SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Tercera)
de 6 de octubre de 2005 *

En el asunto C-291/03,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 234 CE, por el VAT and Duties Tribunal, Manchester (Reino Unido), mediante resolución de 30 de junio de 2003, recibida en el Tribunal de Justicia el 4 de julio de 2003, en el procedimiento entre

MyTravel plc

y

Commissioners of Customs & Excise,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Tercera),

integrado por el Sr. A. Rosas, Presidente de Sala, y los Sres. A. Borg Barthet (Ponente), J.-P. Puissochet, S. von Bahr y U. Lõhmus, Jueces;

* Lengua de procedimiento: inglés.

Abogado General: Sr. P. Léger;
Secretaria: Sra. M.M. Ferreira, administradora principal;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 25 de noviembre de 2004;

consideradas las observaciones presentadas:

— en nombre de MyTravel plc, por el Sr. N. Gibbon, Solicitor, y el Sr. J. Woolf, Barrister;

— en nombre del Gobierno del Reino Unido, por el Sr. K. Manji, en calidad de agente, asistido por el Sr. N. Paines, Q.C.;

— en nombre de la Comisión de las Comunidades Europeas, por el Sr. R. Lyal, en calidad de agente;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 12 de mayo de 2005;

dicta la siguiente

Sentencia

1 La petición de decisión prejudicial versa sobre la interpretación del artículo 26 de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme (DO L 145, p. 1; EE 09/01 p. 54; en lo sucesivo, «Sexta Directiva»).

2 Dicha petición se presentó en el marco de un litigio entre la sociedad MyTravel plc (en lo sucesivo, «MyTravel») y los Commissioners of Customs & Excise respecto a la aplicabilidad a esta sociedad del régimen previsto en el artículo 26 de la Sexta Directiva, tras la sentencia de 22 de octubre de 1998, Madgett y Baldwin (asuntos acumulados C-308/96 y C-94/97, Rec. p. I-6229).

Marco jurídico

3 El artículo 11, parte A, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva establece que la base imponible del impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «IVA») está constituida, en lo que respecta a la mayor parte de los servicios, por «la totalidad de la contraprestación que quien realice la entrega o preste el servicio obtenga o vaya a obtener, con cargo a estas operaciones, del comprador de los bienes, del destinatario de la prestación o de un tercero [...]».

4 El artículo 26 de la mencionada Directiva, que prevé un régimen particular para las operaciones de las agencias de viajes y de los organizadores de circuitos turísticos, dispone:

«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 el 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 come base imponible y como precio libre de impuesto, a efectos de la letra b) del apartado 3 del artículo 22, el margen de la agencia de viajes, es decir, la diferencia entre la cantidad total a pagar por el viajero, sin el Impuesto sobre el Valor Añadido, y el coste efectivo soportado por la agencia de viajes para las entregas y prestaciones de servicios de otros sujetos pasivos, en la medida en que esas operaciones redunden en beneficio directo del viajero.

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.»

5 La legislación del Reino Unido fue adaptada a lo dispuesto en el artículo 26 de la Sexta Directiva mediante el artículo 53 de la Ley de 1994 relativa al impuesto sobre el valor añadido (Value Added Tax Act 1994) y mediante el Reglamento de 1987 relativo al impuesto sobre el valor añadido aplicable a los organizadores de circuitos turísticos [Value Added Tax (Tour Operators) Order 1987]. Las disposiciones de la legislación del Reino Unido se detallaron en la circular 709/5/88 y posteriormente en

la circular 709/5/96 de los Commissioners of Customs & Excise, relativa al régimen del margen aplicable a los organizadores de circuitos turísticos (Tour Operators' Margin Scheme VAT Notice; en lo sucesivo, «régimen TOMS»). Este régimen exige que el importe total percibido por el organizador de un viaje o de un circuito turístico sea desglosado entre las prestaciones adquiridas a terceros y las prestaciones propias en función del coste efectivo de cada componente.

El litigio principal y las cuestiones prejudiciales

6 MyTravel vende paquetes de vacaciones en el extranjero. Esta sociedad adquiere sistemáticamente el alojamiento a terceros. Sin embargo, dado que cuenta con una compañía aérea propia, generalmente ofrece asimismo el transporte de los viajeros hasta su lugar de vacaciones. También vende al público billetes de avión por separado, denominados «sólo vuelos» («seat only»), correspondientes a plazas a bordo de sus propios aparatos o a plazas adquiridas a otras compañías, así como plazas a otros organizadores de circuitos turísticos, denominadas «plazas de avión de agencia» («broked seats»). MyTravel presentó sus declaraciones de IVA correspondientes a los ejercicios 1995 a 1999 aplicando el régimen TOMS. Tras la sentencia Madgett y Baldwin, antes citada, procedió a recalcular su deuda de IVA correspondiente a los ejercicios 1995 a 1997 basándose en el valor de mercado de las plazas vendidas como parte de los paquetes de vacaciones.

7 MyTravel utilizó dos métodos con el fin de obtener este valor de mercado. Para el ejercicio 1995 y, según parece, también para el ejercicio 1996, tomó como punto de partida el coste de los billetes de avión vendidos como parte de viajes combinados, al que añadió un porcentaje denominado «margen porcentual» igual al que asegura haber obtenido sobre la venta de plazas de avión vendidas por separado durante el mismo período. Durante el año 1995, MyTravel vendió también paquetes de vacaciones que incluían cruceros, viajes en avión con puesta a disposición de vehículo y alojamientos en campings. Sin embargo, sólo recalculó su deuda aplicando el método del valor de mercado en relación con los viajes en avión, al estimar que no disponía de elementos de comparación adecuados para el resto de las prestaciones propias.

8 MyTravel evaluó los ingresos medios totales por viajero obtenidos sobre los billetes de avión vendidos al público por separado en 153 GBP para el año 1997 a partir de un documento interno titulado «Informe de Rentabilidad de las Rutas» («Route Profitability Report»). Según MyTravel, ese importe se aplica a todos los billetes vendidos.

9 Tras haber recalculado sobre estas bases el coste de los billetes de avión vendidos como parte de los paquetes de vacaciones, MyTravel solicitó a los Commissioners of Customs & Excise la devolución de las cantidades de 212.000 GBP, 2.004.857 GBP y 711.051 GBP correspondientes, respectivamente, a los ejercicios 1995 a 1997. El hecho de que estas cantidades sean elevadas se debe principalmente a que el método empleado por MyTravel aumenta la parte del precio del viaje combinado que se imputa al transporte y a que éste tributa al 0 % de acuerdo con la legislación nacional aplicable.

10 Los Commissioners of Customs & Excise rechazaron las solicitudes de MyTravel. Según alegaron ante el órgano jurisdiccional remitente, de la sentencia Madgett y Baldwin, antes citada, se desprende, en su opinión, que el método basado en el valor de mercado no puede utilizarse para individualizar la parte del precio global correspondiente a las prestaciones propias cuando, como en el caso de la mencionada sociedad, no presenta la ventaja de la simplicidad, da como resultado una cifra artificial en relación con el margen sobre las prestaciones adquiridas a terceros y modifica significativamente la cuota del IVA. Además, sostuvieron que dicha sentencia no permite emplear este método de forma selectiva y que la cantidad de 153 GBP no representa el valor de mercado de las plazas de avión vendidas como parte de viajes combinados.

11 Por el contrario, MyTravel expuso que en la sentencia citada el Tribunal de Justicia desestimó el argumento según el cual el criterio de los costes efectivos constituye un indicador más fiable del valor de los distintos componentes de un viaje combinado. Asimismo alegó que no puede exigirse que los dos métodos den como resultado deudas de IVA idénticas, puesto que ello obligaría a los operadores a realizar los cálculos correspondientes a cada uno de ellos. En cuanto a la alegación estimada por dicha sentencia, que defendía el carácter más sencillo del método basado en el valor de mercado, constituye simplemente uno de los factores que se tuvo en cuenta para llegar a la conclusión finalmente adoptada, y no un requisito al que deba supeditarse la utilización de dicho método.

12 MyTravel considera que tiene derecho a utilizar el método basado en el valor de mercado, puesto que dispone de un elemento de comparación satisfactorio, como en el caso de los viajes en avión, y el artículo 26 de la Sexta Directiva no se opone, según ella, a que se utilicen a la vez dicho método y el basado en los costes efectivos. Por lo que respecta a la cantidad de 153 GBP, ésta refleja el valor medio de los billetes de avión vendidos por separado y puede servir de base para la valoración de las plazas ofrecidas como parte de los viajes combinados, en la medida en que, en la sentencia Madgett y Baldwin, antes citada, el Tribunal de Justicia no exigió que el operador fijase el valor de mercado de las prestaciones propias en relación con prestaciones idénticas, sino tomando como referencia prestaciones análogas.

13 En estas circunstancias, el VAT and Duties Tribunal de Manchester decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1) ¿En qué circunstancias, en su caso, tiene derecho un organizador de circuitos turísticos que ha cumplimentado su declaración del [IVA] correspondiente a un ejercicio fiscal utilizando el método de los costes efectivos, único método contemplado en la legislación nacional por la que se adaptó el Derecho interno a la Directiva, a recalcular posteriormente su cuota [del] IVA parcialmente con arreglo al método del valor de mercado descrito en el apartado 46 de [la sentencia Madgett y Baldwin]?

a) En particular, ¿puede dicho organizador de circuitos turísticos utilizar el método del valor de mercado de forma selectiva en relación con diferentes ejercicios fiscales y, de ser así, en qué circunstancias?

b) En el supuesto de que el organizador de circuitos turísticos venda al público por separado, sin formar parte de un paquete, algunos de los componentes

de los viajes combinados que ofrece constituidos por prestaciones propias (en el presente caso, viajes en avión), pero no venda al público por separado, sin formar parte de un paquete, los demás componentes de los viajes combinados que ofrece constituidos por prestaciones propias (en el presente caso, cruceros e instalaciones de camping), ¿puede este organizador de circuitos turísticos:

— utilizar el método del valor de mercado en relación con dichos viajes combinados (que constituyen la inmensa mayoría) cuando puede determinar el valor de todas sus entregas o prestaciones propias (en el presente caso, los viajes en avión) tomando como referencia las ventas al público que ha realizado por separado, sin formar parte de un paquete;

— en los casos en que el viaje combinado incluye componentes constituidos por prestaciones propias que el organizador de circuitos turísticos no vende al público por separado (en el presente caso, cruceros e instalaciones de camping), utilizar el método del valor de mercado para determinar el valor de las entregas o prestaciones propias que vende al público (en el presente caso, los viajes en avión) cuando no ha sido posible determinar el valor de mercado de los demás componentes del viaje combinado?

c) La utilización de una combinación de métodos, ¿debe ser a) más sencilla, b) mucho más sencilla o c) no mucho más complicada?

d) El método del valor de mercado, ¿debe dar lugar a la misma deuda [de] IVA, o a una deuda muy similar a la que se deriva de la aplicación del método basado en los costes?

2) ¿Es posible, en las circunstancias del presente asunto, individualizar la parte del servicio constituido por prestaciones propias correspondiente a los viajes en

avión vendidos como parte de un paquete de vacaciones tomando como referencia a) el coste medio de una plaza de avión incrementado en el margen medio aplicado por el organizador de circuitos turísticos solamente sobre las ventas de plazas vendidas por separado durante el ejercicio fiscal de que se trate, o b) los ingresos medios obtenidos por el organizador de circuitos turísticos únicamente sobre las ventas de plazas durante el mismo ejercicio fiscal?»

Sobre las cuestiones prejudiciales

Sobre la primera cuestión

14 Mediante su primera cuestión, que consta de varias partes, el VAT and Duties Tribunal de Manchester pregunta esencialmente si y en qué circunstancias un organizador de circuitos turísticos como MyTravel puede recalcular el margen imponible contemplado en el artículo 26 de la Sexta Directiva con arreglo al método del valor de mercado descrito en la citada sentencia Madgett y Baldwin.

Sobre la primera parte de la primera cuestión

15 Procede dilucidar si un organizador de circuitos turísticos que ha cumplimentado su declaración del IVA correspondiente a un ejercicio fiscal utilizando el método previsto en la legislación nacional que adapta el Derecho interno a la Sexta Directiva tiene derecho a recalcular su cuota del IVA aplicando una sentencia del Tribunal de Justicia, según el método que esta sentencia ha estimado conforme a dicha Directiva.

16 A este respecto, debe recordarse que cuando el Tribunal de Justicia, en ejercicio de la competencia que le confiere el artículo 234 CE, interpreta una norma de Derecho comunitario, precisa el significado y el alcance de ésta tal y como debe o hubiera debido entenderse y aplicarse desde el momento de su entrada en vigor (véanse, en particular, las sentencias de 27 de marzo de 1980, Denkavit Italiana, 61/79, Rec. p. 1205, apartado 16; de 6 de julio de 1995, BP Soupergaz, C-62/93, Rec. p. I-1883, apartado 39, y de 13 de enero de 2004, Kühne & Heitz, C-453/00, Rec. p. I-837, apartado 21). No ocurre lo mismo cuando el Tribunal de Justicia, en su sentencia, limita excepcionalmente en el tiempo el alcance de dicha interpretación (véanse, en este sentido, las sentencias Denkavit Italiana, antes citada, apartado 17; de 29 de noviembre de 2001, Griesmar, C-366/99, Rec. p. I-9383, apartado 74, y, en relación con la aplicación reciente de estos principios en materia de IVA, de 17 de febrero de 2005, Linneweber y Akritidis, asuntos acumulados C-453/02 y C-462/02, Rec. p. I-1131, apartados 41 a 45).

17 Una sentencia dictada con carácter prejudicial está dirigida a surtir efectos sobre las relaciones jurídicas originadas antes de que haya sido dictada. De ello se deriva, en particular, que un órgano administrativo, en el marco de sus competencias, debe aplicar una norma de Derecho comunitario interpretada en virtud de una cuestión prejudicial incluso a relaciones jurídicas originadas y constituidas antes de que se dicte la sentencia del Tribunal de Justicia que se pronuncia sobre dicha cuestión (véase, en este sentido, la sentencia Kühne & Heitz, antes citada, apartado 22). Mientras no existan normas comunitarias en materia de solicitud de devolución de tributos, corresponde al ordenamiento jurídico interno de cada Estado regular las condiciones en que pueden efectuarse dichas solicitudes siempre que, sin embargo, éstas respeten los principios de equivalencia y de efectividad, es decir, que no sean menos favorables que las que regulen situaciones similares basadas en normas de Derecho interno y que no hagan imposible en la práctica el ejercicio de los derechos conferidos por el ordenamiento jurídico comunitario (véanse en este sentido, las sentencias de 9 de noviembre de 1983, San Giorgio, 199/82, Rec. p. 3595, apartado 12, y de 2 de octubre de 2003, Weber's Wine World y otros, C-147/01, Rec. I-11365, apartado 103).

18 En estas circunstancias, procede responder a la primera parte de la primera cuestión que una agencia de viajes o un organizador de circuitos turísticos que ha cumplimentado su declaración del IVA correspondiente a un ejercicio fiscal utilizando el método contemplado en la legislación nacional por la que se adapta el

Derecho interno a la Sexta Directiva puede recalcular su cuota del IVA según el método que el Tribunal de Justicia considera conforme con el Derecho comunitario en las condiciones previstas en su Derecho nacional, las cuales deben respetar los principios de equivalencia y de efectividad.

Sobre las demás partes de la primera cuestión

19 En primer lugar, debe examinarse si la utilización del criterio del valor de mercado aplicado a prestaciones propias para desglosar el precio global que lleva a cabo un sujeto pasivo contemplado en el artículo 26 de la Sexta Directiva está supeditada al requisito de que dicha utilización sea efectivamente más sencilla en su situación particular y que tenga como resultado una deuda de IVA análoga a la que se obtendría empleando el criterio de los costes efectivos.

20 En primer lugar, respecto del criterio de la simplicidad, MyTravel destaca que supeditar la utilización del método mencionado para determinar el IVA adeudado por una agencia de viajes o un organizador de circuitos turísticos al requisito de que este método sea efectivamente más sencillo que el basado en los costes efectivos en la situación particular de cada sujeto pasivo implicaría subordinar la determinación de la base imponible, que constituye un elemento esencial del sistema del IVA, a una valoración cargada de incertidumbre y de un cierto grado de subjetividad.

21 Por el contrario, el Gobierno del Reino Unido sostiene que un sujeto pasivo como MyTravel no puede modificar sus declaraciones de IVA aplicando el criterio del valor de mercado, basándose en que podía calcularlas sin especiales dificultades utilizando el criterio de los costes efectivos y en que esta modificación reduce significativamente su deuda fiscal.

22 Ahora bien, como señala el Abogado General en el punto 51 de sus conclusiones, del examen del apartado 45 de la sentencia Madgett y Baldwin, antes citada, se deriva que las razones por las que el Tribunal de Justicia consideró que el método basado en el valor de mercado presenta la ventaja de la simplicidad no están ligadas a las circunstancias particulares de este asunto.

23 A la luz de estas consideraciones, la utilización del criterio del valor de mercado no está supeditada al requisito de que este método sea más simple que el empleo del método basado en los costes efectivos.

24 A continuación, en lo que atañe al importe de la deuda del IVA, debe examinarse si la utilización del método basado en el valor de mercado ha de supeditarse al requisito de que tenga como resultado una deuda de IVA idéntica o análoga a la que se habría obtenido si se hubiera empleado el método basado en el coste efectivo de las prestaciones.

25 El Gobierno del Reino Unido sostiene que en los apartados 45 y 46 de la sentencia Madgett y Baldwin, antes citada, el Tribunal de Justicia, al autorizar la utilización del método basado en el valor de mercado, se vio influido por el hecho de que esperaba que la aplicación de este método diera como resultado una deuda de IVA comparable a la calculada empleando el método basado en los costes efectivos.

26 Procede señalar que la circunstancia de que la utilización de ambos métodos tuviera como resultado una deuda fiscal análoga se cita a mayor abundamiento, por cuanto aparece entre guiones en el apartado 46 de la sentencia Madgett y Baldwin, antes citada.

27 Además, la interpretación contraria, mantenida por el Gobierno del Reino Unido, conduciría a obligar a los sujetos pasivos, una vez que éstos hubieran presentado su declaración fiscal con arreglo al método basado en el valor de mercado, a efectuar de todos modos las operaciones necesarias para calcular la deuda de IVA siguiendo el método basado en los costes efectivos, limitando, en consecuencia, la utilidad del método basado en el valor de mercado.

28 En estas circunstancias, la utilización del criterio del valor de mercado por parte de un sujeto pasivo contemplado en el artículo 26 de la Sexta Directiva, que ofrece a los viajeros prestaciones adquiridas a terceros y prestaciones propias a cambio de un precio global para desglosar dicho precio no está supeditada por tanto al requisito de que tenga como resultado una deuda de IVA comparable a la que se habría obtenido empleando el criterio de los costes efectivos.

29 Procede examinar si el sujeto pasivo puede utilizar discrecionalmente el criterio del valor de mercado cuando sea posible determinar éste.

30 Debe recordarse que el principio básico en el que se apoya el IVA consiste en que el sistema de este impuesto sobre el consumo pretende gravar únicamente al consumidor final. El IVA es exactamente proporcional al precio de los bienes y servicios y es recaudado por los sujetos pasivos en cada fase del proceso de producción o de distribución por cuenta de la administración tributaria, a la que deben entregarlo. Según el principio básico de este sistema y su mecanismo de funcionamiento, la administración tributaria debe percibir un importe del IVA igual al impuesto efectivamente pagado por el consumidor final (véase, en este sentido, la sentencia de 24 de octubre de 1996, Elida Gibbs, C-317/94, Rec. p. I-5339, apartados 18 a 24). Los requisitos de aplicación del régimen específico introducido por el artículo 26 de la Sexta Directiva a favor de las agencias de viajes y de los organizadores de circuitos turísticos no deberían cuestionar este principio básico del sistema del IVA cuando el sujeto pasivo ofrece simultáneamente al viajero prestaciones adquiridas a terceros y prestaciones propias a cambio del pago de un precio global.

31 Ahora bien, de la sentencia Madgett y Baldwin, antes citada, se desprende que puede admitirse la utilización del método basado en el valor de mercado cuando es posible individualizar la parte del precio global correspondiente a la prestación propia sobre la base del valor de mercado de prestaciones análogas a las que forman parte del viaje combinado. No obstante, esto no debe llevar a reconocer a un sujeto pasivo la facultad de utilizar este método discrecionalmente, dependiendo de que dicha utilización reduzca o no su deuda fiscal en relación con la que resultaría del empleo del método basado en los costes efectivos.

32 Conferir esta facultad a los sujetos pasivos podría suponer permitirles aumentar artificialmente la base imponible sujeta al tipo impositivo menos elevado, creando de este modo una desigualdad competencial entre operadores económicos a favor de los que hayan establecido la sede de su actividad económica o tengan un establecimiento permanente en un Estado miembro que grava determinadas operaciones con tipos impositivos muy reducidos, incluso del 0 %, como ocurre en el Reino Unido respecto al transporte de personas. En consecuencia, dicha interpretación podría ser contraria al principio de neutralidad del IVA.

33 Ahora bien, debe recordarse a este respecto que la intención del legislador comunitario, tal y como se deriva del noveno considerando de la Sexta Directiva, era someter la base imponible a una armonización «con el fin de que la aplicación del tipo impositivo comunitario a las operaciones imponibles [condujera] a resultados comparables en todos los Estados miembros». Por consiguiente, el objetivo de esta armonización es garantizar que situaciones semejantes desde el punto de vista económico o comercial sean tratadas idénticamente a efectos de la aplicación del sistema del IVA. Dicha armonización contribuye así a garantizar la neutralidad del mencionado sistema.

34 Como destacó el Abogado General en el punto 68 de sus conclusiones, la posición de la Comisión de las Comunidades Europeas, según la cual el desglose del precio global entre las prestaciones adquiridas a terceros y las prestaciones propias debería efectuarse sobre la base del valor de mercado de estas últimas siempre que pueda determinarse este valor, está justificada. Por el contrario, como también indicó el

Abogado General en el punto 69 de las citadas conclusiones, es difícil excluir totalmente la posibilidad de establecer excepciones a esta solución. Por lo tanto, cabe admitir que una agencia de viajes o un organizador de circuitos turísticos que sea capaz de demostrar que el método basado en los costes efectivos reproduce con exactitud el verdadero contenido del precio global pueda desglosar sus precios globales utilizando este método en vez del basado en el valor de mercado.

35 En estas circunstancias, una agencia de viajes o un organizador de circuitos turísticos que ofrece al viajero prestaciones adquiridas a terceros y prestaciones propias a cambio del pago de un precio global debe, en principio, individualizar la parte del precio global correspondiente a sus prestaciones propias sobre la base de su valor de mercado, cuando sea posible determinar este valor, salvo si es capaz de demostrar que el método basado en el criterio de los costes efectivos reproduce con exactitud el verdadero contenido del precio global respecto del ejercicio fiscal en cuestión.

36 Por otra parte, corresponde a la administración tributaria nacional y, en su caso, al órgano jurisdiccional nacional valorar si es posible individualizar la parte del precio global correspondiente a las prestaciones propias sobre la base de su valor de mercado, y determinar el valor de mercado más apropiado en este contexto.

37 Por último, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, esencialmente, cómo debe desglosarse el precio global cuando el sujeto pasivo no puede determinar el valor de mercado de determinadas prestaciones propias, al no vender prestaciones análogas por separado. Asimismo desea saber si, en dichas circunstancias, este criterio se aplica no obstante a las prestaciones propias cuyo valor de mercado puede determinarse.

38 En este sentido, como subrayó el Abogado General en el punto 77 de sus conclusiones, la circunstancia de que el valor de mercado no pueda determinarse

respecto de todas las prestaciones propias que ofrece el sujeto pasivo no justifica que no se aplique dicho criterio para evaluar las prestaciones cuyo valor puede determinarse. En este caso, el sujeto está obligado a desglosar el precio global utilizando los dos métodos de cálculo para las prestaciones propias. No obstante, la aplicación combinada de ambos métodos no debería llevar aparejadas dificultades prácticas insalvables.

39 Asimismo, como señaló el Abogado General en el punto 79 de las mencionadas conclusiones, si bien el objetivo del artículo 26 de la Sexta Directiva es adaptar las normas aplicables en materia de IVA a las características específicas de la actividad de una agencia de viajes y reducir de este modo las dificultades prácticas que podrían obstaculizarla, el fin del régimen introducido por este artículo no es, a diferencia del establecido a favor de las pequeñas empresas y de los productores agrícolas, simplificar los requisitos de compatibilidad que implica el sistema normal del IVA. Así, este artículo prevé, en su apartado 3, que cuando las operaciones para las que estos operadores económicos recurran a otros sujetos pasivos sean efectuadas tanto dentro como fuera de la Comunidad Europea, únicamente se considerará exenta la parte del precio global que se relacione con las operaciones realizadas fuera de la Comunidad. La aplicación de esta disposición puede obligar igualmente a las agencias de viajes a efectuar operaciones de desglose de sus viajes combinados relativamente técnicas.

40 En estas circunstancias, en un caso como el que es objeto del litigio principal, no está suficientemente justificada la exclusión del criterio del valor de mercado. Por tanto, en el marco del mismo ejercicio fiscal, un sujeto pasivo puede aplicar el criterio del valor de mercado a determinadas prestaciones y no a otras cuando le es imposible determinar el valor de mercado de estas últimas.

41 Por consiguiente, procede responder a las demás partes de la primera cuestión que el artículo 26 de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que una agencia de viajes o un organizador de circuitos turísticos que ofrece al viajero prestaciones adquiridas a terceros y prestaciones realizadas por él mismo a cambio

del pago de un precio global debe, en principio, individualizar la parte de dicho precio global correspondiente a las prestaciones propias sobre la base de su valor de mercado cuando éste puede determinarse. En este caso, un sujeto pasivo sólo puede utilizar el criterio de los costes efectivos si demuestra que tal método reproduce con exactitud el verdadero contenido del precio global. La aplicación del criterio del valor de mercado no está supeditada a los requisitos de que sea más sencilla que la correspondiente al método basado en los costes efectivos ni que tenga como resultado una cuota de IVA idéntica o similar a la que resultaría del empleo del método basado en los costes efectivos. Por lo tanto:

— una agencia de viajes o un organizador de circuitos turísticos no puede utilizar discrecionalmente el método basado en el valor de mercado y

— este método se aplica a las prestaciones propias cuyo valor de mercado puede determinarse, incluso si durante el mismo ejercicio fiscal no puede individualizarse el valor de ciertos componentes propios del viaje combinado porque el sujeto pasivo no vende prestaciones análogas por separado.

Sobre la segunda cuestión

42 Mediante su segunda cuestión, el órgano jurisdiccional remitente pregunta si, en las circunstancias del litigio principal, es posible determinar la parte de las prestaciones propias correspondiente a los viajes en avión vendidos como parte de un paquete de vacaciones tomando como referencia, bien el coste medio de una plaza de avión incrementado en el margen medio aplicado por el organizador de circuitos turísticos sobre las plazas de avión vendidas por separado durante el ejercicio fiscal en cuestión, o bien los ingresos medios obtenidos por el organizador de circuitos turísticos sobre las plazas vendidas por separado durante ese mismo ejercicio.

43 Cabe recordar que, en el marco del artículo 234 CE, el Tribunal de Justicia no es competente para aplicar las normas comunitarias a un caso determinado, sino tan sólo para interpretar el Tratado y los actos adoptados por las instituciones de la Comunidad (véanse, en particular, las sentencias de 15 de julio de 1964, Van der Veen, 100/63, Rec. pp. 1105 y ss., especialmente p. 1121; de 2 de diciembre de 1964, Dingemans, 24/64, Rec. pp. 1259 y ss., especialmente p. 1273; de 22 de octubre de 1998, Jokela y Pitkäranta, asuntos acumulados C-9/97 y C-118/97, Rec. p. I-6267, apartado 30; de 25 de febrero de 1999, Trans-Ex-Import, C-86/97, Rec. p. I-1041, apartado 15; de 7 de septiembre de 1999, De Haan, C-61/98, Rec. p. I-5003, apartado 29, y de 10 de mayo de 2001, Veedfald, C-203/99, Rec. p. I-3569, apartado 31). No obstante, en el marco de la interpretación del artículo 26 de la Sexta Directiva y habida cuenta de la información comunicada sobre la manera de desglosar el precio global cuando el sujeto pasivo ofrece prestaciones adquiridas a terceros y prestaciones propias, procede responder a la segunda cuestión en la medida en que pretende que se dilucide si es posible basarse en valores medios para determinar el valor de mercado.

44 Como destacó a este respecto el Abogado General en el punto 86 de sus conclusiones, nada se opone a una práctica de este tipo. Un valor medio puede resultar más representativo cuando, como sucede en el caso de autos, los precios de las prestaciones análogas vendidas por separado presentan variaciones significativas. Por lo tanto, el órgano jurisdiccional remitente, a quien corresponde identificar, en cada caso concreto, el valor que mejor se ajusta al espíritu de la Sexta Directiva, puede determinar legítimamente el valor de mercado de los viajes en avión vendidos por MyTravel como parte de paquetes de vacaciones basándose en el precio medio de venta de los billetes de avión vendidos por este sujeto pasivo para el mismo destino o para un destino comparable. Corresponde a este órgano jurisdiccional realizar las correcciones necesarias sobre estos valores medios a fin de tener en cuenta, por ejemplo, el hecho de que en los viajes combinados se ofrecen a los hijos de los viajeros plazas de avión gratuitas o a precios reducidos.

45 A la vista de cuanto precede, debe responderse a la segunda cuestión que corresponde al órgano jurisdiccional remitente, a la luz de las circunstancias del litigio principal, determinar el valor de mercado de los viajes en avión ofrecidos en el asunto principal como parte de paquetes de vacaciones. Dicho órgano jurisdiccional puede determinar este valor de mercado a partir de valores medios. En este

contexto, el valor de mercado más apropiado puede ser el basado en las plazas vendidas a otros organizadores de circuitos turísticos.

Costas

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

En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia (Sala Tercera) declara:

1) **Una agencia de viajes o un organizador de circuitos turísticos que ha cumplimentado su declaración del IVA correspondiente a un ejercicio fiscal utilizando el método contemplado en la legislación nacional por la que se adapta el Derecho interno a 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, tiene derecho a recalcular su cuota del impuesto sobre el valor añadido según el método que el Tribunal de Justicia considera conforme con el Derecho comunitario en las condiciones previstas en su Derecho nacional, las cuales deben respetar los principios de equivalencia y de efectividad.**

2) **El artículo 26 de la Directiva 77/388 debe interpretarse en el sentido de que una agencia de viajes o un organizador de circuitos turísticos que ofrece al**

viajero prestaciones adquiridas a terceros y prestaciones realizadas por él mismo a cambio del pago de un precio global debe, en principio, individualizar la parte de dicho precio global correspondiente a las prestaciones propias sobre la base de su valor de mercado cuando éste puede determinarse. En este caso, un sujeto pasivo sólo puede utilizar el criterio de los costes efectivos si demuestra que tal método reproduce con exactitud el verdadero contenido del precio global. La aplicación del criterio del valor de mercado no está supeditada a los requisitos de que sea más sencilla que la correspondiente al método basado en los costes efectivos ni que tenga como resultado una cuota del impuesto sobre el valor añadido idéntica o similar a la que resultaría del empleo del método basado en los costes efectivos. Por lo tanto:

— **una agencia de viajes o un organizador de circuitos turísticos no puede utilizar discrecionalmente el método basado en el valor de mercado y**

— **este método se aplica a las prestaciones propias cuyo valor de mercado puede determinarse, incluso si durante el mismo ejercicio fiscal no puede individualizarse el valor de ciertos componentes propios del viaje combinado porque el sujeto pasivo no vende prestaciones análogas por separado.**

3) **Corresponde al órgano jurisdiccional remitente, a la luz de las circunstancias del litigio principal, determinar el valor de mercado de los viajes en avión ofrecidos en el asunto principal como parte de paquetes de vacaciones. Dicho órgano jurisdiccional puede determinar este valor de mercado a partir de valores medios. En este contexto, el valor de mercado más apropiado puede ser el basado en las plazas vendidas a otros organizadores de circuitos turísticos.**

Firmas.