercial de las operaciones para determinar cómo ha de calificarse una operación y si existe un montaje puramente artificial y una práctica abusiva.

44. Si se aplicara esta lógica al caso de autos, cabe decir que la limpieza —de un alojamiento— es una prestación accesoria normalmente proporcionada junto con la prestación del alojamiento (arrendado a corto plazo). Las prestaciones de panadería y lavandería quizá no se faciliten siempre automáticamente. Pero dichas prestaciones rara vez constituirán la finalidad del viaje; en este sentido, no son indispensables para que el viajero disfrute de su alojamiento. Obviamente, puede haber casos excepcionales en los que no quepa aplicar tal percepción ordinaria o común y en los que tales prestaciones normalmente accesorias adquieran una envergadura y una importancia diferentes. Entre los ejemplos que podrían venirnos inmediatamente a la mente se encuentran un magnífico desayuno en un bucólico rincón del Tirol austriaco, preparado a medida de románticos empedernidos, o diversos tipos de escapadas gastronómicas. O el alojamiento en un castillo medieval con la oferta especial de «haz tu propia colada» en antiguas lavanderías con herramientas tradicionales y la promesa de una «auténtica sensación de estar en la piel de una lavandera del siglo XV». En cualquiera de esos casos es probable que tal prestación no sea meramente accesoria respecto de la prestación principal del alojamiento.

45. Sin embargo, en el caso de autos, parece que lo que se ofreció *in situ* a los clientes de la demandante fue una prestación principal, el alojamiento. Las prestaciones de limpieza, panadería y lavandería constituían efectivamente prestaciones meramente accesorias que no representaban, desde el punto de vista del cliente, un objetivo en sí.

46. Además, se ha apuntado que la demandante ofrecía «informaciones y consejos» a los clientes (mediante la publicación en su página web de información a la que el cliente podía acceder). En la vista, sin embargo, las partes expresaron su desacuerdo en cuanto a las implicaciones de esta observación, en particular si el suministro de «informaciones y consejos» era necesario para que el servicio, tomado en su conjunto, estuviera comprendido en el ámbito de aplicación del régimen especial de las agencias de viajes.

47. Aunque se considerara que tales informaciones y consejos son pertinentes para responder a esta cuestión (lo cual, en mi opinión, no es el caso),[33] se trata de prestaciones que probablemente efectúe la propia operadora. Ello me lleva al último punto que es preciso analizar, en caso de que se exija la existencia de una multiplicidad de prestaciones: en algunos asuntos en los que el Tribunal de Justicia examinó la aplicabilidad del régimen especial de las agencias de viajes en el contexto de una combinación de prestaciones, solo *uno* de los elementos que la componían constituía una prestación adquirida a terceros, mientras que la otra era una prestación propia.[34] Examinaré a continuación estas «situaciones combinadas».

d) Prestaciones combinadas

48. Ha sido en el contexto de las prestaciones «combinadas» en el que el Tribunal de Justicia ha insistido reiteradamente en que es necesario que el operador económico distinga entre las prestaciones propias y las prestaciones adquiridas a terceros,[35] declarando que solo las prestaciones adquiridas a terceros pueden estar sujetas al régimen del margen de beneficio establecido en el artículo 306 de la Directiva IVA.

33 Y explicaré este punto concreto más adelante. Véanse los puntos 55 a 56 posteriores de las presentes conclusiones.

34 Así ocurrió en las sentencias de 22 de octubre de 1998, Madgett y Baldwin (C-308/96 y C-94/97, EU:C:1998:496) (prestación propia de alojamiento en combinación con prestación de transporte adquirida a terceros); de 6 de octubre de 2005, MyTravel (C-291/03, EU:C:2005:591) (prestación de alojamiento adquirida a terceros en combinación con prestación propia de transporte), y de 25 de octubre de 2012, Kozak (C-557/11, EU:C:2012:672) (prestación de alojamiento adquirida a terceros en combinación con prestación propia de transporte). La aplicabilidad del régimen especial fue rechazada en el asunto Minerva, en el cual había una única prestación de servicios que se consideró desvinculada de la realización de un viaje, a saber, la venta de entradas de ópera (sentencia de 9 de diciembre de 2010, Minerva Kulturreisen, C-31/10, EU:C:2010:762). Asimismo, el Tribunal de Justicia rechazó reconocer la aplicabilidad del régimen especial en el auto de 1 de marzo de 2012, Star Coaches (C-220/11, EU:C:2012:120), asunto en el que solo se prestaba un servicio de transporte.

35 Salvo en el supuesto de que la prestación adquirida a terceros sea meramente accesoria de la prestación propia, como se señala en las sentencias de 22 de octubre de 1998, Madgett y Baldwin (C-308/96 y C-94/97, EU:C:1998:496), y de 13 de octubre de 2005, ISt (C-200/04, EU:C:2005:608).

49. El Tribunal de Justicia formuló por primera vez dicho requisito en la sentencia dictada en el asunto Madgett y Baldwin, antes examinada,[36] y lo reiteró posteriormente en las sentencias en Kozak y MyTravel. El asunto Kozak versaba sobre una agencia de viajes que vendía viajes combinados en régimen de alojamiento y pensión completa incluidos, para los cuales la Sra. Maria Kozak utilizaba los servicios de otros proveedores y ella misma proporcionaba con sus propios medios el transporte. El Tribunal de Justicia rechazó aceptar la sugerencia formulada por la Administración tributaria nacional de que las prestaciones de transporte proporcionadas con sus propios medios eran parte indispensable del servicio turístico en su conjunto y que debían ser consideradas, junto con el servicio adquirido a terceros, una «prestación única» en el sentido de los artículos 307 y 308 de la Directiva IVA (y por lo tanto recibir el mismo tratamiento fiscal). El Tribunal de Justicia recordó que solo la prestación adquirida a terceros puede estar sujeta al artículo 306 de la Directiva IVA y declaró que la parte correspondiente al servicio adquirido a terceros no podía estarlo.[37] En una línea similar, el asunto MyTravel versaba sobre un operador económico que vendía viajes combinados que incluían tanto alojamiento adquirido a terceros como transporte propio. El Tribunal de Justicia especificó el método de distribución a efectos fiscales entre las prestaciones propias y las prestaciones adquiridas a terceros.[38]

50. Estos asuntos sugieren que en realidad el Tribunal de Justicia no ha exigido la *multiplicidad de prestaciones adquiridas a terceros* como requisito para la aplicación del régimen especial de las agencias de viajes. Al mismo tiempo, resulta también difícil concluir a partir de los asuntos citados que se cumplía dicho requisito en virtud de la combinación de una prestación adquirida a terceros con una prestación propia. Esta última interpretación parece problemática por cuanto el Tribunal de Justicia ha excluido claramente la prestación propia del ámbito de aplicación del régimen especial de las agencias de viajes. Tal interpretación también sería contraria a la norma establecida en el artículo 307 de la Directiva IVA, con arreglo a la cual el servicio proporcionado por la agencia de viajes se considera una prestación de servicios única.

51. En otras palabras, admitir que la combinación de prestaciones propias y adquiridas a terceros, *en conjunto*, cumple el requisito de la multiplicidad de prestaciones, mientras que el elemento correspondiente a la prestación propia *ha de individualizarse* a efectos del cálculo del IVA, significaría en la práctica que, para determinar los requisitos de la aplicabilidad del régimen especial de las agencias de viajes, se utilizaría un elemento definitorio (la prestación propia) que, sin embargo, no podría, *en última instancia*, estar sujeta en ningún caso a dicho régimen especial.

52. A este respecto, no se puede soslayar que si se aplicara al pie de la letra el último pronunciamiento del Tribunal de Justicia en el auto dictado en el asunto Star Coaches, que exige que se acredite una multiplicidad de prestaciones, sería, cuando menos, considerablemente complicado determinar qué constituye una prestación proporcionada por una agencia de viajes sujeta al régimen especial (con la excepción, bastante evidente, de la situación en la que la agencia de viajes proporciona la combinación de la prestación del alojamiento adquirida a terceros y la prestación propia del transporte). Además, sería necesario aclarar los elementos que definen cómo han de estar compuestas la prestación o las prestaciones en cuestión (alojamiento y viaje; alojamiento o viaje y algo más), así como la relación exacta entre ambas (prestación principal y prestaciones accesorias), y su «combinación» exacta en cuanto al «origen» de la prestación, a saber, si ha sido adquirida a terceros o es propia, extremos que hasta ahora solo se han descrito como posibles alternativas.

36 Punto 39 anterior. En esta misma sentencia, el Tribunal de Justicia también ofreció orientación sobre el método de cálculo que ha de utilizarse en este contexto.

37 Sentencia de 25 de octubre de 2012, Kozak (C-557/11, EU:C:2012:672), apartados 23, 25 y 26.

38 Sentencia de 6 de octubre de 2005, MyTravel (C-291/03, EU:C:2005:591), apartado 41.

3. ¿Basta (todavía) con una prestación adquirida a terceros?

53. Existe, sin embargo, un enfoque alternativo. Esencialmente consistiría en una doble declaración judicial: una aclaración y una actualización. En primer lugar, exigiría una (nueva) confirmación de que la conclusión principal alcanzada en la sentencia dictada en el asunto Van Ginkel [39] no se cuestionó en el auto en Star Coaches y que no procedía hacer tal cosa. [40] Por consiguiente, es aplicable la norma de principio establecida en la sentencia dictada en Van Ginkel: basta con que se proporcione una prestación adquirida a terceros para que el operador económico esté sujeto al régimen especial de las agencias de viajes. En segundo lugar, si, efectivamente, basta con una prestación adquirida a terceros que comprenda o bien el alojamiento o bien el viaje, quizá también deba aclararse que la observación tangencial hipotética formulada en la sentencia dictada en el asunto Van Ginkel relativa a las informaciones y consejos proporcionados por las agencias de viajes no es realmente un requisito y ciertamente no lo es teniendo en cuenta la realidad del mercado del turismo en 2018. [41]

54. En primer lugar, en lo que se refiere a la aclaración, tal enfoque, en cuanto a sus resultados prácticos, guarda coherencia con la jurisprudencia anterior: las sentencias dictadas en los asuntos Madgett y Baldwin, Kozak y MyTravel parecen confirmar la tesis de que es suficiente con que exista «una [prestación] adquirida a terceros», siempre que esté vinculada a la realización de un viaje, como resulta de la sentencia dictada en el asunto Minerva. [42] En consecuencia, el régimen especial de las agencias de viajes se aplica a la prestación de un servicio que consiste en el suministro de una prestación adquirida a terceros siempre que *la prestación adquirida a terceros sea el alojamiento o el transporte*. En esta situación, es irrelevante si además de dicha prestación se proporcionan otras (adquiridas a terceros o propias). Además, si efectivamente ocurre así, también resulta irrelevante la distinción entre prestación principal y prestaciones accesorias.

55. En segundo lugar, en lo que respecta en concreto a las «informaciones y consejos» como una posible prestación independiente, ya he señalado que es probable que tal «prestación» sea propia. Si se supedita la aplicabilidad de la norma de que «basta con una única prestación adquirida a terceros» a que se proporcione tal «prestación», también resultará necesario individualizar la parte correspondiente a la prestación propia incluida en el viaje combinado de modo que se le aplique el tipo normal del impuesto. [43] No tengo del todo claro cómo debe valorarse tal prestación de «informaciones y consejos» (según el método de los costes efectivos o según el método del valor de mercado). [44]

56. Sobre todo, me cuesta entender por qué razón podría ser importante en la actualidad la existencia de tales consejos hipotéticos o la falta de los mismos, procedan de donde procedan. La situación en 1992, cuando se dictó la sentencia Van Ginkel, era bastante distinta. No sin cierta nostalgia, es cierto que en aquella época el viajero quizá tenía que acudir a la oficina de una agencia de viajes para elegir y reservar sus vacaciones; esperar el turno durante un rato, por seguro en las fechas próximas a las vacaciones; llevarse una copia impresa del catálogo, examinarlo detenidamente, comentar las distintas opciones de viajes con la agencia y pedirle información más detallada, y, por último, quizá acudir más

39 Sentencia de 12 de noviembre de 1992, Van Ginkel (C-163/91, EU:C:1992:435).

40 Auto de 1 de marzo de 2012, Star Coaches (C-220/11, EU:C:2012:120).

41 «La prestación ofrecida [por la agencia] […] puede no reducirse, en dicho caso, a una prestación única, ya que puede comprender […] prestaciones tales como informaciones y consejos mediante los cuales la agencia de viajes propone un abanico de opciones para las vacaciones y la reserva de alojamiento». Sentencia de 12 de noviembre de 1992, Van Ginkel (C-163/91, EU:C:1992:435), apartado 24, que remite a la sentencia de 26 de febrero de 1992, Hacker (C-280/90, EU:C:1992:92), la cual se refería, no obstante, a la interpretación de la competencia exclusiva en relación con los derechos reales establecidos en el artículo 16 del Convenio de Bruselas.

42 En este punto, de nuevo, la única resolución que contradice esta línea jurisprudencial parece ser el auto dictado en el asunto Star Coaches, en el que el Tribunal de Justicia insistió en que, cuando menos, se deben proporcionar dos prestaciones.

43 Como exige el Tribunal de Justicia en la jurisprudencia antes analizada; véanse los puntos 48 a 51 de las presentes conclusiones.

44 Véanse las sentencias de 22 de octubre de 1998, Madgett y Baldwin (C-308/96 y C-94/97, EU:C:1998:496), apartados 39 a 47, y de 6 de octubre de 2005, MyTravel (C-291/03, EU:C:2005:591), apartados 22 a 41.

veces a la agencia de viajes (para pagar un depósito, rellenar los formularios pertinentes, recoger los billetes de avión y/o los bonos de viaje, etc.), antes de poder salir de viaje. En todas estas fases, la implicación o el asesoramiento de la agencia de viajes era crucial. Hoy en día, todo esto se puede sustituir por varios clics en un teléfono inteligente.

57. En resumen, en caso de que el Tribunal de Justicia considere que debe aplicarse la norma de que «basta con una única prestación adquirida a terceros», propongo declarar que la aplicabilidad del régimen especial de las agencias de viajes está únicamente supeditada a si se proporciona la prestación del alojamiento adquirida a terceros *o* la prestación del transporte adquirida a terceros, sin ningún requisito adicional en cuanto a las prestaciones suplementarias que pueda ofrecer hipotéticamente el operador económico en materia de asesoramiento. Así como en 1992 la prestación consistente en «informaciones y consejos» era una hipótesis (nunca determinada o demostrada), en 2018 es sencillamente ilusoria.

4. La ratificación propuesta de la norma de que «basta con una única prestación adquirida a terceros»

58. Existen argumentos textuales y sistemáticos plausibles que respaldan la tesis de que para que se aplique el régimen especial establecido en el artículo 306 de la Directiva IVA debe cumplirse el requisito de la multiplicidad de prestaciones, de modo que las agencias de viajes deberían proporcionar como mínimo dos prestaciones adquiridas a terceros.

59. En el plano textual, esta interpretación es la que mejor refleja el tenor del régimen especial de las agencias de viajes.[45] También es conforme a los objetivos específicos de dicho régimen especial.[46] Además, dicho régimen constituye una excepción a la norma general y el Tribunal de Justicia ha declarado reiteradamente que «solo debe aplicarse en la medida necesaria para lograr su objetivo».[47]

60. Por tanto, es bastante cierto que en una situación en la que el operador económico proporciona una única prestación adquirida a terceros, el objetivo de simplificación que se persigue a través del régimen especial de que se trata no se cumplirá necesariamente en su integridad.

61. Sin embargo, también existen argumentos de peso que justifican que una única prestación adquirida a terceros, siempre que esté vinculada al alojamiento o al transporte y que, por supuesto, la agencia de viajes actúe en su propio nombre y no meramente en calidad de intermediaria,[48] debería bastar para que una prestación de servicios estuviese comprendida en el ámbito de aplicación del régimen especial de las agencias de viajes.

62. En primer lugar, examinando la práctica judicial, con la excepción del auto dictado en el asunto Star Coaches,[49] el Tribunal de Justicia nunca ha interpretado ni aplicado efectivamente el régimen especial como un régimen restringido a las prestaciones de servicios compuestas por al menos dos prestaciones adquiridas a terceros. Al contrario, el enfoque del Tribunal de Justicia ha sido bastante generoso, ya que ha realizado una interpretación amplia de dicho régimen. Ello es así no solo en lo que respecta a la multiplicidad (de prestaciones) *sustantiva*, sino también en lo que se refiere a la multiplicidad *geográfica*. A este respecto, el Tribunal de Justicia ha declarado que la multiplicidad geográfica (esto es, que la agencia de viajes adquiera prestaciones en diferentes Estados miembros) no

45 Véanse los puntos 6 a 8 de las presentes conclusiones. El artículo 306 se refiere claramente a las «entregas de bienes y prestaciones de servicios», en plural.

46 Véanse los puntos 31 a 35 de las presentes conclusiones.

47 Véanse las sentencias de 22 de octubre de 1998, Madgett y Baldwin (C-308/96 y C-94/97, EU:C:1998:496), apartados 5 y 34; de 19 de junio de 2003, First Choice Holidays (C-149/01, EU:C:2003:358), apartado 22; de 9 de diciembre de 2010, Minerva Kulturreisen (C-31/10, EU:C:2010:762), apartado 16, y de 25 de octubre de 2012, Kozak (C-557/11, EU:C:2012:672), apartado 20 y jurisprudencia citada.

48 Véanse los puntos 21 a 23 *supra*.

49 Auto de 1 de marzo de 2012, Star Coaches (C-220/11, EU:C:2012:120).

es un requisito indispensable para la aplicación del régimen especial, y que dicho régimen se aplica también a las prestaciones de servicios efectuadas dentro de un solo Estado miembro.[50] El Tribunal de Justicia formuló esta última declaración aun reconociendo, en esencia, que la multiplicidad geográfica era la principal razón de ser del régimen.

63. En segundo lugar, habida cuenta de la diversidad de prestaciones en el mercado del viaje, el hecho de exigir como mínimo la existencia de dos prestaciones adquiridas a terceros para la aplicación del régimen especial podría excluir del ámbito de aplicación de dicho régimen a aquellos operadores económicos que han desarrollado su actividad empresarial en este sector sobre la base de prestaciones «combinadas» (propias y adquiridas a terceros). Por otro lado, especialmente si se relaciona con la aplicabilidad a dicha apreciación de la lógica de la distinción entre prestación principal y prestaciones accesorias, que no podría realmente excluirse en los casos de multiplicidad de prestaciones, la definición de los servicios que se considerarían sujetos al régimen especial de las agencias de viajes correría el riesgo de ser excesivamente restringida.

64. El argumento en contra de esta segunda observación es el riesgo de que se produzca una inclusión excesiva. Si se aplica una definición restringida, pueden quedar excluidas diversas prestaciones proporcionadas por entidades que, en el sentido habitual del término, son «agencias de viajes». Por el contrario, una definición más amplia crea el riesgo de que se produzca una extralimitación normativa. Los operadores económicos que solo proporcionan una única prestación vinculada a la realización de un viaje (como la demandante) estarán sujetos a dicho régimen, si bien con arreglo al auto dictado en el asunto Star Coaches no lo estarían.

65. Esto podría llegar a ser cierto. Sin embargo, en un contexto jurídico tan complejo, parece conveniente confirmar y aclarar la solución que lleva aplicándose varias décadas, al tiempo que se deja naturalmente en manos del legislador la posibilidad de optar, en caso de que resulte necesario, por un régimen distinto. En resumen, quizá deba admitirse que, a pesar del proclamado objetivo de simplificación, la aplicación de dicho ideal en el contexto específico del régimen especial de las agencias de viajes sigue estando bastante alejada de aquel anhelo declarado. Dicho régimen particular ha pasado a ser uno de los aspectos más complejos del IVA.[51]

66. A la luz de las consideraciones anteriores, mi conclusión en relación con la primera cuestión planteada en el caso de autos es que el artículo 306 de la Directiva IVA debe interpretarse en el sentido de que el régimen especial de las agencias de viajes se aplica a una prestación de un servicio que consiste en proporcionar una prestación adquirida a terceros, siempre que esta sea el alojamiento o el transporte.

B. Sobre la segunda cuestión prejudicial: ¿cabe la aplicación simultánea del régimen del margen de beneficio y del tipo impositivo reducido?

67. Mediante su segunda cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente desea dilucidar si la prestación proporcionada por la demandante, en caso de considerarse que está sujeta al régimen especial de las agencias de viajes, puede disfrutar del tipo impositivo reducido en virtud del artículo 98, en relación con el anexo III, de la Directiva IVA. Esta cuestión se ha planteado concretamente con respecto a la parte de la prestación que proporciona la demandante correspondiente al alojamiento.

50 Sentencia de 22 de octubre de 1998, Madgett y Baldwin (C-308/96 y C-94/97, EU:C:1998:496), apartado 19.

51 Véase el informe redactado para la Comisión, titulado *Study on the review of the VAT Special Scheme for travel agents and options for reform*, Final Report TAXUD/2016/AO-05, 2017, p. 11. Puede consultarse en la página web de la Comisión Europea.

68. La demandante sugiere que la respuesta debe ser afirmativa. Los Gobiernos alemán y neerlandés, así como la Comisión, alegan lo contrario. Sostienen que la aplicación del tipo impositivo reducido a la prestación controvertida está excluida debido a que dicha prestación de viaje no figura en la lista del anexo III de la Directiva IVA y que la aplicación del tipo impositivo reducido se opondría a la lógica de simplificación del régimen especial de que se trata. El Gobierno alemán recuerda asimismo, haciendo referencia a la jurisprudencia consolidada,[52] que el ámbito de aplicación de los tipos reducidos ha de interpretarse estrictamente.

69. Yo comparto esta segunda opinión. No cabe aplicar un tipo impositivo reducido una vez se ha determinado que la prestación controvertida constituye una prestación de viaje.

70. Como he recordado en la sección anterior, en virtud del artículo 307 de la Directiva IVA, el servicio proporcionado por una agencia de viajes se considera una prestación de servicios única.[53] La consecuencia lógica de esta ficción legal es que tal prestación es diferente de sus respectivos componentes.

71. Si se considera que el régimen especial de las agencias de viajes se aplica a una prestación adquirida a terceros vinculada a la realización de un viaje (alojamiento o transporte), el suministro de dicho servicio hace que la prestación quede comprendida en el artículo 306 de la Directiva IVA, lo que significa que tenga la consideración de «prestación de viaje». En otras palabras, una vez aplicada dicha norma de principio al efecto de determinar que una prestación concreta es una prestación de viaje, no se puede retirar a continuación esa calificación a efectos de aplicar el tipo impositivo reducido y al mismo tiempo mantenerla para calcular la base imponible.

72. En el plano sistemático, las prestaciones de viaje no están incluidas en el anexo III de la Directiva IVA (al que se refiere el artículo 98 de la misma), el cual contiene una lista de las prestaciones sujetas a un tipo impositivo reducido, entre las que figura, en el punto 12, el «alojamiento facilitado por hoteles y establecimientos afines, incluido el alojamiento para vacaciones y el arrendamiento de emplazamientos en terrenos para campings y espacios de estacionamiento de caravanas».

73. Por consiguiente, tal como observa el órgano jurisdiccional remitente, aplicar el tipo impositivo reducido a las agencias de viajes en lo que respecta a la prestación de alojamiento proporcionada entraría en conflicto con el anexo III de la Directiva IVA, así como con el objetivo de simplificación perseguido por el régimen especial de las agencias de viajes.

74. El órgano jurisdiccional remitente apunta no obstante que la negativa a aplicar el tipo impositivo reducido a la parte de la prestación en cuestión correspondiente al alojamiento podría llevar a dispensar un trato desigual.

75. Admito que, como consecuencia de la aplicación de la norma de que «basta con una única prestación adquirida a terceros», el servicio consistente en la prestación de alojamiento podría recibir diferentes tratamientos fiscales dependiendo del modo en que se prestara tal servicio (en función de si la agencia de viajes que lo prestara estuviera sujeta o no al régimen especial).

76. Sin embargo, existen claras reservas a tal argumento, en particular en el contexto del IVA y de los regímenes especiales. Si se quisiera alcanzar una igualdad y una neutralidad perfectas en todos los aspectos, habría de empezarse por suprimir los regímenes especiales. Sin ánimo de parecer demasiado formalista, el estatuto formal del proveedor de servicios, en efecto, es importante en tales situaciones,

52 Sentencia de 9 de marzo de 2017, Oxycure Belgium (C-573/15, EU:C:2017:189), apartado 25 y jurisprudencia citada.

53 Véase el punto 50 anterior. Véase asimismo la sentencia de 27 de octubre de 1992, Comisión/Alemania (C-74/91, EU:C:1992:409), apartado 16.

aun cuando la naturaleza económica de la prestación sea la misma. Por tanto, la normativa sobre el IVA simplemente trata de diferente manera idénticas prestaciones, proporcionadas, por un lado, por el propietario (con o sin la intervención de un intermediario) y, por otro, por una agencia de viajes que actúa en su propio nombre. [54]

77. A la luz de las consideraciones anteriores, mi conclusión en relación con la segunda cuestión prejudicial planteada es que el artículo 98 de la Directiva IVA, en relación con el anexo III, punto 12, de esta misma Directiva, debe interpretarse en el sentido de que la prestación sujeta al régimen especial de las agencias de viajes en virtud de los artículos 306 y siguientes de la citada Directiva no puede disfrutar de un tipo impositivo reducido aplicable al alojamiento para vacaciones.

V. Conclusión

78. Habida cuenta de cuanto antecede, propongo al Tribunal de Justicia que responda al Bundesfinanzhof (Tribunal Supremo de lo Tributario, Alemania) de la siguiente manera:

«1. El artículo 306 de la Directiva 2006/112/CE, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, debe interpretarse en el sentido de que el régimen especial de las agencias de viajes se aplica a una prestación de un servicio que consiste en proporcionar una prestación adquirida a terceros, siempre que esta sea el alojamiento o el transporte.

2. El artículo 98 de la Directiva 2006/112, en relación con el anexo III, punto 12, de esta misma Directiva, debe interpretarse en el sentido de que la prestación sujeta al régimen especial de las agencias de viajes en virtud de los artículos 306 y siguientes de la citada Directiva no puede disfrutar de un tipo impositivo reducido aplicable al alojamiento para vacaciones.»

54 Cabe recordar, por analogía, que el Tribunal de Justicia declaró que las posibles distorsiones de la competencia originadas por la aplicación de disposiciones transitorias relativas al régimen especial de las agencias de viajes no autorizaban a los Estados miembros a realizar una aplicación incorrecta de dicho régimen especial. Véase la sentencia de 27 de octubre de 1992, Comisión/Alemania (C-74/91, EU:C:1992:409), apartados 16 y 26.