

61996C0308

Conclusiones del Abogado General Léger presentadas el 30 de abril de 1998. - Commissioners of Customs and Excise contra T.P. Madgett, R.M. Baldwin y The Howden Court Hotel. - Petición de decisión prejudicial: High Court of Justice, Queen's Bench Division y Value Added Tax and Duties Tribunal, London - Reino Unido. - IVA - Artículo 26 de la Sexta Directiva IVA - Régimen de las agencias de viajes y organizadores de circuitos turísticos - Empresas hoteleras - Viaje combinado que comprende estancia y transporte - Base de cálculo del margen. - Asuntos acumulados C-308/96 y C-94/97.

Recopilación de Jurisprudencia 1998 página I-06229

Conclusiones del abogado general

1 La High Court of Justice pide al Tribunal de Justicia que se pronuncie sobre si el régimen especial de IVA previsto por el artículo 26 de la Directiva 77/388/CEE (1) (en lo sucesivo, «Sexta Directiva»), destinado a las agencias de viajes y a los organizadores de circuitos turísticos, puede aplicarse a un hotelero que, además del alojamiento, ofrece a sus clientes el viaje de ida y vuelta al hotel y la organización de una excursión durante la estancia, contra el pago de un precio global.

2 El VAT and Duties Tribunal, que entiende de un extremo planteado por primera vez ante la High Court of Justice, que decidió remitírselo para su examen, somete al Tribunal de Justicia cuestiones complementarias en el supuesto de que el hotelero esté comprendido en el régimen del artículo 26 sobre el método de cálculo de la base imponible.

3 El VAT and Duties Tribunal desea saber, fundamentalmente, cómo evaluar la base imponible de una operación de tales características, cuya particularidad consiste en que incluye tanto el alojamiento facilitado por el hotelero en concepto de prestación propia, que en principio se incluye dentro del régimen de Derecho común del IVA, como prestaciones adquiridas a terceros que redundan en beneficio directo del viajero y constituyen prestaciones del tipo expresamente contemplado por el artículo 26.

Marco jurídico

El artículo 26 de la Sexta Directiva

4 El artículo 26 de la Sexta Directiva establece una excepción al régimen general previsto por dicha Directiva para la determinación de la base imponible. (2)

5 El artículo 26 prevé lo siguiente:

«1. Los Estados miembros aplicarán el Impuesto sobre el Valor Añadido 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) de]l apartado 3 del punto A del artículo 11. A efectos del presente artículo los organizadores de circuitos turísticos tendrán igualmente la consideración de agencias de viajes.

2. Las operaciones efectuadas por las agencias de viajes para la realización del viaje se considerarán como una prestación de servicio única de la agencia de viajes al viajero. Esta prestación será gravada en el Estado miembro en que la agencia de viajes haya establecido la sede de su actividad económica o tenga un establecimiento permanente desde el que haya suministrado la prestación de servicios. En esta prestación se considerará como base imponible y como precio libre de impuesto, a efectos de la letra b) del apartado 3 del artículo 22, el margen de la agencia de viajes, es decir, la diferencia entre la cantidad total a pagar por el viajero, sin el Impuesto sobre el Valor Añadido, y el costo efectivo soportado por la agencia de viajes para las entregas y prestaciones de servicios de otros sujetos pasivos, en la medida en que esas operaciones redunden en beneficio directo del viajero.

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. Si estas operaciones se efectúan tanto dentro como fuera de la Comunidad, únicamente se considerará exenta la parte de la prestación de servicios de la agencia de viajes que se relacione con las operaciones efectuadas fuera de la Comunidad.

4. Las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido que otros sujetos pasivos imputen a la agencia de viajes por las operaciones enunciadas en el apartado 2, que redunden en beneficio directo del viajero, no serán deducibles ni reembolsables en ningún Estado miembro.»

La legislación británica

6 En la época de los hechos, la legislación británica en la materia fue adaptada a lo dispuesto en el artículo 26 de la Sexta Directiva mediante el artículo 37 A de la Value Added Tax Act 1983 (Ley de 1983 relativa al Impuesto sobre el Valor Añadido) (3) y mediante el Value Added Tax (Tour Operators) Order 1987 (Reglamento de 1987 relativo al Impuesto sobre el Valor Añadido aplicable a los organizadores de circuitos turísticos).

7 Las disposiciones de la legislación británica se detallan en la circular 709/5/88 de los Commissioners of Customs & Excise, titulada «Régimen relativo al margen aplicable a los organizadores de circuitos turísticos» («Tour Operator's Margin Scheme» de 1 de abril de 1988; en lo sucesivo, «TOMS»).

Hechos, procedimiento nacional y cuestiones prejudiciales

8 Los Sres. Madgett y Baldwin (denominados también «demandados en el litigio principal») explotan en régimen de asociación (partnership) un hotel, el Howden Court Hotel, situado en Devon, Inglaterra. Los clientes del hotel son personas jubiladas y prejubiladas, que se alojan en él durante seis o siete días por término medio. El 90 % de estos clientes, que vienen principalmente del norte de Inglaterra, compran un «viaje combinado», es decir, pagan un precio fijo que incluye: i) el alojamiento en régimen de media pensión, ii) el transporte en autocar desde diferentes puntos de recogida situados en el norte de Inglaterra y iii) una excursión de un día en autocar. Los demás clientes se encargan ellos mismos de su viaje de ida y vuelta, no hacen la visita turística y pagan un precio diferente.

9 Los demandados en el litigio principal adquieren los servicios de transporte de un tercero, en virtud de un acuerdo celebrado con una sociedad de alquiler de autocares para toda la temporada

de verano. El autocar recoge a los clientes los sábados en diferentes lugares del norte de Inglaterra y los vuelve a llevar a los mismos lugares el viernes siguiente. También es posible utilizar el autocar los martes para una visita turística de Devon.

10 Los Sres. Madgett y Baldwin han considerado siempre que el artículo 26 de la Sexta Directiva no les era aplicable, basándose en que son hoteleros, y no organizadores de circuitos turísticos.

11 En las liquidaciones tributarias giradas por el período comprendido entre el 1 de mayo de 1988 y el 31 de enero de 1993, los Commissioners of Customs & Excise consideraron, en cambio, que los demandados en el litigio principal debían ser gravados teniendo en cuenta que los viajes organizados que ofrecen entran dentro del ámbito de aplicación del artículo 26 de la Sexta Directiva.

Asunto C-308/96

12 Los demandados en el litigio principal interpusieron recurso ante el VAT and Duties Tribunal, que decidió que el artículo 26 no les era aplicable. Los Commissioners of Customs & Excise apelaron contra esa resolución ante la High Court of Justice, que decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las dos cuestiones prejudiciales siguientes:

«1) ¿Cuáles son los criterios para determinar si las operaciones de un sujeto pasivo constituyen operaciones de una "agencia de viajes" o de un "organizador de circuitos turísticos" a las que se aplican las disposiciones del artículo 26 de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativos a los impuestos sobre el volumen de negocios (Sexta Directiva relativa al Impuesto sobre el Valor Añadido)? En particular, ¿se aplican dichas disposiciones a las operaciones de una persona que, aun cuando no sea un "travel agent" (agencia de viajes) o un "tour operator" (organizador de circuitos turísticos) en el sentido ordinario que tienen en inglés esas expresiones, suministra a los viajeros prestaciones de servicios que normalmente ofrecen las agencias de viajes o los organizadores de circuitos turísticos?»

2) A la luz de la respuesta dada a la primera cuestión, ¿se aplican dichas disposiciones a operaciones del tipo de las controvertidas en el presente asunto cuando los propietarios de un hotel en el sur de Inglaterra ofrecen a los clientes, como parte de su actividad comercial de hoteleros, a un precio global único, una estancia de una semana en el hotel, transporte en autocar entre el hotel y determinados lugares del norte de Inglaterra y una visita turística local en autocar durante su estancia en el hotel (transporte que es adquirido por los propietarios del hotel a una empresa de alquiler de autocares)?»

13 En el procedimiento ante la High Court of Justice, los Sres. Madgett y Baldwin formularon un nuevo motivo según el cual el método de desglose prescrito por la circular 709/5/88 para determinar el margen del organizador de circuitos turísticos era contrario a la normativa comunitaria. La High Court of Justice consideró que no estaba facultada para resolver esa cuestión, ya que este punto no había sido examinado por el VAT and Duties Tribunal y, por consiguiente, no era objeto del recurso de apelación que le había sido sometido.

Asunto C-94/97

14 Tras la remisión prejudicial, los Sres. Madgett y Baldwin alegaron ante el VAT and Duties Tribunal que la disposición nacional que prescribía el desglose del precio pagado por el viajero, entre los componentes del viaje combinado que son adquiridos a terceros y los que proporciona el propio hotel, sobre la base de los costes no es conforme al Derecho comunitario. Según ellos, el artículo 26 de la Sexta Directiva no constituye una excepción a la evaluación de la base imponible de las prestaciones propias prevista por el artículo 11 del mismo texto, aun cuando estas últimas formen parte de un viaje combinado que incluya prestaciones adquiridas a terceros.

15 Los Commissioners of Customs & Excise mantuvieron, por su parte, que la circular 709/5/88 es conforme a las disposiciones del artículo 26 cuando aquélla dispone que el margen de los organizadores de circuitos turísticos debe calcularse sobre la base del coste efectivo de las prestaciones suministradas por terceros.

16 El VAT and Duties Tribunal decidió entonces suspender el procedimiento hasta que el Tribunal de Justicia se pronunciara sobre las siguientes cuestiones prejudiciales:

«Si en el asunto C-308/96 se decide que lo dispuesto en el artículo 26 de la Sexta Directiva se aplica a las operaciones de que se trata en el presente asunto,

1) Según una interpretación correcta del artículo 26, ¿sobre qué base debe calcularse el margen del organizador de circuitos turísticos cuando éste, en el marco de una transacción única, proporciona al viajero un servicio que es prestado, en parte, por otros sujetos pasivos ("adquirido a terceros") y, en parte, por el organizador de circuitos turísticos mismo con sus propios recursos ("prestaciones propias")?

2) Más concretamente, ¿debe interpretarse el artículo 26 en el sentido de que

a) exige que el importe total percibido del viajero por el organizador de circuitos turísticos se desglose entre las prestaciones adquiridas a terceros y las prestaciones propias según los costes de los componentes; o

b) autoriza a los Estados miembros a exigir un desglose con arreglo a dichos costes i) de manera general o ii) en el caso de operaciones del tipo de las controvertidas en el presente asunto, o

c) permite que dicho desglose se realice de conformidad con los principios normales para la determinación de la base imponible, según lo dispuesto en el artículo 11?»

Observaciones preliminares

17 En la presente fase, puede ser útil para una mejor comprensión de las circunstancias del asunto principal y de las características de las normas de determinación de la base imponible, precisar por qué razones los demandados en el litigio principal pueden considerar que les interesa seguir sujetos al régimen tributario general de la Sexta Directiva antes que al previsto en el artículo 26.

18 Desde un punto de vista estrictamente matemático, el cálculo del IVA según uno u otro régimen lleva al mismo resultado. La tributación de la contraprestación de un servicio, deduciendo los impuestos soportados por el prestador por la prestación del servicio, y la tributación del margen obtenido sobre ese servicio dan un IVA idéntico.

19 No obstante, un operador económico que ofrece tanto prestaciones propias que no forman parte de un servicio global, como prestaciones propias efectuadas, junto con prestaciones adquiridas a terceros, contra un precio global, está sujeto a dos regímenes fiscales diferentes. Se encuentra entonces ante obligaciones de tipo administrativo vinculantes, ya que tiene que desglosar su volumen de negocios entre los regímenes fiscales aplicables.

Sobre las cuestiones planteadas por la High Court of Justice

20 Mediante su primera cuestión, la High Court of Justice quiere saber si el régimen especial del IVA definido por el artículo 26 de la Sexta Directiva se aplica a las prestaciones de servicios efectuadas por un operador económico al que su Derecho nacional no reconoce el estatuto de agencia de viajes o de organizador de circuitos turísticos, cuando esas prestaciones son de las que normalmente prestan tales agencias y organizadores.

21 Así pues, se pide fundamentalmente al Tribunal de Justicia que defina el alcance de los conceptos de agencia de viajes y de organizador de circuitos turísticos.

22 Para interpretar esta disposición, procede examinar su tenor y determinar los objetivos del régimen establecido por el legislador comunitario, de conformidad con la jurisprudencia reiterada de este Tribunal. (4)

23 La Sexta Directiva no da ninguna definición de los términos empleados, lo que hace que la aplicación del artículo 26 dependa del contenido que les den los Estados miembros.

24 Ahora bien, estos conceptos son conceptos comunitarios cuya definición no puede dejarse a la discreción de los Estados miembros. (5) Por otra parte, la armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios constituye el principal objetivo de la Sexta Directiva. En consecuencia, el hecho de recurrir a un criterio formal, que haría que la aplicación del régimen fiscal previsto por el artículo 26 dependiese del estatuto jurídico conferido por cada Estado miembro a los operadores designados como agencias de viajes o como organizadores de circuitos turísticos (en lo sucesivo, «agencias de viajes»), podría comprometer su aplicación uniforme en el territorio comunitario. (6)

25 La finalidad de esta disposición permite identificar los elementos de una interpretación útil que se atenga a las exigencias de armonización establecidas por la Sexta Directiva.

26 El Tribunal de Justicia lo expuso claramente en su sentencia de 12 de noviembre de 1992, Van Ginkel, según la cual:

«Los servicios proporcionados por [las agencias de viajes y los organizadores de circuitos turísticos] se caracterizan por el hecho de que, la mayoría de las veces se componen de múltiples prestaciones, en especial en materia de transporte y alojamiento, que se realizan tanto dentro del territorio del Estado miembro donde la empresa tiene su sede o un establecimiento permanente, como fuera del mismo.

La aplicación de las normas del régimen común relativas al lugar de imposición, la base imponible y la deducción del impuesto soportado darían lugar, debido a la multiplicidad y ubicación de las prestaciones proporcionadas, a dificultades prácticas para dichas empresas, que podrían obstaculizar el ejercicio de su actividad.

Con el fin de adaptar las normas aplicables al carácter específico de dicha actividad,

el legislador comunitario estableció en los apartados 2, 3 y 4 del artículo 26 de la Sexta Directiva, un régimen especial de IVA [...]» (7)

27 Así pues, el régimen establecido en el artículo 26 se justifica por el carácter específico de la actividad de las agencias de viajes, ya que éstas tienen que ofrecer prestaciones de servicios efectuadas por otros sujetos pasivos que a menudo están situados en el territorio de otros Estados miembros. Por tanto, el artículo 26 tiene como finalidad borrar las dificultades surgidas de la multiplicación de formalidades administrativas debidas a la diversidad de los regímenes de los distintos Estados miembros, fijando un lugar de tributación único y previendo un régimen de gravamen del margen obtenido por la agencia de viajes. Esta se ve así dispensada de cumplir ciertas exigencias obligatorias de las autoridades fiscales de otros Estados miembros y evita la doble imposición, ya que la deducción de los impuestos pagados en otro Estado miembro es imposible y su recuperación, en el estado del Derecho comunitario aplicable en el momento de la adopción de la Sexta Directiva, era difícil.

28 Como todos los Gobiernos que intervienen en el procedimiento y como la Comisión, pienso que estas razones abogan por que el régimen previsto en el artículo 26 no se limite a los operadores que respondan a la calificación formal de agencias de viajes. Opino que debe darse a los conceptos controvertidos un sentido funcional, basado en la naturaleza de las actividades del operador económico de que se trate.

29 La naturaleza específica de una actividad como la ejercida por una agencia de viajes no desaparece por el mero hecho de que el operador económico que contrate con el viajero no posea dicho estatuto, en el sentido que éste puede tener en el Estado miembro en cuestión.

30 El deseo de simplificación mostrado por el legislador comunitario se aplica igualmente en lo que respecta a dos operadores económicos que ejerzan una actividad idéntica y, por tanto, lógicamente se encuentren frente a dificultades comparables.

31 Esta es una de las formas en que se expresa el principio de neutralidad del IVA. Como señala acertadamente el Gobierno alemán, la aplicación selectiva a actividades similares de un régimen destinado a simplificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales de los operadores de que se trate favorecería sin ninguna razón a una categoría de operadores. La actividad de los demás sería obstaculizada por las dificultades resultantes de la ubicación de las prestaciones de servicios.

32 El Tribunal de Justicia considera que uno de los principios que regulan el sistema del IVA es la eliminación de factores que puedan provocar distorsiones de la competencia a nivel nacional y comunitario. (8) Estas distorsiones de competencia pueden evitarse si se considera el artículo 26 en el sentido de que engloba actividades comparables según criterios objetivos y no en función de la clasificación predeterminada de un operador económico en una categoría profesional, aun cuando dedique gran parte de su actividad a prestar servicios que entran dentro de otra categoría. (9)

33 Por lo tanto, el régimen previsto en el artículo 26 debe aplicarse a los operadores económicos que organizan habitualmente viajes o circuitos turísticos y que, para suministrar las prestaciones de servicios generalmente vinculadas a ese tipo de actividad, como el alojamiento o el transporte, recurren a otros sujetos pasivos.

34 Los criterios para designar a los operadores económicos que ejercen la actividad de agencia de viajes, en el sentido del artículo 26 de la Sexta Directiva, no son fáciles de definir cuando algunas de las prestaciones ofrecidas son efectuadas por el propio operador, mientras que otras son adquiridas a terceros. En la vista quedó claro que un hotel podía ofrecer a su clientela unos servicios, prestados por terceros, ajenos a su actividad stricto sensu, sin que, en mi opinión, ello

justifique que se le atribuya el estatuto de agencia de viajes. Es lo que ocurre en el caso de un hotel que ofrece a sus clientes un servicio de taxi que hace trayectos hasta una estación o un aeropuerto cercanos.

35 Es de indudable utilidad el criterio que sigue el Gobierno alemán según el cual la actividad del operador económico cuyo objeto social no sea organizar viajes o circuitos turísticos no cambia de naturaleza cuando las prestaciones anexas a su actividad siguen siendo accesorias.

36 Considero que una prestación es accesorio cuando, por un lado, contribuye a la correcta ejecución de la prestación principal y cuando, por otro lado, ocupa una parte marginal del precio global, con respecto a la prestación principal. No constituye un fin para los clientes o un servicio buscado por sí mismo, sino un medio de disfrutar mejor del servicio principal.

37 Es lo que sucede, por ejemplo, en el caso del transporte local que podría ofrecer un hotel para llevar a sus clientes a destinos próximos.

38 En cambio, un servicio puede calificarse de prestación equivalente a la prestación principal efectuada por el operador económico si la parte correspondiente de dicho servicio en el importe total del precio pagado por el viajero es sustancial, de modo que no pueda considerarse accesorio, con respecto a las demás prestaciones ofrecidas, ni por su valor ni por su objeto desde el punto de vista de la clientela. Debe añadirse que, para justificar esta calificación, la prestación de servicios debe realizarse con cierta frecuencia, ya que si es meramente ocasional tendrá el carácter de prestación accesorio.

39 Así pues, cuando un hotel propone habitualmente a sus clientes, además del alojamiento, prestaciones, como una excursión turística, que no forman parte de las funciones tradicionalmente encomendadas a los hoteleros y que no pueden llevarse a cabo sin tener una repercusión sustancial en el precio global aplicado, considero que las prestaciones anexas no pueden equipararse a prestaciones de servicios accesorios. Debido a su existencia, la actividad del operador económico toma otro carácter.

40 En ese caso, debe considerarse que el operador económico está sujeto a lo dispuesto en el artículo 26 de la Sexta Directiva, aun cuando el Derecho nacional no le reconozca el estatuto de agencia de viajes o de organizador de circuitos turísticos.

41 La segunda cuestión planteada por la High Court of Justice se refiere a la aplicación de las normas de Derecho comunitario al litigio principal, y no a la interpretación de dichas normas. Como la Comisión, opino que no corresponde al Tribunal de Justicia resolver el litigio en lugar del órgano jurisdiccional nacional y que incumbe a éste, teniendo en cuenta todos los elementos de hecho de que dispone, especialmente su conocimiento de la parte de prestaciones adquiridas en el precio global, pronunciarse sobre la base de la respuesta dada a la primera cuestión.

Sobre las cuestiones planteadas por el VAT and Duties Tribunal

42 El VAT and Duties Tribunal asume el supuesto de que el artículo 26 de la Sexta Directiva se aplique a un operador económico, al que el Derecho nacional no reconozca el estatuto de agencia de viajes o de organizador de circuitos turísticos, que ofrece a su clientela, contra el pago de un precio global, prestaciones de servicios formadas, en parte, por prestaciones efectuadas por él mismo y, en parte, por prestaciones adquiridas a terceros. El Juez remitente pregunta al Tribunal de Justicia cómo calcular el margen imponible de los servicios prestados, con arreglo al artículo 26.

43 Con este fin, el VAT and Duties Tribunal desea conocer la base de evaluación de los elementos constitutivos del precio.

44 Previamente, procede determinar el ámbito de aplicación del artículo 26 en un caso de estas características, en el que un viaje combinado abarca diferentes tipos de prestaciones, propias y adquiridas a terceros.

45 En contra de la postura de las demás partes coadyuvantes, el Gobierno sueco defiende la idea de que el régimen de tributación del margen se aplica a todas las prestaciones. Según él, la aplicación selectiva del artículo 26 llevaría a crear distorsiones de competencia entre, por un lado, las agencias de viajes que suministran tanto prestaciones adquiridas a terceros como prestaciones propias, que pueden estar sujetas a tipos diferentes, y, por otro lado, las que sólo suministran prestaciones adquiridas, por definición sujetas al mismo tipo impositivo. La aplicación general del artículo 26 a todas las prestaciones de servicios eliminaría esas distorsiones sometiendo las prestaciones propias al régimen de las adquiridas.

46 Ciertamente, la solución propuesta por el Gobierno sueco permite evitar la complejidad de los desgloses que son necesarios si en un mismo contrato existen dos regímenes fiscales diferentes.

47 Sin embargo, dicha solución no me parece conforme ni al texto ni al espíritu del artículo 26 de la Sexta Directiva.

48 El apartado 1 del artículo 26 precisa de manera muy clara que el régimen que establece debe aplicarse a las operaciones de las agencias de viajes «siempre que utilicen para la realización del viaje entregas y prestaciones de servicios de otros sujetos pasivos». (10)

49 El modo de cálculo de la base imponible, tal como lo define el apartado 2 del artículo 26, consiste en deducir de la cantidad total que debe pagar el viajero, sin IVA, «el costo efectivo soportado por la agencia de viajes para las entregas y prestaciones de servicios de otros sujetos pasivos, en la medida en que esas operaciones redunden en beneficio directo del viajero». (11)

50 La disposición no hace ninguna referencia a las prestaciones propias y es inconcebible que esa omisión signifique que el importe de tales prestaciones, al no figurar en la cantidad que debe deducirse, sigue incluido en la base imponible. Por lo tanto, es preciso concluir que esa categoría de prestaciones entra dentro del ámbito de otro régimen fiscal.

51 El objetivo perseguido por el legislador, que es adaptar las normas aplicables al carácter específico de las actividades de las agencias de viajes, confirma este enfoque. La mayoría de las veces, la prestación de servicios propios tiene lugar en el Estado miembro en el que el operador económico haya establecido la sede de su actividad económica o un establecimiento permanente, que es también el lugar de tributación de las prestaciones adquiridas designado por el artículo 26. Por tanto, el lugar de tributación de estas prestaciones es el mismo que el de las prestaciones propias, como en el caso en que un operador utilice exclusivamente prestaciones adquiridas, de modo que, por un lado, no es probable que las distorsiones de competencia entre operadores, denunciadas por el Gobierno sueco, sean especialmente frecuentes y, por otro lado, la aplicación del artículo 26 a las prestaciones propias en este supuesto no tiene el mismo interés en lo que respecta a la simplificación.

52 En el estado actual del Derecho, la distorsión que, en mi opinión, debe evitarse es la que resulta de la aplicación de dos regímenes tributarios diferentes -el modo de determinación de la base imponible previsto en el artículo 11 de la Sexta Directiva y el contemplado en el artículo 26- a actividades idénticas ejercidas en las mismas condiciones, es decir, por medio de prestaciones adquiridas a terceros.

53 Por tanto, considero que el régimen previsto en el artículo 26 se aplica sólo a estas prestaciones.

54 De ello resulta que el contribuyente debe efectuar dos operaciones de desglose del importe del precio global pagado por sus clientes, para poder determinar el margen aplicado a las prestaciones adquiridas.

55 El primer desglose permite fijar el margen común deduciendo los gastos en que se haya incurrido al suministrar las prestaciones propias y las adquiridas.

56 Mediante la segunda operación, se hace la distinción entre los márgenes respectivos de cada tipo de prestaciones, con el fin de determinar la base imponible de las prestaciones adquiridas.

57 El artículo 26 de la Sexta Directiva define el modo de cálculo del margen imponible resultante de las prestaciones de servicio adquiridas a terceros. Para ello, se refiere al coste efectivo soportado por la agencia de viajes por las entregas y prestaciones de servicios de otros sujetos pasivos, cuyo importe, deducido de la cantidad total sin IVA que debe pagar el viajero, corresponde al margen imponible.

58 No obstante, en la medida en que el texto no contempla el supuesto del suministro de prestaciones mixtas contra el pago de un precio global, no prevé ningún medio para separar el margen de las prestaciones adquiridas del importe de las prestaciones propias.

59 Las cuestiones planteadas por el órgano jurisdiccional remitente tratan de la unidad de referencia que debe utilizarse para evaluar los gastos cuya deducción permitirá determinar el margen obtenido. El Juez nacional sugiere dos métodos posibles, uno basado en los costes, el otro en el valor de los componentes del precio.

60 El primero corresponde al sistema británico del TOMS. Es defendido por el Gobierno del Reino Unido y por el Gobierno alemán. El operador calcula el coste total que soporta cuando suministra prestaciones mixtas contra el pago del precio global. Dicho coste lo forman, por un lado, las cantidades pagadas por él por las prestaciones adquiridas y, por otro lado, el coste producido por el suministro de las prestaciones propias. El margen común a los dos tipos de prestaciones se obtiene deduciendo de ese coste total el importe de los precios globales percibidos.

Luego se divide el margen común entre sus dos componentes: el margen de las prestaciones adquiridas y el margen de las prestaciones propias. Para ello, el desglose se realiza sobre la base de la proporción entre los gastos efectuados por las prestaciones adquiridas y el coste de las prestaciones propias.

El margen de las prestaciones adquiridas está sujeto al régimen del artículo 26, mientras que el margen de las prestaciones propias se grava con arreglo al sistema general de la Sexta Directiva.

61 El segundo método, apoyado por los demandados en el litigio principal y por la Comisión, se basa en el valor de mercado de los componentes del precio. En otras palabras, según los Sres. Madgett y Baldwin, los gastos efectuados por el operador deben evaluarse de conformidad con la letra a) del apartado 1 del punto A del artículo 11 de la Sexta Directiva, que se refiere a la cantidad percibida como contraprestación de las prestaciones de servicios.

62 Una última posibilidad, propuesta por el Gobierno sueco, consiste en calcular la base imponible, para asegurar la neutralidad de la tributación, con referencia a los costes reales de las prestaciones adquiridas y al importe que habría desembolsado el operador económico si hubiese adquirido a terceros la prestación propia. El Gobierno sueco sugiere que se utilice el precio al por mayor de estas últimas prestaciones. Dicho precio se calcularía sobre la base del precio de venta practicado por un tercero por una prestación idéntica. Debe recordarse que este método de cálculo se aplica en el contexto de una tributación del margen común a las diferentes prestaciones.

63 La aplicación selectiva del régimen del IVA de las agencias de viajes, que propongo, podría justificar una evaluación de las prestaciones propias conforme a lo dispuesto en la letra a) del apartado 1 del punto A del artículo 11 de la Sexta Directiva, ya que éstas siguen sujetas al sistema general del IVA.

64 Según el Tribunal de Justicia, la base imponible de una prestación de servicios está constituida por la totalidad de la contraprestación del servicio prestado, contraprestación que es un valor subjetivo, ya que la base imponible es la contraprestación realmente recibida y no un valor estimado conforme a criterios objetivos. (12) De este modo se expresa la idea de que únicamente las partes contratantes deciden la cuantía del precio que puede practicarse, en función de los criterios que consideren adecuados. Ciertamente, puede pensarse que, por motivos de eficacia económica, fijarán los precios en función de factores objetivos, pero la base imponible no puede determinarse a partir de hipotéticos comportamientos racionales. Lo que debe prevalecer es la realidad de la operación económica imponible.

65 Sin embargo, este enfoque no puede aplicarse sin más al presente asunto. La existencia de un precio global que cubra indistintamente ambas categorías de prestaciones constituye un obstáculo para la evaluación de la base imponible a partir de la contraprestación, en el sentido de la letra a) del apartado 1 del punto A del artículo 11, de las prestaciones propias suministradas en el marco del viaje combinado. Efectivamente, resulta imposible aislar esa contraprestación del resto del precio global, por lo que el margen de las prestaciones adquiridas no puede determinarse por este método.

66 La Comisión propone, no obstante, evaluar la contraprestación partiendo del valor de mercado de los componentes de las prestaciones propias. Sugiere que se utilice como referencia el precio de las habitaciones practicado por el hotel cuando los clientes no optan por el viaje combinado, es decir, cuando se desplazan por su cuenta y no participan en la excursión.

67 Sin embargo, considero que cada uno de los métodos propuestos tiene algo de arbitrario, lo que sugiere que el criterio relativo a la proximidad de la base imponible respecto a la realidad de la operación económica de que se trate no es el que permitirá elegir un método con preferencia al otro.

68 El método propuesto por la Comisión presupone que el precio del alojamiento ofrecido como prestación propia en el marco del viaje combinado es idéntico al precio del alojamiento cuando éste se ofrece como prestación única.

69 Pues bien, el operador económico puede haber decidido ofrecer la misma prestación a una tarifa diferente. No es raro que el viaje combinado constituya una ocasión de proponer un servicio

a un precio menor para hacer más atractiva la oferta de prestaciones mixtas. El mercado en que se presenta la oferta de servicios combinados no es exactamente el mismo que el de la oferta de sólo alojamiento, de modo que el valor de mercado de los componentes no se refleja necesariamente en el precio del alojamiento.

70 En consecuencia, este modo de cálculo tiene el defecto de ser aproximado en cierto modo.

71 El método propuesto por el Gobierno del Reino Unido y por el Gobierno alemán tiene, en mi opinión, insuficiencias comparables. Si bien, al principio, este modo de cálculo hace referencia a los costes de los servicios prestados, que son cifras concretas, continúa mediante una deducción, que no tiene nada que ver con la realidad de la operación imponible, para desglosar el margen común entre el margen de las prestaciones adquiridas y el de las prestaciones propias. Efectivamente, nada hace pensar que los márgenes respectivos de las prestaciones que forman el viaje combinado son proporcionales a la parte que ocupan los costes de cada una. Así pues, es por lo menos tan arbitrario hacer de esa correspondencia una norma como decir que el precio de las prestaciones propias del viaje combinado es el mismo que el que se cobra por ellas fuera de esa modalidad de viaje.

72 El método propuesto por el Gobierno sueco exige tomar como valor de comparación medias basadas en prestaciones de igual naturaleza efectuadas por otros operadores. El deseo de hacer referencia a un valor representativo por medio de tal evaluación es legítimo. No obstante, el valor obtenido es bastante ficticio, ya que no tiene relación directa con la prestación que debe gravarse. Además, hay un riesgo de imprecisión debido a que la media de referencia puede cuestionarse y ser objeto de controversias entre expertos.

73 Por tanto, hay que renunciar a elegir un método basándose sólo en que refleja fielmente la estructura real del viaje combinado.

74 En consecuencia, propongo al Tribunal de Justicia que adopte, aun cuando sea imperfecto, el método sugerido por los demandados en el litigio principal y por la Comisión, que es el que tiene menos dificultades prácticas para ser aplicado y no ofrece ningún inconveniente grave en lo que respecta a la legalidad.

75 En una primera fase, debe deducirse del precio global pagado por el consumidor el precio de las prestaciones adquiridas. Estos dos elementos son valores indiscutibles que constituyen datos fácticos. Además, esta etapa es conforme con el artículo 26.

76 Por su parte, la deducción del valor de mercado de las prestaciones propias ofrece la ventaja de la sencillez, pero, como ya he señalado, no refleja exactamente la estructura del precio de esas prestaciones dentro del viaje combinado. Mientras que, según el método basado en el cálculo de los costes, debe determinarse el margen imponible a partir del margen común, aquí no es necesario distinguir los diferentes elementos del valor de las prestaciones. (13) El margen y los costes constituyen conjuntamente el valor de referencia de las prestaciones propias, que basta con deducir del precio global para obtener el valor de las prestaciones adquiridas. La operación, descrita anteriormente, de deducción del precio de estas últimas prestaciones lleva luego al margen imponible, obtenido de ese modo sin que sea preciso desglosar el valor de las prestaciones propias.

77 Por otra parte, el método basado en los costes requiere una compleja reconstitución de los diferentes elementos del precio de coste que no puede ser efectuada sin un desglose de los gastos generales entre las prestaciones propias, cuya deducción del precio global dará el margen común, que se utilizará para el cálculo de la base imponible, y las prestaciones propias excluidas del viaje combinado.

78 Recurrir al valor de mercado evita también las incertidumbres relacionadas con la naturaleza de los costes que habría que deducir. En efecto, la tercera frase del apartado 2 del artículo 26 de la Sexta Directiva prevé la deducción del coste efectivo soportado por la agencia de viajes por las prestaciones adquiridas, en la medida en que esas operaciones redunden en beneficio directo del viajero. En consecuencia, los gastos generales que no reúnen ese requisito, pero que, no obstante, se utilizan para la actividad global del operador económico, forman parte del margen imponible de las prestaciones adquiridas, pero están excluidos del margen de las prestaciones propias. El cálculo de los costes requeriría desglosar dichos gastos entre esas dos categorías de prestaciones. Pues bien, los valores de mercado de las prestaciones propias ya los incluyen y no es preciso aislarlos para calcular el margen de las prestaciones adquiridas.

79 Por último, el Gobierno alemán critica ese método de evaluación por no basarse en las mismas unidades de referencia, ya que del precio global se deduce un coste, el de las prestaciones adquiridas que redunden en beneficio directo del viajero, y un valor, el de las prestaciones propias.

80 En mi opinión, este punto no debería falsear la evaluación de la base imponible, dado que el propio viaje combinado constituye un valor que se descompone en diferentes costes y márgenes. Como el objetivo del método utilizado es aislar el margen imponible aplicado a las prestaciones adquiridas, es posible deducir del precio global el valor de mercado de las prestaciones propias, que comprende los costes y el margen de estas últimas prestaciones.

81 Por consiguiente, las razones expuestas me llevan a la conclusión de que el margen debe evaluarse sobre la base del valor de mercado de las prestaciones propias.

Conclusión

82 Habida cuenta de estas consideraciones, propongo al Tribunal de Justicia que responda de la siguiente manera a las cuestiones prejudiciales planteadas por la High Court of Justice, Queen's Bench Division:

«1) El artículo 26 de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios - Sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido: base imponible uniforme, debe interpretarse en el sentido de que los términos "agencia de viajes" y "organizador de circuitos turísticos" se aplican a un operador económico que, aun cuando su Derecho nacional no le reconozca ese estatuto, organiza habitualmente, tratando en su propio nombre con el viajero, viajes o circuitos turísticos recurriendo a prestaciones de servicios suministradas directamente al viajero por otros sujetos pasivos.

Cuando las prestaciones de servicios de que disfruta el viajero son suministradas en parte por otros sujetos pasivos y en parte por el propio operador económico, este último no puede ser considerado una "agencia de viajes" o un "organizador de circuitos turísticos", en el sentido del mencionado artículo 26, si las prestaciones de servicios suministradas directamente por terceros son accesorias con respecto a las otras prestaciones.

2) Corresponde al órgano jurisdiccional nacional resolver el litigio principal sobre la base de la respuesta dada a la primera cuestión.»

83 Propongo al Tribunal de Justicia que responda de la siguiente manera a las cuestiones prejudiciales planteadas por el VAT and Duties Tribunal:

«Cuando un operador económico sujeto a lo dispuesto en el artículo 26 de la Sexta Directiva 77/388, efectúa, contra el pago de un precio global, operaciones integradas por prestaciones de

servicios suministradas en parte por él mismo y en parte por otros sujetos pasivos, el régimen de IVA previsto por el mencionado artículo 26 puede aplicarse sólo a estas últimas, en la medida en que redunden en beneficio directo del viajero.

El margen constitutivo de la base imponible, en el sentido del apartado 2 del artículo 26 de la Sexta Directiva 77/388, se obtiene desglosando el precio global sin impuesto entre las prestaciones propias y las suministradas por otros sujetos pasivos, sobre la base del valor de mercado de las prestaciones propias.»

(1) - Directiva 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).

(2) - Las normas de Derecho común para determinar la base imponible están previstas en la letra a) del apartado 1 del epígrafe A del artículo 11 de la Sexta Directiva, que precisa que la base estará constituida, para la mayor parte de las prestaciones de servicios, «[...] por la totalidad de la contraprestación que quien [...] preste el servicio obtenga o vaya a obtener [...] del destinatario de la prestación o de un tercero [...]».

(3) - Las disposiciones correspondientes figuran hoy en el artículo 53 de la Value Added Tax Act 1994 (Ley de 1994 relativa al Impuesto sobre el Valor Añadido).

(4) - Véase, por ejemplo, la sentencia de 17 de julio de 1997, Leur-Bloem (C-28/95, Rec. p. I-4161), apartado 47.

(5) - Véase, por ejemplo, en lo que respecta a otro concepto comunitario utilizado por la Sexta Directiva, la «evasión fiscal», la sentencia de 12 de julio de 1988, Direct Cosmetics y Laughtons Photographs (asuntos acumulados 138/86 y 139/86, Rec. p. 3937), apartado 20.

(6) - La base imponible debe también ser armonizada, según el noveno considerando de la Sexta Directiva, «con el fin de que la aplicación del tipo impositivo comunitario a las operaciones imponibles conduzca a resultados comparables en todos los Estados miembros».

(7) - Asunto C-163/91, Rec. p. I-5723, apartados 13 a 15; el subrayado es mío.

(8) - Sentencia Direct Cosmetics y Laughtons Photographs, antes citada, apartado 23.

(9) - Sobre la definición, según criterios objetivos, de la base imponible del IVA, véase ibidem, apartado 23.

(10) - El subrayado es mío.

(11) - El subrayado es mío.

(12) - Véanse las sentencias de 5 de febrero de 1981, Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats (154/80, Rec. p. 445), apartados 10 a 13, y de 23 de noviembre de 1988, Naturally Yours Cosmetics (230/87, Rec. p. 6365), apartado 16.

(13) - Al igual que para el método basado en los costes, la solución propuesta por el Gobierno sueco supone que se determine la parte del valor de las prestaciones propias que constituye el margen de esas prestaciones, de modo que se reconstituya el margen común, el cual, según dicho Gobierno, debe ser gravado en su totalidad.