

CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL
SR. CARL OTTO LENZ

presentadas el 20 de enero de 1994 *

*Señor Presidente,
Señores Jueces,*

A. Introducción

1. Mediante la presente resolución de remisión, el *Gerechtshof te Leeuwarden* pregunta por el significado del concepto «prestaciones de servicios a título oneroso» contenida en el artículo 2 de la Sexta Directiva relativa al IVA.¹ Esta disposición establece, entre otras cosas, lo siguiente:

«Estarán sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido:

1 a. Las [...] prestaciones de servicios realizadas a título oneroso en el interior del país por un sujeto pasivo que actúe como tal;

[...]

2. En el procedimiento que dio lugar a la remisión, el Sr. Tolsma, parte demandante, recurre contra una liquidación mediante la cual el *Inspecteur der Omzetbelasting* (Inspector del Impuesto sobre el Volumen de Negocios; en lo sucesivo, «*Inspecteur*»), parte demandada, había exigido el pago de determinada cantidad en concepto de Impuesto sobre el Volumen de Negocios correspondiente a la actividad del demandante como organillero.

3. El demandante interpreta música con un organillo en la vía pública y pide al mismo tiempo una «remuneración» a los viandantes haciendo sonar un platillo.

4. En el procedimiento principal el demandante alegó, en apoyo de su demanda, que no prestaba sus servicios a título oneroso, puesto que no exigía ninguna «contraprestación/remuneración». Las aportaciones recibidas siempre se hicieron de forma voluntaria.

5. El *Inspecteur* alegó, por el contrario, que el servicio sí se prestaba a título oneroso,

* Lengua original: alemán.

1 — Sexta 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 (DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54), modificada en último lugar mediante la Directiva 92/111/CEE del Consejo, de 14 de diciembre de 1992 (DO L 384, p. 47).

puesto que los viandantes que efectuaban una aportación lo hacían precisamente porque el sujeto pasivo les deleitaba con su música. Por consiguiente, existe una relación directa entre la prestación y la aportación obtenida, de manera que el servicio se prestaba a título oneroso. A este respecto es irrelevante que dicha aportación no hubiera sido convenida.

B. Definición de postura

7. I. Para responder estas cuestiones, considero importante aclarar, dentro de su contexto, el concepto de «prestaciones de servicios a título oneroso» en el sentido del artículo 2 de la Sexta Directiva.

6. En estas circunstancias el *Gerechthof te Leeuwarden* ha planteado las siguientes cuestiones prejudiciales:

8. Como parte del sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido, la Sexta Directiva se inscribe en el marco de la Primera Directiva.² El artículo 2 de esta última establece, en sus dos primeros párrafos, lo siguiente:

«1 a. ¿Debe considerarse que constituye una prestación de servicios realizada a título oneroso con arreglo al artículo 2 de la Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios, una actividad consistente en la interpretación de música en la vía pública cuando no se ha pactado una remuneración, pero sí se recibe una?»

«El principio del sistema común de impuestos sobre el valor añadido consiste en aplicar al comercio de bienes y servicios un *impuesto general sobre el consumo exactamente proporcional al precio* de los bienes y de los servicios, sea cual fuere el número de transacciones que se produzcan en el circuito de producción y distribución precedente a la fase de gravamen.

1 b. ¿Es relevante para responder a dicha pregunta que no se exija dicha remuneración pero sí se pida, aunque su importe no esté determinado ni pueda determinarse, y, sin embargo, pueda esperarse tal remuneración habida cuenta de la práctica usual?»

En cada transacción será exigible el impuesto sobre el valor añadido, liquidado sobre la

2 — Primera Directiva 67/227/CEE del Consejo, de 11 de abril de 1967, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios (DO 1967, 71, p. 1301; EE 09/01, p. 3).

base del *precio* del bien o del *servicio* gravados al tipo impositivo aplicable a dichos bienes y servicios, previa deducción del importe de las cuotas impositivas devengadas por el mismo impuesto que hayan gravado directamente el coste de los diversos elementos constitutivos del precio.»³

un precio o de un contravalor en el marco del sistema del Impuesto sobre el Valor Añadido»⁶ (*traducción provisional*).

9. Es precisamente este criterio el que se recoge, respecto a la base imponible, en el apartado 1 del artículo 11 A de la Sexta Directiva. Conforme a esta disposición, la base imponible está constituida por la «*contraprestación*»⁴ que quien realice la entrega o preste el servicio obtenga o vaya a obtener del comprador de los bienes, del destinatario de la prestación o de un tercero.

11. En este mismo sentido, el artículo 22 de la Sexta Directiva obliga al sujeto pasivo a presentar, entre otros, facturas o documentos similares, es decir, a documentar, a qué «*contraprestación*» tiene derecho con arreglo a los *acuerdos* estipulados.

10. Estos textos muestran que el sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido está vinculado a un *intercambio estipulado de prestaciones interdependientes* —entrega o prestación por una parte y contraprestación, por otra parte. En este sentido, el Tribunal de Justicia declaró en el asunto Hong-Kong Trade Development Council⁵ que

12. Por lo que se refiere al precepto que nos interesa, el apartado 1 del artículo 2, lo dispuesto en él respecto al ámbito de aplicación del impuesto debe interpretarse a la luz de estas consideraciones. En el citado asunto Hong-Kong Trade Development Council, el Tribunal de Justicia destacó la importancia de los preceptos de la base imponible para la interpretación del sistema del Impuesto sobre el Valor Añadido (asunto en el que, aunque existía un acuerdo, faltaba la contraprestación del destinatario del servicio). En dicha sentencia se declaró:

«las prestaciones a título gratuito se diferencian fundamentalmente de los hechos imponibles, que *presuponen la estipulación de*

«[Cuando las actividades económicas de los sujetos pasivos se efectúan] exclusivamente a título gratuito, no cabe incluirlas en el sistema del Impuesto sobre el Valor Añadido puesto que, conforme al artículo 8,⁷ en ellas no puede haber una base imponible.»⁸

6 — Apartado 10 de la sentencia; el subrayado es mío.

7 — Se trata del artículo 8 de la Segunda Directiva (DO 1967, 71, p. 1303; EE 09/01, p. 6). Este artículo es el antecesor del artículo 11 de la Sexta Directiva.

8 — Apartado 11 de la sentencia Hong-Kong Trade Development Council.

3 — El subrayado es mío.

4 — El subrayado es mío.

5 — Sentencia de 1 de abril de 1982 Hong-Kong Trade Development Council (89/81, Rec. p. 1277).

13. De estas consideraciones se deduce que, en contra de la opinión del Gobierno neerlandés, para que exista prestación de servicios «a título oneroso» no basta con que un particular (eventualmente sujeto pasivo) obtenga, de hecho, por su actividad unos ingresos y, por tanto, participe en la actividad económica. A pesar del indudablemente amplio ámbito de aplicación de la Sexta Directiva,⁹ al que se remite el Gobierno neerlandés, esta característica comprende en principio, habida cuenta de su contexto, sólo aquellas operaciones que contienen un elemento del intercambio contractual en el sentido citado.¹⁰

14. II. La jurisprudencia ha desarrollado actualmente algunos criterios que concretan ese principio:

— Entre el servicio prestado (que, en el presente asunto, sería la música interpretada) y la contraprestación recibida (en este asunto, las aportaciones de los viandantes) debe existir una relación directa.¹¹

Esta relación debe ser de tal naturaleza que, entre la magnitud del beneficio que le reporta al destinatario dicho servicio y la cuantía de la contraprestación pueda establecerse una conexión.¹²

— La contraprestación debe poder expresarse en dinero.¹³

— Debe reflejar un valor subjetivo,¹⁴ puesto que la base imponible constituye la contraprestación obtenida efectivamente y no un valor estimado con arreglo a criterios objetivos. Por consiguiente, una prestación por la que no se obtiene una contraprestación subjetiva, no constituye una prestación «a título oneroso».¹⁵

15. III. 1. Sobre esta base analizaré, en primer lugar, la cuestión planteada por el Gerechtshof te Leeuwarden con el número «1 a».

9 — Véase la sentencia de 4 de diciembre de 1990, Van Tiem (C-186/89, Rec. p. I-4363), apartado 17.

10 — No es preciso examinar aquí exhaustivamente si existen otras operaciones excepcionalmente equiparables a las mencionadas en el texto y, si es así, qué requisitos deben reunir para ello. En cualquier caso, en el presente asunto no cabe efectuar semejante equiparación: véanse los apartados 25 y ss., *infra*.

11 — Sentencias de 5 de febrero de 1981 Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats (102/86, Rec. p. 445), apartado 12; (154/80, de 8 de marzo de 1988, Apple and Pear Development Council Rec. p. 1443), apartado 11; (230/87, de 23 de noviembre de 1988, Naturally Yours Cosmetics Rec. p. 6365), apartado 11.

12 — Sentencia Apple and Pear Development Council (véase nota anterior), apartado 15.

13 — Sentencias Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats (nota 11), apartado 13, y Naturally Yours Cosmetics (nota 11), apartado 16.

14 — Véase el punto 23, *infra*.

15 — Sentencias Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats (nota 11), apartados 10 y 11; y Naturally Yours Cosmetics (nota 11), apartado 16.

16. En esta cuestión, el órgano jurisdiccional nacional supone que, en contrapartida de la «prestación» consistente en interpretar música en la vía pública, «no se ha acordado ninguna remuneración, pero sí se recibe una».

17. Considero que, en estas circunstancias, no se puede hablar de una prestación de servicios «a título oneroso». Efectivamente, a falta de un precio o de otro contravalor que pueda obedecer, de alguna forma, a un acuerdo sobre un intercambio,¹⁶ no existe *relación directa*¹⁷ entre la prestación y los ingresos obtenidos. Estos últimos se deben más bien a la *libre* decisión de algunos viandantes, de pagar una *cantidad cuyo importe ellos solos deciden*.

18. Esto se corresponde, por lo demás, con la circunstancia de que la propia «prestación» no ha sido definida contractualmente, ni su existencia ni su magnitud. La Comisión señala acertadamente que el demandante interpreta música voluntariamente y que puede suspender su actuación cuando lo

desea. Por su parte, el viandante puede decidir libremente cuánto tiempo desea permanecer en ese lugar y escuchar la música.¹⁸

19. Por los mismos motivos no se puede establecer la relación necesaria entre los beneficios que obtienen los viandantes de la actuación y el hecho e importe de su aportación.¹⁹ Las partes pueden decidir libremente, sin obligaciones contractuales, sobre todos los factores relevantes para dicha relación. Así, algunos viandantes, sin detenerse, pueden depositar una cantidad en el platillo del demandante; otros pueden oír su interpretación durante más tiempo sin efectuar ninguna aportación.

20. Estas consideraciones muestran, además, que la comparación efectuada por el Gobierno neerlandés con músicos que actúan conforme a unas estipulaciones contractuales con cada uno de los oyentes de entre el público no es pertinente. Efectivamente, en este supuesto la prestación y la contraprestación así como la relación entre ambas partes han sido fijadas mediante acuerdo, a diferencia de lo que sucede en el caso de autos.

18 — Conviene señalar al margen que, en estas circunstancias, también puede dudarse de la existencia de una «prestación de servicios». No obstante, del tenor y la sistemática de las cuestiones prejudiciales se deduce que el interés del órgano jurisdiccional remitente radica en la característica definida en el artículo 2 de la Sexta Directiva con las palabras «a título oneroso».

19 — Véanse la nota 12, *supra*, y el correspondiente texto.

16 — Véanse los puntos 7 a 13, *supra*.

17 — Véase el primer guión del punto 14, *supra*.

21. En contra del criterio mantenido por el Gobierno alemán, la «relación interna» necesaria entre ambas «prestaciones» tampoco se puede deducir del hecho de que los viandantes «sólo den dinero porque, anteriormente, se les ha interpretado música». Ciertamente, algunos viandantes pueden verse inducidos por la actuación del demandante, a ofrecerle alguna cantidad. Otros, que también estarían dispuestos, de todos modos, a ofrecer un donativo, se deciden quizás por una cantidad superior a la que ofrecerían si el demandante no interpretara música y se limitara a pedir dinero. Sin embargo, el demandante y los viandantes no definen la prestación y la contraprestación como elementos interdependientes de un intercambio. En estas circunstancias, lo determinante no son los motivos a los que obedece la mayor o menor inclinación de los demandantes a ofrecer un donativo.

22. Por consiguiente, cabe concluir que no se cumple el requisito de una «relación interna» en el sentido de la jurisprudencia.

23. Por lo demás, considero que las aportaciones efectuadas por los viandantes no constituyen un valor subjetivo (o una contraprestación subjetiva).²⁰ Efectivamente, no existe una relación (subjetiva) definida por las *partes*, entre prestación y

contraprestación. La contraprestación del beneficio obtenido por los viandantes sólo puede valorarse, si es que puede hacerse, atendiendo a criterios objetivos,²¹ lo cual, sin embargo, no basta, conforme a la jurisprudencia, para considerar cumplido el requisito de una prestación de servicios «a título oneroso».

24. Por todo ello, debe responderse a la cuestión «1 a» del *Gerechthof te Leeuwarden* en este sentido:

«Una actuación musical en la vía pública, respecto a la cual no se ha pactado una remuneración, pero se obtiene una aportación, no puede ser considerada como una prestación de servicios a título oneroso en el sentido del artículo 2 de la Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios.»

25. *III. 2.* Respecto a la cuestión prejudicial «1 b», ésta se distingue de la cuestión «1 a» por la presencia de un elemento fáctico

20 — Véase el tercer guión del punto 14, *supra*.

21 — Por ejemplo, basándose en la duración media de la audición de cada viandante, en la cuantía media de sus aportaciones, etc.

adicional. El órgano jurisdiccional remitente supone, a los fines de esa cuestión, que «una remuneración [...] se pida, aunque su importe no esté determinado ni pueda determinarse, y, sin embargo, pueda esperarse tal remuneración habida cuenta de la práctica usual». Analizando atentamente la pregunta, al mencionar este elemento adicional, el órgano jurisdiccional plantea la cuestión de si semejante supuesto puede equipararse al supuesto de una contraprestación estipulada.

usual». Si con ello pretende decir que la experiencia demuestra que puede contarse con un mayor o menor número de aportaciones, esto no tiene importancia alguna. Efectivamente, como se deduce del tenor de la cuestión, la magnitud de las aportaciones de los viandantes no está determinada ni puede determinarse. Por consiguiente, la práctica a la que se refiere el órgano jurisdiccional nacional no podría originar ninguna relación entre la actuación del demandante y las aportaciones de los viandantes, equiparable a la que existe en el supuesto de un intercambio estipulado de prestaciones.

26. En mi opinión, procede contestar negativamente esta cuestión, de forma que en nada cambia el análisis desarrollado anteriormente.

29. Lo mismo cabría decir si el órgano jurisdiccional nacional considera que, debido a un *uso social* «se puede esperar» de un viandante medio que responda a la petición del demandante con una aportación. Al no estar determinado el importe de la prestación, este hecho tampoco da lugar a una situación comparable con la de un intercambio de prestaciones acordado.

27. En primer lugar, el hecho de que se «pida» una «remuneración» confirma que no existe derecho a la misma. Por lo tanto, esta circunstancia no permite equiparar el presente asunto a un intercambio de prestaciones estipulado.

30. Por consiguiente, procede responder a la cuestión «1 b» en los siguientes términos:

28. No es completamente evidente lo que quiere decir el órgano jurisdiccional nacional cuando afirma que «puede esperarse tal remuneración habida cuenta de la práctica

«En esta medida es irrelevante que se pida una aportación y que, habida cuenta la práctica usual, pueda esperarse dicha aportación por un importe mayor o menor, pero, en cualquier caso, no determinado ni determinable.»

C. Conclusión

31. En resumen, propongo que se responda a las cuestiones del Gerechtshof te Leeuwarden de la manera siguiente:

- «1) Una actuación musical en la vía pública, respecto a la cual no se ha pactado ninguna remuneración, pero se obtiene una aportación, no puede ser considerada como una prestación de servicios a título oneroso en el sentido del artículo 2 de la Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios.
- 2) En esta medida es irrelevante que se pida una aportación y que, habida cuenta la práctica usual, pueda esperarse dicha aportación por un importe mayor o menor, pero, en cualquier caso, no determinado ni determinable.»