

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Sexta)
de 26 de septiembre de 1996 *

En el asunto C-327/94,

que tiene por objeto una petición dirigida al Tribunal de Justicia, con arreglo al artículo 177 del Tratado CE, por el Finanzgericht Köln (Alemania), destinada a obtener, en el litigio pendiente ante dicho órgano jurisdiccional entre

Jürgen Dudda

y

Finanzamt Bergisch Gladbach,

una decisión prejudicial sobre la interpretación de la letra c) 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 (Sala Sexta),

integrado por los Sres.: C.N. Kakouris (Ponente), Presidente de Sala; P.J.G. Kapteyn y J.L. Murray, Jueces;

* Lengua de procedimiento: alemán.

Abogado General: Sr. N. Fennelly;
Secretario: Sr. H. von Holstein, Secretario adjunto;

consideradas las observaciones escritas presentadas:

- En nombre del Gobierno alemán, por los Sres. Ernst Röder, Ministerialrat del Bundesministerium für Wirtschaft, y Bernd Kloke, Oberregierungsrat del mismo Ministerio, en calidad de Agentes;
- en nombre del Gobierno italiano, por el Sr. Umberto Leanza, jefe del servizio del contenzioso diplomatico del ministero degli Affari esteri, en calidad de Agente, asistido por el Sr. Maurizio Fiorilli, avvocato dello Stato;
- en nombre de la Comisión de las Comunidades Europeas, por el Sr. Jürgen Grunwald, miembro del Servicio Jurídico, en calidad de Agente;

habiendo considerado el informe para la vista;

oídas las observaciones orales de las partes, expuestas en la vista de 7 de marzo de 1996;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 25 de abril de 1996;

dicta la siguiente

Sentencia

- 1 Mediante resolución de 17 de octubre de 1994, recibida en el Tribunal de Justicia el 12 de diciembre siguiente, el Finanzgericht Köln planteó, con arreglo al artículo 177 del Tratado CE, dos cuestiones prejudiciales sobre la interpretación de la

letra c) 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 Dichas cuestiones se suscitaron en el marco de un litigio entre el Sr. Dudda y el Finanzamt Bergisch Gladbach (en lo sucesivo, «Finanzamt») que versaba acerca del pago del Impuesto sobre el Volumen de Negocios por las prestaciones que realizó fuera de Alemania.

3 El apartado 1 del artículo 9 de la Sexta Directiva establece la norma general siguiente:

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

4 El primer guión de la letra c) del apartado 2 del artículo 9 prevé:

«el lugar de las prestaciones de servicio que tengan por objeto

— actividades culturales, artísticas, deportivas, científicas, docentes o similares, incluidas las de los organizadores de las mismas, así como, llegado el caso, las prestaciones de los servicios accesorios propios de dichas actividades;

[...]

será el lugar en que estas prestaciones sean materialmente realizadas».

- 5 En Alemania, la Umsatzsteuergesetz (Ley del Impuesto sobre el Volumen de Negocios; en lo sucesivo, «UStG»), contiene una disposición análoga a la del apartado 1 del artículo 9 de la Sexta Directiva así como una disposición relativa a «las prestaciones artísticas, recreativas o similares, incluidas las prestaciones de los organizadores», que es semejante a la del primer guión de la letra c) del apartado 2 del artículo 9 de la Sexta Directiva.
- 6 En el marco de su empresa, el Sr. Dudda presta servicios técnicos en el ámbito de la acústica, en particular, la sonorización de conciertos y de manifestaciones similares. La sede de su empresa está en Alemania; en cambio, gran parte de las manifestaciones en las que él presta sus servicios técnicos de sonido tienen lugar en el extranjero, algunas de ellas en otros Estados miembros de la Unión Europea.
- 7 De la resolución de remisión se deduce que el Sr. Dudda recibe siempre el encargo de trabajo del organizador de un espectáculo. La labor del Sr. Dudda consiste esencialmente en proporcionar el soporte técnico de sonido del espectáculo de que se trate. Para ello, determina en primer lugar los aparatos técnicos de sonido que son necesarios y el modo en que deben emplearse para conseguir en cada caso una sonorización óptima o ciertos efectos acústicos. En determinados espectáculos, en particular, en el caso de los proyectos «Klangwolke» (nube de sonido), los elementos acústicos deben sincronizarse con otros efectos (por ejemplo, efectos de luz, representaciones con rayos láser, fuegos artificiales). El Sr. Dudda pone a disposición del organizador, a título oneroso, el material necesario, según su apreciación, así como los operadores; los equipos utilizados proceden, en parte, de su empresa y, en parte, son alquilados a otros empresarios. El Sr. Dudda realiza, con la ayuda de sus colaboradores, la instalación, el ajuste y manejo de los dispositivos técnicos de sonido utilizados y percibe, por el conjunto de sus prestaciones, una remuneración unitaria del organizador.
- 8 El Finanzamt sometió al Impuesto sobre el Volumen de Negocios las remuneraciones percibidas por el Sr. Dudda por los espectáculos realizados en 1985 y 1986 fuera de Alemania. Tras una reclamación infructuosa, el Sr. Dudda recurrió contra la decisión del Finanzamt ante el órgano jurisdiccional de remisión.

- 9 El Sr. Dudda sostiene que las prestaciones objeto de litigio constituyen prestaciones «artísticas, recreativas o similares» a efectos de la UStG y que cualquier otra interpretación sería contraria a la letra c) del apartado 2 del artículo 9 de la Sexta Directiva. Dado que las citadas prestaciones fueron realizadas materialmente fuera de Alemania, no son imponibles en dicho Estado.
- 10 En cambio, el Finanzamt alega que las prestaciones controvertidas no pueden calificarse de artísticas, recreativas o similares. El lugar de las prestaciones es, pues, el definido por la norma general, a saber, el lugar en que esté situada la sede del prestador del servicio. Por consiguiente, a su juicio, son imponibles en Alemania.
- 11 El Finanzgericht Köln estima que las prestaciones objeto de litigio no deben ser consideradas como prestaciones «artísticas» o «recreativas» o «similares» en el sentido de la legislación alemana. Dicho órgano jurisdiccional opina, no obstante, que de la letra c) del apartado 2 del artículo 9 de la Sexta Directiva podría deducirse una interpretación diferente debido, especialmente, a que esta disposición se refiere también a las «prestaciones de los servicios accesorios» de las actividades culturales, artísticas, etc., o similares.
- 12 Por considerar que es preciso efectuar una interpretación de la letra c) del apartado 2 del artículo 9 de la Sexta Directiva para resolver el litigio que se somete a su conocimiento, el Finanzgericht Köln decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las cuestiones prejudiciales siguientes:
- «a) ¿Ejerce una actividad de las contempladas en la letra c) del apartado 2 del artículo 9 de la Sexta Directiva un empresario que, en manifestaciones artísticas o recreativas realiza las tareas técnicas de sonido cuando su misión consiste:
- en ajustar la selección y manejo de los aparatos empleados a las condiciones acústicas que concurren y a los efectos de sonido proyectados
- y
- a aportar los aparatos necesarios y los operadores indispensables?

b) ¿Puede afectar a la respuesta que se dé a la cuestión a) el hecho de que el empresario se haya encargado, además, de sincronizar los efectos de sonido que ha de conseguir con determinados efectos ópticos, producidos por otros empresarios?»

Sobre la primera cuestión

- 13 Mediante esta cuestión, el órgano jurisdiccional nacional pide que se dilucide si el primer guión de la letra c) del apartado 2 del artículo 9 de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que esta disposición es aplicable a la actividad de un empresario que efectúa la sonorización de manifestaciones artísticas o recreativas ajustando la selección y manejo de los aparatos empleados a las condiciones acústicas que concurren y a los efectos de sonido proyectados y que aporta los aparatos necesarios y los operadores indispensables.
- 14 El Gobierno alemán observa que dicha actividad no está comprendida dentro del ámbito de aplicación de primer guión de la letra c) del apartado 2 del artículo 9 sino del del apartado 1 del artículo 9 de la Sexta Directiva. Expone, al respecto, que, al constituir una excepción con relación a la segunda, la primera de estas disposiciones debe interpretarse en sentido estricto y que, por consiguiente, en caso de que se susciten serias dudas sobre su aplicabilidad, la norma de base enunciada en el apartado 1 del artículo 9 debe aplicarse con carácter prioritario.
- 15 En el presente caso, existen cuando menos serias dudas sobre si el primer guión de la letra c) del apartado 2 del artículo 9 de la Sexta Directiva es aplicable a las prestaciones descritas en la primera cuestión. En efecto, las prestaciones de que se trata permiten el desarrollo de actividades artísticas o recreativas sin que por ello constituyan, a efectos de esta disposición, actividades artísticas, recreativas o actividades similares, dada la falta del elemento de creación cultural.
- 16 Respecto a la cuestión de si tales prestaciones pueden considerarse como accesorias de actividades artísticas o recreativas, el Gobierno federal considera que existen dos

posibles interpretaciones del término «accesorias». De acuerdo con la primera, se trata de prestaciones accesorias de la persona que presta el servicio principal (por ejemplo, todas las prestaciones efectuadas por un artista que son accesorias de su prestación artística principal); de acuerdo con la segunda, se trata de prestaciones accesorias del objeto de la prestación principal (por ejemplo, cualquier prestación accesoria de la actividad artística principal, con independencia de la persona que la realiza).

- 17 El Gobierno alemán aboga por la primera interpretación. Invoca, a este respecto, la finalidad de la letra c) del apartado 2 del artículo 9, que es fijar a efectos fiscales, por razones de simplificación, un lugar único para todas las actividades accesorias de la prestación principal de los artistas, deportistas, etc., en el marco de un espectáculo. Este enfoque permite resolver el problema de la evasión fiscal de los prestadores de servicios que se caracterizan por una gran movilidad, como los artistas, que pueden desplazar fácilmente la sede o el establecimiento desde el que operan a países que constituyen paraísos fiscales.

- 18 Por el contrario, la segunda interpretación engendraría un riesgo de evasión y de abusos por parte de los prestadores de servicios cuya actividad no se caracteriza por la movilidad, que poseen su sede o un establecimiento permanente en un Estado miembro, pero que prestan sus servicios en otro Estado miembro. En efecto, sería difícil controlar tales prestaciones, efectuadas en diversos Estados miembros. Así, en el asunto principal, nada demuestra que el Sr. Dudda haya pagado efectivamente el Impuesto sobre el Volumen de Negocios en los Estados miembros en los que han tenido lugar los espectáculos de que se trata. Por consiguiente, sería más sencillo que el Impuesto sobre el Volumen de Negocios fuera recaudado en el Estado miembro en el que se haya establecido tal prestador de servicios.

- 19 Por último, la interpretación preconizada es también corroborada por el primer guión de la letra c) del apartado 2 del artículo 9, que utiliza la expresión «llegado el caso». Esta expresión sería superflua si la segunda interpretación fuera correcta, porque, en tal supuesto, cualquier servicio prestado por un tercero y que guardara

alguna relación con la prestación principal, especialmente artística o recreativa, estaría comprendida, en tanto que prestación accesoria, dentro del ámbito de aplicación de la disposición considerada.

20 Procede recordar, a este respecto, que, en lo que se refiere a la relación entre los apartados 1 y 2 del artículo 9 de la Sexta Directiva, el Tribunal de Justicia ha precisado ya que el apartado 2 del artículo 9 indica toda una serie de conexiones específicas, mientras que el apartado 1 establece a este respecto una regla de carácter general. El objetivo de estas disposiciones es evitar, por una parte, los conflictos de competencia, que pueden dar lugar a casos de doble imposición, y, por otra, la no imposición de rentas, como destaca el apartado 3 del artículo 9, si bien solamente para situaciones específicas (sentencia de 4 de julio de 1985, Berkholz, 168/84, Rec. p. 2251, apartado 14).

21 De lo anterior se deduce que, en lo que atañe a la interpretación del artículo 9, el apartado 1 no prevalece sobre el apartado 2 de esta disposición. En cada situación hay que preguntarse si ésta se rige por uno de los supuestos mencionados en el apartado 2 del artículo 9; en su defecto, es aplicable el apartado 1.

22 Procede, pues, determinar el ámbito de aplicación del apartado 2 del artículo 9 a la luz de su finalidad, que se desprende del séptimo considerando de la Directiva, el cual reza como sigue:

«la determinación del lugar de las operaciones imponibles ha provocado conflictos de competencia entre los Estados miembros, en especial por lo que se refiere a la entrega de bienes para su montaje y a las prestaciones de servicios; [...] 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».

- 23 Así pues, el apartado 2 del artículo 9 de la Sexta Directiva está destinado, en su conjunto, a establecer un régimen especial para prestaciones de servicios efectuadas entre sujetos pasivos y cuyo costo entra en el precio de los bienes.
- 24 Una finalidad similar subyace, asimismo, en el primer guión de la letra c) del apartado 2 del artículo 9 de la Sexta Directiva, que fija como lugar de las prestaciones de servicios que tengan por objeto actividades, en particular, artísticas o recreativas, así como actividades accesorias de las mismas, el lugar en que estas prestaciones son materialmente realizadas. El legislador comunitario ha considerado que, en la medida en que la persona presta sus servicios en el Estado en que tales prestaciones son materialmente realizadas y que el organizador del espectáculo percibe en ese mismo Estado el IVA destinado a gravar al consumidor final, el IVA que tiene como base imponible todas estas prestaciones cuyo costo entra en el precio de la prestación global abonada por el consumidor final debía pagarse a dicho Estado y no a aquel en el que esté situada la sede de la actividad económica del prestador.
- 25 En cuanto a los criterios por los cuales una prestación determinada debe considerarse regida por el primer guión de la letra c) del apartado 2 del artículo 9, procede destacar que no se exige un nivel artístico especial y que están comprendidas dentro del ámbito de aplicación de esta disposición no sólo las prestaciones que tienen por objeto actividades artísticas o recreativas, sino también aquellas que tienen por objeto actividades simplemente similares.
- 26 Cuando el carácter artístico o recreativo de la actividad principal no se discute, como ocurre en la situación objeto de la primera cuestión, queda por examinar si una prestación como la controvertida en el litigio principal constituye una prestación de servicios accesoria a efectos del primer guión de la letra c) del apartado 2 del artículo 9 de la Sexta Directiva.
- 27 Procede precisar, en lo que a esto se refiere, que, en atención a las afirmaciones realizadas en los apartados 24 y 25 de la presente sentencia, se deben considerar como prestaciones de servicios accesorias de una actividad, en particular, artística o recreativa, todas las prestaciones que, sin constituir por sí mismas una actividad de este tipo, son una condición necesaria para su realización.

- 28 Se trata, pues, de prestaciones que son accesorias de la actividad principal considerada objetivamente, con independencia de la persona que las realiza.
- 29 Esta interpretación es corroborada por la redacción del primer guión de la letra c) del apartado 2 del artículo 9 de la Sexta Directiva, que se refiere a prestaciones de servicios accesorias de las actividades artísticas o recreativas, sin hacer mención alguna de las personas que ejercen las actividades de que se trata.
- 30 Por otra parte, la expresión «llegado el caso» no contradice esta interpretación, en la medida en que se limita a indicar que no siempre existe una actividad accesoria junto a una actividad artística o recreativa principal.
- 31 De lo que antecede resulta que, cuando la prestación de un servicio de sonorización de una manifestación artística o recreativa constituye una condición necesaria para la realización de esta manifestación, debe ser considerada como una prestación accesoria a efectos del primer guión de la letra c) del apartado 2 del artículo 9 de la Sexta Directiva.
- 32 La cuestión del riesgo de evasión fiscal y de abusos por parte de los prestadores de tales servicios que, si bien han establecido la sede de su actividad económica en un Estado miembro, prestan sus servicios en otro Estado miembro distinto, no puede abocar a una interpretación diferente. Por otra parte, como precisó la Comisión durante la vista y como ha señalado el Abogado General en los puntos 24 y 45 de sus conclusiones, el artículo 21 y el apartado 7 del artículo 22 de la Sexta Directiva permiten a las administraciones tributarias de los Estados miembros tomar las medidas necesarias para hacer frente al citado riesgo.

- 33 Procede, pues, responder a la primera cuestión que el primer guión de la letra c) del apartado 2 del artículo 9 de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que es aplicable a la actividad de un empresario que efectúa la sonorización de manifestaciones artísticas o recreativas ajustando la selección y manejo de los aparatos empleados a las condiciones acústicas que concurren y a los efectos de sonido proyectados y que aporta los aparatos necesarios y los operadores indispensables siempre que la prestación de dicho empresario constituya una condición necesaria para la realización de la prestación artística o recreativa principal.

Sobre la segunda cuestión

- 34 De la resolución de remisión se desprende que el Sr. Dudda alegó ante el órgano jurisdiccional nacional que las prestaciones de servicios realizadas en relación con los programas «Klangwolke», durante los cuales los efectos acústicos debían sincronizarse con determinados efectos ópticos, constituían en sí mismas prestaciones recreativas.
- 35 A la vista del contexto descrito, el órgano jurisdiccional nacional planteó su segunda cuestión.
- 36 Procede destacar, a este respecto, que la cuestión de si la sincronización de los efectos sonoros creados por un empresario con determinados efectos ópticos producidos por otros empresarios constituye en sí misma una prestación recreativa más que una actividad accesoria de una actividad recreativa debe ser apreciada por el órgano jurisdiccional nacional. No obstante, esta cuestión es irrelevante ya que todas estas prestaciones están comprendidas dentro del ámbito de aplicación de la misma disposición, esto es, del primer guión de la letra c) del apartado 2 del artículo 9 de la Sexta Directiva.

- 37 Por consiguiente, procede responder a la segunda cuestión que el hecho de que el empresario se haya encargado, además, de sincronizar los efectos de sonido que ha de conseguir con determinados efectos ópticos producidos por otros empresarios no puede afectar a la respuesta que se dé a la primera cuestión.

Costas

- 38 Los gastos efectuados por los Gobiernos alemán e italiano, así como por la Comisión de las Comunidades Europeas, que han presentado observaciones ante este Tribunal de Justicia, no pueden ser objeto de reembolso. Dado que el procedimiento tiene, para las partes en el litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional nacional, corresponde a éste resolver sobre las costas.

En virtud de todo lo expuesto,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Sexta)

pronunciándose sobre las cuestiones planteadas por el Finanzgericht Köln mediante resolución de 17 de octubre de 1994, declara:

- 1) El primer guión de la letra c) 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, debe interpretarse en el sentido de que es aplicable a la actividad de un empresario que efectúa la sonorización de manifestaciones artísticas o recreativas ajustando la selección y manejo de los aparatos empleados a las condiciones acústicas que concurren y a los efectos de sonido proyectados y que aporta los aparatos

necesarios y los operadores indispensables siempre que la prestación de dicho empresario constituya una condición necesaria para la realización de la prestación artística o recreativa principal.

- 2) El hecho de que el empresario se haya encargado, además, de sincronizar los efectos de sonido que ha de conseguir con determinados efectos ópticos producidos por otros empresarios no puede afectar a la respuesta que se dé a la primera cuestión.

Kakouris

Kapteyn

Murray

Pronunciada en audiencia pública en Luxemburgo, a 26 de septiembre de 1996.

El Secretario

El Presidente de la Sala Sexta

R. Grass

C.N. Kakouris