



# Recopilación de la Jurisprudencia

CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL  
SR. MICHAŁ BOBEK  
presentadas el 5 de septiembre de 2018<sup>1</sup>

**Asunto C-422/17**

**Szef Krajowej Administracji Skarbowej  
contra  
Skarpa Travel sp. z o.o. w Krakowie**

[Petición de decisión prejudicial planteada por el Naczelny Sąd Administracyjny (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, Polonia)]

«Procedimiento prejudicial — Impuesto sobre el valor añadido (IVA) — Pagos anticipados a cuenta — Hecho imponible — Régimen especial de las agencias de viajes — Determinación del margen de beneficio — Coste efectivo soportado por la agencia de viajes»

## I. Introducción

1. Skarpa Travel sp. z o.o. Krakowie (en lo sucesivo, «Skarpa») es una agencia de viajes. Skarpa cobra a sus clientes pagos a cuenta que pueden llegar a cubrir hasta el 100 % del precio total adeudado. Conforme a las disposiciones generales de la legislación de la Unión en materia del impuesto sobre el valor añadido (IVA), en aquellos casos en que las prestaciones de servicios originen pagos anticipados a cuenta anteriores a la efectiva prestación de servicios, la exigibilidad del impuesto procederá en el momento del cobro del precio, y en las cuantías efectivamente cobradas.

2. Al mismo tiempo, los servicios de Skarpa están sujetos a las disposiciones del IVA establecidas en el régimen especial de las agencias de viajes, con arreglo al cual Skarpa cobra el IVA sobre su margen de beneficio. Sin embargo, cuando recibe los pagos a cuenta, Skarpa aún no conoce su margen final de beneficio, pues el importe exacto que ha de pagar a sus proveedores puede no haberse determinado, o puede estar sujeto a cambios.

3. Skarpa y la Administración tributaria nacional discrepan sobre el momento exacto en que se hace exigible el IVA de los servicios de las agencias de viajes. Skarpa considera que el IVA es exigible cuando se conoce definitivamente el margen de beneficio, mientras que el Minister Finansów (Ministro de Hacienda, Polonia) entiende que el IVA ya es exigible cuando se hace el pago a cuenta.

4. En esta situación el Naczelny Sąd Administracyjny (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, Polonia) pregunta, en esencia, si los servicios comprendidos en el régimen *especial* del margen de beneficio de las agencias de viajes están sujetos a la norma *general* de la exigibilidad de los pagos anticipados a cuenta. Si es así, el órgano jurisdiccional remitente desea saber sobre qué importe se ha de exigir el IVA si el margen de beneficio final solo se puede conocer en un momento posterior al pago a cuenta.

<sup>1</sup> Lengua original: inglés.

## II. Marco jurídico

### A. Derecho de la Unión

5. El artículo 63 de la Directiva 2006/112/CE<sup>2</sup> (en lo sucesivo, «Directiva del IVA») dispone que «el devengo del impuesto se produce, y el impuesto se hace exigible, en el momento en que se efectúe la entrega de bienes o la prestación de servicios».

6. El artículo 65 de la misma Directiva especifica que, «en aquellos casos en que las entregas de bienes o las prestaciones de servicios originen pagos anticipados a cuenta, anteriores a la entrega o a la prestación de servicios, la exigibilidad del impuesto procederá en el momento del cobro del precio y en las cuantías efectivamente cobradas».

7. Asimismo, como excepción a lo previsto en los artículos 63 a 65, el artículo 66 de la Directiva del IVA permite a los Estados miembros disponer que el IVA sea exigible en uno de tres momentos distintos.

8. Los artículos 306 a 310 de la Directiva del IVA establecen un régimen especial para las agencias de viajes. Dichos artículos 306 y 308 presentan el siguiente tenor:

#### «Artículo 306

1. Los Estados miembros aplicarán un régimen especial del IVA a las operaciones de las agencias de viajes conforme al presente capítulo, en tanto tales agencias actúen en su propio nombre con respecto al viajero y siempre que utilicen para la realización del viaje entregas de bienes y prestaciones de servicios de otros sujetos pasivos.

El presente régimen especial no será aplicable a las agencias de viajes que actúen únicamente en calidad de intermediario y a las que sea de aplicación la letra c) del párrafo primero del artículo 79 para el cálculo de la base imponible.

2. A efectos del presente capítulo, los organizadores de circuitos turísticos tendrán la consideración de agencias de viajes.

#### Artículo 307

Las operaciones efectuadas en las condiciones previstas en el artículo 306 por las agencias de viajes para la realización del viaje se considerarán una prestación de servicios única de la agencia de viajes al viajero.

La prestación única 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.

<sup>2</sup> Directiva del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DO 2006, L 347, p. 1).

## Artículo 308

En la prestación de servicios única proporcionada por la agencia de viajes, se considerará como base imponible y como precio libre de IVA, a efectos del punto 8) del artículo 226, el margen de la agencia de viajes, es decir, la diferencia entre la cantidad total, sin el IVA, a pagar por el viajero, y el coste efectivo soportado por la agencia de viajes en las entregas de bienes y las prestaciones de servicios efectuadas por otros sujetos pasivos, en la medida en que esas operaciones redunden en beneficio directo del viajero.»

### ***B. Derecho nacional***

9. La Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Ley de 11 de marzo de 2004 relativa al impuesto sobre los bienes y servicios, Dz. U 2011, n.º 177, posición 1054, en su versión modificada; en lo sucesivo, «Ley del IVA») establece:

«Artículo 19a

[...]

8. Cuando antes de la entrega del bien o de la prestación del servicio se haya cobrado el pago, en todo o en parte (especialmente un anticipo, un pago anticipado a cuenta, unas arras, una cuota o una aportación para el edificio o vivienda antes de constituir un derecho de propiedad en cooperativa sobre una vivienda o sobre un espacio destinado a otros fines), el impuesto será exigible en el momento del cobro de dicho pago y en el importe cobrado, sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado 5, punto 4.

[...]

## Artículo 119

1. Sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado 5, constituirá la base imponible de la prestación de servicios turísticos el importe del margen minorado en el importe del impuesto adeudado.

2. Se considerará “margen”, en el sentido del apartado 1, la diferencia entre el importe que ha de pagar el destinatario de la prestación de servicios y el coste efectivo soportado por el sujeto pasivo a fin de adquirir a otros sujetos pasivos bienes y servicios que redunden en beneficio directo del viajero. Tienen la consideración de “prestaciones de servicios que redundan en beneficio directo del viajero” aquellas prestaciones de servicios que sean parte del servicio turístico prestado, especialmente el transporte, el alojamiento, la manutención y los seguros.

[...]»

10. Según la resolución de remisión, Polonia se ha acogido al artículo 66 de la Directiva del IVA y ha aplicado un régimen especial a los pagos a cuenta por servicios turísticos.<sup>3</sup> Así lo ha confirmado el Gobierno polaco en la vista, donde señaló que, con efectos de 1 de enero de 2014, el acto que contenía dicho régimen fue derogado sin que aparentemente haya sido sustituido por ninguna otra disposición específica para los servicios turísticos.<sup>4</sup>

<sup>3</sup> Así se desprende del artículo 3, apartado 1, del Decreto del Ministro de Hacienda relativo al desarrollo de determinadas disposiciones de la Ley del IVA, de 4 de abril de 2011 (Dz. U. 2013, posición 247).

<sup>4</sup> En la vista, el Gobierno polaco aclaró que la modificación tuvo lugar en respuesta a la sentencia de 16 de mayo de 2013, TNT Express Worldwide (Poland) (C-169/12, EU:C:2013:314).

### III. Hechos, procedimiento y cuestiones prejudiciales

11. Skarpa es una agencia de viajes. Sus servicios están comprendidos en el régimen especial de las agencias de viajes establecido en los artículos 306 a 310 de la Directiva del IVA y en el artículo 119 de la Ley del IVA. Al no tener seguridad respecto al momento en que se hace exigible el IVA por los pagos anticipados a cuenta percibidos por las agencias de viajes, Skarpa solicitó al Ministro de Hacienda una interpretación individual al respecto.

12. En opinión de Skarpa, el IVA por sus servicios solo se hace exigible cuando esta pueda determinar el margen de beneficio final. En cambio, el Ministro de Hacienda consideró que el IVA se hace exigible en el momento en que se produce el pago a cuenta, siempre que el pago se efectúe por un servicio específico y claramente definido. Añadió que, para determinar el margen de beneficio o la base imponible en ese momento, Skarpa debe basarse en su previsión de costes y, posteriormente, efectuar las regularizaciones necesarias.

13. Skarpa impugnó la interpretación individual del Ministro de Hacienda ante el Wojewódzki Sąd Administracyjny w Krakowie (Tribunal de lo Contencioso-Administrativo del Voivodato de Cracovia, Polonia). Este tribunal declaró incorrecta dicha interpretación y la anuló, al considerar que el IVA solo es exigible en el momento en que se conoce el margen final de beneficio; en su opinión, cualquier otra solución constituiría una modificación inaceptable del régimen legal de la base imponible, ya que no permitiría tener en cuenta el «margen de beneficio efectivo» y se basaría en estimaciones, lo cual está limitado a ciertos casos estrictamente definidos. La regularización de las declaraciones del impuesto ha de ser la excepción, no la norma.

14. El Ministro de Hacienda interpuso recurso de casación contra dicha sentencia ante el Naczelny Sąd Administracyjny (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo), el tribunal remitente. Este último duda acerca de si la norma especial relativa a la base imponible para los servicios de las agencias de viajes afecta a la determinación del momento en que el IVA por dichos servicios se hace exigible. Aunque el cliente adquiere un servicio específico e identificable, los costes en que incurra la agencia de viajes solo se conocerán más adelante. Por estas razones, el órgano jurisdiccional remitente considera que no es de aplicación la regla general del artículo 65 de la Directiva del IVA. Sin embargo, dicho tribunal también admite que la Directiva no prevé tal solución y que solo podría deducirse de su articulado general.

15. En caso de que el Tribunal de Justicia llegue a la conclusión de que el IVA es exigible cuando se recibe el pago anticipado a cuenta, el órgano jurisdiccional remitente pregunta asimismo si el IVA se ha de calcular sobre el importe percibido (en aplicación del artículo 65 de la Directiva del IVA) o si se ha de tener en cuenta el método específico de cálculo de la base imponible con arreglo al artículo 308 de la Directiva del IVA. A este respecto, el tribunal remitente considera que la base imponible ha de ser el margen de beneficio (y no el importe del pago a cuenta recibido), el cual se debe calcular a partir de los costes soportados hasta la recepción del pago a cuenta. Al órgano jurisdiccional remitente no le convence la postura del Ministro de Hacienda relativa a la consideración de los costes previstos. Pese a tener su justificación en consideraciones prácticas, a las cuales obedece, tal postura no tiene respaldo en el tenor literal de los artículos 65 y 308 de la Directiva del IVA. Por otro lado, si las agencias de viajes tributasen por el importe recibido, la base imponible sería sustancialmente mayor que la base imponible resultante finalmente.

16. En estas circunstancias, el tribunal remitente decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

- «1) ¿Deben interpretarse las disposiciones de la [Directiva 2006/112] en el sentido de que la exigibilidad del impuesto por los pagos anticipados a cuenta cobrados por un sujeto pasivo al prestar servicios turísticos, gravados conforme al régimen fiscal especial de las agencias de viajes previsto en los artículos 306 a 310 de la Directiva 2006/112, se produce en el momento establecido en el artículo 65 de la Directiva 2006/112?
- 2) En caso de respuesta afirmativa a la primera cuestión prejudicial, ¿debe interpretarse el artículo 65 de la Directiva 2006/112 en el sentido de que los pagos anticipados a cuenta cobrados por un sujeto pasivo al prestar servicios turísticos, gravados conforme al régimen fiscal especial de las agencias de viajes previsto en los artículos 306 a 310 de la Directiva 2006/112 se ven reducidos, a los efectos de la tributación, por los costes efectivos mencionados en el artículo 308 de la Directiva 2006/112, soportados por el sujeto pasivo hasta el cobro del pago a cuenta?»

17. Han presentado observaciones escritas Skarpa, el Gobierno polaco y la Comisión Europea. Skarpa, el Szef Krajowej Administracji Skarbowej (Director de la Administración Nacional Tributaria, Polonia), los Gobiernos alemán y polaco y la Comisión han presentado observaciones orales en la vista celebrada el 7 de junio de 2018.

#### IV. Apreciación

18. Las presentes conclusiones se estructuran del modo siguiente. En la parte A, en respuesta a la primera cuestión prejudicial, voy a proponer que la norma especial que contiene el artículo 308 de la Directiva del IVA en referencia a la *base imponible* no se opone a la aplicación simultánea de la regla general que establece el artículo 65 de dicha Directiva en relación con el *momento* en que el impuesto se hace exigible si se efectúa un pago anticipado a cuenta. En la parte B, en respuesta a la segunda cuestión prejudicial, propondré que el IVA se calcule sobre el margen de beneficio, determinado como la diferencia entre el importe de los pagos anticipados a cuenta cobrados y el correspondiente porcentaje del coste total previsto para una operación concreta.

##### ***A. Sobre la primera cuestión prejudicial: aplicabilidad de la regla general del artículo 65 de la Directiva del IVA a los servicios de las agencias de viajes***

19. Con su primera cuestión prejudicial, el tribunal remitente desea saber si la regla general que contiene el artículo 65 de la Directiva del IVA, conforme a la cual el IVA es exigible en el momento de la recepción del pago anticipado a cuenta, es aplicable a los pagos a cuenta por los servicios de las agencias de viajes.

20. En la vista, Skarpa aclaró que normalmente cobra a sus clientes el 30 % del precio de cada servicio reservado, y la parte restante del precio se paga antes de la salida. Los costes se contraen aproximadamente un mes antes de la prestación del servicio, pero su importe exacto se conoce solo más adelante. Según Skarpa, esto se debe principalmente a tres razones: i) a que el precio se basa en el número previsto de viajeros, y este muchas veces difiere del número definitivo, ii) a las fluctuaciones en los tipos de cambio y iii) a costes imprevistos.

21. ¿Cómo puede ser, en tales circunstancias, que el IVA sea exigible cuando aún no está claro *qué importe* se ha de utilizar como base para su cálculo?

22. Según Skarpa, es sencillamente imposible aplicar el régimen temporal establecido en el artículo 65 de la Directiva del IVA y exigir el IVA cuando se perciba el pago anticipado a cuenta. Skarpa alega que el IVA no se hace exigible hasta que se ha determinado el margen de beneficio, ya que este dato constituye un elemento esencial del régimen especial de las agencias de viajes. Así pues, la norma que contiene el artículo 308 de la Directiva del IVA no solo modifica la cuestión de *qué* constituye la base imponible (el margen de beneficio o el importe cobrado), sino también pospone *cuándo* se hace exigible el IVA. En otras palabras, la forma en que se grava el IVA en estas circunstancias debe adaptarse a las particularidades de los servicios de las agencias de viajes.

23. El Director de la Administración Tributaria Nacional, los Gobiernos alemán y polaco y la Comisión consideran que los artículos 65 y 308 de la Directiva del IVA pueden (y deben) aplicarse simultáneamente. Entienden que dichas disposiciones se refieren a distintos aspectos de la recaudación del IVA y que la aplicación de la regla general no impide la aplicación de las reglas especiales. Los costes se producen en distintos momentos antes, durante e incluso después de prestar el servicio de que se trata. En su opinión, posponer la exigibilidad del IVA del modo que sugiere Skarpa iría más allá del objetivo perseguido por el régimen especial de las agencias de viajes y constituiría una ventaja injustificada.

24. En principio, yo comparto esta última postura. A mi parecer, la aplicación de la regla general del artículo 65 de la Directiva del IVA (sección 1) no se opone a la aplicación de la regla general que contiene el artículo 308 (sección 2), simplemente porque en el presente asunto una y otra disposición se ocupan de aspectos diferentes: la primera regula *cuándo* es exigible el IVA, mientras que la segunda define *qué* constituye la base imponible. Por lo tanto, no son disposiciones que se excluyan mutuamente (sección 3).

#### *1. Regla general: ¿cuándo es exigible el IVA?*

25. Las normas sobre la exigibilidad del IVA por las entregas de bienes y las prestaciones de servicios se recogen en los artículos 63 a 66 de la Directiva del IVA. Con arreglo al artículo 63, el impuesto se hace exigible en el momento en que se efectúe la entrega de bienes o la prestación de servicios.<sup>5</sup> Si se efectúan pagos anticipados a cuenta, el IVA se hace exigible, conforme al artículo 65, «en el momento del cobro del precio y en las cuantías efectivamente cobradas».

26. Los antecedentes legislativos del artículo 65 demuestran que se consideró esencial para la armonización del IVA definir el hecho imponible a escala de la Unión.<sup>6</sup> El razonamiento para la norma elegida de la exigibilidad de los pagos anticipados a cuenta se describió del siguiente modo: «cuando se cobran los anticipos antes del hecho imponible, el cobro de estos anticipos hace que el impuesto sea exigible, dado que las partes contratantes anuncian así su intención de sacar por adelantado todas las consecuencias financieras relacionadas con el devengo».<sup>7</sup>

<sup>5</sup> El Tribunal de Justicia ha señalado que «el artículo 63 de [la Directiva del IVA] expresa este principio fundamental al disponer que el devengo del impuesto se produce, y el impuesto se hace exigible, en la fecha en que se efectúe la entrega de bienes o la prestación de servicios». Sentencia de 16 de mayo de 2013, TNT Express Worldwide (Poland) (C-169/12, EU:C:2013:314), apartado 22.

<sup>6</sup> Véase la Propuesta relativa a la Sexta Directiva del Consejo 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 [COM(73) 950, de 20 de junio de 1973]. Véase también la exposición de motivos de la Propuesta de la Comisión relativa a la Sexta Directiva, *Boletín de las Comunidades Europeas*, suplemento 11/73, p. 12.

<sup>7</sup> Exposición de motivos de la Propuesta de la Comisión relativa a la Sexta Directiva, *Boletín de las Comunidades Europeas*, suplemento 11/73, p. 13.

27. El artículo 65 de la Directiva del IVA forma parte del título VI de esta, titulado «Devengo y exigibilidad del impuesto». Sin embargo, la base imponible la regula el título VII. Por lo tanto, el sistema y el contexto del artículo 65 también dejan patente que esta disposición se centra principalmente en el aspecto *temporal* de la recaudación del IVA, y solo con carácter secundario y de forma (lógicamente) limitada en cuál ha de ser la base imponible (el pago anticipado a cuenta realizado en ese momento concreto).

## *2. Regla especial relativa a lo que constituye la base imponible de los servicios de las agencias de viajes*

28. Todas las partes e intervinientes, a excepción de Skarpa, han alegado que el régimen especial de las agencias de viajes no es un sistema tributario independiente y exhaustivo que regule todos los aspectos de la determinación del IVA por los servicios de las agencias de viajes. Más bien, se trata de un conjunto de normas que establecen unas excepciones limitadas, las necesarias para alcanzar el objetivo específico perseguido por dicho régimen especial del IVA, pero sin excluir ningún otro elemento del régimen general del IVA.<sup>8</sup>

29. Comparto este punto de vista.

30. El régimen especial de las agencias de viajes persigue un doble objetivo. En primer lugar, el Tribunal de Justicia ha señalado reiteradamente que con dicho régimen se pretenden evitar las dificultades prácticas que se derivan de «la aplicación de las normas del régimen común relativas al lugar de imposición, a la base imponible y a la deducción del impuesto soportado, [...] debido a la multiplicidad y ubicación de las prestaciones proporcionadas [por las agencias de viajes]».<sup>9</sup>

31. En segundo lugar, con dicho régimen también se pretende mantener la recaudación del IVA en el caso de estos servicios en el Estado miembro donde estos se prestan, a la vez que el impuesto correspondiente a los servicios prestados por la agencia de viajes se recauda en el Estado miembro donde esta tiene su establecimiento.<sup>10</sup>

32. En consecuencia, en virtud del régimen especial de las agencias de viajes, estas no tienen derecho a deducir el IVA soportado en los servicios que prestan sus proveedores en distintos Estados miembros. Se lo facturan efectivamente a sus clientes como un elemento constitutivo del precio,<sup>11</sup> junto con su propio IVA repercutido, aplicado a su margen de beneficio y abonado en el Estado miembro en el que están establecidas.<sup>12</sup> En otras palabras, el precio de un viaje combinado comprende el precio de los servicios prestados por los proveedores, que incluye el IVA repercutido por estos, el margen de beneficio de la agencia de viajes (que en esa fase aún no es definitivo) y el IVA que han de pagar las agencias de viajes sobre ese margen de beneficio.

8 Sentencia de 12 de noviembre de 1992, Van Ginkel (C-163/91, EU:C:1992:435), apartado 15, o sentencia de 22 de octubre de 1998, Madgett y Baldwin (C-308/96 y C-94/97, EU:C:1998:496), apartado 5. Véase también el apartado 34 de la misma sentencia, así como la sentencia de 25 de octubre de 2012, Kozak (C-557/11, EU:C:2012:672), apartado 20.

9 Véanse las sentencias de 19 de junio de 2003, First Choice Holidays (C-149/01, EU:C:2003:358), apartados 24 y 22 y la jurisprudencia citada; de 9 de diciembre de 2010, Minerva Kulturreisen (C-31/10, EU:C:2010:762), apartados 17 y 18 y la jurisprudencia citada, y de 25 de octubre de 2012, Kozak (C-557/11, EU:C:2012:672), apartado 19.

10 Véase, como ilustración de este hecho, el fichero interinstitucional del Consejo 2002/0041 (CNS), sobre el «Régimen especial del IVA para las agencias de viajes» [17567/09]: «2. El primer objetivo del régimen era simplificar la aplicación de las reglas del Impuesto a estas operaciones, evitando a los operadores la necesidad de darse de alta en los distintos Estados miembros en donde los servicios eran prestados. 3. Un segundo objetivo era garantizar que el Impuesto que recae sobre los bienes y servicios que adquiere la agencia es recaudado por el Estado en el dichas operaciones se realizan mientras que el impuesto correspondiente a los servicios de las agencias de viaje se ingresa en el Estado de su establecimiento.»

11 Este IVA soportado resulta implícitamente «deducido»: véanse las conclusiones del Abogado General Tizzano presentadas en el asunto First Choice Holidays (C-149/01, EU:C:2002:485), punto 25.

12 Concretamente, el artículo 307, apartado 2, de la Directiva del IVA dispone que «la prestación única [de la agencia de viaje] 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».

33. Así pues, los elementos antes descritos demuestran que los artículos 306 a 308 de la Directiva del IVA contienen una doble excepción: a la definición de la base imponible (el *qué*) y al lugar de imposición (el *dónde*). Sin embargo, ninguna de estas disposiciones dice nada del hecho imponible ni de la exigibilidad del impuesto.

### *3. Aplicación simultánea del artículo 65 y de los artículos 306 a 308 de la Directiva del IVA*

34. Como ha quedado ya patente en las dos secciones anteriores, una vez que nos concentramos en la naturaleza exacta de las dos disposiciones en cuestión, se diluye el argumento de la «incompatibilidad» entre la regla general del artículo 65 de la Directiva del IVA, por un lado, y la regla específica de los artículos 306 a 308 de la misma Directiva, por otro. En otras palabras: la regla especial que contienen los artículos 306 a 308 de la Directiva del IVA trata del «*qué*» y del «*dónde*». En cambio, la primera parte del artículo 65 y, sobre todo, la lógica y el objetivo generales del título VI, tratan del «*cuándo*».

35. Por otro lado, cabe señalar que la regla general del artículo 65 de la Directiva del IVA se aplica con independencia del sector de que se trate. Esta regla específica *cuándo* se hace exigible el IVA. Dispone que ese momento es aquel en que se produce el pago anticipado a cuenta. Por otro lado, la regla que contiene el artículo 308 de la Directiva del IVA solo se aplica a las agencias de viajes y define *qué* constituye la base imponible de los servicios que prestan. La base imponible es el margen de beneficio, definido como «la diferencia entre la cantidad total, sin el IVA, a pagar por el viajero, y el coste efectivo soportado por la agencia de viajes en las entregas de bienes y las prestaciones de servicios efectuadas por otros sujetos pasivos, en la medida en que esas operaciones redunden en beneficio directo del viajero».

36. Dos argumentos, uno literal y otro teleológico, se oponen a esta concepción de la relación entre las dos disposiciones.

37. Desde el punto de vista literal, al final del artículo 65 de la Directiva del IVA se establece que el IVA se hará exigible «en las cuantías efectivamente cobradas».<sup>13</sup> Por lo tanto, cabe argumentar que el artículo 65 también dispone que la base imponible ha de ser siempre, respecto a los pagos anticipados a cuenta, el importe cobrado.

38. En vista de las observaciones generales formuladas en las secciones precedentes, pero también por simple lógica, no me resulta convincente esta interpretación. Lo que debe gravarse, en cualquier pago que se cobre, es la «base imponible» o, mejor dicho, la parte del pago recibido sujeta a gravamen. Obviamente, esto no significa que deban gravarse automáticamente todos y cada uno de los pagos que se cobren. Pero, una vez más, a efectos de determinar el importe (de la base imponible) que se cobra en el caso de los servicios prestados por las agencias de viajes, debe hacerse referencia a la disposición especial del artículo 308, que, precisamente, define la «base imponible» a este respecto.<sup>14</sup>

39. Desde el punto de vista teleológico, debe recordarse que los artículos 306 a 308, o, mejor dicho, todo el capítulo 3, del título XII de la Directiva del IVA llevan por título «Régimen especial» (para cada sector o actividad). Así, puede sugerirse que el legislador de la Unión deseaba establecer un «régimen» aparte, como excepción, si era preciso, no solo a los elementos expresamente previstos en cada capítulo dedicado a un régimen especial, sino también a otras disposiciones generales que podrían plantear problemas al aplicar dicho régimen especial.

<sup>13</sup> «La exigibilidad del impuesto procederá en el momento del cobro del precio y en las cuantías efectivamente cobradas.»

<sup>14</sup> Véase también el punto 67 de las presentes conclusiones.

40. Entiendo la lógica más amplia del argumento. Sin embargo, da la impresión de que esta postura se contradice con la jurisprudencia asentada, que insiste en la interpretación estricta y restrictiva de toda excepción al régimen general del IVA, tanto con carácter general como específicamente en relación con el régimen especial de las agencias de viajes.

41. En general, el Tribunal de Justicia ha señalado reiteradamente que toda excepción prevista en la Directiva del IVA debe interpretarse restrictivamente. Esto significa que su alcance se ha de limitar estrictamente al tenor literal y al objetivo para el cual se ha introducido, aunque se pudiera concebir una excepción más amplia. Muy recientemente el Tribunal de Justicia ha vuelto a subrayar este principio en su sentencia *Avon Cosmetics*,<sup>15</sup> al rechazar claramente la idea de que una excepción prevista en relación con el cálculo de la base imponible en un sistema de venta directa pueda interpretarse en el sentido de que también permite deducir como impuesto soportado los costes de adquisición de los artículos de muestra. Si se admitiese tal excepción complementaria (sin duda, concebible con carácter general), el resultado en la práctica sería que cualquier excepción prevista para un elemento específico podría generar después «efectos de expansión» en todo el régimen del IVA, generando una serie de regímenes paralelos «a la carta» y trascendiendo claramente el ámbito de aplicación de la excepción.<sup>16</sup>

42. En relación con el régimen especial de las agencias de viajes, el Tribunal de Justicia ha recordado en varias ocasiones que, como «excepción al régimen común de la [Directiva del IVA]», «solo debe aplicarse en la medida necesaria para lograr su objetivo».<sup>17</sup> Ha admitido también la aplicación simultánea de dicho régimen y las disposiciones generales pertinentes del régimen del IVA, de modo que estas últimas se apliquen a los aspectos de la operación que no estén comprendidos en el régimen excepcional de las agencias de viajes.<sup>18</sup>

43. No alcanzo a entender cómo los objetivos del régimen especial de las agencias de viajes<sup>19</sup> pueden verse afectados por la aplicación del régimen temporal del artículo 65 de la Directiva del IVA. Al ser exigible en el momento de percepción de los pagos anticipados a cuenta, el IVA seguirá gravando los servicios turísticos en los Estados miembros donde se presten. Ese IVA no se deducirá en dichos Estados, sino que la agencia de viajes lo repercutirá al cliente y esta aplicará su propio IVA repercutido a su margen de beneficio y lo abonará en el Estado miembro de su establecimiento.

44. Esta conclusión general no se ve afectada por las alegaciones formuladas por Skarpa en el presente asunto.

45. En primer lugar, Skarpa alega que el margen de beneficio es un elemento esencial del régimen de margen. Por lo tanto, si este aún no se conoce, el IVA no puede ser exigible. Esta alegación parece inspirarse en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia según la cual la aplicación del artículo 65 de la Directiva del IVA exige que estén identificados todos los elementos de la operación.<sup>20</sup>

15 Sentencia de 14 de diciembre de 2017 (C-305/16, EU:C:2017:970), apartados 36 a 40.

16 Véanse también mis conclusiones presentadas en el asunto *Avon Cosmetics* (C-305/16, EU:C:2017:651), en particular, los puntos 39 a 41, 50 y 58 a 60 y la jurisprudencia citada.

17 Véanse, en particular, las sentencias de 22 de octubre de 1998, *Madgett y Baldwin* (C-308/96 y C-94/97, EU:C:1998:496), apartados 5 y 34; de 19 de junio de 2003, *First Choice Holidays* (C-149/01, EU:C:2003:358), apartado 22 y la jurisprudencia citada; de 9 de diciembre de 2010, *Minerva Kulturreisen* (C-31/10, EU:C:2010:762), apartado 16, y de 25 de octubre de 2012, *Kozak* (C-557/11, EU:C:2012:672), apartado 20 y jurisprudencia citada.

18 Respecto a la determinación de la base imponible en las prestaciones propias y las prestaciones adquiridas a terceros, véase la sentencia de 22 de octubre de 1998, *Madgett y Baldwin* (C-308/96 y C-94/97, EU:C:1998:496), apartados 39 y siguientes.

19 Identificados y analizados en los puntos 30 a 33 de las presentes conclusiones.

20 Sentencias de 21 de febrero de 2006, *BUPA Hospitals y Goldsbrough Developments* (C-419/02, EU:C:2006:122), apartado 48; de 16 de diciembre de 2010, *Macdonald Resorts* (C-270/09, EU:C:2010:780), apartado 31; de 3 de mayo de 2012, *Lebara* (C-520/10, EU:C:2012:264), apartado 26; de 19 de diciembre de 2012, *Orfey Bulgaria* (C-549/11, EU:C:2012:832), apartado 28, y de 7 de marzo de 2013, *Efir* (C-19/12, no publicada, EU:C:2013:148), apartado 32.

46. Es cierto que la jurisprudencia exige un grado de certeza para que el IVA pueda ser aplicado a las entregas de bienes y prestaciones de servicios. De la sentencia BUPA Hospitals y Goldsbrough Developments se deduce que tal certeza no existe, en principio, cuando se trate de pagos «de una cantidad a tanto alzado que se abone por unos bienes señalados de forma general en una lista que pueda modificarse en cualquier momento de mutuo acuerdo entre el comprador y el vendedor y de la que el comprador pueda elegir, en su caso, algunos artículos en virtud de un acuerdo que en todo momento pueda resolver unilateralmente, recuperando la totalidad del pago anticipado no utilizado».<sup>21</sup>

47. No me parece que esta jurisprudencia sea aplicable al presente caso. A diferencia de las situaciones de hecho de dichos asuntos, la naturaleza y el contenido de los servicios prestados por las agencias de viajes tienden a ser muy bien conocidos y a estar perfectamente definidos, a menudo con enorme precisión, pues, como gráficamente se describió en la vista, se puede llegar a garantizar que la habitación reservada tenga una orientación determinada. En tales circunstancias resulta difícil afirmar que el margen de beneficio constituya un elemento esencial del «hecho imponible». A mí se me antoja más bien un aspecto técnico de la recaudación del IVA, generalmente desconocido para el cliente y, por tanto, ajeno al conjunto de elementos de una operación que se han de poder identificar por anticipado.

48. Asimismo, Skarpa alega que la imposición de los pagos anticipados a cuenta en un momento en el que aún se desconoce el margen de beneficio acarreará graves y desproporcionadas dificultades prácticas, ya que las declaraciones del IVA deberán ser regularizadas continuamente. En opinión de Skarpa, esto sería contrario a los objetivos del régimen de margen de beneficio. Lo que también se evidenció en la vista es que dicha afirmación en realidad esconde dos tesis: la relativa al conocimiento (margen de beneficio conocido o desconocido) y la que atañe a las dificultades prácticas que entrañan las regularizaciones.

49. En segundo lugar, por lo que respecta a la cuestión del margen de beneficio desconocido, Skarpa confirmó en la vista oral que, en general, el precio que las agencias de viajes cobran a los clientes se presenta como un conjunto de diferentes importes. El IVA que calcula y paga posteriormente la agencia de viajes en realidad ya está incluido en ese «precio de catálogo». Así pues, el margen de beneficio final se calcula «por exclusión», en el sentido de que, una vez deducidos los costes reales del pago cobrado, la parte restante se divide entre el margen de beneficio y el IVA. De esta manera, la agencia de viajes nunca expide facturas rectificadas al cliente.

50. Por poner un ejemplo: suponiendo que el precio de un viaje es de 1 000 euros y el coste es de 800 euros, la diferencia de 200 euros debe dividirse entre el margen de beneficio y el IVA. Pongamos que el tipo del IVA es del 21 %. Por lo tanto, la suma de 200 euros representa el 121 %, que se dividirá entre el IVA, de 34,71 euros, y el margen de beneficio, de 165,29 euros.

51. Si realmente es así como funciona el sector, y entiendo que Skarpa lo confirmó en la vista, y a esto se añade que el precio de catálogo ya incluye el IVA, y que las agencias de viajes no aplican posteriormente un IVA aparte, la única consecuencia lógica que puedo extraer de estas afirmaciones es la siguiente: no cabe duda de que una agencia de viajes razonablemente gestionada ha de elaborar una estimación detallada de costes previstos y margen de beneficio estimado para poder publicar esos precios en un catálogo.

<sup>21</sup> Sentencia de 21 de febrero de 2006, BUPA Hospitals y Goldsbrough Developments (C-419/02, EU:C:2006:122), apartado 51.

52. Por lo tanto, pese a que es posible que no se conozca con exactitud el margen de beneficio, bien en el momento de tener lugar el pago anticipado a cuenta, bien en el de la prestación efectiva del servicio, o incluso bastante más tarde (hasta, y a no ser que sean liquidados todos los pagos a un determinado proveedor o para una temporada en particular), no deja de ser cierto que cualquier agencia de viajes que no desee sufrir pérdidas debe disponer de una estimación lo más detallada posible de los costes previstos antes de organizar y publicitar un determinado viaje.

53. En tercer lugar, por lo que atañe a las dificultades prácticas aludidas por Skarpa, sobre todo a la necesidad de regularizaciones posteriores, me limitaré a decir que este argumento difícilmente puede justificar, por sí mismo, la exclusión del régimen legal del IVA.<sup>22</sup>

54. Por otro lado, al contrario de lo afirmado por Skarpa, ese tipo de dificultades prácticas no son las que se pretende evitar con el régimen del margen de beneficio. Como ya he expuesto,<sup>23</sup> el régimen especial de las agencias de viajes se concibió para evitar que estas tuviesen que solicitar las deducciones del IVA en toda la Unión Europea. En cambio, difícilmente se pudo pretender exonerarlas de las responsabilidades administrativas que incumben a todo sujeto pasivo en circunstancias similares.<sup>24</sup>

55. Esta conclusión parece tanto más justificada en la medida en que lo contrario otorgaría a la agencia de viajes una doble ventaja económica: le permitiría pagar el IVA incluso después de la prestación de los servicios, en el momento en que se llegue a conocer el margen de beneficio, mientras se lo cobraría a sus clientes por anticipado. No creo que tal interpretación permita lograr un equilibrio razonable entre todos los intereses en juego.

56. Por último, la cuestión de la provisionalidad del margen de beneficio en el momento en que se cobra el pago anticipado a cuenta no parece limitarse a ese momento. De la descripción que se hizo en la vista deduzco que, de hecho, el margen de beneficio seguirá sin conocerse incluso *después de prestados los servicios turísticos*, hasta que los proveedores de la agencia de viajes efectúen las regularizaciones.

57. Con esto tan solo se pone de relieve el problema general que afecta a la alegación de Skarpa a este respecto: si se lleva a sus últimas consecuencias lógicas, lo que Skarpa pide en la práctica no es solo una excepción al artículo 65 de la Directiva del IVA, ya que esta misma alegación podría extenderse para excluir la aplicación del artículo 63.<sup>25</sup> Más aún, dado que el margen de beneficio exacto puede no conocerse en el momento de la prestación de los servicios, el momento en que se haga exigible el IVA dependería por completo de la propia declaración de la agencia de viajes sobre cuándo considera que conocerá el importe exacto del margen de beneficio. Probablemente, esto no sucederá cuando se preste el servicio en cuestión, sino semanas o meses más tarde, o incluso al final de la temporada, cuando es bastante probable que se produzca un desglose total de los costes reales correspondientes a cada uno de los servicios individuales. Huelga decir que durante todo ese tiempo el Estado no podrá disponer de los respectivos recursos.<sup>26</sup>

22 Véanse, una vez más, como muestra del rechazo por el Tribunal de Justicia de las «dificultades prácticas o técnicas» como razón suficiente para inaplicar las normas del Derecho de la Unión, las sentencias de 27 de octubre de 1992, Comisión/Alemania (C-74/91, EU:C:1992:409), apartado 12, y de 23 de mayo de 1996, Comisión/Grecia (C-331/94, EU:C:1996:211), apartado 12.

23 Véanse, con más detalle, los puntos 30 a 33 de las presentes conclusiones.

24 Véanse, en este sentido, las conclusiones del Abogado General Léger presentadas en el asunto MyTravel (C-291/03, EU:C:2005:283), punto 79: «Además, si bien el artículo 26 de la Sexta Directiva tiene por objeto adaptar las reglas aplicables en materia de IVA a las particularidades de la actividad de una agencia de viajes y reducir así las dificultades prácticas que podrían obstaculizarla, el régimen establecido en ese artículo no pretende, contrariamente al establecido para las pequeñas empresas y los productores agrícolas, simplificar las exigencias contables que implica el sistema normal del IVA». Véase también la sentencia de 19 de junio de 2003, First Choice Holidays (C-149/01, EU:C:2003:358), apartado 25.

25 En defecto de toda normativa nacional adoptada en virtud del artículo 66, letras a) a c), de la Directiva del IVA.

26 El Tribunal de Justicia ha señalado que, «en el ámbito del IVA, los sujetos pasivos actúan como recaudadores de impuestos por cuenta del Estado», y ha calificado de justificadas las disposiciones de la Sexta Directiva destinadas a «evitar la acumulación de grandes sumas de dinero público en manos de estos durante un ejercicio fiscal». Sentencia de 20 de octubre de 1993, Balocchi (C-10/92, EU:C:1993:846), apartado 25.

58. A la vista de las anteriores consideraciones, mi conclusión provisional es que la Directiva del IVA debe interpretarse en el sentido de que la exigibilidad del impuesto por los pagos anticipados a cuenta cobrados por un sujeto pasivo al prestar servicios turísticos, gravados conforme al régimen especial de las agencias de viajes previsto en los artículos 306 a 310 de la Directiva del IVA, se produce en el momento establecido en el artículo 65 de la misma Directiva, es decir, cuando se cobra el correspondiente pago a cuenta.

***B. Sobre la segunda cuestión prejudicial: cómo determinar el IVA cuando no se conoce la base imponible***

59. Con su segunda cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente desea aclarar, si efectivamente el impuesto es exigible en el momento del cobro de un pago a cuenta, cómo se debe determinar el impuesto cuando aún no se conoce el margen de beneficio exacto, es decir, la base imponible.

60. El Director de la Autoridad Tributaria Nacional, los Gobiernos polaco y alemán y la Comisión coinciden en que el IVA no debe gravar el *importe cobrado*, sino el *margen de beneficio*.<sup>27</sup> No obstante, discrepan en cuanto a la forma en que se ha de determinar el margen de beneficio en el momento del cobro del pago a cuenta.

61. El Jefe de la Autoridad Tributaria Nacional sostiene que el margen de beneficio se ha de determinar en el momento del cobro del pago a cuenta, basándose en los costes *previsibles*. Las regularizaciones que sean necesarias se han de hacer posteriormente, en la declaración fiscal del período contable durante el cual se prestó el servicio. De manera análoga, el Gobierno polaco argumenta que, para determinar el margen de beneficio cuando se recibe el pago a cuenta, Skarpa debe aplicar un «enfoque funcional» y basarse en los costes *previstos*.

62. Durante la vista, el Gobierno alemán adoptó una postura (en parte) similar. Alegó que, para determinar el margen de beneficio, los costes que se han de tener en cuenta son los soportados y los previstos (previsibles). Según este Gobierno, así es como se ha de entender la expresión «coste efectivo soportado por la agencia de viajes» del artículo 308 de la Directiva del IVA.

63. La Comisión considera que tener en cuenta los costes previstos a la hora de determinar el margen de beneficio en el momento del cobro del pago a cuenta sería contrario a los términos del artículo 308 de la Directiva del IVA, que habla del «*coste efectivo*» soportado por la agencia de viajes.<sup>28</sup> Por lo tanto, la determinación del margen de beneficio en el momento del cobro del pago a cuenta solo puede basarse en los costes efectivos soportados hasta ese momento. La postura de la Comisión también se aviene a la propuesta por el órgano jurisdiccional remitente.

64. Tal y como se debatió en la vista, en teoría hay básicamente cinco opciones diferentes sobre cómo calcular el margen de beneficio y cómo considerar los costes en tales circunstancias.

- i) El artículo 65 de la Directiva del IVA no es aplicable. En el momento del cobro del pago anticipado a cuenta el IVA no es exigible y, cuando se conozca definitivamente, el cálculo del IVA se ha de basar en el margen de beneficio (postura de Skarpa).

<sup>27</sup> Esta es también la postura (subsidiaria) de Skarpa, con la evidente salvedad, que se deduce de la respuesta que propone a la primera cuestión prejudicial, de que no procede aplicar el artículo 65 de la Directiva del IVA y de que el impuesto se hace exigible solo cuando se conoce el margen de beneficio.

<sup>28</sup> En otras versiones lingüísticas se designa como *coût effectif supporté par l'agence de voyages* (francés); *tatsächliche(n) Kosten die dem Reisebüro entstehen* (alemán); *faktyczne koszty poniesione przez biuro podróży* (polaco); *skutečné náklady cestovní kanceláře* (checo), o *actual cost to the travel agent* (inglés).

- ii) El IVA grava el importe del pago anticipado a cuenta cobrado (y no el margen de beneficio). Así resulta de la interpretación literal del artículo 65 de la Directiva del IVA.
- iii) El IVA grava el margen de beneficio, calculado como resultado de restar del pago anticipado a cuenta cobrado una *parte proporcional de los costes previstos* de una determinada operación. Dicha parte proporcional se correspondería con el porcentaje que representa el importe percibido en el precio total del servicio (postura del Director de la Administración Tributaria Nacional y del Gobierno polaco).
- iv) El IVA grava el margen de beneficio, aunque este debe determinarse en el momento del cobro del pago a cuenta, restando los costes efectivos en el sentido de costes efectivamente soportados por la agencia de viajes hasta dicho momento (postura de la Comisión, sugerida también por el tribunal remitente).
- v) El IVA grava el margen de beneficio, determinado también en el momento del cobro del pago anticipado a cuenta, pero basándose en los costes soportados por la agencia de viajes hasta el momento del cobro del pago anticipado a cuenta y en los costes previsibles, siempre y cuando estos no se hayan hecho efectivos aún (postura del Gobierno alemán).

65. La sola enumeración de todas estas opciones (todas ellas plausibles al menos teóricamente) demuestra que la respuesta correcta dista mucho de ser obvia. Sin embargo, unas opciones plantean más problemas que otras.

66. Por las razones ya detalladas al responder a la primera cuestión prejudicial,<sup>29</sup> la primera postura, defendida por Skarpa, no se puede admitir sin distorsionar todo el sistema de la recaudación del IVA. Además, si se opta por esta postura, ¿por qué conformarse con los artículos 65 y 63? Eventualmente podría haber otras disposiciones (generales) de la Directiva del IVA que, en teoría, podrían adaptarse también para satisfacer las necesidades específicas (que objetivamente están justificadas sin lugar a dudas) de un sector concreto. Pero este es exactamente el terreno resbaladizo que el Tribunal de Justicia intenta evitar.

67. Por las razones ya expuestas,<sup>30</sup> tampoco se puede admitir la segunda opción. Es cierto que el artículo 65 de la Directiva del IVA prevé que «la exigibilidad del impuesto procederá en el momento del cobro del precio y *en las cuantías efectivamente cobradas*».<sup>31</sup> Sin embargo, admitir esta postura produciría necesariamente un resultado (quizá provisionalmente) desproporcionado, ya que por definición esa base imponible inicial sería superior a la que se determinase en un momento posterior. También por esta razón considero que la referencia que en el artículo 65 se hace a las «*cuantías efectivamente cobradas*» se debe entender como un recordatorio de la regla general conforme a la cual todo impuesto debe gravar «la totalidad de la contraprestación que quien realice la entrega o preste el servicio obtenga o vaya a obtener». Así se deduce del artículo 73 de la Directiva del IVA.<sup>32</sup> Concretamente, en el presente asunto, considero que la expresión «*cuantías efectivamente cobradas*» del artículo 65 de la Directiva del IVA debe entenderse referida *al importe de la base imponible*

29 Véanse los puntos 39 a 57 de las presentes conclusiones.

30 Puntos 37 y 38 de las presentes conclusiones.

31 Cursiva añadida.

32 «En el caso de las entregas de bienes y las prestaciones de servicios no comprendidas entre las enunciadas en los artículos 74 a 77, la base imponible estará constituida 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 adquiriente de los bienes, del destinatario de la prestación o de un tercero, incluidas las subvenciones directamente vinculadas al precio de estas operaciones.» De acuerdo con reiterada jurisprudencia, conforme a las reglas generales el importe definitivo de la base imponible está constituido por la contraprestación realmente recibida; véase, por ejemplo (en relación con las entregas de bienes), la sentencia de 29 de mayo de 2001, Freemans (C-86/99, EU:C:2001:291), apartado 27 y jurisprudencia citada.

*cobrado*. Dicha base imponible, conforme a la norma específica del artículo 308 de la Directiva del IVA, es el margen de beneficio. De este modo, la norma especial se insertará en la lógica del artículo 65 de la Directiva del IVA, a pesar de que este se refiere a las «cuantías efectivamente cobradas».

68. No tengo reparos en reconocer que las opciones cuarta y quinta se acomodarían mejor al tenor literal del artículo 308 de la Directiva del IVA. Pero temo que, al mismo tiempo, tengan como efecto que la contabilidad y las declaraciones del IVA pasen de ser bastante complejas a convertirse en «misión imposible». De hecho, estas opciones exigen que el desglose *individual* de todos los costes *efectivamente* realizados se efectúe de forma *repetitiva y diferenciada* cada vez que se reciba un pago anticipado a cuenta.

69. En efecto, por una serie de razones, esto resulta imposible. En primer lugar, determinados servicios (alojamiento y transporte) se adquieren en grandes cantidades, mientras que los servicios individuales que los componen se venden separadamente. Cuando esto sucede, la proporción que suponen los costes generales en las distintas operaciones (cada servicio) probablemente no se conozca en el momento del cobro del pago anticipado a cuenta, sobre todo porque el número de servicios individuales vendido puede cambiar significativamente a lo largo del tiempo. En segundo lugar, no tengo nada claro cómo podrían emparejarse dichos costes efectivos de los servicios adquiridos en gran volumen con los servicios individuales prestados. En tercer lugar, todo se hace aún más complicado en los casos en que el pago anticipado a cuenta no equivale al 100 % del precio, sino a una fracción del mismo, ya sea el 10 %, el 30 % o el 50 %.

70. Más aún, en todos estos casos, antes de que se conozca la situación final, la deducción de todos los costes soportados en el momento en que, o bien solo se han hecho parte de los pagos (por algunos destinos dentro de un paquete más amplio), o bien solo se ha pagado un porcentaje de ese precio (el 30 % o el 50 %), dará lugar a un saldo negativo. En otras palabras, en un momento dado el coste efectivo, en el sentido del coste que ha sido efectivamente soportado, puede equivaler al 100 % del coste total, mientras que el pago anticipado a cuenta puede ser solamente el 10 % del precio del servicio. No tengo claro el modo concreto de regularizar esta situación posteriormente, ni si tales «pérdidas temporales» deben declararse como tales, por ejemplo.

71. Por lo tanto, a efectos prácticos me da la impresión de que, dada esta complejidad, siendo realistas lo que a fin de cuentas puede llegar a suceder, en el mejor de los casos, es que se haga otra estimación (informada) de cuál puede ser el importe efectivo de los costes. La única diferencia sería que la agencia de viajes tendría que efectuar dicha estimación una y otra vez, con una diligencia digna de Sísifo, en cada ocasión que reciba un pago a cuenta.

72. Al mismo tiempo, como ya he explicado y se confirmó en la vista oral, parece que una agencia de viajes informada ha de tener una idea bastante aproximada de los costes que deberá soportar y del margen de beneficio que va a obtener en cada operación concreta.

73. Todas estas consideraciones me llevan a la conclusión de que la tercera opción, la sugerida por el Director de la Administración Tributaria Nacional y por el Gobierno polaco, se antoja la más razonable y la menos gravosa. En mi opinión, esta postura establece un equilibrio razonable entre los respectivos intereses de la autoridad tributaria nacional y el sujeto pasivo, sin rebasar los límites de lo factible. Es una opción que no otorga una ventaja excesiva a ninguna de las partes sobre la otra, ya que no permite que ninguna de ellas esté en posesión en ningún momento de «demasiado dinero» en comparación con el que finalmente le va a corresponder.

74. El ejemplo proporcionado en la vista oral por el Director de la Administración Tributaria Nacional capta perfectamente esta lógica. Si el precio de los servicios es, por ejemplo, de 1 000 eslotis polacos (PLN), con un margen de beneficio estimado en el 20 % de ese precio (200 PLN), y el cliente hace un pago anticipado a cuenta de 500 PLN, el margen de beneficio que se ha de tener en cuenta en el

momento del cobro del pago anticipado a cuenta será de 100 PLN. Sobre este importe de 100 PLN es sobre el que se ha de calcular el IVA, y se ha de aplicar en ese momento, pendiente de posteriores regularizaciones definitivas que se llevarán a cabo, si es preciso, cuando se conozca el margen de beneficio final.

75. Además, así se asegura un equilibrio razonable, en el sentido de que ni se pagará ni se retendrá un importe excesivo en comparación con el impuesto adeudado, y también facilita la contabilidad, a la vez que se atiene al principio formulado por el Tribunal de Justicia (en las sentencias Comisión/España<sup>33</sup> y Comisión/Alemania<sup>34</sup>) según el cual el margen debe determinarse en relación con cada operación, y no «en forma global» para cada período impositivo concreto. Sin embargo, el ejercicio completo de cálculo de los costes para cada operación concreta (en el sentido de cada servicio prestado por la agencia de viajes) solo tendría que realizarse dos veces: la primera, al decidir las estimaciones iniciales y calcular los costes previsibles antes de fijar el precio y publicitar el servicio, y la segunda, al final del todo, cuando ya se conozcan los costes y el margen de beneficio exacto.

76. Por lo tanto, partiendo de las consideraciones precedentes llego a la conclusión de que el IVA se ha de calcular sobre el margen de beneficio, determinado como la diferencia entre el importe cobrado en concepto de pago anticipado a cuenta y el correspondiente porcentaje del coste total previsto para una operación concreta.

77. Es preciso formular una última observación. Debo reconocer que la solución que acabo de sugerir no es la ideal. No obstante, habida cuenta del proceso descrito de eliminación de los extremos, me parece la menos onerosa y gravosa para todas las partes interesadas, dentro de las opciones que pueden considerarse razonablemente derivadas de la interpretación judicial de la legislación vigente.

78. La determinación de las obligaciones que incumben a las agencias de viajes en relación con el IVA plantea ciertas dificultades derivadas de la falta de sincronía entre, por un lado, el cobro del precio y, por otro, la realización de los costes. En tales circunstancias, el cálculo del margen de beneficio se hace particularmente complejo, como demuestra la experiencia de los Estados miembros. Algunos de ellos han confrontado las dificultades estableciendo un margen de beneficio fijo para cada período impositivo.<sup>35</sup> Además, en 2002 se propuso introducir un porcentaje general para el cálculo del margen de beneficio de las agencias de viajes.<sup>36</sup> No obstante, la idea se abandonó en 2014. Por otro lado, tras las sentencias del Tribunal de Justicia Comisión/España<sup>37</sup> y Comisión/Alemania,<sup>38</sup> ese enfoque parece problemático.

79. En un contexto (de por sí) complejo, estoy de acuerdo con la propuesta general del Gobierno alemán, en el sentido de que es aconsejable buscar una solución que reduzca las dificultades, en vez de aumentarlas. No deja de ser un tanto irónico que, como señalaron la mayoría de los intervinientes en la vista, los regímenes especiales se introdujesen para simplificar el funcionamiento del sistema, pese a lo cual se llegó a conclusiones totalmente diversas en cuanto al significado de tal simplificación en el

33 Sentencia de 26 de septiembre de 2013 (C-189/11, EU:C:2013:587), apartados 101 a 104.

34 Véase la sentencia de 8 de febrero de 2018 (C-380/16, no publicada, EU:C:2018:76), apartados 87 a 92.

35 Tal como señaló acertadamente Skarpa en la vista, las diversas soluciones nacionales se describen en el informe elaborado para la Comisión, titulado *Study on the review of the VAT Special Scheme for travel agents and options for reform*, Informe Final TAXUD/2016/AO-05, de diciembre de 2017 (disponible en la página web de la Comisión Europea). En él se señala que unos 14 Estados miembros han adoptado esta alternativa.

36 Propuesta de Directiva del Consejo, de 8 de febrero de 2002, por la que se modifica la Directiva 77/388/CEE en lo relativo al régimen especial de las agencias de viajes [COM(2002) 64 final; DO 2002, C 126 E, p. 390]. De manera análoga, el Comité del IVA consideró aceptable optar por un cálculo a tanto alzado: «El Comité también ha considerado que el principio aplicado a las agencias de viajes para la imposición del margen de beneficio no se opone a la determinación de dicho margen para todas las operaciones con arreglo a la misma fórmula durante un período impositivo.» (Directrices extraídas de la 17.ª sesión, de los días 4 y 5 de julio de 1984, XV/243/84). Véase el documento «Guidelines resulting from meetings of the VAT Committee (Up until 2 July 2018)», disponible en [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/business/vat/vat-committee\\_en](https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/vat/vat-committee_en).

37 Sentencia de 26 de septiembre de 2013 (C-189/11, EU:C:2013:587), apartados 101 a 104.

38 Véase la sentencia de 8 de febrero de 2018 (C-380/16, no publicada, EU:C:2018:76), apartados 87 a 92.

contexto específico del régimen especial de las agencias de viajes. Habida cuenta, también, de tan significativa *diversidad en la simplificación*, reconozco que sería prudente que cualquier nueva simplificación a este respecto se dejase al legislador de la Unión o, dentro de los límites marcados por el Derecho de la Unión, a los legisladores nacionales.

## V. Conclusión

80. En atención a las consideraciones precedentes, propongo al Tribunal de Justicia que responda a las cuestiones planteadas por el Naczelny Sąd Administracyjny (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, Polonia) del siguiente modo:

- «1) La Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, debe interpretarse en el sentido de que la exigibilidad del impuesto por los pagos anticipados a cuenta cobrados por un sujeto pasivo al prestar servicios turísticos, gravados conforme al régimen fiscal especial de las agencias de viajes previsto en los artículos 306 a 310 de la Directiva 2006/112, se produce en el momento establecido en el artículo 65 de la Directiva 2006/112, es decir, en el momento del cobro del respectivo pago a cuenta.
- 2) El IVA sobre el margen de beneficio, fijado en la diferencia entre el importe cobrado en concepto de pago anticipado a cuenta y el correspondiente porcentaje del coste total previsto para la operación concreta, se ha de calcular en ese momento.»