

TRIBUNAL GENERAL DE LA UNIÓN EUROPEA

Sentencia de 25 de marzo de 2026

Sala Quinta

Asunto T-221/25

SUMARIO:

IVA. Operaciones sujetas y no exentas. Cláusula *standstill*. *Prestaciones de servicios de agencias de viajes relativas a viajes efectuados fuera de la Unión Europea.* Las recurrentes, agencias de viajes que operan en nombre propio utilizando servicios de terceros, solicitaron la devolución del IVA correspondiente a viajes efectuados fuera de la Unión Europea al considerar que dichas prestaciones habían pasado a estar exentas tras la reforma del Código del IVA. La Administración tributaria denegó las solicitudes, decisión confirmada en apelación, al entender que, desde el 1 de enero de 2000, dichas prestaciones seguían sujetas a IVA en virtud de la cláusula *standstill*, que permite mantener la tributación de operaciones ya gravadas antes del 1 de enero de 1978, siendo irrelevante la supresión de la excepción expresa a la exención en el nuevo marco normativo. En casación, las recurrentes alegaron que, tras la reforma, el Código del IVA ya no contenía una disposición expresa que excluyera la exención, por lo que no podía mantenerse la sujeción al impuesto. El Tribunal General rechaza este planteamiento y declara, por un lado, que la cláusula de *standstill* no exige una exclusión expresa, siendo suficiente que la sujeción al IVA se deduzca implícitamente del ordenamiento; y, por otro, que la supresión de la excepción expresa, unida al cambio hacia la actuación en nombre propio de las agencias, no altera ni la lógica ni el resultado del sistema, que sigue siendo la sujeción al impuesto, por lo que la normativa posterior es esencialmente idéntica a la anterior.

TRIBUNAL GENERAL DE LA UNIÓN EUROPEA

En el asunto T-221/25,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Hof van Cassatie (Tribunal de Casación, Bélgica), mediante resolución de 28 de febrero de 2025, recibida en el Tribunal de Justicia el 17 de marzo de 2025, en el procedimiento entre

TUI Belgium NV,

TUI Belgium Retail NV,

TUI Airlines Belgium NV,

TUIFLY Academy Brussels NV,

Tec4Jets NV,

Pats NV,

TUI Travel Belgium NV,

TUI Technology NV,

TUI Belgian Real Estate NV,

BTW-eenheid Travel4You

y

Belgische Staat,

EL TRIBUNAL GENERAL (Sala Quinta, en formación de cinco Jueces),

integrado por el Sr. M. Sampedro Pucurull, Presidente, y la Sra. T. Pynnä, el Sr. J. Laitenberger, la Sra. M. Stancu (Ponente) y el Sr. W. Valasidis, Jueces;

Abogado General: Sr. J. Martín y Pérez de Nanclares;

Síguenos en...



Secretario: Sr. V. Di Bucci;

vista la transmisión por el Tribunal de Justicia de la petición de decisión prejudicial al Tribunal General el 3 de abril de 2025, con arreglo al artículo 50 ter, párrafo tercero, del Estatuto del Tribunal de Justicia de la Unión Europea;

vista la materia contemplada en el artículo 50 ter, párrafo primero, letra b), del Estatuto del Tribunal de Justicia de la Unión Europea y la inexistencia de una cuestión independiente de interpretación en el sentido del artículo 50 ter, párrafo segundo, de dicho Estatuto;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos;

consideradas las observaciones presentadas:

– en nombre de TUI Belgium, TUI Belgium Retail, TUI Airlines Belgium, TUIFLY Academy Brussels, Tec4Jets, Pats, TUI Travel Belgium, TUI Technology, TUI Belgian Real Estate y BTW-eenheid Travel4You, por la Sra. J. Lejeune, avocate;

– en nombre del Gobierno belga, por el Sr. P. Cottin y las Sras. M. Jacobs, C. Pochet y M. Van Regemorter, en calidad de agentes;

– en nombre de la Comisión Europea, por los Sres. M. Herold y P. Vanden Heede, en calidad de agentes;

vista la decisión adoptada por el Tribunal General, oído el Abogado General, de que el asunto sea juzgado sin conclusiones;

dicta la siguiente

Sentencia

1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación del artículo 28, apartados 3, letra a), y 4, y del anexo E, punto 15, 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 1977, L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54; en lo sucesivo, «Sexta Directiva»), y del artículo 370 y del anexo X, parte A, punto 4, de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DO 2006, L 347, p. 1; en lo sucesivo, «Directiva del IVA»).

2 Esta petición se ha presentado en el contexto de un litigio entre nueve sociedades belgas, que constituyen conjuntamente Travel4you, un grupo formado por esas nueve sociedades y considerado como un único sujeto pasivo del impuesto sobre el valor añadido (IVA), representado por TUI Belgium NV, y el Belgische Staat (Estado belga), en relación con la denegación de la solicitud de devolución del IVA formulada por TUI Belgium y por Travel4you y relativa a prestaciones de servicios de las agencias de viajes relativas a viajes efectuados fuera de la Unión Europea.

Marco jurídico

Derecho de la Unión

Sexta Directiva

3 El artículo 26 de la Sexta Directiva, titulado «Régimen especial de las agencias de viajes», tenía el siguiente tenor:

«1. Los Estados miembros aplicarán el [IVA] a las operaciones de las agencias de viajes conforme al presente artículo, en tanto tales agencias actúen en su propio nombre con respecto al viajero y siempre que utilicen para la realización del viaje entregas y prestaciones de servicios de otros sujetos pasivos. El presente artículo no será aplicable a las agencias de viajes que actúen únicamente en calidad de intermediario y a las que sea de aplicación [la letra c) del] apartado 3 del punto A del artículo 11. [...]

[...]

3. Si las operaciones para las que la agencia de viajes recurra a otros sujetos pasivos fueran efectuadas por estos últimos fuera de la Comunidad, la prestación de servicios de la agencia quedará asimilada a una actividad de intermediario, exenta en virtud de lo dispuesto en el apartado 14 del artículo 15. [...]

Síguenos en...



[...]»

4 El artículo 28 de la Sexta Directiva, que figura en el título XVI, titulado «Disposiciones transitorias», disponía lo siguiente:

[...]

3. En el curso del período transitorio a que se refiere el apartado 4, los Estados miembros podrán:

a) continuar aplicando el Impuesto a las operaciones que estén exentas del mismo en virtud de los artículos 13 o 15 y cuya lista se encuentra en el Anexo E;

[...]

4. El período transitorio estará inicialmente fijado en cinco años a partir del 1 de enero de 1978. Como máximo seis meses antes de la terminación de este período, y posteriormente siempre que sea necesario, el Consejo, previo informe de la Comisión [Europea], reexaminará la situación en lo concerniente a las excepciones establecidas en el apartado 3 y resolverá por unanimidad, a propuesta de la Comisión, sobre la eventual supresión de algunas o de todas estas excepciones.

[...]»

5 Las operaciones a las que se refería el artículo 15, apartado 14, de la Sexta Directiva, que se encontraban en su anexo E, incluían «las prestaciones de servicios de agencias de viajes indicadas en el artículo 26, así como las de las agencias de viajes que [actuaban] en nombre [y] por cuenta del viajero, para viajes efectuados fuera de la Comunidad [Europea]».

Directiva del IVA

6 A tenor del artículo 153 de la Directiva del IVA:

«Los Estados miembros eximirán las prestaciones de servicios realizadas por los intermediarios que actúen en nombre y por cuenta de terceros, cuando intervengan en las operaciones enunciadas en los capítulos 6, 7 y 8 o en operaciones que se lleven a cabo fuera de la Comunidad.

[...]»

7 El capítulo 3 de la Directiva del IVA, titulado «Régimen especial de las agencias de viajes», que figura en su título XII, bajo el epígrafe «Regímenes especiales», contiene los artículos 306 a 310.

8 El artículo 306, apartado 1, de la Directiva del 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.»

9 El artículo 309 de la Directiva del IVA establece:

«Si las operaciones para las que la agencia de viajes recurra a otros sujetos pasivos fueran efectuadas por estos últimos fuera de la Comunidad, la prestación de servicios de la agencia quedará asimilada a una actividad de intermediario, exenta en virtud de lo dispuesto en el artículo 153.

[...]»

10 El artículo 370, apartado 1, de la Directiva del IVA tiene el siguiente tenor:

«Los Estados miembros que, el 1 de enero de 1978, gravaban las operaciones cuya lista figura en la parte A del anexo X, podrán seguir gravándolas.»

11 El anexo X de la Directiva del IVA, en su parte A, titulada «Operaciones que los Estados miembros pueden seguir gravando», señala en su punto 4: «Prestaciones de servicios de agencias de viajes indicadas

Síguenos en...



en el artículo 306, así como las de las agencias de viajes que actúan en nombre [y] por cuenta del viajero, para viajes efectuados fuera de la Comunidad.»

Derecho belga

12 De la resolución de remisión y de los autos remitidos al Tribunal de Justicia se desprende que el Derecho belga pertinente se encuentra en el Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde (Código del impuesto sobre el valor añadido), en su redacción vigente en el momento de los hechos del litigio principal (en lo sucesivo, «Código del IVA»).

13 Entre el 1 de diciembre de 1977 y el 31 de diciembre de 1999, el artículo 20, apartado 2, del Código del IVA establecía lo siguiente:

«Cuando una agencia de viajes intervenga en la prestación de servicios de transporte, de alojamiento, de alimentación o de bebidas consumidas in situ, de entretenimiento o de uno o varios de los servicios mencionados en el artículo 18, se considerará que actúa en nombre y por cuenta del viajero, cualesquiera que sean las modalidades de su intervención, salvo en la medida en que realice ella misma directamente estas prestaciones de servicios por sus propios medios o cuando actúe en nombre y por cuenta del prestador de esos servicios.

A efectos de la aplicación de este Código, debe entenderse por “agencia de viajes” toda persona cuya actividad consista bien en organizar y vender viajes o estancias combinados que incluyan, en particular, el alojamiento, bien en vender, como intermediario, tales viajes o estancias, billetes de transporte, vales de alojamiento o alimentación.»

14 Entre el 1 de enero de 1978 y el 31 de diciembre de 1999, el artículo 41, apartado 2, del Código del IVA disponía lo siguiente:

«Estarán exentas del impuesto las prestaciones de servicios de los intermediarios y mandatarios que no actúen en las condiciones previstas en el artículo 13, apartado 2, cuando dichos intermediarios y mandatarios intervengan en entregas de bienes o prestaciones de servicios que no tengan lugar en el país o que estén exentas con arreglo a los artículos 39 a 42.

Esta exención no se aplicará a las prestaciones de las agencias de viajes que intervengan en la prestación de servicios de transporte, de alojamiento, de alimentación o de bebidas consumidas in situ, de entretenimiento o de uno o varios de estos servicios contemplados en el artículo 18, salvo cuando la agencia de viajes actúe en nombre y por cuenta del prestador de estos servicios.»

15 De la resolución de remisión se desprende asimismo que el Código del IVA fue modificado por el koninklijk besluit (Real Decreto), de 28 de diciembre de 1999 (Belgisch Staatsblad, 31 de diciembre de 1999, p. 50507; en lo sucesivo, «Real Decreto de 28 de diciembre de 1999»), aplicable a partir del 1 de enero de 2000. En virtud de este Decreto, las prestaciones de servicios de las agencias de viajes relativas a viajes efectuados fuera de la Unión dejaron de asimilarse a actividades de intermediarios. No obstante, estas operaciones han seguido estando sometidas al IVA.

Litigio principal y cuestiones prejudiciales

16 TUI Belgium vende viajes de vacaciones en nombre propio para los que recurre a servicios de terceros, incluidos hoteles y compañías aéreas.

17 De la resolución de remisión se desprende que las recurrentes en el litigio principal presentaron varias solicitudes de devolución del IVA aplicado a prestaciones de servicios realizadas por TUI Belgium y relativas a viajes efectuados fuera de la Unión. Alegaron ante la Administración tributaria que estas prestaciones estaban exentas de IVA desde la modificación del Código del IVA por el Real Decreto de 28 de diciembre de 1999, que entró en vigor el 1 de enero de 2000, por lo que solicitaron la devolución del IVA que consideraban que habían pagado indebidamente por dichas prestaciones por el período comprendido entre noviembre de 2004 y diciembre de 2014.

18 La Administración tributaria denegó dicha devolución.

19 A raíz de esta denegación, las recurrentes en el litigio principal interpusieron recurso ante el rechtbank van eerste aanleg West-Vlaanderen, afdeling Brugge (Tribunal de Primera Instancia de Flandes Occidental, División de Brujas, Bélgica), el cual, mediante sentencia de 7 de enero de 2020, desestimó el recurso por considerar que las recurrentes en el litigio principal no tenían derecho a la devolución del IVA por las prestaciones de servicios de las agencias de viajes relativas a viajes efectuados fuera de la Unión correspondientes al período antes mencionado.

Síguenos en...



20 Las recurrentes en el litigio principal interpusieron recurso de apelación contra dicha sentencia ante el hof van beroep te Gent (Tribunal de Apelación de Gante, Bélgica).

21 Mediante su sentencia de 22 de marzo de 2022, el hof van beroep te Gent (Tribunal de Apelación de Gante) declaró, en esencia, que, a partir del 1 de enero de 2000, las prestaciones de servicios de las agencias de viajes relativas a viajes efectuados fuera de la Unión seguían estando sujetas al IVA, no obstante lo dispuesto en el artículo 26, apartado 3, de la Sexta Directiva y en el artículo 309 de la Directiva del IVA.

22 El hof van beroep te Gent (Tribunal de Apelación de Gante) señaló, en particular, que, por una parte, por lo que respecta a las prestaciones de servicios de las agencias de viajes relativas a viajes efectuados fuera de la Unión, el Estado belga había hecho uso de la cláusula de standstill, prevista en el artículo 28, apartado 3, letra a), de la Sexta Directiva y en el artículo 370 de la Directiva del IVA, que permitía a los Estados miembros seguir sometiendo al IVA las operaciones que ya gravaban el 1 de enero de 1978, siempre que figurasen en el anexo E de la Sexta Directiva y en el anexo X de la Directiva del IVA.

23 Dicho órgano jurisdiccional señaló, por otra parte, que, a partir del 1 de enero de 2000, a raíz de la entrada en vigor del Real Decreto de 28 de diciembre de 1999, el Código del IVA estableció que las agencias de viajes actúan en nombre propio, de conformidad con el artículo 306, apartado 1, párrafo primero, de la Directiva del IVA. Por lo tanto, a su juicio, el artículo 41, apartado 2, párrafo segundo, del Código del IVA, que excluía expresamente a las agencias de viajes de la exención del IVA aplicable a los intermediarios y mandatarios por lo que respecta a las entregas de bienes y a las prestaciones de servicios en el extranjero, fue suprimido, por resultar superfluo en el contexto en el que también se había suprimido la presunción legal prevista en el artículo 20, apartado 2, párrafo primero, del Código del IVA según la cual dichas agencias debían actuar «en nombre y por cuenta del viajero» en calidad de mandatario de este. El referido órgano jurisdiccional consideró que, al proceder de ese modo, el legislador belga únicamente tuvo la intención de responder al requerimiento de la Comisión a raíz de una denuncia según la cual la legislación belga, debido a dicha presunción legal, podía dar lugar a una doble imposición. El referido órgano jurisdiccional considera que este régimen, existente a partir del 1 de enero de 2000, era conforme con la cláusula de standstill, prevista en el artículo 28, apartado 3, letra a), de la Sexta Directiva y en el artículo 370 de la Directiva del IVA, ya que implicaba el mantenimiento de la sujeción al IVA de las prestaciones de servicios de las agencias de viajes relativas a viajes efectuados fuera de la Unión que ya existía antes del 1 de enero de 1978.

24 Las recurrentes en el litigio principal interpusieron recurso de casación contra la sentencia del hof van beroep te Gent (Tribunal de Apelación de Gante) ante el Hof van Cassatie (Tribunal de Casación, Bélgica), que es el órgano jurisdiccional remitente. Alegan, en esencia, que, a partir del 1 de enero de 2000, el Derecho belga ya no contiene ninguna disposición expresa que establezca una excepción a la exención del IVA de las prestaciones de servicios de las agencias de viajes relativas a viajes efectuados fuera de la Unión. Señalan que, en efecto, por una parte, la mera definición de que una agencia de viajes actúa en nombre propio se corresponde con la definición que figura en la Sexta Directiva. Consideran, por otra parte, que debido a la supresión del artículo 41, apartado 2, párrafo segundo, del Código del IVA, este ya no prevé una excepción expresa a la exención del IVA de las prestaciones de servicios de las agencias de viajes relativas a viajes efectuados fuera de la Unión a partir del 1 de enero de 2000. Pues bien, alegan que, a falta de tal disposición expresa, el Estado belga ya no podía, a partir del 1 de enero de 2000, someter estas prestaciones al IVA sin infringir lo dispuesto en el artículo 26, apartado 3, en relación con el artículo 15, punto 14, de la Sexta Directiva, así como en los artículos 309 y 153, párrafo primero, de la Directiva del IVA. Consideran que, en cualquier caso, las disposiciones introducidas en el Código del IVA mediante el Real Decreto de 28 de diciembre de 1999, por lo que respecta a la sujeción al IVA de dichas prestaciones, se basan en una lógica diferente de la de la legislación anterior, en la medida en que estas disposiciones solo prevén de manera implícita la exclusión de las prestaciones de servicios de las agencias de viajes relativas a viajes efectuados fuera de la Unión de la asimilación a las operaciones efectuadas por un intermediario exentas en virtud del artículo 15, punto 14, de la Sexta Directiva del IVA y del artículo 153, párrafo primero, de la Directiva del IVA.

25 El órgano jurisdiccional remitente considera que la jurisprudencia existente del Tribunal de Justicia no permite determinar con certeza si, en las circunstancias antes mencionadas, sería necesaria una disposición legal expresa para seguir sometiendo al IVA las prestaciones de servicios de las agencias de viajes relativas a viajes efectuados fuera de la Unión, con arreglo al artículo 28, apartados 3, letra a), y 4, de la Sexta Directiva y al artículo 370 de la Directiva del IVA, ni si el nuevo régimen introducido en el Código del IVA por el Real Decreto de 28 de diciembre de 1999 es «sustancialmente idéntico» a la legislación anteriormente en vigor, pese a que ya no prevé una excepción expresa a la exención del IVA para dichas prestaciones.

26 En estas circunstancias, el Hof van Cassatie (Tribunal de Casación) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

Síguenos en...



«1) La aplicación de la cláusula standstill del artículo 28, apartados 3, letra a), y 4, y del anexo E, punto 15, de la [Sexta] Directiva [...], actualmente artículo 370 y anexo X, parte A, punto 4, de la Directiva [del IVA], ¿requiere una disposición legal expresa que establezca una excepción a la exención del IVA de las agencias de viajes por la prestación de servicios de viaje fuera de la [Unión], prevista en el artículo 26, apartado 3, de la [Sexta] Directiva [...], actualmente artículo 309 de la Directiva [del IVA]?

2) ¿Deben interpretarse el artículo 28, apartados 3, letra a), y 4, y el anexo E, punto 15, de la [Sexta] Directiva [...], actualmente artículo 370 y anexo X, parte A, punto 4, de la Directiva [del IVA], en el sentido de que debe considerarse que una modificación introducida en la normativa vigente tras la entrada en vigor de la [Sexta] Directiva [...], en virtud de la cual se elimina la disposición legal expresa que sometía al impuesto la prestación por las agencias de viajes de servicios de viaje fuera de la [Unión] y se sustituye por disposiciones de las que únicamente se deduce de forma implícita que pueden seguir gravándose dichos servicios, constituye una normativa que es esencialmente idéntica a la normativa anterior y se basa en la misma lógica?»

Sobre las cuestiones prejudiciales

Primera cuestión prejudicial

27 Mediante su primera cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si el artículo 28, apartados 3, letra a), y 4, y el anexo E, punto 15, de la Sexta Directiva, así como el artículo 370 y el anexo X, parte A, punto 4, de la Directiva del IVA, deben interpretarse en el sentido de que la cláusula de excepción que establecen exige una disposición legal nacional que establezca expresamente la excepción a la exención del IVA de las prestaciones de servicios de las agencias de viajes relativas a viajes efectuados fuera de la Unión, prevista en el artículo 26, apartado 3, de la Sexta Directiva y en el artículo 309 de la Directiva del IVA.

28 A este respecto, procede recordar que, en virtud del artículo 26, apartado 3, de la Sexta Directiva y del artículo 309 de la Directiva del IVA, si las operaciones para las que una agencia de viajes recurre a otros sujetos pasivos son efectuadas por estos últimos fuera de la Unión, la prestación de servicios de dicha agencia quedará asimilada a una actividad de intermediario, exenta en virtud del artículo 15, punto 14, de la Sexta Directiva y del artículo 153, párrafo primero, de la Directiva del IVA.

29 No obstante, el artículo 28, apartado 3, de la Sexta Directiva introdujo una cláusula de excepción según la cual los Estados miembros podrán, durante el período transitorio contemplado en el artículo 28, apartado 4, de la referida Directiva, continuar sometiendo al IVA las operaciones que estuvieran exentas en virtud del artículo 15 de esta última y cuya lista figura en su anexo E, entre las que figuran, en particular, «las prestaciones de servicios de agencias de viajes indicadas en el artículo 26, así como las de las agencias de viajes que actúan en nombre [y] por cuenta del viajero, para viajes efectuados fuera de la Comunidad».

30 Por otra parte, el artículo 370 de la Directiva del IVA reprodujo en esencia el tenor del artículo 28, apartado 3, de la Sexta Directiva, estableciendo que los Estados miembros que, el 1 de enero de 1978, gravaban las operaciones cuya lista figura en la parte A del anexo X de la Directiva del IVA podrían seguir gravándolas. El punto 4 de la parte A de este anexo cita las prestaciones de servicios de las agencias de viajes que actúan en nombre y por cuenta del viajero, para viajes efectuados fuera de la Unión.

31 El Tribunal de Justicia ha declarado ya que el artículo 370 de la Directiva del IVA, en relación con el punto 4 de la parte A del anexo X de esa Directiva, no vulnera el Derecho de la Unión al facultar a los Estados miembros para que sigan gravando las prestaciones de servicios de las agencias de viajes vinculadas a los viajes efectuados fuera de la Unión (sentencia de 13 de marzo de 2014, Jetair y BTWE Travel4you, C-599/12, EU:C:2014:144, apartado 51).

32 En cuanto a las modalidades con arreglo a las cuales los Estados miembros pueden hacer uso de la facultad que se les concede de seguir gravando las prestaciones de servicios de las agencias de viajes relativas a los viajes efectuados fuera de la Unión, procede señalar que nada en el tenor del artículo 28, apartado 3, letra a), de la Sexta Directiva, ni en el del artículo 370 de la Directiva del IVA, indica que el legislador de la Unión haya exigido la adopción de una disposición legal nacional que establezca expresamente la excepción a la exención prevista en el artículo 26, apartado 3, de la Sexta Directiva y en el artículo 309 de la Directiva del IVA y que permita seguir sometiendo tales prestaciones al IVA.

33 En efecto, del tenor del artículo 28, apartados 3 y 4, de la Sexta Directiva, en relación con el artículo 15, punto 14, y el anexo E de esta, así como del artículo 370 de la Directiva del IVA, en relación con el artículo 153, párrafo primero, y el anexo X, parte A, de esta última, se desprende que el legislador de la Unión ha concedido a los Estados miembros la facultad de establecer excepciones a la obligación de eximir las prestaciones contempladas en el artículo 26, apartado 3, de la Sexta Directiva y en el artículo 309 de la Directiva del IVA únicamente siempre que se cumpla el requisito establecido en el artículo 28, apartado 3,

Síguenos en...



letra a), de la Sexta Directiva y en el artículo 370 de la Directiva del IVA, a saber, que la legislación nacional hubiera previsto la tributación de esas prestaciones antes del 1 de enero de 1978.

34 En estas circunstancias, procede considerar que, cuando ejercen la facultad conferida por el artículo 28, apartado 3, de la Sexta Directiva y por el artículo 370 de la Directiva del IVA, los Estados miembros pueden elegir la técnica normativa que les parezca más apropiada (véase, por analogía, la sentencia de 4 de octubre de 2012, PIGI, C-550/11, EU:C:2012:614, apartado 33).

35 Sin embargo, el principio de seguridad jurídica, que constituye un principio general del Derecho de la Unión, exige que la técnica normativa elegida esté dotada de claridad y precisión en cuanto a las situaciones jurídicas a las que se aplica (véase, en este sentido, la sentencia de 22 de febrero de 2018, T-2, C-396/16, EU:C:2018:109, apartados 50 a 53).

36 En el presente asunto, de la resolución de remisión se desprende que las prestaciones de servicios de las agencias de viajes relativas a los viajes efectuados fuera de la Unión, que estaban sujetas al IVA en Bélgica a partir del 1 de diciembre de 1977, siguen estando sujetas a dicho impuesto, sobre la base de las disposiciones del Código del IVA, tras la entrada en vigor del Real Decreto de 28 de diciembre de 1999, aplicable a partir del 1 de enero de 2000, de las que se desprende implícitamente que estas prestaciones siguen sujetas al IVA dado que no prevén la exención del IVA de esas mismas prestaciones.

37 Nada permite considerar que tal elección de técnica normativa sea contraria al artículo 28, apartado 3, de la Sexta Directiva y al artículo 370 de la Directiva del IVA. En efecto, el mantenimiento, tras la entrada en vigor de la Sexta Directiva y de la Directiva del IVA, de una legislación nacional que no preveía, antes del 1 de enero de 1978, la exención del IVA de las prestaciones contempladas en el artículo 26, apartado 3, de la Sexta Directiva y en el artículo 309, párrafo primero, de la Directiva del IVA y de la que se desprende implícitamente que dichas prestaciones están sujetas al IVA debe considerarse el resultado del ejercicio, por parte del Estado miembro en cuestión, de la facultad de establecer excepciones que le ha sido concedida en virtud del artículo 28, apartado 3, de la Sexta Directiva y del artículo 370 de la Directiva del IVA.

38 Habida cuenta de lo anterior, procede responder a la primera cuestión prejudicial que el artículo 28, apartados 3, letra a), y 4, y el anexo E, punto 15, de la Sexta Directiva, así como el artículo 370 y el anexo X, parte A, punto 4, de la Directiva del IVA, deben interpretarse en el sentido de que la cláusula de excepción que establecen no exige una disposición legal nacional que establezca expresamente la excepción a la exención del IVA de las prestaciones de servicios de las agencias de viajes relativas a viajes efectuados fuera de la Unión, prevista en el artículo 26, apartado 3, de la Sexta Directiva y en el artículo 309 de la Directiva del IVA.

Segunda cuestión prejudicial

39 Mediante su segunda cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta esencialmente si el artículo 28, apartados 3, letra a), y 4, y el anexo E, punto 15, de la Sexta Directiva, así como el artículo 370 y el anexo X, parte A, punto 4, de la Directiva del IVA, deben interpretarse en el sentido de que debe considerarse que una modificación legislativa introducida tras la entrada en vigor de la Sexta Directiva que suprime una disposición legislativa expresa en virtud de la cual las prestaciones de servicios de las agencias de viajes relativas a viajes efectuados fuera de la Unión no estaban exentas de IVA, para sustituirla por disposiciones de las que únicamente se deduce de forma implícita que tales prestaciones siguen estando sujetas al impuesto, constituye una normativa que no es esencialmente idéntica a la normativa anterior y que se basa en una lógica diferente.

40 De la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se desprende que cualquier medida nacional aprobada con posterioridad a una fecha determinada no queda automáticamente excluida, por ese único motivo, de la cláusula de excepción recogida en el acto de la Unión de que se trate. En efecto, la excepción es aplicable a una disposición que sea esencialmente idéntica a la legislación anterior o que se limite a reducir o suprimir un obstáculo al ejercicio de los derechos y las libertades establecidos por el Derecho de la Unión que figure en la legislación anterior. En cambio, una legislación que se base en una lógica diferente de la del Derecho anterior y establezca procedimientos nuevos no puede asimilarse a la legislación vigente en la fecha determinada en el acto de la Unión de que se trate (véanse, en este sentido, las sentencias de 23 de abril de 2009, Puffer, C-460/07, EU:C:2009:254, apartados 85 a 87, y de 20 de septiembre de 2018, EV, C-685/16, EU:C:2018:743, apartado 75).

41 En el presente asunto, de los autos remitidos al Tribunal General se desprende que, a partir del 1 de enero de 1978, el artículo 20, apartado 2, párrafo primero, del Código del IVA establecía una presunción legal en virtud de la cual se consideraba que la agencia de viajes que intervenía en la prestación de servicios de transporte, de alojamiento, de alimentación o de bebidas consumidas in situ, de entretenimiento u otros servicios actuaba en nombre y por cuenta del viajero en calidad de mandatario de este, salvo en la medida en que dicha agencia hubiera prestado ella misma los servicios directamente por sus propios medios o

Síguenos en...



hubiera actuado en nombre y por cuenta del prestador de esos servicios. No obstante, el artículo 41, apartado 2, párrafo segundo, del Código del IVA establecía, por una parte, la exención del IVA de las prestaciones de servicios de los intermediarios y mandatarios efectuadas en el extranjero y, por otra parte, una excepción a esta exención respecto de las agencias de viajes que intervenían en la prestación de los servicios de transporte, de alojamiento, de alimentación o de bebidas consumidas in situ, de entretenimiento u otros servicios, salvo si actuaban en nombre y por cuenta del prestador de los servicios.

42 Tras la modificación legislativa introducida el 1 de enero de 2000, el Código del IVA establece que las agencias de viajes actuarán en nombre propio con respecto al viajero cuando organicen y vendan, en nombre propio, viajes que realicen utilizando los bienes y servicios que otros les proporcionen a tal fin y no como mandatarios del viajero. Además, dado que el artículo 41, apartado 2, párrafo primero, del Código del IVA solo se refería a los intermediarios y a los mandatarios, se suprimió el artículo 41, apartado 2, párrafo segundo, de dicho Código, que excluía a las agencias de viajes de la exención del IVA debido a la presunción legal de que las prestaciones de servicios de estas se asimilaban a actividades de intermediarios.

43 Como se indica en la resolución de remisión, la supresión de esta presunción legal, a partir del 1 de enero de 2000, no tuvo como consecuencia que las prestaciones de servicios de las agencias de viajes relativas a viajes efectuados fuera de la Unión ya no estuvieran sujetas al IVA, ya que de las disposiciones del Código del IVA se desprende implícitamente que dichas prestaciones siguieron estando sujetas al IVA, dado que no prevén la exención del IVA de esas mismas prestaciones.

44 Esta circunstancia no permite considerar que, tras la entrada en vigor del Real Decreto de 28 de diciembre de 1999, aplicable a partir del 1 de enero de 2000, el sistema de sujeción al IVA de las prestaciones de servicios de las agencias de viajes relativas a viajes efectuados fuera de la Unión haya cambiado o que se base en una lógica diferente de la de las disposiciones legislativas en vigor entre el 1 de diciembre de 1977 y el 31 de diciembre de 1999.

45 En efecto, como se desprende de la resolución de remisión y de las observaciones escritas de TUI Belgium y de la Comisión, las modificaciones del Código del IVA introducidas a partir del 1 de enero de 2000 tenían por objeto suprimir la presunción legal de que las prestaciones de servicios de las agencias de viajes se asimilaban a actividades de intermediarios y la introducción en dicho Código de una definición del concepto de «agencia de viajes» se basaba en el concepto que figura en el artículo 26, apartado 1, de la Sexta Directiva (actualmente artículo 306, apartado 1, de la Directiva del IVA). La finalidad de estas modificaciones era evitar el riesgo de doble imposición. En este contexto, como indica el Gobierno belga en sus observaciones escritas, la supresión de la excepción a la exención del IVA de las prestaciones de servicios de las agencias de viajes relativas a viajes efectuados fuera de la Unión refleja únicamente una elección de técnica normativa adoptada por el legislador belga para evitar mantener una excepción que había quedado sin objeto, sin que ello afecte ni a la sujeción al IVA de dichas prestaciones ni a la lógica de la normativa aplicable. No condujeron ni a un aumento del número de actividades imponibles ni a una modificación de la naturaleza de dichas actividades.

46 Por otra parte, en el contexto de las modificaciones del Código del IVA introducidas a partir del 1 de enero de 2000, el Tribunal de Justicia ha declarado que un Estado miembro no infringía el artículo 309 de la Directiva del IVA al no asimilar las prestaciones de servicios de las agencias de viajes a actividades de intermediarios exentas cuando estas prestaciones se referían a viajes efectuados fuera de la Unión y al someter dichas prestaciones al IVA, si dicho Estado miembro sometía estas prestaciones al IVA a 1 de enero de 1978 (sentencia de 13 de marzo de 2014, Jetair y BTWE Travel4you, C-599/12, EU:C:2014:144, apartado 43).

47 Por lo tanto, legislaciones antigua y nueva como las controvertidas en el litigio principal parecen garantizar resultados esencialmente idénticos, a saber, la sujeción al IVA de las prestaciones de servicios de las agencias de viajes relativas a viajes efectuados fuera de la Unión, no basarse en una lógica diferente y no establecer procedimientos diferentes, extremo que corresponde constatar al órgano jurisdiccional remitente.

48 Habida cuenta de lo anterior, procede responder a la segunda cuestión prejudicial que el artículo 28, apartados 3, letra a), y 4, y el anexo E, punto 15, de la Sexta Directiva, así como el artículo 370 y el anexo X, parte A, punto 4, de la Directiva del IVA, deben interpretarse en el sentido de que una modificación legislativa introducida tras la entrada en vigor de la Sexta Directiva que suprime una disposición legislativa expresa en virtud de la cual las prestaciones de servicios de las agencias de viajes relativas a viajes efectuados fuera de la Unión no estaban exentas del IVA, para sustituirla por disposiciones de las que únicamente se deduce de forma implícita que tales prestaciones siguen estando sujetas al impuesto, no debe considerarse, por este mero hecho, como una normativa que no es esencialmente idéntica a la normativa anterior y que se basa en una lógica diferente.

Costas

Síguenos en...



49 Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional remitente, corresponde a este resolver sobre las costas. Los gastos efectuados por quienes, no siendo partes del litigio principal, han presentado observaciones ante el Tribunal General no pueden ser objeto de reembolso.

En virtud de todo lo expuesto,

EL TRIBUNAL GENERAL (Sala Quinta, en formación de cinco Jueces)

declara:

1) El artículo 28, apartados 3, letra a), y 4, y el anexo E, punto 15, 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, así como el artículo 370 y el anexo X, parte A, punto 4, de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido,

deben interpretarse en el sentido de que

la cláusula de excepción que establecen no exige una disposición legal nacional que establezca expresamente la excepción a la exención del impuesto sobre el valor añadido (IVA) de las prestaciones de servicios de las agencias de viajes relativas a viajes efectuados fuera de la Unión, prevista en el artículo 26, apartado 3, de la Directiva 77/388 y en el artículo 309 de la Directiva 2006/112.

2) El artículo 28, apartados 3, letra a), y 4, y el anexo E, punto 15, de la Directiva 77/388, así como el artículo 370 y el anexo X, parte A, punto 4, de la Directiva 2006/112,

deben interpretarse en el sentido de que

una modificación legislativa introducida tras la entrada en vigor de la Directiva 77/388 que suprime una disposición legislativa expresa en virtud de la cual las prestaciones de servicios de las agencias de viajes relativas a viajes efectuados fuera de la Unión no estaban exentas del IVA, para sustituirla por disposiciones de las que únicamente se deduce de forma implícita que tales prestaciones siguen estando sujetas al impuesto, no debe considerarse, por este mero hecho, como una normativa que no es esencialmente idéntica a la normativa anterior y que se basa en una lógica diferente.

Sampol Pucurull

Pynnä

Laitenberger

Stancu

Valasidis

Pronunciada en audiencia pública en Luxemburgo, a 25 de marzo de 2026.

Firmas

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por la web oficial de la Unión Europea (CURIA).

Síguenos en...

