

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Quinta)  
de 20 de febrero de 1997 \*

En el asunto C-260/95,

que tiene por objeto una petición dirigida al Tribunal de Justicia, con arreglo al artículo 177 del Tratado CE, por la High Court of Justice (Queen's Bench Division), destinada a obtener, en el litigio pendiente ante dicho órgano jurisdiccional entre

**Commissioners of Customs & Excise**

y

**DFDS A/S,**

una decisión prejudicial sobre la interpretación del artículo 26 de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios — Sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido: base imponible uniforme (DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54),

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Quinta),

integrado por los Sres.: J. C. Moitinho de Almeida, Presidente de Sala; L. Sevón, D. A. O. Edward, J.-P. Puissechet (Ponente) y M. Wathelet, Jueces;

\* Lengua de procedimiento: inglés.

Abogado General: Sr. A. La Pergola;  
Secretaria: Sra. L. Hewlett, administradora;

consideradas las observaciones escritas presentadas:

- En nombre de DFDS A/S, por el Sr. K. P. E. Lasok, QC, designado por el Sr. A. Fishleigh, del bufete Garrett & Co., Solicitors;
- en nombre del Gobierno del Reino Unido, por el Sr. S. Braviner, del Treasury Solicitor's Department, en calidad de Agente, asistido por los Sres. S. Richards y P. Mantle, Barristers;
- en nombre del Gobierno Italiano, por el Profesor Sr. U. Leanza, jefe del servizio del contenzioso diplomatico del ministero degli Affari esteri, en calidad de Agente, asistido por el Sr. M. Fiorilli, avvocato dello Stato;
- en nombre de la Comisión de las Comunidades Europeas, por los Sres. P. Oliver y E. Traversa, miembros del Servicio Jurídico, en calidad de Agentes;

habiendo considerado el informe para la vista;

oídas las observaciones orales de DFDS A/S, representada por el Sr. K. P. E. Lasok; del Gobierno del Reino Unido, representado por la Sra. S. Ridley, del Treasury Solicitor's Department, en calidad de Agente, asistida por los Sres. S. Richards y P. Mantle; del Gobierno Alemán, representado por el Sr. E. Röder, Ministerialrat del Bundesministerium für Wirtschaft, en calidad de Agente, y de la Comisión, representada por los Sres. P. Oliver y E. Traversa, expuestas en la vista de 7 de noviembre de 1996;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 16 de enero de 1997;

dicta la siguiente

### Sentencia

- 1 Mediante resolución de 18 de julio de 1995, recibida en el Tribunal de Justicia el 4 de agosto siguiente, la High Court of Justice (Queen's Bench Division) planteó, con arreglo al artículo 177 del Tratado CE, una cuestión prejudicial sobre la interpretación del artículo 26 de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios — Sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido: base imponible uniforme (DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54; en lo sucesivo, «Sexta Directiva»).
- 2 Dicha cuestión se suscitó en el marco de un litigio entre los Commissioners of Customs & Excise y la sociedad danesa DFDS A/S (en lo sucesivo, «DFDS»), relativo al sometimiento de esta última al Impuesto sobre el Valor Añadido (en lo sucesivo, «IVA») en el Reino Unido por los viajes organizados vendidos por cuenta suya por su filial inglesa, DFDS Ltd.
- 3 El artículo 26 de la Sexta Directiva ha previsto un régimen especial para las agencias de viajes, aplicable a las operaciones de estas últimas y de los organizadores de circuitos turísticos, en tanto actúen en su propio nombre con respecto al viajero y siempre que utilicen para la realización del viaje entregas y prestaciones de servicio de otros sujetos pasivos. El apartado 2 de dicho artículo está redactado así:

«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 estableci-

miento 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 coste 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.»

4 Según los autos del asunto principal, en Derecho británico la disposición que ha aplicado el régimen especial previsto en el artículo 26 de la Sexta Directiva es la Value Added Tax (tour operators) Order 1987 (Decreto de 1987 sobre el IVA de los organizadores de circuitos turísticos). Según el apartado 1 del artículo 3 de dicho Decreto, este régimen se aplica a los bienes y servicios prestados, entre otros, por «un organizador de circuitos turísticos en un Estado miembro [...] en el que haya establecido la sede de su actividad económica o tenga un establecimiento permanente». El apartado 2 del artículo 5 de dicho Decreto precisa que los servicios de las agencias de viajes «se considerarán prestados en el Estado miembro de la Comunidad Europea en que el organizador de circuitos turísticos haya establecido la sede de su actividad económica o, si la prestación se suministra desde un establecimiento permanente, en el Estado miembro donde se encuentre dicho establecimiento permanente, con exclusión de cualquier otro lugar».

5 DFDS, sociedad danesa que se dedica a la navegación, la organización de viajes y el transporte en general, tiene una filial inglesa, DFDS Ltd. Ambas sociedades están unidas por un contrato de agencia que nombra a la segunda «agente general de ventas y consignatario» de la primera en el Reino Unido y «central de reservas en el Reino Unido e Irlanda para todos los servicios de pasajeros» de la sociedad danesa.

6 En 1993, los Commissioners of Customs & Excise consideraron que DFDS estaba obligada al pago del IVA por los viajes organizados vendidos por cuenta suya por

su filial inglesa. Según dicho organismo, mediante el contrato celebrado con su filial, la sociedad danesa había establecido la sede de su actividad económica en el Reino Unido o suministrado las prestaciones controvertidas desde un establecimiento permanente en dicho Estado, con arreglo a las disposiciones de aplicación del artículo 26 de la Sexta Directiva en Derecho británico.

- 7 DFDS sostuvo por el contrario que procedía someter a gravamen las prestaciones de servicio de que se trata en la sede de su actividad económica, es decir, en Dinamarca, Estado miembro que ha optado por la posibilidad de continuar dejando exentas de IVA tales operaciones, con arreglo a lo previsto en la letra b) del apartado 3 del artículo 28 de la Sexta Directiva y en el Anexo F de la misma. La empresa recurrió por tanto ante el Value Added Tax (VAT) Tribunal, que estimó su demanda en 1994.
  
- 8 Apelada la sentencia ante la High Court of Justice, dicho órgano jurisdiccional consideró que el caso de autos suscitaba un problema de interpretación de la Sexta Directiva y decidió plantear al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión:

«Con arreglo a la 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 (Sexta Directiva IVA), y especialmente a su artículo 26, correctamente interpretados, en el caso de un organizador de circuitos turísticos que tiene sus oficinas centrales en el Estado miembro A, pero presta servicios a los viajeros, en forma de viajes organizados, utilizando como agente a una sociedad en el Estado B:

- a) ¿La prestación de dichos servicios por el organizador de circuitos turísticos se encuentra sujeta al impuesto en el Estado miembro B? Si es así, ¿en qué circunstancias?

b) ¿Se puede considerar que el organizador de circuitos turísticos ha “establecido la sede de su actividad económica” en el Estado miembro B o tiene “un establecimiento permanente desde el que [ha] suministrado la prestación de servicios” en el Estado miembro B? Si es así, ¿en qué circunstancias?»

- 9 Mediante las dos partes de que consta su cuestión, el órgano jurisdiccional remitente pretende saber en qué circunstancias se encuentran sujetas al IVA en un Estado miembro, con arreglo al artículo 26 de la Sexta Directiva, las prestaciones de servicios que un organizador de circuitos turísticos cuya sede se encuentra en un Estado miembro diferente suministra a los viajeros a través de una sociedad que opera, como agente suyo, en el primer Estado.
- 10 DFDS propone al Tribunal de Justicia que responda que, en las circunstancias descritas, las prestaciones de servicios se encuentran sujetas al impuesto en el Estado miembro en el que el organizador de circuitos turísticos tiene sus oficinas centrales. Alega en especial que, con arreglo a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, el Estado miembro en el que la sociedad ha establecido la sede de su actividad económica constituye el punto prioritario de conexión a efectos fiscales para someter al IVA las prestaciones de servicios y que cualquier otro punto de conexión podría provocar confusión y conflictos entre los Estados miembros.
- 11 El Gobierno del Reino Unido, sostiene, por el contrario, que el organizador de circuitos turísticos dispone de un establecimiento permanente desde el que se suministran las prestaciones de servicios en el Estado miembro en el que opera la sociedad que actúa en su nombre, de modo que dichas prestaciones deben someterse al impuesto en dicho Estado. En su opinión, esta solución es la más racional desde el punto de vista fiscal, pues es en dicho Estado donde se ofrecen los servicios a los viajeros.
- 12 El Gobierno Italiano y la Comisión consideran que, si concurren ciertos requisitos, tales prestaciones de servicios están sujetas al impuesto en el Estado miembro en el

que opera la sociedad que actúa en nombre del organizador de circuitos turísticos. Para que así sea, es preciso que exista en dicho Estado una organización que disponga de los medios humanos y técnicos necesarios para la prestación de servicios y que el operador no sea jurídicamente independiente con respecto a la empresa en cuyo nombre actúa.

- 13 El artículo 26 de la Sexta Directiva ha establecido un régimen especial del IVA aplicable a las agencias de viajes y a los organizadores de circuitos turísticos. En efecto, los servicios proporcionados por dichas empresas se componen de múltiples prestaciones, en especial en materia de transporte y alojamiento, que se realizan tanto dentro del territorio del Estado miembro donde la empresa tiene su domicilio o un establecimiento permanente como fuera del mismo. La aplicación de las normas del régimen común relativas al lugar de imposición, la base imponible y la deducción del impuesto soportado daría lugar a dificultades prácticas para dichas empresas, que podrían obstaculizar el ejercicio de su actividad (véase la sentencia de 12 de noviembre de 1992, Van Ginkel, C-163/91, Rec. p. I-5723, apartados 12 a 14).
- 14 Con arreglo al apartado 1 del artículo 26, la aplicación de las disposiciones de dicho artículo se halla supeditada al requisito de que la agencia de viajes o el organizador de circuitos turísticos actúe en su propio nombre con respecto al viajero y no en calidad de intermediario (véase la sentencia Van Ginkel, antes citada, apartado 21).
- 15 En la situación descrita en la resolución de remisión, es la sociedad danesa DFDS quien entra en el ámbito de aplicación de dichas disposiciones, en cuanto organizador de circuitos turísticos, y no su filial inglesa DFDS Ltd, que no actúa en nombre propio, sino como intermediaria.

- 16 Por lo que respecta al lugar de gravamen, el apartado 2 del artículo 26 establece que la prestación de servicios de la agencia de viajes será gravada en el Estado miembro en que dicha agencia haya establecido la sede de su actividad económica o tenga un establecimiento permanente desde el que haya suministrado la prestación de servicios.
- 17 Como han puesto de relieve todas las partes que intervienen en el procedimiento ante el Tribunal de Justicia, la disposición mencionada recurre a los mismos conceptos de sede de la actividad económica y de establecimiento permanente ya utilizados en el apartado 1 del artículo 9 de la Sexta Directiva para designar los dos principales puntos de conexión a efectos fiscales posibles para las prestaciones de servicios en general. Procede por tanto remitirse a las reglas que se deducen de dicha designación.
- 18 Tal como indicó el Tribunal de Justicia en el apartado 14 de su sentencia de 4 de julio de 1985, Berkholz (168/84, Rec. p. 2251), el artículo 9 pretende efectuar un reparto racional de los ámbitos de aplicación de las normativas nacionales en materia de IVA, determinando uniformemente el punto de conexión a efectos fiscales de las prestaciones de servicios, y evitar, en particular, los conflictos de competencia entre Estados miembros.
- 19 A este respecto, corresponde a las autoridades tributarias de cada Estado miembro determinar, en el marco de las opciones que ofrece la Sexta Directiva, cuál es el punto de conexión más útil desde el punto de vista fiscal para una prestación de servicios determinada. Con arreglo al apartado 1 del artículo 9, el lugar donde esté situada la sede de la actividad económica de quien presta el servicio aparece como un punto de conexión prioritario, en la medida en que la toma en consideración de otro establecimiento desde el que se haga la prestación de servicios sólo presenta



interés en el caso de que el criterio de conexión a la sede no ofrezca una solución racional desde el punto de vista fiscal o cree un conflicto con otro Estado miembro (sentencia Berkholz, antes citada, apartado 17).

- 20 Por otra parte, la conexión de una prestación de servicios a un establecimiento distinto de la sede sólo puede tomarse en consideración cuando dicho establecimiento presente una consistencia mínima, mediante la reunión permanente de los medios humanos y técnicos necesarios para prestaciones de servicios determinadas (sentencia Berkholz, antes citada, apartado 18).
- 21 En el presente caso, tal como ha indicado DFDS, la conexión a efectos fiscales de todas las prestaciones de servicios de un organizador de circuitos turísticos, incluidas las suministradas en otros Estados miembros a través de empresas que actúan en su nombre, a la sede de su actividad económica presentaría evidentemente la ventaja de establecer un único lugar de gravamen para la totalidad de las actividades de dicho organizador a las que se aplicara el artículo 26 de la Sexta Directiva.
- 22 Sin embargo, tal como ha alegado el Gobierno del Reino Unido, dicha conexión no ofrecería una solución racional desde el punto de vista fiscal, en la medida en que ello supondría hacer abstracción del lugar donde realmente se han comercializado los viajes, lugar que las autoridades nacionales tienen buenas razones para tomar en consideración como punto de conexión más útil, sea cual sea el destino del viajero.
- 23 A este respecto, procede recordar, como subrayó el Abogado General en los puntos 32 a 34 de sus conclusiones, que la toma en consideración de la realidad económica constituye un criterio fundamental para la aplicación del sistema común del IVA. Pues bien, la otra solución posible a la hora de determinar el lugar de gravamen de las prestaciones de las agencias de viajes, es decir, el establecimiento permanente desde el que se haga la prestación de servicios, tiene precisamente por objeto tomar en consideración la posibilidad de que las agencias diversifiquen sus

actividades en diferentes lugares del territorio de la Comunidad. La aplicación sistemática de la solución de la sede de la actividad económica podría provocar por lo demás distorsiones de la competencia, en la medida en que supondría un riesgo de animar a las empresas que desarrollan actividades en un Estado miembro a establecer su sede en el territorio de otro Estado miembro que haya optado por la posibilidad de continuar dejando exentas de IVA las prestaciones de que se trata, para eludir así el impuesto.

24 Dadas estas circunstancias, procede considerar que, cuando la prestación de servicios al viajero la suministra un organizador de circuitos turísticos desde un establecimiento permanente que dicho organizador posee en un Estado miembro que no es el Estado en que ha establecido la sede de su actividad económica, dicha prestación de servicios al viajero se encuentra sujeta al impuesto en el Estado en que se halla dicho establecimiento permanente.

25 Para saber si, en circunstancias similares a las que caracterizan el asunto juzgado en el litigio principal, la agencia de viajes dispone efectivamente en el Estado miembro de que se trata de un establecimiento de este tipo, es importante comenzar por verificar si la sociedad que actúa para la agencia de viajes en dicho Estado goza de autonomía con respecto a esta última.

26 A este respecto, el hecho de que los locales de la filial inglesa, que tiene su propia personalidad jurídica, pertenezcan a esta última y no a DFDS, hecho que el VAT Tribunal consideró significativo, no basta por sí mismo para acreditar que la primera es realmente independiente respecto a la segunda. Antes al contrario, de la información recogida en la resolución de remisión, y en particular del hecho de que DFDS posea la totalidad del capital social de su filial y de las diversas obligaciones contractuales impuestas a esta última por su empresa matriz, se deduce que la sociedad establecida en el Reino Unido actúa como un simple auxiliar de la empresa matriz.

- 27 En segundo lugar, procede determinar si, conforme a la jurisprudencia citada en el apartado 20 de la presente sentencia, el establecimiento de que se trata presenta la consistencia mínima requerida en cuanto a los medios humanos y técnicos necesarios.
- 28 A este respecto, se deduce de los datos mencionados en la resolución de remisión, principalmente de los relativos al número de empleados de la sociedad establecida en el Reino Unido y a las condiciones materiales en las que esta última presta servicios a los viajeros, que dicha sociedad presenta efectivamente las características de un establecimiento permanente en el sentido de las disposiciones antes citadas.
- 29 Procede responder por tanto que el apartado 2 del artículo 26 de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que, cuando un organizador de circuitos turísticos cuya sede se halla en un Estado miembro suministra a los viajeros prestaciones de servicios a través de una sociedad que actúa como agente suyo en otro Estado miembro, dichas prestaciones se encuentran sujetas al IVA en este último Estado, siempre que dicha sociedad, que actúa como un simple auxiliar del organizador, cuente con los medios humanos y técnicos que caracterizan a un establecimiento permanente.

### Costas

- 30 Los gastos efectuados por los Gobiernos del Reino Unido, alemán e italiano, así como por la Comisión de las Comunidades Europeas, que han presentado observaciones ante este Tribunal de Justicia, no pueden ser objeto de reembolso. Dado que el procedimiento tiene, para las partes en el litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional nacional, corresponde a éste resolver sobre las costas.

En virtud de todo lo expuesto,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Quinta),

pronunciándose sobre la cuestión planteada por la High Court of Justice (Queen's Bench Division) mediante resolución de 18 de julio de 1995, declara:

**El apartado 2 del artículo 26 de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios — Sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido: base imponible uniforme, debe interpretarse en el sentido de que, cuando un organizador de circuitos turísticos cuya sede se halla en un Estado miembro suministra a los viajeros prestaciones de servicios a través de una sociedad que actúa como agente suyo en otro Estado miembro, dichas prestaciones se encuentran sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido en este último Estado, siempre que dicha sociedad, que actúa como un simple auxiliar del organizador, cuente con los medios humanos y técnicos que caracterizan a un establecimiento permanente.**

Moitinho de Almeida

Sevón

Edward

Puissochet

Wathelet

Pronunciada en audiencia pública en Luxemburgo, a 20 de febrero de 1997.

El Secretario

El Presidente de la Sala Quinta

R. Grass

J. C. Moitinho de Almeida