

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Quinta)
de 15 de marzo de 2001 *

En el asunto C-108/00,

que tiene por objeto una petición dirigida al Tribunal de Justicia, con arreglo al artículo 234 CE, por el Conseil d'État (Francia), destinada a obtener, en el litigio pendiente ante dicho órgano jurisdiccional entre

Syndicat des producteurs indépendants (SPI)

y

Ministère de l'Économie, des Finances et de l'Industrie,

una decisión prejudicial sobre la interpretación del artículo 9, apartado 2, letra e), de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta

* Lengua de procedimiento: francés.

Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme (DO L 145 p. 1; EE 09/01, p. 54)

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Quinta),

integrado por los Sres. A. La Pergola, Presidente de Sala; M. Wathelet, D.A.O. Edward, P. Jann (Ponente) y L. Sevón, Jueces;

Abogado General: Sr. F.G. Jacobs;
Secretaria: Sra. D. Louterman-Hubeau, jefa de división;

consideradas las observaciones escritas presentadas:

- en nombre del Syndicat des producteurs indépendants (SPI), por M^e C. Clément, avocat;
- en nombre del Gobierno francés, por la Sra. K. Rispal-Bellanger y el Sr. S. Seam, en calidad de agentes;
- en nombre de la Comisión de las Comunidades Europeas, por el Sr. E. Traversa y la Sra. H. Michard, en calidad de agentes;

habiendo considerado el informe para la vista;

oídas las observaciones orales del Syndicat des producteurs indépendants (SPI), del Gobierno francés y de la Comisión, expuestas en la vista de 9 de noviembre de 2000;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 14 de diciembre de 2000;

dicta la siguiente

Sentencia

1 Mediante resolución de 9 de febrero de 2000, recibida en el Tribunal de Justicia el 23 de marzo siguiente, el Conseil d'État planteó, con arreglo al artículo 234 CE, una cuestión prejudicial sobre la interpretación del artículo 9, apartado 2, letra e), 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 Dicha cuestión se suscitó en el marco de un recurso de anulación interpuesto por el Syndicat des producteurs indépendants (SPI) (en lo sucesivo, «SPI»), asociación profesional de productores cinematográficos, contra una circular administrativa del ministère de l'Économie, des Finances et de l'Industrie relativa al lugar de

conexión de los servicios de publicidad para la aplicación del impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «IVA»).

La normativa comunitaria

- 3 El séptimo considerando de la Sexta Directiva establece:

«Considerando que 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; que 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».

- 4 En consonancia con el objetivo indicado en dicho considerando, el artículo 9, apartado 1, de la Sexta Directiva dispone:

«Los servicios se considerarán prestados en el lugar donde esté situada la sede de la actividad económica de quien los preste o en el lugar donde este último posea

un establecimiento permanente desde el que se haga la prestación de servicios o, en defecto de la sede o el establecimiento mencionados, el lugar de su domicilio o residencia habitual.»

- 5 El artículo 9, apartado 2, de la Sexta Directiva establece una serie de excepciones a dicho principio. En lo relativo a las prestaciones de publicidad, 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;

[...]»

La legislación y la práctica administrativa nacionales

- 6 El Derecho francés se adaptó al artículo 9, apartado 2, de la Sexta Directiva, mediante el artículo 259 B del code général des impôts. A tenor de esta disposición nacional:

«No obstante lo dispuesto en el artículo 259, se entenderán realizadas en Francia las siguientes prestaciones de servicios, cuando se efectúen por un prestador establecido fuera de Francia y cuando el destinatario sea un sujeto pasivo del impuesto sobre el valor añadido que tenga en Francia la sede de su actividad económica o un establecimiento permanente para el cual se preste el servicio o, en su defecto, cuando su domicilio o su residencia habitual se hallen en dicho país:

[...]

- 3) los servicios de publicidad;

[...]

No se considerará situado en Francia el lugar de prestación de dichos servicios, aunque el prestador esté establecido en dicho país, cuando el destinatario esté establecido fuera de la Comunidad Europea o sea un sujeto pasivo del impuesto sobre el valor añadido en otro Estado miembro de la Comunidad.»

- 7 El artículo 259 B del code général des impôts fue desarrollado en virtud de una circular administrativa de 5 de noviembre de 1998 (*Bulletin officiel des impôts* n° 3 A-8-98, de 13 de noviembre de 1998; en lo sucesivo, «circular de 5 de noviembre de 1998»). Dicha circular establece en el punto III:

«Los servicios de publicidad se prestan directamente a un anunciante sujeto pasivo.

Según el séptimo considerando de la Sexta Directiva, la fijación como lugar en que se someten a gravamen las prestaciones de publicidad de aquel 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 en el precio de los bienes. En la medida en que el destinatario vende habitualmente las mercancías o presta los servicios objeto de la publicidad en el Estado en que tiene su sede, percibiendo allí el correspondiente IVA sobre el consumidor final, debe pagar en dicho Estado tal impuesto cuya base imponible es el servicio de publicidad [...]

En consecuencia, para la aplicación del artículo 259 B del code général des impôts, constituyen servicios de publicidad las operaciones cuyo objetivo consiste en promover la venta de bienes o de servicios y que se prestan directamente por el prestador de servicios a un anunciante sujeto pasivo.

Por consiguiente, el servicio debe prestarse y ser facturado al anunciante.»

El litigio y la cuestión prejudicial

- 8 El SPI es una asociación profesional establecida en Francia, que representa a los productores cinematográficos, incluidos los productores de películas publicitarias. De los autos se desprende que la contabilidad de algunos de sus miembros fue objeto de comprobación, lo que dio lugar a algunos litigios con la administración tributaria francesa. Dichos litigios se refieren a la interpretación que debe darse al concepto de servicio de publicidad para la determinación del lugar de conexión fiscal, de conformidad con la Sexta Directiva.

- 9 En efecto, sobre la base de la circular de 5 de noviembre de 1998, las autoridades tributarias francesas consideran que los productores de películas publicitarias prestan servicios de publicidad, en el sentido del artículo 9, apartado 2, letra e), de la Sexta Directiva, cuando facturan directamente esas prestaciones a los anunciantes, pero no cuando las facturan a agencias de publicidad que, a su vez, las facturan a los anunciantes. De ello se desprende que, cuando el servicio se presta a través de una agencia de publicidad, dichas autoridades tributarias no admiten la exención del IVA de que gozan, en principio, los productores cinematográficos cuando el destinatario del servicio está establecido en el extranjero.

- 10 El SPI considera que dicha práctica administrativa es contraria a lo dispuesto en la Sexta Directiva. Por ello, interpuso ante el Conseil d'État un recurso de anulación contra la circular de 5 de noviembre de 1998.

- 11 Por considerar que la respuesta al motivo de anulación invocado por el SPI depende de la interpretación del concepto de servicios de publicidad, en el sentido de la Sexta Directiva, el Conseil d'État decidió suspender las actuaciones y plantear al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial:

«En el caso de operaciones cuya finalidad consista en promover la venta de bienes o servicios, ¿se consideran servicios de publicidad como los mencionados en el artículo 9, apartado 2, letra e), de la Directiva 77/388/CEE, de 17 de mayo de 1977, únicamente los servicios prestados directamente y facturados por el prestador de servicios a un anunciante sujeto pasivo, con exclusión de los servicios de la misma naturaleza prestados indirectamente al anunciante y facturados a un tercero, el cual los factura nuevamente a este último?»

Sobre la cuestión prejudicial

- 12 Mediante esta cuestión, el órgano jurisdiccional nacional pide que se dilucide si el artículo 9, apartado 2, letra e), segundo guión, de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que se aplica no sólo a los servicios de publicidad prestados directamente y facturados por el prestador de servicios a un anunciante sujeto pasivo, sino también a los servicios prestados indirectamente al anunciante y facturados a un tercero que los factura nuevamente al anunciante.
- 13 El Gobierno francés alega que los servicios prestados indirectamente al anunciante no están comprendidos en el ámbito de aplicación del artículo 9, apartado 2, letra e), segundo guión, de la Sexta Directiva. A su juicio, como excepción a la regla contenida en el artículo 9, apartado 1, de la Sexta Directiva, dicha disposición debe interpretarse en sentido estricto. Sostiene que hacer depender el régimen aplicable a una operación determinada únicamente de la

finalidad de ésta, sin tener en cuenta la existencia de relaciones contractuales entre el prestador y el anunciante, equivaldría a incluir en el ámbito de aplicación del artículo 9, apartado 2, letra e), segundo guión, operaciones de todo tipo realizadas para una empresa, tanto si se trata de una agencia de publicidad como si no, al objeto de que esta última preste servicios a un anunciante. Considera que ello daría lugar a una interpretación extremadamente amplia que llevaría a incluir un número indeterminado de operaciones.

- 14 Por el contrario, a juicio del SPI y de la Comisión, el artículo 9, apartado 2, letra e), segundo guión, de la Sexta Directiva se aplica asimismo a los servicios prestados indirectamente al anunciante. Sostienen que para determinar el lugar de imposición, esta disposición se basa en la naturaleza de la prestación, único criterio aplicable, y no en la condición del prestador o del destinatario de la prestación. En efecto, indican que en el texto de dicha disposición nada permite deducir que debe existir una relación contractual directa entre el prestador de servicios y el anunciante. Alegan que los servicios de publicidad no son servicios que, por su naturaleza, hayan de ser prestados siempre directamente a los clientes finales. Consideran que al establecer el requisito de que los servicios de publicidad se presten directamente al anunciante, la circular de 5 de noviembre de 1998 lleva a excluir de este ámbito la utilización de subcontratantes establecidos en otros Estados miembros.
- 15 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 (sentencia de 4 de julio de 1985, Berkholz, 168/84, Rec. p. 2251, apartado 14, y de 26 de septiembre de 1996, Dudda, C-327/94, Rec. p. I-4595, apartado 20).
- 16 De lo anterior el Tribunal de Justicia ha deducido que, en lo que atañe a la interpretación del artículo 9 de la Sexta Directiva, 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 artículo 9, apartado 2; de lo contrario, es aplicable el apartado 1 (sentencia Dudda, antes citada, apartado 21).

- 17 En consecuencia, procede desestimar la alegación del Gobierno francés según la cual, como excepción a la regla, el artículo 9, apartado 2, letra e), segundo guión, de la Sexta Directiva debe ser interpretado en sentido estricto.

- 18 Asimismo se desprende de los apartados 22 y 23 de la sentencia Dudda, antes citada, que el ámbito de aplicación del artículo 9, apartado 2, de la Sexta Directiva debe determinarse a la luz de su finalidad, que se desprende de su séptimo considerando, a saber, establecer un régimen especial en lo relativo a ciertas prestaciones de servicios efectuadas entre sujetos pasivos y cuyo costo entre en el precio de los bienes.

- 19 De ello resulta que dicha disposición debe interpretarse en el sentido de que adopta como criterio de conexión la naturaleza de la prestación de servicios como tal.

- 20 Corrobora dicha interpretación el hecho de que el Tribunal de Justicia haya declarado asimismo, aunque en un contexto algo distinto, por una parte, que, para determinar si la operación de que se trata constituye una prestación de publicidad en el sentido del artículo 9, apartado 2, letra e), de la Sexta Directiva, deberán tenerse en cuenta, en cada caso, todas las circunstancias que rodeen

dicha prestación, y, por otra, que puede calificarse una operación de prestación de publicidad aunque no se realice por un prestador que tenga la condición de agencia de publicidad (sentencias de 17 de noviembre de 1993, Comisión/Francia, C-68/92, Rec. p. I-5881, apartado 17, y Comisión/Luxemburgo, C-69/92, Rec. p. I-5907, apartado 18).

- 21 Por consiguiente, dicha disposición de la Sexta Directiva comprende asimismo un servicio de publicidad cuyo coste esté comprendido en el precio de los bienes del anunciante, prestado inicialmente no por el cocontratante del anunciante, sino por un prestador vinculado contractualmente con ese cocontratante.

- 22 En consecuencia, debe responderse a la cuestión planteada por el órgano jurisdiccional remitente que el artículo 9, apartado 2, letra e), segundo guión, de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que se aplica no sólo a los servicios de publicidad prestados directamente y facturados por el prestador de servicios a un anunciante sujeto pasivo, sino también a los servicios prestados indirectamente al anunciante, facturados a un tercero que los factura nuevamente al anunciante.

Costas

- 23 Los gastos efectuados por el Gobierno francés y por la Comisión, que han presentado observaciones ante el Tribunal de Justicia, no pueden ser objeto de reembolso. Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional nacional, corresponde a éste resolver sobre las costas.

En virtud de todo lo expuesto,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Quinta),

pronunciándose sobre la cuestión planteada por el Conseil d'État mediante resolución de 9 de febrero de 2000, declara:

El artículo 9, apartado 2, letra e), segundo guión, 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 se aplica no sólo a los servicios de publicidad prestados directamente y facturados por el prestador de servicios a un anunciante sujeto pasivo, sino también a los servicios prestados indirectamente al anunciante, facturados a un tercero que los factura nuevamente al anunciante.

La Pergola

Wathelet

Edward

Jann

Sevón

Pronunciada en audiencia pública en Luxemburgo, a 15 de marzo de 2001

El Secretario

El Presidente de la Sala Quinta

R. Grass

A. La Pergola