

**Asunto C-108/22****Resumen de la petición de decisión prejudicial con arreglo al artículo 98, apartado 1, del Reglamento de Procedimiento del Tribunal de Justicia****Fecha de presentación:**

16 de febrero de 2022

**Órgano jurisdiccional remitente:**

Naczelny Sąd Administracyjny (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, Polonia)

**Fecha de la resolución de remisión:**

26 de agosto de 2021

**Parte recurrente:**

C. sp. z o.o. (actualmente en liquidación)

**Parte demandada:**

Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej (Director del Servicio Informativo Tributario Nacional, Polonia)

**Objeto del procedimiento principal ante el órgano jurisdiccional nacional**

Posibilidad de aplicar el régimen especial del «IVA sobre el margen bruto», establecido en el artículo 119 de la Ley del IVA, a la reventa realizada por la recurrente de servicios de alojamiento que no van acompañados de prestaciones complementarias, y que fueron adquiridos previamente en nombre propio de otros sujetos pasivos.

**Objeto y fundamento jurídico de la cuestión prejudicial**

Aplicación del artículo 306 [de la Directiva 2006/112] a un consolidador de servicios hoteleros.

## **Cuestión prejudicial**

«¿Debe interpretarse el artículo 306 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido [...] en el sentido de que resulta aplicable a un sujeto pasivo que es un consolidador de servicios hoteleros, que ha adquirido y que revende servicios de alojamiento a otras personas que ejercen una actividad económica, cuando dichas transacciones no van acompañadas de ningún otro servicio complementario?»

## **Disposiciones del Derecho de la Unión invocadas**

Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido: artículos 306, 307, 308, 309 y 310.

## **Disposiciones del Derecho nacional invocadas**

Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług [Ley del impuesto sobre bienes y servicios, de 11 de marzo de 2004]: artículo 119.

## **Breve exposición de los hechos y del procedimiento principal**

- 1 La recurrente, sujeto pasivo a efectos del IVA, es un consolidador de servicios hoteleros. Como parte de su actividad económica, esa sociedad ofrece la posibilidad de efectuar reservas de servicios de alojamiento en hoteles u otros establecimientos de análoga función, en Polonia y en el extranjero. Dado que no dispone de su propia estructura de alojamiento, la sociedad adquiere, en nombre y por cuenta propia, servicios de alojamiento de otros sujetos pasivos, para revenderlos a sus propios clientes. Los clientes de la sociedad son entidades que ejercen una actividad económica. La sociedad no vende servicios de alojamiento a los llamados clientes minoristas. En función de las necesidades y expectativas de los clientes, la sociedad ofrece también a los clientes asesoramiento para elegir el lugar de la pernocta, así como ayuda en la organización del viaje. Sin embargo, las más de las veces, al efectuar la reserva y reventa de los servicios de alojamiento, la sociedad no presta a sus clientes servicios complementarios consistentes en servicios de información o consultoría turísticas. En este supuesto, el cliente está interesado exclusivamente en la adquisición de servicios de alojamiento. El precio por el que la sociedad revende los servicios de alojamiento individuales incluye el coste de adquisición de los servicios de alojamiento y la retribución de la sociedad, consistente en una tarifa por operación al realizar la reserva.
- 2 La recurrente planteó al Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej (Director del Servicio Informativo Tributario Nacional, Polonia) la siguiente pregunta:

«¿Está sujeta a IVA la reventa por la sociedad de servicios de alojamiento, que no vayan acompañados de prestaciones complementarias y que hayan sido adquiridos previamente en nombre propio de otros sujetos pasivos, como un servicio turístico con arreglo al régimen especial del “IVA sobre el margen bruto” con arreglo a lo dispuesto en el artículo 119 de la Ley del IVA?»

- 3 En opinión de la recurrente, debe responderse afirmativamente a esta pregunta.
- 4 Mediante resolución interpretativa de la normativa tributaria de 27 de abril de 2017, el Director del Servicio Informativo Tributario Nacional consideró incorrecta la postura de la recurrente. A juicio de dicha autoridad tributaria, un servicio hotelero que incluye la pernocta y, en su caso, el desayuno no constituye un servicio turístico, puesto que no implica un servicio integral compuesto de numerosas prestaciones.
- 5 La recurrente interpuso recurso contra la citada resolución interpretativa ante el órgano jurisdiccional de primera instancia, que estimó el recurso. A juicio de este órgano jurisdiccional, la reventa de servicios de alojamiento está incluida en una categoría más amplia de servicios turísticos, por lo que está sujeta a tributación con arreglo al régimen del «IVA sobre el margen bruto».
- 6 La autoridad tributaria interpuso contra la citada sentencia un recurso de casación ante el órgano jurisdiccional remitente.

#### **Alegaciones esenciales de las partes en el procedimiento principal**

- 7 El Director del Servicio Informativo Tributario ha señalado que un servicio turístico es un servicio integral prestado a un turista, que engloba servicios parciales, sin los cuales un determinado evento turístico no podría celebrarse, por lo que deben entenderse por servicios turísticos, en opinión de la autoridad tributaria, aquellos viajes organizados o individuales que incluyan actividades de recreo y entretenimiento (el llamado evento combinado integral). A este respecto, la autoridad tributaria llamó la atención sobre el hecho de que el catálogo de servicios que componen el servicio turístico prestado por el organizador es de carácter abierto, debiendo servir la actividad concreta, para que sea considerada un servicio, a la satisfacción de una determinada necesidad de quien la contrata. A juicio de la autoridad tributaria, la adquisición de estos servicios y bienes, que satisfacen las necesidades y las expectativas del turista, constituirá, en caso de ejecución de servicios turísticos, un elemento de cálculo para fijar el margen.
- 8 En opinión de la autoridad tributaria, el servicio turístico mencionado en el artículo 119 de la Ley del IVA constituye una prestación integrada por una serie de servicios ajenos y propios, como, por ejemplo, el hotel, la alimentación y el transporte, que tienen por objetivo organizar la estancia del cliente fuera de su lugar de residencia y que guardan una estrecha relación entre sí, creando un todo desde un punto de vista económico. Por tanto, según la autoridad tributaria, deben entenderse por servicios turísticos los viajes de placer organizados o individuales

que incluyan actividades de recreo y de entretenimiento (evento combinado integral). En opinión de la autoridad tributaria, conforme a la definición legal, son servicios turísticos, entre otros, los servicios hoteleros. La autoridad tributaria dedujo de lo anterior que, para que un determinado servicio sea considerado servicio turístico, debe tratarse de un servicio integrado por más de una prestación, lo que no ocurría en el presente litigio.

- 9 El órgano jurisdiccional de primera instancia, compartiendo la postura de la recurrente, señaló que la tributación de los servicios turísticos se regula en el artículo 119 de la Ley del IVA. Esta disposición transpone el artículo 306 de la Directiva [2006/]112. Tales disposiciones imponen la aplicación obligatoria del régimen del «IVA sobre el margen bruto» a los servicios turísticos. La aplicación de este régimen excluye la posibilidad de deducir el impuesto soportado por los servicios adquiridos en beneficio directo del turista, que integran el servicio turístico.

Al mismo tiempo, dicho órgano jurisdiccional aseveró que también en la jurisprudencia y en la doctrina nacionales se ha sostenido que, en la práctica, los servicios hoteleros se consideran servicios turísticos que pueden estar sujetas a tributación mediante el «IVA sobre el margen bruto», incluso cuando aquellos se presten sin servicios complementarios vinculados a la organización del tiempo de recreo.

A juicio del órgano jurisdiccional de primera instancia, para interpretar la expresión «servicio turístico» es pertinente también remitirse a las reglas de interpretación lingüística, así como, para reforzar su resultado, a la interpretación sistemática. En este contexto, señaló que, conforme a la definición del concepto de «turystika» [turismo] contenida en el Słownik języka polskiego [Diccionario de la lengua polaca], debe entenderse por aquel los viajes colectivos o individuales organizados fuera del lugar de residencia, excursiones en territorio extranjero, que tengan como finalidad conocer nuevos lugares o que consistan en un recreo activo. Por tanto, dado que el objetivo de los servicios de alojamiento es satisfacer las necesidades vitales básicas de las personas que permanecen fuera de su lugar de residencia habitual, la ejecución de este servicio es una forma de prestar un servicio turístico.

- 10 Por lo anterior, el órgano jurisdiccional de primera instancia compartió la postura de la recurrente, según la cual, en las circunstancias descritas en la solicitud de resolución interpretativa de la normativa tributaria, los servicios hoteleros vendidos por la sociedad como un servicio independiente tributarán con arreglo al régimen «IVA sobre el margen bruto».

### **Breve exposición de la fundamentación de la petición de decisión prejudicial**

- 11 El órgano jurisdiccional remitente señala que el fondo de la controversia en el litigio examinado pretende dilucidar si, para calificar jurídicamente un servicio dado como un servicio turístico que, con arreglo al artículo 119, apartado 1, de la

Ley del IVA, esté sujeto al régimen especial de tributación del «IVA sobre el margen bruto», es necesario cumplir el requisito de la integralidad y, en consecuencia, si un servicio de alojamiento que haya sido adquirido de otros sujetos pasivos en nombre propio y que, a continuación, sea revendido, sin que vaya acompañado de servicios complementarios puede constituir un servicio turístico.

- 12 La respuesta a la anterior cuestión implica determinar la interpretación correcta de lo dispuesto en el artículo 119, apartado 1, de la Ley del IVA, del cual resulta que la base imponible de un servicio turístico es el importe del margen minorado por el importe del impuesto devengado, sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado 5. A efectos del artículo 119, apartado 2, de dicha Ley, se entiende por el margen mencionado en el apartado 1, la diferencia entre el importe que debe pagar el adquirente del servicio y el precio de adquisición por el sujeto pasivo de los bienes y servicios de otros sujetos pasivos, que redunden en beneficio directo del turista; entendiéndose por servicios que redunden en beneficio directo del turista aquellos servicios que formen parte del servicio turístico, en particular transporte, alojamiento, alimentación y seguro. Por su parte, el artículo 119, apartado 3, dispone que lo dispuesto en el apartado 1 se aplicará con independencia de quien sea el adquirente del servicio turístico, cuando el sujeto pasivo: — actúe a favor del adquirente del servicio en nombre propio y por cuenta propia; — al prestar el servicio adquiera los bienes y servicios de otros sujetos pasivos, que redunden en beneficio directo del turista.
- 13 El cumplimiento conjunto de todos los requisitos citados determina la aplicación obligatoria del régimen especial de tributación del «IVA sobre el margen bruto» a los servicios turísticos. Para que un servicio prestado por un sujeto pasivo pueda someterse a imposición con arreglo al margen bruto, el sujeto pasivo que preste ese servicio deberá actuar a favor del cliente en nombre propio y por cuenta propia, adquiriendo bienes o servicios del sujeto pasivo del impuesto sobre bienes y servicios, que redunden en beneficio directo del turista.
- 14 El órgano jurisdiccional remitente destaca que la ustawa o podatku od towarów i usług no contiene una definición de la expresión «servicio turístico». Por ello, a fin de determinar el ámbito de los servicios sujetos a imposición con arreglo al régimen del «IVA sobre el margen bruto», es pertinente recurrir al tenor de lo dispuesto en el artículo 306 de la Directiva 2006/112/CE (anteriormente, artículo 26 de 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; en lo sucesivo, «Sexta Directiva»), que contiene las normas dispuestas en el artículo 119, apartados 1 y 2, de la Ley del IVA, relativas a la tributación de los servicios turísticos.
- 15 Mediante el artículo 306, apartado 1, de la Directiva [2006/]112 se ha impuesto a los Estados miembros la obligación de aplicar un régimen especial del IVA 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.

- 16 Debe advertirse que, si bien en el artículo 26 de la Sexta Directiva se utilizó el concepto de «usługi turystyczne [servicios turísticos, en la versión polaca]», en el artículo 306 y siguientes de la Directiva [2006/]112 ya no figura dicho concepto. No obstante, ambas disposiciones se refieren a servicios prestados por agencias de viajes y organizadores de circuitos turísticos. La [versión polaca de la] Sexta Directiva define la regla del artículo 26 como un «Specjalny system dla biur podróży [sistema especial de las agencias de viajes]», mientras que [la versión polaca del] capítulo 3 de la Directiva [2006/]112 lleva por título «Procedura szczególna dla biur podróży [procedimiento especial para las agencias de viajes]». Ambas Directivas hacen aplicable el régimen del «IVA sobre el margen bruto» a los operadores que prestan los servicios descritos.
- 17 El órgano jurisdiccional remitente señala que, para dilucidar si una operación compleja debe calificarse de entrega de bienes o prestación de servicios, deben identificarse sus elementos dominantes.
- 18 Corroboran dicha postura las sentencias del TJUE de 22 de octubre de 1998, dictada en los asuntos acumulados C-308/96 y C-94/97 Madgett y Baldwin, así como de 19 de junio de 2003, dictada en el asunto C-149/01 First Choice Holidays (recaídas en el contexto de la Directiva vigente anteriormente), de las que resulta que, en caso de servicios complejos que se componen de varias operaciones, todas estas operaciones suponen una prestación única a efectos del IVA, siempre que, desde un punto de vista económico, dichas operaciones formen una prestación indisoluble cuyo desglose resultaría artificial.
- 19 De las resoluciones del Tribunal mencionadas anteriormente resulta que, cada supuesto en el que se planteen dudas de si un servicio compuesto por un conjunto de prestaciones y operaciones deba tratarse como entrega [de un bien] o como un servicio, ha de examinarse individualmente, analizando los hechos concretos del supuesto controvertido.
- 20 En la sentencia dictada en los asuntos acumulados C-308/96 y C-94/97, el Tribunal de Justicia llamó también la atención sobre el hecho de que no puede concluirse automáticamente que un hotelero preste servicios turísticos cuando ofrezca exclusivamente un servicio de alojamiento y no un servicio complejo, uno de cuyos elementos sea la pernocta. El Tribunal de Justicia declaró también que el artículo 26 de la Sexta Directiva se aplica asimismo a los operadores económicos que no tengan formalmente el estatuto de agencia de viajes, pero que ofrezcan viajes organizados en nombre propio y a tal fin adquieran servicios de otros sujetos pasivos.
- 21 Debe advertirse que, para pronunciarse sobre las reglas de tributación, cuando en las condiciones descritas el artículo 119 de la Ley de IVA permita que los turistas adquieran servicios de hotel no vinculados a otros servicios, resulta pertinente la

sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea dictada en el asunto C-193/11, Comisión contra Polonia. En ella, el Tribunal de Justicia explicó que el régimen del margen bruto sirve para distribuir los ingresos procedentes de la recaudación de ese impuesto de forma equilibrada entre los Estados miembros. Refiriéndose al artículo 307 de la Directiva 2006/112/CE, el Tribunal de Justicia subrayó que 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 turista. La prestación única será gravada en el Estado miembro en que la agencia de viajes tenga un establecimiento permanente desde el que haya suministrado la prestación de servicios. En consecuencia, el Estado miembro en el que se produce el consumo del servicio de que se trate (por ejemplo, el prestado por el hotelero) obtiene ingresos de IVA por ese concepto, mientras que los ingresos sobre el margen bruto de la agencia de viajes que vende ese servicio al viajero los obtiene el Estado de la sede de la agencia de viajes.

- 22 El problema citado deberá examinarse también a la luz de la sentencia del Tribunal de Justicia de 19 de diciembre de 2018, dictada en el asunto C-552/17 Alpenchalets Resorts GmbH, de la que se deduce la necesidad de gravar los servicios turísticos bajo el régimen del «IVA sobre el margen bruto».
- 23 El órgano jurisdiccional remitente señala que, a la luz del principio fundamental del sistema del IVA recogido en el artículo 168 de la Directiva, es decir, el principio de neutralidad, resulta inadmisibles una situación en la que determinados servicios estén gravados conforme al régimen general, mientras que servicios que compiten con ellos estarían gravados mediante la aplicación del método simplificado del «IVA sobre el margen bruto». Con ello podría llegar a vulnerarse el principio de neutralidad cuando la reventa de servicios de alojamiento sin ningún servicio complementario quedase gravada con arreglo al régimen general, mientras que la reventa del mismo servicio de alojamiento, acompañado de una prestación complementaria, se beneficiaría del método simplificado del «IVA sobre el margen bruto».
- 24 Recabar la postura del TJUE en lo relativo a la aplicación del artículo 306 de la Directiva 2006/112/CE en el ámbito comprendido por la cuestión prejudicial planteada permitirá disipar las dudas inherentes a la aplicación del régimen especial del «IVA sobre el margen bruto» a los servicios hoteleros cuando esas operaciones no vayan acompañadas de otras prestaciones complementarias.