SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Quinta)
de 22 de octubre de 1998 *

En los asuntos acumulados C-308/96 y C-94/97,

que tienen por objeto sendas peticiones dirigidas al Tribunal de Justicia, con arreglo al artículo 177 del Tratado CE, por la High Court of Justice (England & Wales), Queen's Bench Division (Reino Unido), y el VAT and Duties Tribunal, London (Reino Unido), destinadas a obtener, en el litigio pendiente ante dichos órganos jurisdiccionales entre

Commissioners of Customs & Excise

y

T. P. Madgett y R. M. Baldwin, que giran bajo el nombre comercial «The Howden Court Hotel», (asunto C-308/96),

y entre

T. P. Madgett y R. M. Baldwin, que giran bajo el nombre comercial «The Howden Court Hotel»,

y

* Lengua de procedimiento: inglés.

Commissioners of Customs & Excise (asunto C-94/97),

una decisión prejudicial 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),

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Quinta),

integrado por los Sres.: J.-P. Puissochet, Presidente de Sala; J. C. Moitinho de Almeida, C. Gulmann (Ponente), L. Sevón y M. Wathelet, Jueces;

Abogado General: Sr. P. Léger;
Secretario: Sr. H. A. Rühl, administrador principal;

consideradas las observaciones escritas presentadas:

— En nombre de los Sres. Madgett y Baldwin (asuntos C-308/96 y C-94/97), por el Sr. Jeremy Woolf, Barrister, designado por Rice-Jones & Smiths, Solicitors;

— en nombre del Gobierno del Reino Unido (asunto C-308/96), por la Sra. Lindsey Nicoll, del Treasury Solicitor's Department, en calidad de Agente, asistida por los Sres. Stephen Richards y Hugh Davies, Barristers;

— en nombre del Gobierno del Reino Unido (asunto C-94/97), por la Sra. Lindsey Nicoll, asistida por los Sres. Nicholas Paines, QC, y Hugh Davies;

— en nombre del Gobierno alemán (asunto C-308/96), por el Sr. Ernst Röder, Ministerialrat del Bundesministerium für Wirtschaft, en calidad de Agente;

— en nombre del Gobierno alemán (asunto C-94/97), por los Sres. Ernst Röder y Claus-Dieter Quassowski, Regierungsdirektor del Bundesministerium für Wirtschaft, en calidad de Agente;

— en nombre del Gobierno helénico (asunto C-308/96), por el Sr. Fokion Georgakopoulos, Consejero Jurídico adjunto del Consejo Jurídico del Estado, y la Sra. Anna Rokofyllou, Consejera del Ministro adjunto de Asuntos Exteriores, en calidad de Agentes;

— en nombre del Gobierno sueco (asuntos C-308/96 y C-94/97), por el Sr. Erik Brattgård, departementsråd del handelsavdelningen del Utrikesdepartementet, en calidad de Agente;

— en nombre de la Comisión de las Comunidades Europeas (asunto C-308/96), por los Sres. Nicholas Khan y Enrico Traversa, miembros del Servicio Jurídico, en calidad de Agentes;

— en nombre de la Comisión de las Comunidades Europeas (asunto C-94/97), por los Sres. Richard Lyal, miembro del Servicio Jurídico, en calidad de Agente, y Enrico Traversa;

habiendo considerado el informe para la vista;

oídas las observaciones orales de los Sres. Madgett y Baldwin, representados por los Sres. Jeremy Woolf y Peter Burton, Solicitor; del Gobierno del Reino Unido, representado por la Sra. Dawn Cooper, del Treasury Solicitor's Department, en

calidad de Agente, asistida por los Sres. Nicolas Paines y Stephen Richards; del Gobierno alemán, representado por el Sr. Ernst Röder; del Gobierno helénico, representado por el Sr. Fokion Georgakopoulos y la Sra. Anna Rokofyllou, y de la Comisión, representada por los Sres. Nicholas Khan y Richard Lyal, expuestas en la vista de 5 de febrero de 1998;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 30 de abril de 1998;

dicta la siguiente

Sentencia

1 Mediante resolución de 16 de noviembre de 1995, recibida en el Tribunal de Justicia el 23 de septiembre de 1996, la High Court of Justice (England & Wales), Queen's Bench Division, planteó, con arreglo al artículo 177 del Tratado CE, dos cuestiones prejudiciales 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 Mediante resolución de 26 de febrero de 1997, recibida en el Tribunal de Justicia el 3 de marzo de 1997, el VAT and Duties Tribunal, London, planteó, con arreglo al artículo 177 del mismo Tratado, dos cuestiones prejudiciales sobre la interpretación de la referida disposición de la Sexta Directiva.

3 Dichas cuestiones se suscitaron en el marco de un litigio entre, por una parte, los Sres. Madgett y Baldwin y, por otra, los Commissioners of Customs & Excise acerca de la aplicabilidad a aquéllos del régimen previsto en el artículo 26 de la Sexta Directiva, dado que, en el marco de su actividad de hoteleros, ofrecen a sus clientes viajes combinados.

4 La Sexta Directiva prevé, en la letra a) del apartado 1 del punto A de su artículo 11, que la base imponible del 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 [...]».

5 El artículo 26 de la Sexta Directiva, que establece una excepción al régimen general sobre la base imponible en lo que respecta a determinadas operaciones de las agencias de viajes y de los organizadores de circuitos turísticos, 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.»

6 La legislación del Reino Unido 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) 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). Las disposiciones de la legislación del Reino Unido se detallan en la circular 709/5/88 de los Commissioners of Customs & Excise, titulada «Tour Operator's Margin Scheme» (Régimen relativo al margen aplicable a los organizadores de circuitos turísticos; 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.

7 Los Sres. Madgett y Baldwin explotan el Howden Court Hotel, situado en Torquay, Devon, Inglaterra. El 90 % de los clientes del hotel, 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 durante su estancia en el hotel. Los Sres. Madgett y Baldwin adquieren de terceros los servicios de transporte. Los demás clientes del hotel se encargan ellos mismos de su viaje de ida y vuelta, no hacen la excursión turística y pagan un precio diferente.

8 Los Sres. Madgett y Baldwin consideran que el artículo 26 de la Sexta Directiva no les es aplicable, dado que son hoteleros, y no organizadores de circuitos turísticos. Indican, además, que, utilizando los principios generales de determinación de la base imponible previstos en la Sexta Directiva, las declaraciones trimestrales del IVA sólo requirieron media jornada laboral del Sr. Madgett, mientras que, previendo una serie de ejercicios de desglose, los cálculos indicados en el régimen TOMS exigirían un importante trabajo adicional.

9 No obstante, los Commissioners of Customs & Excise estiman que el régimen TOMS se aplica también a los hoteleros que ofrecen a sus clientes viajes combinados que contienen tanto elementos proporcionados por el propio operador (en lo sucesivo, «prestaciones propias») como elementos adquiridos a terceros, por lo que consideraron, en las liquidaciones tributarias relativas al período comprendido entre el 1 de mayo de 1988 y el 31 de octubre de 1993, que los Sres. Madgett y Baldwin debían tributar según dicho régimen.

10 En tales circunstancias, los Sres. Madgett y Baldwin interpusieron recurso ante el VAT and Duties Tribunal, que decidió que el artículo 26 de la Sexta Directiva 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 (asunto C-308/96):

«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)?»

11 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 en el régimen TOMS es contrario a la Sexta Directiva. Dado que este extremo no era objeto del recurso de apelación pendiente ante la High Court, se reanudó el procedimiento ante el VAT and Duties Tribunal.

12 En este último procedimiento, los Sres. Madgett y Baldwin alegaron que la disposición que prescribe el desglose del precio pagado por el viajero, entre los componentes del viaje combinado que son adquiridos a terceros y los que constituyen prestaciones propias, sobre la base de los costes efectivos no es ni racional ni lógica. Los Commissioners of Customs & Excise mantuvieron que, al disponer que el margen de los organizadores de circuitos turísticos debe calcularse sobre la base del coste efectivo tanto para prestaciones adquiridas a terceros como para prestaciones propias, el régimen TOMS es conforme con las disposiciones del artículo 26 de la Sexta Directiva.

13 En tales circunstancias, el VAT and Duties Tribunal decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las dos cuestiones prejudiciales siguientes (asunto C-94/97):

«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?»

14 Mediante auto del Presidente del Tribunal de Justicia de 11 de diciembre de 1997, estos dos asuntos fueron acumulados a efectos de la fase oral y de la sentencia.

Sobre las cuestiones planteadas por la High Court of Justice

15 Mediante sus cuestiones, que procede examinar conjuntamente, la High Court of Justice pregunta fundamentalmente si el artículo 26 de la Sexta Directiva se aplica a un hotelero que, contra el pago de un precio global, ofrece a sus clientes, además del alojamiento, el transporte de ida y vuelta entre el hotel y determinados puntos de recogida alejados y una excursión en autocar durante la estancia, adquiriéndose a terceros estos servicios de transporte.

16 Los Sres. Madgett y Baldwin alegan que, para que un operador económico esté sujeto al régimen especial del artículo 26 de la Sexta Directiva, es necesario que dicho operador sea una «agencia de viajes» o un «organizador de circuitos turísticos». Estas expresiones se refieren a los sujetos pasivos cuya actividad consiste en organizar, para los viajeros, el suministro de prestaciones de alojamiento o de transporte, u otras prestaciones de viaje, utilizando las prestaciones de otras personas, adquiridas en beneficio directo del viajero. Según ellos, dichas expresiones no se refieren a sujetos pasivos que compran, como elementos accesorios de otra actividad, prestaciones de viaje que redundan en beneficio directo de los viajeros. Estiman que sus esfuerzos se concentran fundamentalmente en el servicio ofrecido a los clientes del hotel y que el transporte se suministra únicamente para comodidad de éstos, con el fin de inducirles a alojarse en el hotel. Así pues, debería considerarse que el transporte es meramente accesorio respecto a su actividad de hoteleros.

17 Los Gobiernos del Reino Unido, alemán, helénico y sueco, así como la Comisión, mantienen que el criterio que permite determinar si las operaciones efectuadas por un sujeto pasivo son operaciones sometidas a lo dispuesto en el artículo 26 de la Sexta Directiva es saber si las prestaciones de servicios de que se trata son del tipo de las contempladas por dicha disposición, aun cuando el sujeto pasivo no sea una agencia de viajes o un organizador de circuitos turísticos en el sentido generalmente dado a estos términos. Opinan que, en tales circunstancias, las operaciones efectuadas por los Sres. Madgett y Baldwin están comprendidas dentro del ámbito de aplicación del artículo 26 de la Sexta Directiva, dado que suministran prestaciones de servicios en su propio nombre, ofreciendo a los clientes un viaje combinado único que incluye el viaje y el alojamiento y utilizando para ello un servicio de

autocar suministrado por un tercero en virtud de una operación que redunda en beneficio directo de los viajeros.

18 A este respecto, procede, en primer lugar, recordar que los servicios prestados por las agencias de viajes y organizadores de circuitos turísticos se caracterizan por el hecho de que, la mayoría de las veces, se componen de múltiples prestaciones, especialmente en materia de transporte y alojamiento, que se realizan tanto dentro como fuera del territorio del Estado miembro en el que la empresa tiene su domicilio o un establecimiento permanente. La aplicación de las normas del régimen común relativas al lugar de imposición, a la base imponible y a la deducción del impuesto soportado toparía, debido a la multiplicidad y ubicación de las prestaciones proporcionadas, con dificultades prácticas para esas 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 (véase la sentencia de 12 de noviembre de 1992, Van Ginkel, C-163/91, Rec. p. I-5723, apartados 13 a 15).

19 Pues bien, aun cuando el régimen especial de los márgenes previsto en el artículo 26 de la Sexta Directiva esté motivado principalmente por la existencia de problemas relacionados con las prestaciones de viaje que implican servicios en más de un Estado miembro, dicha disposición se aplica también, según su tenor, a las prestaciones de servicios efectuadas dentro de un solo Estado miembro.

20 En segundo lugar, debe señalarse que las razones subyacentes al régimen especial aplicable a las agencias de viajes y a los organizadores de circuitos turísticos son igualmente válidas en el supuesto en que el operador económico no sea una agencia de viajes o un organizador de circuitos turísticos en el sentido generalmente dado a estos términos, pero efectúe operaciones idénticas en el marco de otra actividad, como es la actividad hotelera.

21 En efecto, una interpretación que reserve la aplicación del artículo 26 de la Sexta Directiva únicamente a los operadores económicos que sean agencias de viajes u

organizadores de circuitos turísticos en el sentido generalmente dado a estos términos daría lugar a que prestaciones idénticas estuviesen comprendidas dentro del ámbito de aplicación de disposiciones diferentes según el estatuto formal del operador económico.

22 Por último, como señaló el Abogado General en el punto 32 de sus conclusiones, hacer depender la aplicación del régimen especial previsto en el artículo 26 de la Sexta Directiva de una calificación previa del operador sería contrario al objetivo de esta disposición, crearía una distorsión de competencia entre los operadores y comprometería la aplicación uniforme de la Sexta Directiva.

23 Por tanto, procede señalar que el régimen del artículo 26 de la Sexta Directiva se aplica a los operadores económicos que organicen en su propio nombre viajes o circuitos turísticos y que, para suministrar las prestaciones de servicios generalmente vinculadas a este tipo de actividad, recurran a otros sujetos pasivos, aunque aquéllos no tengan formalmente el estatuto de agencia de viajes o de organizador de circuitos turísticos.

24 Sin embargo, como señaló el Abogado General en el punto 36 de sus conclusiones, es corriente que algunos operadores económicos, como los hoteleros, que prestan servicios habitualmente relacionados con viajes, tengan que utilizar prestaciones adquiridas a terceros, las cuales, por un lado, en comparación con las operaciones de alojamiento, representan una parte menos importante del importe del precio global y, por otro lado, están comprendidas en el marco de las funciones que tradicionalmente ejercen tales operadores. Por tanto, dichas prestaciones adquiridas a terceros no constituyen para la clientela un fin en sí, sino el medio de disfrutar en mejores condiciones del servicio principal de ese operador.

25 Debe indicarse que, en tales circunstancias, las prestaciones adquiridas a terceros siguen siendo meramente accesorias respecto a las prestaciones propias y que no procede gravar al operador económico con arreglo al artículo 26 de la Sexta Directiva.

26 Pues bien, a este respecto, debe observarse que, cuando un hotelero ofrece a sus clientes de manera habitual, además del alojamiento, prestaciones que no están incluidas dentro de las funciones tradicionalmente ejercidas por los hoteleros y cuya realización no puede dejar de incidir notablemente en el precio global practicado, tales como el viaje hasta el hotel desde puntos de recogida alejados, dichas prestaciones no pueden equipararse a prestaciones de servicios meramente accesorias.

27 Habida cuenta de todo lo expuesto, procede responder a las cuestiones planteadas por la High Court of Justice que el artículo 26 de la Sexta Directiva se aplica a un hotelero que, contra el pago de un precio global, ofrece habitualmente a sus clientes, además del alojamiento, el transporte de ida y vuelta entre el hotel y determinados puntos de recogida alejados y una excursión en autocar durante la estancia, adquiriéndose a terceros estos servicios de transporte.

Sobre las cuestiones planteadas por el VAT and Duties Tribunal

28 Mediante sus cuestiones, que procede examinar conjuntamente, el VAT and Duties Tribunal pregunta en esencia cómo calcular el margen imponible, en el sentido del artículo 26 de la Sexta Directiva, cuando un operador económico sujeto a lo dispuesto en dicho artículo efectúa, contra el pago de un precio global, operaciones compuestas, en parte, de prestaciones propias y, en parte, de prestaciones adquiridas a terceros.

29 Para responder a esta cuestión, es preciso, en primer lugar, comprobar si, cuando los viajes combinados se componen de prestaciones mixtas, el artículo 26 se aplica únicamente a las prestaciones adquiridas a terceros o a todas las prestaciones. En segundo lugar, debe examinarse el método de cálculo de la parte del precio global relativa a la prestación propia.

30 En lo que respecta a la primera parte de la cuestión, los Sres. Madgett y Baldwin, los Gobiernos del Reino Unido y alemán y la Comisión alegan que el régimen especial previsto en el artículo 26 de la Sexta Directiva sólo se aplica a las prestaciones adquiridas a terceros.

31 En cambio, el Gobierno sueco considera que procede aplicar el artículo 26 también a la prestación propia.

32 A este respecto, es preciso, en primer lugar, recordar que, según el apartado 1 del artículo 26 de la Sexta Directiva, el régimen previsto en este artículo se aplica a las operaciones de las agencias de viajes cuando se utilicen, para la realización del viaje, entregas y prestaciones de servicios de otros sujetos pasivos y que, según el apartado 2 del mismo artículo, la base imponible consiste en la diferencia entre la cantidad total que debe pagar el viajero, sin IVA, y el coste efectivo soportado por la agencia de viajes por las entregas y prestaciones de servicios de otros sujetos pasivos.

33 En segundo lugar, debe indicarse que el artículo 26 de la Sexta Directiva no hace ninguna referencia a las prestaciones propias y que el objetivo esencial de dicha disposición es evitar las dificultades que resultarían, para los operadores económicos, de los principios generales de la Sexta Directiva relativos a las operaciones que impliquen el suministro de prestaciones adquiridas a terceros.

34 Por último, procede recordar que el régimen previsto en el artículo 26 constituye una excepción al régimen normal de la Sexta Directiva y sólo debe aplicarse en la medida necesaria para lograr su objetivo.

35 En tales circunstancias, debe señalarse que el régimen especial previsto en el artículo 26 de la Sexta Directiva se aplica únicamente a las prestaciones adquiridas a terceros.

36 En lo que se refiere a la segunda parte de la cuestión, los Sres. Madgett y Baldwin, así como la Comisión, alegan que el cálculo del precio de las prestaciones propias debería basarse en el valor de mercado con arreglo a los principios normales de determinación de la base imponible previstos en el artículo 11 de la Sexta Directiva. En el presente asunto, el valor de mercado del alojamiento sería el precio de las habitaciones practicado por el hotel a los clientes que no opten por el viaje combinado.

37 En cambio, el Gobierno alemán mantiene que, en principio, el desglose entre la parte del viaje comprendida dentro del ámbito de aplicación del régimen especial del artículo 26 y aquella a la que no se aplica este artículo debería efectuarse según la relación proporcional entre los costes efectivos soportados para las prestaciones adquiridas a terceros y los correspondientes a las prestaciones propias. No obstante, la parte del precio del viaje relativa a las prestaciones propias podría determinarse de otra manera en ciertos casos, si eso llevara a un resultado adecuado.

38 El Gobierno del Reino Unido explica que, según el régimen TOMS, que él considera compatible con el artículo 26 de la Sexta Directiva, el operador debe calcular el coste total que soporta al suministrar viajes combinados, coste que se compone, por un lado, de las cantidades que paga él por las prestaciones adquiridas a terceros y, por otro lado, del coste en que incurre al suministrar sus prestaciones propias. El coste total se resta entonces del importe total percibido y se obtiene el margen total. Este margen se divide luego en margen de las prestaciones adquiridas a terceros y en margen de las prestaciones propias, en proporción a los gastos correspondientes a las prestaciones adquiridas a terceros con respecto al coste de las

prestaciones propias. Para asegurar una aplicación uniforme del impuesto, deberían aplicarse las mismas normas con independencia de la proporción que representen, en el viaje combinado, las prestaciones propias y las adquiridas a terceros. Dado que el artículo 26 prevé un sistema de tributación del elemento adquirido a terceros en función del margen, es decir, la diferencia entre el coste efectivo y el ingreso, no hay razón, según el Gobierno del Reino Unido, para no aplicar ese principio en lo que respecta a la prestación propia.

39 En primer lugar, debe señalarse que el artículo 26 de la Sexta Directiva, en la medida en que no contempla el supuesto del suministro de un viaje combinado que incluya tanto prestaciones adquiridas a terceros como prestaciones propias, no define criterios que permitan aislar el margen de las prestaciones adquiridas a terceros del importe de las prestaciones propias.

40 En este contexto, procede recordar que la Sexta Directiva prevé, en la letra a) del apartado 1 del punto A de su artículo 11, que la base imponible del IVA está constituida, para la mayor parte de los servicios, por la totalidad de la contraprestación recibida por el servicio efectuado. Según jurisprudencia reiterada, se considera que la contraprestación es lo que se recibe realmente, y no un valor estimado conforme a criterios objetivos (véase la sentencia de 23 de noviembre de 1988, Naturally Yours Cosmetics, 230/87, Rec. p. 6365, apartado 16).

41 Pues bien, como señaló el Abogado General en el punto 65 de sus conclusiones, de la existencia de un precio global que abarca tanto prestaciones adquiridas a terceros —y, por tanto, cubiertas por el artículo 26— como prestaciones propias —que no están cubiertas por dicha disposición— resulta que la contraprestación, en el sentido de la letra a) del apartado 1 del punto A del artículo 11 de la Sexta Directiva, no puede utilizarse como base imponible para prestaciones propias suministradas en el marco del viaje combinado.

42 Por tanto, procede determinar la unidad de referencia que ha de utilizarse como alternativa a la contraprestación con el fin de aislar la parte del precio global

relativa a la prestación propia. A este respecto, son posibles dos métodos, uno se basa en los costes efectivos, que es el caso del régimen TOMS, y el otro en el valor de mercado.

43 Desde esta perspectiva, debe indicarse, en primer lugar, como hizo el Abogado General en el punto 71 de sus conclusiones, que el método de los costes efectivos utilizado por el Gobierno del Reino Unido podría plantear un problema por el hecho de que nada permite suponer que los respectivos márgenes de las prestaciones que integran el viaje combinado sean proporcionales a la parte correspondiente a sus costes respectivos.

44 En segundo lugar, procede señalar que el valor de mercado —en este caso, el precio de las habitaciones y de la media pensión practicado por el hotel cuando los clientes no optan por el viaje combinado— como criterio que ha de utilizarse puede también implicar cierta arbitrariedad en la medida en que se considere que el precio del alojamiento ofrecido como prestación propia en el marco del viaje combinado es igual al precio del alojamiento cuando éste se propone como prestación única.

45 Pues bien, el método de los costes efectivos de las prestaciones propias requiere una serie de complejos ejercicios de desglose e impone así al operador económico un considerable trabajo adicional. En cambio, la utilización del valor de mercado de las prestaciones propias, como señaló el Abogado General en el punto 76 de sus conclusiones, tiene la ventaja de la simplicidad, dado que no es preciso diferenciar los distintos elementos del valor de las prestaciones propias.

46 En tales circunstancias —teniendo en cuenta que en el presente asunto consta que el cálculo del IVA sobre el margen de las prestaciones adquiridas a terceros utilizando una u otra alternativa da, en principio, un IVA idéntico— no se puede exigir a un operador económico que calcule la parte del precio global que corresponde a la prestación propia según el principio de los costes efectivos cuando sea posible aislar esa parte del precio global sobre la base del valor de mercado de prestaciones análogas a las que forman parte del servicio global.

47 A la luz de estas consideraciones, procede responder a las cuestiones planteadas por el VAT and Duties Tribunal que el artículo 26 de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que, cuando un operador económico sujeto a lo dispuesto en dicho artículo efectúa, contra el pago de un precio global, operaciones compuestas de prestaciones de servicios suministradas, en parte, por él mismo y, en parte, por otros sujetos pasivos, el régimen de IVA previsto en esa disposición se aplica únicamente a las prestaciones de servicios suministradas por terceros. No puede exigirse a un operador económico que calcule la parte del precio global que corresponde a la prestación propia según el principio de los costes efectivos, cuando sea posible aislar esa parte del precio global sobre la base del valor de mercado de prestaciones análogas a las que forman parte del servicio global.

Costas

48 Los gastos efectuados por los Gobiernos del Reino Unido, alemán, helénico y sueco y por la Comisión, que han presentado observaciones ante este Tribunal de Justicia, no pueden ser objeto de reembolso. 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.

En virtud de todo lo expuesto,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Quinta),

pronunciándose sobre las cuestiones planteadas por la High Court of Justice (England & Wales), Queen's Bench Division, y el VAT and Duties Tribunal, London, mediante resoluciones de 16 de noviembre de 1995 y de 26 de febrero de 1997, declara:

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, se aplica a un hotelero que, contra el pago de un precio global, ofrece habitualmente a sus clientes, además del alojamiento, el transporte de ida y vuelta entre el hotel y determinados puntos de recogida alejados y una excursión en autocar durante la estancia, adquiriéndose a terceros estos servicios de transporte.

2) El artículo 26 de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que, cuando un operador económico sujeto a lo dispuesto en dicho artículo efectúa, contra el pago de un precio global, operaciones compuestas de prestaciones de servicios suministradas, en parte, por él mismo y, en parte, por otros sujetos pasivos, el régimen de IVA previsto en esa disposición se aplica únicamente a las prestaciones de servicios suministradas por terceros. No puede exigirse a un operador económico que calcule la parte del precio global que corresponde a la prestación propia según el principio de los costes efectivos cuando sea posible aislar esa parte del precio global sobre la base del valor de mercado de prestaciones análogas a las que forman parte del servicio global.

Puissochet Moitinho de Almeida Gulmann

Sevón Wathelet

Pronunciada en audiencia pública en Luxemburgo, a 22 de octubre de 1998.

El Secretario

R. Grass

El Presidente de la Sala Quinta

J.-P. Puissochet