|

61996C0116

Conclusiones del Abogado General La Pergola presentadas el 17 de julio de 1997. - Reisebüro Binder GmbH contra Finanzamt Stuttgart-Körperschaften. - Petición de decisión prejudicial: Bundesfinanzhof - Alemania. - Sexta Directiva sobre el IVA - Transporte internacional de personas - Lugar y base imponible de la prestación de transporte. - m internacional d Asunto C-116/96.

Recopilación de Jurisprudencia 1997 página I-06103

Conclusiones del abogado general

I. La cuestión prejudicial y su marco normativo

1 Mediante la presente cuestión prejudicial, se solicita al Tribunal de Justicia que proporcione al Bundesfinanzhof los elementos de interpretación necesarios para pronunciarse sobre la correcta distribución entre los diferentes Estados miembros en cuyo territorio se presta un determinado servicio de transporte de pasajeros por carretera por un precio a tanto alzado, a efectos de la aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido (en lo sucesivo, «IVA»), de la contraprestación total satisfecha por el consumidor final.

Más concretamente, el órgano jurisdiccional de remisión pregunta si, en el marco de un transporte internacional de personas, la letra b) del apartado 2 del artículo 9 de la Directiva 77/388/CEE debe interpretarse en el sentido de que:

a) a efectos de la determinación de la base imponible correspondiente a la parte del transporte efectuada en el interior del país, la contraprestación total debe distribuirse en todo caso de manera proporcional a las distancias recorridas, y sin tener en cuenta -por ejemplo, en el caso de un viaje de estudios- los tiempos de parada y espera entre las diversas etapas del transporte, o bien

b) dicha disposición contiene únicamente una norma relativa al lugar de la prestación de los servicios de transporte, la cual establece simplemente que dicho lugar debe determinarse en función de las distancias recorridas, en cuyo caso los Estados miembros pueden establecer libremente el criterio de distribución de la contraprestación total entre la parte imponible y la parte no imponible del transporte.

2 Con arreglo a los apartados 1 y 2 del artículo 1 de la Gesetz zur Neufassung des Umsatzsteuergesetz (Ley de modificación de la Ley del IVA), de 26 de noviembre de 1979 (en lo sucesivo, «UStG de 1980»), están sujetas al impuesto sobre el volumen de negocios las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas a título oneroso por un empresario en el marco de su empresa en el denominado territorio de percepción. Dicho territorio se define como el ámbito de aplicación territorial de la Ley, con excepción de las zonas francas y de aquellas otras

zonas no sometidas a la legislación aduanera nacional.

En el punto 2 del apartado 2 del artículo 3 bis de la UStG de 1980 se define el lugar de la prestación de los servicios de transporte (como excepción a la norma general sobre el lugar de la prestación de servicios que figura en el apartado 1 de dicha disposición) como el lugar en el que se realice el transporte. Por otra parte, cuando un determinado servicio de transporte no se limite al territorio de percepción, sólo se tiene en cuenta, a efectos de la aplicación de dicha Ley, la parte del transporte realizada en el interior de dicho territorio.

El marco normativo en el que se inscribe la cuestión prejudicial que nos ocupa se completa con el apartado 1 del artículo 10 de la UStG de 1980, según el cual la base imponible está constituida por la totalidad de la contraprestación satisfecha por el beneficiario de la entrega de bienes o la prestación de servicios, previa deducción del propio IVA.

3 Las disposiciones de la UStG de 1980 que se han citado constituyen, en lo sustancial, la adaptación del ordenamiento jurídico alemán al artículo 2, al apartado 1 del artículo 3, (1) a la letra b) del apartado 2 del artículo 9 y a la letra a) del apartado 1 de la parte A del artículo 11 de la Sexta Directiva sobre el IVA, es decir, de la Directiva 77/388/CEE antes citada (en lo sucesivo, «Directiva»). (2) (3)

En efecto, el artículo 2 de la Directiva consagra el denominado principio de territorialidad, según el cual «estarán sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido [...] las [...] prestaciones de servicios realizadas a título oneroso en el interior del país por un sujeto pasivo que actúe como tal». Por tanto, en principio no están sujetas al IVA las operaciones realizadas fuera del territorio nacional, ni siquiera por sujetos pasivos establecidos en él, mientras que las operaciones internas están sujetas al impuesto cualquiera que sea la nacionalidad de la empresa que las realiza.

En el apartado 1 (actualmente, el apartado 2) del artículo 3 (4) de la Directiva se dispone que «a los efectos de la [misma], el "interior del país" corresponderá al ámbito de aplicación del Tratado constitutivo de la Comunidad Económica Europea, definido para cada Estado miembro en el artículo 227 del mismo».

Puesto que, en los ordenamientos tributarios de los Estados miembros, la «importación de servicios» (a diferencia de la importación de mercancías) no constituye una operación imponible, la Directiva establece un complejo sistema de distribución por lo que respecta al lugar de la prestación, que pretende eliminar las anomalías que podrían producirse en los casos de prestación de servicios en un contexto internacional. (5) En el apartado 1 del artículo 9 de la Directiva, que forma parte del Título VI de la misma, titulado «Lugar de realización del hecho imponible», se dispone -por exigencias de simplicidad, con el fin de evitar eventuales dificultades de interpretación en relación con conceptos como los de lugar de utilización o disfrute del servicio- (6) que se considerará que el lugar de la prestación de un servicio es, como excepción al principio de territorialidad en sentido estricto, «el lugar donde esté situada la sede de la actividad económica de quien los preste o [...] el lugar donde este último posea un establecimiento permanente desde el que se haga la prestación de servicios o, en defecto de la sede o el establecimiento mencionados, el lugar de su domicilio o residencia habitual».

Sin embargo, en el apartado 2 del citado artículo 9 se establecen, respecto de la norma general del apartado 1, «varias excepciones relativas a prestaciones concretas en cuyos casos la localización ficticia de la prestación en el lugar donde tiene su sede quien presta el servicio sería inadecuada y para las cuales ofrece otros criterios de vinculación». (7) En particular, con arreglo a la letra b) del apartado 2 de esa misma disposición, «el lugar de las prestaciones del servicio de transporte será el lugar en que el transporte se realice, en función de las distancias recorridas». (8)

Por último, el artículo 11 de la Directiva introdujo el concepto comunitario uniforme de «base imponible». Sin dicho concepto, la plena armonización futura del tipo impositivo del IVA (9) y su aplicación para la determinación de los «recursos propios» (10) producirían resultados no comparables (y, por tanto, injustos) entre los diferentes Estados miembros. Por lo que interesa, en particular, a efectos de las presentes conclusiones, en la letra a) del apartado 1 de la parte A del citado artículo 11 se establece que, en el interior del país, la base imponible está constituida, en el caso de las prestaciones de servicios «normales», (11) «por la totalidad de la contraprestación que quien [...] preste el servicio obtenga o vaya a obtener, con cargo a estas operaciones [...] del destinatario de la prestación o de un tercero, incluidas las subvenciones directamente vinculadas al precio de estas operaciones».

II. Objeto del litigio principal

4 La presente cuestión prejudicial se suscitó en el marco de un litigio entre el Finanzamt Stuttgart-Körperschaften (en lo sucesivo, «Finanzamt») y la sociedad Reisebüro Binder GmbH (en lo sucesivo, «Binder») con motivo de un recurso de casación (Revision alemana) interpuesto ante el Bundesfinanzhof por esta última contra la decisión mediante la cual el Finanzamt liquidó el impuesto sobre el volumen de negocios correspondiente a 1983 adeudado por aquélla.

5 Según se desprende de la resolución de remisión, Binder organiza viajes «combinados» en autocar. En otros términos, Binder ofrece un servicio combinado de transporte, comidas, alojamiento y acompañamiento turístico, por el cual los clientes pagan una única contraprestación total considerablemente superior a los precios de mercado correspondientes a los servicios de transporte «puro» por trayectos similares.

6 En relación con los viajes internacionales efectuados durante 1983, Binder -tras haber calculado la parte del total de las contraprestaciones percibidas correspondiente exclusivamente a la prestación de servicios de transporte (deduciendo del total la parte correspondiente a los restantes servicios prestados)- (12) procedió a repartir la contraprestación por los servicios de transporte así obtenida entre la parte imponible (correspondiente a los servicios prestados en el interior del país) y la parte no imponible (correspondiente a los servicios prestados en el extranjero). De acuerdo con el criterio de cálculo aplicado por Binder, la distribución de dicha contraprestación entre los diferentes Estados en cuyo territorio había prestado sus servicios de transporte turístico se efectuaba en función no sólo de las distancias recorridas en cada caso, sino también de la duración de la estancia en cada uno de dichos Estados.

7 En efecto, Binder considera que, durante los viajes al extranjero organizados en el marco de programas de estudios o de turismo, normalmente se recorren, en un tiempo muy breve, distancias relativamente largas (especialmente por autopista) en el interior del país de partida, que es, además, el país de establecimiento del operador, mientras que la parte del viaje realizada en el extranjero se caracteriza por una mayor incidencia cuantitativa de las paradas con respecto a los desplazamientos en vehículo.

En particular, según Binder, el precio total satisfecho por los participantes se fija teniendo en cuenta asimismo la utilidad que obtienen, posteriormente, por el hecho de disponer de manera ininterrumpida, durante toda la duración del viaje, del mismo medio de transporte.

Por tanto, Binder concluyó que la distribución de la contraprestación total abonada por el consumidor final entre los diferentes Estados miembros interesados debe efectuarse en función de los principios de gestión empresarial y basándose en las circunstancias fácticas. Dicho de otro modo, según Binder, en el cálculo deben tenerse en cuenta no sólo los elementos de costes que dependen de los trayectos recorridos (en concepto, por ejemplo, de carburante y desgaste general del vehículo), sino también los relacionados con las unidades de tiempo transcurridas (en concepto, por ejemplo, de seguro y retribución del conductor).

8 No obstante, la Administración tributaria alemana rechazó este criterio en favor de un criterio de distribución basado exclusivamente, con arreglo a lo dispuesto en el punto 2 del apartado 2 del artículo 3 bis de la UStG de 1980, en la proporción de las distancias geográficas recorridas en el territorio de cada uno de los Estados interesados.

En consecuencia, el Finanzamt decidió -mediante un acto posteriormente confirmado, en instancia jurisdiccional, por el Finanzgericht- proceder a la rectificación de la deuda tributaria litigiosa adeudada por Binder, girándole una liquidación complementaria por un importe superior al anteriormente calculado por la propia sociedad.

A juicio del Finanzamt, de aplicarse el criterio de distribución que propone Binder, ésta no hubiera podido determinar con exactitud la cuantía de todos los elementos de costes generados por sus propios viajes combinados. Frente al método propuesto por Binder, que considera arbitrario e imposible de controlar, el Finanzamt sostuvo la mayor fiabilidad del criterio de reparto kilométrico, el único que, a su juicio, permite evitar fenómenos de doble imposición o de no imposición de los servicios prestados en el extranjero.

9 Del mismo modo, la sentencia de primera instancia del Finanzgericht que Binder impugnó ante el órgano jurisdiccional de remisión reiteraba que la distribución en función de las distancias geográficas recorridas aseguraba -a diferencia del método de distribución preconizado por la demandante en el litigio principal- el respeto del principio de neutralidad sobre las condiciones de la competencia y, en la mayor parte de los casos, la equidad fiscal.

10 De las observaciones presentadas por Binder ante este Tribunal no se deduce si la demandante en el procedimiento principal se queja de que, como consecuencia del método de distribución basado exclusivamente en las distancias recorridas, a) sufrió una doble imposición, o b) se le impidió acogerse a la exención del IVA supuestamente aplicable a los transportes internacionales de pasajeros en autocar en uno o varios de los Estados miembros a través de cuyo territorio transitaban sus autocares en el marco de los viajes de estudios y de turismo que organizaba.

11 Según el órgano jurisdiccional de remisión, existen motivos suficientes para dudar que el punto 2 del apartado 2 del artículo 3 bis de la UStG de 1980 -al igual, por lo demás, que la letra b) del apartado 2 del artículo 9 de la Directiva, a la luz de la cual debe interpretarse esta disposición homóloga de Derecho nacional- regule efectivamente la distribución de la contraprestación entre parte imponible y parte no imponible.

12 En efecto, el Bundesfinanzhof estima que dichas disposiciones se prestan a una doble lectura. Por un lado, es posible interpretarlas (como hizo el Finanzamt) en el sentido de que contienen un criterio de reparto de carácter estrictamente kilométrico, excluyendo por completo la consideración de los períodos de parada y espera en el extranjero.

13 Ahora bien, por otro lado, cabe asimismo sostener que la letra b) del apartado 2 del artículo 9 de la Directiva y el punto 2 del apartado 2 del artículo 3 bis de la UStG de 1980 se limitan a establecer -de conformidad con su título y su contenido- una norma relativa a la determinación del lugar de la prestación de los servicios de transporte, de la que no se derivaría otro efecto que el

de someter al impuesto en Alemania únicamente los servicios prestados en el territorio de percepción alemán.

En consecuencia, los Estados miembros podrían definir libremente los criterios de distribución del precio total entre parte imponible y parte no imponible del transporte y, eventualmente, incluir entre dichos criterios el de la duración de la estancia en cada caso.

III. Resolución de la cuestión prejudicial, una vez reformulada

14 No puedo dejar de subrayar de inmediato que, habida cuenta del título y de la función del artículo 9 de la Directiva, me resulta difícil compartir la postura -adoptada en el presente procedimiento por el Gobierno alemán- según la cual dicha disposición establece, en la letra b) de su apartado 2, un criterio para la determinación, por parte de los Estados miembros interesados, de la base imponible correspondiente a las prestaciones de transporte internacional consideradas en el presente caso.

Tal como este Tribunal ha tenido ocasión de afirmar en el pasado, la letra b) del apartado 2 del artículo 9 se limita a establecer un criterio de conexión para determinar la competencia territorial a efectos fiscales, delimitando -sobre la base del principio de territorialidad- (13) los respectivos ámbitos de competencia de los diferentes Estados miembros en cuyo territorio se preste el propio servicio. (14)

15 No obstante, en contra de esta conclusión provisional, no puedo ocultar mi perplejidad acerca del significado exacto del inciso «en función de las distancias recorridas» añadido al final de la norma de que se trata.

16 Ni en la exposición de motivos de la Directiva (y, en particular, en sus considerandos cuarto y séptimo, específicamente invocados por Binder) (15) ni en el informe que acompaña a la Propuesta de Directiva de la Comisión de 1973 (16) se proporciona ninguna explicación al respecto.

17 Ahora bien, para disipar mis dudas no basta la tesis -formulada por la Comisión en la vista- según la cual el inciso de que se trata aludiría a un «lugar en movimiento», de modo que «para determinar el lugar de la prestación procede considerar la distancia recorrida».

18 Con todo, me inclino a convenir con la Comisión en que el inciso «en función de la distancia recorrida» tiene, en el fondo, un carácter accesorio, ya que se refiere únicamente al carácter dinámico, en sentido espacial, de los servicios de transporte, frente al carácter estático de los restantes servicios considerados en el apartado 2 del artículo 9. (17)

Esto, por otra parte, no disipa las reservas que suscita una redacción tan imprecisa de la norma. Este Tribunal ya ha subrayado en diversas ocasiones que la exigencia de certidumbre y previsibilidad del Derecho comunitario se impone con especial rigor en el caso de normativas, como la normativa en materia del IVA, que pueden implicar consecuencias financieras, de modo que los interesados deben poder conocer con precisión el alcance de sus obligaciones. (18)

19 A la luz de las consideraciones precedentes, y aunque ello nos obligue a ir más allá de la formulación textual de la cuestión sometida por el Bundesfinanzhof, (19) considero que -para proporcionar al órgano jurisdiccional de remisión los elementos de interpretación que solicita- procede efectuar un análisis de las modalidades de determinación de la base imponible.

20 Estas modalidades se establecen, como queda indicado (véanse los puntos 2 y 3 supra), en el apartado 1 del artículo 10 de la UStG de 1980 y, en el marco de la Directiva, en la letra a) del apartado 1 de la parte A del artículo 11.

Conforme a lo dispuesto en esta última disposición, en el caso de los servicios de transporte prestados en el interior del país -incluidos también, lógicamente, aquellos inmediatamente precedidos o seguidos del cruce de las fronteras nacionales y la prestación del servicio en el extranjero-, la base imponible está constituida por la totalidad del importe recibido por el prestador del servicio en concepto de contraprestación por la operación de que se trate, incluidos todos los impuestos (con exclusión del IVA), gastos accesorios, prestaciones en especie o subvenciones directamente vinculadas al precio de dichas operaciones.

21 Analicemos el contexto fáctico en el que se inscribe el litigio principal. El hecho de que la Administración tributaria alemana sólo tenga que determinar la base imponible correspondiente a la parte, por así decir, interna de los transportes internacionales realizados por Binder no es objeto de controversia entre las partes.

22 En cambio, parece mucho menos sencillo definir correctamente la contraprestación satisfecha por la parte interna de la operación, que constituye la base imponible a efectos fiscales.

En consecuencia, el problema que se plantea es el de identificar el criterio más racional y respetuoso con la finalidad de la Directiva para proceder a la desagregación ideal del precio a tanto alzado total recibido por el prestador de servicios de transporte del tipo de que se trata. Y este es exactamente el objeto de litigio en el procedimiento principal.

23 Según el Gobierno alemán, la letra a) del apartado 1 de la parte A del artículo 11 de la Directiva no contiene ninguna indicación expresa a este respecto -afirmación que me inclino a acoger- y, en particular, no permite establecer ninguna relación entre el precio cobrado y la estructura de costes del sujeto pasivo que presta el servicio.

Por consiguiente, en su opinión, la desagregación de la contraprestación a tanto alzado no puede efectuarse de ningún otro modo que no sea aplicando el criterio de distribución proporcional a la distancia recorrida dentro del territorio nacional, como a su juicio se deduce de la letra b) del apartado 2 del artículo 9 de la propia Directiva.

24 En cambio, según Binder, el criterio más simple y fácil de verificar es el basado en la duración, en cada caso, de las estancias del medio de transporte en los diferentes territorios impositivos.

25 Por último, la Comisión considera que lo establecido en la letra a) del apartado 1 de la parte A del artículo 11 de la Directiva no se opone a que la parte del precio total correspondiente a la parte interna del servicio controvertido se calcule de manera proporcional al coste total del transporte.

Según la Comisión, el concepto de coste total comprende -junto a las partidas de costes que están en función de las distancias recorridas- otros elementos de costes relacionados con el medio de transporte y el trabajo efectuado por el conductor, cuya cuantía depende del tiempo transcurrido. (20)

26 Ya he expuesto las razones por las cuales considero que -a pesar de que, sin lugar a dudas, la distribución proporcional en función de las distancias recorridas constituiría la regla más sencilla de aplicar- la letra b) del apartado 2 del artículo 9 no puede interpretarse en el sentido que propone el Gobierno alemán.

Insisto sobre este punto para observar que procede tener en cuenta la metodología del sistema armonizado del IVA, tal como se establece en la Directiva. La aplicación del apartado 1 de la parte

A del artículo 11, citado ya en varias ocasiones, presupone, en el caso de la prestación de un servicio, la verificación, por parte de la Administración tributaria del Estado miembro interesado, i) de la existencia de una actividad económica, ii) ejercida por un sujeto pasivo, iii) a título oneroso, iv) en el interior del Estado de que se trate. La letra b) del apartado 2 del artículo 9 de la Directiva se refiere exclusivamente a esta última apreciación.

27 Por lo que respecta, en cambio, a las normas de desagregación del precio a tanto alzado entre las partes correspondientes, respectivamente, a la parte interna y a la parte del transporte efectuada fuera de las fronteras nacionales, hay que atenerse a los principios fundamentales enunciados en la jurisprudencia de este Tribunal por lo que respecta al concepto de «contraprestación».

En particular, por lo que aquí interesa, el Tribunal -partiendo de la premisa de que, a efectos de la Directiva, una entrega de bienes o una prestación de servicios sólo está sujeta al IVA si se realiza a título oneroso, y de que en ese caso la base imponible de la operación está constituida por todo lo que se recibe como contraprestación- ha afirmado que, para que una determinada operación pueda considerarse «imponible», debe existir una relación directa entre el servicio prestado (o el bien entregado) y la contraprestación recibida. (21)

28 Ahora bien, es precisamente debido a esta necesaria relación directa entre el servicio prestado y la contraprestación recibida por el prestador por lo que considero fundado el argumento sostenido por Binder y la Comisión: la distribución del precio total satisfecho por los pasajeros entre parte imponible y parte no imponible del transporte no puede prescindir de las consideraciones relativas a los costes de la prestación del servicio.

29 Dicho esto, hay que añadir de inmediato algunas precisiones. Los costes soportados por el prestador del servicio (y, en principio, deducidos total o parcialmente) no deben tenerse en cuenta en modo alguno para la determinación del valor absoluto de la contraprestación. (22) Como se sabe, este último es un valor bruto que debe coincidir con el desembolso total efectivamente realizado por el consumidor final, independientemente de los costes de producción y comercialización de los bienes y servicios de que se trate. (23)

Pese a considerar admisible la consideración de los costes de producción (incluidos los derivados de las distancias recorridas) para la distribución de la base imponible entre los diferentes países interesados, no pretendo en modo alguno poner de nuevo en tela de juicio el consolidado principio según el cual la contraprestación consiste en el valor «subjetivo» de lo que efectivamente se ha recibido, más que en el valor «normal» estimado con arreglo a criterios objetivos. (24)

30 Es otra la solución que me propongo someter aquí a la consideración del Tribunal: una vez determinado el valor absoluto y subjetivo de la contraprestación, los costes soportados por diversos conceptos por el sujeto pasivo que presta el servicio pueden y deben tenerse en cuenta con el fin, distinto del anterior, de determinar el porcentaje del precio a tanto alzado que debe imputarse a la parte interna del transporte, bien entendido que la parte restante del servicio puede, en su caso, estar sujeta al IVA en las otras jurisdicciones fiscales interesadas.

31 Ahora bien, desde el punto de vista económico, el precio representa la medida subjetiva de la utilidad que el consumidor final extrae de la contraprestación. Por tanto, resulta difícil negar que normalmente dicha utilidad puede variar en función del coste de la combinación de factores de producción utilizada por el prestador del servicio. (25)

Para no salirnos del caso concreto que nos ocupa, no cabe duda de que el estudiante y el turista de viaje en el exterior extraen diferentes tipos de utilidades, respectivamente, del transporte ininterrumpido por autopista desde el lugar de partida hasta la frontera (parte imponible de la operación) y de la disponibilidad ininterrumpida del mismo autocar y del mismo conductor durante todo el resto de la duración del viaje (parte no imponible) -incluidos no sólo los trayectos, sino

también las paradas-, (26) la cual comprende elementos de costes que dependen no sólo de las distancias geográficas recorridas, sino también de la duración de la prestación.

32 Así pues, cabe suponer, al menos a efectos discursivos y de simplificación del análisis, que la contraprestación total exigida al consumidor final por una empresa del tipo de Binder constituye, aunque sea de forma un tanto aproximada, la cantidad obtenida de sumar el precio (ideal) del transporte en el interior del país y el precio (ideal) del transporte en el extranjero. Ambos precios reflejan, inevitablemente, las respectivas estructuras de costes de la prestación del servicio.

Reconozco que dicha observación carece de importancia práctica cuando -como parece suceder en los casos de los servicios de transporte internacional de mercancías y de transporte «puro» de personas- (27) puede considerarse que la estructura de costes de las dos o más fracciones de un único servicio son idénticas o relativamente similares. (28)

Ahora bien, en los casos en que el contenido y las modalidades del servicio varían entre una fracción y otra, y por tanto también lo hacen los costes del servicio, estas diferencias se reflejan necesariamente en la cuantía de los diversos componentes del precio a tanto alzado. Y esto confirma, precisamente, que la parte de la contraprestación única que, en cada caso, guarda relación directa con cada una de las fracciones del servicio, debe determinarse atendiendo a los respectivos costes de producción.

33 Por lo demás, la consideración de los costes soportados por el sujeto pasivo por la realización de la operación imponible no carece de antecedentes en la jurisprudencia del Tribunal relativa a la interpretación de la letra a) del apartado 1 del punto A del artículo 11 de la Directiva, si bien en el contexto diferente de la determinación de la base imponible en el caso de las entregas de bienes cuya contraprestación no tiene carácter pecuniario.

En particular, en el asunto *Empire Stores*, (29) referido a la entrega de un artículo a título gratuito por parte de un vendedor de productos por correspondencia a) a una persona que se presenta como un nuevo cliente potencial, o b) a un cliente existente que presenta a una tercera persona como un nuevo cliente potencial, el Tribunal declaró que la contraprestación de la entrega de bienes de que se trataba consistía en el servicio prestado, respectivamente, por el cliente nuevo o el existente.

Por otra parte, el valor de dicha contraprestación -es decir, la base imponible de la entrega- es aquel que su beneficiario (en el presente caso, el vendedor de productos por correspondencia) le atribuye, que corresponde a la cantidad de dinero que estaría dispuesto a desembolsar para obtener dicho servicio. Según el Tribunal, dicho valor sólo puede derivarse del coste que el proveedor está dispuesto a soportar para obtener la información relativa a los nuevos clientes, es decir, «el precio de compra que [...] haya pagado por la adquisición del artículo que suministra sin gasto adicional como contraprestación de los referidos servicios». (30)

34 Ya he señalado que el Gobierno alemán se opone a la regla de determinación de la base imponible que propongo porque, a su entender, dicha regla podría afectar negativamente tanto a la neutralidad sobre las condiciones de la competencia del sistema armonizado del IVA como a la simplicidad de la actuación de las autoridades tributarias. Procede examinar brevemente estas objeciones.

35 Ante todo, y para ser realistas, no hay que sobrevalorar la posibilidad de que los sujetos pasivos interesados (como Binder) se vean incentivados para reestructurar sus programas de viajes combinados con el fin de extender más de lo normal la duración y las paradas del servicio prestado en el extranjero (y los correspondientes costes) precisamente para aprovechar las exenciones del IVA de que se beneficia el servicio de transporte internacional de pasajeros vigentes en uno o más Estados miembros, y reducir así proporcionalmente la base imponible en el país de partida.

Piénsese por un momento en el hecho de que cualquier modificación de los paquetes turísticos efectuada con el único fin de optimizar la carga fiscal estaría sujeta a un límite absoluto e insuperable: el del éxito comercial de la operación entre los consumidores finales a los que se ofrecerían los servicios «manipulados», a menudo en competencia con otros operadores de viajes combinados. Por consiguiente, no sólo sería necesario que el precio del servicio reflejara de forma significativa las modificaciones producidas en la estructura de costes original, sino que, al mismo tiempo, la manipulación de los programas de viaje -en términos de número y duración de las paradas en el extranjero- no debe dar lugar a itinerarios que el turista o el estudiante puedan considerar incómodos o en todo caso poco atractivos.

Además, si se aplicara el razonamiento del Gobierno alemán, en rigor tampoco podrían excluirse posibilidades análogas de distorsión de la competencia en un marco normativo centrado en la regla de aplicación exclusiva del criterio kilométrico: piénsese, por ejemplo, en la posibilidad de una reducción instrumental (organizando la partida desde municipios más próximos a las fronteras nacionales) de las distancias recorridas en el interior del país, con el consiguiente aumento de los trayectos recorridos, en régimen de exención del IVA, en el territorio de otros Estados miembros.

36 Por otro lado, el Gobierno alemán invocó la mayor dificultad que para la comprobación de la cuantía del impuesto se derivaría -en razón de la «asimetría informativa» entre los sujetos pasivos y la Administración tributaria- de la adopción de la regla de determinación de la base imponible en proporción a los costes totales de los viajes combinados organizados por operadores como Binder. En mi opinión, aun en el caso de que surgieran complicaciones de este tipo en materia de comprobación, éstas no tienen por qué ser insuperables.

A este respecto, cabe observar que la carga de determinar exactamente -en función de dichos costes- la proporción de la contraprestación total que constituye la base imponible de cada una de las operaciones prestadas recae sobre los sujetos pasivos, en el marco de las declaraciones periódicas presentadas con arreglo a lo dispuesto en los apartados 4 y 6 del artículo 22 de la Directiva. (31)

Por otra parte, la duración total y las paradas, así como los costes que de ellas dependen -al igual que las distancias recorridas por los medios de transporte (y los correspondientes costes)- deben deducirse con claridad y precisión de los documentos contables que todos los sujetos pasivos deben llevar, con arreglo al apartado 2 del artículo 22 de la Directiva, para «permitir la aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido y su control por la Administración fiscal».

No obstante, puede presentarse el caso de que los elementos de costes cuya cuantía depende de la duración y continuidad del servicio -incluidos los períodos de parada y espera entre las diferentes partes del transporte- no estén total o parcialmente justificados de manera cierta y objetiva en relación con una o más de las operaciones imponibles realizadas por el sujeto pasivo en el período impositivo. En un caso como éste, cuya apreciación es obviamente competencia del Juez nacional, la Administración tributaria nacional no podrá proceder a la liquidación del impuesto si no es a partir de la determinación de la base imponible exclusivamente mediante la distribución proporcional, en función de las distancias recorridas en el interior y en el exterior del país, de las contraprestaciones totales abonadas por dichas operaciones.

Evidentemente, la conclusión a la que he llegado en nada afecta a la facultad de las autoridades alemanas de solicitar al Consejo -conforme al artículo 27 de la Directiva- autorización para adoptar medidas de simplificación «en orden a simplificar la percepción del impuesto o a evitar determinados fraudes o evasiones fiscales». (32)

IV. Conclusión

A la luz de las consideraciones expuestas, propongo al Tribunal de Justicia que responda del siguiente modo a la cuestión prejudicial planteada por el Bundesfinanzhof:

«En el marco de una prestación de transporte internacional de personas por un precio a tanto alzado, por ejemplo, con ocasión de un viaje de estudios o de turismo, la letra b) del apartado 2 del artículo 9 de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones 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 dicha disposición contiene únicamente un criterio de conexión para determinar la competencia territorial a efectos fiscales, definiendo el lugar de la prestación de los servicios de transporte, sobre la base del principio de territorialidad, como el lugar en el que se realiza el transporte.

En el marco de una prestación de transporte como la indicada, la disposición de la Directiva 77/388 pertinente a efectos de la determinación de la base imponible correspondiente a la parte del transporte efectuada en el interior del país es la letra a) del apartado 1 de la parte A del artículo 11. Esta disposición debe interpretarse en el sentido de que los Estados miembros interesados deben distribuir la contraprestación total a tanto alzado directamente vinculada al servicio en proporción a los costes totales del transporte realizado en el interior de los respectivos territorios.

Dichos costes totales comprenden tanto las partidas de costes que dependen de las distancias recorridas como aquellas otras cuya cuantía depende de la duración y continuidad del servicio, incluidos los períodos de parada y espera entre las diferentes partes del transporte, siempre que sean justificados por el sujeto pasivo de manera cierta y objetiva.

En caso de litigio al respecto, corresponde al Juez nacional comprobar si -y, en su caso, en qué medida- los elementos de costes de un servicio como el anteriormente descrito, cuya cuantía depende de la duración y continuidad de la prestación están justificados de manera cierta y objetiva, a efectos de la determinación de la base imponible de las operaciones de que se trata.»

(1) - Que posteriormente pasó a ser el apartado 2 del artículo 1 de la Directiva 91/680/CEE del Consejo, de 16 de diciembre de 1991, que completa el sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido y que modifica, con vistas a la abolición de las fronteras, la Directiva 77/388/CEE (DO L 376, p. 1).

(2) - 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).

(3) - Igualmente pertinente aunque con distinto fin, como es excluir su aplicabilidad a los hechos del litigio principal resulta el artículo 26 de la Directiva (al que se adaptó el Derecho interno alemán mediante el artículo 25 de la UStG de 1980), que establece un régimen especial para las agencias de viajes y los organizadores de circuitos turísticos que utilicen, para la realización del viaje, entregas de bienes y prestaciones de servicios de otros sujetos pasivos (lo que no sucede en el caso de Binder, que realiza directamente, con sus propios vehículos, las prestaciones de transporte incluidas en sus «paquetes» turísticos). Véase la nota 22 infra.

(4) - Véase la nota 1 supra.

(5) - Véase Terra, B.J.M. y Kajus, J.: *A Guide to the European VAT Directives. Commentary on the Value Added Tax of the European Community*, vol. 1, Amsterdam, 1993, parte 2, capítulo VI, p. 23.

(6) - Véase Amand, C. y Van Besien, J.: «Value Added Tax», sub artículo 99 del Tratado, en *European Union Law Reporter* (CCH Editions Limited), vol. 2, Bicester, 1962 (edición de hojas sustituibles; marzo de 1996); pp. 2351 a 2362. En efecto, la sujeción al IVA de las prestaciones de servicios en los casos en que efectivamente se ofrecen éstos a los clientes, que constituye la finalidad del apartado 2 del artículo 9, parece el criterio que mejor obedece a la lógica de un impuesto que grava los gastos de consumo de los consumidores particulares (véase Boutard-Labarde, M.-C.: «La localisation des services au regard de la TVA: l'article 9 de la sixième directive», en B. Neel y B. Plagner (ed.), *La fiscalité du commerce extérieur*, París, 1992, pp. 97 y ss., especialmente p. 98.

(7) - Véase la sentencia de 23 de enero de 1986, *Trans Tirreno Express* (283/84, Rec. p. 231), apartado 16.

(8) - El subrayado es mío. Obsérvese, con carácter incidental, que la letra b) del apartado 2 del artículo 9 se considera «perfectamente susceptible de ser aplicado [además de al transporte de personas] al transporte de mercancías si se trata de un contrato independiente, pero no al transporte de mercancías que forma parte integrante de la entrega de las mismas»: véanse las conclusiones del Abogado General Sr. Slynn en el asunto 283/34, citado en la nota 7 supra, pp. 232 y ss., especialmente p. 235. Recuerdo, además, que, en régimen definitivo, el transporte de personas puede ser gravado en el país de salida por la totalidad del trayecto efectuado en el interior de la Comunidad: véase el apartado 5 del artículo 28 de la Directiva, así como la Propuesta de Directiva del Consejo por la que se modifica la Directiva 77/388/CEE que se refiere al régimen del Impuesto sobre el Valor Añadido aplicable al transporte de personas, presentada por la Comisión el 5 de noviembre de 1992 (DO C 307, p. 11).

(9) - En efecto, sólo la adopción de un tipo impositivo uniforme (aun cuando comprenda un tipo normal y un tipo reducido únicos) permitirá implantar un sistema en el que «el gravamen de los intercambios entre los Estados miembros se basa en el principio de la imposición en el Estado miembro de origen de los bienes entregados y de los servicios prestados, sin que ello afecte, para el tráfico comunitario entre sujetos pasivos, al principio de atribución del ingreso fiscal correspondiente a la aplicación del impuesto en la fase del consumo final al Estado miembro donde se produzca tal consumo final»: Directiva 91/680, citada en la nota 1 supra, séptimo considerando. Véase Meurant, J.: «Taxe sur la valeur ajoutée», en C. Gavaldá y R. Kovar (dir.), *Répertoire de droit communautaire Dalloz*, París, 1992 (edición de hojas sustituibles, marzo de 1996), tomo III, apartados 132 a 134. Los tipos normal y reducido del IVA aplicables del 1 de

enero de 1997 al 31 de diciembre de 1998 se establecen en la letra a) del apartado 3 del artículo 12 de la Directiva, según el texto introducido mediante el artículo 1 de la Directiva 96/95/CE del Consejo, de 20 de diciembre de 1996, que modifica, por lo que respecta al nivel del tipo normal del Impuesto sobre el Valor Añadido, la Directiva 77/388/CEE sobre el sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido (DO L 338, p. 89).

(10) - De acuerdo con lo dispuesto en la Decisión 70/243/CECA, CEE, EURATOM del Consejo, de 21 de abril de 1970, relativa a la sustitución de las contribuciones financieras de los Estados miembros por recursos propios de las Comunidades (DO L 94, p. 19), los recursos propios con los que se financia íntegramente el presupuesto de la Comunidad comprenden un porcentaje del IVA recaudado en el interior de los Estados miembros. Véase también la Decisión 94/728/CEE, Euratom del Consejo, de 31 de octubre de 1994, relativa al sistema de recursos propios de las Comunidades Europeas (DO L 293, p. 9).

(11) - Es decir, las prestaciones de servicios no comprendidas entre las enunciadas en las letras c) (uso privado de bienes afectados a la empresa o de servicios prestados a título gratuito) y d) (realización propia de servicios que, en caso de haber sido realizados por otro sujeto pasivo, sólo le hubiese concedido el derecho a una deducción parcial del IVA) del apartado 1 de la parte A del artículo 11 de la Directiva.

(12) - Y esto en la medida en que, según una reiterada jurisprudencia del Bundesfinanzhof, desde el punto de vista fiscal el organizador de viajes combinados no ofrece una única prestación, sino un conjunto de prestaciones autónomas (entre las cuales se encuentra, precisamente, la prestación de transporte, la única relevante a efectos de las presentes conclusiones). También en la resolución de remisión se aclara que el cálculo de la parte del precio a tanto alzado correspondiente al conjunto de las prestaciones de transporte que efectuó Binder no es objeto de controversia entre las partes en el procedimiento principal.

(13) - Véase el punto 3 supra.

(14) - Véase la sentencia *Trans Tirreno Express*, citada en la nota 7 supra, apartado 17.

(15) - Por lo que aquí interesa, en el cuarto considerando de la Directiva se señala que «conviene [...] garantizar la neutralidad del sistema común de impuestos sobre el volumen de negocios en cuanto al origen de los bienes y de las prestaciones de servicios, a fin de conseguir finalmente un mercado común basado en la libre competencia y con unas características análogas a las de un verdadero mercado interno». Por lo que respecta al séptimo considerando, tiene el siguiente tenor: «[...] la determinación del lugar de las operaciones imponibles ha provocado conflictos de competencia entre los Estados miembros, en especial por lo que se refiere [...] a las prestaciones de servicios; [...] si bien el lugar de las prestaciones de servicios debe fijarse en principio donde la persona que los preste tenga establecida la sede de su actividad profesional, conviene, no obstante, que dicho lugar sea fijado en el país del destinatario de la prestación, especialmente en lo relativo a ciertas prestaciones de servicios efectuadas entre sujetos pasivos y cuyo costo entre en el precio de los bienes». (el subrayado es mío). La pertinencia de este considerando para la resolución de la presente cuestión prejudicial me parece bastante dudosa, aunque sólo sea porque un servicio de transporte como el que ofrece Binder, normalmente a consumidores finales, no constituye una prestación entre sujetos pasivos y no se refleja, como elemento de coste, en el precio de los bienes ofrecidos en la misma o en la siguiente fase de comercialización.

(16) - Para explicar la adopción, en el caso de los servicios de transporte, de un criterio de conexión distinto del criterio general, la Comisión afirmaba, de manera tautológica, que «con el fin de tener en cuenta el carácter específico de estos servicios, ha parecido preferible considerar que, en su caso, el lugar se encuentra allí donde se realiza el transporte en función de las distancias recorridas. En aplicación de este principio, todos los transportes realizados dentro del territorio de un Estado miembro están sujetos al Impuesto sobre el Valor Añadido» (Boletín de las

Comunidades Europeas, suplemento nº 11/73, p. 12).

(17) - Con su afirmación citada en último lugar parece, por lo demás, que la Comisión se hace eco de la formulada por el Abogado General Sr. Slynn en sus conclusiones en el asunto 283/84, citado en la nota 7 supra (pp. 232 y ss., especialmente p. 235): «Actualmente, si una persona es transportada a través de dos o más Estados, hay que pagar el impuesto de cada Estado miembro por la parte del trayecto efectuada en él, siendo cada parte, respectivamente, un lugar de prestación.»

(18) - Véase, entre otras muchas, la sentencia de 13 de marzo de 1990, Comisión/Francia (C-30/89, Rec. p. I-691), apartado 23.

(19) - Por otra parte, una reiterada jurisprudencia de este Tribunal admite que, entre las competencias de este órgano con arreglo al artículo 177 del Tratado, figura -en presencia de cuestiones formuladas de manera imprecisa- la de extraer del conjunto de elementos aportados por el órgano jurisdiccional nacional y de los autos del procedimiento principal los elementos de Derecho comunitario que exigen una interpretación, teniendo en cuenta el objeto del litigio y tomando en consideración asimismo las normas a las que no se hace referencia en las cuestiones prejudiciales, pero que parecen pertinentes para la resolución del asunto principal. Véanse, entre otras muchas, las sentencias de 18 de febrero de 1964, Rotterdam y Puttershoeck (asuntos acumulados 73/63 y 74/63, Rec. p. 1); de 28 de junio de 1978, Simmenthal (70/77, Rec. p. 1453); de 20 de marzo de 1986, Tissier (35/85, Rec. p. 1207); de 7 de marzo de 1990, Fauque y otros (asuntos acumulados C-153/88 a C-157/88, Rec. p. I-649); de 12 de diciembre de 1990, SARPP (C-241/89, Rec. p. I-4695); de 16 de julio de 1992, Belovo (C-187/91, Rec. p. I-4937); de 16 de diciembre de 1992, Claeys (C-114/91, Rec. p. I-6559), y de 26 de septiembre de 1996, Arcaro (C-168/95, Rec. p. I-4705).

(20) - Observo, con carácter incidental, que -en contra de lo que sostiene el Gobierno alemán- esta postura de la Comisión no se diferencia sustancialmente de la expresada en su Propuesta de Directiva del Consejo por la que se modifica la Directiva 77/388, que se refiere al régimen del impuesto sobre el valor añadido aplicable al transporte de personas, citada en la nota 8 supra.

Con arreglo al artículo 1 de esta Propuesta, por un lado, el lugar de las prestaciones de servicios de transporte de personas es el lugar de partida, es decir, el lugar en el que se comience de forma efectiva y que figure en el título de transporte o, en el caso de los viajes que incluyen varias prestaciones de servicios de transporte sucesivas, el lugar en que comience cada una de tales prestaciones, siempre que éstas no estén separadas por simples paradas en tránsito de carácter técnico o limitado.

Por otro lado, en los casos en que un mismo proveedor efectúe varias prestaciones de servicios de transporte sucesivas por un precio global, «la base imponible se determinará basándose en una distribución a tanto alzado del precio en función de factores tales como la distancia relativa de [léase: correspondiente a] cada una de las prestaciones». En otros términos, también según dicha Propuesta, el criterio de la distancia recorrida no era sino uno más de los múltiples criterios por los que se podía optar, y no el único, para la determinación, por parte de los Estados miembros interesados, de la base imponible correspondiente a la parte interna de un determinado servicio de transporte internacional de personas.

(21) - Partiendo de este principio, el Tribunal declaró, refiriéndose a una cooperativa que explotaba un almacén de mercancías que, durante dos ejercicios, no había cobrado a sus propios socios los derechos de almacenaje en contrapartida por el servicio prestado, que la pérdida de valor de las participaciones de los socios de la cooperativa derivada de la no percepción de tales derechos no constituye «contravalor» (tal como se definía en el marco de la Segunda directiva sobre el IVA): véase la sentencia de 5 de febrero de 1981, Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats (154/80, Rec. p. 445), apartado 12. Véanse también las sentencias de

8 de marzo de 1988, *Apple and Pear Development Council* (102/86, Rec. p. 1443), apartados 11 y 12; de 23 de noviembre de 1988, *Naturally Yours Cosmetics* (230/87, Rec. p. 6365), apartados 10 a 12, y de 2 de junio de 1994, *Empire Stores* (C-33/93, Rec. p. I-2329), apartados 12 a 16.

(22) - A efectos de la Directiva, en el marco del régimen especial establecido para las agencias de viajes en el artículo 26, se considera como base imponible de las operaciones realizadas por las agencias de viajes y organizadores de circuitos turísticos el margen del sujeto pasivo, definido como la diferencia entre el coste efectivo soportado por la entrega de bienes o la prestaciones de servicios por parte de otros sujetos pasivos y la cantidad total pagada por el consumidor final (sin el IVA). Ahora bien, como se ha indicado en la nota 3 supra, este régimen no es aplicable a la prestación de servicios como los ofrecidos por Binder.

(23) - Por ejemplo, este Tribunal ha declarado que, en el caso de entregas de bienes con pago del precio mediante tarjeta de crédito, la base imponible del IVA adeudado al fisco por el vendedor concertado debe comprender la cantidad retenida en concepto de comisión por el emisor de la tarjeta de crédito en el momento de abonar el precio al propio vendedor: véase la sentencia de 25 de mayo de 1993, *Bally* (C-18/92, Rec. p. I-2871). Véase también Van Hilten, M.E.: *Bancaire en financiële prestaties in de Europese BTW*, Deventer, 1992, p. 241.

(24) - Véase, entre otras muchas, la sentencia *Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats*, citada en la nota 21 supra, apartado 13.

(25) - El Gobierno alemán afirmó en la vista que, habida cuenta de la libertad de que disfrutaban las empresas para fijar sus propios precios en función de las condiciones del mercado, sería ilegal establecer un nexo entre la estructura de costes de una empresa y los precios que practica, para deducir a continuación -sobre la base del artículo 11 de la Directiva- un criterio de distribución de la contraprestación entre los Estados miembros interesados. Aunque no tengo ninguna intención de adentrarme en la delicada materia de las relaciones entre costes de producción y precio, que dejo a los estudiosos de la microeconomía, creo que nadie discute que, en cualquier tipo de mercado, los costes se reflejan inevitablemente en los precios de venta (salvo, por definición, en el caso de los precios inferiores a los costes o abusivos), aunque sea en una medida diferente en función de la proximidad a uno u otro de los dos modelos económicos estructurales extremos de la competencia perfecta y el monopolio: véase Cooter, R. y Ullen, T.: *Law and Economics*, 1988, especialmente pp. 32-43. La existencia de dicha relación también ha sido reconocida, por ejemplo, en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia referida a la aplicación del artículo 86 del Tratado en materia de abuso de posición dominante mediante la fijación de precios inicuos o excesivos (véase la sentencia de 14 de febrero de 1978, *United Brands/Comisión*, 27/76, Rec. p. 207) o de precios abusivos (véanse las sentencias de 3 de julio de 1991, *AKZO/Comisión*, C-62/86, Rec. p. I-3359, y de 14 de noviembre de 1996, *Treta Pak International/Comisión*, C-333/94 P, Rec. p. I-5951).

(26) - En este sentido, me sorprende un tanto la observación del Gobierno alemán, según la cual la duración de la estancia no es un elemento significativo de los servicios de transporte, en particular, cuando no haya contraprestación durante las paradas. Aunque esto puede ser cierto en el caso de las paradas (cortas y escasas) realizadas en el marco de un servicio de transporte «puro» de personas, por las razones que se han indicado en el texto no puede acogerse dicha afirmación en el caso de los servicios de viajes combinados.

(27) - Es decir, que no comprende ningún otro servicio (como comidas, alojamiento y acompañamiento turístico, prestados en un único paquete por un precio global) además del desplazamiento de personas de un lugar a otro.

(28) - En efecto, en los dos ejemplos indicados en el texto, no me resulta difícil imaginar que pueda llegarse -a partir de un precio a tanto alzado por el conjunto del servicio- a una determinación racional y equilibrada de la base imponible precisamente mediante la aplicación

exclusiva de un criterio de distribución proporcional en función de las distancias recorridas.

No obstante, en realidad, el recurso a este criterio no viene impuesto por la disposición de la letra b) del apartado 2 del artículo 9 de la Directiva, sino que constituye la aplicación -en un supuesto particular- del criterio general de consideración (a través de su nexo directo con la contraprestación) de los costes de producción del servicio. Por tanto, de la comprobación de la identidad de resultados entre el criterio que he propuesto y el criterio kilométrico en el caso de los servicios de transporte internacional de mercancías y de transporte «puro» de personas no puede inferirse que este último criterio tenga validez con carácter exclusivo y general -en el marco de la aplicación de la letra a) del apartado 1 de la parte A del artículo 11 de la Directiva- en relación con todos los servicios de transporte. Considero que esta extensión queda excluida, en particular, a efectos de las presentes conclusiones, precisamente en el caso de operaciones complejas que - como las que son objeto del procedimiento principal- se caracterizan por la diferente dimensión temporal (en términos de duración y continuidad) de las partes imponible y no imponible del servicio.

(29) - Citado en la nota 21 supra.

(30) - Idem, apartado 19. El Tribunal no estimó procedente acoger la tesis de los Gobiernos británico y portugués, según los cuales, en un asunto como el controvertido en el procedimiento principal, la base imponible de la entrega de bienes estaba constituida, en cambio, por el precio de reventa al por menor que se hubiera aplicado por los referidos artículos de haber sido incluidos en el catálogo del vendedor por correspondencia.

(31) - En la vista, la Comisión se refirió también al Reglamento (CEE) nº 218/92 del Consejo, de 27 de enero de 1992, sobre cooperación administrativa en materia de impuestos indirectos (DO L 24, p. 1), el cual -con el fin de evitar posibles pérdidas de ingresos fiscales para los Estados miembros- estableció procedimientos de intercambio electrónico, entre las autoridades nacionales competentes, de información relativa al IVA en las «transacciones intracomunitarias». Dichas autoridades recogen, almacenan y tratan esta información en bases de datos especiales, a partir, precisamente, de los estados recapitulativos previstos en la letra b) del apartado 6 del artículo 22 de la Directiva. No obstante, considero que dicho Reglamento no se aplica a las prestaciones de servicios del tipo de las ofrecidas por Binder. En efecto, la definición de las transacciones intracomunitarias a que se refiere el Reglamento nº 218/91 comprende únicamente, por lo que respecta a las prestaciones de servicios, las contempladas en las partes C (servicios de transporte intracomunitario de bienes), D (servicios accesorios a las prestaciones de transporte intracomunitario de bienes) y E (servicios efectuados por los intermediarios que actúan en nombre y por cuenta de terceros) del artículo 28 ter de la Directiva, introducido mediante el punto 22 del artículo 1 de la Directiva 91/680, citada en la nota 1 supra.

(32) - La República Federal de Alemania ha hecho uso de esta facultad únicamente en relación con los transportes internacionales de personas efectuados por transportistas extranjeros en el caso de viajes ocasionales en autocar: véase el apartado 6 del artículo 10 de la UStG de 1980, con arreglo al cual el IVA sobre dichas operaciones se percibe sobre la base de la contraprestación media del transporte, por persona y por kilómetro, correspondiente a las distancias recorridas en el interior del país, calculada y determinada a partir de los precios efectivos, de modo que no afecte de manera significativa al importe de la deuda tributaria.