

|

61992J0073

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA DE 17 DE NOVIEMBRE DE 1993. - COMISION DE LAS COMUNIDADES EUROPEAS CONTRA REINO DE ESPANA. - IMPUESTO SOBRE EL VALOR ANADIDO - SEXTA DIRECTIVA - PRESTACIONES DE PUBLICIDAD. - ASUNTO C-73/92.

Recopilación de Jurisprudencia 1993 página I-05997

Índice

Partes

Motivación de la sentencia

Decisión sobre las costas

Parte dispositiva

Palabras clave

++++

1. Disposiciones fiscales ° Armonización de las legislaciones ° Impuestos sobre el volumen de negocios ° Sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido ° Prestaciones de servicios ° Determinación del punto de conexión a efectos fiscales ° "Prestaciones de publicidad" a efectos de la Sexta Directiva ° Concepto ° Operación de promoción

[Directiva 77/388/CEE del Consejo, art. 9, ap. 2, letra e)]

2. Recurso por incumplimiento ° Carácter objetivo ° Consideración de una interpretación errónea de un texto comunitario ° Exclusión

(Tratado CEE, art. 169)

Índice

1. El concepto de "prestaciones de publicidad", en el sentido de la letra e) del apartado 2 del artículo 9 de la Sexta Directiva 77/388, relativo al punto de conexión a efectos fiscales de determinadas prestaciones de servicios, es un concepto comunitario, que debe ser objeto de interpretación uniforme, a fin de evitar las situaciones de doble imposición o de no imposición que pudieran resultar de interpretaciones divergentes.

En dicho concepto queda comprendida una operación de promoción, como la venta de mercancías a precio reducido, la distribución gratuita de productos, la prestación de servicios a precio reducido o gratuitamente, o la organización de un cóctel o de un banquete, cuando

implique la transmisión de un mensaje destinado a informar al público acerca de la existencia y cualidades del producto o servicio que sea objeto de la referida operación, a fin de incrementar sus ventas.

2. El recurso por incumplimiento, que se interpone con arreglo al artículo 169 del Tratado, tiene carácter objetivo. En el marco de tal recurso, incumbe al Tribunal de Justicia declarar si se ha producido o no el incumplimiento que se imputa, y el hecho de que un incumplimiento sea el resultado de una interpretación incorrecta de las disposiciones comunitarias por un Estado miembro no es óbice para que el Tribunal de Justicia declare que existe tal incumplimiento.

Partes

En el asunto C-73/92,

Comisión de las Comunidades Europeas, representada por el Sr. Daniel Calleja y Crespo, miembro del Servicio Jurídico, en calidad de Agente, que designa como domicilio en Luxemburgo el despacho del Sr. Nicola Anecchino, miembro del Servicio Jurídico, Centre Wagner, Kirchberg,

parte demandante,

contra

Reino de España, representado por los Sres. Alberto José Navarro González, Director General de Coordinación Jurídica e Institucional Comunitaria, y Antonio Hierro Hernández-Mora, Abogado del Estado, del Servicio Jurídico del Estado ante el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, en calidad de Agentes, que designa como domicilio en Luxemburgo, la sede de la Embajada de España, 4-6, boulevard Emmanuel Servais,

parte demandada,

que tiene por objeto que se declare que el Reino de España ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud del Tratado CEE, al instituir y mantener en vigor un régimen fiscal en materia de IVA aplicable a las prestaciones de publicidad que excluye del concepto de publicidad determinadas operaciones, como las actividades de promoción, contrariamente a lo dispuesto en la letra e) del apartado 2 del artículo 9 de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones 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,

integrado por los Sres.: O. Due, Presidente; G.F. Mancini, J.C. Moitinho de Almeida, M. Diez de Velasco, Presidentes de Sala; C.N. Kakouris, F.A. Schockweiler, F. Grévisse, M. Zuleeg y P.J.G. Kapteyn, Jueces;

Abogado General: Sr. C. Gulmann;

Secretaria: Sra. D. Louterman-Hubeau, administradora principal;

habiendo considerado el informe para la vista;

oídos los informes orales de las partes en la vista celebrada el 25 de mayo de 1993, en la que la Comisión de las Comunidades Europeas estuvo representada por el Sr. José Luis Iglesias Buhigues, Consejero Jurídico, en calidad de Agente;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 13 de julio de 1993;

dicta la siguiente

Sentencia

Motivación de la sentencia

1 Mediante escrito presentado en la Secretaría del Tribunal de Justicia el 10 de marzo de 1992, la Comisión de las Comunidades Europeas interpuso un recurso, con arreglo al artículo 169 del Tratado CEE, que tiene por objeto que se declare que el Reino de España ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud del Tratado CEE, al instituir y mantener en vigor un régimen fiscal en materia del Impuesto sobre el Valor Añadido (en lo sucesivo, "IVA") aplicable a las prestaciones de publicidad que excluye del concepto de publicidad determinadas operaciones, como las actividades de promoción, contrariamente a lo dispuesto en la letra e) del apartado 2 del artículo 9 de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones 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 Al abordar el problema del lugar de las operaciones imposables, que había provocado conflictos de competencias entre los Estados miembros, en especial por lo que se refiere a la entrega de bienes con montaje y a las prestaciones de servicios, el considerando séptimo de la Sexta Directiva enuncia lo siguiente:

"[...] si bien el lugar de las prestaciones de servicios debe fijarse en principio donde la persona que los preste tenga establecida la sede de su actividad profesional, conviene, no obstante, que dicho lugar sea fijado en el país del destinatario de la prestación, especialmente en lo relativo a ciertas prestaciones de servicios efectuadas entre sujetos pasivos y cuyo costo entre en el precio de los bienes".

3 Para alcanzar el objetivo indicado en dicho considerando, el apartado 1 del artículo 9 de la Directiva dispone lo siguiente:

"Los servicios se considerarán prestados en el lugar donde esté situada la sede de la actividad económica de quien los preste [...]"

4 El apartado 2 de ese mismo artículo establece una serie de excepciones a dicho principio. En lo relativo a las prestaciones de publicidad, el apartado 2 prevé lo siguiente:

"Sin embargo:

[...]

e) el lugar de las siguientes prestaciones de servicios, hechas a personas establecidas fuera de la Comunidad, o a sujetos pasivos establecidos en la Comunidad, pero fuera del país de quien los preste, será el lugar en que el destinatario de dichos servicios tenga establecida la sede de su actividad económica o posea un establecimiento permanente al que vaya dirigida la prestación o,

en defecto de una u otro, el lugar de su domicilio o de su residencia habitual:

[...]

° las prestaciones de publicidad."

5 El Derecho español se adaptó a esta última disposición mediante la letra b) del número 5 del apartado 2 del artículo 13 de la Ley 30/1985, de 2 de agosto, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE nº 190, de 9 de agosto de 1985). Este artículo reproduce, en lo que atañe a los "servicios publicitarios", la regla antes citada de la letra e) del apartado 2 del artículo 9 de la Sexta Directiva. El párrafo tercero del apartado 5 del artículo 22 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido (Reglamento IVA español), aprobado por el Real Decreto 2028/1985, de 30 de octubre (BOE nº 261, de 31 de octubre de 1985), considera como "servicios publicitarios"

"los servicios prestados en virtud de los contratos de publicidad, obra de creación publicitaria, y difusión o tarifa publicitaria".

6 De los autos se deduce que, en respuesta a una solicitud de información de la Comisión, la Administración española manifestó, mediante carta de 20 de diciembre de 1989, que en el Derecho español no tienen la consideración de servicios publicitarios las denominadas operaciones de promoción, que se materializan en el marco de la prestación de servicios de hostelería o de actividades recreativas, tales como comidas, cenas, espectáculos, juegos, concursos, fiestas y otras manifestaciones similares.

7 Por considerar que el régimen nacional controvertido, al excluir del concepto de publicidad determinadas operaciones, tales como las acciones de promoción, resulta contrario a la letra e) del apartado 2 del artículo 9 de la Sexta Directiva, la Comisión inició contra el Reino de España el procedimiento previsto en el artículo 169 del tratado CEE.

8 Para una más amplia exposición de los hechos del litigio y del desarrollo del procedimiento, así como de los motivos y alegaciones de las partes, el Tribunal se remite al informe para la vista. En lo sucesivo sólo se hará referencia a estos elementos en la medida exigida por el razonamiento del Tribunal.

9 En la vista, la Comisión precisó que su acción se dirige únicamente contra el hecho de que en el Derecho español las operaciones de promoción queden excluidas del concepto de prestaciones de publicidad.

10 El Gobierno español mantiene que tal exclusión no resulta contraria a la letra e) del apartado 2 del artículo 9 de la Sexta Directiva. En particular alega que las operaciones de promoción tienen un contenido propio que las diferencia de las prestaciones de publicidad.

11 Procede, pues, examinar si las operaciones de promoción constituyen prestaciones de publicidad en el sentido de la letra e) del apartado 2 del artículo 9 de la Sexta Directiva.

12 Este último artículo es una norma de conflicto que determina el lugar donde han de gravarse las prestaciones de publicidad y que, por consiguiente, delimita las competencias entre los Estados miembros. De ello se deduce que el concepto de "prestaciones de publicidad" es un concepto comunitario, que debe ser objeto de interpretación uniforme, a fin de evitar las situaciones de doble imposición o de no imposición que pudieran resultar de interpretaciones divergentes.

13 Tal como resulta del considerando séptimo de la Sexta Directiva, antes citado, el hecho de fijar el lugar de realización del hecho imponible de las prestaciones de publicidad en el lugar donde el destinatario de la prestación tenga establecida la sede de su actividad económica, se justifica por la circunstancia de que el coste de tales prestaciones, efectuadas entre sujetos pasivos, está

comprendido dentro del precio de los bienes. El legislador comunitario ha considerado por tanto que, en la medida en que el destinatario de la prestación vende habitualmente las mercancías o presta los servicios objeto de la publicidad en el Estado en el que tiene su sede, percibiendo allí el correspondiente IVA sobre el consumidor final, debería pagar en dicho Estado el propio IVA cuya base imponible es la prestación de publicidad. Esta justificación constituye uno de los elementos que han de tomarse en consideración a efectos de interpretar el término "prestaciones de publicidad" que figura en la letra e) del apartado 2 del artículo 9 de la Sexta Directiva.

14 Procede hacer constar que el concepto de publicidad implica necesariamente la difusión de un mensaje destinado a informar a los consumidores acerca de la existencia y cualidades de un producto o de un servicio, a fin de incrementar sus ventas; aunque la difusión de ese mensaje se lleve a cabo habitualmente a través de palabras, de escritos y/o de imágenes, por medio de la prensa, la radio y/o la televisión, también puede llevarse a cabo mediante la utilización, parcial o incluso exclusiva, de otros medios.

15 A efectos de determinar, en caso de utilización exclusiva de otros medios, si la operación de que se trata constituye una prestación de publicidad en el sentido de la letra e) del apartado 2 del artículo 9 de la Sexta Directiva, deberán tenerse en cuenta, en cada caso, todas las circunstancias que rodeen dicha prestación. Existirá una de esas circunstancias, que permita calificar como "publicidad" a una prestación, cuando los medios utilizados hayan sido proporcionados por una agencia de publicidad. No obstante, este carácter del que presta el servicio no constituye un requisito indispensable para poder calificarlo como publicidad. En efecto, no puede excluirse que una prestación de publicidad pueda efectuarse por una empresa que no se dedique exclusivamente, ni siquiera principalmente, a la publicidad, por más que tal supuesto resulte poco probable.

16 Así pues, será suficiente con que una operación de promoción, como la venta de mercancías a precio reducido, la distribución gratuita de productos, la prestación de servicios a precio reducido o gratuitamente, o la organización de un cóctel o de un banquete, implique la transmisión de un mensaje destinado a informar al público acerca de la existencia y cualidades del producto o servicio que sea objeto de la referida operación de promoción, a fin de incrementar sus ventas, para que se la pueda calificar de prestación de publicidad en el sentido de la letra e) del apartado 2 del artículo 9 de la Sexta Directiva.

17 De lo anterior se deduce que el régimen fiscal español, en la medida en que excluye del concepto de prestaciones de publicidad a las operaciones de promoción, aun cuando respondan a los criterios enunciados más arriba, resulta contrario a la letra e) del apartado 2 del artículo 9 de la Sexta Directiva.

18 Según el Gobierno español, aun cuando el Tribunal de Justicia hubiera de desestimar su tesis sobre la interpretación de la letra e) del apartado 2 del artículo 9 de la Sexta Directiva, no podría declarar que España ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud del Derecho comunitario, puesto que las Instituciones comunitarias competentes no definieron de modo suficiente los términos de la disposición objeto de litigio.

19 No puede acogerse esta argumentación. A este respecto, es preciso señalar que el recurso por incumplimiento tiene carácter objetivo y que, en el marco de tal recurso, incumbe al Tribunal de Justicia declarar si se ha producido o no el incumplimiento que se imputa (véanse las sentencias de 21 de junio de 1988, Comisión/Irlanda, 415/85, Rec. p. 3097, apartado 9, y Comisión/Reino Unido, 416/85, Rec. p. 3127, apartado 9). El hecho de que un incumplimiento sea el resultado de una interpretación incorrecta de las disposiciones comunitarias por un Estado miembro no es óbice para que el Tribunal de Justicia declare que existe tal incumplimiento.

20 De las precedentes consideraciones se deduce que el Reino de España ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud de la Sexta Directiva, especialmente de la letra e) del

apartado 2 de su artículo 9, y del Tratado, al instituir y mantener en vigor un régimen fiscal en materia de IVA aplicable a las prestaciones de publicidad que excluye de este concepto a las operaciones de promoción, aun cuando éstas impliquen la transmisión de un mensaje destinado a informar a los consumidores acerca de la existencia y cualidades del producto o servicio que sea objeto de promoción, a fin de incrementar sus ventas.

Decisión sobre las costas

Costas

21 A tenor del apartado 2 del artículo 69 del Reglamento de Procedimiento, la parte que pierda el proceso será condenada en costas, si así lo hubiera solicitado la otra parte. Por haber sido desestimados los motivos formulados por el Reino de España, procede condenarlo en costas.

Parte dispositiva

En virtud de todo lo expuesto,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA

decide:

1) Declarar que el Reino de España ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud 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 relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios ° Sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido: base imponible uniforme, especialmente de la letra e) del apartado 2 de su artículo 9, y del Tratado CEE, al instituir y mantener en vigor un régimen fiscal en materia de IVA aplicable a las prestaciones de publicidad que excluye de este concepto a las operaciones de promoción, aun cuando éstas impliquen la transmisión de un mensaje destinado a informar a los consumidores acerca de la existencia y cualidades del producto o servicio que sea objeto de promoción, a fin de incrementar sus ventas.

2) Condenar en costas al Reino de España.